

E-Commerce, een doorn in het oog voor de BTW

Een onderzoek naar de toekomstige btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten

Naam: Ahmed Bilal

Studentnummer: 450457

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

Datum: 10 februari 2021

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

Inhoudsopgave

AFKORTINGENLIJST	4
1. INLEIDING.....	5
1.1. AANLEIDING.....	5
1.2. PROBLEEMSTELLING	7
1.3. OPZET.....	7
1.4. METHODE VAN TOETSING.....	8
1.4. AFBAKENING.....	9
2. THEORETISCH KADER.....	10
2.1. INLEIDING	10
2.2. RECHTSKARAKTER VAN DE OMZETBELASTING	10
2.2.1. <i>Het subject</i>	10
2.2.2. <i>Het object</i>	11
2.2.3. <i>Bestedingsbelasting of verbruiksbelasting</i>	11
2.3. BESTEMMINGSLANDBEGINSEL EN OORSPRONGLANDBEGINSEL.....	14
2.3.1. <i>Inleiding</i>	14
2.3.2. <i>Oorsprongslandbeginsel</i>	14
2.3.3. <i>Bestemmingslandbeginsel</i>	15
2.4. NEUTRALITEITSBEGINSEL.....	17
2.5. OESO INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES	19
2.6. TOETSINGSKADER	20
2.6.1. <i>Motivering en toelichting toetsingskader</i>	20
2.7. DEELCONCLUSIE	22
3. WETTELIJK KADER VÓÓR WIJZIGING BTW-REGELS INZAKE GOEDERENLEVERINGEN AAN EU-CONSUMENTEN.....	23
3.1. INLEIDING	23
3.2. LEVERING VAN GOEDEREN AAN EU-CONSUMENTEN.....	23
3.2.2. <i>Afstandsverkopenregeling</i>	24
3.3. HET INVOEREN VAN GOEDEREN.....	29
3.3.1. <i>Vrijstelling voor zendingen van goederen met een te verwaarlozen waarde</i>	30
3.4. HUIDIGE BTW-REGELS INZAKE GOEDERENLEVERINGEN AAN EU-CONSUMENTEN IN SCHEMA	32
3.5. TEKORTKOMINGEN HUIDIGE BTW-REGELS	33
3.5.1. <i>Complexiteit btw-regels</i>	35
3.5.2. <i>Geen recht doen aan het neutraliteitsbeginsel</i>	36
3.5.3. <i>Misgelopen inkomsten EU-lidstaten</i>	36
3.6. DEELCONCLUSIE	36
4. NIEUWE BTW-REGELS INZAKE GOEDERENLEVERINGEN AAN EU-CONSUMENTEN .	38
4.1. INLEIDING	38
4.2. GRENDOVERSCHRIJDENDE GOEDERENLEVERINGEN BINNEN DE EU	38
4.2.1. <i>Wegvallen van het drempelbedrag</i>	38
4.2.2. <i>Nieuwe drempelbedrag van € 10.000</i>	38
4.2.3. <i>Verscherping vervoerseis</i>	39
4.2.4. <i>Uitbreiding MOSS naar intracommunautaire afstandsverkopen en B2C-diensten (OSS)</i>	40
4.2.5. <i>Wijziging factureringsplicht</i>	41
4.3. AFSTANDSVERKOPEN VAN GOEDEREN UIT DERDE LANDEN	42
4.3.1. <i>De afschaffing van de vrijstelling voor zendingen van goederen met een te verwaarlozen waarde</i> ... 42	
4.3.2. <i>Bijzonder regime voor ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan €150.</i> .. 43	
4.3.3. <i>i-OSS</i>	43
4.3.4. <i>Post- en koeriersregeling</i>	45
4.3.5. <i>Afstandsverkopen van ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van meer dan € 150.</i> 46	
4.4. HUIDIGE BTW-REGELGEVING T.O.V. DE NIEUWE BTW-REGELGEVING PER 1 JULI 2021	46
4.4.1. <i>Vergelijking tussen de huidige btw-regelgeving met de nieuwe btw-regelgeving</i>	46
4.4.2. <i>Toekomstige btw-regels inzake goederenleveringen aan EU-consumenten in schema</i>	47
4.5. PLATFORMS IN HET KADER VAN DE BTW	50
4.5.1. <i>De werking van de platformfictie</i>	50

4.5.2. <i>Moment van verschuldigdheid bij platform</i>	51
4.5.3. <i>Reikwijdte van artikel 14bis Btw-richtlijn</i>	51
4.5.4. <i>Faciliteren van leveringen binnen de EU</i>	52
4.5.5. <i>Faciliteren van afstandsverkopen van ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van minder dan €150</i>	53
4.5.6. <i>Boekhoudplicht voor platform</i>	54
4.6. DEELCONCLUSIE	54
5. TOETSING NIEUWE BTW-REGELGEVING	56
5.1. INLEIDING	56
5.2. TOETSING INTRACOMMUNAUTAIRE AFSTANDSVERKOPEN.....	57
5.2.1. <i>Wegvallen van het drempelbedrag en verscherping vervoerseis</i>	57
5.2.2. <i>OSS-aangifte voor intracommunautaire afstandsverkopen</i>	59
5.2.3. <i>Factureringsplicht</i>	60
5.2.5. <i>Toetsingsresultaten</i>	61
5.3. TOETSING AFSTANDSVERKOPEN VAN GOEDEREN UIT DERDE LANDEN	62
5.3.1. <i>I-OSS</i>	62
5.3.2. <i>Gebrek aan effectieve controlemaatregelen</i>	64
5.3.3. <i>Complexiteit nieuwe btw-regelgeving</i>	66
5.3.4. <i>Ongelijke fiscale behandeling tussen EU-ondernemers en niet-EU-ondernemers</i>	66
5.3.5. <i>Toetsingsresultaten</i>	68
5.4. TOETSING PLATFORMFICTIE	69
5.4.1. <i>Duidelijkheid over gewenste reikwijdte art. 14bis Btw-richtlijn</i>	69
5.4.2. <i>Onbedoelde toepassing platformfictie op C2C-leveringen</i>	71
5.4.3. <i>Beperkte aansprakelijkheid platforms</i>	71
5.4.4. <i>Misbruik i-OSS-identificatienummer bij platforms</i>	72
5.4.5. <i>Toetsing platformfictie</i>	73
5.5. VERBETERINGEN	74
5.5.1. <i>Verbetering intracommunautaire afstandsverkopen</i>	74
5.5.2. <i>Verbetering afstandsverkopen van ingevoerde goederen</i>	75
5.5.3. <i>Verbetering platformfictie</i>	76
6. CONCLUSIE	77
LITERATUURLIJST	82

Afkortingenlijst

B2C	Business-to-Consumer
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
Btw-vo	Btw-uitvoeringsverordening
C2C	Consumer-to-Consumer
DWU	Douanewetboek van de Unie
EC	Europese Commissie
EU	Europese Unie
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade 1994
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap
i-OSS	invoer-OSS
MOSS	Mini One Stop Shop
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OSS	One Stop Shop
OTF	Ottawa Taxation Framework
r.o.	Rechtsoverweging
Staatssecretaris	Staatssecretaris van Financiën
Wet OB 1969	Wet op de omzetbelasting 1968

1. Inleiding

1.1. Aanleiding

Technologische ontwikkelingen zoals het internet zorgen voor een voortdurende verandering in de samenleving. Het internet kent momenteel meer dan vier miljard gebruikers¹ en is niet meer weg te denken uit onze samenleving. Zo neemt het internet ook een steeds prominentere rol in binnen de economie. Via het internet kunnen goederen overal ter wereld besteld worden zonder fysiek naar de winkel te gaan. Dit fenomeen dat ook bekend staat als *e-commerce* wordt door het OECD (*Organisation for Economic Cooperation and Development*) als volgt gedefinieerd: “*the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks by methods specifically designed for the purpose of receiving or placing of orders*”.² E-commerce droeg in 2017 bij aan een wereldwijde omzet van 29 biljoen euro, waarvan 12% afkomstig is van *Business-to-consumer* (hierna: B2C) verkopen. Hierbij komt het aantal grensoverschrijdende B2C verkopen neer op 11% van het totaal aan B2C verkopen, hetgeen maar liefst 412 miljard euro bedraagt.³

Ook in de Europese Unie (hierna: EU) neemt B2C e-commerce een steeds grotere rol in binnen de economie. Als gevolg hiervan heeft de Europese Commissie (hierna: EC) in een mededeling de groei van transacties die elektronisch tot stand komen erkend en besproken.⁴ Consumenten brengen namelijk meer tijd door op het internet om verschillende aanbiedingen met elkaar te kunnen vergelijken in de hoop om voordeliger uit te komen. Tevens zijn grensoverschrijdende transacties in trek bij consumenten aangezien het aanbod aan producten groter is en het ook de mogelijkheid biedt om geld te besparen. Voorts is de EC in deze mededeling nader ingegaan op de kloof die is ontstaan tussen binnenlandse en grensoverschrijdende elektronische handel. Deze kloof is het gevolg van belemmeringen op de interne markt. Om dit probleem te verhelpen dient de huidige regelgeving omtrent grensoverschrijdende elektronische handel nader te worden geanalyseerd.

De EC gaat in een latere publicatie uitvoerig in op de uitdagingen die de EU te wachten staat om een goede functionerende interne markt voor de e-commerce te realiseren.⁵ De belemmeringen zijn het gevolg van de huidige btw-regelgeving die dikwijls achter loopt op de technologische ontwikkelingen in de digitale economie. Een van de belangrijkste problemen is de concurrentievervalsingen die ontstaan tussen EU-ondernemers en niet-EU-ondernemers. Vóór 1 juli 2003 werden bijvoorbeeld elektronische

¹ Worldometers (2020). Geraadpleegd via <http://www.worldometers.info/nl/>.

² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2015 Final Report, p. 55.

³ UNCTA (2019). Geraadpleegd via <https://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=2034>.

⁴ Mededeling van de Europese Commissie van 27 oktober 2009 betreffende de grensoverschrijdende elektronische handel tussen ondernemingen en consumenten in de EU (15058/09).

⁵ Europese Commissie. (11 januari 2012), geraadpleegd via https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_12_5.

diensten in het land belast daar waar de dienstverrichter was gevestigd. Hierdoor was het mogelijk om elektronische diensten buiten de EU vrij van btw af te nemen, hetgeen leidde tot concurrentievervalsingen. Dit probleem werd opgelost door de BTW-richtlijn⁶ aan te passen. De eerste wijziging had uitsluitend betrekking op niet-EU-ondernemers. Als gevolg van deze wijziging werden elektronische diensten, verricht door een niet in de EU gevestigde ondernemer, belast in het land van de afnemer⁷ en niet meer waar de dienstverrichter is gevestigd. In een later stadium heeft de EC besloten dat het destijds geldend gemeenschappelijk btw-stelsel meer moet bewegen richting het bestemmingslandbeginsel.⁸ Dit betekent dat – met ingang van 1 januari 2015 – ook elektronische diensten die worden verricht door EU-ondernemers belast zijn in het land waar de afnemer is gevestigd.

Een ander groot probleem dat momenteel nog speelt zijn de concurrentievervalsingen die ontstaan tussen EU-ondernemers en niet-EU-ondernemers als gevolg van de btw-vrijstelling voor zendingen van goederen met een te verwaarlozen waarde. Waar in 1999 sprake was van 30 miljoen zendingen is dit toegenomen in 2016 naar 150 miljoen zendingen.⁹ Niet-EU ondernemers kunnen als gevolg van deze vrijstelling hun zendingen veelal tegen een lagere prijs aanbieden dan ondernemers gevestigd in de EU. Tevens stellen importeurs de waarde van hun zendingen opzettelijk laag vast om gebruik te kunnen maken van de vrijstelling. De EC heeft als gevolg hiervan op 1 december 2016 een aantal maatregelen voorgesteld voor de vernieuwing van de btw-regels voor grensoverschrijdende B2C e-commerce.¹⁰ Deze maatregelen dienen ervoor de belemmeringen voor grensoverschrijdende e-commerce weg te nemen. Deze belemmeringen zien onder andere op de complexiteit van de btw-verplichtingen, die bedrijven ervan weerhouden deel te nemen aan grensoverschrijdende e-commerce. Verder is het huidige btw-systeem niet neutraal genoeg, omdat EU-ondernemers benadeeld zijn ten opzichte van niet-EU-ondernemers doordat laatstgenoemde zowel legitiem alsmede in strijd met de wet goederen vrij van btw binnen de EU kunnen leveren. Ten derde leidt de complexiteit van de huidige btw-regels en de vrijstelling voor zendingen van goederen met een geringe waarde ertoe dat lidstaten belastinginkomsten mislopen.

⁶ Hiermee wordt bedoeld de Zesde Richtlijn 77/388/EEG

⁷ In tegenstelling tot elektronische diensten gold voor telecommunicatie- en omroepdiensten dat deze werden belast in het land waar het werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie plaatsvindt.

⁸ Europese Commissie (6 december 2012), *'Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt'*, geraadpleegd via <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A52011DC0851>.

⁹ Europese Commissie, Assessment of the application and impact of the VAT exemption for importation of small consignments (Final report – May 2015), p. 39.

¹⁰ Europese Commissie (1 december 2016), *'Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce'*, COM(2016) 757 final.

Op 5 december 2017 zijn tijdens de ECOFIN nieuwe btw-regels voor grensoverschrijdende leveringen aan EU-consumenten aangenomen door de EU-lidstaten.¹¹ De nieuwe maatregelen maken onderdeel uit van het Btw-actieplan¹² en een belangrijk onderdeel van de mededeling "Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa".¹³ Met ingang van 1 januari 2019 zijn nieuwe btw-regels van kracht geworden die zien op de vereenvoudiging van het btw-regime voor B2C telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten. Per 1 juli 2021 gaat het om ingrijpende wijziging van de huidige btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten.

1.2. Probleemstelling

In het kader van de genomen maatregelen voor de btw-regelgeving voor grensoverschrijdende leveringen aan EU-consumenten zal in dit onderzoek de volgende probleemstelling worden onderzocht:

Voldoen de nieuwe btw-regels van grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten aan de beginselen van neutraliteit, efficiëntie, rechtszekerheid, effectiviteit en flexibiliteit – en zijn er verbeteringen mogelijk waardoor die beginselen beter worden gerespecteerd?

De toelichting op het toetsingskader genoemd in de probleemstelling wordt later in het onderzoek nader uitgewerkt. Het is gebaseerd op zowel de beginselen die ten grondslag liggen aan het gemeenschappelijke btw-stelsel als het Ottawa Taxation Framework. Hierbij merk ik op dat het fiscale neutraliteitsbeginsel en het bestemmingslandbeginsel ook onderdeel zijn van het Ottawa Taxation Framework.

1.3. Opzet

Alvorens tot beantwoording te komen van de onderzoeksvraag zal dit onderzoek worden opgedeeld in een aantal hoofdstukken. In hoofdstuk twee zal worden ingegaan op het rechtskarakter van de btw. Er zal worden ingegaan op wie en op wat de belasting drukt. Voorts zal worden gekeken of de omzetbelasting een verbruiks- of bestedingsbelasting is. Vervolgens worden de beginselen van het btw-systeem nader uitgewerkt, namelijk het fiscale neutraliteitsbeginsel, bestemmingslandsbeginsel en het oorsprongsbeginsel. Tot slot zal een toetsingskader worden geformuleerd dat ziet op de beginselen benoemd in hoofdstuk twee. Het toetsingskader dient ervoor om inzicht te kunnen krijgen over de kwaliteit van de nieuwe btw-regels die per 1 juli 2021 in werking zullen treden. Voor het formuleren van het toetsingskader zal gebruik worden gemaakt van het Ottawa Taxation Framework Conditions.

¹¹ 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 afstandsverkoop van goederen.

¹² Europese Commissie, Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – tijd om knopen door te hakken, Com(2016) 148 final, 7 april 2016.

¹³ Europese Commissie, Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa, Com(2015) 192 final.

Volgens het Ottawa Taxation Framework liggen de volgende beginselen ten grondslag aan de belastingheffing van e-commerce: neutraliteit, efficiëntie, rechtszekerheid, effectiviteit en flexibiliteit.

In hoofdstuk drie wordt het wettelijk kader dat thans geldt voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten behandeld. Dit gaat om de afstandsverkopenregeling en de invoer van goederen waarbij de vrijstelling voor zendingen met een verwaarloosbare waarde geldt. Tevens wordt ook aandacht besteed aan de tekortkomingen van de huidige btw-regelgeving inzake de grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten.

In hoofdstuk vier wordt ingegaan op de ingrijpende wijzigingen, die met ingang van 1 juli 2021 in werking treden, inzake de btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. Dit omvat de regeling van afstandsverkopen binnen de EU, afstandsverkopen vanuit derde landen en de btw-regeling van platforms. Vervolgens zal er een analyse plaatsvinden tussen de verschillen van de huidige respectievelijk toekomstige btw-regels. In hoofdstuk vijf zullen de bevindingen in hoofdstuk vier worden afgezet tegen het in hoofdstuk twee besproken toetsingskader. Tot slot worden verbeteringen voorgesteld die beter in overeenstemming zijn met het toetsingskader. In hoofdstuk zes zullen de belangrijkste bevindingen worden samengevat en dit zal moeten leiden tot een antwoord op de probleemstelling.

1.4. Methode van toetsing

In hoofdstuk 3 wordt het wettelijk kader dat thans geldt voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten behandeld. Dit omvat de afstandsverkopenregeling en de invoer van goederen waarbij de vrijstelling voor zendingen met een verwaarloosbare waarde geldt. In hoofdstuk 4 zal worden ingegaan op de inhoud van de toekomstige btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. In hoofdstuk 5 wordt hetgeen besproken in hoofdstuk 4 – aan de hand van het toetsingskader in hoofdstuk 2 – onder de loep genomen. Deze toetsingsresultaten zullen vervolgens op een schematische wijze worden samengevat, waarbij de bevindingen door middel van symbolen van een oordeel worden voorzien.

Het toetsen geschiedt door aan ieder toetsingscriterium een symbool toe te kennen.¹⁴ De symbolen hebben de volgende betekenis:

++ = overtuigend positief

+ = positief

¹⁴ Deze toetsingsmethode is afgeleid uit: Tigelaar-Klootwijk 2013, p. 163-164 en D.B. Middelburg, BTW EN E-COMMERCE IN DE EUROPESE UNIE (masterscriptie Erasmus Universiteit Rotterdam), 2019.

+/- = neutraal

- = negatief

-- = overtuigend negatief

Aangezien het toetsingskader uit meerdere toetsingscriteria bestaat zullen deze criteria tegen elkaar worden afgewogen om tot een verantwoorde eindconclusie te komen. Aan de toetsingscriteria zal afzonderlijk eenzelfde gewicht worden toegekend. Tevens zullen ook interactie-effecten worden meegenomen in de analyse. Dit betekent dat een toetsingscriterium dat positief scoort kan leiden tot een negatieve beoordeling van een andere toetsingscriterium.

1.4. Afbakening

De reikwijdte van dit onderzoek zal louter beperkt worden tot de grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. De wetswijziging – met ingang van 1 januari 2019 – inzake B2C telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten zal niet worden behandeld.

2. Theoretisch kader

2.1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt stilgestaan bij het rechtskarakter van de btw als zijnde indirecte verbruiksbelasting. Vervolgens wordt nader ingegaan op de beginselen die de bouwstenen vormen van het Europese btw-stelsel. Deze beginselen zijn een onmisbaar onderdeel van het toetsingskader dat in dit hoofdstuk zal worden opgesteld. Hetgeen zal worden behandeld is het bestemmingslandbeginsel, het oorspronglandbeginsel en het fiscale neutraliteitsbeginsel. Tot slot wordt een toetsingskader opgesteld dat gebaseerd is op het Ottawa Taxation Framework.

2.2. Rechtskarakter van de omzetbelasting

Alvorens de probleemstelling wordt beantwoord dient allereerst rekening gehouden te worden met het doel van de omzetbelasting. Dit geldt eveneens voor de praktische beperkingen als gevolg van de wijze van heffen. In tegenstelling tot andere belastingen speelt bij de omzetbelasting een grotere discussie omtrent het rechtskarakter van de belasting. Het rechtskarakter van een belasting gaat in het algemeen over op wie en ter zake waarvan de belasting behoort te drukken.¹⁵ Een onderdeel van de discussie over het rechtskarakter is de vraag of de omzetbelasting een verbruiks- of bestedingsbelasting is. Er bestaat echter geen eenduidig antwoord op de vraag of de omzetbelasting een verbruiks- of bestedingsbelasting is.¹⁶ Dat bij directe belastingen in tegenstelling tot de omzetbelasting minder discussie bestaat over het rechtskarakter, is te verklaren uit het feit dat bij directe belastingen uit de belastingwetten zelf te halen is wie en wat rechtens wordt belast. Bij de omzetbelasting ligt dit anders, omdat degene die de belasting daadwerkelijk draagt niet degene is die deze belasting ook voldoet. Tevens kent de omzetbelasting een algemeen indirect karakter. Het is algemeen omdat de btw een belasting is die ziet op het belasten van *alle* leveringen van goederen en diensten.¹⁷ Het indirecte karakter komt uit het feit dat de belasting niet drukt op degene die de belasting dient te voldoen. Voorts kan de btw geheven worden volgens het bestemmings- of oorspronglandbeginsel. Het antwoord op de vraag of de btw wordt geheven volgens het bestemmingslandbeginsel of oorspronglandbeginsel moet worden gezien vanuit het rechtskarakter van de btw.

2.2.1. *Het subject*

Het rechtskarakter van een belasting gaat in het algemeen over op wie en ter zake waarvan de belasting behoort te drukken. Met andere woorden wordt met het rechtskarakter ook wel het (beoogde) belastingobject en belastingsubject bedoeld. De btw wordt op indirecte wijze geheven, doordat de btw de facto wordt afgewenteld op de consument. Dit indirecte karakter van de btw is echter geen doel op

¹⁵ K.M. Braun 2002, p. 41.

¹⁶ R. Abedier 2014.

¹⁷ A.J. van Doesum 2009/7.3.

zich, maar een middel om zoveel mogelijk recht te doen aan het rechtskarakter van de btw: het belasten van het particulier verbruik.¹⁸ De consument is weliswaar het beoogde belastingsubject voor de omzetbelasting, maar door het indirect karakter van de btw dient de ondernemer de btw te voldoen aan de Belastingdienst. De ondernemer – zoals die staat in artikel 7 Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) (artikel 9 Btw-richtlijn) – is eenieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent. De ondernemer is verantwoordelijk om omzetbelasting te voldoen over zijn omzet. De ondernemer dient hierbij een administratie bij te houden en de omzetbelasting op aangifte te voldoen.

2.2.2. Het object

Het belastbare feit in de omzetbelasting wordt gevormd door leveringen van goederen en diensten, oftewel het object. In artikel 1 Wet OB 1968 (artikel 2 lid 1 Btw-richtlijn) staan de belastbare handelingen die belastbare feiten vormen voor de Wet OB 1968. Voor leveringen van goederen en diensten dient een tegenprestatie te zijn bedongen. Deze tegenprestatie wordt ook wel aangeduid als de vergoeding en is al hetgeen wordt ontvangen voor het leveren van de goederen of diensten.¹⁹ Doordat de tegenprestatie niet altijd de daadwerkelijke waarde van de levering weerspiegelt is de maatstaf van heffing gedeeltelijk subjectief. Deze mate van subjectiviteit in de maatstaf van heffing komt de praktische uitvoerbaarheid van de omzetbelasting ten goede. Een correctie naar een hogere of lagere maatstaf dient niet plaats te vinden, behoudens bij misbruik van recht.

