

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

BTW EN E-COMMERCE IN DE EUROPESE UNIE

*Een studie naar de toekomstige btw-regels voor grensoverschrijdende
goederenleveringen aan EU consumenten*

Naam: D.B. (Bram) Middelburg

Studentnummer: 433185

Scriptiebegeleider: Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkx

Tweede beoordelaar: drs. P.C.J. Oerlemans

Inleverdatum:

Inhoudsopgave

1. Inleiding	1
1.1. Aanleiding.....	1
1.2. Probleemstelling.....	2
1.3. Opzet	2
1.4. Afbakening.....	3
2. BTW in de Europese Unie	5
2.1. De Unierechtelijke basis van het positieve btw-recht.....	5
2.1.1. <i>Het primaire Unierecht</i>	5
2.1.2. <i>Het secundaire Unierecht</i>	6
2.1.3. <i>Het nationale btw-recht</i>	7
2.2. Het primaat van het Unierecht.....	7
2.2.1. <i>Richtlijnconforme interpretatie</i>	8
2.2.2. <i>Verticale rechtstreekse werking</i>	9
2.3. De wezenlijke kenmerken van de btw	9
2.3.1. <i>Het beginsel van algemene heffing</i>	10
2.3.2. <i>Het neutraliteitsbeginsel</i>	10
2.3.3. <i>Het rechtskarakter van de btw</i>	12
2.3.4. <i>OECD International VAT/GST Guidelines</i>	13
2.4. Deelconclusie.....	14
3. De heffing van btw ter zake van goederentransacties in de Europese Unie	15
3.1. De levering van goederen aan EU-consumenten.....	15
3.1.1. <i>Afstandsverkoopregeling</i>	16
3.2. Invoer van goederen	19
3.2.1. <i>Vrijstelling voor zendingen bestaande uit goederen met een te verwaarlozen waarde</i>	20
3.3. Schematische weergave thans geldende btw-regels inzake goederenleveringen	21
3.4. E-commerce: uitdagingen en problemen.....	23
3.4.1. <i>Complexiteit btw-regelgeving</i>	24

3.4.2.	<i>Verstoring neutraliteitsbeginsel</i>	25
3.4.3.	<i>Toenemend verlies aan belastinginkomsten</i>	25
3.5.	Deelconclusie.....	26
4.	Toetsingskader	27
4.1.	Vorming van het toetsingskader	27
4.2.	Toetsing	29
5.	Nieuw btw-regime voor afstandsverkopen	31
5.1.	Intracommunautaire afstandsverkopen van goederen	31
5.1.1.	<i>Uniformering drempelbedragen</i>	32
5.1.2.	<i>Uitbreiding MOSS-regeling naar intracommunautaire afstandsverkopen en andere B2C-diensten</i>	32
5.1.3.	<i>Andere factureringsverplichtingen</i>	33
5.1.4.	<i>Verduidelijking vervoerseis</i>	34
5.2.	Afstandsverkopen van ingevoerde goederen	34
5.2.1.	<i>Afschaffing vrijstelling invoer-btw voor zendingen bestaande uit goederen met een te verwaarlozen waarde</i>	34
5.2.2.	<i>Btw-regime voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van minder dan €150</i>	35
5.2.3.	<i>Btw-regime voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van meer dan €150</i>	38
5.3.	Vergelijking tussen huidig en toekomstig btw-regime voor afstandsverkopen.....	38
5.3.1.	<i>Aanpassing regels plaats van levering afstandsverkopen</i>	39
5.3.2.	<i>Schematische vergelijking huidige c.q. toekomstige btw-regelgeving voor afstandsverkopen</i>	39
5.4.	Commentaar en toetsing nieuwe btw-initiatieven	42
5.4.1.	<i>Intracommunautaire afstandsverkopen</i>	42
5.4.2.	<i>Afstandsverkopen van ingevoerde goederen</i>	47
5.5.	Verbetering van de toetsingsresultaten.....	54
5.5.1.	<i>Intracommunautaire afstandsverkopen</i>	54

5.5.2.	<i>Afstandsverkopen van ingevoerde goederen</i>	55
5.6.	Deelconclusie.....	57
6.	De btw-positie van verkoopfaciliterende e-commerceplatforms	59
6.1.	De positie van platforms in de internationale handel.....	59
6.2.	De platformfictie	60
6.2.1.	<i>Het begrip ‘faciliteren’</i>	60
6.2.2.	<i>Het faciliteren van lokale en intracommunautaire goederenleveringen binnen de EU</i>	61
6.2.3.	<i>Het faciliteren van afstandsverkopen van ingevoerde goederen</i>	62
6.2.4.	<i>Inperking aansprakelijkheid platforms bij onjuiste informatie leverancier</i>	63
6.2.5.	<i>Verschuldigheid</i>	63
6.2.6.	<i>Geen inspanningsverplichting bepaling status leverancier c.q. afnemer</i>	64
6.2.7.	<i>Boekhoudplicht</i>	64
6.3.	Commentaar en toetsing platformfictie.....	65
6.3.1.	<i>Ring-fencing the digital economy</i>	65
6.3.2.	<i>De wenselijke reikwijdte van de platformfictie</i>	67
6.3.3.	<i>Retourzendingen</i>	69
6.3.4.	<i>Toetsingsresultaten</i>	69
6.4.	Verbetering van de toetsingsresultaten.....	70
6.5.	Deelconclusie.....	73
7.	Conclusie	74
7.1.	Inleiding	74
7.2.	De ratio achter het onderzoek	74
7.3.	Intracommunautaire afstandsverkopen	75
7.3.1.	<i>Wetstechnische wijzigingen</i>	75
7.3.2.	<i>Tekortkomingen</i>	75
7.3.3.	<i>Aanbevelingen</i>	75
7.4.	Afstandsverkopen van ingevoerde goederen	76
7.4.1.	<i>Wetstechnische wijzigingen</i>	76

7.4.2.	<i>Tekortkomingen</i>	77
7.4.3.	<i>Aanbevelingen</i>	77
7.5.	Platformfictie.....	79
7.5.1.	<i>Wetstechnische wijzigingen</i>	79
7.5.2.	<i>Tekortkomingen</i>	79
7.5.3.	<i>Aanbevelingen</i>	80
8.	Literatuurlijst	81

Lijst van gebruikte afkortingen

AEO	Authorized Economic Operator
art.	artikel
B2C	Business to consumer
B2B	Business to business
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
btw	belasting over de toegevoegde waarde
C2C	Consumer to consumer
DWU	Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie
EC	Europese Commissie
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council (EU)
EFS	Stichting Europese Fiscale Studies, Erasmus Universiteit
EORI	Economic Operators' Registration and Identification
EP	Europees Parlement
EU	Europese Unie
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade 1994
GST	Goods and Services Tax
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
i-OSS	invoer-OSS
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
MOSS	Mini One Stop Shop
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OSS	One Stop Shop
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
r.o.	rechtsoverweging
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WDO	Werelddouaneorganisatie
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

1. Inleiding

1.1. Aanleiding

Door de opkomst van het internet en andere technologische ontwikkelingen heeft het internationale handelsvolume de afgelopen decennia een enorme vlucht genomen. Met een simpele klik op de knop kunnen goederen van waar dan ook ter wereld online worden besteld. Dit fenomeen staat ook wel bekend als e-commerce: *“the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks by methods specifically designed for the purpose of receiving and placing of orders”*.¹ Dit tijdperk van globalisering biedt belastingplichtigen vele mogelijkheden tot groeipotentieel, maar leidt tegelijkertijd tot de nodige problemen voor de Europese belasting- en douaneautoriteiten. Traditionele fiscale wet- en regelgeving op het gebied van zowel de directe als indirecte belastingen loopt veelal ver achter op technologische ontwikkelingen in de digitale economie. Zo ook de Btw-richtlijn, die ten grondslag ligt aan het geharmoniseerde Europese btw-stelsel.

Een van de grootste problemen van de huidige btw-regels is gelegen in het feit dat de concurrentieverhoudingen tussen binnen en buiten de EU gevestigde belastingplichtigen worden verstoord door de btw-vrijstelling voor zendingen van goederen met een te verwaarlozen waarde. Het gebruik van de vrijstelling is de afgelopen decennia fors toegenomen van 30 miljoen zendingen in 1999 naar 150 miljoen zendingen in 2016.² Hierdoor kunnen niet in de EU gevestigde leveranciers hun goederen veelal goedkoper aanbieden aan EU-consumenten. Dit effect wordt versterkt doordat in de praktijk op grote schaal misbruik van deze importsubsidie wordt gemaakt doordat leveranciers de waarde van de geleverde goederen opzettelijk te laag vast te stellen. In een rapport van *Copenhagen Economics* staat te lezen dat bij circa 65% van de geïmporteerde goederen niet wordt voldaan aan de voorgeschreven btw- en douaneverplichtingen.³ In dat licht is het voor de Europese belastingautoriteiten bovendien uiterst lastig gebleken om compliance van niet in de EU gevestigde belastingplichtigen af te dwingen, waardoor een steeds groter btw-lek ontstaat.

In het licht van het bovenstaande is de EU-wetgever de afgelopen jaren druk doende geweest om de btw-heffing beter af te stemmen op de globaliserende economie. Deze inspanningen hebben geresulteerd in nieuwe btw-regels voor grensoverschrijdende leveringen aan EU-consumenten, die

¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2015 Final Report, p. 55.

² Europese Commissie, *Assessment of the application and impact of the VAT exemption for importation of small consignments* (Final report – May 2015), p. 39.

³ Copenhagen Economics (B. Basalisco, J. Wahl & H. Okholm), *E-commerce imports into Europe: VAT and Customs treatment*, 2016, p. 5.

tijdens de ECOFIN van 5 december 2017 zijn aangenomen.⁴ De nieuwe btw-regels maken onderdeel uit van het Btw-actieplan⁵ en vormen een speerpunt van de Strategie voor een digitale eengemaakte Europese markt.⁶ Het eerste deel van deze nieuwe btw-regels ziet op enkele relatief eenvoudige wijzigingen die reeds met ingang van 1 januari 2019 van kracht zijn geworden voor B2C telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten. Het tweede deel van de nieuwe regels, dat met ingang van 1 januari 2021 zal worden geïmplementeerd, leidt daarentegen tot een ingrijpende wijziging van de huidige btw-regels voor de grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. Aan deze regels kleven tevens verscheidene douanerechtelijke aspecten. Gelet op het grotere wetenschappelijke belang van het tweede pakket aan btw-regels, wordt in deze scriptie uitsluitend bij deze problematiek stilgestaan.

1.2. Probleemstelling

In het licht van de wetgevingsgerelateerde ontwikkelingen op het gebied van het btw-bouwwerk voor grensoverschrijdende leveringen aan EU-consumenten zal in deze studie een antwoord worden gezocht op de volgende probleemstelling:

In hoeverre treft de EU-wetgever met de nieuwe btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten – getoetst aan de criteria: neutraliteit, efficiency, rechtszekerheid en effectiviteit – een adequate aanpak voor de problemen die zich onder de huidige btw-regels voordoen?

Met het expliciete vermelden van de toetsingscriteria (zie paragraaf 1.3.) in de probleemstelling wordt beoogd het subjectieve begrip ‘adequaat’ te objectiveren. De rechtvaardiging van deze criteria wordt in Hoofdstuk 4 nader toegelicht.

1.3. Opzet

De opzet van deze studie kan worden onderverdeeld in twee delen, (i) de vorming c.q. rechtvaardiging van het toetsingskader en (ii) het toetsen van de nieuwe btw-regels voor B2C grensoverschrijdende goederenleveringen aan dit toetsingskader.

⁴ Richtlijn 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112 en Richtlijn 2009/132 wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen.

⁵ Europese Commissie, Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – tijd om knopen door te hakken, Com(2016) 148 final.

⁶ Europese Commissie, Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa, Com(2015) 192 final.

Het eerste gedeelte zal bestaan uit Hoofdstukken 2, 3 en 4. In Hoofdstuk 2 wordt aandacht besteed aan de grondbeginselen van het Europese btw-systeem. In Hoofdstuk 3 worden de thans geldende btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten toegelicht, waarbij in het bijzonder wordt geanalyseerd welke uitdagingen en problemen door deze regels in de hand worden gewerkt. Uit de in Hoofdstukken 2 en 3 gedane bevindingen wordt vervolgens in Hoofdstuk 4 het toetsingskader dat aan deze studie ten grondslag ligt, gedistilleerd. Daarmee wordt het eerste gedeelte van deze studie afgerond.

Met het tweede gedeelte van dit onderzoek, dat zal bestaan uit Hoofdstukken 5 en 6, wordt beoogd een waardeoordeel te vormen over de geldigheid en kwaliteit van de toekomstige btw-wetgeving voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. In Hoofdstuk 5 zullen de nieuwe btw-regels voor intracommunautaire afstandsverkopen en afstandsverkopen van ingevoerde goederen worden toegelicht c.q. becommentarieerd. In Hoofdstuk 6 wordt ingegaan op de bijzondere positie die verkoopfaciliterende platforms zullen innemen binnen de nieuwe btw-systematiek. Zodoende worden de nieuwe btw-regels per afzonderlijk hoofdstuk 'opgeknipt'. In beide hoofdstukken worden de toetsingsresultaten op schematische wijze samengevat, waarbij deze door middel van symbolen van een oordeel worden voorzien (zie paragraaf 4.2.). Aan het eind van ieder hoofdstuk worden vervolgens enkele concrete aanbevelingen gedaan om de toetsingsresultaten inhoudelijk te verbeteren.

1.4. Afbakening

De reikwijdte van deze studie beperkt zich uitsluitend tot de aangenomen e-commercevoorstellen met betrekking tot grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. In de eerste plaats zal daarom – zoals reeds aangegeven – geen aandacht worden besteed aan de nieuwe btw-regels voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die met ingang van 1 januari 2019 van kracht zijn geworden.

Voorts worden de mogelijkheden waarmee Europese belastingautoriteiten een verbeterde btw-betaling van niet in de EU gevestigde belastingplichtigen kunnen afdwingen uitsluitend gezien in de context van de aangenomen e-commercevoorstellen. Een vraag die in dat kader bijvoorbeeld wordt beantwoord in Hoofdstuk 6, is of de introductie van de platformfictie hierin een effectieve rol zal spelen. Echter, op het moment dat deze of een soortgelijke vraag ontkennend wordt beantwoord, zal hooguit worden volstaan met een verwijzing naar andersoortige methoden om de btw in grensoverschrijdende context te innen, zoals blockchain of een speciale btw-cryptocurrency (zie

bijvoorbeeld paragraaf 5.5.2.). Een gedetailleerde bespreking van dergelijke alternatieven valt echter buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

2. BTW in de Europese Unie

In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de kenmerkende aspecten van het Europese btw-systeem, omdat het nieuwe btw-bouwwerk voor grensoverschrijdende leveringen aan EU-consumenten zal moeten aansluiten op deze aspecten. In paragraaf 1 worden de bronnen van het positieve btw-recht uiteengezet. In paragraaf 2 wordt nader aandacht besteed aan de verhouding tussen het Unierecht en het nationale recht van de lidstaten. Vervolgens volgt in paragraaf 3 een bespreking van de bouwstenen van het Europese btw-systeem. Deze bouwstenen zullen een integrerend onderdeel vormen van het in Hoofdstuk 4 te vormen toetsingskader dat aan deze studie ten grondslag ligt.

2.1. De Unierechtelijke basis van het positieve btw-recht

De belangrijkste vindplaatsen van positief btw-recht zijn de regelgeving, rechtspraak en de juridische wetenschappelijke literatuur.⁷ De geschreven regels inzake btw kunnen worden gedistilleerd uit de verschillende lagen van het Unierecht alsmede de implementatie daarvan in de Wet OB 1968.

Lennaerts en van Nuffel definiëren het Unierecht als zijnde de regels neergelegd in het Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU) alsmede het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), ook wel het primaire Unierecht genoemd, en de handelingen die op grond van die Verdragen worden vastgesteld (zoals richtlijnen en verordeningen), ook wel het secundaire Unierecht genoemd.⁸ Met betrekking tot het Europese btw-systeem zij opgemerkt dat vooral de bepalingen uit het VWEU van belang zijn.

2.1.1. Het primaire Unierecht

Het geharmoniseerde Europese btw-systeem ontleent zijn bestaansrecht aan het primaire Unierecht. In het kader van de bevordering van de interne markt regelt art. 113 VWEU de harmonisatie van indirecte belastingen.⁹ Hoewel het begrip 'harmonisatie' in voormeld artikel niet wordt gedefinieerd,

⁷ S. Cornielje, *Fusies en Overnames in de Europese BTW*, Deventer: Kluwer, 2016, p. 14.

⁸ K. Lennaerts & P. van Nuffel, *Europees Recht*, Antwerpen: Intersentia, 2017, p. 511.

⁹ In het Verdrag van Rome (art. 99 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap d.d. 25 maart 1957) is bepaald dat harmonisatie van de nationale omzetbelastingen onontbeerlijk is in het kader van de totstandkoming van de interne markt, welke gekenmerkt wordt door het vrije verkeer van goederen en diensten. De uiteindelijke totstandkoming van de interne markt werd evenwel pas gerealiseerd met de opheffing van de fiscale grenzen per 1 januari 1993. Sinds die datum zijn grensoverschrijdende goederenlevering binnen de Europese Unie niet langer onderhevig aan grenscontroles.

ligt het niettemin voor de hand dat wordt gerefereerd aan het op zinvolle wijze afstemmen van nationale indirecte belastingen teneinde de doelstellingen van de EU te effectueren.¹⁰

Daarnaast vormen de ongeschreven algemene Unierechtelijke beginselen belangrijke regels van primair Unierecht.¹¹ Unierechtelijke beginselen zijn grondslagen die onmiddellijk evident zijn en diensgevolge algemeen in het recht worden erkend. Kenmerkende beginselen zijn onder andere het gelijkheids-, rechtszekerheids-, evenredigheids-, vertrouwens- en verdedigingsbeginsel. In deze studie wordt in het bijzonder een antwoord gezocht op de vraag of de nieuwe e-commerceregels verenigbaar zijn met het evenredigheidsbeginsel (zie bijv. paragraaf 6.3.2. met betrekking tot de platformfictie). Bepaalde kenmerkende beginselen in de btw, zoals het neutraliteits- en bestemmingslandbeginsel zijn geen Unierechtelijke beginselen. Hun rol in dezen is slechts beperkt tot die van uitleggings- en interpretatiebeginsel van het Unierechtelijke gelijkheidsbeginsel (zie paragraaf 2.3.2. voor het neutraliteitsbeginsel en paragraaf 2.3.3. voor het bestemmingslandbeginsel).

2.1.2. Het secundaire Unierecht

Het secundaire Unierecht heeft betrekking op verordeningen, richtlijnen en besluiten (art. 288 VWEU).

De Btw-richtlijn vormt de meest prominente bron van positief btw-recht in de Europese Unie. Een richtlijn verbindt de lidstaten aan wie hij is gericht ten aanzien van het te bereiken resultaat zonder dat wordt voorgeschreven op welke wijze dat resultaat dient te worden gerealiseerd. Een richtlijn vormt in zoverre een bindende instructie aan lidstaten om nationale regelgeving in lijn te brengen met hetgeen is bepaald in de desbetreffende richtlijn, waarbij de lidstaten in beginsel zelf mogen bepalen op welke wijze de richtlijn wordt verwerkt in de nationale rechtsorde.¹²

Doordat lidstaten zelf de mogelijkheid hebben voorbehouden om vorm en middelen te kiezen, is de implementatie van de Btw-richtlijn veelal niet letterlijk. In dat licht zij opgemerkt dat de Btw-richtlijn als zijnde bindende instructie niettemin vereist dat nationale wetgeving zoveel mogelijk wordt uitgelegd conform de doelstellingen van de Btw-richtlijn, hetgeen impliceert dat de betrokken nationale bepaling, zelfs indien deze tekstueel afwijkt van de relevante richtlijnbeepaling, richtlijnconform dient te worden uitgelegd (zie paragraaf 1.3.2.).

Daarnaast is een belangrijk deel van het btw-recht neergelegd in de Btw-uitvoeringsverordening, waarin uitleg wordt gegeven aan verschillende bepalingen uit de Btw-richtlijn teneinde de

¹⁰ A. van Dongen, De harmonisatie van de BTW, Amersfoort : SDU Fiscale en Financiële Uitgevers, 2007.

¹¹ A.H. Bomer, De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW, Deventer: Kluwer, 2012.

¹² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer, 2014, p. 39.

doelstellingen van de interne markt te effectueren.¹³ Kenmerkend voor een verordening is dat deze van algemene strekking is, verbindend is in alle onderdelen en rechtstreekse werking heeft in alle lidstaten. Een verordening behoeft derhalve geen omzetting in nationaal recht. Hierdoor bestaat in de praktijk enige frictie tussen de wijze waarop de Btw-richtlijn en de Btw-uitvoeringsverordening zich tot elkaar verhouden.¹⁴ De van kracht wordende e-commerceregels zijn voor het grootste gedeelte verankerd in de Btw-richtlijn. Ook de Btw-uitvoeringsverordening wordt op enkele punten gewijzigd.

De nieuwe btw-regels voor grensoverschrijdende leveringen aan EU-consumenten (in het bijzonder met betrekking tot de platformfictie) zullen nader worden toegelicht in zogeheten *Explanatory Notes*. Dienaangaande heeft het HvJ geoordeeld dat dergelijke toelichtingen weliswaar niet rechtens bindend zijn, maar wel belangrijke hulpmiddelen vormen bij de uitlegging van de betrokken richtlijnbeeping.¹⁵

Op OECD-niveau zijn de kenmerken van de ideaaltypische btw vastgelegd in de *OECD International VAT/GST Guidelines* (zie paragraaf 2.4.4.). Deze richtsnoeren hebben weliswaar niet de status van een wettelijk voorschrift, maar hebben niettemin een zekere regulerende werking, omdat in internationaal verband consensus is bereikt over de kenmerken waaraan een btw-systeem moet voldoen. De Guidelines moeten derhalve als *soft law* worden beschouwd.

2.1.3. Het nationale btw-recht

De Btw-richtlijn is in Nederland geïmplementeerd in de Wet op de omzetbelasting 1968. Daarnaast kan de relevante Nederlandse btw-regelgeving worden gevonden in enkele producten van lagere wetgeving, zoals het Uitvoeringsbesluit 1968 (algemene maatregel van bestuur), de Uitvoeringsbeschikking 1968 (ministeriële regeling), en het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (koninklijk besluit).¹⁶ Voorts heeft de Staatssecretaris van Financiën een veelvoud aan beleidsbesluiten uitgevaardigd, waarin nadere uitleg wordt gegeven aan bepaalde wetsbepalingen.

2.2. Het primaat van het Unierecht

In de inmiddels klassieke zaak *Van Gend & Loos* heeft het HvJ geoordeeld dat de EEG (thans: EU) een nieuwe rechtsorde binnen het internationale recht vormt, ten behoeve waarvan de lidstaten hun nationale soevereiniteit (op bepaalde gebieden) hebben begrensd en waarbinnen niet slechts de

¹³ Considerans, punt 2 Btw-uitvoeringsverordening.

¹⁴ I. Lejeune & B. Mesdom, *Taxable Amount in the Case of Credit Card Payments in the Light of the New EU Regulation*, *International VAT Monitor* 2006-1, p. 23-29.

¹⁵ HvJ 16 februari 2006, nr. C-500/04 (*Proxxon GmbH*), ECLI:EU:C:2006:111, r.o. 21.

¹⁶ Op cit. Cornielje, p. 17.

lidstaten, maar ook hun ingezetenen gerechtigd zijn een beroep te doen op het Unierecht.¹⁷ Een jaar later, in 1964, oordeelde het HvJ in de zaak *Costa-ENEL* voor het eerst dat het primaire Unierecht voorrang heeft op nationaalrechtelijke bepalingen wanneer deze in strijd zijn met het Unierecht.¹⁸ In latere jurisprudentie heeft het HvJ tevens het primaat van het secundaire Unierecht bevestigd.¹⁹

Hoewel de Btw-richtlijn expliciet is gericht aan de lidstaten, raakt diens implementatie in de Wet OB eveneens (particuliere) rechtssubjecten. Hierdoor heeft de Btw-richtlijn evenzeer invloed op de verhouding tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Op het moment dat de Btw-richtlijn niet (volledig) of niet (volledig) juist is omgezet tot nationale wetgeving, kan een richtlijn invloed uitoefenen op de nationale rechtspraktijk.²⁰ Dat geldt dus ook met betrekking tot de nieuwe e-commerce-regels. Deze problematiek wordt in het vervolg van deze paragraaf aan de orde gesteld.

2.2.1. Richtlijnconforme interpretatie

In paragraaf 1.2.2. is reeds gerefereerd aan het feit dat de implementatie van de Btw-richtlijn doorgaans niet letterlijk is. In dat kader is relevant om te benoemen dat een nationale bepaling zoveel mogelijk moeten worden uitgelegd in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn bepaling waarop de nationale bepaling is gebaseerd, zo blijkt uit het arrest *Marleasing*.²¹ In geval dat niet mogelijk is, dient de lidstaat de betrokken nationale bepaling als zijnde onverenigbaar met de richtlijn buiten toepassing te laten. Het fenomeen “richtlijnconforme interpretatie” staat in de fiscale wetenschappelijke literatuur ook wel bekend als het “kameleon-effect”.²³ De toepassing van richtlijnconforme uitleg van nationale bepalingen kan evenwel worden beperkt door de bewoordingen van de betrokken bepalingen, de expliciete bedoeling van de wetgever en door toepassing van algemene rechtsbeginselen (met name het rechtszekerheidsbeginsel en het verbod op terugwerkende kracht).²⁴ De mogelijkheid tot richtlijnconforme uitleg strekt zich derhalve niet uit tot situaties waarbij de Btw-richtlijn en de Wet OB uitdrukkelijk met elkaar in strijd zijn, zogeheten *contra legem* situaties.²⁵

¹⁷ HvJ 5 februari 1963, nr. C-26/62 (*Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos*), ECLI:EU:C:1963:1.

¹⁸ HvJ 15 juli 1964, nr. C-6/64 (*Flaminio Costa*), ECLI:EU:C:1964:66.

¹⁹ HvJ 13 februari 1969, nr. C-14/68 (*Walt Wilhelm e.a.*), ECLI:EU:C:1969:4.

²⁰ Op cit. Van Hilten & van Kesteren, p. 39-40.

²¹ HvJ 13 november 1990, nr. C-106/89 (*Marleasing*), ECLI:EU:C:1990:395.

²² Het klassieke schoolvoorbeeld is de tekstuele afwijking tussen art. 9 Btw-richtlijn (“belastingplichtige”) en art. 7 Wet OB (“ondernemer”). HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295 oordeelt in r.o. 3.3.1. dat het Nederlandse begrip “ondernemer” richtlijnconform moet worden uitgelegd.

²³ Noot van L.F. Ploeger bij HR 16 mei 1984, nr. 22 246, BNB 1984/212.

²⁴ J.M. Prinsen, *Doorwerking van Europees recht – de verhouding tussen directe werking, conforme interpretatie en overheidsaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer, 2004, p. 54-55.

²⁵ HvJ 16 juni 2005, nr. C-105/03 (*Maria Pupino*), ECLI:EU:C:2005:386.

2.2.2. Verticale rechtstreekse werking

Op het moment dat richtlijnconforme uitleg van de nationale bepaling geen soelaas biedt, rijst de vraag of particulieren c.q. belastingplichtigen zich tegenover de Staat rechtstreeks kunnen beroepen op een andersluidende richtlijnbeeping. Op basis van jurisprudentie van het HvJ luidt het antwoord op deze vraag bevestigend, mits aan onderstaande cumulatieve voorwaarden wordt voldaan:

- De uitvoeringstermijn van de richtlijn is verstreken^{26 27};
- De betrokken richtlijnbeeping is niet, niet tijdig of niet correct omgezet tot nationaal recht;
- De betrokken richtlijnbeeping moet onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn.

In het arrest *Regione Lombardia* heeft het HvJ de begrippen “onvoorwaardelijk” en “voldoende nauwkeurig” nader ingevuld.²⁸ Een richtlijnbeeping is onvoorwaardelijk indien de verplichting die zij oplegt van geen enkele voorwaarde en haar uitvoering van generlei handeling van de instellingen van de EU of van de lidstaten afhankelijk is gesteld. Een richtlijnbeeping is daarnaast voldoende nauwkeurig wanneer de verplichting die zij oplegt in niet mis te verstane bewoordingen is gesteld.

Het zal nog moeten blijken of de wetgever erin slaagt om de nieuwe e-commerceregels op correcte wijze te implementeren in de Wet OB. In geval van afwijkingen met de Btw-richtlijn bestaan in ieder geval de nodige mogelijkheden voor belastingplichtigen om een beroep te doen op een richtlijnbeeping die voor hen gunstiger uitwerkt.

2.3. De wezenlijke kenmerken van de btw

De wezenlijke kenmerken van het btw-systeem kunnen worden afgeleid uit art. 1 lid 2 Btw-richtlijn:

“Het gemeenschappelijke BTW-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond. Bij elke handeling is de BTW, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Het gemeenschappelijke BTW-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

²⁶ HvJ 5 april 1979, nr. C-148/78 (*Tullio Ratti*), ECLI:EU:C:1979:110.

²⁷ Lidstaten zijn daarentegen niet geoorloofd om zich tegenover diens ingezetenen te beroepen op een niet-geïmplementeerde richtlijn, zo blijkt o.a. uit HvJ 8 oktober 1987, nr. C-80/86 (*Kolpinghuis Nijmegen B.V.*), ECLI:EU:C:1987:431.

²⁸ HvJ 23 februari 1994, nr. C-236/92 (*Regione Lombardia*), ECLI:EU:C:1994:60, r.o. 9 en r.o. 10.

Deze wezenlijke kenmerken worden door van Doesum als volgt samengevat:

1. De btw is een algemene, objectieve belasting (beginsel van algemene heffing)
2. De btw wordt op een neutrale wijze geheven (fiscale neutraliteitsbeginsel)
3. Het rechtskarakter van de btw is een indirecte verbruiksbelasting²⁹

2.3.1. *Het beginsel van algemene heffing*

De btw kenmerkt zich als algemene indirecte verbruiksbelasting die wordt geheven ter zake van de levering van goederen en diensten in het productie- en distributieproces, waarbij de belasting strikt evenredig is aan de prijs. Ingeval deze prijs met een andere belasting, zoals een accijns, wordt verhoogd, dan wordt de btw eveneens over die belasting geheven. De BTW wordt voorts niet over zichzelf geheven. De btw drukt daarom – gegeven een btw-tarief van $x\%$ – voor $\frac{x}{100+x}$ gedeelte op de consumentenprijs.³⁰

Het algemene karakter van de btw is van tweeledige aard doordat de invulling van dit karakter zich uitstrekt tot object- respectievelijk subjectniveau. Het algemene karakter wordt op objectniveau ingevuld doordat de btw als zijnde algemene verbruiksbelasting wordt geheven ter zake van de levering van *alle* goederen en diensten. Gelet op het feit dat de btw op indirecte wijze wordt geheven, strekt voormelde algemeenheid zich eveneens uit tot de materiële reikwijdte van het belastingsubject. Teneinde een zo groot mogelijk aantal transacties in de heffing te betrekken, is een brede notie van het begrip ‘belastingplichtige’ noodzakelijk.³¹

Het objectieve karakter van de btw ligt in wezen in het verlengde van het algemene karakter van de btw. Deze objectiviteit komt voort uit het feit dat de objectieve aard van de prestatie maatgevend is voor de vraag of deze is onderworpen aan de heffing van btw, en bijvoorbeeld niet de persoon van de belastingplichtige c.q. het oogmerk waarmee de belastingplichtige bepaalde handelingen verricht.³²

2.3.2. *Het neutraliteitsbeginsel*

Uit verschillende arresten van het HvJ blijkt dat het neutraliteitsbeginsel een fundamenteel beginsel van de btw is.³³ Het begrip “neutraliteit” is afkomstig uit de considerans van de Btw-richtlijn, waaruit volgt dat binnen het Europese btw-stelsel naar de grootste mate van neutraliteit wordt gestreefd.³⁴ In

²⁹ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, Deventer: Kluwer, 2009, p. 28.

³⁰ R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie, Deventer: Kluwer, 2017, p. 1.

³¹ B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, Deventer: Kluwer, 2012, p. 2.

³² Op cit. Cornielje, p. 36.

³³ HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Cofreth en Strobel) r.o. 59.

³⁴ Considerans punt 5 Btw-richtlijn.

deze considerans wordt tevens het begrip “mededingingsneutraal” gebezigd.³⁵ De considerans en de richtlijn geven evenwel geen nadere definitie van het begrip “neutraliteit”. Met betrekking tot de e-commerce sector is de schending van het fiscale neutraliteitsbeginsel geïdentificeerd als een van de belangrijkste knelpunten (zie paragraaf 3.4.2.). De nieuwe btw-regels zijn dan ook voor een groot gedeelte gericht op het adresseren van deze problematiek.

Het neutraliteitsbeginsel kent een drietal verschillende verschijningsvormen te weten als stelselbeginsel (economische neutraliteit), als bijzondere variant van het Unierechtelijke gelijkheidsbeginsel (juridische neutraliteit) en in de context van grensoverschrijdende economische verrichtingen (externe neutraliteit). Ondanks de grote verscheidenheid aan definities van het begrip “neutraliteit” vormt het beginsel van gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten de kern van het neutraliteitsbeginsel.³⁶

Neutraliteit in economische zin houdt in dat de belastingheffing het economisch handelen niet, of in ieder geval zo min mogelijk, dient te beïnvloeden. Deze vorm van neutraliteit impliceert dat de belasting strikt evenredig is aan de prijs, wordt afgewenteld op de consument en wordt geheven onder aftrek van voorbelasting opdat het producentenverbruik wordt vrijgesteld en louter het consumentenverbruik in de heffing wordt betrokken.³⁷ De economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel brengt aldus met zich dat cumulatie van btw in de productie- en distributiefase wordt voorkomen, hetgeen ertoe leidt dat de hoogte van de btw-heffing onafhankelijk is van de lengte van de bedrijfskolom.³⁸ De aftrek van voorbelasting en de daaruit voortvloeiende economische neutraliteit worden dientengevolge ook wel aangeduid als stelselbeginsel van de Europese btw.

Neutraliteit in juridische zin heeft daarentegen betrekking op de mededingingsneutraliteit en vormt een uitvloeisel van het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van btw.³⁹ De kern van het neutraliteitsbeginsel als bijzondere verschijningsvorm van het algemene gelijkheidsbeginsel is dat soortgelijke economische verrichtingen (m.a.w. vanuit de optiek van de consument gezien gelijkwaardige, met elkaar concurrerende alternatieven) in het kader van de belastingheffing op gelijke wijze dienen te worden behandeld.⁴⁰

³⁵ Considerans punt 7 Btw-richtlijn.

³⁶ M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer, 2011, p. 33.

³⁷ S. Cnossen, *Three VAT Studies*, CPB: Den Haag, 2010, p. 16.

³⁸ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International: Alphen aan den Rijn, 2016, p. 36-37.

³⁹ HvJ 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale Eenheid Koninklijke Ahold N.V.), ECLI:EU:C:2008:394, r.o. 36.

⁴⁰ HvJ 27 april 2006, nr. C-443/04 (Solleveld), ECLI:EU:C:2006:257, r.o. 39.

Ten derde wordt in het kader van grensoverschrijdende economische verrichtingen gesproken over externe neutraliteit.⁴¹ Het neutraliteitsbeginsel refereert in die context aan het doel om de btw niet als bedrijfsbelasting te laten functioneren door niet-afwentelbare btw niet te laten drukken op goederen en diensten die in een ander land worden geconsumeerd.⁴² Voorts houdt de externe neutraliteit in dat btw wordt geheven over goederen en diensten die uit het buitenland worden verworven, hetgeen onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van de interne markt. Het niet-belasten van dergelijke transacties zou onverenigbaar zijn met het algemene karakter van de btw en de juridische neutraliteit, gelet op het feit dat alsdan sprake zou zijn van consumptie waarop geen btw drukt.

2.3.3. *Het rechtskarakter van de btw*

In de fiscale wetenschappelijke bestaat geen communis opinio over de duiding van het rechtskarakter van de btw. In algemene zin valt op dat het rechtskarakter van de btw meer in de wetenschappelijke belangstelling staat dan het rechtskarakter van directe belastingen.⁴³ Een mogelijke verklaring voor deze constatering is gelegen in het feit dat bij directe belastingen doorgaans uit de formele belastingwet blijkt wie en wat wordt belast, terwijl dat voor de btw niet geldt doordat het rechtssubject dat *de iure* geacht wordt de belasting te betalen niet gelijk aan degene die de belasting *de facto* betaalt.⁴⁴

De zoektocht naar het rechtskarakter (en daarmee het doel) van de btw betreft in wezen de vraag wie (heffingssubject) en wat (heffingsobject) de wetgever wenst te belasten.⁴⁵ Het rechtskarakter van de btw laat zich in meer of mindere mate afleiden uit art. 1 lid 2 Btw-richtlijn, waaruit blijkt dat een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond. Uit deze definitie blijkt dat met de btw-heffing wordt beoogd particuliere consumptie te belasten, waarbij de besteding van de consument vanuit doelmatigheidsoverwegingen als maatstaf voor de consumptie dient.⁴⁶ Het gegeven dat de Europese wetgever heeft geopteerd voor een indirecte

⁴¹ HvJ 22 mei 2008, nr. C-162/07 (Ampliscientifica), ECLI:EU:C:2008:301, r.o. 25.

⁴² Op cit. Van Doesum, p. 33.

⁴³ Directe belastingen worden getypeerd als belastingen op inkomen, winst en vermogen en worden rechtstreeks door de belastingplichtige afgedragen aan de Belastingdienst. Indirecte belastingen, zoals de btw, hebben daarentegen betrekking op de levering van goederen en diensten, waarbij de belasting als zijnde onderdeel van de marktprijs op indirecte wijze van de consument wordt geheven.

⁴⁴ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer: Kluwer, 2002, p. 41.

⁴⁵ H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil (diss.,)*, Arnhem: Gouda Quint, 1994, p. 55.

⁴⁶ L.F. Ploeger, *Het verbruik in de omzetbelasting*, WFR 1972/5109 en WFR 1972/5110 & A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren en G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International: Alphen aan den Rijn, 2016, p. 4.

verbruiksbelasting doet voorts niet af aan het oogmerk van de heffing, te weten het belasten van particuliere consumptie.

In het verlengde van het gekenschetste rechtskarakter ligt dat de heffing geschiedt op basis van het bestemmingslandbeginsel: de btw-heffing dient plaats te vinden in het land van verbruik van de goederen en diensten. Een kenmerkend uitvloeisel van het bestemmingslandbeginsel zijn de zogenoemde “fiscale grenzen”, hetgeen zoveel betekent als het verlenen van btw-teruggaaf bij uitvoer en het heffen van btw bij invoer van goederen en diensten.⁴⁷ De externe neutraliteit is in zoverre inherent aan het rechtskarakter van de btw.

2.3.4. *OECD International VAT/GST Guidelines*

De afgelopen decennia hebben de internationale handel en de digitalisering van de economie een enorme vlucht genomen, waardoor het steeds vaker voorkomt dat twee btw-systemen elkaar (kunnen) raken. Hierdoor ontstaat een risico dubbele heffing of dubbele niet-heffing van btw. Zoals aangegeven in 2.2.2. zijn daarom in OECD-verband de *International VAT/GST Guidelines* overeengekomen. In zijn oratie worden de Guidelines door van Norden⁴⁸ als volgt samengevat:

1. De btw behoort niet te drukken bij belastingplichtigen, tenzij in de wetgeving uitdrukkelijk anders wordt aangegeven.
2. Belastingplichtigen die onder gelijke omstandigheden gelijke handelsactiviteiten verrichten behoren te worden onderworpen aan een gelijke btw-heffing.
3. Btw-regelgeving behoort zodanig te worden opgesteld dat zij geen leidende invloed heeft op ondernemingsbeslissingen.
4. Voor wat betreft de hoogte van de heffing behoren buitenlandse belastingplichtigen niet te worden benadeeld of bevoordeeld ten opzichte van binnenlandse belastingplichtigen.
5. Om te voorkomen dat buitenlandse belastingplichtigen worden geconfronteerd met onverrekenbare btw kunnen overheden een aantal benaderingen hanteren.
6. Indien specifieke administratieve voorwaarden voor buitenlandse belastingplichtigen noodzakelijk worden geacht, behoren deze niet een onevenredige of onnodige administratieve last in de hand te werken.

⁴⁷ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer, 2014, p. 10.

⁴⁸ OECD *International VAT/GST Guidelines*, April 2014, Hoofdstuk 2, zoals samengevat in: G.J. van Norden, *De performance van de BTW (oratie)*, Tilburg University 2014, p. 21-22.

Opgemerkt zij dat de Guidelines in hun huidige vorm betrekking hebben op elektronische diensten en diensten met betrekking tot immateriële activa. Naar mijn mening zijn de geformuleerde Guidelines tevens bruikbaar voor de ontwikkeling van het wenselijke btw-recht aangaande grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. Uit de opsomming komt immers heel duidelijk naar voren dat het neutraliteitsbeginsel (alle Guidelines) en het bestemmingslandbeginsel (in het bijzonder Guideline 3) ook in internationale context worden gerespecteerd. Om deze reden heb ik besloten om de *OECD International VAT/GST Guidelines* eveneens te verwerken in het toetsingskader dat in Hoofdstuk 4 zal worden gevormd. In mijn optiek zijn vooral Guidelines 2, 3, 4 en 6 relevant (zie paragraaf 4.1. voor een meer uitvoerige toelichting).

2.4. Deelconclusie

In Hoofdstuk 2 is onderzoek verricht naar de uitgangspunten die ten grondslag liggen aan het geharmoniseerde Europese btw-systeem. Deze kenmerkende aspecten zullen worden opgenomen in het in Hoofdstuk 4 te distilleren toetsingskader. De nieuwe btw-regels voor e-commerce zullen verenigbaar moeten zijn met het algemene, objectieve karakter van de btw, recht moeten doen aan het fiscale neutraliteitsbeginsel en het rechtskarakter van de btw als zijnde indirecte verbruiksbelasting. De *OECD International VAT/GST Guidelines* zijn weliswaar niet een-op-een geschreven voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten, maar bevatten niettemin een aantal grondbeginselen die ook voor de btw-heffing van de e-commercesector relevant zijn. Om die reden zullen ook de Guidelines worden meegewogen in het toetsingskader.

3. De heffing van btw ter zake van goederentransacties in de Europese Unie

Met het oog op de nieuwe btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten met ingang van 1 januari 2021 worden in Hoofdstuk 3 de uitgangspunten ten aanzien van de huidige btw-heffing op goederen uiteengezet. In het bijzonder wordt daarbij aandacht besteed aan de relevante btw-regels omtrent goederenleveringen (paragraaf 1) en het belastbare feit invoer (paragraaf 2). Hoewel dit in beginsel een btw-scriptie betreft, is het niettemin onvermijdelijk om daarbij ook enkele douanerechtelijke aspecten in kaart te brengen. In paragraaf 3 worden de bevindingen schematisch samengevat. In paragraaf 4 worden vervolgens de zwaktepunten van het huidige btw-bouwwerk voor grensoverschrijdende e-commerce in kaart gebracht. Deze tekortkomingen zullen onderdeel uitmaken van het in Hoofdstuk 4 te vormen toetsingskader.

3.1. De levering van goederen aan EU-consumenten

Door middel van de inwerkingtreding van de interne markt en het vervallen van de fiscale grenzen met per 1 januari 1993 is binnen de EU geen sprake meer van invoer en uitvoer van goederen. Uitgangspunt is dat een levering van goederen – zowel in B2B- als in B2C-verhoudingen – wordt belast in het land waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt of in het land waar de goederen zich fysiek bevinden ten tijde van de levering (indien de betrokken goederen niet worden verzonden of vervoerd in het kader van de levering).⁴⁹ Uitzondering op deze hoofdregel is de situatie waarin sprake is van de levering van goederen afkomstig uit derde landen, waarbij de goederen door de leverancier of in diens opdracht worden ingevoerd in Nederland.⁵⁰ Alsdan bepaalt art. 5 lid 2 Wet OB dat de levering alsnog is belast in Nederland (zie paragraaf 3.3. voor een schematische weergave van de plaats-van-levering-regels).

Deze heffingssystematiek, die op het oorsprongsbeginsel is gebaseerd, biedt particulieren (en andere niet-aftrekgerechtigde rechtssubjecten) mogelijkheid tot tariefshoppen, het aankopen van goederen in een EU-lidstaat waar een lager btw-tarief geldt dan in Nederland.⁵¹ Om deze prikkel te mitigeren is met ingang van 1 januari 1993 de zogeheten afstandsverkopenregeling geïntroduceerd.⁵²

⁴⁹ Art. 5 lid 1 onderdeel a/b Wet OB.

⁵⁰ In de praktijk besteden niet in de EU gevestigde belastingplichtigen de afhandeling van de invoer- en overige douaneformaliteiten uit aan douane-expediteurs, douaneagenten en andersoortige fiscaal vertegenwoordigers.

⁵¹ Op het moment dat de btw-tarieven in de EU volledig geüniformeerd zouden zijn, bestaat geen mogelijkheid meer tot tariefshopping. In dat geval zou de afstandsverkopenregeling louter recht doen aan het bestemmingslandbeginsel en niet aan het wegnemen van ongewenste tariefprijkkels. In het kader van de bevordering van de interne markt is het dan ook onbegrijpelijk dat de EC in 2018 een richtlijnvoorstel (Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, com (2018)20 final) heeft gepubliceerd dat verdere flexibilisering van de btw-tarieven mogelijk maakt.

⁵² Kamerstukken II 1991/1992, 22 712, nr. 3, p. 45-46.

Op het moment dat de afstandsverkopenregeling toepassing vindt, is de levering – in afwijking op de hoofdregel – belast in het land van aankomst van de goederen. Naast het voorkomen van verstoringen in de concurrentieneutraliteit door tariefshopping vormt de afstandsverkopenregeling in wezen een extensie van het bestemmingslandbeginsel naar goederenleveringen, waarmee wordt bewerkstelligt dat de heffingssystematiek weer aansluit bij de doelstelling van de btw. Hoewel de afstandsverkopenregeling oorspronkelijk was bedoeld voor postorderbedrijven, is de regeling vandaag de dag vooral ook van grote betekenis voor internetverkopers.

Het directe gevolg van de toepassing van de afstandsverkopenregeling is dat de afstandsverkoper een btw-registratieverplichting triggert in alle lidstaten waar zijn afnemers woonachtig zijn. Onder de huidige btw-regels kunnen afstandsverkopers geen gebruik maken van de MOSS-regeling om hun complianceverplichtingen aanzienlijk te vereenvoudigen.⁵³

3.1.1. Afstandsverkopenregeling

De afstandsverkopenregeling is neergelegd in art. 5a Wet OB en is gebaseerd op art. 33 en 34 van de Btw-richtlijn. De Nederlandse variant moet vanzelfsprekend dienovereenkomstig worden uitgelegd.⁵⁴

Een goederenlevering wordt aangemerkt als afstandsverkoop voor zover aan de hierna te bespreken cumulatieve voorwaarden wordt voldaan:

1. De goederen (andere dan nieuwe vervoermiddelen en margegoederen) worden door een belastingplichtige geleverd aan (i) een particulier, (ii) een rechtspersoon niet-ondernemer of (iii) een belastingplichtige die uitsluitend prestaties verricht waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat

De toets of sprake is van een afstandsverkoop is derhalve een toets op het niveau van de belastingplichtige die de goederen verkoopt aan voornoemde afnemers in andere EU-lidstaten. Met betrekking tot rechtspersonen niet-ondernemers en belastingplichtigen die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten geldt dat zij ter zake van hun goederenverwervingen uit andere EU-lidstaten reeds verplicht kunnen zijn om een intracommunautaire verwerving aan te geven, te weten indien het drempelbedrag van €10.000 wordt overschreden.⁵⁵ Deze toets heeft weliswaar betrekking op het

⁵³ De *Mini One Stop Shop* (MOSS) geldt thans alleen voor elektronische-, telecommunicatie- en omroepdiensten. In de kern bewerkstelligt de MOSS dat de btw die in de verschillende lidstaten (van de particuliere afnemers) is verschuldigd, kan worden voldaan via één elektronisch loket.

⁵⁴ HR 26 juni 2015, nr. 14/06010, ECLI:NL:HR:2015:1726, r.o. 2.3.3.

⁵⁵ Art. 1a lid 2 Wet OB. Dit drempelbedrag heeft betrekking op de verwervingen die zijn gedaan in het lopende boekjaar of het voorafgaande boekjaar. Op het moment dat het drempelbedrag in 2019 wordt overschreden, dan dient over alle verwervingen in 2020 eveneens Nederlandse btw te worden voldaan. Daarnaast kunnen

verwervende rechtssubject, maar leidt ertoe dat *de facto* twee verschillende btw-regimes door elkaar lopen. Indien de afnemer een intracommunautaire verwerving moet aangeven, dan moet de leverancier ter zake van de intracommunautaire levering het btw-nultarief vermelden.⁵⁶

In art. 5a lid 3 Wet OB is voorts een bijzondere bepaling opgenomen voor goederen afkomstig uit derde landen. Zonder nadere regelgeving is het mogelijk om btw te besparen door goederen in te voeren in een lidstaat met het laagste btw-tarief en de goederen vervolgens te vervoeren naar de afnemer in een andere lidstaat. Met art. 5a lid 3 Wet OB wordt bewerkstelligd dat in dergelijke gevallen toch btw in het land van de afnemer wordt geheven, namelijk door het regime voor afstandsverkopen toe te passen alsof het vervoer van de goederen aanvangt in de lidstaat van invoer. Art. 5 lid 2 Wet OB (op grond waarvan de levering zou zijn belast in het land van de invoer) is alsdan niet van toepassing.

2. De goederen worden direct of indirect, door of voor rekening van de leverancier verzonden of vervoerd uit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer

In de praktijk bestaat onduidelijkheid over het zogeheten vervoersvereiste, onder andere doordat het Nederlandse criterium tekstueel afwijkt van het Europese criterium (art. 33 lid 1 Btw-richtlijn) door de toevoeging van de woorden 'direct of indirect'. Uit de parlementaire geschiedenis van de afstandsverkopenregeling volgt dat deze bewoordingen zijn toegevoegd zodat ook sprake is van een afstandsverkoop in situaties zoals aan de orde in *BNB 1992/122*, waarin de leverancier in naam van de afnemer bemiddelde bij het vervoer van de goederen.⁵⁷ Zodoende wordt bewerkstelligd dat in situaties waarin het vervoer op naam en voor rekening van de afnemer geschiedt, maar waarbij de leverancier wel is betrokken (hetzij direct, hetzij indirect), een meer economische invulling aan het vervoersvereiste wordt gegeven.⁵⁸

De visie van Nederland wordt onderschreven in (niet-bindende) richtsnoeren die door het Btw-comité zijn opgesteld, waaruit blijkt dat het comité bijna unaniem van mening is dat wordt voldaan aan de

rechtspersonen niet-ondernemers en belastingplichtigen die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten opteren om altijd een intracommunautaire verwerving aan te geven – ongeacht of het drempelbedrag wordt overschreden (art. 1a lid 3 Wet OB). In de praktijk kan de leverancier ervan uitgaan dat de afstandsverkopenregeling niet van toepassing is (en dus een intracommunautaire levering moet worden aangegeven) indien zijn afnemer hem een btw-nummer heeft verstrekt, zo blijkt uit art. 4 Btw-vo.

⁵⁶ Onder de *quick fixes* die met ingang van 1 januari 2020 van kracht worden, geldt dat voor de toepassing van het btw-nultarief op een intracommunautaire levering twee additionele materiële voorwaarden worden opgenomen, te weten (i) het vermelden van een geldig btw-identificatienummer van de afnemer en (ii) het indienen van een correcte Opgaaf Intracommunautaire Prestaties. Specifiek voor rechtspersonen niet-ondernemers leiden de *quick fixes* ertoe dat zij (voor zover dat niet reeds is gebeurd) een btw-identificatienummer zullen moeten aanvragen.

⁵⁷ Hoge Raad 5 februari 1992, nr. 27376, BNB 1992/122 & Kamerstukken II 1991/1992, 22 712, nr. 3, p. 45-46.

⁵⁸ R.D. Dirks, De vervoerseis in de afstandsverkopenregeling, MBB 2019/5.

vervoerseis indien de leverancier (in)direct tussenkomt bij de verzending of het vervoer van de goederen.⁵⁹ Inmiddels zijn met betrekking de reikwijdte van het vervoerscriterium zelfs prejudiciële vragen aan het HvJ EU gesteld in de zaken *KrakVet 1* (Hongarije), *KrakVet 2* (Roemenië) en *Healthspan Ltd.*⁶⁰

Op basis van een teleologische interpretatie van de afstandsverkopenregeling is mijn voorspelling dat het HvJ uiteindelijk zal oordelen dat aan het vervoerscriterium een ruim toepassingsbereik toekomt. Immers, indien een leverancier door een ‘simpel trucje’ – het vervoer laten verzorgen op naam en voor rekening van de afnemer, maar de afnemer via de website wel direct in contract brengen met het vervoersbedrijf – kan voorkomen dat aan het vervoerscriterium wordt voldaan, dan maakt dat in wezen inbreuk op het doel en strekking van de afstandsverkopenregeling. De Nederlandse vervoerseis doet in zoverre meer recht aan de economische realiteit.

3. Het drempelbedrag wordt overschreden / Leverancier ziet af van toepassing drempelbedrag

In art. 5a lid 4 Wet OB is bepaald dat geen sprake is van een afstandsverkoop indien de leverancier het drempelbedrag op jaarbasis niet overschrijdt (en dit bedrag in het voorgaande kalenderjaar eveneens niet is overschreden). In dat geval blijft de op het oorsprongslidbeginsel gebaseerde hoofdregel van toepassing. Op het moment dat het drempelbedrag gedurende het kalenderjaar wordt overschreden, geldt vanaf het overschrijdingsmoment dat sprake is van afstandsverkoop.⁶¹ De drempelbedragen gelden overigens niet voor de levering van accijnsgoederen aan particulieren (en gelijkgestelden); in voorkomend geval is het bestemmingslandbeginsel altijd leidend.

Uit art. 34 lid 2 Btw-richtlijn blijkt dat de lidstaten het drempelbedrag kunnen vaststellen binnen de bandbreedte €35.000 - €100.000. Doordat de drempelbedragen per lidstaat kunnen afwijken, dienen ondernemingen die zich bezighouden met grensoverschrijdende B2C-leveringen de verschillende drempelbedragen te monitoren teneinde te kunnen voldoen aan hun complianceverplichtingen. Om deze administratieve lasten te verminderen, kunnen belastingplichtigen tevens opteren om vanaf de eerste grensoverschrijdende verkoop btw in rekening te brengen als ware sprake van een afstandsverkoop.

⁵⁹ Guidelines resulting from the 104th meeting of 4-5 June 2015, Document C – taxud.c.1.(2015)4820441 – 876.

⁶⁰ Verzoek om een prejudiciële beslissing, zaak C-276/18 (*KrakVet Marek Batko*), Verzoek om een prejudiciële beslissing, zaak C-108/19 (*KrakVet sp. z.o.o. sp.k.*) en Verzoek om een prejudiciële beslissing, zaak C-703/18 (*Healthspan Limited*).

⁶¹ HR 26 juni 2015, nr. 14/06010, ECLI:NL:HR:2015:1726, V-N 2015/32.18, r.o. 2.3.3. / 2.3.4.

Van Hilten merkte al voor de introductie van de afstandsverkopenregeling op dat de neutraliteit van de belasting in gevaar komt door de aanwezigheid van de drempelbedragen.⁶² Dat is een interessante constatering gelet op het feit dat de regeling haar bestaansrecht juist ontleent aan het voorkomen van verstoringen van de concurrentieneutraliteit. In feite is dus een grote verstoring van de neutraliteit (zonder invoering van de afstandsverkopenregeling) ingewisseld voor een kleinere (door de aanwezigheid van drempelbedragen).

Op het moment dat een belastingplichtige goederen vanuit verschillende lidstaten aan particuliere afnemers verkoopt rijst de vraag of voor de overschrijding van het drempelbedrag moet worden uitgegaan van een enkelvoudige- (drempelbedrag bepalen vanuit lidstaat van vertrek) of een cumulatieve benadering (drempelbedrag bepalen vanuit lidstaat van aankomst). Uit ervaring en 'summier onderzoek' van Van der Wulp en Zhang blijkt dat lidstaten hier verschillende zienswijzen op nahouden.⁶³ Ik snap niet waar die twijfel vandaan komt. Uit de tekst van art. 34 lid 1 Btw-richtlijn blijkt duidelijk dat het moet gaan om de *levering van goederen die alle worden verzonden of vervoerd naar eenzelfde lidstaat*. Maatgevend lijkt dus te zijn dat een belastingplichtige de in een bepaalde lidstaat van toepassing zijnde drempel overschrijdt – ongeacht of het vervoer vanuit meerdere lidstaten plaatsvindt. Aan de Btw-richtlijn kunnen in ieder geval geen passages worden ontleend die de enkelvoudige benadering voorschrijven.