2.2.3. Bestedingsbelasting of verbruiksbelasting

Binnen de literatuur bestaat er discussie over de vraag of de omzetbelasting een verbruiksbelasting dan wel een bestedingsbelasting is. Met de omzetbelasting wordt namelijk gestreefd om het consumptief verbruik te belasten, waarbij wordt aangesloten op de bestedingen van de consument (niet-ondernemer). De omzetbelasting vertoont hiermee enerzijds kenmerken van een bestedingsbelasting en anderzijds kenmerken van een verbruiksbelasting. Om tot een conclusie te komen op de vraag of de omzetbelasting een bestedingsbelasting of een verbruiksbelasting is zal eerst worden ingegaan op de term ‘verbruik’.

Algemeen wordt aangenomen dat de verbruiksbelasting beoogt het consumptief verbruik van goederen en diensten in de heffing te betrekken.²⁰ In de omzetbelasting wordt echter niet aangesloten bij het fysiek gebruik van een goed. Goederen die niet worden verbruikt worden namelijk ook belast. Neem als voorbeeld de aankoop van pak melk in de supermarkt, die na het afrekenen onderweg naar huis op de grond valt. Over de aankoop van de pak melk is omzetbelasting in rekening gebracht, maar doordat het product kapot is gegaan is er geen sprake van verbruik. Voorts kan het voorkomen dat het verbruik niet synchroon loopt ten opzichte van de besteding. Denk hierbij aan de aanschaf van een duurzaam

¹⁸ A.J. van Doesum 2009/7.5.

¹⁹ Artikel 8 lid 1 en 2 Wet OB 1968.

²⁰ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren 2012, p. 5.

consumptiegoed zoals een auto. Bij aankoop van de auto wordt namelijk direct omzetbelasting in rekening gebracht, maar het verbruik vindt plaats over meerdere jaren.

De omzetbelasting beoogt het consumptieve verbruik te belasten, maar daarbij wordt de besteding van die consumptie als maatstaf gehanteerd. Het begrip ‘verbruik’ lijkt hiermee weinig betekenis te hebben, aangezien de besteding nodig is om tot verbruik te komen. Zo meent Reugebrink zelfs dat de omzetbelasting als bestedingsbelasting dient te worden beschouwd.²¹ Om tot heffing van btw te komen is primair de besteding van belang en niet het daadwerkelijk verbruik zelf. Dit sluit tevens ook aan bij het feit dat de omzetbelasting op indirecte wijze wordt geheven. De heffing van btw wordt niet achteraf op aangifte voldaan, maar reeds op het tijdstip waarop de dienst of het goed wordt verricht respectievelijk geleverd aan de consument. De ontvanger die de besteding in ontvangst neemt voldoet daarbij de omzetbelasting aan de Belastingdienst. Het daadwerkelijke verbruik van het goed of dienst is immers niet relevant voor de belastingheffing.²²

Evenzeer brengt het indirecte karakter van de omzetbelasting praktische bezwaren met zich, doordat het vrijwel onmogelijk is om aan te sluiten bij het daadwerkelijk gebruik. Hoe zou de Belastingdienst dit bij een zeer grote groep belastingplichtige moeten controleren? Samengevat probeert men een doel te bereiken door gebruik te maken van een praktisch middel. Voor het vervolg van dit onderzoek zal onder het begrip ‘verbruik’ het daadwerkelijk gebruik en niet het consumptieve verbruik (besteding) worden verstaan, tenzij het anders wordt vermeld.

Zoals uit het woord blijkt is de bestedingsbelasting een belasting op de besteding van een goed of een dienst. Bij de aankoop van een product die voor verbruik kapot is gegaan kan worden gesteld dat wordt geheven bij de besteding. Neem als ander voorbeeld de aanschaf van een pak melk, waarbij de consument het goed niet direct verbruikt en dit na enige tijd bederft. In dit geval kan de consument het goed niet meer gebruiken en is geen sprake van verbruik. Vooralsnog is de consument omzetbelasting verschuldigd over de besteding en bestaat er geen teruggaaf van belasting over het niet gebruiken van het goed.

Een bestedingsbelasting en verbruiksbelasting onderscheiden zich ook bij de regeling voor tweedehands goederen.²³ Deze regeling die ook wel bekend staat als de margeregeling ziet op de wederverkoop van gebruikte goederen. Bezien vanuit het oogpunt van de verbruiksbelasting zorgt de margeregeling ervoor dat bij wederverkoop de omzetbelasting niet cumuleert. Neem de verkoop van een auto als voorbeeld. Stel, een autohandelaar schaft een auto aan bij een particulier. Deze particulier kan voor de

²¹ J. Reugebrink 1990, p.6.

²² R. Abedier 2014.

²³ M. Merckx 2011, p. 27 en 28.

omzetbelasting niet gezien worden als ondernemer, omdat hij niet voldoet aan de vereisten van het ondernemerschap voor de omzetbelasting. De particulier kan de omzetbelasting die is betaald bij aankoop van het goed niet terugvragen. De auto is zorgezegd verbruikt door de particulier. Onder margeregeling is de autohandelaar d geen omzetbelasting verschuldigd over de totale verkoopprijs, maar over de behaalde winstmarge. Het verschil tussen de ontvangen vergoeding van de koper en hetgeen hij heeft betaald aan de particulier vormt de winstmarge. Indien sprake is van een bestedingsbelasting, dan wordt uitgegaan van besteding en zou omzetbelasting verschuldigd zijn over de gehele verkoopprijs. Immers, de verkoop van de auto is een nieuwe besteding. Daarentegen is vanuit het oogpunt van de verbruiksbelasting sprake van cumulatie van omzetbelasting.

Vanuit de literatuur zijn Van Hilten en Van Kesteren van mening dat een verbruiksbelasting het beste is te omschrijven als een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren.²⁴ Afgezien van het feit dat bij sommige goederen de uitgaven en het verbruik niet synchroon lopen, is de besteding volgens de auteurs de meest gereede maatstaf voor consumptie. Voorts is Merckx van mening dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe ‘besteding is verbruik’ hanteert.²⁵ Alhoewel volgens Merckx de omzetbelasting als doel heeft het consumptief verbruik te belasten, nijgt de vorm van de omzetbelasting naar een bestedingsbelasting.

In de Cursus Belastingrecht Omzetbelasting wordt daarentegen betoogd dat de omzetbelasting een bestedingsbelasting is.²⁶ Volgens de auteurs is enkel de besteding relevant voor de overheid en niet het verbruik van goederen en diensten. Als dit inderdaad de juiste opvatting is dan dient volgens het bovenstaande voorbeeld over de margeregeling de gehele besteding belast te worden. Uit de margeregeling blijkt echter dat dit niet het geval is aangezien sprake zou zijn van cumulatie van omzetbelasting. Dit is voorts het geval bij de aankoop van een onroerend goed.²⁷ De aankoop van een onroerend goed is vrijgesteld van de omzetbelasting.²⁸ Dit druist in tegen het karakter van een bestedingsbelasting, omdat bij iedere verkoop van het onroerend goed er een besteding plaatsvindt. In het geval van een woning is over het algemeen sprake van een consumptieve besteding. Daarentegen sluit de vrijstelling voor de levering van een onroerend goed juist aan bij een verbruiksbelasting. Het gebruik van een onroerend goed vindt namelijk over een langere periode plaats, terwijl de waarde hiervan veelal niet vermindert. Het spreekt dan ook voor zich dat niet bij iedere wisseling van eigenaar omzetbelasting wordt geheven.

²⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren 2012, p. 7.

²⁵ M. Merckx 2011, p. 27 en 28.

²⁶ S.B. Cornielje 2020/ OB.0.0.5.C.

²⁷ M. Merckx 2011, p. 28.

²⁸ Artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968.

Naar mijn mening beoogt de omzetbelasting de consumptie van consumenten (niet-ondernemers) te belasten en bereikt dit doel door de besteding als maatstaf van consumptie te nemen. Toegegeven is het niet altijd mogelijk om het verbruik te belasten en wordt hierdoor om praktische redenen aangesloten bij de besteding als maatstaf van consumptie, maar doet dit niet af aan het doel van de omzetbelasting.²⁹ Ik heb het om deze redenen eens met het standpunt van Merx die stelt dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe ‘besteding is verbruik’ hanteert.³⁰ Zoals in paragraaf 2.2 vermeld, is de beantwoording van de vraag of de btw een verbruiks- of bestedingsbelasting is relevant voor het rechtskarakter van de btw. Het rechtskarakter van de omzetbelasting is namelijk bepalend voor de vraag of het bestemmingslandbeginsel of oorsprongsbeginsel van toepassing is. In paragraaf 2.3 zal nader worden ingegaan op deze vraag.

2.3. Bestemmingslandbeginsel en oorsprongsbeginsel

2.3.1. Inleiding

Vanuit een internationale context is het van belang om te weten aan welk land bepaalde belastingen behoren toe te komen. De omzetbelasting kent hiervoor twee beginselen, te weten het bestemmingslandbeginsel en het oorsprongsbeginsel. Volgens het bestemmingslandbeginsel komt de belasting toe aan het land waar het verbruik van goederen en diensten plaatsvindt. Bij het oorsprongsbeginsel komt de belasting daarentegen toe aan het land waar de goederen en diensten zijn geproduceerd.³¹ In paragraaf 2.2.3 is aangegeven dat het rechtskarakter van de omzetbelasting bepalend is voor de vraag of het bestemmingslandbeginsel of oorsprongsbeginsel van toepassing is. Het rechtskarakter van de omzetbelasting kan omschreven worden als een belasting die beoogd het consumptief verbruik te belasten. Naar mijns inziens is de omzetbelasting tevens een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen de besteding als maatstaf van die consumptie hanteert.

2.3.2. Oorsprongsbeginsel

Zojuist is vermeld dat volgens het oorsprongsbeginsel de belasting toekomt aan het land waar de goederen of diensten zijn geproduceerd. Indien de omzetbelasting de vorm kent van een productiebelasting behoort het oorsprongsbeginsel te gelden. Het doel achter een productiebelasting is kortweg om de productie in een land te belasten. Dat de heffing toekomt aan het land waarin de productie plaatsvindt wordt gerechtvaardigd vanuit het profijtbeginsel.³² De overheid van het land heeft immers voorzieningen getroffen om de productie mogelijk te maken. In de prijs van het goed dient derhalve de kosten van deze voorzieningen te worden opgenomen in de vorm van een belasting.

²⁹ R. Abedier 2014.

³⁰ M. Merx 2011, p. 28.

³¹ S.B. Cornielje 2020/ EBR.7.1.1.D.

³² Idem.

Sinds 1 januari 1993 kennen de lidstaten binnen de EU geen fysieke en fiscale grenzen meer. Het wegvallen van deze grenzen betekende wel dat er ingrijpende wijzingen vereist zijn voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen lidstaten. Deze wijzingen zijn onderdeel van het ‘Witboek’³³ dat in 1985 door de EC is opgesteld. In het Witboek is opgenomen dat een btw-systeem gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel niet meer kan plaatsvinden door het wegvallen van de fiscale grenzen. Dit zou vervangen moeten worden door een heffing op basis van het oorsprongsbeginsel tezamen met een *clearingsysteem*. In artikel 402 lid 1 Btw-richtlijn³⁴ staat vermeld dat de huidige regeling in de toekomst plaats zal maken voor een definitieve regeling die gebaseerd is op het oorsprongsbeginsel. De EC heeft echter in een later voorstel – de behandeling van dit voorstel vindt plaats in paragraaf 2.3.3 – deze plannen gewijzigd en er zal geen definitieve regeling komen die gebaseerd is op het oorsprongsbeginsel, maar juist op het bestemmingslandbeginsel.

Een systeem gebaseerd op het oorsprongsbeginsel biedt onder andere als voordeel dat leveranciers beter bekend zijn met de lokale btw-regels. Tevens hoeft een ondernemer die zich bezighoudt met grensoverschrijdende leveringen zich niet in elke lidstaat te registreren om telkens de btw-aangifte in te dienen in het land waar het verbruik plaatsvindt. In paragraaf 2.2.3 is echter geconcludeerd dat de btw een verbruiksbelasting is, dus is het nog maar de vraag of het oorsprongsbeginsel hiermee in overeenstemming is. Zoals eerder aangegeven kenmerkt een btw-systeem gebaseerd op het oorsprongsbeginsel zich meer als een productiebelasting. Het oorsprongsbeginsel zou derhalve kunnen leiden tot een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. Het zou voor afnemers aantrekkelijker zijn om goederen en diensten af te nemen in landen met een laag tarief (zoals Luxemburg) in tegenstelling tot landen met een hoger tarief.

2.3.3. Bestemmingslandbeginsel

Eerder is vermeld dat het bestemmingslandbeginsel inhoudt dat de heffing van btw dient plaats te vinden in het land waar het verbruik van goederen en diensten plaatsvindt. Doordat de btw beoogt het consumptieve verbruik te belasten dient het heffingsrecht derhalve ook toe te komen aan het land waar dit verbruik plaatsvindt. Vanzelfsprekend dient er bij een dergelijke uitgangspunt geen belasting te drukken op goederen die worden uitgevoerd. Daarentegen moeten ingevoerde goederen worden belast met btw, opdat geen verschillen optreden tussen goederen vervaardigd in eigen land en in het buitenland geproduceerde goederen.³⁵ Het bestemmingslandbeginsel biedt echter geen garantie dat de levering van een goed daadwerkelijk wordt belast daar waar het verbruik plaatsvindt. Neem als voorbeeld

³³ Europese Commissie, De voltooiing van de interne markt, Witboek van de Europese Commissie aan de Europese Raad, Com (85) 310, 14 juni 1985.

³⁴ Artikel 402 lid 1 Btw-richtlijn: “De in deze richtlijn vastgestelde regeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten is een overgangsregeling en zal worden vervangen door een definitieve regeling, in beginsel gebaseerd op belastingheffing in de lidstaat van oorsprong van de goederenleveringen en de diensten.”

³⁵ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren 2012, p. 7.

Nederlanders die vlak bij de grens van België wonen en vervolgens de grens oversteken om er goedkoper te tanken. Het daadwerkelijk verbruik van de brandstof zal (grotendeels) in eigen land plaatsvinden, waardoor het verbruik niet wordt belast in het land waar het ook daadwerkelijk plaatsvindt.

Een ander beginsel dat de heffing van de omzetbelasting op basis van het bestemmingslandbeginsel rechtvaardigt is het baatbeginsel. Merckx stelt in haar proefschrift dat de rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden op internationaal domein vaak wordt getoetst aan het baatbeginsel.³⁶ Een overheid die voorzieningen treft die het mogelijk maken om goederen en diensten te verbruiken dient hiervoor financieel te worden gecompenseerd. Deze compensatie vormt zich door de heffingsbevoegdheid van belastingen aan het land toe te kennen dat deze voorzieningen treft. Iemand die bijvoorbeeld een fiets heeft aangeschaft en het verbruik vindt plaats in Nederland heeft gebruikgemaakt van de overheidsvoorzieningen die dit verbruik (lees: het fietsen op het fietspad) mogelijk maakt. Voor het voordeel dat hem toekomt dient hij omzetbelasting in het land van verbruik te betalen. Derhalve levert in mijn opzicht het bestemmingslandbeginsel in combinatie met het baatbeginsel voor een rechtvaardige verdeling van de heffingsbevoegdheid om als land btw te mogen heffen.

In tegenstelling tot bij de levering van goederen is de plaats van verbruik bij diensten lastiger vast te stellen. Dit leidt ertoe dat het bestemmingslandbeginsel praktische problemen geeft. Dit kan nader worden toegelicht aan de hand van een voorbeeld van Van Hilten en Van Kesteren.³⁷ Zij schetsen de situatie waarin een Belgische particulier in Maastricht naar de kapper is geweest om er vervolgens op vakantie in Duitsland netjes uit te zien. Vervolgens stellen de auteurs de vraag waar deze particulier de dienst van de kapper geniet. Het bestemmingslandbeginsel kan in dit voorbeeld niet als onderscheidend criterium dienen. Zowel België, Nederland en Duitsland zouden op grond van het bestemmingsland de heffingsbevoegdheid toe kunnen eigenen. Doordat het bestemmingslandbeginsel niet altijd soelaas biedt voor de plaatsbepaling voor diensten kent de Btw-richtlijn bepalingen ter vaststelling van de plaats van een dienst.

Op 25 mei 2018 heeft de EC haar officiële voorstel voor een toekomstige fraudebestendig EU-btw-stelsel gepresenteerd.³⁸ Dit voorstel is daarmee het sluitstuk van het in 2016 door de Commissie vastgestelde *Actieplan betreffende de btw: naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - tijd om knopen door te hakken*.³⁹ De EC kondigde aan dat het tijdelijke btw-stelsel dat sinds 1993 gebaseerd is

³⁶ M. Merckx 2011, p. 51 – 53.

³⁷ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren 2012, p. 155.

³⁸ Europese Commissie, tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, Com(2018) 329 final.

³⁹ Europese Commissie, Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – tijd om knopen door te hakken, Com(2016) 148 final.

op het oorsprongslanbeginsel vervangen wordt door een nieuw definitief btw-stelsel, gebaseerd op het bestemmingslanbeginsel. Het nieuwe btw-stelsel moet een solide, gemeenschappelijke Europese btw-ruimte creëren. Het bestemmingslanbeginsel dient als uitgangspunt te gelden voor zowel B2B-diensten, B2C-diensten als goederenleveringen.

Ik ben zelf ook van mening dat het bestemmingslanbeginsel als uitgangspunt dient te gelden gezien vanuit het rechtskarakter van de btw. Zoals eerder vermeld is de btw een verbruiksbelasting die beoogt het consumptief verbruik te belasten en uit doelmatigheidsoverwegingen de besteding als maatstaf voor die consumptie hanteert. In tegenstelling tot het oorsprongslanbeginsel – waarbij de belasting toekomt aan het land waar de goederen en diensten zijn geproduceerd – geldt voor het bestemmingslanbeginsel dat belasting wordt geheven in het land waar het verbruik plaatsvindt. Dit komt beter overeen met het feit dat de btw een verbruiksbelasting is.

2.4. Neutraliteitsbeginsel

Een van de basisprincipes van een gemeenschappelijk btw-stelsel is dat het moet bijdragen aan de totstandkoming van de gemeenschappelijke markt in de EU.⁴⁰ Het cumulatieve cascadesysteem dat voorheen door enkele lidstaten werd gehanteerd stond deze totstandkoming echter in de weg. Dit volgt uit een rapport van het Fiscaal en Financieel Comité van de Europese Unie.⁴¹ In het cascadesysteem cumuleerden belastingen, waardoor de verschuldigde omzetbelasting bij invoer niet overeenkwam met de belastingdruk op binnenlandse goederen. Dit zorgde voor een oneerlijke concurrentieverhouding tussen buitenlandse ondernemers en binnenlandse ondernemers wat de neutraliteit van de btw niet ten goede komt. Het algemene karakter van de omzetbelasting beoogt alle consumptieve uitgaven voor goederen en diensten te belasten. Dit betekent dat voor de consument de belastingdruk hetzelfde moet zijn ongeacht wat hij koopt, bij wie hij het koopt en waar hij het koopt. Volgens Van Hilten en Van Kesteren dient de belastingdruk evenredig te zijn aan de besteding van de consument.⁴²

Het neutraliteitsbeginsel blijkt uit verschillende arresten een van de basisbeginselen van het Europese btw-systeem zijn.⁴³ Het begrip ‘neutraliteit’ volgt uit de considerans van de Eerste Richtlijn 67/227/EEG, waarin wordt vermeld dat het Europese Btw-stelsel de grootste mate van neutraliteit nastreeft.⁴⁴ Uit de considerans van de Btw-richtlijn en de Btw-richtlijn zelf volgt echter geen nadere definitie van het neutraliteitsbeginsel. Met de invoering van de nieuwe btw-regels inzake

⁴⁰ M. Merckx 2011, p. 31.

⁴¹ Fiscaal en Financieel Comité. (1962). Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité. 8070/4/XII/1962/5: Europese Commissie.

⁴² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren 2012, p. 48.

⁴³ HvJ EU 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Cofreth en Strobel) r.o. 59 en HvJ EU 22 mei 2008, nr. C-162/0 (Amplisientifica), r.o. 25.

⁴⁴ Punt 5 Considerans Eerste Richtlijn 67/227/EEG.

grensoverschrijdende goederenleveringen wordt dan ook voornamelijk gericht op de problematiek rondom het neutraliteitsbeginsel.

Het neutraliteitsbeginsel kent een drietal verschijningsvormen waarin het kan worden onderverdeeld. Allereerst dient voorkomen te worden dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers wordt verstoord (economische neutraliteit). Ten tweede is het neutraliteitsbeginsel een bijzondere verschijningsvorm van het algemene gelijkheidsbeginsel (juridische neutraliteit). Tot slot dienen de concurrentieverhoudingen in het kader van grensoverschrijdende leveringen neutraal te zijn (externe neutraliteit).⁴⁵ Afgezien van het feit dat het neutraliteitsbeginsel verschillende verschijningsvormen kent vormt het beginsel van gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten de kern van het neutraliteitsbeginsel.⁴⁶

Neutraliteit in economische zin houdt in dat het heffen van belasting het economisch handelen niet, of zo min mogelijk dient te verstoren. Op ieder goed dient dezelfde belastingdruk te rusten die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen. Tevens dient de belasting te kunnen worden afgewenteld op de consument en mag slechts drukken op het consumentenverbruik.⁴⁷ De economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel heeft aanvankelijk betrekking op het voorkomen van cumulatie van de btw in de productie- en distributiefase, ongeacht de lengte van de bedrijfskolom.⁴⁸

Vervolgens heeft de neutraliteit in juridische zin betrekking op de mededinging en is feitelijk een uitvloeisel van het beginsel van gelijke behandeling.⁴⁹ Het beginsel van fiscale neutraliteit als bijzondere verschijningsvorm van het algemene gelijkheidsbeginsel dient zich ertegen te verzetten dat soortgelijke economische handelingen (goederen en diensten die vanuit het oogpunt van de consument met elkaar in concurrentie staan) vanuit het oogpunt van de btw niet op gelijke wijze worden behandeld.⁵⁰

Tot slot heeft de externe neutraliteit bij uitstek betrekking op grensoverschrijdende goederenleveringen en in ruime zin op grensoverschrijdende economische handelingen. Het neutraliteitsbeginsel in de zin van externe neutraliteit houdt in dat de btw niet als een bedrijfsbelasting mag fungeren als gevolg van niet af te wentelen btw die drukt op goederen en diensten die in een ander land worden geconsumeerd.⁵¹ Voorts zorgt de externe neutraliteit ervoor dat btw wordt geheven over goederen en diensten die uit het buitenland worden aangekocht, hetgeen noodzakelijk is voor het realiseren van een interne markt. Indien geen sprake is van deze externe neutraliteit zou op soortgelijke goederen en diensten (lees hier:

⁴⁵ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren 2012, p. 53.

⁴⁶ M. Merckx 2011, p. 33.

⁴⁷ A.J. van Doesum 2009/7.4.

⁴⁸ S.B. Cornielje 2020/ OB.0.0.5.D.

⁴⁹ Idem.

⁵⁰ HvJ 3 mei 2001, nr. C-481/98 (Commissie/Frankrijk), r.o. 22.