3.2. Invoer van goederen

Op het moment dat goederen worden binnengebracht in het douanegebied van de Europese Unie zal in beginsel een douaneschuld bij invoer ontstaan wanneer de niet-Uniegoederen onder de douaneregeling 'in het vrije verkeer brengen' worden geplaatst. Op hetzelfde moment wordt ook de invoer-btw verschuldigd; de heffing van het invoerrecht en de invoer-btw gaan in zoverre hand-in-hand.⁶⁴

De invoerrechten zijn verschuldigd door de persoon die een douaneaangifte indient.⁶⁵ Voor de heffing van de invoerrechten is niet relevant of de aangifte wordt ingediend door de leverancier of diens (particuliere) afnemer, maar voor de btw kan een dergelijke contractuele afspraak invloed hebben op de van toepassing zijnde regels (zie paragraaf 3.1.).

⁶² M.E. van Hilten, Uitgangspunt en afwijking: afstandsverkopen en BTW na 1992, WFR 1992/1469.

⁶³ M. van der Wulp & M. Zhang, Onduidelijkheden over de afstandsverkopenregeling, Btw-brief 2018/97.

⁶⁴ Art. 30 jo. art. 60 Btw-richtlijn.

⁶⁵ Art. 77 DWU.

De toepasselijke bepalingen omtrent het indienen van een douaneaangifte zijn omschreven in art. 170 e.v. DWU. Om een douaneaangifte te kunnen indienen, is in de eerste plaats vereist dat de aangever in het douanegebied van de Europese Unie is gevestigd. Dit betekent dat in derde landen gevestigde partijen in beginsel geen douaneaangifte in de EU kunnen indienen. In de praktijk zullen zij derhalve een indirect vertegenwoordiger (bijv. een douane-expediteur) moeten aanstellen om de douaneformaliteiten af te handelen.⁶⁶ In dat geval zijn overigens zowel de indirect vertegenwoordiger als diens opdrachtgever hoofdelijk aansprakelijk voor het bedrag aan verschuldigde invoerrechten.⁶⁷

3.2.1. *Vrijstelling voor zendingen bestaande uit goederen met een te verwaarlozen waarde*

Voor zendingen bestaande uit goederen met een te verwaarlozen waarde die uit een derde land rechtstreeks aan een natuurlijk persoon of rechtspersoon in de EU worden verzonden, geldt sinds 1983 een vrijstelling invoerrechten.⁶⁸ Van goederen met een te verwaarlozen waarde is sprake indien de intrinsieke waarde van de goederen niet meer dan €150 per zending bedraagt.⁶⁹ Dit drempelbedrag geldt met ingang van 1 december 2008. Daarvoor was het drempelbedrag voor de vrijstelling douanerechten vastgesteld op €22 per zending. Alcoholische producten, parfum, toiletwater en tabaksproducten zijn evenwel van de vrijstelling uitgesloten. In Nederland geldt deze vrijstelling dienovereenkomstig met betrekking tot de heffing van invoer-btw, zij het dat het drempelbedrag is vastgesteld op €22 per zending.⁷⁰ Op het moment dat het drempelbedrag van €22 respectievelijk €150 wordt overschreden, geldt dat over het gehele bedrag belasting wordt geheven.

Een belangrijk arrest over de reikwijdte van de vrijstelling is het arrest *Har Vaessen*.⁷¹ In de eerste plaats heeft het HvJ overwogen dat het vestigingsland van de leverancier geen relevant gegeven is voor de toepassing van de vrijstelling (r.o. 41). Van belang is dat de goederen rechtstreeks van buiten de EU naar de geadresseerde in de EU worden verzonden. Daarnaast oordeelde het HvJ inzake

⁶⁶ Naast dat de aangever (lees: diegene die de douaneaangifte bij de douaneautoriteiten indient) in het douanegebied van de EU moet zijn gevestigd, is ook vereist dat de aangever in eigen naam een douaneaangifte indient (art. 5 lid 15 DWU). Uit art. 18 DWU kan worden afgeleid dat alleen een indirect douanevertegenwoordiger in eigen naam een douaneaangifte kan indienen. Buiten de EU gevestigde partijen kunnen derhalve nooit volstaan met het aanstellen van een direct vertegenwoordiger.

⁶⁷ Art. 77 lid 3 DWU jo. art. 84 DWU.

⁶⁸ Art. 23 Verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanefreemijstellingen (gecodificeerde versie).

⁶⁹ Volgens het Handboek Douane (par. 24.00.00) dient in dat kader onder het begrip 'intrinsieke waarde' te worden verstaan: "de waarde van de goederen als zodanig, zonder kosten, zoals die inzake vervoer, verzekering en bemiddeling".

⁷⁰ Art. 7:27 lid 3 Algemene douaneregeling. Deze bepaling is gebaseerd op art. 143 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn, waarin wordt voorgeschreven dat de betrokken vrijstelling in ieder geval moet worden toegepast voor goederen met een waarde van minstens €10. Het staat de lidstaten echter vrij deze waarde te verhogen tot maximaal €22.

⁷¹ Hof van Justitie 2 juli 2009, nr. C-7/08 (*Har Vaessen Douane Service B.V.*), ECLI:EU:C:2009:417.

groepgezendingen dat de vrijstelling toch kan worden toegepast indien de drempelbedragen weliswaar worden overschreden door de totale intrinsieke waarde van de pakketten, met dien verstande dat de afzonderlijke pakketten een te verwaarlozen waarde hebben (r.o. 49).

Uit de considerans van de verordening waarin de vrijstelling initieel was neergelegd (Vo. EEG nr. 918/83) kan worden afgeleid dat de ratio achter de vrijstelling is gelegen in de gedachte dat het heffen van douanerechten op goederen met een te verwaarlozen waarde niet noodzakelijk is in het kader van de bescherming van de handel en industrie in de EU.⁷² De uitvoeringskosten van het heffen van btw en invoerrechten op zendingen met een te verwaarlozen waarde zouden daarnaast (gelet op het beperkte handelsvolume) een veelvoud zijn geweest van de geïnde btw-opbrengsten die daar tegenover hadden gestaan. Daarbij dient uiteraard wel te worden opgemerkt dat deze regelgeving tot stand is gekomen in de jaren '80 van de vorige eeuw. Gelet op de omvang van de internationale handel kenmerkt de regeling zich vandaag de dag veel meer als een importsubsidie. Het concurrentienadeel dat in de EU gevestigde belastingplichtigen hiervan ondervinden vormt een inbreuk op de concurrentieneutraliteit van het Europese btw-systeem. Dit is een probleem dat zal moeten worden geadresseerd in de nieuwe btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten (zie paragraaf 5.2.1.).

3.3. Schematische weergave thans geldende btw-regels inzake goederenleveringen

In de schematische weergave hieronder worden de huidige btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten op samenvattende wijze in kaart gebracht. In het gehanteerde voorbeeld worden in Vietnam vervaardigde maatpakken in Nederland ingevoerd. De maatpakken zijn bestemd voor Nederlandse en Franse particulieren. Daarbij zijn twee scenario's te onderscheiden, te weten (i) de leverancier voert in of (ii) de particulier voert in.⁷³ De uitwerking is (voor btw-doeleinden) niet anders op het moment dat een indirect vertegenwoordiger wordt aangesteld om de relevante invoerformaliteiten af te handelen. In dit voorbeeld wordt uitgegaan van de reguliere btw-regels, d.w.z. de importeur kan geen beroep doen op de vrijstelling invoerrechten (< €150) en invoer-btw (€<22) voor zendingen van goederen van een te verwaarlozen waarde.

⁷² Verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen.

⁷³ Voorbeeld ontleend aan: M.M.W.D. Merx, Nieuwe btw-regels voor e-commerce, WFR 2018/146.

	Land van invoer	Land van aankomst	Invoer door	Btw-gevolgen
1	Nederland	Nederland	Leverancier	De leverancier verricht een in NL belaste levering ex. art. 5 lid 2 Wet OB. De leverancier verricht daarnaast een invoer in Nederland. De invoer-btw kan hij in beginsel in aftrek brengen. Resultaat: NL btw door leverancier
2	Nederland	Nederland	Particulier	De leverancier verricht een in Vietnam belastbare levering ex. art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB. De particulier verricht een invoer in Nederland. De invoer-btw is niet aftrekbaar. Resultaat: NL btw door particulier
3	Nederland	Frankrijk	Leverancier	De leverancier verricht een in Frankrijk belastbare levering ex. art. 5a lid 3 Wet OB. De leverancier verricht daarnaast een invoer in Nederland. De invoer-btw kan hij in beginsel in aftrek brengen. Resultaat: FRA btw door leverancier
4	Nederland	Frankrijk	Particulier	De leverancier verricht een in Vietnam belastbare levering ex. art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB. De particulier verricht een invoer in Nederland. De invoer-btw is niet aftrekbaar. Resultaat: NL btw door particulier

Tabel 1: schematische weergave huidige btw-regels voor grensoverschrijdende e-commerce

Op de fiscale uitwerking van de eerste drie scenario's valt weinig op- of aan te merken. Deze uitkomsten zijn te verwachten wanneer de heffingsbevoegdheid wordt gealloceerd conform het bestemmingslandbeginsel. Onder de huidige btw-regels bestaat onder scenario 4 de mogelijkheid tot tariefshopping indien de invoer door de particulier (of in zijn opdracht) wordt verricht. Immers, door de particulier de invoer te laten verzorgen kan de toepassing van art. 5a lid 3 Wet OB worden omzeild. Een dergelijke prikkel hoort uiteraard niet thuis in de vormgeving van de ideaaltypische btw. Dit is een probleem dat zal moeten worden geadresseerd in de nieuwe btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten (zie paragraaf 5.3.1.).

3.4. E-commerce: uitdagingen en problemen

De opkomst van het internet en de daarmee onlosmakelijk samenhangende toename in het internationale handelsvolume, welke belastingplichtigen grote kansen en economisch groeipotentieel hebben geboden, leiden tegelijkertijd tot de nodige uitdagingen c.q. problemen. Het thans geldende positieve btw-recht vereist heroverweging en herziening om bepaalde tekortkomingen weg te nemen teneinde de btw-regels beter af te stemmen op ontwikkelingen in de digitale economie. Tijdens de ECOFIN van 5 december 2017 zijn voorstellen aangenomen inzake nieuwe btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten.⁷⁴ De nieuwe btw-regels maken onderdeel uit van het Btw-actieplan⁷⁵ en vormen een speerpunt van de *Digital Single Market Strategy*.⁷⁶ Het nieuwe btw-bouwwerk voor grensoverschrijdende goederenleveringen wordt inhoudelijk toegelicht c.q. becommentarieerd in Hoofdstukken 5 en 6.

Een interessante constatering in dat kader is dat met betrekking tot de indirecte belastingen tussen de overheid en praktijk consensus lijkt te bestaan over de noodzaak tot hervorming van de regelgeving teneinde de btw toekomstbestendig te maken c.q. de btw-opbrengsten te waarborgen (interne druk), terwijl dergelijke hervormingen in de directe belastingen niet op initiatief van de overheid en praktijk in gang zijn gezet, maar veelal onder druk van de maatschappij, ngo's en lobbygroepen (externe druk).⁷⁷

⁷⁴ Richtlijn 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112 en Richtlijn 2009/132 wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen.

⁷⁵ Europese Commissie, Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – tijd om knopen door te hakken, Com(2016) 148 final.

⁷⁶ Europese Commissie, Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa, Com(2015) 192 final.

⁷⁷ M.L. Schippers & C.E. Verhaeren, Taxation in a digitising world: solutions for corporate income tax and value added tax, WFR 2017/249.

Met betrekking tot het verband tussen de opkomst van de e-commercesector en de huidige btw-regels zijn door de Europese Commissie de volgende problemen gesignaleerd:

- De huidige btw-regels blinken niet uit in haar eenvoud. De complexiteit van de btw-verplichtingen wordt veelal aangevoerd als een van de belangrijkste redenen waarom belastingplichtigen zich niet toeleggen op grensoverschrijdende e-commerce.
- De huidige btw-regels werken daarnaast niet juridisch neutraal (zie paragraaf 2.3.2.) uit doordat EU-belastingplichtigen fiscaal worden benadeeld ten opzichte van niet-EU-belastingplichtigen. Laatstgenoemden kunnen ingevoerde goederen legitiem, maar veelal ook door opzettelijke non-compliance, aan EU-consumenten verkopen zonder btw in rekening te brengen c.q. af te dragen.
- De complexiteit van het huidige systeem en de vrijstelling voor de invoer van zendingen met een te verwaarlozen waarde leiden ertoe dat de lidstaten grote bedragen aan btw-inkomsten mislopen.⁷⁸

In het vervolg van deze paragraaf worden de gesignaleerde knelpunten nader toegelicht.

3.4.1. Complexiteit btw-regelgeving

Uit bovengenoemde documentatie van de EC blijkt dat de gemiddelde compliancekosten per btw-registratie zijn geraamd op circa €8000 per jaar.⁷⁹ De hoge btw-nalevingskosten worden dan ook stevast geïdentificeerd als belemmering voor de totstandkoming van de eengemaakte markt. In een rapport van de EC, dat in samenwerking met Deloitte is opgesteld, worden de volgende oorzaken genoemd die ertoe leiden dat belastingplichtigen zich niet (of slechts in beperkte mate) toeleggen op grensoverschrijdende e-commerce:

1. Het monitoren van de drempelbedragen voor de toepassing van de afstandsverkoopregeling.
2. Verschillen in btw-regelgeving tussen de lidstaten, bijvoorbeeld met betrekking tot de factuurvereisten.
3. Het doen van btw-aangifte.⁸⁰

⁷⁸ Europese Commissie, Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende e-commerce, com (2016) 757 final.

⁷⁹ Ibid. p.2.

⁸⁰ Europese Commissie / Deloitte, VAT aspects of cross-border e-commerce – options for modernisation (Final report – October 2015), p. 24-25.

3.4.2. *Verstoring neutraliteitsbeginsel*

Zoals reeds aangegeven vormt de vrijstelling voor zendingen met een te verwaarlozen waarde *de facto* een importsubsidie. De importsubsidie leidt tot de verstoring van de concurrentieverhoudingen tussen binnen en buiten de EU gevestigde belastingplichtigen, nu de invoer-btw is vrijgesteld, terwijl consumenten bij lokale aankopen wel btw in rekening krijgen gebracht. Hierdoor kunnen niet in de EU gevestigde belastingplichtigen hun producten goedkoper aanbieden. Een erg kwalijke zaak, nu soortgelijke goederen niet aan eenzelfde btw-heffing worden onderworpen.

Daarnaast is het een algemeen gegeven dat in de praktijk veel misbruik wordt gemaakt van de btw-vrijstelling voor zendingen van goederen met een te verwaarlozen waarde. De twee meest hardnekkige vormen van non-compliance zijn (i) het onderwaarden van een bepaalde zending zodat de btw-vrijstelling kan worden toegepast en (ii) het op foutieve wijze labelen van een zending als 'gift' (C2C-import), terwijl daadwerkelijk sprake is van een reguliere B2C-transactie waarop de vrijstelling niet had moeten worden toegepast.⁸¹ In een studie van *Copenhagen Economics* wordt geconstateerd dat bij *grosso modo* 65% van de geïmporteerde goederen niet wordt voldaan aan de voorgeschreven btw- en douaneverplichtingen.⁸² Andere studies laten zien dat ook ondernemingen die voor douanedoelinden als *Authorised Economic Operator*⁸³ kwalificeren, op grote schaal misbruik maken van de btw- en douanenvrijstelling.⁸⁴

Conclusie is derhalve dat de belangrijkste risico's die concurrentieverstoringen tussen binnen en buiten de EU gevestigde belastingplichtigen in de hand kunnen werken, zijn gelegen in het niet registreren door leveranciers alsmede het onderwaarden c.q. onderraporten (wel geregistreerd zijn, maar niet alle leveringen aangeven) van de verrichte goederenleveringen.

3.4.3. *Toenemend verlies aan belastinginkomsten*

De groei van het internationale handelsvolume is – in combinatie met de huidige vrijstelling voor zendingen van goederen met een te verwaarlozen waarde (en de oneigenlijke toepassing daarvan) –

⁸¹ Ibid. p. 66-67.

⁸² Copenhagen Economics (B. Basalisco, J. Wahl & H. Okholm), *E-commerce imports into Europe: VAT and Customs treatment*, 2016.

⁸³ Een AEO is een geautoriseerde marktdeelnemer die in de gehele EU als betrouwbaar wordt beschouwd op het gebied van douanetransacties (artikel 38 lid 1 DWU). De AEO-status verleent bepaalde faciliteiten inzake veiligheidsgerelateerde douanecontroles en in de douanewetgeving vastgelegde vereenvoudigingen. Zie Handboek Douane (par. 2.50.00).

⁸⁴ ECA Special Report, *Import procedures: shortcomings in the legal framework and an ineffective implementation impact the financial interests of the EU*, p.50.

direct gerelateerd aan de afname van de btw-inkomsten van de EU-lidstaten.⁸⁵ De btw-verliezen die buiten de schatkist blijven als gevolg van gederfde btw-inkomsten (door de importsubsidie) en non-compliance (door oneigenlijke toepassing van de importsubsidie) werden voor het jaar 2017 reeds geschat op circa €5 miljard per jaar EU-breed.⁸⁶ Verwacht wordt dat deze btw-verliezen in het jaar 2020 zullen oplopen naar €7 miljard.⁸⁷

3.5. Deelconclusie

In Hoofdstuk 3 is onderzoek verricht naar de huidige btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. Met betrekking tot deze regels heeft de EC een drietal knelpunten geïdentificeerd, de complexiteit van de huidige btw-regels, de verstoring van de concurrentieneutraliteit tussen binnen en buiten de EU gevestigde belastingplichtigen en het toenemende verlies aan btw-opbrengsten. Vanuit het perspectief van het wenselijk recht dienen deze drie probleempunten in de toekomstige btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten te worden geadresseerd en verholpen. Om die reden worden de gesignaleerde knelpunten verwerkt in het toetsingskader dat in Hoofdstuk 4 zal worden gevormd.

⁸⁵ Europese Commissie, Assessment of the application and impact of the VAT exemption for importation of small consignments (Final report – May 2015).

⁸⁶ Europese Commissie, Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende e-commerce, com (2016) 757 final, p.2.

⁸⁷ Europese Commissie, Fact Sheet: Modernising VAT for E-commerce: Questions and Answers, 5 December 2017, Brussels.

4. Toetsingskader

Met mijn onderzoek wordt beoogd een waardeoordeel te vormen over de kwaliteit van de toekomstige btw-wetgeving voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. In Hoofdstuk 4 wordt het aan deze studie ten grondslag liggende toetsingskader geformuleerd. Hiermee wordt het eerste gedeelte van deze studie afgerond. Zoals reeds aangegeven in paragraaf 1.2. zal in deze studie een antwoord worden gezocht op de onderstaande probleemstelling:

In hoeverre treft de EU-wetgever met de nieuwe btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten – getoetst aan de criteria: neutraliteit, efficiency, rechtszekerheid en effectiviteit – een adequate aanpak voor de problemen die zich onder de huidige btw-regels voordoen?

Daarbij is tevens aangegeven dat de criteria die in deze probleemstelling zijn opgenomen het toetsingskader vormen dat in dit hoofdstuk zal worden gedistilleerd. In dit hoofdstuk wordt dan ook vooral aandacht besteed aan de toelichting c.q. motivering van deze criteria.

4.1. Vorming van het toetsingskader

In de voorgaande hoofdstukken is onderzoek verricht naar de kenmerkende aspecten van het ideaaltypische btw-systeem en de *OECD International VAT/GST Guidelines* (Hoofdstuk 2) respectievelijk de huidige btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten en de problemen die door deze regels in de hand worden gewerkt (Hoofdstuk 3). In de deelconclusie van deze hoofdstukken is aangegeven dat de nieuwe btw-regelgeving verenigbaar moet zijn met de algemene kenmerkende aspecten van het Europese btw-stelsel en dat de problemen van de huidige regels op effectieve wijze dienen te worden geadresseerd.

Niet eerder aan de orde gesteld, is dat de aanwezige OECD-lidstaten tijdens de Ottawa-conferentie in 1998 een raamwerk zijn overeengekomen dat de wijze beschrijft waarop een robuuste belastingheffing ter zake van e-commercetransacties kan worden gewaarborgd.⁸⁸ Dit raamwerk dient als uitgangspunt voor het toetsingskader dat in deze studie centraal zal staan, zij het dat het wordt aangevuld met hetgeen hierboven is genoemd. Daarnaast worden enkele algemene kenmerken van

⁸⁸ Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce" on 8 October 1998. Zie ook: E. Friedensköld, VAT and the internet: the application of consumption taxes to e-commerce transactions, *Information & Communications Technology Law*, 13:2, 175-203.

goed wetgevingsbeleid, zoals doelmatigheid, evenredigheid, uitvoerbaarheid, duidelijkheid en handhaafbaarheid in het toetsingskader opgenomen.⁸⁹

Met inachtneming van het voorgaande is het hiernavolgende toetsingskader gedistilleerd.

1. *Neutraliteit.* Belastingplichtigen die onder gelijke omstandigheden gelijke handelsactiviteiten verrichten worden onderworpen aan een gelijke btw-heffing.

Zoals toegelicht in paragraaf 2.3.2. is het neutraliteitsbeginsel een van de grondbeginselen van het Europese btw-systeem. Toch is het een gegeven dat de juridische en externe dimensie van het neutraliteitsbeginsel in grensoverschrijdende gevallen veelal niet wordt gerespecteerd, zie paragraaf 3.4.2. Onder de toekomstige btw-regels zullen soortgelijke goederen fiscaal eenzelfde btw-behandeling moeten genieten, ongeacht uit welke jurisdictie de goederen afkomstig zijn. Hierdoor wordt de mededingingsneutraliteit van het Europese btw-systeem gewaarborgd en ontstaat een gelijk speelveld tussen binnen en buiten de EU gevestigde belastingplichtigen die grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten verrichten.

2. *Efficiency.* De nalevingskosten voor belastingplichtigen en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst dienen tot een minimum te worden beperkt.

De complexiteit van de bestaande btw-verplichtingen heeft een belemmerende werking op de bereidheid van belastingplichtigen om zich bezig te houden met grensoverschrijdende e-commerce. Dergelijke perverse prikkels moeten onder de toekomstige btw-regels zo veel mogelijk worden weggenomen. Daarbij zou het geen verschil moeten uitmaken of de betrokken belastingplichtige binnen of buiten de EU is gevestigd. Als onbezoldigde kassier van de Nederlandse staat moeten belastingplichtigen namelijk zoveel mogelijk worden ontlast van hun administratieve verplichtingen, zodat zij zich optimaal kunnen focussen op hun bedrijfsactiviteiten. Vanzelfsprekend zijn ook de belasting- en douaneautoriteiten gebaat bij eenvoudige en uitvoerbare spelregels. Kortom: de nieuwe btw-regels moeten op een efficiënte wijze bijdragen tot de verwezenlijking van de door de Uniewetgever beoogde doelstellingen.⁹⁰

⁸⁹ Kamerstukken II 1990-1991, 22 008, nr. 1-2.

⁹⁰ Kamerstukken II 1990-1991, 22 008, nr. 1-2, p. 15.

3. *Rechtszekerheid.* De (Unie)wetgever stelt heldere belastingregelgeving vast opdat belastingplichtigen, voor zover mogelijk, kunnen anticiperen hoe en met welk percentage, hun handelsactiviteiten worden belast.

Kwalitatief goede btw-wetgeving is cruciaal. Indien mogelijk dienen afwijkende nationale btw-regels zo veel mogelijk te worden geüniformeerd. Hierdoor liggen discussies tussen de praktijk en de Belastingdienst respectievelijk verschillende nationale Belastingdiensten onderling minder snel op de loer. Daarnaast zal de geldigheid van de nieuwe btw-wetgeving worden bezien in het licht van het Europese recht.⁹¹ Het secundaire Unierecht dient immers in overeenstemming te zijn met het primaire Unierecht.

4. *Effectiviteit.* De juiste hoeveelheid btw wordt betaald in het juiste land.

De fiscale uitwerking van het toekomstige btw-regime voor afstandsverkopen moet verenigbaar zijn met het bestemmingslandbeginsel en de *OECD International VAT/GST Guidelines*. Om inkomstenbelangen te beschermen en economische verstoringen te voorkomen, mogen btw-regels nooit leiden tot dubbele heffing of dubbele niet-heffing. Risico's op non-compliance, bijvoorbeeld doordat leveranciers zich niet registreren en ingevoerde goederen worden ondergewaardeerd c.q. ondergerapporteerd (wel geregistreerd zijn, maar niet alle leveringen aangeven), moeten tot een minimum worden beperkt. Eventuele anti-misbruikbepalingen dienen evenredig te zijn aan deze risico's.

4.2. Toetsing

In Hoofdstuk 5 en Hoofdstuk 6 wordt onderzoek verricht naar de toekomstige btw-regels waarmee de e-commercesector zal worden geconfronteerd. Daarbij is ervoor gekozen om deze regels per afzonderlijk hoofdstuk 'op te knippen'. In Hoofdstuk 5 wordt stilgestaan bij het nieuwe regime in algemene zin. In Hoofdstuk 6 wordt ingegaan op de bijzondere positie die platforms innemen binnen de nieuwe heffingssystematiek. Naast een inhoudelijke bespreking van de nieuwe regels, worden de regels – met inachtneming de geformuleerde toetsingscriteria – van commentaar voorzien. Aan het eind van ieder hoofdstuk worden de toetsingsresultaten op schematische wijze samengevat, waarbij deze door middel van symbolen van een oordeel worden voorzien.⁹²

⁹¹ *Kamerstukken II 1990-1991, 22 008, nr. 1-2, p. 15.*

⁹² Deze manier van toetsing is ontleend aan: Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten* (diss.), Deventer: Kluwer, 2013, p. 163-164.

De toetsing geschiedt door ieder afzonderlijk toetsingscriterium te beoordelen op basis van een schaal die varieert van -- tot ++ (vijfpuntsschaal: -- / - / 0 / + / ++). Gelet op het feit dat het toetsingskader uit meerdere toetsingscriteria bestaat, moeten deze criteria tegen elkaar worden afgewogen om tot een weloverwogen eindconclusie te komen. Bij deze weging wordt aan elk toetsingscriterium eenzelfde gewicht toegekend.

Tussen de verschillende toetsingscriteria kan ook een bepaalde interactie bestaan. Voorbeeld: een nieuwe btw-regel die ertoe leidt dat de btw in grensoverschrijdende situaties eerder in het bestemmingsland wordt geheven (bijvoorbeeld door afschaffing van een drempelbedrag), verbetert weliswaar de neutraliteit en effectiviteit, maar verslechtert de efficiency indien geen administratieve vereenvoudigingen worden getroffen. Dergelijke interactie-effecten worden ook meegenomen in de analyse.

5. Nieuw btw-regime voor afstandsverkopen

In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de ingrijpende wijzigingen die met ingang van 1 januari 2021 worden doorgevoerd met betrekking tot het btw-bouwwerk voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan consumenten.⁹³ De nieuwe wetgeving is in de eerste plaats neergelegd in Richtlijn 2017/2455. Op 12 maart 2019 heeft de Europese Commissie daarnaast een tweetal voorstellen voor nadere wetgeving aangenomen, bestaande uit een additionele wijziging van de Btw-richtlijn⁹⁴ en een wijziging van de Btw-uitvoeringsverordening.⁹⁵ Wat betreft de toekomstige btw-regelgeving wordt in dit hoofdstuk verwezen naar de betrokken bepalingen uit de Btw-richtlijn en Btw-uitvoeringsverordening, nu de relevante aangepaste tekst van de Wet OB nog niet voorhanden is.

In de nieuwe regels wordt onderscheid gemaakt tussen intracommunautaire afstandsverkopen en afstandsverkopen van ingevoerde goederen.⁹⁶ In paragraaf 5.1. en 5.2. zullen de beide afstandsverkopenregimes daarom afzonderlijk in ogenschouw worden genomen. In paragraaf 5.3. worden vervolgens de verschillen tussen de huidige respectievelijk toekomstige btw-regimes geanalyseerd. In paragraaf 5.4. wordt inhoudelijk commentaar gegeven op hetgeen daarvoor aan de orde is gesteld en worden de bevindingen afgezet tegen het in Hoofdstuk 4 ontwikkelde toetsingskader. In paragraaf 5.5. worden verschillende aanbevelingen gedaan om de toetsingsresultaten te verbeteren.

De nieuwe btw-regels voor verkoopfaciliterende platforms worden in Hoofdstuk 6 toegelicht en becommentarieerd.

5.1. Intracommunautaire afstandsverkopen van goederen

Het regime 'intracommunautaire afstandsverkopen' ziet op de huidige afstandsverkopenregeling, zoals besproken in 3.1.1. Kort gezegd gaat het dus om de grensoverschrijdende levering van goederen vanuit een lidstaat naar een consument in een andere lidstaat.

⁹³ De bijzondere positie die platforms binnen het toekomstige btw-regime voor afstandsverkopen zullen innemen, wordt in Hoofdstuk 6 behandeld.

⁹⁴ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkopen en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen, com(2018) 819 final.

⁹⁵ Voorstel voor een Uitvoeringsverordening van de Raad tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft door elektronische interfaces gefaciliteerde leveringen van goederen of diensten en de bijzondere regelingen voor belastingplichtigen die diensten voor niet-belastingplichtigen, afstandsverkopen van goederen en bepaalde binnenlandse goederenleveringen verrichten, com(2018) 821 final.

⁹⁶ Art. 14 lid 4 Btw-richtlijn (2021)

5.1.1. Uniformering drempelbedragen

Met ingang van 2021 zullen de thans geldende drempelbedragen worden afgeschaft. Deze worden vervangen door één geüniformeerde kleine-ondernemersdrempel van €10.000, die cumulatief van toepassing zal zijn op telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten en intracommunautaire afstandsverkopen.⁹⁷ Het drempelbedrag is niet van toepassing op afstandsverkopen van ingevoerde goederen; deze zijn altijd belast in het land van aankomst van het goederenvervoer.

Vergeleken met de huidige regels zal derhalve eerder sprake zijn van heffing in het bestemmingslandbeginsel, hetgeen een positieve ontwikkeling is. Dat het bestemmingslandbeginsel (omwille van het verzachten van de compliancekosten van belastingplichtigen die slechts een aantal intracommunautaire afstandsverkopen verrichten) niet in alle gevallen wordt gerespecteerd, is een door de EU-wetgever beoogd effect.⁹⁸

5.1.2. Uitbreiding MOSS-regeling naar intracommunautaire afstandsverkopen en andere B2C-diensten

Vanaf 1 januari 2021 wordt de huidige MOSS-regeling (zie paragraaf 3.1.1.) uitgebreid naar intracommunautaire afstandsverkopen en alle overige B2C-diensten (lees: alle diensten die geen telecommunicatie-, omroep- of elektronische dienst zijn). Doordat het toepassingsbereik van de betrokken regeling hierdoor aanzienlijk toeneemt, wordt de MOSS omgekat naar de OSS (de term 'Mini' wordt losgelaten). Van Norden merkt in dat licht op dat btw-heffing in de lidstaat van aankomst van de goederen in combinatie met de OSS op verschillende gebieden (bijvoorbeeld ook in het beoogde definitieve btw-systeem) dé oplossing lijkt te zijn voor (grensoverschrijdende) vraagstukken binnen de Europese btw.⁹⁹

Conclusie is dat belastingplichtigen hun toenemende complianceverplichtingen aanzienlijk kunnen beperken door gebruik te maken van de OSS-aangifte. Gelet op het feit dat de OSS primair als doel heeft de btw-voldoeningsverplichtingen van belastingplichtigen te verzachten, is het niet mogelijk om aan buitenlandse btw in aftrek te brengen via de OSS.¹⁰⁰ Het enige voordeel van het voortzetten van de reguliere btw-aangifte is dan ook dat via die aangifte wel btw in aftrek kan worden gebracht.

⁹⁷ Art. 59 quater lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn (2021). Dit drempelbedrag geldt vanaf 1 januari 2019 reeds voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten, art. 6 lid 3 Wet OB.

⁹⁸ Considerans punt 3 Richtlijn 2017/2455.

⁹⁹ G.J. van Norden, De toekomst van de Europese btw – the time is now, MBB 2019/1.

¹⁰⁰ Art. 369 undecies Btw-richtlijn (2021).

Buitenlandse belastingplichtigen die gebruikmaken van de OSS zullen bij de Belastingdienst een teruggaafverzoek voor de Nederlandse btw moeten indienen.¹⁰¹

Indien de goederen worden verzonden of vervoerd vanuit verschillende lidstaten, moet het totale aantal verkopen in de OSS-aangifte van iedere lidstaat van vertrek worden vermeld – uitgesplitst naar de verschillende lidstaten van verbruik.¹⁰² De toepassing van de cumulatieve benadering (m.a.w. drempelbedrag bepalen vanuit lidstaat van aankomst) ligt naar mijn mening in het verlengde hiervan.

In de fiscale literatuur is voorts aandacht besteed aan de vraag of de OSS wordt opengesteld voor intracommunautaire afstandsverkopen die worden verricht door niet in de EU gevestigde belastingplichtigen.¹⁰³ Op basis van een zuiver tekstuele uitleg van de gewijzigde tekst van afdeling 3 van hoofdstuk 6 van titel XII luidt het antwoord op die vraag ontkennend. In geval dit daadwerkelijk juist blijkt te zijn, dan ontstaat de curieuze uitkomst waarin niet in de EU gevestigde belastingplichtigen hun B2C-diensten via de OSS aangeven, maar hun intracommunautaire afstandsverkopen niet. Gelet op het feit dat het bevorderen van de compliance van niet in de EU gevestigde belastingplichtigen juist een speerpunt van de nieuwe btw-regelgeving is, dient deze omissie naar mijn mening nog vóór 1 januari 2021 te worden weggenomen.

5.1.3. Andere factureringsverplichtingen

Belastingplichtigen die hebben geopteerd voor gebruikmaking van de OSS-aangifte kunnen de factureringsregels van de lidstaat van vestiging c.q. identificatie toepassen.¹⁰⁴ Specifiek voor Nederlandse belastingplichtigen impliceert het voornoemde dat ter zake van de intracommunautaire afstandsverkopen geen factureringsplicht bestaat, hetgeen leidt tot een additionele vereenvoudiging. Indien de OSS niet door een belastingplichtige wordt gebruikt c.q. kan worden gebruikt, dienen de in het land van aankomst geldende factureringsregels te worden gerespecteerd. Onder de huidige lezing van de in paragraaf 5.1.2. besproken regels vallen niet in de EU gevestigde belastingplichtigen derhalve altijd onder dit scenario.

¹⁰¹ Voor in de EU gevestigde belastingplichtigen betreft het een teruggaafverzoek op basis van Richtlijn 2008/9/EG en voor niet in de EU gevestigde belastingplichtigen op grond van Richtlijn 86/560/EG.

¹⁰² Art. 369 octies lid 2 Btw-richtlijn (2021).

¹⁰³ M.M.W.D. Merx, Nieuwe btw-regels voor e-commerce, WFR 2018/146. Zij is van mening dat daar geen sprake van is, terwijl het tegenovergestelde zou blijken uit verscheidene stukken van de VAT Expert Group. In G.J. van Norden, De toekomst van de Europese btw – the time is now, MBB 2019/1 wordt ook aangegeven dat de OSS met betrekking tot intracommunautaire afstandsverkopen louter openstaat voor in de EU gevestigde belastingplichtige.

¹⁰⁴ Art. 219 bis lid 2 onderdeel b Btw-richtlijn (2021).

5.1.4. Verduidelijking vervoerseis

Alle onduidelijkheden over de vervoerseis worden definitief weggenomen door in het nieuwe art. 14 lid 4 Btw-richtlijn op te nemen dat ook aan deze eis wordt voldaan bij *indirecte tussenkomst* van de leverancier bij het vervoer. Deze tekstuele wijziging wordt door de EC gepresenteerd als verduidelijking van hetgeen reeds als geldend recht wordt beschouwd.¹⁰⁵ Uit de nieuwe tekst van de Btw-uitvoeringsverordening blijkt dat ook sprake is van 'indirect tussenkomst' indien de leverancier – op welke manier ook – de leveringsdiensten van een derde promoot of de afnemer anderszins met een derde in contact brengt.¹⁰⁶

5.2. Afstandsverkopen van ingevoerde goederen

In deze paragraaf wordt nader aandacht besteed aan de nieuwe btw-regels voor afstandsverkopen van goederen die worden ingevoerd uit derdelandsgebieden en rechtstreeks vanuit die derdelandsgebieden worden verzonden naar consumenten in de EU.

5.2.1. Afschaffing vrijstelling invoer-btw voor zendingen bestaande uit goederen met een te verwaarlozen waarde

Teneinde de concurrentieverhoudingen tussen binnen en buiten de EU gevestigde leveranciers te waarborgen en de belastinginkomsten van de lidstaten veilig te stellen, wordt met ingang van 1 januari 2021 de btw-vrijstelling voor de invoer van goederen met een geringe waarde afgeschaft. De douanevrijstelling (intrinsieke waarde <€150) blijft evenwel gehandhaafd.

Door afschaffing van de btw-vrijstelling zullen veel meer zendingen moeten worden gecontroleerd door de douaneautoriteiten. Uit documentatie van de WDO blijkt dat de afschaffing heel wel mogelijk kan leiden tot een averechts effect op de *revenue collection*.¹⁰⁷ Daarom rijst de vraag in hoeverre kan worden gefaciliteerd dat de uitvoeringskosten beperkt worden gehouden ten opzichte van de additionele btw-opbrengsten. Aan die vraag wordt in het vervolg van dit hoofdstuk aandacht besteed.

¹⁰⁵ Considerans punt 9 Richtlijn 2017/2455.

¹⁰⁶ Art. 5bis onderdeel d Btw-uitvoeringsverordening (2021).

¹⁰⁷ WCO News, E-Commerce and Revenue Collection (2015), p. 40.

5.2.2. Btw-regime voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van minder dan €150

Vanaf 2021 geldt dus als uitgangspunt dat over ieder pakket dat in Nederland wordt ingevoerd invoer-btw is verschuldigd. Daadwerkelijke heffing van invoer-btw aan de grens zou evenwel leiden tot majeure handelsbelemmeringen, waardoor de EU-wetgever een tweetal vereenvoudigende maatregelen heeft getroffen om de administratieve- en complianceverplichtingen van de betrokken e-commerce leveranciers (en andere partijen die een rol spelen bij de invoer) te verzachten. Het toepassingsbereik van deze vereenvoudigingen is beperkt tot goederen met een maximale intrinsieke waarde van €150, omdat bij een hogere intrinsieke waarde een volledige douaneaangifte bij invoer is vereist. Accijnsgoederen zijn uitgesloten van de bijzondere regelingen voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen.¹⁰⁸

In de fiscale literatuur wordt het nieuwe btw-regime voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen omschreven als een combinatie tussen een *vendor collection system* en een *third-party collection system*.¹⁰⁹ Het nieuwe regime heeft zodoende een hybride karakter.

5.2.2.1. i-OSS

In de eerste plaats wordt de zogenoemde invoer-OSS ('i-OSS') ingevoerd. Het betreft een soortgelijke vereenvoudigende aangifte als de reguliere OSS-aangifte, die iedere maand moet worden ingediend.¹¹⁰ Anders dan de naam van de regeling doet vermoeden, is het niet de invoer-btw die via deze regeling wordt aangegeven, maar de btw die is verschuldigd ter zake van de afstandsverkoop van de ingevoerde goederen in het land van aankomst van het vervoer (*vendor collection*).¹¹¹ De btw wordt verschuldigd op het tijdstip van aanvaarding van de betaling.¹¹² Bij gebruikmaking van de i-OSS wordt door de belastingautoriteiten een vrijstelling invoer-btw verleend indien het i-OSS identificatienummer van de leverancier of van de voor zijn rekening handelende tussenpersoon (zie hieronder) wordt verstrekt bij de invoeraangifte, ongeacht wie de goederen invoert.¹¹³ Alvorens de lidstaten vrijstelling van invoer-

¹⁰⁸ Considerans punt 10 Richtlijn 2017/2455. De reden voor de uitsluiting van accijnsgoederen is gelegen in het feit dat de verschuldigde accijnzen onderdeel uitmaken van de maatstaf van heffing voor de btw bij invoer.

¹⁰⁹ M. Lamensch, European Commission's New Package of Proposals on E-commerce: A Critical Assessment, *International VAT Monitor*, 2017 (Volume 28), No. 2.

¹¹⁰ Art. 369 vices Btw-richtlijn (2021). Vgl. reguliere OSS-aangifte voor elektronische diensten en intracommunautaire afstandsverkopen. Deze dient op kwartaalbasis te worden ingediend.

¹¹¹ Volledigheidshalve zij opgemerkt dat de afstandsverkopen die volgen na de invoer aldus niet kunnen worden aangegeven via de reguliere OSS-aangifte, zoals besproken in paragraaf 5.1.2. De reguliere OSS-aangifte is louter bedoeld voor intracommunautaire afstandsverkopen.

¹¹² Art. 369 quidecies Btw-richtlijn (2021).

¹¹³ Art. 143 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn (2021).

btw verlenen zullen zij eerst de geldigheid van het ingediende i-OSS nummer willen verifiëren.¹¹⁴ In dat kader rijst overigens de vraag of leveranciers überhaupt bereid zullen zijn om hun i-OSS nummer aan particuliere importeurs te overhandigen, nu daarmee ook nieuwe vormen van misbruik kunnen ontstaan (zie 5.4.2.1.). Hoe het ook zij, wanneer de particuliere importeur niet beschikt over het i-OSS nummer van diens leverancier treedt dubbele heffing van btw op.

In het nieuwe art. 369 quarterdecies Btw-richtlijn is bepaald welke partijen gebruik kunnen maken van de i-OSS aangifte. De regeling staat open voor alle in de EU gevestigde belastingplichtigen en iedere – al dan niet in de EU gevestigde – belastingplichtige die zich door een in de EU gevestigde tussenpersoon¹¹⁵ laat vertegenwoordigen. In de praktijk zullen logistieke dienstverleners (FedEX / DHL etc.) die voor douanedoeleinden worden aangewezen als indirect vertegenwoordiger optreden als tussenpersoon.¹¹⁶ Conclusie is daarom dat niet in de EU gevestigde belastingplichtigen worden verplicht een tussenpersoon aan te stellen die in hun naam en voor hun rekening is gehouden tot voldoening van de btw ter zake van de afstandsverkoop van de ingevoerde goederen (*third-party collection*).¹¹⁷ Voor in de EU gevestigde belastingplichtigen geldt een ruimere keuzevrijheid; zij kunnen zelf de btw voldoen via de i-OSS (*vendor collection*), maar ook een tussenpersoon aanstellen (*third-party collection*).

Verwacht wordt dat de registratiekosten en de kosten in het kader van het aanstellen van een tussenpersoon ertoe zullen leiden dat alleen multinationale ondernemingen in staat zullen zijn te opteren voor de i-OSS.¹¹⁸ Lamensch merkt in dat kader op dat zodoende een vorm van fiscale ongelijkheid zal ontstaan tussen ‘grote’ en ‘kleine’ belastingplichtigen, nu klanten van een i-OSS geregistreerde leverancier zonder nadere formaliteiten een beroep op de vrijstelling van art. 143-1-c Btw-richtlijn kunnen doen, terwijl klanten van een niet-geregistreerde leverancier onder het *fall back*

¹¹⁴ Art. 47ter Verordening (EU) 2017/2454 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.

¹¹⁵ Het begrip “tussenpersoon” wordt ex. art. 369 terdecies lid 2 Btw-richtlijn (2021) als volgt gedefinieerd: “Een in de Gemeenschap gevestigde persoon die door de belastingplichtige die afstandsverkopen uit derdelandsgebieden of derde landen ingevoerde goederen verricht, is aangewezen als de persoon die gehouden is tot voldoening van de btw en die in naam en voor rekening van de belastingplichtige de in deze bijzondere regeling vastgestelde verplichtingen moet nakomen”.

¹¹⁶ Hoewel de *core business* van dergelijke ondernemingen in beginsel het verrichten van vervoersdiensten is, treden zij in de praktijk veelal ook op als douane-agent. In dat kader handelen zij de eventuele (fiscale) verplichtingen af in naam en voor rekening van hun opdrachtgever. Op dit moment verzorgen dergelijke ondernemingen reeds de fiscale verplichtingen voor zover de intrinsieke waarde van de goederen meer bedraagt dan €22.

¹¹⁷ Deze verplichting geldt evenwel niet op het moment dat de EU een overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft gesloten met het land van vestiging van de buiten de EU gevestigde belastingplichtige. Thans is dat alleen het geval met Noorwegen.

¹¹⁸ M. Lamensch, European Commission’s New Package of Proposals on E-commerce: A Critical Assessment, International VAT Monitor, 2017 (Volume 28), No. 2.

scenario (zie paragraaf 5.2.2.2. hieronder) zelf een standaard invoerprocedure zullen moeten starten om het verlaagde tarief te kunnen effectueren.

5.2.2.2. Fall back regeling inzake de aangifte en betaling van invoer-btw indien geen gebruik wordt gemaakt van de i-OSS

Op het moment dat een internetverkoper zich niet registreert voor de i-OSS heeft als uitgangspunt te gelden dat de invoer-btw wordt geheven van degene die de goederen aanbrengt bij de douaneautoriteiten (*third-party collection*). In de praktijk zijn dat bepaalde logistieke dienstverleners, die als douaneagent optreden en uit dien hoofde de eventuele douaneformaliteiten en overige fiscale verplichtingen in naam en voor rekening van de particuliere consument verzorgen. Onder de huidige regels worden deze werkzaamheden reeds verricht door dergelijke ondernemingen, namelijk voor zover de intrinsieke waarde van de goederen meer dan €22 bedraagt.

Indien voor dergelijke gevallen geen bijzondere regeling zou worden getroffen, zou op het tijdstip van invoer van ieder pakket invoer-btw zijn verschuldigd. Daarom maakt de tweede vereenvoudiging mogelijk dat de invoer-btw slechts op maandelijkse basis hoeft te worden voldoen.¹¹⁹ Als voorwaarde voor deze bijzondere regeling geldt dus dat degene voor wie de goederen zijn bestemd (de consument) is gehouden tot voldoening van de btw en degene die de goederen bij de douaneautoriteiten aanbrengt (vervoerders) de btw int bij de consument c.q. deze btw voldoet aan de Belastingdienst. Voorts is vereist dat de goederen fysiek in de lidstaat van invoer blijven. In voorkomend geval zal de invoer-btw uiteindelijk door de vervoerder worden doorbelast aan de consument. Voor btw-doeleinden kwalificeert deze doorbelasting als een doorlopende post die geen onderdeel uitmaakt van de maatstaf van heffing van de verrichtte dienstverlening.¹²⁰

Verder valt op dat lidstaten onder de *fall back* kunnen bepalen dat de invoer altijd wordt onderworpen aan het algemene btw-tarief (ook indien goederen worden ingevoerd die normaliter laagbelast zouden zijn).¹²¹ In dat geval moet de particulier wel de mogelijkheid worden geboden om voor de standaard invoerprocedure te kiezen opdat een beroep kan worden gedaan op het verlaagde tarief.¹²²

¹¹⁹ Art. 369 septuagies Btw-richtlijn (2021).

¹²⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 juni 2018, Omzetbelasting. maatstaf van heffing, nr. BLKB 2018/84956, onderdeel 4.1. Onder doorlopende post wordt verstaan een betaling die door een opdrachtnemer (i.c. de vervoerder) aan een derde wordt verricht in naam en voor rekening van diens opdrachtgever (i.c. de consument).

¹²¹ Art. 369 octuagies Btw-richtlijn (2021).

¹²² Considerans punt 15 Richtlijn 2017/2455 / art. 369za Btw-richtlijn (2021).

5.2.3. Btw-regime voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van meer dan €150

Indien de intrinsieke waarde van de ingevoerde goederen hoger uitvalt dan €150, kan de i-OSS niet worden toegepast. Ter zake van de invoer zal derhalve altijd invoer-btw zijn verschuldigd. Indien de leverancier zelf als importeur optreedt, kan de invoer-btw worden teruggevorderd via de reguliere btw-aangifte in het land van invoer van de goederen. In dat kader kan de leverancier bij invoer in Nederland – ongeacht de waarde van de goederen – een zogenoemde ‘artikel 23 vergunning’ aanvragen.¹²³ Met een artikel 23 vergunning kan de verschuldigde invoer-btw naar de btw-aangifte worden verlegd, waardoor niet bij iedere invoer invoer-btw dient te worden betaald. Deze faciliteit werkt cashflowneutraal uit, omdat de verschuldigde invoer-btw vervolgens ook direct in de aangifte in aftrek kan worden gebracht.

Hieronder is een schematische weergave opgenomen, waarin wordt uiteengezet welke faciliteiten door belastingplichtigen kunnen worden toegepast, uitgesplitst naar de intrinsieke waarde van de ingevoerde goederen.

	Afstandsverkopen van ingevoerde goederen	Invoer-btw	
	<i>i-OSS</i>	<i>Fallback</i>	<i>Art. 23 vergunning</i>
< €22	✓	✓	✓
€22 > € < €150	✓	✓	✓
> €150	✗	✗	✓

Tabel 2: Schematische weergave mogelijkheden tot het doen van btw-aangifte onder nieuwe regels

5.3. Vergelijking tussen huidig en toekomstig btw-regime voor afstandsverkopen

In deze paragraaf wordt de fiscale uitwerking (daaronder begrepen de mogelijkheden tot het doen van aangifte) van de nieuwe btw-regels voor intracommunautaire afstandsverkopen en afstandsverkopen van ingevoerde goederen vergeleken met de thans geldende regels voor afstandsverkopen, zoals toegelicht in paragraaf 3.3.

¹²³ Art. 211 Btw-richtlijn (kan-bepaling). Op het moment dat een niet in Nederland gevestigde ondernemer een artikel 23 vergunning wil aanvragen zal hij ook een (algemeen) fiscaal vertegenwoordiger in de zin van art. 33g Wet OB moeten aanstellen.

5.3.1. Aanpassing regels plaats van levering afstandsverkopen

In paragraaf 3.3. is aan de orde gesteld dat de huidige btw-regels voor afstandsverkopen tot uitdrukking komen in een drietal artikelen, namelijk art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB, art. 5 lid 2 Wet OB en art. 5a lid 3 Wet OB. Daarbij is als probleem gesignaleerd dat de werking van art. 5a lid 3 kan worden omzeild door de invoer te laten verrichten door de particulier. Hierdoor ontstaan mogelijkheden tot tariefshopping.

Onder de nieuwe btw-regels blijven art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB en art. 5 lid 2 Wet OB gehandhaafd. Indien de lidstaat van invoer dezelfde lidstaat is waar het vervoer aankomt, geldt daarom als uitgangspunt dat de reguliere plaats-van-levering regels van toepassing zijn, ongeacht de waarde van de goederen. Op het moment dat de goederen een intrinsieke waarde van minder dan €150 hebben en de leverancier opteert voor de i-OSS geldt op grond van het nieuwe art. 33 onderdeel c Btw-richtlijn dat de afstandsverkoop van de ingevoerde goederen is belast in de lidstaat van aankomst van het vervoer. Voornoemde geldt ongeacht wie de invoer verricht, waarmee wordt bewerkstelligd dat art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB opzij wordt gezet indien de particulier de invoer verricht in het land van aankomst van het vervoer van de goederen. Indien de goederen een intrinsieke waarde hebben van meer dan €150, blijven de reguliere plaats-van-levering regels van kracht.

Daarnaast wordt het toepassingsbereik van het huidige art. 5a lid 3 Wet OB opgerekt door in art. 33 onderdeel b Btw-richtlijn op te nemen dat een afstandsverkoop van ingevoerde goederen altijd is belast in het land van aankomst van het vervoer van de goederen wanneer de invoer plaatsvindt in een andere lidstaat dan die van aankomst van het vervoer, ongeacht de waarde van de goederen. Hierdoor worden de lacunes van het huidige art. 5a lid 3 Wet OB op doelmatige wijze worden weggenomen, maar tevens nieuwe problemen in de hand gewerkt (zie paragraaf 5.3.2. hieronder).

5.3.2. Schematische vergelijking huidige c.q. toekomstige btw-regelgeving voor afstandsverkopen

Hieronder is een schematische weergave opgenomen van de verschillende fiscale uitwerkingen van het toekomstige btw-bouwwerk voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen. Daarbij wordt hetzelfde voorbeeld gebruikt als in paragraaf 3.3.¹²⁴ Voor de uitwerking is niet relevant of de leverancier binnen of buiten de EU is gevestigd. In laatstgenoemd geval dient de leverancier evenwel een tussenpersoon aan te stellen die de btw via de i-OSS in zijn naam en voor zijn rekening zal afdragen.

¹²⁴ Voorbeeld ontleend aan: M.M.W.D. Merks, Nieuwe btw-regels voor e-commerce, WFR 2018/146.

Onder het scenario “Btw-gevolgen zonder i-OSS” wordt verstaan de situatie waarin niet leverancier geen gebruik maakt van de i-OSS én de situatie waarin de goederen een intrinsieke waarde van meer dan €150 hebben.

	Land van Invoer	Land van Aankomst	Importeur	Btw-gevolgen zonder i-OSS	Btw-gevolgen met i-OSS (<€150)
1	Nederland	Nederland	Leverancier	De leverancier verricht een in NL belaste levering ex. art. 5 lid 2 Wet OB. De leverancier verricht daarnaast een invoer in Nederland. De invoer-btw kan hij in aftrek brengen (evt. art. 23 vergunning) Resultaat: NL btw door leverancier	De leverancier verricht een in NL belaste levering ex. art. 33 onderdeel c Btw-richtlijn. De invoer-btw is vrijgesteld ex. art. 143 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn. Resultaat: NL btw door leverancier
2	Nederland	Nederland	Particulier	De leverancier verricht een in Vietnam belastbare levering ex. art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB. De particulier verricht een invoer in Nederland. De invoer-btw is niet aftrekbaar. Resultaat: NL btw door particulier. Fall back indien waarde <€150.	De leverancier verricht een in NL belaste levering ex. art. 33 onderdeel c Btw-richtlijn. De invoer-btw is vrijgesteld ex. art. 143 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn, voor zover de particulier het i-OSS nummer van de leverancier indient bij de invoeraangifte. Resultaat: NL btw door leverancier
3	Nederland	Frankrijk	Leverancier	De leverancier verricht een in FRA belaste	De leverancier verricht een in FRA belaste

				<p>levering ex. art. 33 onderdeel b Btw-richtlijn. De leverancier verricht daarnaast een invoer in Nederland. De invoer-btw kan hij in aftrek brengen (evt. art. 23 vergunning).</p> <p>Resultaat: FRA btw door leverancier</p>	<p>levering ex. art. 33 onderdeel b Btw-richtlijn. De invoer-btw is vrijgesteld ex. art. 143 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn.</p> <p>Resultaat: FRA btw door leverancier</p>
4	Nederland	Frankrijk	Particulier	<p>De leverancier verricht een in FRA belaste levering ex. art. 33 onderdeel b Btw-richtlijn. De particulier verricht een invoer in Nederland. De invoer-btw is niet aftrekbaar.</p> <p>Resultaat: FRA btw door leverancier + NL btw door particulier</p>	<p>De leverancier verricht een in FRA belaste levering ex. art. 33 onderdeel b Btw-richtlijn. De invoer-btw is vrijgesteld ex. art. 143 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn, voor zover de particulier het i-OSS nummer van de leverancier indient bij de invoeraangifte.</p> <p>Resultaat: FRA btw door leverancier</p>

Tabel 3: schematische weergave toekomstige btw-regels voor grensoverschrijdende e-commerce

Het nieuwe btw-regime voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen blinkt – mede door haar hybride karakter – niet uit in de eenvoud. Afhankelijk van de intrinsieke waarde van de goederen en het al dan niet gebruikmaken van de i-OSS zijn verschillende fiscale uitkomsten mogelijk. Wat in de eerste plaats opvalt is dat het totale btw-bedrag bij gebruikmaking van de i-OSS – vergeleken met paragraaf 3.3. en het scenario waarbij geen gebruik wordt gemaakt van de i-OSS – altijd wordt geheven van de leverancier, mits deze bereid is zijn i-OSS nummer te verstrekken in situaties waarbij de particulier optreedt als importeur.