⁵¹ A.J. van Doesum 2009/7.4.

binnenlandse goederen en diensten t.o.v. uit het buitenland komende goederen en diensten) een verschillende belastingdruk gelden. Het niet belasten van goederen en diensten afkomstig uit het buitenland is derhalve onverenigbaar met het algemene karakter van de btw en juridische neutraliteit.⁵²

2.5. OESO International VAT/GST Guidelines

Wereldwijd bestaan er verschillende btw-systemen die ieder hun eigen uitdagingen hebben. Door de enorme toename van de internationale handel, de toename van het dienstenverkeer en de digitalisering van de economie komt het vaker voor dat twee btw-systemen elkaar kunnen kruisen. Hierdoor bestaat de mogelijkheid dat sprake is van dubbele heffing of dubbele non-heffing van btw. De OESO heeft derhalve zes *Guidelines* opgesteld die als toetsingsmaatstaf voor de btw-systemen kunnen worden gebruikt. Volgens het OECD behoort een btw-systeem aan de volgende basisprincipes te voldoen: het neutraliteitsbeginsel dient te worden gerespecteerd en btw moet worden geheven volgens het bestemmingslandbeginsel.⁵³ Deze beginselen heb ik in de voorgaande paragrafen besproken. Volgens de OESO behoort een btw-systeem te voldoen aan de volgende zes punten⁵⁴

1. De btw behoort niet te drukken bij ondernemers, tenzij dit expliciet in de wetgeving is bepaald.
2. Ondernemers die onder gelijke omstandigheden soortgelijke transacties verrichten behoren te worden onderworpen aan een gelijke heffing;
3. De btw-regels moeten zodanig worden opgesteld dat zij geen leidende invloed hebben op ondernemingsbeslissingen;
4. Voor wat betreft de hoogte van de heffing behoren buitenlandse ondernemers niet te worden benadeeld of bevoordeeld ten opzichte van binnenlandse ondernemers in het land waar de btw verschuldigd of betaald wordt;
5. Om te voorkomen dat buitenlandse ondernemingen worden geconfronteerd met onverrekenbare btw kunnen overheden een aantal benaderingen hanteren;
6. Indien specifieke administratieve voorwaarden voor buitenlandse ondernemingen noodzakelijk worden geacht, behoren zij geen onevenredige of onnodige administratieve last te veroorzaken.

Uit de Guidelines is duidelijk op te maken dat ook op internationaal niveau veel waarde wordt gehecht aan het neutraliteitsbeginsel en het bestemmingslandbeginsel. Iedere btw-systeem zou overeen moeten komen met deze Guidelines op het gebied van neutraliteit. Derhalve is het voor de ontwikkeling van de nieuwe btw-regels omtrent grensoverschrijdende goederenlevering op het gebied van neutraliteit van belang dat deze regels overeenkomen met de hiervoor genoemde Guidelines. In het bijzonder zijn Guidelines 2, 3, 4, en 6 relevant.

⁵² D.B. Middelburg 2019.

⁵³ OECD International VAT/GST Guidelines, April 2014, Chapter 1.

⁵⁴ OECD International VAT/GST Guidelines, April 2014, Chapter 2, samengevat in: G.J. van Norden, De performance van de BTW (oratie), Tilburg University 2014, p. 21-22.

2.6. Toetsingskader

In deze paragraaf wordt het toetsingskader geformuleerd dat ten grondslag ligt aan mijn onderzoek. Mijn onderzoek beoogt namelijk inzicht te krijgen over de kwaliteit van de toekomstige btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. Zoals al in paragraaf 1.2 is aangegeven staat de volgende probleemstelling centraal in dit onderzoek:

Voldoen de nieuwe btw-regels van grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten aan de beginselen van neutraliteit, efficiëntie, rechtszekerheid, effectiviteit en flexibiliteit – en zijn er verbeteringen mogelijk waardoor die beginselen beter worden gerespecteerd?

In de probleemstelling staat reeds een toetsingskader geformuleerd. Deze paragraaf dient er dan ook voor een motivering en toelichting voor het gekozen toetsingskader te verschaffen.

2.6.1. Motivering en toelichting toetsingskader

Hiervoor is het rechtskarakter van de btw respectievelijk de basisbeginselen die ten grondslag liggen aan het Europese btw-systeem besproken. Voorts zijn ook de OESO International VAT/GST Guidelines behandeld. De toekomstige btw-regelgeving inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten dient verenigbaar te zijn met de beginselen besproken in dit hoofdstuk. Hetgeen duidelijk naar voren komt is de nadruk dat een btw-systeem de fiscale neutraliteit dient te respecteren en tevens gebaseerd moet zijn op het bestemmingslandbeginsel.

Gezien de enorme groei van e-commerce en de belangrijke plaats die het inneemt in de wereldwijde economie is het van uiterst belang om een robuuste wijze van belastingheffing ter zake van e-commercetransacties te ontwikkelen. De noodzaak hiervan heeft ertoe geleid dat OESO-lidstaten tijdens de Ottawa-conferentie in 1998 zijn overeengekomen een raamwerk op te stellen die deze robuuste wijze van belastingheffing ter zake van e-commercetransacties waarborgt.⁵⁵ Dit raamwerk dat bekend staat als het Ottawa Taxation Framework (hierna: OTF) zal als uitgangspunt worden genomen voor het toetsingskader dat centraal staat in dit onderzoek. Het toetsingskader dat gebaseerd is op het OTF zal overigens aansluiten op de OESO VAT/GST guidelines besproken in paragraaf 2.5. Deze guidelines benadrukken namelijk de noodzaak van een btw-systeem waarbij het neutraliteitsbeginsel gewaarborgd dient te worden.

⁵⁵ 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.

Uit hetgeen hiervoor staat vermeld is het hiernavolgende toetsingskader afgeleid. De toekomstige btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten dienen de volgende kenmerken te bevatten:

1. Neutraliteit: Belastingplichtigen in gelijksoortige situaties die gelijksoortige handelingen verrichten moeten onderworpen zijn aan een gelijke btw-heffing.

In paragraaf 2.4 is aangegeven dat het neutraliteitsbeginsel een van de basisbeginselen is van het Europese btw-systeem. Toch wordt het neutraliteitsbeginsel in grensoverschrijdende gevallen niet altijd gerespecteerd, zoals bij de vrijstelling voor zendingen met een te verwaarlozen waarde (wordt verder behandeld in hoofdstuk 3). Op basis van het neutraliteitsbeginsel dient bijvoorbeeld een buitenlandse leverancier geen voordeel te ondervinden ten opzichte van een binnenlandse leverancier ongeacht uit welke jurisdictie de goederen afkomstig zijn. De kenmerkende aspecten van de btw in combinatie met het bestemmingslandbeginsel dienen deze neutraliteit te waarborgen.⁵⁶ De toekomstige btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten moeten verenigbaar zijn met het neutraliteitsbeginsel, waardoor ook de mededingsneutraliteit van het Europese btw-systeem wordt gewaarborgd. Dit leidt tot een gelijkwaardige behandeling van buiten de EU en binnen de EU gevestigde ondernemers die zich bezighouden met grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. Om te toetsen of de toekomstige btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten de neutraliteit waarborgen zullen de VAT/GST Guidelines 2, 3, 4 en 6 van belang zijn.

2. Efficiëntie: De nalevingskosten voor belastingplichtigen en administratieve kosten (lees ook: uitvoeringskosten) voor Belastingdiensten moeten zo veel worden geminimaliseerd.

Een van de belemmeringen van het huidige btw-systeem is de complexiteit van de btw-verplichtingen die bedrijven weerhouden deel te nemen aan grensoverschrijdende e-commerce. Deze belemmeringen dienen onder de toekomstige btw-regels zowel voor EU-ondernemers als niet-EU-ondernemers te worden weggenomen. Alhoewel bepaalde btw-verplichtingen voor buiten de EU-gevestigde ondernemers noodzakelijk wordt geacht, hoort dit niet te leiden tot onevenredige of ongepaste nalevingskosten voor deze niet-EU-ondernemers.⁵⁷ Belastingplichtigen zouden zo min mogelijk last moeten ondervinden van hun btw-verplichtingen, zodat zij zich volslagen kunnen focussen op hun ondernemingsactiviteiten. Dit geldt eveneens voor belasting- en douaneautoriteiten die gebaat zijn bij uitvoerbare en eenvoudige wetten. Opdat deze wetten doelmatig en doeltreffend zullen zijn, dienen de nieuwe btw-regels op een efficiënte manier bij te dragen tot de verwezenlijking van de door de

⁵⁶ OECD International VAT/GST Guidelines, April 2014, Chapter 2, p. 17.

⁵⁷ Idem, p. 18.

wetgever beoogde doelstellingen.⁵⁸

3. Rechtszekerheid: De (Unie)wetgever dient de btw-regels duidelijk en eenvoudig te formuleren, zodat de belastingplichtige kan anticiperen op de gevolgen voorafgaand aan een transactie. Dit omvat de hoe, wanneer, waar en tegen welk tarief hun handelsactiviteiten dienen te worden belast.

Een kwalitatief en duidelijk btw-stelsel is van cruciaal belang voor de uitvoering en naleving van de btw-regels. Een geharmoniseerd btw-systeem op EU-niveau zou discussies tussen de praktijk en Belastingautoriteiten respectievelijk Belastingautoriteiten onderling eerder kunnen vermijden. Verschillende nationale btw-regels dienen dus zo veel mogelijk te worden geüniformeerd.

4. Effectiviteit: De juiste hoeveelheid verschuldigde btw moet worden betaald in het juiste land.

De toekomstige btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten moeten in overeenstemming zijn met het bestemmingslandbeginsel en dienen het neutraliteitsbeginsel te respecteren. Het streven om in overeenstemming te zijn met deze beginselen zou niet mogen leiden tot dubbele heffing of dubbele non-heffing. De mogelijkheid van belastingontduiking en ontwijking dient tot een minimum te worden beperkt, terwijl antimisbruikbepalingen in verhouding moeten worden gehouden tot de risico's.

5. Flexibiliteit: De systemen voor belastingheffing moeten flexibel en dynamisch zijn om ervoor te zorgen dat ze in overeenstemming zijn met technologische en commerciële ontwikkelingen.

2.7. Deelconclusie

In Hoofdstuk 2 is onderzoek gedaan naar de rechtskarakter van de btw en de basisbeginselen die ten grondslag liggen aan het Europese btw-stelsel. Hieruit is geconcludeerd dat de btw een verbruiksbelasting is, waarbij btw wordt geheven op grond van het bestemmingslandbeginsel. Vervolgens is een toetsingskader opgesteld dat gebaseerd is op het Ottawa Taxation Framework. De toekomstige btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten dienen namelijk de volgende kenmerken te bevatten: neutraliteit, effectiviteit, rechtszekerheid, efficiëntie en flexibiliteit. In het volgende hoofdstuk wordt het wettelijk kader dat thans geldt voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten behandeld. Dit gaat om de afstandsverkoopregeling en de invoer van goederen waarbij de vrijstelling voor zendingen met een verwaarloosbare waarde geldt.

⁵⁸ Kamerstukken II 1990-1991, 22 008, nr. 1-2, p. 15.

3. Wettelijk kader vóór wijziging btw-regels inzake goederenleveringen aan EU-Consumenten

3.1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt het wettelijk kader dat thans geldt voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten behandeld. Dit gaat om de afstandsverkopenregeling en de vrijstelling bij invoer voor zendingen met een te verwaarloosbare waarde. Tevens wordt ook aandacht besteed aan de tekortkomingen van de huidige btw-regelgeving inzake de grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten.

3.2. Levering van goederen aan EU-consumenten

De EU kent geen in- en uitvoer van goederen tussen de lidstaten. Dit is het gevolg van de realisatie van een interne markt en het wegvallen van de fysieke grenzen tussen EU-lidstaten per 1 januari 1993. Voor de heffing van btw geldt als uitgangspunt dat een levering van een goed wordt belast in het land waar de zending of het vervoer aanvangt of in het land waar het goed zich fysiek bevindt op het tijdstip van de levering.⁵⁹ Een uitzondering op de hoofdregel geldt ingeval de levering van goederen afkomstig is uit een derde-land (lees ook: niet EU-land) en deze goederen door de leverancier of in diens opdracht worden ingevoerd. In dit geval wordt de levering van goederen belast in de lidstaat van invoer.⁶⁰

Particulieren en andere niet-aftrekgerechtigde rechtspersonen hebben, als gevolg van deze heffingssystematiek gebaseerd op het oorsprongslidbeginsel, de mogelijkheid om goederen aan te kopen in EU-lidstaten waar een lager btw-tarief geldt. Dit staat ook wel bekend als tariefshoppen. Om deze tariefshopping te voorkomen is per 1 januari 1993 de afstandsverkopenregeling van toepassing.⁶¹ De afstandsverkopenregeling houdt in dat de levering – in tegenstelling tot de hoofdregel – wordt belast in het land van aankomst van de goederen. Naast het feit dat tariefshopping wordt voorkomen en hiermee de concurrentiëneutraliteit wordt gewaarborgd sluit deze regeling ook aan op het bestemmingslandbeginsel. Oorspronkelijk was de afstandsverkopenregeling bedoeld voor postorderbedrijven, maar thans is deze regeling met name van belang voor internetverkopers.

Onder de huidige regelgeving geldt dat de afstandsverkoper zich dient te registreren in alle lidstaten waar zijn afnemers zijn gevestigd, als direct gevolg van de afstandsverkopenregeling. De huidige regelgeving kent namelijk geen MOSS-regeling voor afstandsverkopen⁶².

⁵⁹ Artikel 5 lid 1 onderdeel a en b Wet OB 1968.

⁶⁰ Artikel 5 lid 2 Wet OB 1968.

⁶¹ Kamerstukken II 1991/1992, 22 712, nr. 3, p. 45-46.

⁶² De *Mini One Stop Shop* (MOSS) geldt momenteel voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten en is bedoeld om de compliance verplichtingen voor ondernemers aanzienlijk te vereenvoudigen. De aangifte voor de btw die de ondernemer verschuldigd is in verschillende lidstaten, kan worden voldaan in eigen lidstaat.

3.2.2. Afstandsverkoopregeling

De hoofdregel voor de plaats van levering is opgenomen in artikel 5 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 en bepaalt dat de levering van een goed belast is in de lidstaat waar de verzending of vervoer van de goederen aanvangt. Een afwijking van de hoofdregel is de afstandsverkoopregeling die is neergelegd in artikel 5a Wet OB 1968 en artikel 33 en 34 Btw-richtlijn. De afstandsverkoopregeling houdt in dat – in afwijking van de hoofdregel voor de plaats van levering – een levering belast is in het land waar de goederen aankomen. De afstandsverkoopregeling is alleen van toepassing als de afnemer een particulier is of een met een particulier gelijkgestelde ondernemer. Ook dient voor de toepassing van de afstandsverkoopregeling de verzending of het vervoer van de goederen direct of indirect, door of voor rekening van de leverancier te zijn verricht. Tevens gelden onder de huidige afstandsverkoopregeling drempels.⁶³ Nieuwe vervoermiddelen en margegoederen vallen niet onder de toepassing van de afstandsverkoopregeling.

Zoals gezegd is bij een afstandsverkoop de plaats van levering niet de lidstaat van vertrek zoals bij de hoofdregel, maar het land van aankomst van de goederen. Echter, voordat een levering wordt gekwalificeerd als afstandsverkoop dient te worden voldaan aan de volgende cumulatieve voorwaarden:

1. De levering van goederen waarbij de goederen door een belastingplichtige worden geleverd aan particulieren, niet-belastingplichtige rechtspersonen en ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten waarop de regeling voor intracommunautaire verwervingen niet van toepassing is.

Voor de vraag of sprake is van een afstandsverkoop dient de belastingplichtige de goederen te leveren aan bovengenoemde afnemers in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek. Niet-belastingplichtige rechtspersonen en ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten hoeven geen verwervingen aan te geven indien in het lopend kalenderjaar en het voorgaande kalenderjaar het drempelbedrag van € 10.000 niet wordt overschreden⁶⁴. Mocht het drempelbedrag zijn overschreden dan geldt dat de afnemer ter zake van zijn goederenverwerving uit een andere EU-lidstaat een intracommunautaire verwerving dient aan te geven. Daarnaast hebben niet-belastingplichtige rechtspersonen en ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten de mogelijkheid om een verwerving aan te geven. Deze mogelijkheid geldt ongeacht of het drempelbedrag wordt overschreden.⁶⁵ Over de goederenlevering dienen deze rechtspersonen en ondernemers een intracommunautaire verwerving aan te geven. Indien de afnemers, genoemd in artikel 1a lid 2 Wet OB 1968, het

⁶³ M.M.W.D. Merckx, WFR 2018/146.

⁶⁴ Artikel 1a lid 2 Wet OB 1968

⁶⁵ Artikel 1a lid 3 Wet OB 1968

drempelbedrag overschrijden of opteren voor een intracommunautaire verwerving dient de leverancier ter zake van de intracommunautaire levering het nultarief toe te passen⁶⁶.

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

De tweede voorwaarde voor het voldoen aan de afstandsverkoopregeling is de zogeheten ‘vervoerseis’. Uit het gedeelte ‘direct, of indirect, door of voor rekening van de ondernemer die de levering verricht’ blijkt dat in twee situaties wordt voldaan aan de vervoerseis⁶⁷. De situatie waarin de ondernemer de goederen zelf vervoert of de situatie waarin de goederen voor zijn rekening worden vervoerd. Over de tweede situatie kan op het eerste gezicht onduidelijkheid ontstaan over hoe deze vervoerseis dient te worden ingevuld. De Staatssecretaris van Financiën (hierna: staatssecretaris) heeft deze bewoordingen in de parlementaire geschiedenis nader toegelicht⁶⁸. Uitgesloten is dat de bewoordingen ‘voor rekening van de ondernemer die de levering verricht’ betekenen dat de kosten van het vervoer ten laste van de ondernemer moeten komen. Mocht dit namelijk wel het geval zijn geweest dan zouden deze bewoordingen feitelijk geen betekenis toekomen. De kosten van het vervoer komen immers uiteindelijk voor rekening van de afnemer, aangezien de leverancier de kosten hiervan zal opnemen in de prijs of afzonderlijk aan de afnemer in rekening brengen. In geval de levering ‘voor rekening van de ondernemer die de levering verricht’ wordt verzonden of vervoerd wordt aan de vervoerseis voldaan, indien de ondernemer in alle gevallen er voor zorgdraagt dat de goederen bij de afnemer in een andere lidstaat worden afgeleverd en hij daartoe aan een vervoerder opdracht geeft⁶⁹.

In het recente arrest *Krakvet* heeft het HvJ een prejudiciële beslissing genomen, waarbij het ingaat op de vervoerseis.⁷⁰ In het arrest verkoopt *Krakvet* (in Polen gevestigd) via haar website producten voor dieren aan voornamelijk Hongaarse consumenten. Afnemers hadden de mogelijkheid om via de website een overeenkomst te sluiten met een in Polen gevestigde transportbedrijf om het vervoer van de goederen te regelen. Klanten konden overigens de producten ook in het magazijn van *Krakvet* ophalen en andere vervoerders kiezen dan de voorgestelde Poolse vervoerder. *Krakvet* heeft aan de Poolse belastingdienst om een ruling gevraagd omdat het niet zeker wist in welke lidstaat de plaats van levering

⁶⁶ Uit art. 4 Btw-uitvoeringsverordening (hierna: Btw-vo) volgt tevens dat de leverancier ervan uit kan gaan dat de afstandsverkopenregeling niet van toepassing is, indien de afnemer hem een btw-identificatienummer verstrekt. De leverancier dient in dit geval een intracommunautaire levering aan te geven.

⁶⁷ De goederen worden óf direct óf indirect door de ondernemer die de levering verricht verzonden of vervoerd uit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of vervoer. De goederen worden óf direct óf indirect voor rekening van de ondernemer die de levering verricht verzonden of vervoerd uit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of vervoer.

⁶⁸ Kamerstukken II 1992/93, 22712, nr. 6, p. 33, 34.

⁶⁹ MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3, p. 45-46

⁷⁰ HvJ EU 18-06-2020, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485 (*KrakVet Marek Batko*).

was. De Poolse belastingdienst stelde zich op het standpunt dat Poolse btw is verschuldigd over de leveringen. De Hongaarse belastingdienst was echter van mening dat sprake is van een afstandsverkoop van goederen die belast zijn in Hongarije. Vervolgens werden er prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ om duidelijkheid te verkrijgen in welke lidstaat de btw is verschuldigd. De vraag stond centraal of in de situatie waarin afnemers vrijelijk een overeenkomst met leveranciers voor bezorging van de goederen kunnen sluiten, deze goederen moeten worden geacht ‘door of voor rekening van de leverancier’ te zijn verzonden of vervoerd.⁷¹ Het HvJ merkt op dat geen rekening wordt gehouden met de regeling die per 1 juli 2021 van toepassing is, waarbij de afstandsverkoop van toepassing is bij ‘indirecte tussenkomst’ van de leverancier. Deze bepaling is namelijk in het onderhavige tijdvak niet van toepassing. Het HvJ heeft geoordeeld dat sprake is van ‘vervoer door of voor rekening van de leverancier’ indien de leverancier een bepalende rol speelt bij het in gang zetten van de verzending of het vervoer van de goederen en bij de organisatie van de essentiële fasen daarvan.⁷² Het feit dat op naam van de afnemer een transportovereenkomst wordt gesloten neemt niet weg dat niet meer gesproken kan worden van ‘vervoer door of voor levering van de leverancier’. Vervolgens somt het HvJ enkele aanwijzingen waarop dient te worden gelet.

Voorts is op te merken dat de Nederlandse invulling van de vervoerseis tekstueel afwijkt van de Europese invulling (art. 33 lid 1 Btw-richtlijn). Bij de Nederlandse bepaling zijn de woorden ‘direct of indirect’ toegevoegd. Volgens de staatssecretaris zijn deze woorden toegevoegd om zeker te stellen dat de afstandsverkopenregeling ook van toepassing is in situaties zoals aan de orde in het arrest HR 5 februari 1992, nr. 27 375, BNB 1992/122, waarin de leverancier bemiddelde in naam van de afnemer bij het vervoer van de goederen.⁷³ In situaties waarin het vervoer op naam en voor rekening van de afnemer geschiedt, maar de leverancier direct of indirect is betrokken wordt dientengevolge een meer economische zienswijze gehanteerd bij het vervoerseis.⁷⁴ Tevens is de staatssecretaris van mening dat door de toevoeging van de woorden ‘direct of indirect’ de Nederlandse vervoerseis beter in overeenstemming is met de Europese vervoerseis, namelijk dat deze op eenzelfde ruime wijze wordt ingevuld.⁷⁵ Dat de Europese vervoerseis op een ruime wijze moet worden ingevuld is af te leiden uit de doelstelling van de Europese afstandsverkopenregeling.⁷⁶ Het doel van de Europese afstandsverkopenregeling kan worden gevonden in het voorwoord van Richtlijn 91/980/EEC.⁷⁷

⁷¹ HvJ EU 18-06-2020, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485 (*KrakVet Marek Batko*), r.o. 40.

⁷² *Idem*, r.o. 54 – 63.

⁷³ Kamerstukken II 1992/93, 22712, nr. 6, p. 33.

⁷⁴ R.D. Dirks, MBB 2019/5.

⁷⁵ Kamerstukken II 1992/93, 22712, nr. 6, p. 34.

⁷⁶ R.D. Dirks, MBB 2019/5.

⁷⁷ Richtlijn 91/680/EEC van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG.

Als gevolg van de onduidelijkheid over de invulling van de Europese vervoerseis heeft het Btw-comité richtsnoeren opgesteld⁷⁸. Uit deze richtsnoeren blijkt dat het Btw-comité bijna unaniem van mening is dat aan de Europese vervoerseis wordt voldaan in de gevallen waarin de leverancier bij verzending of vervoer van goederen direct of indirect tussenkomt.⁷⁹ Echter, uit het recente arrest Krakvet blijkt dat aan de vervoerseis wordt voldaan indien de leverancier een bepalende rol speelt bij het in gang zetten van de verzending of het vervoer van de goederen en bij de organisatie van de essentiële fase daarvan. Het standpunt dat het btw-comité heeft genomen is daardoor niet meer juist. In een aangenomen voorstel van de Europese Commissie is voorgesteld om de Europese vervoerseis te verduidelijken.⁸⁰ Deze toekomstige Europese vervoerseis is – in afwijking van wat het HvJ heeft geoordeeld in de zaak Krakvet – in overeenstemming met de richtsnoeren die zijn opgesteld door het Btw-comité.⁸¹ De werking van de toekomstige Europese vervoerseis is ook ruimer ten opzichte van de huidige vervoerseis – met in achtneming van de ruimere invulling van het HvJ in het arrest Krakvet.⁸² De toekomstige vervoerseis zal nader worden uitgelegd in paragraaf 4.4.2.

3. Een nationaal drempelbedrag wordt overschreden/ ondernemer die het drempelbedrag niet overschrijdt, maar wel opteert voor de afstandsverkoopregeling.

De afstandsverkoopregeling is niet van toepassing ten aanzien van leveringen van goederen, andere dan accijnsgoederen, indien het drempelbedrag in het betreffende jaar niet is overschreden. Bovendien dient het drempelbedrag in het voorgaande jaar ook niet te zijn overschreden.⁸³ Voor goederen die worden verzonden of vervoerd naar Nederland geldt een drempelbedrag van € 100.000. Indien het drempelbedrag niet wordt overschreden geldt de hoofdregel als plaats van levering en wordt dus btw geheven in de lidstaat van vertrek.

Als het drempelbedrag in jaar 1 wordt overschreven geldt dat de afstandsverkopenregeling ook in jaar 2 van toepassing is, zelfs indien in jaar 2 het drempelbedrag niet wordt overschreden. Wel dient in jaar 2 het drempelbedrag niet te zijn overschreden, zodat in jaar 3 de afstandsverkopenregeling niet van toepassing is, mits hier het drempelbedrag ook niet wordt overschreden. Tevens dient te worden opgemerkt dat als in jaar 1 de omzetgrens van € 100.000 ten aanzien van een andere lidstaat wordt overschreden, de heffing in lidstaat van aankomst alleen geldt vanaf de levering waarmee het drempelbedrag wordt overschreden. In jaar 2 geldt overigens wel dat over de gehele omzet de

⁷⁸ Hierbij dient op te merken dat richtsnoeren die zijn opgesteld door het Btw-comité geen officiële interpretatie is van de Europese Btw-wetgeving. Deze richtsnoeren zijn derhalve niet-bindend.

⁷⁹ Guidelines resulting from the 104th meeting of 4-5 June 2015, document C – taxud.c.1(2015)4820411 – 876.

⁸⁰ Voorstel voor een richtlijn van de raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen, COM(2016) 757 final.

⁸¹ M.M.W.D. Merckx, WFR 2018/146.

⁸² HvJ EU 18-06-2020, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485, m.nt. M.M.W.D. Merckx, (*KrakVet Marek Batko*).

⁸³ Artikel 5a lid 4 Wet OB 1968.

afstandsverkoopregeling van toepassing is en dus wordt belast in de lidstaat van aankomst.⁸⁴ Overigens gelden de drempelbedragen per belastingplichtige en per lidstaat van aankomst.

In Nederland geldt een drempelbedrag van € 100.000. Lidstaten kunnen echter op grond van artikel 34 lid 2 Btw-richtlijn een drempelbedrag vaststellen dat tussen de € 35.000 en € 100.000 ligt. Het is voor een lidstaat geoorloofd om een lager drempelbedrag te kiezen indien het vreest dat het maximum van € 100.000 tot ernstige verstoringen van de mededingen zou leiden. Het is van belang dat ondernemers op de hoogte zijn van de verschillen in drempelbedragen tussen lidstaten om aan hun compliance verplichtingen te kunnen voldoen. Om ondernemers hiervan te ontlasten, biedt artikel 5a lid 5 Wet OB 1968 ondernemers de mogelijkheid af te zien van het drempelbedrag. De afstandsverkoopregeling is als gevolg daarvan van toepassing bij de eerste levering van goederen, die wordt verzonden of vervoerd uit een andere lidstaat, dan de lidstaat van aankomst. Indien de leverancier het drempelbedrag overschrijdt of hier van af ziet en diens gevolg btw is verschuldigd in lidstaat van aankomst, dan moet de ondernemer zich voor de btw registeren in de lidstaat van aankomst en lokale btw in rekening brengen aan particuliere afnemers daar.

Het vaststellen van de overschrijding van het drempelbedrag indien de goederen vanuit één lidstaat door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd levert vrijwel geen problemen op. De situatie is echter anders wanneer er goederen worden verzonden vanuit meerdere lidstaten naar particuliere afnemers in verschillende lidstaten. In dit geval rijst de vraag op of het drempelbedrag geldt per afzonderlijke lidstaat van vertrek (enkelvoudige benadering) of dat het drempelbedrag geldt per lidstaat van aankomst (cumulatieve benadering). Van der Wulp en Zhang concluderen na een summier onderzoek dat de zienswijze hierop verschilt per lidstaat.⁸⁵ Het ontbreken van een uniforme vaststelling voor het bepalen van het drempelbedrag doet de rechtszekerheid zeker niet ten goede. Naar mijn mening zou deze discussie niet gevoerd moeten worden en worden vastgehouden aan de bewoordingen in artikel 34 lid 1 Btw-richtlijn, namelijk ‘de levering van goederen die *alle* worden verzonden of vervoerd naar eenzelfde lidstaat van aankomst van de verzending of vervoer’. De cumulatieve benadering is in lijn met deze bewoordingen, terwijl de enkelvoudige benadering geen overeenstemming heeft met bewoordingen uit de Btw-richtlijn.

4. De goederen zijn geen nieuwe vervoermiddelen of margegoederen.

Nieuwe vervoermiddelen en margegoederen vallen niet onder de toepassing van de afstandsverkoopregeling. Margegoederen betreffen tweedehands goederen waarop de margeregeling

⁸⁴ Vakstudie Omzetbelasting, art. 5a Wet OB 1968, aant. 3.1.

⁸⁵ M. van der Wulp & M. Zhang, Btw-brief 2018/97.

van artikel 28b tot en met artikel 28i Wet OB 1968 van toepassing is. Er is sprake van een nieuw vervoermiddel wanneer wordt voldaan aan de definitie die staat in artikel 2a lid 1 sub f Wet OB 1968.

Tevens valt op te merken dat in het geval de goederen afkomstig zijn van buiten de EU en nog dienen te worden ingevoerd de afstandsverkopenregeling alsnog van toepassing kan zijn. Artikel 5a lid 3 Wet OB 1968 regelt namelijk dat goederen die worden verzonden of vervoerd vanuit een niet EU-land en het land van aankomst anders is dan het EU-land van invoer, deze goederen worden geacht te zijn verzonden vanuit de lidstaat van invoer. De btw wordt hierbij geheven in het land van de afnemer. Artikel 5 lid 2 Wet OB 1968 is niet van toepassing, waardoor het dus niet mogelijk is om btw te besparen door een lidstaat met het laagste btw-tarief uit te kiezen als lidstaat van invoer. In het geval waarin de invoer plaatsvindt op naam van de particulier is zowel artikel 5 lid 2 Wet OB 1968 als de artikel 5a lid 3 Wet OB 1968 niet van toepassing (zie paragraaf 3.4).

3.3. Het invoeren van goederen

In het Douanewetboek van de Unie⁸⁶ (hierna: DWU) zijn alle douaneformaliteiten opgenomen die van toepassing zijn op alle goederen in het handelsverkeer tussen EU-lidstaten en derde landen (lees ook: niet EU-landen). Wanneer goederen worden verzonden of vervoerd naar het douanegebied van de Europese Unie en deze niet Unie-goederen in het vrije verkeer worden gebracht zal er een douaneschuld ontstaan.⁸⁷ Naast de heffing van het invoerrecht is bij dezelfde invoer van goederen ook invoer-btw verschuldigd. De invoer van goederen vindt plaats in de lidstaat waar het goed zich ten tijde van binnenkomst in het douanegebied van de Europese Unie bevindt.⁸⁸

De douaneschuld ontstaat op het moment dat de douaneaangifte wordt aanvaard en wordt verschuldigd door de aangever hiervan.⁸⁹ Eenieder die in staat is om informatie te verstrekken omtrent de invoer van goederen kan een douaneaangifte indienen. Deze douaneaangifte kan dus worden ingediend door zowel de leverancier als de (particuliere) afnemer, mits de aangever in het douanegebied van de Europese Unie is gevestigd.⁹⁰ Een leverancier die buiten de Unie is gevestigd kan derhalve een indirecte vertegenwoordiger (die in eigen naam doch voor rekening van de leverancier handelt) aanstellen die de douaneformaliteiten omtrent de invoer van goederen vervuld.⁹¹ Bij het verrichten van een douaneaangifte door een indirecte vertegenwoordiger is de persoon voor wiens rekening dit wordt gedaan als de indirecte vertegenwoordiger hoofdelijk aansprakelijk voor het bedrag dat is verschuldigd

⁸⁶ 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. Het DWU heeft per 1 mei 2016 het Communautair Douane Wetboek (CDW) vervangen.

⁸⁷ Artikel 77 lid 1 DWU.

⁸⁸ Artikel 30 jo. artikel 60 Btw-richtlijn.

⁸⁹ Artikel 77 lid 2 en 3 DWU

⁹⁰ Artikel 170 lid 1 en 2 DWU.

⁹¹ Artikel 5 sub 5 DWU.

aan invoerrechten bij invoer van goederen.⁹² In tegenstelling tot de heffing van invoerrechten, maakt het voor de btw wel uit of de douaneaangifte wordt ingediend door de leverancier of diens (particuliere) afnemer.

3.3.1. Vrijstelling voor zendingen van goederen met een te verwaarlozen waarde

Sinds 28 maart 1983 kent de EU een verordening betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen.⁹³ De thans geldende verordening⁹⁴ geldt sinds 16 november 2009 en de vrijstelling voor zendingen van goederen met een te verwaarlozen waarde is opgenomen in artikel 23. Dit artikel luidt als volgt:

- 1. Behoudens artikel 24, zijn van rechten bij invoer vrijgesteld zendingen bestaande uit goederen met een te verwaarlozen waarde die uit een derde land rechtstreeks aan een geadresseerde in de Gemeenschap worden gezonden.*
- 2. Voor de toepassing van lid 1 wordt onder „goederen met een te verwaarlozen waarde” verstaan goederen waarvan de intrinsieke waarde niet meer dan 150 EUR per zending bedraagt.*

Zendingen van goederen met een te verwaarlozen waarde die uit een derde land rechtstreeks naar een geadresseerde binnen de EU wordt gestuurd zijn dus vrijgesteld van invoerrechten, mits de intrinsieke waarde van deze goederen niet meer dan € 150 per zending bedraagt. Onder geadresseerde kunnen zowel particulieren als ieder ander vallen. De intrinsieke waarde van een goed is de werkelijke waarde van het goed.⁹⁵ Tot deze waarde behoren niet de kosten, zoals die inzake vervoer, verzekering en bemiddeling. Tevens zijn van deze vrijstelling alcoholistische producten, parfums, toiletwater, tabak en tabaksproducten uitgesloten.⁹⁶ De vrijstelling voor goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 geldt pas sinds 2008, voorheen was het drempelbedrag vastgesteld op € 22 per zending.

In Nederland is de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde opgenomen in de Algemene Douaneregeling, namelijk in artikel 7:27 lid 3 van de Algemene Douaneregeling. Deze luidt als volgt:

Op de omzetbelasting is artikel 23 van Verordening 1186/2009 van overeenkomstige toepassing met dien verstande dat onder ‘goederen met een te verwaarlozen waarde’ wordt verstaan goederen waarvan de intrinsieke waarde niet meer dan €22 per zending bedraagt.

⁹² Artikel 77 lid 3 jo. art. 84 DWU.

⁹³ Verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen.

⁹⁴ Verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen.

⁹⁵ D.G. Van Vliet 2019/10.2.5.5.

⁹⁶ Artikel 24 Verordening (EG) nr. 1186/2009.

De bovenstaande bepaling ziet op een vrijstelling van omzetbelasting. Daar waar de vrijstelling van invoerrechten geldt voor goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150, bepaalt bovenstaande bepaling dat voor de omzetbelasting een vrijstelling geldt voor goederen waarvan de intrinsieke waarde niet meer dan € 22 per zending bedraagt. Van belang is dat bij het overschrijden van het drempelbedrag van € 150 respectievelijk € 22 over de gehele zending invoerrechten respectievelijk omzetbelasting wordt geheven.

De reden achter de vrijstelling ligt in het feit dat de heffing van douanerechten op zendingen met een te verwaarlozen waarde niet onontbeerlijk is in het kader van de bescherming van de handel en industrie in de EU.⁹⁷ De vrijstelling van btw wordt gerechtvaardigd vanuit het argument dat de opbrengsten van het belasten van de ingevoerde goederen (met een te verwaarlozen waarde) niet opwegen tegen de administratieve kosten hiervan. Echter, door de enorme groei van ingevoerde goederen waarvan de waarde niet hoger ligt dan € 22 zijn de verstoringen, veroorzaakt door de vrijstelling, verre van verwaarloosbaar (zie paragraaf 4.3.1).

In het arrest *Har Vaessen*⁹⁸ heeft het HvJ EU uitspraak gedaan over de toepassing van de vrijstelling van een zending die bestond uit goederen met een geringe waarde, die elk apart waren verpakt. Het HvJ heeft geoordeeld dat bij de pakketten die bestemd waren voor verschillende particuliere afnemers deze afnemers de geadresseerde waren, aangezien reeds bij vertrek uit het derde land al bekend was wie de geadresseerde is van elk van die pakketten. Tevens heeft het HvJ geoordeeld dat groepagezendingen van goederen, waarvan de totale intrinsieke waarde het drempelbedrag overschrijdt, maar de pakketten afzonderlijk gezien een te verwaarlozen waarde hebben, worden vrijgesteld van invoerrechten en btw. Als voorwaarde geldt echter nog dat elk afzonderlijke pakket van de groepagezending individueel is geadresseerd aan een afnemer binnen de EU.⁹⁹

In paragraaf 1.1 heb ik gesproken over de concurrentieverstoringen die ontstaan tussen EU-ondernemers en niet EU-ondernemers als gevolg van de vrijstelling voor zendingen van goederen met een te verwaarlozen waarde. Niet-EU ondernemers die gebruik kunnen maken van de vrijstelling kunnen hun zendingen veelal tegen een lagere prijs aanbieden dan ondernemers gevestigd in de EU. Het concurrentienadeel dat hieruit voortvloeit vormt een inbreuk op de neutraliteit van de Europese btw-systemen. Voorts wordt de vrijstelling misbruikt door ondernemers, omdat zij hun goederen opzettelijk een lagere waarde toekennen om in aanmerking te komen voor de vrijstelling. In hoofdstuk

⁹⁷ Verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983.

⁹⁸ HvJ EU 2 juli 2009, nr. C-7/08 (*Har Vaessen Douane Service B.V.*).

⁹⁹ Idem, r.o. 38 en 49.

vier zal ik ingaan op de nieuwe btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten die er onder andere toe dienen om de inbreuk op de concurrentieneutraliteit te voorkomen.

3.4. Huidige btw-regels inzake goederenleveringen aan EU-consumenten in schema

Om de thans geldende btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten te verduidelijken worden deze regels hieronder schematisch uit een gezet. In deze schematische weergave wordt het voorbeeld gebruikt waarin sleutelhangers uit India worden ingevoerd in Nederland. De sleutelhangers worden geleverd aan Nederlandse en Italiaanse particuliere afnemers. Voor het invoeren zijn er twee mogelijkheden denkbaar: de leverancier voert in of de particulier voert in.¹⁰⁰

	Land van invoer	Land van aankomst	Invoer door	Btw-gevolgen
1	Nederland	Nederland	Leverancier	Leverancier verricht een levering die met NL btw is belast op grond van art. 5 lid 2 Wet OB 1968. De leverancier verricht tevens een invoer in Nederland. De invoer-btw kan hij in aftrek kan brengen. Dit geschiedt op grond van art. 15 lid 1 onderdeel c onder 1 Wet OB 1968. Resultaat: NL btw door leverancier
2	Nederland	Nederland	Particulier	De levering door de leverancier is belast in India op grond van art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968. De particulier verricht een invoer in NL. Er geldt geen aftrekrecht voor de NL invoer-btw. Resultaat: NL btw door particulier
3	Nederland	Italië	Leverancier	De levering door de leverancier is belast in Italië op grond van art. 5a lid 3 Wet OB 1968. De leverancier verricht tevens een invoer in Nederland. De invoer-btw kan hierbij in aftrek worden gebracht op grond van art. 15 lid 1 onderdeel c Wet OB 1968. Resultaat: Italiaanse btw door leverancier
4	Nederland	Italië	Particulier	De levering door de leverancier is belast in India op grond van art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968.

¹⁰⁰ De schematische weergave en voorbeeld zijn ontleend aan: M.M.W.D. Merckx, WFR 2018/146.

				De particulier verricht een invoer in NL. Er geldt geen aftrekrecht voor de NL invoer-btw Resultaat: NL btw door particulier
--	--	--	--	--

Hetgeen opvalt is dat de leveringen belast kunnen worden op grond van een drietal artikelen. Artikel 5 lid 1 sub a Wet OB 1968 regelt dat de levering plaats vindt in het land van vertrek. Artikel 5 lid 2 Wet OB 1968 regelt daarentegen dat de levering plaats vindt in het land van invoer, indien de invoer door of voor rekening van de leverancier geschiedt. Artikel 5a lid 3 Wet OB 1968 regelt dat indien de goederen door de leverancier worden ingevoerd in een lidstaat anders dan de lidstaat van aankomst de goederen worden geacht te zijn verzonden vanuit de lidstaat van invoer. Hierdoor is de afstandsverkoopregeling voor goederen binnen de EU van toepassing. Tevens valt op te merken dat de werking van artikel 5a lid 3 kan worden ontlopen door de invoer door de particulier te laten verrichten. Alhoewel de goederen worden geleverd in Italië is er Nederlandse btw verschuldigd. Dit levert de mogelijkheid tot tariefshopping, aangezien de leverancier de invoer kan laten plaatsvinden in de lidstaat met het laagste btw-tarief.¹⁰¹

3.5. Tekortkomingen huidige btw-regels

De wereld van e-commerce ondergaat een enorme groei over de jaren heen, onder andere door de technologische ontwikkelingen die zich voordoen. Deze groei zien we voorlopig ook niet snel afremmen. Zeker niet in een tijd waarin het gebruik van technologische apparaten die toegang geven tot het internet, zoals een smartphone, tablet of laptop sterk aanwezig is binnen huishoudens. In Nederland hebben 98% van de huishoudens toegang tot het internet. In Europa ligt dit percentage gemiddeld op 89%.¹⁰² Dat gezegd te hebben kunnen we ook constateren dat het aantal binnenlandse en grensoverschrijdende aankopen dat via het internet gaat ook fors is toegenomen. Zoals in paragraaf 1.1. vermeld heeft de EC deze groei in een mededeling erkent.

Teneinde de grensoverschrijdende elektronische handel in de heffing te betrekken zijn er btw-regels opgesteld. Deze regels heb ik in de bovenstaande paragrafen van hoofdstuk drie behandeld. De vraag is echter of de btw-regelgeving omtrent grensoverschrijdende elektronische handel in staat is om de groei in ontwikkelingen van verkopen via internet bij te houden. De EC heeft erkend dat de thans geldende btw-regelgeving inzake grensoverschrijdende goederenleveringen te complex en te duur is voor lidstaten als voor bedrijven.¹⁰³ Om deze belemmeringen weg te nemen heeft de Europese Commissie de herziening van het huidige btw-stelsel inzake grensoverschrijdende e-commerce tot een

¹⁰¹ M.M.W.D. Merkk, WFR 2018/146.

¹⁰² CBS, Nederland langs de Europese Meetlat 2019, p. 71-72.

¹⁰³ Mededeling van de Europese Commissie van 7 april 2016 over een actieplan betreffende de btw, Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om knopen door te hakken, COM(2016) 148 final.

van haar belangrijkste prioriteiten gemaakt. De mogelijkheden om voor deze uitdagende problemen een oplossing te vinden op nationaal niveau – per lidstaat apart genomen – is te beperkt om alle kansen te realiseren, derhalve dient te worden gekeken op Europees niveau.¹⁰⁴

Om een beeld te krijgen over de complexiteit van de huidige regelgeving voor ondernemers zal ik gebruik maken van een voorbeeld, waarbij een ondernemer producten verkoopt via een webwinkel in de ene lidstaat (Nederland) aan particulieren woonachtig in een andere lidstaat (Frankrijk). We gaan ervan uit dat de goederen direct, of indirect, door of voor rekening van de ondernemer die de levering verricht wordt verzonden of verstuurd naar de particulieren woonachtig in een andere lidstaat. In dit geval treedt de afstandsverkoopregeling van artikel 5a lid 1 Wet OB op – er van uitgaand dat het drempelbedrag in Frankrijk is overschreden – en vindt belastingheffing plaats daar waar de verzending of vervoer aankomt, dus in Frankrijk. De ondernemer dient over de levering Franse btw af te dragen en dit resulteert erin dat de ondernemer zich ook in Frankrijk moet registreren voor de btw. Voor zover de levering beperkt blijft tot één lidstaat zullen de administratieve lasten niet enorm toenemen, maar gezien de groei in grensoverschrijdende handel is het aannemelijk dat een bedrijf actief is in meerdere lidstaten of hier naar toe wil groeien. De ondernemer dient dan allereerst bij te houden of in elk land waarin hij actief is het drempelbedrag is overschreden. Verder dient hij in iedere lidstaat waarin het drempelbedrag is overschreden – en hierdoor de afstandsverkoopregeling van toepassing is – zich te registreren voor de btw en de levering te belasten met btw in die lidstaat. De ondernemer moet in alle lidstaten op de hoogte zijn van de lokale btw-regels en moet in iedere lidstaat aangifte doen. Het gevolg hiervan is dat ondernemers kampen met zware administratieve lasten en registratieverplichtingen.¹⁰⁵

Op 5 december 2017 zijn tijdens de ECOFIN¹⁰⁶ nieuwe btw-regels voor grensoverschrijdende leveringen aan EU-consumenten aangenomen door de EU-lidstaten. De nieuwe btw-regelgeving moet de belemmeringen door de complexe btw-regels en bijkomende administratieve lasten doen wegnemen. Deze nieuwe maatregelen vormen een onderdeel van het Btw-actieplan¹⁰⁷ en zijn een belangrijk onderdeel van de mededeling “Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa”.¹⁰⁸ Deze nieuwe maatregelen zullen in hoofdstuk 4 en 5 uitgebreid behandeld worden.

¹⁰⁴ Europese Commissie, Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa, Com(2015) 192 final, 6 mei 2015.

¹⁰⁵ M. Bormann-Bakker & S. Floris, BTW-bulletin 2012/56.

¹⁰⁶ 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.

¹⁰⁷ Europese Commissie, Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – tijd om knopen door te hakken, Com(2016) 148 final, 7 april 2016.

¹⁰⁸ Europese Commissie, Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa, Com(2015) 192 final, 6 mei 2015.