Zoals reeds aangegeven, bestaat het risico op dubbele heffing van btw indien de leverancier daartoe niet is bereid. Daarnaast leidt de verruiming van het huidige art. 5a lid 3 Wet OB altijd tot dubbele heffing van btw op het moment dat de particulier de invoer verricht en de goederen uiteindelijk worden vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van invoer, mits de leverancier geen gebruik maakt van de i-OSS of de intrinsieke waarde van de goederen meer dan €150 bedraagt (scenario 4). Laatstgenoemde is interessant nu uit recente documentatie van *de Group on Future of VAT* blijkt dat in voorkomend geval alleen btw wordt geheven van de particuliere importeur.¹²⁵

Op het moment dat de leverancier geen gebruik maakt van de i-OSS en particulier de invoer verricht, waarbij de goederen in de lidstaat van invoer blijven, bestaat dit risico op dubbele heffing van btw niet (scenario 2).

5.4. Commentaar en toetsing nieuwe btw-initiatieven

In deze paragraaf wordt commentaar gegeven op het nieuwe btw-bouwwerk voor intracommunautaire afstandsverkopen en afstandsverkopen van ingevoerde goederen. De bevindingen uit deze paragraaf worden vervolgens op schematische wijze samengevat, waarbij de bevindingen door middel van symbolen van een oordeel worden voorzien. In paragraaf 5.5. worden vervolgens aanbevelingen gedaan opdat de toetsingsresultaten kunnen worden verbeterd.

5.4.1. *Intracommunautaire afstandsverkopen*

5.4.1.1. *Afschaffing drempelbedragen*

Al met al worden enkele voorstellen doorgevoerd die zowel voor de praktijk als de Belastingdienst gunstig uitwerken, vooral omdat de administratieve lasten en uitvoeringskosten van de btw-regels omtrent intracommunautaire afstandsverkopen aanzienlijk worden vereenvoudigd c.q. geüniformeerd. Dit komt het beste tot uitdrukking in de afschaffing van de thans geldende drempelbedragen en de samenvoeging van intracommunautaire afstandsverkopen en elektronische diensten in één kleine-ondernemersdrempel. Anderzijds zullen belastingplichtigen hierdoor sneller btw moeten voldoen in een andere lidstaat dan de lidstaat van vestiging. In dat kader is relevant dat deze belastingplichtigen op de hoogte zijn van de in die lidstaten van geldende btw-tarieven, onder

¹²⁵ Group on Future of VAT 25th meeting – 15 march 2019, Presentation scenarios (slide 9), geraadpleegd via: [link](#). N.B. het gaat hierbij wel om een goederenlevering die door een platform wordt gefaciliteerd (zie Hoofdstuk 6). Dat zou echter niet tot een andere uitkomst moeten leiden.

welke voorwaarden het verlaagde tarief of een vrijstelling kan worden toegepast en de regels omtrent het tijdstip van verschuldigheid.¹²⁶

Lamensch stelt dat onder de nieuwe btw-regels voor afstandsverkopen een ongelijke fiscale behandeling zal ontstaan tussen binnen en buiten de EU gevestigde ondernemingen doordat het drempelbedrag van €10.000 dat geldt voor intracommunautaire afstandsverkopen niet van toepassing zal zijn op afstandsverkopen van ingevoerde goederen.¹²⁷ Hierdoor kunnen de concurrentieverhoudingen tussen binnen en buiten de EU gevestigde belastingplichtigen worden verstoord. Bij deze constatering moeten naar mijn mening wel enkele kanttekeningen worden geplaatst. In de eerste plaats zijn de regels voor afstandsverkopen onverkort van toepassing op zowel binnen als buiten de EU gevestigde belastingplichtigen. Voor intracommunautaire afstandsverkopen gelden weliswaar andere regels dan voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen, maar dat zegt als zodanig niets over de vraag of fiscale ongelijkheid bestaat tussen binnen en buiten de EU gevestigde belastingplichtigen. Bovendien is een dergelijke fiscale behandeling verenigbaar met Guideline 4 van de *OECD VAT/GST Guidelines* die bepaalt dat buitenlandse belastingplichtigen voor wat betreft de hoogte van de heffing niet behoren te worden benadeeld (of bevoordeeld) ten opzichte van binnenlandse belastingplichtigen. In de tweede plaats is bij intracommunautaire afstandsverkopen altijd btw in de Europese Unie verschuldigd, terwijl dat bij ingevoerde goederen niet zonder meer geldt (zie paragraaf 5.3.2.).

Een mogelijk alternatief zou kunnen zijn dat niet in de EU gevestigde belastingplichtigen die zich voor de i-OSS registreren de btw over de eerste €10.000 aan afstandsverkopen van ingevoerde goederen kunnen voldoen in een lidstaat naar keuze. Punt is alleen dat zij dan zullen kiezen voor de lidstaat met het laagste algemene btw-tarief, Luxemburg. Om die reden leidt ook een dergelijke variant tot aanzienlijke verstoringen van de neutraliteit. De huidige heffingssystematiek, waarin de kleine-ondernemersdrempel niet geldt voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen, lijkt mij daarom op korte termijn het minst slechte alternatief. Dat in voorkomend geval bij de levering van soortgelijke goederen verschillende complianceverplichtingen voor leveranciers van intracommunautaire afstandsverkopen respectievelijk afstandsverkopen van ingevoerde goederen ontstaan, valt niet te voorkomen.

Op lange termijn kan dit probleem worden verholpen door de kleine-ondernemersdrempel voor intracommunautaire afstandsverkopen van goederen af te schaffen, ware het niet dat daarvoor

¹²⁶ Uit Europese Commissie, VAT rates applied in the Member States of the European Union, taxud.c.1.(2019) kan worden afgeleid dat in de EU circa 75 verschillende btw-tarieven worden toegepast.

¹²⁷ M. Lamensch, European Commission's New Package of Proposals on E-commerce: A Critical Assessment, *International VAT Monitor*, 2017 (Volume 28), No. 2.

waarschijnlijk ook unificatie van de btw-tarieven in de EU is vereist (zie ook voetnoot 51). Dit schijnt politiek gezien nogal een gevoelig onderwerp te zijn, waardoor het mij niet zou verbazen als ook op lange termijn geen adequate aanpak voor dit hoofdpijndossier wordt getroffen.

5.4.1.2. OSS-aangifte voor intracommunautaire afstandsverkopen

De uitbreiding van de MOSS naar de OSS is een ontwikkeling die door de praktijk met open armen zal worden ontvangen. Positief is ook dat de verschuldigde btw ter zake van de verrichte B2C-diensten en de intracommunautaire afstandsverkopen in één btw-aangifte kan worden voldaan. Verdere vereenvoudiging kan eventueel worden geboekt door ook de aftrek van buitenlandse btw te laten geschieden door middel van de OSS. Opmerkelijk is wel dat de OSS onder de huidige lezing van Richtlijn 2017/2455 niet openstaat voor niet in de EU gevestigde belastingplichtigen, waardoor zij een btw-registratie zullen moeten aanvragen in iedere lidstaat waar de intracommunautaire afstandsverkopen belast zijn. Dit bevreemdt, nu niet in de EU gevestigde belastingplichtigen de door hen verrichte B2C-diensten wel via de OSS mogen aangeven.¹²⁸ Bovendien druist het niet-openstellen van de OSS voor niet in de EU gevestigde belastingplichtigen in tegen de ratio achter de nieuwe e-commerce regels, te weten het verbeteren van de compliance van niet in de EU gevestigde belastingplichtigen. Daarnaast is een dergelijke praktijk in mijn optiek onvereenigbaar met de *OECD International VAT/GST Guidelines*, in het bijzonder Guidelines 4 en 6 die bepalen dat buitenlandse belastingplichtigen wat betreft de hoogte van de heffing niet behoren te worden benadeeld ten opzichte van binnenlandse belastingplichtigen en dat specifieke administratieve voorwaarden voor buitenlandse belastingplichtigen niet tot een onevenredige of onnodige administratieve last mogen leiden.

5.4.1.3. Factureringsplicht

Bij gebruikmaking van de OSS vervalt voorts de verplichting om ter zake van intracommunautaire afstandsverkopen facturen uit te reiken. De factureringsplicht blijft evenwel bestaan wanneer niet wordt geopteerd voor de OSS (of niet kan worden geopteerd door niet in de EU gevestigde belastingplichtigen). Door Merckx wordt opgemerkt dat het bovenstaande bevreemdt, nu de factureringsplicht voor afstandsverkopen is ingevoerd om de drempelbedragen te monitoren.¹²⁹ En

¹²⁸ In het voorstel van de Europese Commissie aangaande het definitieve btw-stelsel wordt niet in de EU gevestigde belastingplichtigen eveneens de mogelijkheid geboden om gebruik te maken van de OSS, met dien verstande dat zij een fiscaal vertegenwoordiger aanstellen die in de EU is gevestigd. Zie Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, com (2018) 329 final, p.11.

¹²⁹ Voorbeeld ontleend aan: M.M.W.D. Merckx, Nieuwe btw-regels voor e-commerce, WFR 2018/146.

juist deze drempelbedragen zullen met ingang van 1 januari 2021 komen te vervallen. Zij stelt daarom voor om de factureringsplicht aangaande intracommunautaire afstandsverkopen integraal te laten vervallen.

5.4.1.4. Hoofdelijke aansprakelijkheid vervoerders bij non-compliance leveranciers?

Van Norden constateert dat het nieuwe btw-bouwwerk voor intracommunautaire afstandsverkopen wellicht minder solide is dan vooraf wordt verwacht.¹³⁰ Gelet op het feit dat de btw-fraude in veel lidstaten groter is dan in Nederland, is het heel wel mogelijk dat Nederland btw-risico importeert voor zover het gaat om belastingplichtigen uit die lidstaten die intracommunautaire afstandsverkopen gaan verrichten die in Nederland belastbaar zijn. Ik neem aan dat hiermee wordt bedoeld op het voortbestaan van het risico op de onderrapportage van het aantal afstandsverkopen zodat het drempelbedrag niet wordt overschreden en het onderwaarderen van de waarde van de geleverde goederen zodat de btw over een lagere grondslag is verschuldigd. Dit is overigens een risico dat inherent is aan het bestaan van drempelbedragen en dus ook al bestaat onder de huidige btw-regels voor afstandsverkopen. De nieuwe btw-regels voor intracommunautaire afstandsverkopen leiden in ieder geval niet tot de indamming van dit risico (zie ook paragraaf 5.4.2.1.).

Een andere interessante vraag die in dat licht beantwoording verdient, is of andere partijen die bij de transactie zijn betrokken, zoals vervoerders, hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld voor de voldoening van de verschuldigde btw indien de intracommunautaire afstandsverkoper geen consequenties verbindt aan de overschrijding van het drempelbedrag of btw heeft voldaan naar een te lage grondslag.¹³¹ In het arrest *Federation of Technological Industries* heeft het HvJ geoordeeld dat het de lidstaten vrijstaat om een derde hoofdelijk te verplichten tot voldoening van de verschuldigde btw indien diegene wist of had moeten weten dat de btw onbetaald zou blijven, waarbij lidstaten zijn geoorloofd zich te baseren op vermoedens, voor zover deze niet zodanig zijn geformuleerd dat het in de praktijk onmogelijk wordt het tegendeel te bewijzen.¹³² De mogelijkheid tot aansprakelijkstelling wordt in r.o. 33 door het HvJ begrensd tot situaties waarin de aansprakelijkgestelde niet alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem had kunnen worden verwacht om te zorgen dat de door hem verrichte prestaties geen onderdeel vormen van een keten waarin btw-fraude wordt gepleegd. Relevante aspecten die daarbij in acht moeten worden genomen zijn of de vervoerder te goeder trouw

¹³⁰ G.J. van Norden, De toekomst van de Europese btw – the time is now, MBB 2019/1.

¹³¹ Art. 205 Btw-richtlijn. Lidstaten kunnen ervoor kiezen om deze bepaling te implementeren (kan-bepaling).

¹³² Hof van Justitie 11 mei 2006, nr. C-384/04 (*Federation of Technological Industries*), ECLI:EU:2006:2006:309, r.o. 32.

heeft gehandeld en of hem geen fouten of andersoortige nalatigheden kunnen worden verweten.¹³³ Met inachtneming van deze jurisprudentie lijkt het hoofdelijk aansprakelijk stellen van bonafide vervoersondernemingen geen reële beleidsoptie te zijn. Om het risico op drempelontwijkend gedrag te voorkomen, zullen daarom andere maatregelen moeten worden getroffen (zie paragraaf 5.5.2.).

5.4.1.5. Toetsingsresultaten

In deze paragraaf worden de toetsingsresultaten met betrekking tot het btw-regime voor intracommunautaire afstandsverkopen schematisch weergegeven, waarbij de resultaten zijn uitgesplitst naar de relevante toetsingscriteria.

Neutraliteit	Afschaffing van de drempelbedragen en de introductie van één kleine-ondernemersdrempel leiden tot een geüniformeerd btw-regime voor intracommunautaire afstandsverkopen.	++
	Niet in de EU gevestigde belastingplichtigen kunnen hun intracommunautaire afstandsverkopen niet via de OSS aangeven.	--
Efficiency	In de EU gevestigde belastingplichtigen kunnen hun administratieve verplichtingen aanzienlijk vereenvoudigen door intracommunautaire afstandsverkopen aan te geven via de OSS, terwijl belastingplichtigen met een beperkte omzet niet worden geconfronteerd met de hoge registratiekosten van de OSS.	++
	Niet in de EU gevestigde belastingplichtigen kunnen hun intracommunautaire afstandsverkopen niet via de OSS aangeven.	--
	Het voortbestaan van de factureringsplicht voor intracommunautaire afstandsverkopen die niet via de OSS worden aangegeven is gebaseerd op drijfzand.	-
	Door uniformering van de drempelbedragen komt een einde aan de lappendeken aan nationale drempelbedragen, waardoor de monitoringskosten voor belastingplichtigen beheersbaar worden.	+

¹³³ Hof van Justitie 21 december 2011, nr. C-499/10 (*De Vlaamse oliemaatschappij*), ECLI:EU:C:2012:373, r.o. 28. e.e.a. onder verwijzing naar Hof van Justitie 21 februari 2008, nr. C-271/06 (*Netto Supermarkt*), ECLI:EU:C:2008:105, r.o. 25. Het gaat dus in wezen om dezelfde criteria waaraan wordt getoetst bij btw-carrousel fraude.

Rechtszekerheid	Door aanpassing van de Btw-uitvoeringsverordening is de interpretatie van de vervoerseis glashelder. Hierdoor wordt het risico op dubbele btw-heffing gemitigeerd.	+
	Niet in de EU gevestigde belastingplichtigen kunnen hun intracommunautaire afstandsverkopen niet via de OSS aangeven.	--
Effectiviteit	Door afschaffing van de drempelbedragen vindt de btw-heffing sneller plaats in het bestemmingsland.	++
	Het voorkomen van risico's op drempelontwijkend gedrag wordt niet geadresseerd in Richtlijn 2017/2455.	--

Tabel 4: Toetsingsresultaten intracommunautaire afstandsverkopen

5.4.2. Afstandsverkopen van ingevoerde goederen

5.4.2.1. Verbeterde btw-betaling door i-OSS?

Om de complianceverplichtingen van belastingplichtigen als gevolg van de afschaffing van de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde te verzachten, is in de eerste plaats de i-OSS geïntroduceerd. Het succes van deze regeling staat of valt met de bereidheid van de betrokken leveranciers tot het doen van een correcte maandelijkse btw-betaling ter zake van de afstandsverkopen van de ingevoerde goederen. Het feit dat de btw-heffing bij gebruikmaking van de i-OSS niet aan de grens plaatsvindt, maar via een periodieke btw-aangifte, impliceert in zoverre dat de EU lidstaten erop zullen moeten vertrouwen dat de verrichte afstandsverkopen naar behoren worden verantwoord en dat dienovereenkomstig btw wordt voldaan via de i-OSS. Een en ander met inachtneming van het feit dat non-compliance onder het huidige btw-regime een wijdverbreid fenomeen is.

Het is dan ook allerm minst waarschijnlijk dat belastingplichtigen die onder de oude regels onjuiste aangiftes indienden, dit niet langer zullen doen onder de nieuwe btw-regels. Daarnaast kan zich de omstandigheid voordoen waarin goederen btw-vrij in het vrije verkeer zijn indien de btw niet door de leverancier wordt aangegeven, nu de invoer-btw reeds is vrijgesteld op het moment dat het i-OSS nummer van de leverancier wordt vermeld op de douaneaangifte (ongeacht wie invoert). Het feit dat een i-OSS nummer kan worden overlegd aan de douaneautoriteiten zegt daarom als zodanig niets over de vraag of de leverancier uiteindelijk ook de btw gaat betalen. De heffingssystematiek die aan de i-OSS ten grondslag ligt is wellicht minder *bulletproof* dan van tevoren wordt gedacht. De belangrijkste

lacune van het *vendor collection model* in dat opzicht is dat het voor EU lidstaten vrijwel onmogelijk is om compliance van niet in de EU gevestigde belastingplichtigen af te dwingen.¹³⁴ Om die reden is het een positieve ontwikkeling dat de btw-voldoeningsplicht in voorkomend geval wordt neergelegd bij in de EU gevestigde tussenpersonen. Te meer, nu logistieke dienstverrichters zich reeds bezighouden met het afwikkelen van fiscale verplichtingen voor zover de waarde van de goederen meer dan €22 bedraagt (vgl. positie van platforms). Echter, het btw-bedrag dat zij via de i-OSS zullen voldoen is nog altijd sterk afhankelijk van de informatie die wordt verstrekt door de leveranciers (zie 5.4.2.3.). Zelfs bij de verplichte aanstelling van een tussenpersoon zal derhalve mogelijkheid blijven bestaan tot een soort indirecte manipulatie.

Wolf merkt terecht op dat het afdwingen van een betere btw-betaling verder niet aan de orde komt in Richtlijn 2017/2455.¹³⁵ Pas later, op 12 december 2018, zijn nadere voorstellen gedaan in het kader van de aanpak van e-commerce fraude ('PSP-voorstel').¹³⁶ In dit voorstel wordt ingezet op de uitwisseling van btw-relevante betalingsgegevens tussen belastingautoriteiten en betalingsdienstverrichters. In het bijzonder gaat het om betalingen waarbij de betaler zich in een bepaalde EU-lidstaat bevindt en de begunstigde zich in een andere EU-lidstaat of een derde land bevindt.¹³⁷ In het licht van hetgeen in deze paragraaf is besproken, ligt het in de lijn der verwachting dat het PSP-voorstel wordt aangenomen. In geval de platformfictie (zie Hoofdstuk 6) niet van toepassing is, zal het zonder nadere instrumenten voor de Europese belastingautoriteiten vrijwel onmogelijk zijn om te toetsen of de btw via de i-OSS naar een correcte grondslag is voldaan. Het is daarom een positieve ontwikkeling dat de EC flankerende niet-fiscale regelgeving beoogt in te voeren om btw-fraude te verhelpen. Richtlijn 2017/2455 zal standalone niet afdoende zijn. Deze zorg wordt ook uitgesproken in een recente studie van de *European Court of Auditors*.¹³⁸

In een nog te publiceren artikel van Merx en Janssen in *International VAT Monitor* worden verschillende kanttekeningen geplaatst bij het PSP-voorstel.¹³⁹ De betalingsgegevens die de lidstaten zullen ontvangen bieden weliswaar een handzaam overzicht van de bedragen die aan leveranciers zijn

¹³⁴ M. Lamensch, European Commission's New Package of Proposals on E-commerce: A Critical Assessment, *International VAT Monitor*, 2017 (Volume 28), No. 2, p.144.

¹³⁵ R.A. Wolf, Heeft de btw het gered met telecom en internet? In: J. Bouwman, N. Groefsema & W. Grooten (red.), *Ode aan Bart*, Deventer: Kluwer, p. 191-198.

¹³⁶ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienstaanbieders, com(2018) 812 final.

¹³⁷ Art. 243ter lid 2 onderdeel a com(2018) 812 final.

¹³⁸ European Court of Auditors, E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and Customs Duties remain to be resolved, Special Report no. 12/2019, p. 42-43.

¹³⁹ M.M.W.D. Merx & A. Janssen, Next weapon in the combat against e-commerce VAT fraud: PSP information obligations.

overgemaakt, maar verschaffen geen enkele informatie over de status van de koper. Hierdoor is het onduidelijk of sprake is van een B2B- of B2C-transactie. Daarnaast blijft de aard van de gedane betalingen onduidelijk. Deze kunnen naast e-commercebetalingen bijvoorbeeld ook dividenduitkeringen bevatten. Ten derde bestaat het risico op eenzijdige en onvolledige informatie indien de leverancier niet in de EU is gevestigd en gebruik maakt van een niet-EU bankrekening. In voorkomend geval hoeft immers geen betalingsinformatie te worden verzameld door de betrokken buiten de EU gevestigde bank en zullen de lidstaten moeten volstaan met de betalingsinformatie die door de binnen de EU gevestigde bank van de EU-consument wordt overlegd.

5.4.2.2. Nieuwe vormen van btw-fraude

Particulieren die beschikken over het i-OSS nummer van de leverancier (of tussenpersoon) kunnen onder de nieuwe btw-regels een beroep doen op de vrijstelling invoer-btw. In paragraaf 5.2.2.1. is reeds aangekaart dat de vrijstelling van art. 143 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn mogelijk nieuwe vormen van btw-fraude in de hand kan werken. In het bijzonder bestaat het risico op 'kaping' van i-OSS nummers. Daarmee wordt gedoeld op de situatie waarin een particulier zichzelf op oneigenlijke wijze een vrijstelling invoer-btw kan toekennen door in zijn invoeraangifte het i-OSS nummer te vermelden van een leverancier waarvan hij in het verleden goederen heeft gekocht (op het moment dat de leverancier waarvan de particulier nu goederen koopt geen gebruik maakt van de i-OSS).

Zonder nadere controlemaatregelen is dus een groot risico gelegen in het feit dat een vrijstelling invoer-btw kan worden geclaimd op het moment dat een willekeurig i-OSS nummer voorhanden is. Overigens staat in een document van de *VAT Expert Group* te lezen dat de EC heeft bevestigd dat de invoer-btw bij vermelding van een foutief i-OSS nummer aan de grens wordt geheven van de logistieke dienstverlener die de goederen bij de douane aanbrengt.¹⁴⁰ Bij detectie van een onjuist i-OSS nummer wordt de invoer-btw kennelijk geheven als ware het *fall back* scenario van toepassing.

Om bovengenoemde vormen van btw-fraude te kunnen voorkomen, is noodzakelijk dat de douaneautoriteiten in staat worden gesteld om *real time* te kunnen verifiëren dat het vermelde i-OSS nummer geldig is én toebehoort aan de juiste leverancier.¹⁴¹ In de praktijk is nog niet helemaal uitgekristalliseerd hoe dit elektronische verificatieproces zal worden ingekleed.¹⁴² Uit documenten van

¹⁴⁰ VAT Expert Group 21st meeting – 11 February 2019, taxud.c.1.(2019)1204106, p.4.

¹⁴¹ Artikel 47h Council Regulation (EU) 2017/2454. Dit artikel komt niet voor in de Nederlandse tekst, waardoor wordt volstaan met een verwijzing naar de Engelse tekst.

¹⁴² M. Lamensch, Adoption of the E-commerce VAT Package: The Road Ahead is Still a Rocky One, EC Tax Review 2018/4, p.192.

de *Group on the Future of VAT*¹⁴³ en de *VAT Expert Group*¹⁴⁴ blijkt dat de voorkeur uitgaat naar soortgelijke database als de database waarin de EORI- en AEO-nummers voor douanedoeleinden worden opgeslagen. In een dergelijk geval sturen de lidstaten iedere dag updates inzake de i-OSS nummers (tenaamstelling, geldigheid, enz.) naar een gecentraliseerde bewaarplaats die door de EC wordt beheerd. De EC stuurt vervolgens de geüpdatete database op dagelijkse basis terug naar de lidstaten.

5.4.2.3. *Opmaat naar een gedeeltelijke third-party collection systematiek*

Het nieuwe btw-regime heeft door haar hybride karakter vooral ook een grote impact op de positie van logistieke dienstverleners. Op het moment dat dergelijke bedrijven als tussenpersoon optreden zullen zij bij iedere invoer hun i-OSS registratienummer moeten overleggen om te verzekeren dat de invoer-btw wordt vrijgesteld (en aldus geen dubbele heffing van btw optreedt), met alle risico's van dien (zie paragraaf 5.4.2.2.). Ook als de leverancier geen gebruik heeft gemaakt van de i-OSS zullen vervoerders meer zendingen moeten aanbrengen bij de douane en daarover de invoer-btw moeten voldoen, zij het op maandelijkse basis.

Uit de *Impact Assessment* blijkt dat de afschaffing van de vrijstelling voor zendingen met een te verwaarlozen waarde leidt tot 150 miljoen extra zendingen waarover invoer-btw zal worden geheven.¹⁴⁵ Onder de huidige btw-regels worden de relevante douaneformaliteiten vaak al verzorgd door logistieke dienstverleners indien de intrinsieke waarde van de zending meer dan €22 bedraagt. En dat is bepaald geen kosteloze exercitie. Uit de *Impact Assessment* blijkt namelijk dat de gemiddelde kosten voor *customs clearance* per zending zijn geraamd op €9 en dat de doorberekening daarvan aan de klant doorgaans veel hoger uitvalt.¹⁴⁶ Door het toegenomen aantal zendingen dat zal vanaf 2021 zal moeten worden aangebracht bij de douane en de nieuwe fiscale verplichtingen voor logistieke dienstverrichters (daaronder begrepen het scheiden van commerciële zendingen van C2C-zendingen, het detecteren van zendingen die frauduleus als C2C-zending zijn aangemerkt en het detecteren van onderwaardering van commerciële zendingen) ligt het in de lijn der verwachting dat de kosten in de transportsector de pan uit zullen rijzen. Helaas wordt hier in de *Impact Assessment* nauwelijks

¹⁴³ Group on the Future of VAT, taxud.c.1.(2018)4850920, GFVN073REV2, p.1.

¹⁴⁴ VAT Expert Group 19th meeting – 26 February 2018, taxud.c.1.(2018)1061246, p. 5-6.

¹⁴⁵ Commission Staff Working Document Impact Assessment accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-commerce, SWD(2016) 379 final, p. 30.

¹⁴⁶ Ibid. p.16.

aandacht aan besteed.¹⁴⁷ Hoe hoog de uiteindelijke kostenraming ook zij, uiteindelijk krijgt de EU-consument de rekening op een of andere manier gepresenteerd.

Een andere vraag die in dat kader rijst, is of tussenpersonen kunnen worden gehouden tot voldoening van de extra verschuldigde btw op het moment dat zij foute informatie van hun opdrachtgever hebben ontvangen (bijv. onderwaardering van de goederen) en dit wordt gedetecteerd door de douaneautoriteiten. Voorgaande geldt zowel voor de i-OSS als voor het *fall back* scenario. Uit de studie van *Copenhagen Economics* (voetnoot 77) is gebleken dat de btw-verplichtingen bij circa 65% van de ingevoerde goederen niet worden nageleefd. Gelet op het feit dat btw-fraude met ingevoerde goederen een wijdverbreid fenomeen is, zal het voor logistieke dienstverleners lastig zijn om aan te tonen dat zij niet wisten of behoorden te weten dat sprake is van btw-fraude. Voor vervoerders is het evenwel lastig en bovendien niet zonder kosten om de door de leveranciers aangeleverde gegevens (op grond waarvan de invoeraangifte wordt verricht) te verifiëren. Om effectief onderwaarderingen op te sporen, zullen logistieke dienstverrichters dan ook vooral zelf additionele risicodetecterende processen moeten instellen. Ook hier is in de *Impact Assessment* slechts marginaal rekening mee gehouden. Hieronder wordt beargumenteerd waarom de eventuele aansprakelijkstelling van vervoerders (naar mijn mening) niettemin een stap te ver.

Met betrekking tot art. 143 lid 1 onderdeel d Btw-richtlijn ('douaneregeling 42') heeft het HvJ in de zaak *Vetsch Int. Transporte* geoordeeld dat de indirect vertegenwoordiger niet hoofdelijk aansprakelijk is voor de btw-schuld indien hij niet wist of behoorde te weten van *latere* btw-fraude.¹⁴⁸ Hoewel het i.c. gaat om *eerdere* btw-fraude door de leverancier zou dat naar mijn mening niet tot een andere uitkomst moeten leiden. Maatgevend is namelijk of de indirect vertegenwoordiger wist of behoorde te weten van de fraude. Op het moment dat de indirect vertegenwoordiger alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem had kunnen worden verwacht (bijv. additionele investeringen in fraudedetecterende maatregelen) om te zorgen dat de door hem verrichte prestaties geen onderdeel uitmaken van een keten waarin btw-fraude wordt gepleegd, is mijn oordeel dat de extra verschuldigde btw (als gevolg van de correctie op de onderwaardering) niet van de indirect vertegenwoordiger kan worden geheven. Het is dan ook maar zeer de vraag of de introductie van een gedeeltelijk *third-party collection* systeem zal leiden tot een doeltreffende btw-betaling, nu de EU niet de mogelijkheid heeft de extra verschuldigde btw te innen bij de niet in de EU gevestigde opdrachtgever. Voor de volledigheid

¹⁴⁷ Uit een studie van de Universiteit van Lausanne komt evenwel naar voren dat de vrijstelling voor zendingen met een te verwaarlozen waarde had moeten worden verhoogd naar €80 om te voorkomen dat de inningskosten van de douaneautoriteiten en de administratieve lasten van de logistieke sector uit zouden stijgen boven de gegenereerde belastingopbrengsten. Zie J. Hinsta, S. Mohanty, B. Ivens & V. Tsikolenko, *The import VAT and duty de-minimis in the European Union – Where should they be and what will be the impact?*, Cross-border Research Association Lausanne (2014), p. 34.