Volgens de EC zijn er drie redenen waarom de huidige regelgeving omtrent grensoverschrijdende leveringen aan EU-consumenten wordt gewijzigd om zodoende deze btw-regels te moderniseren en toekomstbestendig te maken¹⁰⁹, namelijk:

1. De huidige btw-regelgeving is te complex voor ondernemers. Dit is een van de voornaamste redenen waarom ondernemers niet overgaan tot grensoverschrijdende e-commerce. De eengemaakte markt is hierdoor niet toegankelijk voor deze ondernemers.
2. Het huidige btw-stelsel doet geen recht aan de neutraliteit tussen EU-ondernemers en niet-EU-ondernemers. Laatstgenoemde ondernemers hebben vaak ook de mogelijkheid om legitiem vrij van btw naar de EU te leveren. Ten opzichte van EU-ondernemers die tot 27% btw moeten betalen hebben de niet-EU-ondernemers een aanzienlijk voordeel indien ze vrij van btw kunnen invoeren.
3. De lidstaten lopen veel belastinginkomsten mis door de complexiteit van de huidige regels en de vrijstelling voor het invoeren van zendingen met een te verwaarloze waarden.

3.5.1. Complexiteit btw-regels

Ondernemers leggen zich niet toe op grensoverschrijdende goederenleveringen door de complexiteit van de huidige btw-regelgeving. Voor elke lidstaat waar een ondernemer goederen naar wil vervoeren levert dit naar schatting € 8.000 btw-nalevingskosten per jaar op. Doordat de kosten heel hoog kunnen oplopen indien de ondernemer de mogelijkheid heeft om naar meerdere lidstaten goederen te vervoeren, kan het ertoe leiden dat de ondernemer er van af ziet om over te gaan op grensoverschrijdende e-commerce. Deze kosten zijn voornamelijk voor midden- en kleinbedrijven aanzienlijk.¹¹⁰

In het voorgaande voorbeeld zie je ook dat de verschillende drempelbedragen per lidstaat voor deze complexiteit zorgen. De ondernemer legt zich minder snel toe op grensoverschrijdende e-commerce, doordat er telkens moet worden bijgehouden of bij de levering naar een lidstaat het drempelbedrag niet wordt overschreden. Tevens dient de ondernemer bij het overschrijden van het drempelbedrag zich te registreren voor de btw, dit houdt in dat hij ook op de hoogte moet zijn van de daar geldende btw-regelgeving, zoals factuurvereisten en het indienen van de btw aangifte.¹¹¹

¹⁰⁹ Richtlijnvoorstel van de Europese Commissie van 1 december 2016, Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce, COM(2016) 757 final.

¹¹⁰ Idem, p.2.

¹¹¹ In een onderzoek dat door Deloitte is opgesteld, in opdracht van de Europese Commissie, heeft Deloitte 25 verschillende bedrijven verspreid over Europa geïnterviewd over de belangrijkste belemmeringen voor het aangaan van grensoverschrijdende e-commerce. Deloitte, VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernization, (Final report – Lot 1 Economic analysis of VAT aspects of e-Commerce, Oktober 2015), p. 24 – 25.

3.5.2. Geen recht doen aan het neutraliteitsbeginsel

Zoals eerder gezegd doet het huidige btw-stelsel geen recht aan het neutraliteitsbeginsel, doordat niet-EU-ondernemers een concurrentievoordeel hebben ten opzichte van EU-ondernemers. Een leverancier gevestigd in een derde land kan bij het leveren van goederen naar een particulier binnen de EU gebruik maken van de vrijstelling voor zendingen met een te verwaarloze waarde. De particulier die dus goederen bij een leverancier buiten de EU besteld kan deze, in tegenstelling tot bij een EU-ondernemer, vrij van btw ontvangen. In werkelijkheid kan deze vrijstelling voor zendingen met een te verwaarlozen waarde gezien worden als een importsubsidie.¹¹² Dit concurrentievoordeel heeft al in verschillende lidstaten geleid tot marktverstoringen.

De vrijstelling geldt voor zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22. In de praktijk zie je dat ondernemers misbruik maken van deze vrijstelling door vormen van *non-compliance* en het indienen van een verkeerde aangifte. Zo worden goederen ondergewaardeerd om bij invoer gebruik te mogen maken van de vrijstelling voor zendingen met een te verwaarlozen waarden.

3.5.3. Misgelopen inkomsten EU-lidstaten

Momenteel lopen de lidstaten heel wat belastinginkomsten mis als gevolg van de complexiteit van de btw-regelgeving en de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde. De geleden verliezen bij de huidige btw-regelgeving inzake grensoverschrijdende e-commerce als gevolg van gedeelde btw-inkomsten en niet-naleving werden in 2017 geschat op ongeveer € 5 miljard per jaar.¹¹³ Indien de huidige regelgeving niet zou worden aangepast zouden de misgelopen belastinginkomsten alleen maar toenemen, als gevolg van de groei in grensoverschrijdende goederenleveringen. De marktverstoringen in lidstaten als gevolg van het concurrentievoordeel van niet-EU-ondernemers ten opzichte van EU-ondernemers zouden ook alleen maar toenemen. In 2017 zorgen deze verstoringen voor een omzetsderving voor bedrijven binnen de EU van maar liefst € 4,5 miljard per jaar.¹¹⁴

3.6. Deelconclusie

In hoofdstuk drie is de thans geldende regeling voor afstandsverkopen besproken. De afstandsverkopenregeling houdt in dat de levering aan particulieren consumenten– in tegenstelling tot de hoofdregel – wordt belast in het land van aankomst van de goederen. Alvorens sprake is van een afstandsverkoop dient te worden voldaan aan een drietal voorwaarden. Voorts is de vrijstelling voor het invoeren van zendingen met een te verwaarloze waarden besproken. Leveranciers uit derde landen

¹¹² D.B. Middelburg, 2019.

¹¹³ Richtlijnvoorstel van de Europese Commissie van 1 december 2016, Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce, COM(2016) 757 final, p.2.

¹¹⁴ Mededeling van de Europese Commissie van 6 mei 2015, Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa, Com(2015) 192 final, p.4.

kunnen goederen vrij van btw invoeren, mits de intrinsieke waarde van de zending niet meer bedraagt van € 22. De besproken huidige btw-regelgeving inzake grensoverschrijdende goederenlevering levert volgens het EC een drietal knelpunten die leiden tot belemmeringen in grensoverschrijdende e-commerce. Allereerst is het huidige btw-stelsel te complex voor ondernemers, wat een van de voornaamste redenen is dat ondernemers niet overgaan tot grensoverschrijdende handel. Voorts is sprake van verstoringen in de concurrentieneutraliteit tussen EU-ondernemers en niet-EU-ondernemers. Tot slot is sprake van een toenemend verlies aan btw-opbrengsten als gevolg van de huidige btw-regelgeving. De ingrijpende wijzigingen van de huidige btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten die met ingang van 1 juli 2021 van toepassing zijn dienen de hiervoor genoemde knelpunten op te lossen. Deze ingrijpende wijzigingen zullen in hoofdstuk vier uitgebreid worden behandeld.

4. Nieuwe btw-regels inzake goederenleveringen aan EU-consumenten

4.1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de ingrijpende wijzigingen, die met ingang van 1 juli 2021 in werking treden, inzake de btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten. Dit omvat de regeling van afstandsverkoop binnen de EU, afstandsverkoop van ingevoerde goederen vanuit derde landen en de btw-regeling van platforms.

4.2. Grensoverschrijdende goederenleveringen binnen de EU

De afstandsverkoopregeling, die is behandeld in paragraaf 3.2.2, ziet op de grensoverschrijdende goederenleveringen binnen de EU. Deze regelt de plaats van heffing in het geval goederen vanuit een lidstaat worden verzonden naar een particuliere afnemer in een andere lidstaat. De huidige regeling die thans geldt zal met ingang van 1 juli 2021 ingrijpende wijzigingen ondergaan. Deze wijzigingen zullen hierna worden besproken en zien op het wegvallen van het drempelbedrag, de aanscherping van de vervoerseis, de wijziging van de factureringsplicht en de uitbreiding van de *Mini One Stop Shop* (hierna: MOSS) naar intracommunautaire afstandsverkoop en B2C-diensten.

4.2.1. Wegvallen van het drempelbedrag

In paragraaf 3.2.2 is vermeld dat de afstandsverkoopregeling van toepassing is indien een leverancier met zijn verkoop naar een andere lidstaat een drempelbedrag overschrijdt. Dit drempelbedrag kan verschillen per lidstaat, maar kent een minimum van € 35.000. Bij het overschrijden van dit drempelbedrag is de levering dan ook belast in de lidstaat van aankomst. Een ingrijpende wijziging is dan ook dat dit drempelbedrag per 1 juli 2021 komt te vervallen.¹¹⁵ Dit betekent dat ongeacht wat de omvang is van de behaalde omzet met afstandsverkoop dat voor de goederenlevering de plaats van heffing in het land van aankomst is. Alleen voor bepaalde kleine ondernemers geldt nog een uitzondering. Ik ga daar hierna op in.

4.2.2. Nieuwe drempelbedrag van € 10.000

Voor de intracommunautaire afstandsverkoop zal net als voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten de vereenvoudiging gelden voor ondernemers die een omzet behalen die lager is dan € 10.000.¹¹⁶ Deze vereenvoudiging is ingevoerd zodat ondernemers die voor kleine bedragen verkopen aan consumenten in andere EU-lidstaten niet hard worden getroffen door de nieuwe btw-

¹¹⁵ Artikel 2, lid 4 RICHTLIJN (EU) 2017/2455 VAN DE RAAD van 5 december 2017.

¹¹⁶ Artikel 2, lid 6 en 7 RICHTLIJN (EU) 2017/2455 VAN DE RAAD van 5 december 2017.

regels.¹¹⁷ De ondernemer mag gebruik maken van deze vereenvoudiging, mits wordt voldaan aan een drietal voorwaarden, namelijk i) de ondernemer dient allereerst gevestigd te zijn in één lidstaat. Indien de ondernemer gevestigd is in meerdere lidstaten kan hij de vereenvoudiging niet toepassen, ii) de ondernemer dient diensten te verrichten aan niet-belastingplichtige afnemers die zich bevinden in een andere lidstaat dan waar hij is gevestigd of de goederen worden verzonden of vervoerd uit een andere lidstaat dan waar de ondernemer is gevestigd, iii) de totaal behaalde omzet van die diensten en goederenleveringen bedraagt gezamenlijk niet meer dan € 10.000 in het huidige en voorgaande jaar.¹¹⁸

Wat opvalt uit de derde voorwaarde is om te bepalen of de drempel is overschreden de omzet van de afstandsverkopen zal moeten worden bijgeteld bij de behaalde omzet voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten. Zolang de drempel van € 10.000 niet is overschreden en aan de overige voorwaarden van de regeling is voldaan, blijven de leveringen belast in de lidstaat van vertrek. In het voorstel tot wijziging van de Btw-richtlijn was voor de tweede voorwaarde niet opgenomen dat de diensten verricht moesten worden aan niet-belastingplichtige afnemers. Dit is in de Richtlijn 2017/2455 verduidelijkt en geldt de vereenvoudiging alleen voor diensten verricht aan niet-belastingplichtigen. Uit de bewoordingen van artikel 59 *quater* geldt de vereenvoudiging naar mijns inziens ook alleen voor goederenleveringen verricht aan niet-belastingplichtige afnemers.

4.2.3. *Verscherping vervoerseis*

In de huidige regelgeving geldt dat de afstandsverkopenregeling van toepassing is indien het vervoer door of voor rekening van de leverancier wordt verzorgd.¹¹⁹ In de nieuwe btw-richtlijn vindt echter een belangrijke wijziging plaats. In artikel 14 wordt een vierde lid toegevoegd die regelt dat de afstandsverkopenregeling van toepassing is indien het vervoer door of voor rekening van de leverancier wordt verzorgd, ook in de situatie dat de leverancier indirect tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen.¹²⁰ De wijziging van de vervoerseis haalt eerdere onduidelijkheden weg en dient bedrijven die gebruik maken van de afstandsregeling rechtszekerheid te bieden.¹²¹

Wanneer er sprake is van indirecte tussenkomst van de leverancier is in artikel 5 bis btw-uitvoeringsverordening verder verduidelijkt.¹²² Er is sprake van indirecte tussenkomst in vier gevallen, namelijk i) wanneer de verzending of het vervoer van de goederen door de leverancier wordt uitbesteed aan een derde die de goederen aflevert bij de afnemer, ii) wanneer de verzending of het vervoer van de goederen door een derde wordt verricht, maar de leverancier hetzij geheel, hetzij gedeeltelijk

¹¹⁷ M.M.W.D. Merkk, WFR 2018/146.

¹¹⁸ Artikel 59 *quater* Btw-richtlijn (met ingang van 1 juli 2021)

¹¹⁹ Artikel 33 lid 1 Btw-richtlijn.

¹²⁰ Artikel 2, lid 1 RICHTLIJN (EU) 2017/2455 VAN DE RAAD van 5 december 2017.

¹²¹ Considerans punt 9 RICHTLIJN (EU) 2017/2455 VAN DE RAAD van 5 december 2017.

¹²² Artikel 1 lid 1 sub b Voorstel voor een Uitvoeringsverordening van de Raad tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr.282/2011, (2018) 821 final.

verantwoordelijk is voor de aflevering van de goederen bij de afnemer, iii) wanneer de leverancier de vervoerskosten factureert en int bij de afnemer en de afnemer voorts doorverwijst naar een derde die de verzending of het vervoer van de goederen zal uitvoeren, iv) wanneer de leverancier op welke manier ook de leveringsdiensten van een derde promoot, de afnemer en de derde met elkaar in contact brengt of anderszins de informatie die nodig is voor de aflevering van de goederen aan de afnemer verstrekt aan de derde. De afstandsverkoopregeling is alleen niet van toepassing indien de afnemer de goederen zelf besluit op te halen of een transporteur inschakelt die de levering zal verzorgen, zonder enige – direct of indirecte – tussenkomst van de leverancier. Zoals in paragraaf 3.2.2 vermeld is de toekomstige vervoerseis een verruiming ten opzichte van de huidige vervoerseis (ook met verdere invulling van het HvJ in de zaak *Krakvet*). Volgens de toekomstige regeling hoeft de leverancier geen bepalende rol te hebben bij de organisatie van het transport, maar is al sprake van indirecte tussenkomst indien de leverancier de diensten van een transporteur promoot of informatie verstrekt aan de vervoerder.¹²³

4.2.4. Uitbreiding MOSS naar intracommunautaire afstandsverkopen en B2C-diensten (OSS)

In de huidige btw-regelgeving dient de leverancier zich in elke lidstaat te registreren waar de afstandsverkoopregeling van toepassing is. Vanaf 1 juli 2021 is dit niet meer het geval, omdat de MOSS-regeling wordt uitgebreid naar intracommunautaire afstandsverkopen en B2C-diensten. Deze uitbreiding is opgenomen in artikel 369 *octies* BTW-richtlijn.¹²⁴ Momenteel geldt de MOSS-regeling alleen voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten, maar door de uitbreiding naar afstandsverkopen kan de leverancier aangifte doen van alle in de EU belaste afstandsverkopen vanuit één lidstaat. Bij deze wijziging vervalt de ‘*Mini*’ uit MOSS en wordt dit omgezet naar de *One Stop Shop* (OSS). Ook voor andere diensten dan telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten kan de ondernemer vanaf 1 juli 2021 gebruik maken van de OSS.¹²⁵

Door het wegvallen van de drempelbedragen komen meer ondernemers in aanmerking voor de afstandsverkoopregeling. De OSS dient de bijkomende compliance verplichtingen te verlichten voor de ondernemers. Zij hoeven zich namelijk niet meer in elke lidstaat te registreren waar de afstandsverkoopregeling van toepassing is. Wanneer er goederen vanuit verschillende lidstaten worden geleverd en hier de afstandsverkoopregeling van toepassing is moeten de verkopen per lidstaat in de OSS-aangifte worden aangegeven. Het is echter niet mogelijk om via de OSS-aangifte btw die in een andere lidstaat in rekening is gebracht in aftrek te brengen. Hiervoor moet de belastingplichtige een verzoek om teruggaaf indienen op grond van Richtlijn 2008/9/EG.¹²⁶

¹²³ HvJ EU 18-06-2020, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485, m.nt. M.M.W.D. Merckx, (*KrakVet Marek Batko*).

¹²⁴ Artikel 2 lid 17 RICHTLIJN (EU) 2017/2455 VAN DE RAAD van 5 december 2017.

¹²⁵ M.M.W.D. Merckx, FED 2020/35.

¹²⁶ Artikel 2 lid 28 RICHTLIJN (EU) 2017/2455 VAN DE RAAD van 5 december 2017. In nieuwe Btw-richtlijn wordt dit vermeld in artikel 369 *undecies*.

De uitbreiding van de MOSS naar intracommunautaire afstandsverkopen en diensten zal ook gelden voor niet-EU-ondernemers.¹²⁷ De niet-EU-ondernemers die diensten verleent aan EU consumenten hebben de vrije keuze om een lidstaat te kiezen (lidstaat van identificatie) waarin ze de aangifte en afdracht van btw via de OSS willen verrichten. De niet-EU-ondernemer die intracommunautaire afstandsverkopen verricht aan EU consumenten heeft deze vrije keuze niet. De lidstaat van identificatie is in dit geval de lidstaat van verzending van de goederen (lidstaat van invoer).¹²⁸ Zowel EU-ondernemers als niet-EU-ondernemers kunnen ervoor kiezen om de aangifte en afdracht van btw niet via de OSS te verrichten. Zij dienen zich dan vooralsnog te registreren en btw-aangifte in te dienen in elke lidstaat waar zij goederen leveren en de afstandsverkoopregeling van toepassing is. Indien er wel wordt gekozen voor de OSS-regeling dan geldt deze regeling voor alle verkopen die worden verricht binnen de EU.

Verder mag de ondernemer die voor intracommunautaire afstandsverkopen gebruik maakt van OSS wel gevestigd zijn in de lidstaat waar de afstandsverkoop plaatsvindt. Deze regeling is opgenomen in het gewijzigde artikel 369 ter BTW-Richtlijn. Dit verschilt met de huidige MOSS en de MOSS die zal gelden voor alle diensten, want deze dienen een reguliere Btw-aangifte in te dienen in het geval de ondernemer is gevestigd in de lidstaat waar de dienst is belast. Dat deze regeling voor intracommunautaire afstandsverkopen verschilt met de regeling die geldt voor alle diensten zorgt naar mijn mening niet voor een verduidelijking van de Btw-regelgeving.

4.2.5. Wijziging factureringsplicht

Een andere ingrijpende wijziging is het feit dat er geen factuur meer hoeft te worden uitgereikt indien bij afstandsverkopen de ondernemer gebruik maakt van de OSS-regeling. Dit wordt geregeld in de gewijzigde artikel 220 lid 1 punt Btw-Richtlijn.¹²⁹ Alhoewel volgens de Btw-richtlijn geen verplichting bestaat om facturen uit te reiken aan consumenten, kan dit per lidstaat verschillen. In de nieuwe Btw-richtlijn geldt de vereenvoudiging dat de ondernemer de factureringsregels van zijn eigen lidstaat kan toepassen. In Nederland geldt voor ondernemers dat er geen factureringsverplichting bestaat bij transacties met consumenten. Wanneer er geen gebruik wordt gemaakt van de OSS-regeling dan geldt de factureringsplicht voor afstandsverkopen. Hierbij dienen de factureringsregels van het land van aankomst te worden gehanteerd. Volgens het voorstel tot wijziging van de Btw-richtlijn is de factureringsplicht komen te vervallen aangezien het drempelbedrag ook is komen te vervallen. Deze factureringsplicht diende er namelijk voor om het overschrijden van de drempelbedragen te kunnen

¹²⁷ Explanatory Notes prepared by the Commission on VAT e-commerce rules, September 2020, p. 44 en 45. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_nl.pdf.

¹²⁸ Artikel 369 bis Btw-richtlijn (met ingang van 1 juli 2021).

¹²⁹ Artikel 2 lid 10 RICHTLIJN (EU) 2017/2455 VAN DE RAAD van 5 december 2017.

monitoren.¹³⁰ Met het wegvallen van deze drempelbedragen zou het mij logischerwijs lijken dat er geen factureringsplicht bestaat wanneer er geen gebruik wordt gemaakt van de OSS-regeling.¹³¹ In de schematische weergave worden de factureringsregels- en verplichtingen samengevat.¹³²

	EU-ondernemer		Niet-EU-ondernemer	
	Met OSS	Zonder OSS	Met OSS	Zonder OSS
Afstandsverkopen EU	Factureringsregels eigen lidstaat	Factureringsplicht afstandsverkopen, Factureringsregels lidstaat van aankomst	Factureringsregels lidstaat van identificatie ¹³³	Factureringsplicht afstandsverkopen, Factureringsregels lidstaat van aankomst
Diensten EU	Factureringsregels eigen lidstaat	Factureringsregels lidstaat van afnemer	Factureringsregels lidstaat van identificatie ¹³⁴	Factureringsregels lidstaat van afnemer

4.3. Afstandsverkopen van goederen uit derde landen

4.3.1. De afschaffing van de vrijstelling voor zendingen van goederen met een te verwaarlozen waarde
 Momenteel geldt een vrijstelling van btw voor het invoeren van goederen uit een derde land met een te verwaarlozen waarde van maximaal €22.¹³⁵ Voor goederen afkomstig uit een derde land die worden ingevoerd in de EU geldt ook een vrijstelling van invoerrechten, mits de intrinsieke waarde van deze goederen niet meer bedraagt dan € 150. De vrijstelling van btw wordt gerechtvaardigd vanuit het argument dat de opbrengsten van het belasten van de ingevoerde goederen (met een te verwaarlozen waarde) niet opwegen tegen de administratieve kosten hiervan. Echter, door de enorme groei van ingevoerde goederen waarvan de waarde niet hoger ligt dan € 22¹³⁶ zijn de verstoringen, veroorzaakt door de vrijstelling, verre van verwaarloosbaar. In paragraaf 3.5.2. is besproken dat door de huidige vrijstelling voor zendingen met een te verwaarloze waarde niet EU-ondernemers een concurrentievoordeel hebben ten opzichte van EU-ondernemers, omdat niet EU-ondernemers goederen

¹³⁰ Voorstel voor een RICHTLIJN VAN DE RAAD tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen, COM(2016) 757 final.

¹³¹ M.M.W.D. Merckx, WFR 2018/146.

¹³² De schematische weergave is ontleend aan: M.M.W.D. Merckx, WFR 2018/146.

¹³³ De lidstaat van identificatie is de lidstaat waar het vervoer aanvangt binnen de EU.

¹³⁴ De lidstaat van identificatie is de lidstaat waar de niet-EU-ondernemer zich voor de OSS registreert.

¹³⁵ Artikel 23 en 24 van Richtlijn 2009/132/EG.

¹³⁶ Volgens de schattingen van de Europese Commissie van 2015 worden ongeveer 150 miljoen zendingen met een maximale waarde van €22 jaarlijks in de EU ingevoerd. Dit kent tevens een jaarlijkse stijging van minimaal 15% per jaar.

vrij van btw kunnen leveren binnen de EU. Ook zullen ondernemers deze regeling misbruiken door hun goederen een lagere waarde toe te kennen om in aanmerking te komen voor de vrijstelling.

Met ingang van 1 juli 2021 zal de vrijstelling voor zendingen met een te verwaarlozen waarde komen te vervallen. Dit betekent dat bij het invoeren van goederen altijd btw is verschuldigd, ongeacht de waarde. De vrijstelling van invoerrechten voor zendingen met een intrinsieke waarde lager dan € 150 is daarentegen niet afgeschaft.

4.3.2. Bijzonder regime voor ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan €150.

Per 1 juli 2021 geldt als uitgangspunt dat over elke zending die in de EU wordt ingevoerd btw is verschuldigd. Met ingang van die datum kunnen ondernemers die goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 invoeren uit een derdelandsgebied of een derde land naar een particuliere afnemer binnen de EU gebruik maken van twee vereenvoudigingen. Dit is ter compensatie van het aantal toenemende transacties waarover btw zal worden geheven en om de inning van btw over een aanzienlijk deel van de ingevoerde goederen te vereenvoudigen. Voor ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van maximaal € 150 zal een bijzondere regeling voor de betaling van btw worden ingevoerd. Deze bijzondere regeling beoogt in de eerste plaats de invoering van een nieuwe categorie belastbare transacties, namelijk afstandsverkopen van ingevoerde goederen uit derde landen of derdelandsgebieden en de invoering van een nieuwe invoerregeling voor transacties die onder de reikwijdte vallen van de nieuwe afdeling 4¹³⁷ van hoofdstuk 6 van Titel XII van de Btw-richtlijn.¹³⁸ De vereenvoudigingen zullen niet van toepassing zijn op ingevoerde goederen waarvan de intrinsieke waarde meer bedraagt dan

€150. Tevens zijn accijnsgoederen uitgesloten van de bijzondere regeling die geldt voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen.¹³⁹

4.3.3. i-OSS

Ondernemers die goederen invoeren met een intrinsieke waarde van niet meer dan €150 kunnen met ingang van 1 juli 2021 gebruik maken van twee vereenvoudigingen. De eerste vereenvoudiging ziet op het indienen van een btw-aangifte die vergelijkbaar is met de MOSS, namelijk de i-OSS (invoer-OSS). Uit de benaming kan de verwarring ontstaan dat het betrekking heeft op de invoer-btw, maar dit is niet het geval. Het gaat namelijk om de btw die is verschuldigd op het moment dat een belaste levering plaatsvindt in de lidstaat van aankomst van de goederen. Dit kan zowel de lidstaat van invoer zijn, maar ook een andere EU-lidstaat. Op het moment dat de ondernemer gebruik maakt van de i-OSS is hij bij

¹³⁷ Artikel 2 lid 30 RICHTLIJN (EU) 2017/2455 VAN DE RAAD van 5 december 2017.

¹³⁸ M, Papis-Almansa 2019, p. 211 & 212.

¹³⁹ Artikel 369 *terdecies* Richtlijn 2006/112/EG (2021). In de considerans punt 10 van RICHTLIJN (EU) 2017/2455 is opgenomen dat accijnsgoederen zijn uitgesloten, omdat deze deel uit maken van de maatstaf van heffing voor de btw bij invoer.

invoer van de goederen vrijgesteld van invoer-btw. De ondernemer is verplicht om de i-OSS-aangifte maandelijks in te dienen.¹⁴⁰ In deze aangifte geeft de ondernemer de btw aan die hij verschuldigd is aan alle lidstaten van verbruik (de lidstaten waar zijn particuliere afnemers verblijven), ter zake van de afstandsverkopen van de ingevoerde goederen afkomstig uit derdelandsgebieden of derde landen.¹⁴¹ De btw is verschuldigd op het moment dat de betaling is aanvaard (de goederen worden namelijk geacht te zijn geleverd op het tijdstip waarop de betaling is aanvaard).¹⁴² Ongeacht wanneer de werkelijke betaling is ontvangen, is de btw ook verschuldigd op het tijdstip waarop de betalingsbevestiging, -goedkeuring of -toezegging van de afnemer wordt ontvangen.¹⁴³ Het tijdstip waarop de btw is verschuldigd kan dus al plaatsvinden voordat de goederen zijn ingevoerd. Dit betekent echter niet dat de btw ter zake van de afstandsverkoop van de ingevoerde goederen moet worden aangegeven en voldaan voordat de goederen zijn ingevoerd, omdat het tijdvak voor het indienen van de i-OSS-aangifte een maand bedraagt.

Wanneer de ondernemer geen gebruik maakt van de i-OSS dient hij invoer-btw te betalen bij invoer, mits de lidstaat van invoer ook de lidstaat is van uiteindelijke bestemming van de goederen. In het geval dat de lidstaat van invoer niet de lidstaat van uiteindelijke bestemming is van de goederen mogen deze goederen niet worden ingevoerd in de lidstaat van invoer. De goederen dienen bij aankomst in de lidstaat van invoer voor douanedoelinden onder de douaneregeling worden geplaatst en mogen pas in het vrije verkeer worden gebracht in de lidstaat van aankomst.¹⁴⁴ De invoer-btw is verschuldigd in de lidstaat waar de goederen in het vrije verkeer worden gebracht. De invoer-btw kan via de reguliere aangifte bij lidstaat van invoer of de lidstaat waar de goederen in het vrije verkeer worden gebracht terug worden gevraagd. De vrijstelling van invoer-btw bij gebruikmaking van de i-OSS wordt alleen verleend indien een speciaal btw-identificatienummer wordt verstrekt aan de belastingautoriteiten door de leverancier of van de voor zijn rekening handelende tussenpersoon.¹⁴⁵ Wie de goederen invoert is hierbij niet relevant. Dit speciaal btw-identificatienummer wordt overhandigd aan de leverancier of de voor zijn rekening handelende tussenpersoon bij gebruikmaking van de i-OSS-aangifte.¹⁴⁶ De belastingautoriteiten dienen de geldigheid van dit speciaal btw-identificatienummer eerst te verifiëren, alvorens vrijstelling van invoer-btw wordt verleend. Indien er geen speciaal btw-identificatienummer wordt verstrekt aan de belastingautoriteiten (een particuliere importeur heeft dit bijvoorbeeld niet ontvangen van de leverancier), dan kan geen gebruik worden gemaakt van de i-OSS-aangifte. Op grond van de nieuwe artikel 221 lid 4 Uitvoeringsverordening DWU dienen de goederen bij aankomst in de

¹⁴⁰ Artikel 369 *vicies* Btw-Richtlijn (1 juli 2021).

¹⁴¹ Artikel 369 *unvicies* Btw-Richtlijn (1 juli 2021).

¹⁴² Artikel 369 *quindecies* Btw-Richtlijn (1 juli 2021).

¹⁴³ Artikel 61 ter Btw-uitvoeringsverordening (1 juli 2021).

¹⁴⁴ Artikel 221 lid 4 UV DWU (Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie gewijzigd bij Uitvoeringsverordening (EU) 2020/893 van de Commissie).

¹⁴⁵ Artikel 143 lid 1 Btw-Richtlijn (1 juli 2021).

¹⁴⁶ Artikel 369 *octodecies* Btw-Richtlijn (1 juli 2021).

lidstaat van invoer voor douanedoeleinden onder de douaneregeling worden geplaatst en mogen pas in het vrije verkeer worden gebracht in de lidstaat van aankomst.

De volgende ondernemers die afstandsverkopen van ingevoerde goederen uit derdelandsgebieden en derde landen verrichten, mogen gebruik maken van de i-OSS-aangifte: alle belastingplichtigen die in de EU zijn gevestigd, alle belastingplichtigen die niet in de EU zijn gevestigd en worden vertegenwoordigd door een in de EU gevestigde tussenpersoon en belastingplichtigen die niet in de EU zijn gevestigd, maar in een land waarmee de EU een overeenkomst heeft gesloten.¹⁴⁷ Uit de praktijk zal volgen dat logistieke dienstverleners die al voor douanedoeleinden zijn aangewezen als indirecte vertegenwoordigers (zoals DHL en FedEx) ook zullen optreden als tussenpersoon.¹⁴⁸ Het gevolg is dat niet-EU-ondernemers verplicht zijn een tussenpersoon aan te stellen indien zij gebruik willen maken van de i-OSS-aangifte. Voor ondernemers die gevestigd zijn in de EU geldt daarentegen een keuzevrijheid. Zij kunnen ervoor kiezen om zelf de btw te voldoen via de i-OSS-aangifte of stellen een tussenpersoon in die dit voor hen verricht.

4.3.4. Post- en koeriersregeling

De tweede vereenvoudiging ziet op de mogelijkheid om maandelijks aangifte te verrichten voor de ingevoerde goederen in plaats van bij elke zending btw bij invoer te moeten betalen. Het kan voorkomen dat de leverancier die de afstandsverkoop van ingevoerde goederen uit derdelandsgebieden en derde landen verricht zich niet registreert voor de i-OSS. Hierbij treedt er een *fall-back* procedure op waarbij de transporteur van de ingevoerde goederen onderhevig wordt aan het innen en voldoen van de btw die verschuldigd is bij invoer. Dit staat bekend als de post- en koeriersregeling. De tweede vereenvoudiging geldt met name voor logistieke dienstverleners en postbedrijven die de verschuldigde btw bij invoer innen van degene voor wie de goederen zijn bestemd (particuliere afnemers) en betalen deze bij aan de douane.¹⁴⁹ Deze regeling is alleen van toepassing indien de ingevoerde goederen in de EU-lidstaat van invoer blijven. De met name logistieke dienstverleners en postbedrijven kunnen de maandelijks aangifte langs elektronische weg indienen.¹⁵⁰ Tevens kunnen EU-lidstaten bepalen dat uitsluitend het normale btw-tarief van toepassing is indien gebruik wordt gemaakt van de post- en koeriersregeling, zelfs als de ingevoerde goederen normaliter onder het verlaagd btw-tarief zouden vallen.¹⁵¹ Uit de considerans van Richtlijn 2017/2455 volgt echter dat de lidstaat van invoer de particuliere afnemer wel de mogelijkheid moet bieden om te kunnen kiezen voor de standaardprocedure, waarbij het verlaagd btw-tarief wel van toepassing kan zijn (zie voorbeeld paragraaf 4.4.2).

¹⁴⁷ Artikel 369 *quaterdecies* Btw-Richtlijn (1 juli 2021).

¹⁴⁸ D.B. Middelburg, WFR 2020/19.

¹⁴⁹ Artikel 369 *septvicies* Btw-Richtlijn (1 juli 2021).

¹⁵⁰ Artikel 369 *novovicies* Btw-Richtlijn (1 juli 2021).

¹⁵¹ Artikel 369 *octovicies* Btw-Richtlijn (1 juli 2021).

4.3.5. Afstandsverkopen van ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van meer dan € 150.

Wanneer een afstandsverkoop plaatsvindt van ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van meer dan € 150 kunnen de i-OSS en post- en koeriersregeling niet worden toegepast. Voor het invoeren van goederen zal dan het standaardregime van toepassing zijn. Dit betekent dat bij het invoeren van de goederen meteen invoer-btw is verschuldigd. In Nederland is echter de mogelijkheid om deze invoer-btw aan te geven in de reguliere btw-aangifte. Deze regeling is opgenomen in artikel 23 Wet OB 1968. De ondernemer dient hiervoor een vergunning aan te vragen. Indien de ondernemer zelf ook recht heeft op aftrek van btw kan hij de verschuldigde btw als voorbelasting in zijn reguliere btw-aangifte in aftrek brengen. Dit levert een cashflowvoordeel op voor de ondernemer, omdat er per saldo niets wordt betaald. Deze regeling wordt echter niet toegepast door alle lidstaten en de voorwaarden voor toepassing van deze regeling kan tevens ook per lidstaat verschillen.¹⁵² De Btw-richtlijn kent namelijk een ‘kan-bepaling’, waarbij lidstaten kunnen kiezen om een soortgelijke artikel 23 Wet OB 1968 op te nemen in hun regelgeving.¹⁵³

In het schematisch overzicht hieronder worden de mogelijkheden voor het doen van btw-aangifte, per 1 januari 2020, voor ondernemers die afstandsverkopen van ingevoerde goederen verrichten samengevat. Dit is onderverdeeld naar de intrinsieke waarde van de ingevoerde goederen.

	Afstandsverkopen van ingevoerde goederen uit derdelandsgebieden of derde landen	Invoer-btw		
		<i>i-OSS</i>	<i>Post-en Koeriersregeling</i>	<i>Artikel 23</i>
< €22	✓	✓	✓	
€22 > € < €150	✓	✓	✓	
> €150	✗	✗	✓	

Tabel 1: Schematisch overzicht van de mogelijkheden tot het doen van btw-aangifte per 1 juli 2021

4.4. Huidige btw-regelgeving t.o.v. de nieuwe btw-regelgeving per 1 juli 2021

4.4.1. Vergelijking tussen de huidige btw-regelgeving met de nieuwe btw-regelgeving

In de thans geldende btw-regelgeving behandelen de volgende artikelen de regeling voor afstandsverkopen: artikel 5 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968, artikel 5 lid 2 Wet OB 1968 en artikel 5a lid 3 Wet OB 1968. Deze artikelen bepalen waar de plaats van heffing voor de afstandsverkoop ligt. In paragraaf 3.4. is de toepassing van deze artikelen voor verschillende scenario's schematisch uiteengezet.

¹⁵² M.M.W.D. Merckx, WFR 2017/59.

¹⁵³ Artikel 211 Btw-richtlijn.

Hierbij werd geconcludeerd dat de toepassing van artikel 5a lid 3 kon worden voorkomen indien de invoer werd verricht door een particulier. Dit bood de mogelijkheid tot tariefshopping.

In de nieuwe btw-regelgeving is de mogelijkheid tot tariefshopping ontnomen door de toevoeging van artikel 33 sub b en c Btw-richtlijn. Volgens artikel 33 sub b wordt de afstandsverkoop van ingevoerde goederen altijd belast is in het land van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen, indien de invoer plaatsvindt in een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen. Dit artikel geldt ongeacht wie er invoert, terwijl onder de huidige artikel 5a lid 3 Wet OB 1968 de afstandsverkopenregeling uitsluitend geldt indien de invoer door de leverancier wordt verricht. Dit betekent dat de reikwijdte van de nieuwe afstandsverkopenregeling ten aanzien daarvan ruimer is geworden. Dit voorkomt misbruik, aangezien de heffing van btw in het land van aankomst niet voorkomen kan worden door de invoer door te particulier te laten verrichten. Als er in dit geval geen gebruik wordt gemaakt van de i-OSS dan mogen de goederen niet ingevoerd worden in de lidstaat van invoer, maar dienen bij aankomst in de lidstaat van invoer voor douanedoelinden onder de douaneregeling worden geplaatst en mogen pas in het vrije verkeer worden gebracht in de lidstaat van aankomst. (zie paragraaf 4.3.3).

De leverancier heeft de mogelijkheid om gebruik te maken van de i-OSS indien de ingevoerde goederen een intrinsieke waarde hebben van niet meer dan € 150, waarbij op grond van artikel 33 sub c Btw-richtlijn de heffing van btw voor de afstandsverkoop van de ingevoerde goederen plaats vindt in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen, mits de goederen in de lidstaat van invoer blijven. Mocht de leverancier niet opteren voor de i-OSS dan geldt als uitgangspunt de standaard plaats-van-levering regels, zoals die zijn opgenomen in artikel 5 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 en artikel 5 lid 2 Wet OB 1968. Artikel 33 sub c geldt echter ongeacht wie invoert, waardoor artikel 5a lid 1 Wet OB 1968 niet van toepassing is als invoer wordt verricht door een particulier. Wanneer de intrinsieke waarde van de ingevoerde goederen meer bedraagt dan € 150 zullen de standaard plaats-van-levering regels gelden.

4.4.2. Toekomstige btw-regels inzake goederenleveringen aan EU-consumenten in schema

Om de toekomstige btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten te verduidelijken worden deze regels hieronder schematisch uit een gezet. Hierbij zal hetzelfde voorbeeld als in paragraaf 3.4 worden gebruikt.¹⁵⁴ Het invoeren door de leverancier kan geschieden door zowel een in de EU gevestigde ondernemer als een niet in de EU gevestigde ondernemer. Laatstgenoemde dient wel een in de EU gevestigde tussenpersoon aan te stellen die de btw in zijn naam

¹⁵⁴ De schematische weergave en voorbeeld zijn ontleend aan: M.M.W.D. Merckx, WFR 2018/146.

en voor zijn rekening de btw via de i-OSS-aangifte zal afdragen. Onder het kopje ‘Btw-gevolgen standaard’ wordt de situatie bedoeld waarin de leverancier geen gebruik maakt van de i-OSS-regeling én in het geval waarin de ingevoerde goederen een intrinsieke waarde van meer dan €150 hebben.

	Land van invoer	Land van aankomst	Invoer door	Btw-gevolgen standaard	Btw-gevolgen met i-OSS
1	Nederland	Nederland	Leverancier	Leverancier verricht een levering die met NL btw is belast op grond van art. 5 lid 2 Wet OB 1968. De leverancier verricht tevens een invoer in Nederland. De invoer-btw kan hij in aftrek brengen. Dit geschiedt op grond van art. 15 lid 1 onderdeel c onder 1 Wet OB 1968. Resultaat: NL btw door leverancier	Leverancier verricht een levering die met NL btw is belast op grond van art. 5a lid 1 sub c Wet OB 1968. De invoer wordt vrijgesteld op grond van art. 21 sub e Wet OB 1968. Resultaat: NL btw door leverancier
2	Nederland	Nederland	Particulier	De levering door de leverancier is belast in India op grond van art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968. De particulier verricht een invoer in NL. Er geldt geen aftrekrecht voor de NL invoer-btw. Resultaat: NL btw door particulier	De levering door de leverancier is belast in NL op grond van 5a lid 1 sub c Wet OB 1968. De particulier verricht een invoer in NL die is vrijgesteld van invoer-btw op grond van art. 21 sub e Wet OB 1968, mits hij bij het indienen van de invoeraangifte de i-OSS-identificatienummer van de leverancier heeft verstrekt. Resultaat: NL btw door leverancier
3	Nederland	Italië	Leverancier	Leverancier verricht een levering die met Italiaanse btw is belast op grond van art. 5 lid 2 Wet OB 1968. De leverancier verricht tevens een invoer in	De levering door de leverancier is belast in Italië op grond van art. 5a lid 1 sub b Wet OB 1968. De leverancier verricht tevens een invoer in Nederland. De

				Italië. ¹⁵⁵ De invoer-btw kan hij in aftrek brengen. Dit geschiedt op grond van art. 15 lid 1 onderdeel c onder 1 Wet OB 1968. Resultaat: Italiaanse btw door leverancier	invoer-btw wordt vrijgesteld op grond van art. 21 sub e Wet OB 1968 Resultaat: Italiaanse btw door de leverancier
4	Nederland	Italië	Particulier	De levering door de leverancier is belast in India op grond van art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968. De particulier verricht een invoer in Italië. ¹⁵⁶ Er geldt geen aftrekrecht voor de Italiaanse invoer-btw Resultaat: Italiaanse btw door particulier	De levering door de leverancier is belast in NL op grond van art. 5a lid 1 sub c Wet OB 1968. De particulier verricht een invoer in NL die is vrijgesteld van invoer-btw op grond van art. 21 sub e Wet OB 1968, mits bij het indienen van de invoeraangifte de i-OSS-identificatienummer van de leverancier wordt verstrekt. Resultaat: Italiaanse btw door leverancier

In de schematische weergave valt allereerst op dat de invoer kan worden vrijgesteld op grond van artikel 21 sub e Wet OB 1968, waar de leverancier in de huidige situatie de invoer-btw in aftrek dient te brengen. Deze vrijstelling geldt ongeacht wie invoert, waar in de huidige btw-regelgeving de particulier geen recht op aftrek had en derhalve de invoer-btw diende te betalen. De particulier kan echter alleen gebruik maken van deze vrijstelling bij het invoeren indien de leverancier hem zijn i-OSS-identificatienummer heeft verstrekt. De vraag is dan ook of de leverancier hiertoe bereid is aangezien dit ruimte geeft tot misbruik van zijn i-OSS-identificatienummer. De particulier kan namelijk in de situatie waarin een andere leverancier niet bereid is zijn i-OSS-identificatienummer te verstrekken, het i-OSS-identificatienummer gebruiken van de vorige leverancier. Indien de leverancier zijn i-OSS-identificatienummer niet verstrekt aan de particulier, kan de i-OSS-regeling niet worden toegepast en mag de invoer niet plaatsvinden in Nederland, maar dienen de goederen onder de douaneregeling naar

¹⁵⁵ Op grond van Artikel 221 lid 4 Uitvoeringsverordening DWU mag de invoer niet plaatsvinden in Nederland, maar dienen de goederen onder de douaneregeling naar Italië te worden vervoerd of verzonden en mogen de goederen in Italië in het vrije verkeer worden gebracht.

¹⁵⁶ Idem.

Italië te worden vervoerd of verzonden. De goederen mogen in Italië in het vrije verkeer worden gebracht.

Hiermee kan gezegd worden dat de nieuwe btw-regelgeving, in plaats van het verduidelijken van de huidige btw-regelgeving omtrent het invoeren van goederen, bijdraagt aan de complexiteit hiervan.¹⁵⁷ De nieuwe btw-regelgeving biedt namelijk verschillende manieren waarin btw kan worden geïnd bij invoer door verschillende actoren. Dit is namelijk afhankelijk van de intrinsieke waarde van de goederen, maar ook van de keuze van de leverancier en – wat lijkt uit de bepalingen over de i-OSS-regeling’ – de keuze van de personen die de goederen namens de afnemer bij de douane aanbieden.¹⁵⁸ Deze nieuwe btw-regels zouden zelfs kunnen leiden tot nieuwe mogelijkheden voor belastingontduiking en fraude, door bijvoorbeeld gebruik te maken van de vrijstelling bij invoer zonder de daadwerkelijke betaling van Btw via de OSS¹⁵⁹ (wordt verder behandeld in hoofdstuk 5).

4.5. Platforms in het kader van de Btw

4.5.1. De werking van de platformfictie

Met ingang van 1 juli 2021 zullen platforms verantwoordelijk worden gesteld voor het innen van btw op de levering aan consumenten indien het platform deze levering heeft gefaciliteerd. Op grond van artikel 14 bis Btw-richtlijn wordt het platform geacht onder fictie de goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd. De ‘platformfictie’ voor goederenleveringen verschilt met de commissionairsfictie.¹⁶⁰ Doordat de goederen worden geacht te zijn ontvangen en geleverd door het platform, wordt op grond van artikel 36 bis Btw-richtlijn de verzending of het vervoer van de goederen toegerekend aan de levering die door het platform aan de consument wordt verricht. Derhalve voor deze levering er sprake is van een afstandsverkoop.

Een groot deel van de intracommunautaire afstandsverkopen als de afstandsverkopen van ingevoerde goederen uit derdelandsgebieden of derde landen naar de EU vindt plaats door gebruik te maken van een elektronische interface, zoals een marktplaats, platform, portaal of iets vergelijkbaars. De huidige regelgeving is ontoereikend gebleken om te zorgen voor een doeltreffende en efficiënte inning van btw. Uit de zevende considerans van Richtlijn 2017/2455/EU volgt dan ook dat het doel van de platformfictie is om te zorgen voor een doeltreffende en efficiënte inning van btw en de administratieve lasten voor verkopers, belastingdiensten en consumenten te verminderen.

¹⁵⁷ M. Papis-Almansa 2019, p. 214.

¹⁵⁸ Artikel 369 *sexvicies* Btw-richtlijn (1 juli 2021),

¹⁵⁹ M. Lamensch, EC Tax Review 2018/27, p. 186–195.

¹⁶⁰ Zie A.J. van Doesum, WFR 2020/210. Platforms worden weliswaar bij de platformfictie geacht de goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd, maar zij worden niet geacht – zoals bij de commissionairsfictie – op eigen naam, maar voor rekening van een ander te handelen.