¹⁴⁸ Hof van Justitie 14 februari 2019, nr. C-531/17 (*Vetsch Int. Transporte*), r.o. 43.

zij opgemerkt dat de douaneautoriteiten het verschuldigde bedrag aan invoerrechten wel op de tussenpersoon kunnen verhalen.¹⁴⁹

5.4.2.4. Ongelijke fiscale behandeling binnen en buiten de EU gevestigde belastingplichtigen

Lamensch constateert dat onder de nieuwe btw-regels voor afstandsverkopen een ongelijke fiscale behandeling zal ontstaan tussen binnen en buiten de EU gevestigde ondernemingen, omdat de lidstaten met betrekking tot de bijzondere regeling inzake de aangifte en betaling van de invoer-btw (*fall back*) kunnen bepalen dat de invoer altijd wordt onderworpen aan het algemene btw-tarief.¹⁵⁰ Zij merkt terecht op dat deze praktijk mogelijk in strijd is met art. 3 lid 4 GATT, waarin – vrij vertaald – is neergelegd dat ingevoerde goederen op generlei wijze benadeeld mogen worden behandeld ten opzichte van soortgelijke nationale producten. Dit beginsel lijkt eveneens ten grondslag te liggen aan Guideline 4 van de *OECD VAT/GST Guidelines* (“Voor wat betreft de hoogte van de heffing behoren buitenlandse belastingplichtigen niet te worden benadeeld of bevoordeeld ten opzichte van binnenlandse belastingplichtigen”).

Een kwalificerende benadeling vereist dat de betrokken maatregel leidt tot een materiële wijziging in de concurrentieverhouding tussen de ingevoerde c.q. nationale producten.¹⁵¹ Het feit dat particulieren in het *fall back* scenario zelf een invoeraangifte moeten indienen om het verlaagde tarief te kunnen effectueren (in plaats van te kunnen volstaan met de door de vervoerder ingediende invoeraangifte) is in mijn optiek een sterke aanwijzing dat sprake is van een benadeling die onverenigbaar is met de GATT. Daarnaast kan ik me goed voorstellen dat particulieren in de praktijk niet in alle gevallen de moeite zullen nemen om de standaard invoerprocedure in te roepen, waardoor nationale goederen in veel gevallen minder zwaar zullen worden belast dan ingevoerde goederen. Om deze redenen ben ik de mening toegedaan dat het nieuwe art. 369octovicies Btw-richtlijn zal moeten worden afgeschaft (zie paragraaf 5.5.2.).

5.4.2.5. Toetsingsresultaten

In deze paragraaf worden de toetsingsresultaten met betrekking tot de nieuwe btw-regels voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen schematisch weergegeven, waarbij de resultaten zijn uitgesplitst naar de relevante toetsingscriteria.

¹⁴⁹ Art. 77 lid 3 jo. art. 84 DWU.

¹⁵⁰ M. Lamensch, European Commission’s New Package of Proposals on E-commerce: A Critical Assessment, *International VAT Monitor*, 2017 (Volume 28), No. 2.

¹⁵¹ P. van den Bossche & D. Prévost, *Essentials of WTO Law*, Cambridge University Press (2017), p. 38-40.

Neutraliteit	Afschaffing van de btw-vrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde vormt de eerste stap in de creatie van een gelijk fiscaal speelveld tussen internetverkopers binnen en buiten de EU. Op het moment dat het probleem van onderwaardering van zendingen niet wordt weggenomen, blijft echter fiscale ongelijkheid bestaan tussen binnen en buiten de EU gevestigde belastingplichtigen.	+/-
	In het <i>fall back</i> scenario kunnen de lidstaten omwille van de eenvoud c.q. uitvoerbaarheid opteren om de ingevoerde goederen te onderwerpen aan het algemene tarief, terwijl nationale goederen wel delen in het verlaagde tarief.	-
Efficiency	Complianceverplichtingen kunnen aanzienlijk worden vereenvoudigd door gebruikmaking van de i-OSS, zij het dat wordt verwacht dat alleen multinationale ondernemingen zich zullen registreren door de hoge kosten van de registratie c.q. het aanstellen van een tussenpersoon.	+
	De douaneautoriteiten zullen worden geconfronteerd met een zeer forse toename in het aantal zendingen dat zal moeten worden gecontroleerd.	-
	Logistieke dienstverrichters worden opgezadeld met een tsunami aan administratieve en fiscale verplichtingen, waardoor de kosten in de transportsector de pan uit zullen rijzen.	--
Rechtszekerheid	De verruiming van art. 5a lid 3 Wet OB werkt dubbele heffing van btw in de hand indien de particulier de invoer verricht en de leverancier geen gebruik maakt van de i-OSS of de intrinsieke waarde van de goederen meer dan €150 bedraagt.	--
Effectiviteit	Afschaffing van de btw-vrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde is verenigbaar met het algemene, objectieve karakter van de Europese btw.	++
	De lidstaten zullen erop moeten vertrouwen dat niet in de EU gevestigde belastingplichtigen zich compliant zullen opstellen en de btw zullen voldoen, terwijl non-compliance onder de huidige regels een wijdverbreid fenomeen is en het uiterst moeilijk zal zijn om compliance op enigerlei wijze te forceren.	--
	De verruiming van het toepassingsbereik van art. 5a lid 3 Wet OB sluit weliswaar beter aan bij het bestemmingslandbeginsel, maar leidt daarnaast in bepaalde gevallen tot dubbele btw-heffing.	+/-

	Zonder effectieve controlemaatregelen kunnen heel wel mogelijk nieuwe vormen van btw-fraude ontstaan door het ‘kapen’ van i-OSS nummers.	-
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---

Tabel 5: Toetsingsresultaten afstandsverkopen van ingevoerde goederen

5.5. Verbetering van de toetsingsresultaten

In deze paragraaf worden verschillende aanbevelingen gedaan om de geconstateerde toetsingsresultaten in brede zin te verbeteren. Daarbij wordt wederom onderscheid gemaakt tussen intracommunautaire afstandsverkopen en afstandsverkopen van ingevoerde goederen.

5.5.1. Intracommunautaire afstandsverkopen

Aanbeveling 1: Verleen niet in de EU gevestigde belastingplichtigen toegang tot de OSS om hun intracommunautaire afstandsverkopen aan te geven

Doordat de OSS vooralsnog niet lijkt te worden opengesteld voor niet in de EU gevestigde belastingplichtigen schieten de toetsingsresultaten tekort op de toetsingscriteria neutraliteit en efficiency. Zoals reeds aangegeven in paragraaf 5.1.2. druist het niet-openstellen in tegen een van de doelstellingen van Richtlijn 2017/2455, namelijk het verbeteren van de compliance van niet in de EU gevestigde belastingplichtigen. Om deze compliance te bevorderen, is het noodzakelijk dat dergelijke belastingplichtigen zoveel mogelijk worden ontlast van administratieve- en complianceverplichtingen. Het openstellen van de OSS (idealiter voor 1 januari 2021) voor niet in de EU gevestigde belastingplichtigen kan hier een wezenlijke bijdrage aan leveren.

Aanbeveling 2: Introduceer één gecentraliseerd OSS portaal ter vervanging van de 28 nationale OSS portalen

Doordat de btw onder de nieuwe regels voor intracommunautaire afstandsverkopen sneller is verschuldigd in het land van de afnemer, zullen lidstaten ook meer afhankelijk van elkaar worden waar het gaat om de inning van de verschuldigde btw. Daarbij lijkt het onwaarschijnlijk dat de lidstaat van identificatie afdoende tijd en middelen zal besteden aan de inning van de btw die toebehoort aan andere lidstaten. Daarom staat in een rapport van het *EU Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies* te lezen dat één gecentraliseerd EU OSS portaal zou moeten worden

geïntroduceerd.¹⁵² Hierdoor wordt de transparantie tussen de lidstaten en de herverdeling van de btw-inkomsten bevorderd. Daarnaast leidt deze vorm van centralisatie tot een kostenbesparend effect met betrekking tot de monitoringskosten van de huidige 28 afzonderlijke OSS portalen. Door implementatie van deze aanbeveling kunnen de toetsingsresultaten op het gebied van efficiency worden versterkt.

Aanbeveling 3: Lidstaten moeten belastingplichtigen de mogelijkheid bieden om ook btw in aftrek te kunnen brengen via de OSS

De huidige en toekomstige OSS is louter bedoeld als instrument om de btw-voldoeningsverplichtingen te verzachten. In het verlengde van Aanbeveling 2 ligt naar mijn mening dat zou moeten worden toegestaan dat belastingplichtigen de btw op kosten die direct toerekenbaar zijn aan de handelsactiviteiten via de OSS in aftrek kunnen brengen (in plaats van via de reguliere aangifte of een teruggaafverzoek).¹⁵³ Vanzelfsprekend vereist een dergelijke ontwikkeling een (nog) verdergaande mate van vertrouwen tussen de verschillende lidstaten. Niettemin is de OSS met aftrek van btw administratief eenvoudiger doordat de voldoening c.q. aftrek van btw in één systeem zijn samengevoegd. Daarnaast kan de cashflow-positie van de OSS-gebruikers door implementatie van deze aanbeveling worden bevorderd. Zodoende worden de toetsingsresultaten op het gebied van efficiency verder versterkt.

5.5.2. Afstandsverkopen van ingevoerde goederen

Aanbeveling 1: Ontwikkel nieuwe methoden om onderwaarderingen van zendingen te detecteren.

De gedachte dat niet in de EU gevestigde belastingplichtigen zich onder de nieuwe btw-regels vrijwillig compliant zullen opstellen, terwijl onder de huidige regels sprake is van een vergaande mate van non-compliance, is niet realistisch. Gelet op het feit dat de nieuwe regeling staat of valt met de compliance van niet in de EU gevestigde belastingplichtigen, vormt deze constatering verreweg het grootste probleem dat zal moeten worden geadresseerd om een succesvolle implementatie van de e-commercevoorstellen te garanderen. Om onderwaardering van ingevoerde goederen te detecteren is

¹⁵² Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, VAT Fraud: Economic Impact, Challenges and Policy Issues, European Parliament's Special Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance (TAX3), 2018, p. 62.

¹⁵³ M.T. Vroom, Modernization of E-commerce Imports into the EU – a Customs and VAT Perspective, EFS Verhandeling 2017-2018, p.20.

het derhalve noodzakelijk om aanvullende maatregelen te treffen. Het nog aan te nemen PSP-voorstel is in zoverre een welkome ontwikkeling, zij het dat het maar zeer de vraag is of dit instrument de heilige graal zal zijn in de strijd tegen btw e-commercefraude.

Daarnaast is het wenselijk dat ook onderzoek wordt verricht naar alternatieve methoden om de btw in grensoverschrijdende context te innen en btw-fraude *real time* te mitigeren. In dat kader valt te denken aan moderne, op technologie gebaseerde oplossingen, zoals blockchain, een speciale btw-cryptocurrency of *split payments*.

Aanbeveling 2: Introduceer een teruggaafregeling invoer-btw op het moment dat een particulier kan aantonen dat de leverancier de btw ter zake van de afstandsverkoop heeft voldaan.

Een ander problematisch aspect van de nieuwe btw-regels voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen is dat dubbele heffing van btw optreedt als de particulier het i-OSS nummer van de leverancier niet heeft ontvangen. Daarnaast leidt de verruiming van het huidige art. 5a lid 3 Wet OB altijd tot dubbele heffing van btw op het moment dat de particulier de invoer verricht en de goederen uiteindelijk worden vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van invoer, mits de leverancier geen gebruik maakt van de i-OSS of de intrinsieke waarde van de goederen meer dan €150 bedraagt (zie paragraaf 5.3.2.). Als alternatief op de vrijstelling van art. 143 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn heeft Merx daarom voorgesteld te voorzien in een teruggaafregeling invoer-btw op het moment dat de particulier kan bewijzen dat de leverancier de btw heeft voldaan.¹⁵⁴

Met een dergelijke teruggaafregeling kan worden voorkomen dat effectief geen btw wordt geheven, nu de vrijstelling invoer-btw afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat de leverancier ter zake van de afstandsverkoop de btw heeft afgedragen. Een ander positief punt van een dergelijke regeling is dat het risico op het ‘kapen’ van i-OSS nummers wordt gemitigeerd doordat de vrijstelling invoer-btw niet langer afhankelijk is van het al dan niet kunnen overleggen van het i-OSS nummer van de leverancier. Anderzijds kan ik me voorstellen dat een dergelijke teruggaafregeling eveneens niet verenigbaar is met art. 3 lid 4 GATT. Omdat de invoer-btw pas op een later moment wordt teruggegeven (namelijk wanneer de leverancier zijn btw-verplichtingen is nagekomen), vindt in ieder gedurende die periode dubbele heffing van btw plaats. Op het moment dat een consument lokaal goederen aankoopt, wordt niet tegen dit probleem aangelopen. Om geen materiële wijziging in de concurrentieverhoudingen tussen ingevoerde en nationale producten teweeg te brengen, moet daarom een vrijstelling invoer-btw direct aan de grens worden verleend (en niet achteraf middels de

¹⁵⁴ M.M.W.D. Merx, Nieuwe btw-regels voor e-commerce, WFR 2018/146.

teruggaafregeling). In zoverre lijkt de vrijstelling van art. 143 lid 1 onderdeel c mij een geschikter alternatief, met dien verstande dat extra controls moeten worden toegevoegd (zie Aanbeveling 3 hieronder).

Aanbeveling 3: Voer een ‘double check’ systeem in om btw-fraude met i-OSS nummers op effectieve wijze te beperken

Vooralsnog lijkt de EU-wetgever vol in te zetten op de vrijstelling van art. 143 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn, een en ander onder de aanname dat leveranciers en tussenpersonen de btw uiteindelijk via de i-OSS zullen afdragen. In dat geval dienen passende maatregelen te worden getroffen om het risico op btw-fraude met i-OSS nummers te beperken. Daaraan zijn uiteraard additionele kosten verbonden. Een mogelijke oplossing kan zijn gelegen in het doen van een ‘double check’ op het moment dat de invoeraangifte wordt ingediend. De particuliere importeur moet in voorkomend geval niet alleen het i-OSS nummer van de leverancier aangeven, maar ook een geldig transactienummer. Dat transactienummer wordt tevens door de leverancier doorgegeven aan de douaneautoriteiten als zijnde pre-aankomst informatie. Hierdoor worden de douaneautoriteiten in staat gesteld om de van de leverancier ontvangen data te vergelijken met de door de particulier verstrekte gegevens. Op het moment dat een afwijking wordt geconstateerd, wordt de btw geheven van de logistieke dienstverrichter die de goederen bij de douane heeft aangebracht.

Hierdoor worden de toetsingsresultaten weliswaar efficiency-wise verslechterd, maar dat is noodzakelijk om de effectiviteit van de resultaten te versterken. Laatstgenoemde dient in deze context naar mijn mening te prevaleren. Zonder effectieve controls stort het bouwwerk voor afstandsverkopen voor ingevoerde goederen immers als een kaartenhuis in elkaar.

5.6. Deelconclusie

In Hoofdstuk 5 is onderzoek verricht naar de kwaliteit en geldigheid van de nieuwe btw-regels voor intracommunautaire afstandsverkopen van goederen en afstandsverkopen van ingevoerde goederen.

Al met al luidt mijn conclusie dat de Uniewetgever een beste poging heeft gedaan om gaten in de oude btw-regelgeving te dichten, de neutraliteit van het btw-stelsel te verbeteren en administratieve processen zoveel mogelijk te vereenvoudigen. Toch is het nieuwe btw-bouwwerk voor afstandsverkopen niet waterdicht en kunnen de nodige wetstechnische verbeteringen worden doorgevoerd. Veelal zijn de geconstateerde mogelijkheden tot verbetering summier, maar is de impact voor de praktijk zeer groot.

Met betrekking tot het btw-regime voor intracommunautaire afstandsverkopen zou het voor de hand liggend zijn als aan niet in de EU gevestigde belastingplichtigen wordt toegestaan dat zij hun intracommunautaire afstandsverkopen ook via de OSS kunnen aangeven. Zodoende kan een verdergaande mate van efficiency worden nagestreefd.

Veel interessanter zijn de nieuwe btw-regels voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen. Het succes van de nieuwe heffingssystematiek, bestaande uit de i-OSS en de *fall back*, is afhankelijk van de (in)directe compliance van niet in de EU gevestigde belastingplichtigen. Nu dit een van de grootste problemen van de huidige btw-regels is, verdient het alle lof dat de Uniewetgever tracht aanvullende niet-fiscale regelgeving in te voeren (PSP-voorstel). Daarnaast is noodzakelijk dat het risico op fraude met i-OSS nummers wordt beperkt. Een mogelijke oplossing kan zijn dat de importeur naast het i-OSS nummer van de leverancier ook een door de leverancier verstrekt transactienummer moet overleggen aan de douaneautoriteiten (dat ook door de leverancier is doorgegeven aan de douaneautoriteiten als *pre-arrival data*). Voorts staat het nieuwe art. 369octovicies Btw-richtlijn, waarin is neergelegd dat de lidstaten in het *fall back* scenario kunnen bepalen dat de invoer altijd wordt onderworpen aan het algemene btw-tarief, wel erg op gespannen voet met het Europese recht. Deze bepaling dient naar mijn mening dan ook te worden afgeschaft.

6. De btw-positie van verkoopfaciliterende e-commerceplatforms

In Hoofdstuk 6 wordt aandacht besteed aan de bijzondere positie die verkoopfaciliterende platforms zullen innemen in de nieuwe btw-regels voor grensoverschrijdende e-commerce. In de eerste plaats wordt in paragraaf 6.1. stilgestaan bij de verschillende soorten platforms. Vervolgens worden in paragraaf 6.2. de nieuwe btw-regels die vanaf 2021 voor bepaalde platforms zullen gelden, toegelicht. In paragraaf 6.3. wordt inhoudelijk commentaar gegeven op hetgeen daarvoor aan de orde is gesteld en worden de bevindingen afgezet tegen het in Hoofdstuk 4 ontwikkelde toetsingskader. In paragraaf 6.4. worden afsluitend verschillende aanbevelingen gedaan om de toetsingsresultaten te verbeteren.

6.1. De positie van platforms in de internationale handel

Een platform is een product, dienst of technologie die waarde creëert door twee of meerdere partijen via een website of marktplaats met elkaar in contact te brengen.¹⁵⁵ Specifiek met betrekking tot e-commerce gaat het daarbij om aanbieders van een product en de potentiële kopers daarvan. De opkomst van platform businessmodellen heeft de afgelopen decennia – mede gelet op de toegenomen digitalisering – een enorme vlucht genomen. Volgens Bal kunnen grofweg de volgende soorten platforms worden onderscheiden: product platforms (Amazon / Alibaba), service platforms (Uber Eats), asset sharing platforms (Uber / Airbnb), social media platforms (Facebook) en communicatieplatforms (Skype).¹⁵⁶ Platforms hebben verschillende soorten inkomstenbronnen, waaronder inschrijfgelden, transactievergoedingen in het kader van het faciliteren van de interactie tussen de koper en verkoper en advertentiegerelateerde inkomsten.

Een groot gedeelte van de afstandsverkoop wordt vergemakkelijkt door het gebruik van een elektronische interface, zoals een marktplaats of een platform. Uit schattingen van de EC blijkt dat ongeveer 1 miljoen EU-belastingplichtigen goederen verkopen via een online platform en dat meer dan 50% van de midden- en kleinbedrijven via een online platform grensoverschrijdende goederenleveringen verrichten.¹⁵⁷

Specifiek in de supply chain van goederen kan een platform een tweetal posities innemen, namelijk als koper en verkoper van de goederen ('aan-en-door') of als agent.¹⁵⁸ In laatstgenoemd geval bemiddelt of faciliteert het platform tussen koper en verkoper, waarbij het platform nooit de eigendom van de

¹⁵⁵ A. Hagiu, Strategic decisions for multisided platforms, MIT Sloan Management Review (2014).

¹⁵⁶ A. Bal, Managing EU VAT Risks for Platform Business Models, Bulletin for International Taxation, 2018-72, No. 4a / Special Issue.

¹⁵⁷ Europese Commissie, Digital Single Market Policy: Online Platforms.

¹⁵⁸ A. van Esdonk, Nieuwe regels voor e-commerce; aanpak van btw-belastingfraude, NLF 2019/0072.

betrokken goederen verkrijgt. In praktijk worden beide businessmodellen in verschillende verschijningswijzen door elkaar gebruikt.

6.2. De platformfictie

Uit statistieken van de OECD blijkt dat in het jaar 2017 ongeveer 2/3 deel van alle internetverkopen via een digitaal platform plaatsvond.¹⁵⁹ Teneinde een doeltreffende en efficiënte inning van btw te garanderen, gaan platforms met ingang van 1 januari 2021 in bepaalde gevallen een actieve rol spelen bij de inning van de btw over de goederenleveringen die via het platform worden gefaciliteerd.¹⁶⁰ In voorkomend geval wordt het platform door middel van een fictiebepaling geacht de goederen te hebben aangekocht van de eigenlijke leverancier c.q. te hebben doorverkocht aan de particulier ('platformfictie').¹⁶¹

6.2.1. Het begrip 'faciliteren'

De platformfictie is louter van toepassing op het moment dat een belastingplichtige via het gebruik van een elektronische interface, zoals een marktplaats of een platform bepaalde goederenleveringen faciliteert. In Richtlijn 2017/2455 zijn de begrippen 'elektronische interface' en 'faciliteren' niet gepreciseerd, waardoor in de fiscale literatuur vele vraagtekens zijn geplaatst bij de interpretatie van dit begrip. Op 12 maart 2019 heeft de EC een tweetal wetswijzigingen (zie voetnoot 87/88) aangenomen, waarin laatstgenoemde begrip nader wordt toegelicht.

Het begrip 'elektronische interface' wordt dus niet gedefinieerd. Voor de commissairfictie van art. 9bis Btw-uitvoeringverordening blijkt dat een interface – vrij vertaald – enig toestel of programma is dat communicatie mogelijk maakt.¹⁶² Een zeer brede definitie dus. Ik zie niet in waarom voor de platformfictie een andere definitie zou moeten worden gehanteerd. Een analoge toepassing lijkt dan ook te worden bevestigd in de Duitse platformfictie die reeds van kracht is.¹⁶³ Maatgevend is dus vooral of het platform faciliterend optreedt ten aanzien van de totstandkoming van de levering.

¹⁵⁹ OECD, The role of platforms in the collection of VAT/GST on online sales, Paris (2019), p. 14.

¹⁶⁰ Considerans punt 7 Richtlijn 2017/2455.

¹⁶¹ Art. 14bis Btw-richtlijn (2021).

¹⁶² Europese Commissie Directoraat-Generaal Belastingen en Douane-Unie, Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, p.15.

¹⁶³ A. Bal, Germany: New VAT Compliance Obligations for Online Platforms, EC Tax Review 2019-2, p. 117.

Voor facilitering is vereist dat de leverancier en de koper via een elektronische interface met elkaar in contact worden gebracht en dat deze interactie leidt tot de levering van het goed.¹⁶⁴ Daarmee wordt de lat zeer laag gelegd, hetgeen nodig is om de reikwijdte van de platformfictie zo groot mogelijk te laten zijn (en structureringsmogelijkheden te voorkomen). Toch is niet in alle gevallen sprake van 'faciliteren', namelijk op het moment dat cumulatief aan de volgende voorwaarden wordt voldaan: (i) het platform bepaalt niet de algemene voorwaarden van de levering, (ii) het platform reikt geen factuur uit aan de particuliere afnemer voor de gedane betaling en (iii) het platform is niet betrokken bij de bestelling of aflevering van de goederen. Op het moment dat bijvoorbeeld twee Facebook-leden via het platform een koopovereenkomst met elkaar aangaan, zal de platformfictie op die levering niet van toepassing zijn. Verdere inperking van de reikwijdte vindt plaats wanneer het platform zich louter bezighoudt met het verwerken van betalingen, advertentiegerelateerde activiteiten of het doorlinken van afnemers naar andere platforms. In de praktijk bestaat vooral veel onduidelijkheid over de vraag of platforms die niet beschikken over de betaling van de consument de platformfictie ook moeten toepassen (zie paragraaf 6.3.2.).

6.2.2. Het faciliteren van lokale en intracommunautaire goederenleveringen binnen de EU

Indien een goederenlevering binnen de EU via een platform wordt gefaciliteerd, is de platformfictie van toepassing indien de leverancier van de goederen buiten de EU is gevestigd.¹⁶⁵ Het gaat daarbij zowel om intracommunautaire afstandsverkopen als om binnenlandse leveringen. De waarde van de goederen is alsdan niet relevant.

Door de toepassing van de platformfictie moeten twee separate leveringen worden onderscheiden, namelijk een levering van de leverancier aan het platform en een levering van het platform aan de consument. De eerste levering (B2B) wordt onderworpen aan het btw-nultarief, waarbij de leverancier het recht op aftrek van voorbelasting voorbehoudt.¹⁶⁶ De tweede levering (B2C) vormt een intracommunautaire afstandsverkoop of een lokale levering, waarover het platform btw is verschuldigd in de lidstaat van verbruik. In beide gevallen kan de btw via de OSS worden afgedragen.¹⁶⁷

Dat het platform de btw ter zake van binnenlandse leveringen ook via de OSS kan afgedragen, is een noviteit. Uit punt 3 van de considerans van *Com(2018) 819 final* blijkt dat de ratio hierachter is gelegen

¹⁶⁴ Art. 5ter Btw-uitvoeringsverordening (2021).

¹⁶⁵ Art. 14bis lid 2 Btw-richtlijn (2021).

¹⁶⁶ Art. 136bis Btw-richtlijn (2021). Uit de punt 2 van considerans van het aangenomen richtlijnvoorstel *Com(2018) 819 final* blijkt dat de ratio hierachter is gelegen in het feit dat zodoende wordt voorkomen dat de leverancier de btw ter zake van de levering aan het platform niet betaalt (terwijl het platform wel recht op aftrek van btw heeft).

¹⁶⁷ Art. 369ter lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn (2021).

in het feit dat niet in de EU gevestigde leveranciers doorgaans voorraden aanhouden in verschillende lidstaten. Indien de OSS niet was opengesteld voor binnenlandse leveringen, hadden platforms zich moeten registreren in alle lidstaten waarin de leverancier een voorraad aanhoudt ter zake van de binnenlandse leveringen die worden gefaciliteerd.

Lock e.a. stellen de vraag of art. 14bis lid 2 ook van toepassing is op het moment dat het magazijn waaruit de goederen worden onttrokken eigendom is van de platformhouder.¹⁶⁸ In de artikelsgewijze toelichting en considerans van *Com(2018) 819 final* wordt gesproken over “*leveranciers die (...) een voorraad goederen aanhouden in verschillende lidstaten waarvan zij binnenlandse leveringen doen (...)*”. Kennelijk is dus bepalend dat een voorraad wordt aangehouden en niet zozeer of het magazijn in eigen handen of in handen van een derde is. Dat lijkt ook te volgen uit het nieuwe art. 369bis lid 3 onderdeel c Btw-richtlijn. Conclusie is daarom dat ook platforms die *warehousing services* leveren onder de platformfictie zullen vallen.

6.2.3. *Het faciliteren van afstandsverkopen van ingevoerde goederen*

Daarnaast is de platformfictie van toepassing indien een afstandsverkoop van ingevoerde goederen met een maximale intrinsieke waarde van €150 via een platform wordt gefaciliteerd.¹⁶⁹ In dit scenario is niet relevant of de leverancier van de goederen binnen of buiten de EU is gevestigd. Door toepassing van deze verschijningsvorm van de platformfictie kan met betrekking tot de tsunami aan fiscale verplichtingen waarmee de vervoersector zal worden geconfronteerd, worden gezegd dat de soep wellicht toch niet zo heet wordt gegeten, als zij wordt opgediend. Immers, doordat de btw-voldoeningsplicht van de afstandsverkopen van ingevoerde goederen in veel gevallen wordt neergelegd bij platforms, waarvan wordt verwacht dat zij zich zullen registreren voor de i-OSS, zullen vervoerders minder vaak betrokken zijn bij de inning van de btw.

De B2B-levering tussen de leverancier en het platform is belastbaar in het land van vertrek van de goederen. De verschuldigde btw ter zake van de B2C-levering in het land van aankomst van de goederen kan door het platform worden afgedragen middels de i-OSS.¹⁷⁰ Een niet in de EU gevestigd platform zal een in de EU gevestigde tussenpersoon moeten aanstellen om gebruik te kunnen maken van de i-OSS. Op het moment dat de goederen worden ingevoerd op naam van de leverancier of de consument is voor de toepassing van art. 143 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn vereist dat degene die de invoer verricht in het bezit is van het i-OSS nummer van het platform of diens tussenpersoon. Op het

¹⁶⁸ J.I.W. Lock, M.M.W.D. Merckx, A.D.M. Janssen & R. Arendsen, De toekomst van de btw bij e-commerce: heffing via platforms, MBB 2019/1.

¹⁶⁹ Art. 14bis lid 1 Btw-richtlijn (2021).

¹⁷⁰ Art. 14bis jo. art. 369 quarterdecies lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn (2021).

moment dat het platform zich niet registreert voor de i-OSS is het *fall back* scenario van toepassing en wordt de btw aan de grens geheven van de logistieke dienstverlener die de goederen bij de douane aanbrengt.

6.2.4. *Inperking aansprakelijkheid platforms bij onjuiste informatie leverancier*

Daarnaast worden in de nieuwe tekst van de Btw-uitvoeringsverordening nog een aantal interessante zaken vastgelegd met betrekking tot de mogelijkheid tot aansprakelijkstelling van platforms op het moment dat het platform over een te lage grondslag btw heeft voldaan. Dit betreft in wezen dezelfde discussie die in Hoofdstuk 5 aan de orde is gesteld met betrekking tot de mogelijkheid tot aansprakelijkstelling van vervoersmaatschappijen op het moment dat zij beschikken over foutieve informatie van de leverancier (zie paragrafen 5.4.1.4. en 5.4.2.3.).

De Europese Belastingdiensten worden beperkt in hun mogelijkheden tot naheffing op het moment dat cumulatief wordt voldaan aan de volgende voorwaarden: (i) het platform is afhankelijk van informatie verstrekt door leveranciers om het correcte btw-bedrag te voldoen, (ii) het platform heeft onjuiste informatie van de leverancier ontvangen en (iii) het platform kan aantonen dat hij niet wist en redelijkerwijs kon weten van de onjuistheid van de informatie.¹⁷¹ Deze bepaling vormt tevens een indicatie dat de platformfictie van toepassing zal zijn op platforms die niet beschikken over de betaling van de consument, bijvoorbeeld doordat de betaling buiten het platform om loopt (zie paragraaf 6.3.2.)

6.2.5. *Verschuldigdheid*

Een andere bepaling die onlosmakelijk is verbonden met de platformfictie is het toekomstige art. 66bis Btw-richtlijn. Hierin is neergelegd dat de btw door het platform wordt verschuldigd op het moment van aanvaarding van de betaling. Met het oog op een uniforme toepassing van deze nieuwe btw-regel is in de nieuwe tekst van de Btw-uitvoeringsverordening opgenomen dat een betaling is aanvaard op het tijdstip waarop de betalingsbevestiging, -goedkeuring of -toezegging van de afnemer door de leverancier die goederen via het platform verkoopt, wordt ontvangen.¹⁷² Hierdoor wordt ondanks de brede verscheidenheid aan betalingswijzen steeds één geüniformeerd tijdstip van verschuldigdheid gehanteerd. Vanzelfsprekend komt dit de uitvoerbaarheid van de platformfictie ten goede.

¹⁷¹ Art. 5 quarter Btw-uitvoeringsverordening (2021).

¹⁷² Art. 41bis Btw-uitvoeringsverordening (2021).

6.2.6. *Geen inspanningsverplichting bepaling status leverancier c.q. afnemer*

Voor de toepassing van de platformfictie kan het platform ervan uitgaan dat de leverancier altijd een belastingplichtige is en de afnemer altijd een niet-belastingplichtige is, zij het dat deze veronderstellingen weerlegbaar zijn indien het platform over tegengestelde informatie beschikt.¹⁷³ Deze bepaling staat op gespannen voet met de standaard regels inzake het bepalen van de btw-status van de wederpartij.¹⁷⁴ Omdat het voor platforms lastig en niet zonder kosten zal zijn om de relevante btw-statussen te achterhalen, is het heel wel mogelijk dat platforms die C2C-leveringen faciliteren ook onder de platformfictie zullen vallen. Dit leidt tot rechtsonzekerheid, omdat dergelijke leveringen zonder implementatie van de platformfictie niet belastbaar zouden zijn geweest.

6.2.7. *Boekhoudplicht*

Indien de platformfictie van toepassing is, worden platforms verplicht een boekhouding te voeren.¹⁷⁵ Deze boekhouding moet voldoende informatie bevatten om de betrokken belastingautoriteiten in staat te stellen te bepalen in welke lidstaat en naar welk bedrag de goederenleveringen *of diensten* belastbaar zijn. Laatstgenoemde kan erop duiden dat de intentie bestaat om de platformfictie op termijn uit te breiden naar dienstverrichtingen.¹⁷⁶ Daarnaast geldt voor platforms – in afwijking van de standaard bewaartermijn van 7 jaar – een tien jaar durende bewaartermijn na afloop van het (kalender)jaar waarin de belastbare prestaties zijn verricht, ongeacht of de afstandsverkopen via de OSS of i-OSS worden aangegeven.

Platforms zullen de volgende informatie in hun boekhouding moeten opnemen:

- De naam en het adres van de leverancier wiens leveringen via het platform worden gefaciliteerd
- Het btw-nummer (of nationaal belastingnummer) van de leverancier
- Het bankrekeningnummer van de leverancier
- Een beschrijving van de goederen, de waarde ervan en indien beschikbaar, de plaats waar het goederenvervoer eindigt, tezamen met het tijdstip van de levering¹⁷⁷

¹⁷³ Art. 5quarter lid 2 Btw-uitvoeringsverordening (2021).

¹⁷⁴ Art. 18 Btw-uitvoeringsverordening. Dit artikel heeft evenwel betrekking op de btw-regels inzake de plaats van dienst, terwijl het i.c. de levering van goederen betreft.

¹⁷⁵ Art. 242bis Btw-richtlijn (2021). Het begrip 'faciliteren' is op eenzelfde wijze gedefinieerd als voor art. 14bis Btw-richtlijn (2021), zie art. 54ter lid 1 Btw-uitvoeringsverordening (2021).

¹⁷⁶ M.M.W.D. Merx, Nieuwe btw-regels voor e-commerce, WFR 2018/146.

¹⁷⁷ Art. 54quarter lid 2 onderdelen a t/m c Btw-uitvoeringsverordening (2021).

Tijdens het EFS-seminar d.d. 14 februari 2019 is gediscussieerd over de vraag of de boekhoudplicht voor platforms mogelijk in strijd is met de AVG-richtlijn.¹⁷⁸ Hoewel ik niet geschoold ben in het privacyrecht ben ik geneigd die vraag ontkennend te beantwoord. De AVG ziet immers op de verwerking van persoonsgegevens van natuurlijke personen. Uit bovenstaande limitatieve opsomming blijkt dat de te verzamelen data volledig bestaat uit informatie betreffende de leverancier c.q. de door hem via het platform verrichte leveringen. Dergelijke gegevens hebben veelal geen directe link met natuurlijke personen, waardoor een eventuele onverenigbaarheid met de AVG onwaarschijnlijk lijkt.

6.3. Commentaar en toetsing platformfictie

In deze paragraaf wordt commentaar gegeven op de platformfictie. De bevindingen uit deze paragraaf worden vervolgens op schematische wijze samengevat, waarbij de bevindingen door middel van symbolen van een oordeel worden voorzien. In paragraaf 6.4. worden vervolgens aanbevelingen gedaan opdat de toetsingsresultaten kunnen worden verbeterd.

6.3.1. *Ring-fencing the digital economy*

Met betrekking tot de fiscale behandeling van de digitale economie wordt in Actie 1 van het BEPS-actieplan het volgende overwogen:

*“Because the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy for tax purposes (...).”*¹⁷⁹

Hoewel het BEPS-actieplan in essentie tot stand is gekomen in het kader van de directe belastingen, is het naar mijn mening toch interessant om deze passage op te vermelden. Op het gebied van de indirecte belastingen is namelijk heel duidelijk de trend zichtbaar waarin – in grensoverschrijdende situaties – expliciet inbreuk wordt gemaakt op het traditionele *vendor collection model*. Door op een dergelijke wijze te sleutelen aan de traditionele btw-systematiek worden *de facto* aparte btw-regels voor de digitale economie gecreëerd. Van Esdonk merkt op dat zodoende een steeds kleinere groep ‘btw-voldoeners’ ontstaat, waardoor het btw-systeem onder de noemers fraudebestrijding en vereenvoudiging steeds meer lijkt te veranderen van een kleinhandelsbelasting met voorheffingen

¹⁷⁸ D.B. Middelburg, T.J. Potma & L.J. van Verseveld, 50 Years of the EU Customs Union and EU VAT System: Developments, Challenges and Alternatives, WFR 2019/83.

¹⁷⁹ OECD /G20 Base Erosion and Profit Shifting, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, p.11.

(btw-heffing in elke schakel van de handelsketen) naar een echte kleinhandelsbelasting zonder voorheffingen (btw-heffing in de laatste schakel van de handelsketen).¹⁸⁰

Al met al denk ik dat de introductie van de platformfictie op korte termijn niettemin een wenselijke oplossing zal zijn om e-commercefraude tegen te gaan. Door de platformfictie wordt de btw-voldoeningsplicht in de meerderheid van de afstandsverkopen neergelegd bij een klein aantal grote spelers die compliant willen c.q. kunnen zijn. In een economie die steeds verder digitaliseert, dienen de EU-lidstaten zo min mogelijk afhankelijk te zijn van niet in de EU gevestigde belastingplichtigen om de effectiviteit van het btw-stelsel te waarborgen. Om diezelfde reden is het traditionele *vendor collection model* niet geschikt gebleken in grensoverschrijdende context; non-compliance ligt op de loer. Om hun toezichthoudende taken in een digitale economie naar behoren uit te kunnen voeren, zullen belastingautoriteiten in toenemende mate moeten samenwerken met marktpartijen. Dit betreft een bredere trend, waarvan ook het recente PSP-voorstel deel uitmaakt. Doordat een kleiner aantal belastingplichtigen dient te worden gecontroleerd, is het daarnaast voor de belastingautoriteiten eenvoudiger om compliance te monitoren en forceren (indien nodig). Kanttekening daarbij is dat het ook onder de platformfictie lastig zal zijn om compliance van niet in de EU gevestigde platforms af te dwingen. Daarnaast leidt de heffing via platforms tot een effectieve aanpak van het risico op onderwaardering van goederen, omdat het platform veelal kennis heeft van de verkoopprijzen (zie ook 6.3.2.). Hierdoor verschilt de positie van verkoopfaciliterende platforms als btw-voldoener ook aanzienlijk van de positie van logistieke dienstverleners. Te verwachten is dat de implementatie van de platformfictie zal leiden tot een betere btw-betaling. Om het risico op misbruik van het i-OSS nummer van platforms te mitigeren, volsta ik met een verwijzing naar Aanbeveling 3 in paragraaf 5.5.2.

In het artikel van Lock e.a. valt te lezen dat bij platforms een intrinsieke prikkel ontbreekt om de bedrijfsvoering dusdanig in te richten zodat zij de EU-btw kunnen afdragen.¹⁸¹ Ter onderbouwing noemen zij de *geoblock* die Amazon aan haar Australische klanten oplegde als gevolg van de introductie van een soortgelijke platformfictie. Inmiddels is deze *geoblock* niet langer van kracht. Daarnaast is gebleken dat eBay in Australië vanaf de ingangsdatum met succes een split payment systeem heeft geïmplementeerd.¹⁸² Hoewel het begrijpelijk is dat platforms liever niet worden geconfronteerd met de forse complianceverplichtingen die de platformfictie met zich meebrengt, zullen zij zich naar mijn mening moeten vinden in het feit dat de EU vol inzet op de btw-heffing via

¹⁸⁰ A. van Esdonk, Nieuwe regels voor e-commerce; aanpak van btw-belastingfraude, NLF 2019/0072.

¹⁸¹ J.I.W. Lock, M.M.W.D. Merx, A.D.M. Janssen & R. Arendsen, De toekomst van de btw bij e-commerce: heffing via platforms, MBB 2019/1.

¹⁸² Door bij iedere 'check-out' automatisch 10% GST bij te tellen. De Australische GST wordt vervolgens direct afgedragen aan de Australische belastingautoriteiten. Geraadpleegd via: <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-news/australia-marketplaces-diverge-on-new-e-commerce-gst.html>

platforms. Op OECD-niveau lijkt eveneens consensus te bestaan over het toenemende belang van platforms in het kader van de inning van de btw in een economie die in toenemende mate digitaliseert.¹⁸³

Lamensch¹⁸⁴ en Van Esdonk¹⁸⁵ stellen dat de platformfictie uiteindelijk toch geen duurzame oplossing zal blijken. Naar hun mening is het probleem niet zozeer gelegen in de huidige btw-systematiek, maar veeleer in het feit dat overheden voor hun btw-opbrengsten afhankelijk zijn van belastingplichtigen. Om dit probleem structureel te verhelpen zullen overheden transacties en de btw-geldstromen op een andere wijze moeten auditen. In dat kader valt te denken aan moderne technologieën, zoals blockchain of een speciale btw-cryptocurrency (zie paragraaf 5.5.2.). Dergelijke methoden om btw-fraude *real time* te voorkomen zijn echter toekomstmuziek. Zolang dergelijke methoden niet voorhanden zijn, is het innen van de btw bij verkoopfaciliterende platforms naar mijn mening de meest realistische beleids optie. Overigens ben ik het wel met hen eens dat tevens onderzoek zal moeten worden verricht naar alternatieve manieren om de btw (in grensoverschrijdende context) te innen.

6.3.2. De wenselijke reikwijdte van de platformfictie

In de fiscale literatuur wordt onderscheid gemaakt tussen platforms die een ‘franchisemodel’ respectievelijk ‘marktplaatsmodel’ hanteren.¹⁸⁶ Kort gezegd is het verschil gelegen in het feit dat platforms met een franchisemodel strenge eisen stellen aan de leveranciers, beschikken over een eigen betalingssysteem en de voorwaarden van de levering bepalen, terwijl de relatie tussen het platform en de leveranciers onder het marktpleinmodel veel losbandiger is. De leverancier betaalt in dat geval een vergoeding voor de mogelijkheid om de goederen via het platform aan te bieden, maar de betaling en levering komen buiten het platform om tot stand. In het marktpleinmodel wordt daarom in de regel niet op commissiebasis gewerkt (want het platform is niet bekend met de transactiewaarde). Onder het franchisemodel zal het relatief eenvoudig zijn om te platformfictie op uitvoerbare wijze toe te passen, omdat het platform alle relevante informatie beschikt over het product en de verkoopprijs daarvan.

Voor platforms die een marktplaatsmodel hanteren geldt dat niet zonder meer, nu zowel de levering als de betaling buiten het platform om plaatsvinden. Bijgevolg is het platform eveneens onbekend met

¹⁸³ Zie in dat kader het rapport: OECD, The role of platforms in the collection of VAT/GST on online sales, Paris (2019).

¹⁸⁴ M. Lamensch, Adoption of the E-commerce VAT Package: The Road Ahead is Still a Rocky One, EC Tax Review 2018/4, p.192.

¹⁸⁵ A. van Esdonk, Ecofin 13 juli 2018; btw algemene verleggingsregeling, NLF 2018/1485.

¹⁸⁶ J.I.W. Lock, M.M.W.D. Merx, A.D.M. Janssen & R. Arendsen, De toekomst van de btw bij e-commerce: heffing via platforms, MBB 2019/1.

het moment waarop de btw wordt verschuldigd. Indien de platformfictie ook op dergelijke businessmodellen van toepassing is (waar het alle schijn van heeft), moet het platform de verschuldigde btw innen bij de leveranciers. Het is maar zeer de vraag of dit zal lukken. Daarnaast blijft het risico op onderwaardering van de leveringen bestaat, nu het platform zelf geen informatie over de betrokken leveringen bezit (vgl. franchisemodel). Het is daarom heel wel mogelijk dat platforms de btw zullen voorfinancieren of, bij niet-betaling door de leverancier, de btw voor hun eigen rekening nemen. Een kwalijke zaak, omdat platforms als onbezoldigde kassier van de staat juist zo veel mogelijk van de btw moeten worden ontlast. In voorkomend geval bestaat tevens de mogelijkheid dat de platformfictie wijzigingen in het businessmodel in de hand kan werken, bijvoorbeeld doordat het platform zal wensen dat de betaling via het platform verloopt. Zodoende heeft de platformfictie een leidende invloed op ondernemingsbeslissingen, waarin ik een onverenigbaarheid met Guideline 3 van de *OECD International VAT/GST Guidelines* constateer (“Btw-regelgeving behoort zodanig te worden opgesteld dat zij geen leidende invloed heeft op ondernemingsbeslissingen”).

Al het voorgaande in ogenschouw genomen, zal het mij dan ook niet verassen als de platformfictie op enig moment strijdig wordt verklaard met het evenredigheidsbeginsel wanneer de betaling niet via het platform verloopt. Immers, op het moment dat platforms niet over de betaling beschikken, worden zij geconfronteerd met een buitensporige administratieve last doordat de overheid *de facto* een deel van haar taken – het verkrijgen van de juiste informatie over de goederenlevering c.q. de inning van de btw – outsourcet naar verkoopfaciliterende platforms.

Anderzijds kan het bovenstaande ook een storm in een glas water zijn op het moment dat de escapes van art. 5ter Btw-uitvoeringsverordening ertoe zullen leiden dat het marktplaatsmodel niet onder de platformfictie kan worden geschaard. In dat geval wordt de btw aan de grens geheven van degene die de goederen bij de douaneautoriteiten aanbrengt. Op het moment dat de douaneautoriteiten erin slagen het risico op onderwaarderingen effectief in te perken (eventueel versterkt door het nog aan te nemen PSP-voorstel) is een effectieve btw-heffing alsnog gewaarborgd. Dit lijkt mij een redelijker alternatief dan platforms in te schakelen om de btw ‘even’ bij de leveranciers op te halen. Daar zijn de lidstaten onder de huidige btw-regels immers zelf ook nooit in geslaagd.

Hoe het ook zij, binnen afzienbare tijd worden de *Explanatory Notes* betreffende art. 5ter gepubliceerd.¹⁸⁷ Vanuit het perspectief van het wenselijke recht moeten de escapes zodanig worden ingekleed dat de fictie alleen van toepassing is op platforms die daadwerkelijk over de betaling van de consument beschikken. In paragraaf 6.4. worden daarom enkele aanbevelingen gedaan met

¹⁸⁷ Group on the Future of VAT 25th meeting – 15 March 2019, taxud.c.1.(2019)178341 – EN, p.2.

betrekking tot de invulling van de criteria uit art. 5ter, waarmee praktische uitvoerbaarheid van de platformfictie wordt gegarandeerd.

6.3.3. Retourzendingen

Een ander fenomeen dat ongeadresseerd blijft, is hoe om te gaan met retourzendingen.¹⁸⁸ Daarbij is belangrijk of de retourzendingen al dan niet via het platform verlopen. Op het moment dat dit het geval is, betaalt het platform de verkoopprijs (incl. btw) terug aan de afnemer. Het recht op teruggaaf van btw kan – afhankelijk van of sprake is van intracommunautaire afstandsverkoop, binnenlandse leveringen of afstandsverkoop van ingevoerde goederen – worden geëffectueerd in de OSS respectievelijk i-OSS aangifte over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan.

In de praktijk hebben platforms met een marktpleinmodel veelal geen retourbeleid. Op het moment dat de platformfictie alsnog van toepassing is, zullen consumenten de leverancier respectievelijk het platform moeten vragen om de verkoopprijs respectievelijk de btw terug te betalen. Of de consument vraagt de leverancier de verkoopprijs (incl. btw) terug te betalen, waarbij het platform de teruggevraagde btw doorsluis naar de leveranciers.

6.3.4. Toetsingsresultaten

In deze paragraaf worden de toetsingsresultaten met betrekking tot de platformfictie schematisch weergegeven, waarbij de resultaten zijn uitgesplitst naar de relevante toetsingscriteria.

Neutraliteit	Indien de platformfictie niet van toepassing is op het marktpleinmodel is de neutraliteit van het btw-stelsel alleen verzekerd indien de douaneautoriteiten erin slagen onderwaarderingen van zendingen te detecteren.	+/-
Efficiency	De administratieve lasten van platforms nemen fors toe en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst nemen fors af.	+/-
	Het bepalen van de relevante btw-behandeling van transacties waarbij platforms betrokken zijn, wordt bemoeilijkt, nu de platformfictie niet in alle gevallen van toepassing zal zijn.	-

¹⁸⁸ M. Lamensch, Rendering Platforms Liable to Collect and Pay VAT on B2C imports: a Silver Bullet?, International VAT Monitor, 2018 (Volume 29), No. 2.

	Het is positief dat de OSS wordt opengesteld voor lokale leveringen die door het platform worden gefaciliteerd in geval van <i>fulfilment warehousing</i> .	+
	Bij toepassing van de platformfictie geldt – ongeacht de betaalmethode – eenzelfde tijdstip van verschuldigdheid van de btw.	+
Rechtszekerheid	In afwachting op de <i>Explanatory Notes</i> bestaat onduidelijkheid over de vraag of platforms die niet over de betaling van de consument beschikken de platformfictie ook moeten toepassen.	-
	Door fictiestapelning in de Btw-uitvoeringsverordening lijken een aantal basisprincipes van de btw, zoals vervoerstoerekening, niet langer van toepassing te zijn indien goederen via een platform worden geleverd. Dit komt de praktische werkbaarheid evenwel ten goede.	+/-
	Zonder nadere richtsnoeren ligt het in de lijn der verwachting dat het ‘wist of had moeten weten’-criterium door de lidstaten verschillend zal worden toegepast.	-
	Doordat het platform geen inspanningsverplichting heeft om de btw-status van de leverancier / afnemer vast te stellen, is het mogelijk dat de platformfictie ook wordt toegepast op C2C-leveringen.	--
Effectiviteit	Indien het platform over de betaling van de afnemer beschikt, kan het platform het juiste bedrag aan btw voldoen. Hierdoor wordt een adequate aanpak getroffen voor het probleem van onderwaardering van zendingen.	++
	Indien de platformfictie ook van toepassing is indien het platform niet over de betaling van de koper beschikt, worden het risico op onderwaardering van zendingen niet op effectieve wijze weggenomen.	--
	Het is voor EU-belastingautoriteiten lastig om compliance van niet in de EU gevestigde platforms af te dwingen.	-
	Zonder effectieve controlemaatregelen kunnen heel wel mogelijk nieuwe vormen van btw-fraude ontstaan door het ‘kapen’ van i-OSS nummers.	-

Tabel 6: Toetsingsresultaten platformfictie

6.4. Verbetering van de toetsingsresultaten

In deze paragraaf wordt een tweetal aanbevelingen gedaan om de geconstateerde toetsingsresultaten inhoudelijk te verbeteren.

Aanbeveling 1: Ontwikkel een duidelijke toelichting op art. 5ter Btw-uitvoeringsverordening

Aan het begrip ‘faciliteren’ komt in eerste instantie een zeer ruime betekenis toe: het platform moet faciliterend optreden ten aanzien van de totstandkoming van de levering. Daaraan is in vrijwel alle gevallen voldaan. Toch is niet in alle gevallen sprake van ‘faciliteren’, namelijk op het moment dat cumulatief aan de volgende voorwaarden wordt voldaan: (i) het platform bepaalt niet de algemene voorwaarden van de levering, (ii) het platform reikt geen factuur uit aan de particuliere afnemer en (iii) het platform is niet betrokken bij de bestelling of aflevering van de goederen. Hieronder worden enkele aanbevelingen gedaan inzake de invulling van deze criteria vanuit het perspectief van het wenselijk recht.

1. Het platform bepaalt niet de algemene voorwaarden van de levering

Daarbij zou het naar mijn mening vooral maatgevend moeten zijn dat het platform geen invloed heeft op de algemene verkoopvoorwaarden, zoals de betalings- en leveringsvoorwaarden. Vaak zal het dus gaan om platform met een marktplaatsmodel. Dat het platform de algemene voorwaarden voor het gebruik van het platform, zoals de regels omtrent het aanbieden c.q. verkopen van producten, vaststelt lijkt mij niet relevant. In de praktijk bepalen platforms immers altijd de algemene voorwaarden voor het gebruik van het platform, waardoor aan de escapes geen enkele betekenis zou toekomen op het moment dat hierdoor niet wordt voldaan aan het criterium dat het platform de algemene voorwaarden van de levering niet vaststelt. Ook in het recente OECD-rapport over de rol van platform bij de inning van de btw in grensoverschrijdende context is het vaststellen van de algemene voorwaarden niet meegenomen als relevant criterium.¹⁸⁹ Daarom voorspel ik dan ook een andersoortige toets dan voor de commissairisfictie van art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening.

2. Het platform reikt geen factuur uit aan de particuliere afnemer voor de gedane betaling

Hierbij zal het dus veelal gaan om de betrokkenheid van het platform bij de betalingsverwerking. In een franchisemodel is het evident dat niet aan dit vereist wordt voldaan, nu het platform de betalingsverplichting aan de consument oplegt en de betaling ook via het platform loopt. De vraag is echter hoe om te gaan met situaties waarin het platform slechts indirect is betrokken bij de betalingsverwerking, bijvoorbeeld in geval het platform nooit de beschikking krijgt over de betaling van de consument. In paragraaf 6.3.2. is reeds aangegeven dat niet van platforms kan worden

¹⁸⁹ OECD, The role of platforms in the collection of VAT/GST on online sales, Paris (2019), p. 73.

verwacht dat zij de btw 'even' bij de leveranciers gaan ophalen. Bovendien wordt het risico op btw-fraude daardoor niet effectief verholpen. Een beter idee is om in voorkomend geval de btw van logistieke dienstverleners aan de grens te heffen, e.e.a. onder de aanname dat de douaneautoriteiten erin zullen slagen onderwaarderingen van zendingen te detecteren.

Vanuit het perspectief van het wenselijk recht moet het criterium dat het platform geen factuur uitreikt voor de gedane betaling dan ook zo moet worden geïnterpreteerd dat platforms die geen eigen betalingssysteem hebben aan dit vereiste voldoen.

3. Het platform is niet betrokken bij de bestelling of aflevering van de goederen

Dit lijkt het meest begrijpelijke criterium van de drie. Op het moment dat het platform (in)direct is betrokken bij het logistieke proces rondom de goederenlevering, bijvoorbeeld doordat de bezorgingsvoorwaarden door het platform worden vastgesteld of fulfilmentdiensten worden verricht, lijkt aan dit vereiste te zijn voldaan. Daarnaast zal niet aan dit criterium worden voldaan op het moment dat de bestelling via het platform verloopt, waarvan al snel sprake zal zijn. Zodoende wordt bewerkstelligd dat alleen het zuivere marktplaatsmodel buiten de reikwijdte van de platformfictie blijft.

Aanbeveling 2: Pas de tekst van art. 5 quarter lid 2 Btw-uitvoeringsverordening inhoudelijk aan

In dit artikel is bepaald dat voor platform geen inspanningsverplichting bestaat om de btw-status van de leverancier en diens koper te achterhalen. Dit artikel leidt er weliswaar toe dat de administratieve verplichtingen van platforms worden verlicht, maar werkt tegelijkertijd in de hand dat ook C2C-leveringen worden onderworpen aan de platformfictie, hetgeen onwenselijk is nu dergelijke leveringen zonder de fictie niet belastbaar zouden zijn geweest. Dit probleem kan in mijn optiek relatief eenvoudig worden opgelost.

In art. 242bis Btw-richtlijn is neergelegd dat platforms in het kader van hun boekhoudplicht in het bezit moeten zijn van het btw-nummer of nationaal belastingnummer van de leverancier. Daarom stel ik – analoog aan art. 4 Btw-uitvoeringsverordening – voor dat het platform kan aannemen dat de leverancier voor btw-doeleinden als belastingplichtige kwalificeert op het moment dat hij zijn btw-nummer meedeelt aan het platform.