De fictie voor platforms zal van toepassing zijn in twee situaties, namelijk i) afstandsverkopen van ingevoerde goederen uit derdelandsgebieden of derde landen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150. Het is hierbij niet van belang waar de leverancier is gevestigd (binnen of buiten de EU) en ii) de levering van goederen (afstandsverkopen en lokale leveringen) binnen de EU door een niet in de EU gevestigde leverancier aan een consument. De waarde van de goederen is hierbij niet relevant.

4.5.2. Moment van verschuldigdheid bij platform

Op grond van artikel 66 bis Btw-richtlijn is het platform btw verschuldigd op het moment dat de betaling is aanvaard. Alhoewel in de aangenomen wet tot wijziging van de Btw-richtlijn het moment van aanvaarding van de betaling niet nader is gedefinieerd, staan in artikel 41 bis Btw-uitvoeringsverordening enkele voorwaarden om te bepalen wanneer een betaling is aanvaard.¹⁶¹ Dit is namelijk het tijdstip waarop de betalingsbevestiging, -goedkeuring of -toezegging van de afnemer wordt ontvangen door of namens de leverancier die goederen verkoopt via de elektronische interface, ongeacht wanneer de werkelijke betaling wordt uitgevoerd. Hierdoor geldt eenzelfde tijdstip van verschuldigdheid van de btw. Dit roept echter wel de vraag op of het toepassingsbereik van deze regeling strekt tot platforms die de betaling niet innen, maar ervoor moeten zorgen dat zij de betaling van btw zullen ontvangen van de leverancier of afnemer. Zij zullen voor de juiste afhandeling van de btw-transactie ook afhankelijk zijn van informatie van de leverancier en/of de afnemer. Toegegeven wordt in artikel 5 quater btw-uitvoeringsverordening bepaald dat het platform niet verantwoordelijk wordt gesteld voor de voldoening van extra btw als door foutieve informatie te weinig btw is voldaan, maar dient het platform wel te bewijzen dat het niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat deze informatie onjuist was. Dit brengt platforms in een lastige bewijspositie, waardoor in feite een risicoaansprakelijkheid ontstaat voor platforms.¹⁶² Zie meer hierover in paragraaf 4.5.3.

4.5.3. Reikwijdte van artikel 14bis Btw-richtlijn

Artikel 14bis Btw-richtlijn is van toepassing indien een belastingplichtige via een elektronische interface, zoals een marktplaats, platform, portaal of soortgelijk middel, bepaalde goederenleveringen aan EU-consumenten faciliteert. Voor de toepassing van dit artikel dient een 'elektronische interface' bepaalde goederenleveringen te 'faciliteren'. Om te kunnen bepalen hoever de toepassing van artikel 14bis Btw-richtlijn strekt dienen allereerst het doorslaggevende begrip 'faciliteren' en het begrip 'elektronische interface' nader te worden gedefinieerd. De EC heeft in de Explanatory Notes betreffend de btw-regels voor e-commerce het begrip 'elektronische interface' als volgt gedefinieerd:¹⁶³ een elektronische interface moet worden opgevat als een breed begrip dat twee onafhankelijke systemen of een systeem en de eindgebruiker in staat stelt te communiceren met behulp van een apparaat of

¹⁶¹ Artikel 41 bis Btw-uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011.

¹⁶² M.M.W.D. Merckx, FED 2020/35.

¹⁶³ Explanatory Notes prepared by the Commission on VAT e-commerce rules, September 2020, p. 9.

programma. Bij een elektronische interface kan het gaan om een website, portaal, gateway, marktplaats, applicatieprogramma-interface (API) enz. Hierbij is het wel van belang om te noteren dat het gaat om de situatie waarin een platform faciliterend optreedt ten aanzien van de totstandkoming van de levering aan derden.

Artikel 5ter Btw-uitvoeringsverordening definieert het begrip ‘faciliteren’ als het gebruik van een elektronische interface om een afnemer en een leverancier die goederen verkoopt via de elektronische interface met elkaar in contact te brengen, resulterend in een goederenlevering via die elektronische interface aan die afnemer. Bovendien bepaalt artikel 5ter Btw-uitvoeringsverordening dat een platform géén goederenlevering faciliteert wanneer er wordt voldaan aan drie cumulatieve voorwaarden: i) de belastingplichtige (het platform) bepaalt noch direct, noch indirect de algemene voorwaarden waaronder de goederen worden geleverd; ii) de belastingplichtige is noch direct, noch indirect betrokken in het factureren van de afnemer voor de gedane betaling; iii) de belastingplichtige is noch direct, noch indirect betrokken bij de bestelling of de aflevering van de goederen. Verder is de platformfictie niet van toepassing op een platform dat zich enkel bezighoudt met de verwerking van betalingen met betrekking tot de levering van goederen, het aanbieden of adverteren van goederen en het doorgeleiden of overdragen van afnemers naar andere elektronische interfaces waar goederen worden aangeboden voor verkoop, zonder verdere tussenkomst bij de levering. Een platform die dus uitsluitend een of meerdere van hiervoor genoemde activiteiten verricht is niet direct of indirect betrokken bij de levering die volkomen onafhankelijk plaatsvindt tussen de leverancier en de afnemer. Hij zou bij de normale uitoefening van zijn bedrijfsactiviteiten dus geen kennis hebben van aspecten zoals i) of en wanneer een transactie wordt gesloten, ii) waar de goederen zich bevinden of iii) waar de goederen naartoe worden vervoerd.¹⁶⁴ Voor bovengenoemde activiteiten valt het platform weliswaar niet onder de platformfictie, maar wel voor andere activiteiten waarin het platform goederenleveringen faciliteert.

4.5.4. Faciliteren van leveringen binnen de EU

Een platform die een goederenlevering faciliteert is verantwoordelijk voor het innen van btw op de levering van goederen (afstandsverkopen en lokale leveringen) binnen de EU door een niet in de EU gevestigde leverancier aan een consument. De waarde van de goederen is hierbij niet relevant. Doordat het platform op grond van artikel 14 bis Btw-richtlijn wordt geacht onder fictie de goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd zijn er twee transacties te onderscheiden, namelijk een B2B-levering van de leverancier aan het platform (die wordt behandeld als een levering zonder vervoer) en een B2C-levering van het platform aan de consument (de levering waar het vervoer aan de consument wordt toegerekend). Er dient voor beide leveringen vastgesteld te worden wat de btw-gevolgen zijn.

¹⁶⁴ Explanatory Notes prepared by the Commission on VAT e-commerce rules, September 2020, p. 22.

Voor de B2B-levering geldt dat het nultarief van toepassing is op grond van artikel 136 bis Btw-richtlijn en heeft de leverancier recht op aftrek op grond van artikel 169 sub b Btw-Richtlijn¹⁶⁵ De leverancier dient over de fictieve levering een factuur uit te reiken aan het platform overeenkomstig de regels van de lidstaat waar de levering plaatsvindt. De mogelijkheid voor lidstaten om belastingplichtige vrij te stellen voor het uitreiken van een factuur bij een vrijgestelde levering op grond van artikel 220 lid 2 Btw-richtlijn geldt niet voor de platformfictie. Voor de B2C-levering geldt dat sprake is van een afstandsverkoop of een lokale levering. Het platform is btw verschuldigd in de lidstaat van verbruik (waar de afnemer is gevestigd). Het platform heeft hierbij de mogelijkheid om gebruik te mogen maken van de OSS-regeling.¹⁶⁶ In tegenstelling tot andere belastingplichtigen mag het platform de btw over de lokale leveringen ook afdragen via OSS. Indien dit niet het geval was geweest zou dit betekenen dat het platform zich in elke lidstaat zou moeten registreren waar de leverancier een voorraad aanhoudt en de lokale levering via dit platform wordt gefaciliteerd.¹⁶⁷ Dit zou leiden tot ongewenste administratieve lasten voor platforms.

4.5.5. Faciliteren van afstandsverkopen van ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van minder dan €150

Een platform die afstandsverkopen van ingevoerde goederen uit derdelandsgebieden of derde landen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 faciliteert is ook verantwoordelijk voor de voldoening van btw. Het is hierbij niet van belang of de leverancier binnen of buiten de EU is gevestigd. Ook hierbij zijn er twee situaties te onderscheiden, namelijk een B2B-levering van de leverancier aan het platform (die wordt behandeld als een levering zonder vervoer) en een B2C-levering van het platform aan de consument (de levering waar het vervoer aan de consument wordt toegerekend). De B2B-levering vindt plaats buiten de EU, waardoor de reikwijdte van de Europese btw-regels niet strekt tot deze levering. Voor de B2C-levering is sprake van een afstandsverkoop, waarbij het platform de verschuldigde btw kan aangeven via de invoer-OSS-aangifte.¹⁶⁸ Indien het platform niet in de EU is gevestigd, dient het een in de EU gevestigde tussenpersoon aan te stellen om van de invoer-OSS gebruik te maken. Tevens geldt in de situatie waarin in naam van de leverancier of de particuliere afnemer wordt ingevoerd dat het i-OSS-identificatienummer van het platform of diens tussenpersoon moet worden verstrekt aan de Douane. Mocht het platform geen gebruik maken van de i-OSS-regeling dan zal de post- en koeriersregeling van toepassing zijn. Ook hier kan het praktische probleem zich voordoen dat er misbruik wordt gemaakt met het i-OSS-identificatienummer van het platform. De leverancier kan bij de levering van goederen aan consumenten, waarbij geen gebruik wordt gemaakt van het platform,

¹⁶⁵ Artikel 136 bis Btw-richtlijn en artikel 169 sub b Btw-Richtlijn.

¹⁶⁶ Art. 369ter lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn (met ingang van 1 juli 2021).

¹⁶⁷ Punt 2 van de considerans van het aangenomen richtlijnvoorstel Com(2018) 819 final.

¹⁶⁸ Artikel 14bis jo. artikel 369 quarterdecies lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn (met ingang van 1 juli 2021).

alsnog de i-OSS-identificatienummer gebruiken van dat platform.¹⁶⁹ Merckx is van mening dat de fiscus in deze situatie niet kan naheffen bij het platform.¹⁷⁰ Het kan voor de belastingautoriteiten ook lastig worden of dit na te heffen bij leveranciers die niet in de EU gevestigd zijn.

4.5.6. Boekhoudplicht voor platform

Tevens geldt op grond van artikel 242bis Btw-richtlijn een boekhoudplicht voor platforms die btw verschuldigd zijn op grond van artikel 14bis Btw-richtlijn met een bewaarplicht van 10 jaar. Deze boekhouding dient voldoende gegevens te bevatten om de belastingautoriteiten van de lidstaat waarin deze goederenleveringen of *diensten* belastbaar zijn, in staat te stellen de juistheid van de btw-aangifte te bepalen. Dat de boekhoudplicht ook geldt voor diensten kan een indicatie zijn dat de platformfictie van artikel 14bis Btw-richtlijn wordt uitgebreid naar diensten.¹⁷¹ In ieder geval betekent het dat de boekhoudplicht ook zal gelden in de situatie waarin artikel 14bis Btw-richtlijn niet van toepassing is. De boekhoudplicht en bewaartermijn voor platforms zal gelden ongeacht of het platform de afstandsverkopen via OSS of i-OSS zal aangeven. In Nederland geldt momenteel een bewaartermijn van 7 jaar¹⁷², waardoor de bewaartermijn van de platformfictie afwijkt van de reguliere bewaartermijn. Merckx is van mening dat de gekozen bewaartermijn van artikel 242bis Btw-richtlijn voor onnodige lasten gaat zorgen voor platforms, wat ten koste zal gaan van de uitvoerbaarheid. Derhalve dient de bewaartermijn van artikel 242bis Btw-richtlijn afhankelijk worden gemaakt van de wetgeving van de lidstaat van identificatie. Dit zal moeten leiden tot een efficiënt systeem voor de overheid, maar ook een uitvoerbaar systeem voor het platform.¹⁷³

4.6. Deelconclusie

In hoofdstuk vier zijn de nieuwe btw-regels inzake goederenleveringen aan EU-consumenten behandeld. Deze nieuwe regelgeving zal per 1 juli 2021 ingaan. Zo zal de intracommunautaire afstandsverkopenregeling ingrijpende wijzingen ondergaan. Deze wijzingen zien op het wegvallen van het drempelbedrag, de aanscherping van de vervoerseis, de wijziging van de factureringsplicht en de uitbreiding van de MOSS naar intracommunautaire afstandsverkopen en B2C-diensten (OSS). Ook kent de afstandsverkopenregeling van ingevoerde goederen uit derdelandsgebieden en derde landen enkele ingrijpende wijzingen. De vrijstelling voor ingevoerde goederen met een te verwaarlozen waarde zal per 1 juli 2021 komen te vervallen. Voor ingevoerde goederen uit derdelandsgebieden of derde landen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 zal een bijzonder regime gelden. Dit bijzonder

¹⁶⁹ M. Lamensch, 'European Union – Rendering Platforms Liable to Collect VAT and Pay VAT on B2C-imports: A Silver Bullet?', IVM 2018, nr. 2.

¹⁷⁰ M.M.W.D. Merckx, FED 2020/35.

¹⁷¹ M.M.W.D. Merckx, WFR 2018/146.

¹⁷² Artikel 34, lid 1, Wet OB 1968 jo. artikel 31 Btw-uitvoeringsbeschikking. OB 1968 jo. artikel 52, lid 4, AWR 1959.

¹⁷³ J.I.W. Lock ea., MBB 2019/1-5.

regime ziet op twee vereenvoudigingen. De eerste vereenvoudiging ziet op het maandelijks indienen van een btw-aangifte die vergelijkbaar is met de MOSS, namelijk de i-OSS (invoer-OSS). Op het moment dat de ondernemer gebruik maakt van de i-OSS is hij bij invoer van de goederen vrijgesteld van invoer-btw. De tweede vereenvoudiging ziet op de mogelijkheid om maandelijks aangifte te doen voor de ingevoerde goederen in plaats van bij elke zending btw bij invoer te moeten betalen. De tweede vereenvoudiging geldt met name voor logistieke dienstverleners en postbedrijven die de verschuldigde btw bij invoer innen van degene voor wie de goederen zijn bestemd (particuliere afnemers) en betalen deze aan de douane. Voorts zijn de huidige btw-regels inzake afstandsverkoop van ingevoerde goederen vergeleken met de toekomstige btw-regels. Tot slot zullen platforms, met ingang van 1 juli 2021 verantwoordelijk worden gesteld voor het innen van btw op de levering aan consumenten indien het platform deze levering heeft gefaciliteerd. Op grond van artikel 14 bis Btw-richtlijn wordt het platform geacht onder fictie de goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd.

In hoofdstuk vijf zullen de bevindingen van dit hoofdstuk worden afgezet tegen het in hoofdstuk twee besproken toetsingskader en zullen verbeteringen worden voorgesteld die beter in overeenstemming zijn met dit toetsingskader.

5. Toetsing nieuwe btw-regelgeving

5.1. Inleiding

In hoofdstuk drie zijn de huidige btw-regels omtrent goederenleveringen aan Europese consumenten uiteengezet. Dit ging om de btw-regels inzake intracommunautaire afstandsverkopen binnen de EU en om de btw-regels inzake het invoeren van goederen met een te verwaarlozen waarde. In hetzelfde hoofdstuk is ook ingegaan op de tekortkomingen van de huidige btw-regelgeving. In hoofdstuk vier zijn de toekomstige btw-regels omtrent goederenleveringen aan Europese consumenten besproken en zijn deze vergeleken met de huidige btw-regels. Voorts zijn de btw-regels behandeld die gelden voor platforms die (ingevoerde) afstandsverkopen faciliteren.

In dit hoofdstuk zullen de toekomstige btw-regels – besproken in hoofdstuk vier – worden becommentarieerd aan de hand van het in paragraaf 2.6 geformuleerde toetsingskader. Dit toetsingskader toetst de toekomstige btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten op het volgende:

1. Neutraliteit: belastingplichtige in gelijksoortige situaties die gelijksoortige handelingen verrichten moeten onderworpen zijn aan een gelijke behandeling;
2. Efficiëntie: de nalevingskosten voor belastingplichtigen en administratieve kosten voor Belastingdiensten moeten zo veel worden geminimaliseerd;
3. Rechtszekerheid: de (Unie)wetgever dient de btw-regels duidelijk en eenvoudig te formuleren, zodat de belastingplichtige kan anticiperen op de gevolgen voorafgaand aan een transactie;
4. Effectiviteit: de juiste hoeveelheid verschuldigde btw moet worden betaald in het juiste land;
5. Flexibiliteit: de systemen voor belastingheffing moeten flexibel en dynamisch zijn om ervoor te zorgen dat ze in overeenstemming zijn met technologische en commerciële ontwikkelingen.

De toetsingsresultaten die hier uit volgen zullen vervolgens op een schematische wijze worden samengevat, waarbij de bevindingen – enkele bevindingen staan ook in hoofdstuk 4 – door middel van symbolen van een oordeel worden voorzien.¹⁷⁴ Voorts zullen er verbeteringen worden voorgesteld om de toetsingsresultaten te verbeteren. Deze resultaten zullen moeten leiden tot een beantwoording van de onderzoeksvraag die centraal staat in dit onderzoek. Deze luidt als volgt:

Voldoen de nieuwe btw-regels van grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten aan de beginselen van neutraliteit, efficiëntie, rechtszekerheid, effectiviteit en flexibiliteit – en zijn er verbeteringen mogelijk waardoor die beginselen beter worden gerespecteerd?

¹⁷⁴ Deze toetsingsmethode is afgeleid uit: D.B. Middelburg 2019.

5.2. Toetsing intracommunautaire afstandsverkopen

5.2.1. Wegvallen van het drempelbedrag en verscherping vervoerseis

Een van de ingrijpende wijzigingen die per 1 juli 2021 zal ingaan is het wegvallen van de huidige drempelbedragen voor intracommunautaire afstandsverkopen en de invoering van een nieuwe drempel van €10.000 die in de hele EU zal gelden. De huidige drempelbedragen brachten grote administratieve lasten met zich mee en belemmerde ondernemers in hun groei in grensoverschrijdende handel. Door het wegvallen van het huidige drempelbedrag hoeven ondernemers het overschrijden van een drempelbedrag in verschillende lidstaten niet meer te monitoren (efficiëntie). Het wegvallen van de verschillende drempelbedragen zorgt ook voor een geüniformeerd btw-systeem inzake grensoverschrijdende afstandsverkopen (neutraliteit), waar er eerder btw wordt geheven overeenkomstig het bestemmingslandbeginsel (effectiviteit). Ondernemers vallen onder de nieuwe btw-regels sneller onder de afstandsverkopenregeling en wordt de btw over deze verkopen verschuldigd in het land waar de afnemer woont (effectiviteit). Als gevolg van de uitbreiding van de MOSS naar de OSS hoeven ondernemers over deze leveringen zich niet te registreren in de lidstaten waar de afnemers zich bevinden, maar kunnen de verschuldigde btw via de OSS-aangifte in hun eigen lidstaat aangeven en betalen (efficiëntie). In dit opzicht worden onder de nieuwe regels de administratieve lasten voor ondernemers beperkt.¹⁷⁵ Wel zullen douaneautoriteiten kampen met een forse toename in het aantal zendingen door de afschaffing van de vrijstelling voor ingevoerde goederen met een te verwaarloze waarde (efficiëntie).

Onder de nieuwe regels vallen ondernemers die een omzet van niet meer dan € 10.000 behalen ten behoeve van intracommunautaire afstandsverkopen en intracommunautaire telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten niet onder de afstandsverkopenregeling. Als aan deze vereenvoudiging gestelde voorwaarden is voldaan (zie paragraaf 4.2.1) is de ondernemer btw verschuldigd over deze leveringen/diensten in de lidstaat waar de ondernemer is gevestigd. Als deze vereenvoudiging er niet was waren kleine ondernemers btw verschuldigd over de lage behaalde omzet in een andere lidstaat, terwijl kleine ondernemers die in dezelfde lidstaat zijn gevestigd wel gebruik kunnen maken van de kleineondernemersregeling en dus geen btw voldoen. Hierdoor ondervinden laatstgenoemde kleine ondernemers geen voordeel t.o.v. kleine ondernemers in andere lidstaten (neutraliteit). Als kanttekening merk ik op dat het toepassen van de nieuwe drempel de neutraliteit (enigszins) en efficiëntie van de btw-regelgeving ten goede komt, maar door het toepassen hiervan geen btw wordt geheven dat in overeenstemming is met het bestemmingslandbeginsel (effectiviteit). De heffing van btw dient volgens het *OESO International VAT/GST Guidelines* plaats te vinden volgens

¹⁷⁵ MvT, Kamerstukken II 2019/2020, 35527, nr. 3, p. 14 en 15.

het bestemmingslandbeginsel om neutraliteit in grensoverschrijdende goederenleveringen te verzekeren. Dat de heffing van btw niet toekomt aan de lidstaat waar het daadwerkelijke verbruik plaatsvindt heeft de Uniewetgever naar mijn mening voor lief genomen, omdat dit niet opweegt tegen de impact van de vereenvoudiging voor kleine ondernemers.¹⁷⁶

Lamensch stelt dat de invoering van het nieuwe drempelbedrag zal leiden tot verstoringen in de markt in het voordeel van kleine ondernemers die zijn gevestigd in lidstaten met een verlaagd btw-tarief (neutraliteit). Dit zou in combinatie met het voorstel van de EC om meer speelruimte te geven aan lidstaten in het vaststellen van hun tarieven ertoe leiden dat lidstaten de mogelijkheid geboden krijgen om kleine ondernemers aan te trekken.¹⁷⁷ Deze verstoringen zouden we niet uit het oog moeten verliezen aangezien kleine ondernemers extra gevoelig zijn hiervoor.¹⁷⁸ Wel vraag ik mij af of lidstaten als gevolg van de nieuwe regeling in staat zullen zijn om kleine ondernemers aan te trekken. De gemiddelde kosten voor een onderneming om zich te registreren en btw te voldoen in een andere lidstaat bedraagt al jaarlijks € 4100. Tevens dient de ondernemer alléén gevestigd te zijn in de lidstaat waar een lager btw-tarief geldt, want de regeling voor kleine ondernemers geldt niet als de kleine ondernemer gevestigd is in meer dan één lidstaat. Het is ook vereist dat de goederen worden verzonden vanuit de lidstaat van vestiging. De kleine ondernemer dient in deze lidstaat zijn goederen op te slaan om ze vervolgens te kunnen verzenden of vervoeren naar de lidstaten waar zijn afnemers zijn gevestigd.¹⁷⁹ Het lijkt mij in dit opzicht niet voordelig voor een kleine ondernemer om zich te vestigen in een andere lidstaat met als reden dat daar een lager btw-tarief geldt.

Tevens geldt het nieuwe drempelbedrag van € 10.000 voor kleine ondernemers niet voor intracommunautaire afstandsverkopen verricht door ondernemers die niet in de EU zijn gevestigd, ongeacht hun behaalde omzet. Lamensch stelt dat dit zou kunnen resulteren in een ongelijke behandeling tussen EU-ondernemers en niet-EU-ondernemers, omdat de vereenvoudiging niet geldt voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen.¹⁸⁰ Middelburg merkte hierbij op dat een dergelijke fiscale behandeling wel in lijn is met Guideline 4 van het *OESO International VAT/GST Guidelines*. Dit houdt in dat buitenlandse ondernemers wat betreft de hoogte van de heffing niet benadeeld of bevoordeeld mogen worden ten opzichte van binnenlandse ondernemers in het land waar de btw verschuldigd of betaald wordt, wat in onderhevige situatie niet het geval is. Tevens is bij intracommunautaire afstandsverkopen altijd btw verschuldigd in de EU, terwijl dat bij de levering van ingevoerde goederen niet altijd het geval is.¹⁸¹ Daarbij wil ik nog aan toevoegen dat niet-EU-ondernemers geen btw-

¹⁷⁶ Europese Commissie, Impact Assessment, SWD(2016) 379 final, p. 12 en 13.