Hetzelfde geldt in wezen met betrekking tot de positie van de consument. Op het moment dat een belastingplichtige goederen via het platform koopt, zal deze in dat kader een btw-factuur willen ontvangen (waarop zijn btw-nummer moet worden vermeld). Op het moment dat de afnemer geen

btw-nummer heeft overlegd aan het platform kan daarom worden aangenomen dat sprake is van een B2C-transactie waarop de platformfictie van toepassing is.

6.5. Deelconclusie

In Hoofdstuk 6 is onderzoek verricht naar de kwaliteit en geldigheid van de platformfictie die met ingang van 1 januari 2021 van kracht zal worden in de Europese Unie. Hoewel sommige lidstaten al op nationaal niveau een platformfictie hebben geïmplementeerd, is de introductie van de platformfictie in Europese btw-wetgeving is een fiscaal novum.

In algemene zin is de introductie van een platformfictie naar mijn mening een noodzakelijke zet in de strijd tegen btw e-commercefraude. Indien het platform over de betaling van de afnemer beschikt, kan het platform het juiste bedrag aan btw voldoen. Hierdoor wordt een adequate aanpak getroffen voor het probleem van onderwaardering van zendingen. Echter, in de huidige vorm heeft de fictie – ondanks dat het begrijpelijk is dat de Uniewetgever een ruime reikwijdte van de platformfictie wenselijk acht – veel weg van “lange halen, snel thuis”. De oorzaken hiervan zijn tweërlei. In de eerste plaats is het denkbaar dat platforms die nooit over de betaling van de consument beschikken ook onder de fictie zullen vallen. De consequenties hiervan staan wel erg op gespannen voet met het Europese recht. Een beter alternatief is dat de btw in voorkomend geval wordt geheven van degene die de goederen bij de douaneautoriteiten aanbrengt. Daarnaast is het mogelijk dat de platformfictie ook zal worden toegepast op C2C-leveringen, nu voor het platform geen inspanningsverplichting bestaat om de btw-status van de leverancier / afnemer vast te stellen. Onbegrijpelijk. Zonder de platformfictie zou over dergelijke C2C-leveringen immers ook geen btw worden geheven.

7. Conclusie

7.1. Inleiding

In Hoofdstuk 7 kom ik tot een afronding van mijn studie. Dit hoofdstuk vormt de samenvatting van het onderzoek en bevat een handzaam overzicht van de geconstateerde knelpunten en de gedane aanbevelingen om deze knelpunten weg te nemen. De opzet van dit hoofdstuk is als volgt. In paragraaf 7.2. worden het doel van de studie, de onderzoeksvraag en het aan de studie ten grondslag liggende toetsingskader in herinnering gebracht. In paragrafen 7.3., 7.4. en 7.5. worden de onderzoeksresultaten voor achtereenvolgens intracommunautaire afstandsverkopen, afstandsverkopen van ingevoerde goederen en de platformfictie samengevat. Elk van deze deelparagrafen bevat tevens een overzicht van de tekortkomingen en de aanbevelingen.

7.2. De ratio achter het onderzoek

De doelstelling van dit onderzoek is een waardeoordeel te vormen over de kwaliteit van de nieuwe btw-wetgeving voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. Aan dit onderzoeksdoel is gevolg gegeven door de onderstaande centrale vraagstelling te formuleren:

In hoeverre treft de EU-wetgever met de nieuwe btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten – getoetst aan de criteria: neutraliteit, efficiency, rechtszekerheid en effectiviteit – een adequate aanpak voor de problemen die zich onder de huidige btw-regels voordoen?

Het toetsingskader aan de hand waarvan onderzoek is verricht (en tevens is opgenomen in de centrale vraagstelling) bestaat uit de volgende onderdelen:

1. *Neutraliteit.* Belastingplichtigen die onder gelijke omstandigheden gelijke handelsactiviteiten verrichten worden onderworpen aan een gelijke btw-heffing.
2. *Efficiency.* De nalevingskosten voor belastingplichtigen en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst dienen tot een minimum te worden beperkt.
3. *Rechtszekerheid.* De (Unie)wetgever stelt heldere belastingregelgeving vast opdat belastingplichtigen, voor zover mogelijk, kunnen anticiperen hoe en met welk percentage, hun handelsactiviteiten worden belast.
4. *Effectiviteit.* De juiste hoeveelheid btw wordt betaald in het juiste land.

7.3. Intracommunautaire afstandsverkopen

7.3.1. *Wetstechnische wijzigingen*

De wijzigingen die met ingang van 1 januari 2021 worden doorgevoerd met betrekking tot de huidige afstandsverkopenregeling zijn beperkt, maar hebben niettemin een aanzienlijke impact op de praktijk. In de eerste plaats worden de huidige drempelbedragen vervangen door één geüniformeerde kleine-ondernemersdrempel van €10.000. Hierdoor zal de btw bij grensoverschrijdende goederenleveringen binnen de EU sneller worden geheven in het bestemmingsland. Om de toegenomen complianceverplichtingen van de betrokken leveranciers te verzachten, wordt de MOSS-regeling opengesteld voor intracommunautaire afstandsverkopen en andere B2C-diensten (en zodoende getransformeerd tot de zogeheten OSS-regeling). Bijkomend voordeel indien gebruik wordt gemaakt van de OSS is dat ter zake van intracommunautaire afstandsverkopen niet langer een factureringsplicht zal bestaan. Ten vierde worden de onduidelijkheden met betrekking tot de interpretatie van het vervoerscriterium weggenomen doordat de Btw-uitvoeringsverordening wordt geüpdatet.

7.3.2. *Tekortkomingen*

De geconstateerde tekortkomingen van de nieuwe btw-regels voor intracommunautaire afstandsverkopen zijn als volgt:

- Niet in de EU gevestigde belastingplichtigen kunnen hun intracommunautaire afstandsverkopen niet via de OSS aangeven (neutraliteit / rechtszekerheid).
- Het voortbestaan van de factureringsplicht voor intracommunautaire afstandsverkopen die niet via de OSS worden aangegeven is gebaseerd op drijfzand (neutraliteit).
- Het voorkomen van risico's op drempelontwijkend gedrag (door leveringen niet aan te geven of te onderwaarden) wordt niet geadresseerd in Richtlijn 2017/2455 (effectiviteit).

7.3.3. *Aanbevelingen*

De eerstgenoemde tekortkoming is voor de praktijk de meest problematische. Deze lacune dient vanzelfsprekend te worden weggenomen. Daarnaast zijn nog een tweetal andere aanbevelingen gedaan om de OSS beter te laten functioneren, namelijk (i) het vervangen van één gecentraliseerd OSS-portaal ter vervanging van de 28 nationale OSS-portalen en (ii) het bieden van de mogelijkheid aan belastingplichtigen om ook btw via de OSS in aftrek te brengen. Om het tweede knelpunt te verhelpen verdient het naar mijn mening aanbeveling om de factureringsplicht voor afstandsverkopen integraal

te laten vervallen (dus ook indien gebruik wordt gemaakt van de OSS). De oplossing voor het derde probleem lijkt door de Uniewetgever voornamelijk te worden gezocht in flankerende, niet-fiscale wetgeving in de vorm van het PSP-voorstel (zie ook paragraaf 7.4.3. voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen).

7.4. Afstandsverkopen van ingevoerde goederen

7.4.1. Wetstechnische wijzigingen

Met ingang van 1 januari 2021 wordt de btw-vrijstelling voor zendingen van goederen met een waarde van minder dan €22 afgeschaft, waardoor over ieder ingevoerd pakket invoer-btw zal zijn verschuldigd. Om de fiscale verplichtingen van e-commerceleveranciers (en andere partijen die bij de invoer zijn betrokken) te vereenvoudigen heeft de Uniewetgever een tweetal vereenvoudigende maatregelen getroffen voor ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van minder dan €150. De nieuwe heffingssystematiek die hierdoor ontstaat is een combinatie van *vendor collection* en *third-party collection* en heeft zodoende een hybride karakter.

In de eerste plaats wordt de zogeheten i-OSS ingevoerd. Anders dan de naam van de regeling doet vermoeden, is het niet de invoer-btw die via deze regeling wordt aangegeven, maar de btw die is verschuldigd ter zake van de afstandsverkoop van de ingevoerde goederen in het land van aankomst van het vervoer. Indien de leverancier (of de voor zijn rekening handelende tussenpersoon als de leverancier buiten de EU is gevestigd) gebruik maakt van de i-OSS wordt door de belastingautoriteiten een vrijstelling invoer-btw verleend indien het i-OSS identificatienummer van de leverancier (of tussenpersoon) wordt verstrekt bij de invoeraangifte, e.e.a. ongeacht wie de goederen invoert.

Als de leverancier geen gebruik maakt van de i-OSS geldt als uitgangspunt dat de btw wordt geheven van de logistieke dienstverlener die de goederen bij de douaneautoriteiten aanbrengt. In voorkomend geval zullen dergelijke ondernemingen de btw innen bij de consument en vervolgens afdragen aan de Belastingdienst. Om de fiscale verplichtingen te verzachten wordt toegestaan dat zij de invoer-btw slechts op maandelijkse basis behoeven te voldoen. In het fall back scenario kunnen de EU-lidstaten ervoor kiezen om de invoer-btw te onderwerpen aan het algemene btw-tarief (ook indien laagbelaste goederen worden ingevoerd).

7.4.2. Tekortkomingen

De geconstateerde tekortkomingen van de nieuwe btw-regels voor afstandsverkoop van ingevoerde goederen zijn als volgt:

- Het succes van de nieuwe heffingssystematiek is afhankelijk van de compliance van niet in de EU gevestigde ondernemingen. De nieuwe regels zijn evenwel niet gericht op het afdwingen van een betere btw-betaling (neutraliteit / effectiviteit).
- Zonder effectieve controlemaatregelen kunnen heel wel mogelijk nieuwe vormen van btw-fraude ontstaan door het ‘kapen’ van i-OSS nummers (effectiviteit).
- In het *fall back* scenario kunnen de lidstaten opteren om de ingevoerde goederen te onderwerpen aan het algemene btw-tarief, terwijl nationale goederen wel delen in het verlaagde tarief (neutraliteit / rechtszekerheid).
- De nieuwe plaats-van-levering regels werken dubbele heffing van btw in de hand indien de particulier de invoer verricht en de leverancier geen gebruik maakt van de i-OSS of de intrinsieke waarde van de goederen meer dan €150 bedraagt (rechtszekerheid / effectiviteit).

7.4.3. Aanbevelingen

Met betrekking tot het eerste knelpunt geldt dat indien de platformfictie (zie paragraaf 7.5.) niet van toepassing is, wordt uitgegaan van een heffingssystematiek die staat of valt met de vrijwillige compliance van niet in de EU gevestigde belastingplichtigen, terwijl non-compliance onder de huidige regels een wijdverbreid fenomeen is. Onrealistisch. Het nieuwe btw-bouwwerk is daarom wellicht minder sterk dan van tevoren wordt verwacht. Om die reden verdient het alle lof dat de Uniewetgever tevens tracht flankerende, niet-fiscale wetgeving aan te nemen. Echter, ook bij het PSP-voorstel kunnen serieuze kanttekeningen worden geplaatst waardoor het maar zeer de vraag is of dit instrument de heilige graal zal zijn in de strijd tegen btw e-commercefraude. Het verdient derhalve aanbeveling om vooral ook onderzoek te verrichten naar alternatieve methoden om de btw in grensoverschrijdende context te innen. In dat kader valt te denken aan moderne, op technologie gebaseerde oplossingen, zoals blockchain, een speciale btw-cryptocurrency of *split payments*.

Om de tweede tekortkoming te verhelpen is een lans gebroken voor de invoering van een ‘double check’ systeem bij de invoeraangifte. De particuliere importeur moet in voorkomend geval niet alleen het i-OSS nummer van de leverancier aangeven, maar ook een geldig transactienummer. Dat transactienummer wordt tevens door de leverancier doorgegeven aan de douaneautoriteiten als zijnde pre-aankomst informatie. Hierdoor worden de douaneautoriteiten in staat gesteld om de van

de leverancier ontvangen data te vergelijken met de door de particulier verstrekte gegevens, waardoor het risico op het 'kapen' van i-OSS nummers effectief wordt ingedamd.

Een ander problematisch aspect van de nieuwe btw-regels – dat naar mijn mening wel erg op gespannen voet staat met het Europese recht – is dat de lidstaten met betrekking tot de bijzondere regeling inzake de aangifte en betaling van de invoer-btw (*fall back*) kunnen bepalen dat de invoer altijd wordt onderworpen aan het algemene btw-tarief. Deze tekortkoming kan alleen effectief worden weggenomen door het nieuwe art. 369octovicies Btw-richtlijn af te schaffen.

De oplossing voor het vierde knelpunt leidt tot meer fiscale hoofdbreken. Zoals ik in paragraaf 5.5.2. heb beargumenteerd lijkt een teruggaafregeling invoer-btw op het moment dat de particulier kan bewijzen dat de leverancier de btw heeft voldaan niet verenigbaar met de GATT-overeenkomst. Het beste alternatief lijkt mij het doorvoeren van een tekstuele aanpassing aan het nieuwe artikel 33 onderdeel b Btw-richtlijn. Zoals blijkt uit paragraaf 5.3.2. treedt dubbele heffing van btw alleen op indien (1) de particulier de invoer verricht en (2a) de leverancier geen gebruik maakt van de i-OSS of (2b) de intrinsieke waarde van de goederen meer dan €150 bedraagt. Een gewijzigde tekst van kan bijvoorbeeld als volgt luiden (wijzigingen in rood):

Artikel 33

1. „ In afwijking van artikel 32:

a) (...)

b) wordt de plaats van levering van afstandsverkopen van uit een derdelandsgebieden of een derde land ingevoerde goederen geacht de plaats te zijn waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, indien de invoer plaatsvindt in een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer.

c) (...)

2. Lid 1, onderdeel b) blijft buiten toepassing indien de invoer wordt verricht door een niet-belastingplichtige en de leverancier geen gebruik maakt van de bijzondere regeling van titel XII, hoofdstuk 6, afdeling 4 of de ingevoerde goederen een intrinsieke waarde van meer dan 150 EUR hebben.

7.5. Platformfictie

7.5.1. *Wetstechnische wijzigingen*

Met ingang van 1 januari 2021 gaan verkoopfaciliterende e-commerceplatforms een actieve rol spelen bij de inning van de btw ter zake van grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. Door middel van de platformfictie wordt het platform geacht de ingevoerde goederen te hebben gekocht van de leverancier en te hebben doorverkocht aan de EU-consument. De fictie zal in twee gevallen van toepassing zijn:

1. Lokale en intracommunautaire goederenleveringen binnen de EU indien de leverancier buiten de EU is gevestigd. De waarde van de goederen is niet relevant.
2. Afstandsverkopen van ingevoerde goederen indien de waarde van de ingevoerde goederen maximaal €150 bedraagt. Het is niet relevant of de leverancier binnen of buiten de EU is gevestigd.

Naar mijn mening is de introductie van de platformfictie op korte termijn een wenselijke oplossing om e-commercefraude tegen te gaan. Indien het platform over de betaling van de afnemer beschikt, kan het platform het juiste bedrag aan btw voldoen. Hierdoor wordt een adequate aanpak getroffen voor het probleem van onderwaardering van zendingen. In een economie die steeds verder digitaliseert, dienen de EU-lidstaten bovendien zo min mogelijk afhankelijk te zijn van niet in de EU gevestigde belastingplichtigen om de effectiviteit van het btw-stelsel te waarborgen. Om diezelfde reden is het traditionele *vendor collection model* niet geschikt gebleken in grensoverschrijdende context. Om hun toezichthoudende taken in een digitale economie naar behoren uit te kunnen voeren, zullen belastingautoriteiten daarom in toenemende mate moeten samenwerken met marktpartijen. De introductie van de platformfictie is daarvoor exemplarisch.

7.5.2. *Tekortkomingen*

De geconstateerde tekortkomingen van de nieuwe btw-regels voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen zijn als volgt:

- In afwachting op de *Explanatory Notes* bestaat onduidelijkheid over de vraag of platforms die niet over de betaling van de consument beschikken de platformfictie ook moeten toepassen (rechtszekerheid).

- Indien de platformfictie ook van toepassing is indien het platform niet over de betaling van de koper beschikt, worden het risico op onderwaardering van zendingen niet op effectieve wijze weggenomen (effectiviteit).
- Doordat het platform geen inspanningsverplichting heeft om de btw-status van de leverancier / afnemer vast te stellen, is het mogelijk dat de platformfictie ook wordt toegepast op C2C-leveringen (rechtszekerheid).

7.5.3. Aanbevelingen

De eerste twee tekortkomingen verdienen naar mijn mening dezelfde aanbeveling, namelijk dat de platformfictie niet zou moeten worden toegepast indien het platform niet over de betaling van de consument beschikt. In voorkomend geval is het een beter idee om de btw te innen van logistieke dienstverleners die de goederen bij de douane aanbrengen (*fall back*). Het zou een erg kwalijke zaak zijn als de Uniewetgever de fictie alsnog besluit toe te passen op platforms die een marktplaatsmodel hanteren. Alsdan zal het platform de verschuldigde btw namelijk moeten innen bij de leveranciers. Ik kan me voorstellen dat de afloop in veel gevallen niet succesvol zal zijn. Een denkbaar gevolg is dat platforms de verschuldigde btw zullen voorfinancieren of, bij niet-betaling door de leverancier, de btw voor hun eigen rekening zullen nemen. Dat lijkt me niet de bedoeling.

Ik betwijfel of de Uniewetgever bij de totstandkoming van de nieuwe btw-regels voor e-commerce rekening heeft gehouden met het derde knelpunt. De doelstelling van de platformfictie is het heffen van btw op B2C-leveringen die via het platform worden gefaciliteerd. Het is daarom wel degelijk relevant dat het platform op enigerlei wijze aandacht besteed aan het bepalen van de btw-status van de partijen die via het platform transacties aangaan. Gelet op het feit dat platforms in het kader van hun boekhoudplicht (art. 242bis Btw-richtlijn) in het bezit moeten zijn van het btw-nummer (of nationaal belastingnummer) van de leverancier, verdient het naar mijn mening aanbeveling dat het platform kan aannemen dat de leverancier voor btw-doeleinden als belastingplichtige kwalificeert op het moment dat hij zijn btw-nummer meedeelt aan het platform. Datzelfde geldt met betrekking tot het bepalen van de btw-status van de consument. Immers, op het moment dat een belastingplichtige goederen via het platform koopt, zal deze in dat kader een btw-factuur willen ontvangen (waarop zijn btw-nummer moet worden vermeld). Indien de afnemer geen btw-nummer heeft overlegd aan het platform kan daarom worden aangenomen dat sprake is van een B2C-transactie waarop de platformfictie van toepassing is.

EINDE

8. Literatuurlijst

Artikelen

- A. Bal, Managing EU VAT Risks for Platform Business Models, *Bulletin for International Taxation*, 2018-72, No. 4a / Special Issue.
- A. Bal, Germany: New VAT Compliance Obligations for Online Platforms, *EC Tax Review* 2019-2.
- A. van Esdonk, Ecofin 13 juli 2018; btw algemene verleggingsregeling, *NLF* 2018/1485.
- A. van Esdonk, Nieuwe regels voor e-commerce; aanpak van btw-belastingfraude, *NLF* 2019/0072.
- B. Basalisco, J. Wahl & H. Okholm, E-commerce imports into Europe: VAT and Customs treatment, 2016.
- R.D. Dirks, De vervoerseis in de afstandsverkopenregeling, *MBB* 2019/5.
- E. Friedensköld, VAT and the internet: the application of consumption taxes to e-commerce transactions, *Information & Communications Technology Law*, 13:2.
- A. Hagiu, Strategic decisions for multisided platforms, *MIT Sloan Management Review* (2014).
- M.E. van Hilten, Uitgangspunt en afwijking: afstandsverkopen en BTW na 1992, *WFR* 1992/1469.
- J. Hinsta, S. Mohanty, B. Ivens & V. Tsikolenko, The import VAT and duty de-minimis in the European Union – Where should they be and what will be the impact?, *Cross-border Research Association Lausanne* (2014).
- I. Lejeune & B. Mesdom, *Taxable Amount in the Case of Credit Card Payments in the Light of the New EU Regulation*, *International VAT Monitor* 2006-1.
- J.I.W. Lock, M.M.W.D. Merckx, A.D.M. Janssen & R. Arendsen, De toekomst van de btw bij e-commerce: heffing via platforms, *MBB* 2019/1.
- M. Lamensch, European Commission's New Package of Proposals on E-commerce: A Critical Assessment, *International VAT Monitor*, 2017 (Volume 28), No. 2.
- M. Lamensch, Rendering Platforms Liable to Collect and Pay VAT on B2C imports: a Silver Bullet?, *International VAT Monitor*, 2018 (Volume 29), No. 2.
- M. Lamensch, Adoption of the E-commerce VAT Package: The Road Ahead is Still a Rocky One, *EC Tax Review* 2018/4.
- M.M.W.D. Merckx, Nieuwe btw-regels voor e-commerce, *WFR* 2018/146.
- M.M.W.D. Merckx & A. Janssen, Next weapon in the combat against e-commerce VAT fraud: PSP information obligations.
- D.B. Middelburg, T.J. Potma & L.J. van Verseveld, 50 Years of the EU Customs Union and EU VAT System: Developments, Challenges and Alternatives, *WFR* 2019/83.
- G.J. van Norden, De toekomst van de Europese btw – the time is now, *MBB* 2019/1.

L.F. Ploeger, Het verbruik in de omzetbelasting, WFR 1972/5109 en WFR 1972/5110.

L.F. Ploeger, Noot bij HR 16 mei 1984, nr. 22 246, BNB 1984/212.

M.L. Schippers & C.E. Verhaeren, Taxation in a digitising world: solutions for corporate income tax and value added tax, WFR 2017/249.

M.T. Vroom, Modernization of E-commerce Imports into the EU – a Customs and VAT Perspective, EFS Verhandeling 2017-2018.

R.A. Wolf, Heeft de btw het gered met telecom en internet? In: J. Bouwman, N. Groefsema & W. Grooten (red.), Ode aan Bart, Deventer: Kluwer.

M. van der Wulp & M. Zhang, Onduidelijkheden over de afstandsverkoopregeling, Btw-brief 2018/97.

Boeken

A.H. Bomer, De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW, Deventer: Kluwer, 2012.

P. van den Bossche & D. Prévost, Essentials of WTO Law, Cambridge University Press (2017).

K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Deventer: Kluwer, 2002.

S. Cornielje, Fusies en Overnames in de Europese BTW, Deventer: Kluwer, 2016.

A. van Dongen, De harmonisatie van de BTW, Amersfoort : SDU Fiscale en Financiële Uitgevers, 2007.

A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, Deventer: Kluwer, 2009.

A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International: Alphen aan den Rijn, 2016.

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer, 2014.

H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil (diss.), Arnhem: Gouda Quint, 1994. K. Lennaerts & P. van Nuffel, Europees Recht, Antwerpen: Intersentia, 2017.

M.M.W.D. Merckx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, Deventer: Kluwer, 2011.

G.J. van Norden, De performance van de BTW (oratie), Tilburg University 2014.

R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie, Deventer: Kluwer, 2017.

J.M. Prinsen, Doorwerking van Europees recht – de verhouding tussen directe werking, conforme interpretatie en overheidsaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer, 2004.

Y.M. Tigelaar-Klootwijk, Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (diss.), Deventer: Kluwer, 2013.

B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, Deventer: Kluwer, 2012.

Jurisprudentie

Europese Jurisprudentie

- HvJ 5 februari 1963, nr. C-26/62 (*Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos*), ECLI:EU:C:1963:1.
- HvJ 15 juli 1964, nr. C-6/64 (*Flaminio Costa*), ECLI:EU:C:1964:66.
- HvJ 13 februari 1969, nr. C-14/68 (*Walt Wilhelm e.a.*), ECLI:EU:C:1969:4.
- HvJ 5 april 1979, nr. C-148/78 (*Tullio Ratti*), ECLI:EU:C:1979:110.
- HvJ 8 oktober 1987, nr. C-80/86 (*Kolpinghuis Nijmegen B.V.*), ECLI:EU:C:1987:431.
- HvJ 13 november 1990, nr. C-106/89 (*Marleasing*), ECLI:EU:C:1990:395.
- HvJ 23 februari 1994, nr. C-236/92 (*Regione Lombardia*), ECLI:EU:C:1994:60.
- HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98 (*Schmeink & Cofreth en Strobel*).
- HvJ 16 juni 2005, nr. C-105/03 (*Maria Pupino*), ECLI:EU:C:2005:386.
- HvJ 16 februari 2006, nr. C-500/04 (*Proxxon GmbH*), ECLI:EU:C:2006:111.
- HvJ 27 april 2006, nr. C-443/04 (*Solleveld*), ECLI:EU:C:2006:257.
- Hof van Justitie 11 mei 2006, nr. C-384/04 (*Federation of Technological Industries*), ECLI:EU:2006:2006:309.
- Hof van Justitie 21 februari 2008, nr. C-271/06 (*Netto Supermarkt*), ECLI:EU:C:2008:105.
- HvJ 22 mei 2008, nr. C-162/07 (*Ampliscientifica*), ECLI:EU:C:2008:301.
- HvJ 10 juli 2008, nr. C-484/06 (*Fiscale Eenheid Koninklijke Ahold N.V.*), ECLI:EU:C:2008:394.
- Hof van Justitie 2 juli 2009, nr. C-7/08 (*Har Vaessen Douane Service B.V.*), ECLI:EU:C:2009:417.
- Hof van Justitie 21 december 2011, nr. C-499/10 (*De Vlaamse oliemaatschappij*), ECLI:EU:C:2012:373.
- Hof van Justitie 14 februari 2019, nr. C-531/17 (*Vetsch Int. Transporte*).

Verzoeken om een prejudiciële beslissing

- Verzoek om een prejudiciële beslissing, zaak C-276/18 (*KrakVet Marek Batko*),
- Verzoek om een prejudiciële beslissing, zaak C-108/19 (*KrakVet sp. z.o.o. sp.k.*)
- Verzoek om een prejudiciële beslissing, zaak C-703/18 (*Healthspan Limited*)

Nationale Jurisprudentie

- Hoge Raad 5 februari 1992, nr. 27376, BNB 1992/122
- Hoge Raad 26 juni 2015, nr. 14/06010, ECLI:NL:HR:2015:1726.

Richtlijnen en verordeningen

Verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen.

Verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen (gecodificeerde versie).

Richtlijn 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112 en Richtlijn 2009/132 wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen.

Voorstellen

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienstaanbieders, com(2018) 812 final.

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkopen en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen, com(2018) 819 final.

Voorstel voor een Uitvoeringsverordening van de Raad tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft door elektronische interfaces gefaciliteerde leveringen van goederen of diensten en de bijzondere regelingen voor belastingplichtigen die diensten voor niet-belastingplichtigen, afstandsverkopen van goederen en bepaalde binnenlandse goederenleveringen verrichten, com(2018) 821 final.

Parlementaire stukken

Kamerstukken II 1990-1991, 22 008, nr. 1-2.

Kamerstukken II 1991/1992, 22 712, nr. 3.

Publicaties Europese Commissie

Europese Commissie, Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa, Com(2015) 192 final.

Europese Commissie, Assessment of the application and impact of the VAT exemption for importation of small consignments (Final report – May 2015).

Europese Commissie / Deloitte, VAT aspects of cross-border e-commerce – options for modernisation (Final report – October 2015).

Europese Commissie Directoraat-Generaal Belastingen en Douane-Unie, Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden.

Europese Commissie, Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – tijd om knopen door te hakken, Com(2016) 148 final.

Commission Staff Working Document Impact Assessment accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-commerce, SWD(2016) 379 final.

Europese Commissie, Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende e-commerce, com (2016) 757 final.

Publicaties OECD

Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce” on 8 October 1998.

OECD International VAT/GST Guidelines, April 2014.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2015 Final Report.

OECD, The role of platforms in the collection of VAT/GST on online sales, Paris (2019).

Overige bronnen

Guidelines resulting from the 104th meeting of 4-5 June 2015, Document C – taxud.c.1.(2015)4820441 – 876.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 juni 2018, Omzetbelasting. maatstaf van heffing, nr. BLKB 2018/84956.

Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, VAT Fraud: Economic Impact, Challenges and Policy Issues, European Parliament’s Special Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance (TAX3), 2018.

VAT Expert Group 21st meeting – 11 February 2019, taxud.c.1.(2019)1204106.

Group on the Future of VAT 25th meeting – 15 March 2019, taxud.c.1.(2019)178341 – EN.

European Court of Auditors, E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and Customs Duties remain to be resolved, Special Report no. 12/2019.