¹⁷⁷ M. Lamensch, International VAT Monitor, 2017/2, p. 139 en 140.

¹⁷⁸ Impact Assessment, p.13.

¹⁷⁹ Explanatory Notes prepared by the Commission on VAT e-commerce rules, September 2020, p. 43.

¹⁸⁰ M. Lamensch, International VAT Monitor, 2017/2, p. 139 en 140.

¹⁸¹ D.B. Middelburg 2019.

nalevingskosten ondervinden bij het verkopen aan EU-consumenten¹⁸², terwijl dit wel het geval is voor EU-ondernemers die zich bezighouden met intracommunautaire afstandsverkopen.¹⁸³

De situatie kan zich ook voordoen dat gedurende het kalenderjaar de ondernemer het drempelbedrag van € 10.000 overschrijdt. In dit geval geldt de algemene regel voor afstandsverkopen en is btw verschuldigd in de lidstaat waar de goederen worden verzonden of vervoerd. De ondernemer kan hierbij gebruik maken van de OSS-regeling. Lamensch ziet een risico voor lidstaten dat kleine ondernemers de btw te laag aangeven om onder het drempelbedrag te blijven.¹⁸⁴ Wat niet het geval zou zijn indien de gevolgen van het overschrijden hiervan niet substantieel zou zijn. Dat de mogelijkheid bestaat dat er wordt gefraudeerd met het drempelbedrag is niets nieuws onder de zon.

De nieuwe btw-regels kennen ook een verscherping voor de vervoerseis die geldt voor afstandsverkopen (rechtszekerheid). Onder de huidige regels geldt dat de afstandsverkopenregeling van toepassing is indien het vervoer door of voor rekening van de leverancier wordt verzorgd. In de nieuwe situatie geldt dat de afstandsverkopenregeling van toepassing is indien het vervoer door of voor rekening van de leverancier wordt verzorgd, ook in de situatie dat de leverancier indirect tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen. Deze wijziging van de vervoerseis haalt eerdere onduidelijkheden weg en dient bedrijven die gebruik maken van de afstandsregeling rechtszekerheid te bieden.

5.2.2. OSS-aangifte voor intracommunautaire afstandsverkopen

De uitbreiding van de MOSS naar de OSS voor intracommunautaire afstandsverkopen is een ontwikkeling die voor veel ondernemers gunstig zal uitpakken. Ondernemers die gebruik zullen maken van de OSS-aangifte kunnen de verschuldigde btw over al hun B2C-diensten en intracommunautaire afstandsverkopen afdragen via één btw-aangifte. Hierdoor hoeven ondernemers zich niet meer in de lidstaten te registreren waar hun afnemers gevestigd zijn, mits gebruik wordt gemaakt van de OSS-regeling (efficiëntie). Dit is een positieve stap richting een efficiënt btw-systeem waarbij de btw-verplichtingen belastingplichtige er niet van weerhouden deel te nemen aan grensoverschrijdende e-commerce. Het is echter niet mogelijk om via de OSS-aangifte btw die in een andere lidstaat in rekening is gebracht in aftrek te brengen. De belastingplichtige moet een verzoek om teruggaaf indienen op grond van Richtlijn 2008/9/EG (efficiëntie).

¹⁸² De importeur van de goederen is namelijk verantwoordelijk voor het voldoen van de btw in plaats van de niet-EU-ondernemer die het goed verkoopt. In werkelijkheid betekent dit dat bij afstandsverkopen van ingevoerde goederen een aanzienlijke last wordt afgewenteld op de autoriteiten, post- en koeriersbedrijven en particulieren.

¹⁸³ Impact Assesment, p. 13.

¹⁸⁴ M. Lamensch, *International VAT Monitor*, 2017/2, p. 140.

De OSS-regeling kan ook voor belastingdiensten meer werk betekenen. Zeker in een lidstaat waarin veel bedrijven zich zullen registreren voor de OSS-aangifte (flexibiliteit). Zo is de Nederlandse belastingdienst en Douane in nauw contact met het bedrijfsleven om vooraf zoveel mogelijk in te kunnen spelen op de ontwikkelingen van het aantal aangiften. Ook zal er worden gebruik gemaakt van moderne data-analyse technieken en actor gericht toezicht om het toezicht flexibel te houden.¹⁸⁵ Het is voor belastingdiensten dus van uiterst belang dat hun systemen en personeel flexibel genoeg zijn om deze ontwikkelingen te kunnen bijhouden.

De OSS-aangifte voor intracommunautaire afstandsverkopen zal tevens gelden voor zowel EU-ondernemers als niet-EU-ondernemers (neutraliteit). In beginsel konden niet-EU-ondernemers alleen gebruik maken van de OSS-aangifte voor B2C-diensten, maar in een later stadium is dit ook uitgebreid naar intracommunautaire afstandsverkopen. Indien de OSS-regeling niet was opengesteld voor intracommunautaire afstandsverkopen door niet in de EU gevestigde belastingplichtige zou dit niet in lijn zijn met de ratio achter de nieuwe btw-regels, namelijk het verbeteren van de compliance voor niet in de EU gevestigde belastingplichtige.¹⁸⁶

5.2.3. Factureringsplicht

Indien een ondernemer gebruik zal maken van de OSS-regeling vervalt de factureringsplicht die geldt voor intracommunautaire afstandsverkopen. De ondernemer hoeft ter zake van deze leveringen geen factuur uit te reiken. Als de ondernemer ervoor kiest om een factuur uit te reiken dient hij in dit geval zich te houden aan de factureringsregels van zijn lidstaat. De niet in de EU gevestigde ondernemer moet zich houden aan de factureringsregels van de lidstaat van identificatie. Mocht de EU-ondernemer of niet-EU-ondernemer geen gebruik maken van de OSS-regeling dan geldt vooralsnog de factureringsplicht voor afstandsverkopen (efficiëntie). Volgens Merkx bevreemdt dit nu de situatie, aangezien de factureringsplicht voor afstandsverkopen initieel is ingevoerd om het overschrijden van de drempelbedragen te monitoren.¹⁸⁷ Nu deze drempelbedragen zijn komen te vervallen is het volgens Merkx logischer dat de factureringsplicht voor afstandsverkopen ook in de situatie dat geen gebruik wordt gemaakt van de OSS-regeling komt te vervallen.

¹⁸⁵ Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2019/20, 35527, nr. 7, p. 25.

¹⁸⁶ D.B. Middelburg 2019.

¹⁸⁷ M.M.W.D. Merkx, WFR 2018/146.

5.2.5. Toetsingsresultaten

Neutraliteit	Het wegvallen van de verschillende drempelbedragen zorgt voor een geüniformeerd btw-systeem inzake grensoverschrijdende afstandsverkopen (§ 5.2.1).	++
	De invoering van een drempelbedrag voor kleine ondernemers (§ 5.2.1).	+
	Voordeel voor kleine ondernemers die gebruik maken van de kleine ondernemingsdrempel en die gevestigd zijn in een lidstaat met een verlaagd btw-tarief (§ 5.2.1).	-
	Niet in de EU gevestigde ondernemers kunnen ten aanzien van hun intracommunautaire afstandsverkopen gebruik maken van de OSS (§ 5.2.2).	+
Efficiëntie	De OSS stelt belastingplichtige in staat om hun administratieve lasten aanzienlijk te verminderen doordat zij de verschuldigde btw over al hun B2C-diensten en intracommunautaire afstandsverkopen kunnen afdragen via één btw-aangifte. Ondernemers hoeven zich hierdoor ook niet meer te registreren voor de btw in verschillende lidstaten (§ 5.2.2).	++
	Niet in de EU gevestigde ondernemers kunnen ten aanzien van hun intracommunautaire afstandsverkopen gebruik maken van de OSS (§ 5.2.2).	+
	Door het wegvallen van de verschillende drempelbedragen hoeven ondernemers het overschrijden van deze drempelbedragen niet meer te monitoren (§ 5.2.1).	+
	Bestaande factureringsplicht voor intracommunautaire afstandsverkopen bij geen gebruik making van de OSS-regeling (§ 5.2.3).	-
	Het is niet mogelijk om via de OSS-aangifte btw die in een andere lidstaat in rekening is gebracht in aftrek te brengen, maar hiervoor dient de belastingplichtige een verzoek om teruggaaf in te dienen op grond van Richtlijn 2008/9/EG (§ 5.2.2).	-
Rechtszekerheid	De wijziging van de vervoerseis zorgt voor een verduidelijking en biedt belastingplichtige die gebruik maken van de afstandsverkopenregeling meer duidelijkheid (§ 5.2.1).	+
Effectiviteit	Door het wegvallen van de drempelbedragen wordt er eerder btw geheven overeenkomstig het bestemmingslandbeginsel (§ 5.2.1).	+

	Door invoering van de kleine ondernemersdrempel vindt heffing nog plaats in het land van oorsprong (§ 5.2.1).	-
	Lidstaten lopen het risico dat kleine ondernemers de btw over hun verkopen te laag aangeven om onder het drempelbedrag te blijven. Hierdoor wordt onterecht btw geheven volgens het oorsprongslandbeginsel (§ 5.2.1).	-
Flexibiliteit	Door een toename in het aantal grensoverschrijdende goederenleveringen zijn ondernemers actief in meerdere lidstaten en zullen meer ondernemers zich registreren voor de OSS om minder administratieve lasten te ondervinden. Voor lidstaten waar veel ondernemers zich registreren voor de OSS betekent dit voor belastingdiensten dat hun systemen en personeel zo flexibel mogelijk moeten zijn om deze ontwikkelingen te kunnen bijhouden (§ 5.2.2).	+/-

5.3. Toetsing afstandsverkopen van goederen uit derde landen

5.3.1. I-OSS

Een van de belangrijkste redenen voor het afschaffen van de vrijstelling voor het invoeren van goederen met een te verwaarlozen waarde is de concurrentieverstoring die ontstaat tussen niet in de EU gevestigde ondernemers en ondernemers die in de EU zijn gevestigd bij het bestaan van de vrijstelling (neutraliteit). Het afschaffen van deze vrijstelling zorgt er ook voor dat over ingevoerde goederen met een te verwaarloze waarde btw wordt geheven in het bestemmingsland (effectiviteit). Weliswaar schept de afschaffing van de vrijstelling gedeeltelijk een gelijk speelveld tussen niet-EU ondernemers en EU-ondernemers, maar bestaan er alsnog enkele risico's die dit kunnen verstoren. Door het bestaan van de vrijstelling van btw voor invoer van kleine zendingen zonder commerciële karakter (giften)¹⁸⁸ kunnen nog er concurrentieverstoringsen voordoen. Hoewel de vrijstelling voor invoer van kleine zendingen zonder commercieel karakter, in tegenstelling tot de vrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde, onderhevig is aan strengere voorwaarden, bestaat nog het risico dat ingevoerde goederen als giften worden aangemerkt om vooralsnog vrijgesteld ingevoerd te worden.

¹⁸⁸ Artikel 143 lid 1 sub b Btw-richtlijn en artikel 1 Richtlijn 2006/79/EG. Laatstgenoemde artikel regelt dat Goederen die zijn vervaardigd in kleine zendingen zonder commercieel karakter die door een particulier vanuit een derde land worden verzonden naar een andere particulier die zich in een lidstaat bevindt, zijn bij invoer vrijgesteld van omzetbelasting en accijnzen. Onder 'kleine zendingen zonder commerciële karakter' worden zendingen verstaan die tegelijkertijd i) een incidenteel karakter dragen; ii) uitsluitend goederen bevatten, bestemd voor persoonlijk gebruik van de geadresseerde dan wel voor gebruik door de leden van zijn gezin, mits blijkens de aard en de hoeveelheid der goederen aan die zendingen geen commerciële overwegingen ten grondslag liggen; iii) zijn samengesteld uit goederen waarvan de totale waarde niet meer bedraagt dan 45 EUR iv) door de afzender aan de geadresseerde worden gezonden zonder dat hiervoor enigerlei betaling plaatsvindt.

De afschaffing van de vrijstelling voor ingevoerde goederen met een te verwaarlozen waarde brengt veel compliance verplichtingen met zich mee. De i-OSS-regeling zal per 1 juli 2021 worden ingevoerd om deze compliance verplichtingen te verminderen (efficiëntie). Bij gebruikmaking van de i-OSS-regeling is bij invoer geen btw verschuldigd aan de grens, maar dient de btw ter zake van de ingevoerde afstandsverkopen maandelijks via de i-OSS-aangifte te worden aangegeven en voldaan. Ik zie hier het risico in dat leveranciers van buiten de EU vooralsnog in de gunstige positie verkeren door de ingevoerde goederen te onderwaarden. In het btw-pakket voor e-commerce is dit probleem nog niet aangepakt, terwijl non-compliance onder het huidige btw-systeem aanleiding was tot wijziging van de regels. Het succes van de i-OSS-regeling is dus afhankelijk van de bereidheid van de leveranciers in het doen van een correcte maandelijkse btw-aangifte over hun ingevoerde afstandsverkopen.¹⁸⁹

Het verstrekken van een i-OSS-identificatienummer aan de douaneautoriteiten betekent niet dat de leverancier ook daadwerkelijk de btw heeft aangegeven via de i-OSS-aangifte, aangezien deze aangifte pas plaatsvindt nadat de goederen zijn aangekomen in de EU (effectiviteit). Hierbij ontstaat het risico dat de goederen vrij van btw in het vrije verkeer bevinden indien de leverancier de btw op de ingevoerde afstandsverkopen niet aangeeft en uiteindelijk dus ook niet afdraagt. Achteraf gezien is de heffingssystematiek van de i-OSS toch niet zo waterdicht als van tevoren bleek. Verder kan niet zomaar worden aangenomen dat ondernemers die misbruik maken bij invoer onder de huidige regels geen misbruik zullen maken onder het nieuwe btw-systeem. Een grote zorg voor EU-lidstaten is dat ze geen middelen hebben om compliance van niet in de EU gevestigde ondernemers af te dwingen, wanneer de niet in de EU gevestigde ondernemer de ingevoerde goederen via de i-OSS-regeling aangeeft (flexibiliteit).¹⁹⁰ Zelfs in de situatie waarin de niet in de EU gevestigde ondernemer bereid is om een audit te laten uitvoeren, zijn de lidstaten afhankelijk van de documenten die deze ondernemer bereid is te verstrekken.

Op 12 december 2018 heeft de EC twee (aangenomen) wetsvoorstellen ingediend die het lidstaten gemakkelijker maakt om belastingfraude bij grensoverschrijdende e-commerce op te sporen.¹⁹¹ De eerste wetwijziging is opgenomen in de Richtlijn 2020/844.¹⁹² In de Btw-richtlijn is in Titel XI, hoofdstuk 4 de afdeling 2 bis toegevoegd, die bepaalt dat het vereist is voor betalingsdienaars (*Payment Service Providers (PSP)*) om gegevens over grensoverschrijdende e-commerce bij te

¹⁸⁹ D.B. Middelburg, WFR 2020/19.

¹⁹⁰ M. Lamensch, *International VAT Monitor*, 2017/2, p. 144.

¹⁹¹ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienaars, com(2018) 812 final en Europese Commissie, Voorstel voor een VERORDENING VAN DE RAAD tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft maatregelen ter versterking van de administratieve samenwerking om btw-fraude te bestrijden, com (2018) 813 final.

¹⁹² RICHTLIJN (EU) 2020/284 VAN DE RAAD van 18 februari 2020 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienaars.

houden.¹⁹³ Verder ziet het op de wijziging van de verordening over administratieve samenwerking op het gebied van btw. Hierin wordt nauwkeurig beschreven hoe de belastingdiensten van verschillende lidstaten zullen samenwerken om btw-fraude op te sporen en de naleving van btw-compliance te controleren.¹⁹⁴ Daar waar Richtlijn 2017/2455 niet voldoende handvatten biedt om btw-fraude tegen te gaan, vormen de nieuwe regels opgenomen in Richtlijn 2020/844 en Verordening 2020/283 een aanvulling op de nieuwe btw-regels inzake grensoverschrijdende e-commerce die per 1 juli 2021 in werking zullen treden en dienen bij te dragen aan de bestrijding van btw-fraude.¹⁹⁵ De betalingsaanbieders zouden lidstaten meer inzicht moeten geven in de bedragen die leveranciers hebben ontvangen ter zake van de afstandsverkopen. Dit zou een oplossing moeten vormen tegen het risico dat leveranciers niet de juiste hoeveelheid verschuldigde btw via de i-OSS aangeven.

Merkx en Janssen merken hierbij op dat de belastingautoriteiten gelimiteerd zijn in wat ze met de ontvangen informatie kunnen doen.¹⁹⁶ Zo ontvangen de belastingautoriteiten een overzicht van het geld dat is overgemaakt naar de leverancier, maar weten ze niet of dit geld afkomstig is van een consument of ondernemer. Hieruit kunnen ze niet halen of het gaat om een B2B-transactie of een B2C-transactie. Er kunnen ook verschillen zijn in de aard van de transactie. Naast betalingen via e-commerce kan het ook gaan om dividendbetalingen, betalingen voor intracommunautaire leveringen van goederen of verlegde B2B-diensten. In het geval de niet in de EU gevestigde leverancier gebruik maakt van een bank die buiten de EU is gevestigd zullen de lidstaten alleen de betalingsinformatie ontvangen die door de in de EU gevestigde bank van de EU-consument is overlegd, aangezien banken die niet in de EU zijn gevestigd geen verplichting hebben om informatie over de transactie te verstrekken.

5.3.2. Gebrek aan effectieve controlemaatregelen

Er kan in het algemeen worden gesteld dat de nieuwe btw-regelgeving voor e-commerce geen concrete oplossing vormt voor het gebrek aan effectieve controlemaatregelen (flexibiliteit).¹⁹⁷ Zo lijkt de lidstaat van identificatie een minimale prikkel te hebben om controles uit te voeren, aangezien de heffing van btw toekomt aan de lidstaat van verbruik. Daarbij komt nog kijken dat de lidstaat van verbruik weinig middelen heeft om de juistheid van de btw aangifte te verifiëren. Dit wordt met de nieuwe btw-

¹⁹³ Artikel 243 ter Btw-richtlijn bepaalt dat de PSP de verplichting heeft om betalingsgegevens bij te houden in het geval de betaler zich in een EU-lidstaat bevindt en de begunstigde in een andere EU-lidstaat of derde land.

¹⁹⁴ Europese Commissie, VERORDENING (EU) 2020/283 VAN DE RAAD van 18 februari 2020 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft maatregelen ter versterking van de administratieve samenwerking om btw-fraude te bestrijden.

¹⁹⁵ Raad van de EU, persmededeling, E-handel: Raad bereikt voorlopig akkoord over nieuwe regels voor uitwisseling betalingsgegevens btw, 8 november 2019. <https://www.consilium.europa.eu/nl/press/press-releases/2019/11/08/e-commerce-council-reaches-provisional-agreement-on-new-rules-for-exchange-of-vat-payment-data/>.

¹⁹⁶ M.M.W.D. Merkx & A.D.M. Janssen, International VAT Monitor 2019/6.

¹⁹⁷ M, Papis-Almansa, ERA Forum 2019/20, p. 214.

regelgeving ook niet makkelijker gemaakt, omdat deze controles naar verwachting meer tijd en middelen in beslag zullen nemen.¹⁹⁸

Allereerst speelt nog de onduidelijkheid hoe de douane de geldigheid van de i-OSS-identificatienummer zal verifiëren om vrijstelling te verlenen voor de invoer-btw. Om btw-fraude te voorkomen dienen de lidstaten de geldigheid van het i-OSS-identificatienummer via een elektronische controle uit te voeren.¹⁹⁹ Het controleren van de geldigheid van de i-OSS-identificatienummer aan de hand van VIES zou te omslachtig zijn en is het nog niet realistisch om te vertrouwen op een geautomatiseerde processen, omdat deze er simpelweg nog niet zijn. Ten tweede is het moeilijk in te schatten of de belastingautoriteiten effectief de juistheid van de i-OSS-aangiftes van niet in de EU gevestigde leveranciers kunnen controleren.²⁰⁰ Het nieuwe artikel 17 lid 1 sub e van Richtlijn 904/2010 kent een nieuwe verplichting voor lidstaten om maandelijks invoerlijsten en de waarde van de ingevoerde goederen te verstrekken. Deze invoerlijsten dienen te worden vergeleken met de ingediende i-OSS-aangifte om de juistheid hiervan te controleren. Alhoewel dit een extra controlemiddel is voor lidstaten om de juistheid van de i-OSS-aangifte te controleren, bestaat nog het praktisch probleem dat de belastingautoriteiten hun handen vol hebben met het verifiëren van de i-OSS-identificatienummer. Tevens zou deze vergelijking alleen relevant zijn indien de i-OSS-aangifte en de douaneaangifte in dezelfde maand worden ingediend.²⁰¹

Particulieren kunnen onder de nieuwe regels een beroep doen op de vrijstelling van invoer-btw, mits de leverancier of diens tussenpersoon zijn i-OSS-identificatienummer heeft verstrekt (effectiviteit). Dit brengt echter het risico op fraude met zich mee, aangezien de particulier op frauduleuze wijze gebruik kan maken van de vrijstelling op invoer-btw. De particulier kan in de invoeraangifte het i-OSS-identificatienummer vermelden van een leverancier of diens tussenpersoon die hem in het verleden dit nummer heeft verstrekt. Zonder effectieve controlematregelen lopen lidstaten het risico dat er onterecht gebruik wordt gemaakt van de vrijstelling van invoer-btw in het geval iemand in handen is van een willekeurig i-OSS-identificatienummer. Mocht er toch een foutief i-OSS-identificatienummer worden geconstateerd dan wordt er direct btw aan de grens geheven van de logistieke dienstverlener die de goederen heeft aangebracht.²⁰² Mocht dit het geval zijn dan wordt invoer-btw geheven als ware sprake is van de post- en koeriersregeling.²⁰³ Dit houdt in dat logistieke dienstverleners en postbedrijven via de koeriersregeling de verschuldigde btw via een maandelijkse aangifte kunnen indienen, mits de

¹⁹⁸ M. Lamensch, EC Tax Review 2018/27, p. 194.

¹⁹⁹ Artikel 47 *nonies* Richtlijn 904/2020 (met ingang van 1 juli 2021).

²⁰⁰ M. Lamensch, EC Tax Review 2018/27, p. 192.

²⁰¹ N. Terziev 2020, p. 48.

²⁰² VAT Expert Group 21st meeting – 11 February 2019, taxud.c.1.(2019)1204106, p.4.

²⁰³ D.B. Middelburg 2019.

ingevoerde goederen in de lidstaat van invoer blijven (efficiëntie). Deze regeling geldt dus indien geen gebruik wordt gemaakt van de i-OSS.

In de situatie waarin de particulier goederen met een intrinsieke waarde minder dan € 150 invoert en de leverancier zijn i-OSS-identificatienummer niet verstrekt aan de particulier, kan de i-OSS-regeling niet worden toegepast (rechtszekerheid). In dit geval mag de invoer niet plaatsvinden in het land van invoer, maar dienen de goederen onder de douaneregeling te worden vervoerd of verzonden naar lidstaat waar de particulier woont. De goederen mogen in deze lidstaat in het vrije verkeer worden gebracht en de particulier is ook invoer-btw verschuldigd in deze lidstaat. Doordat de goederen niet mogen worden ingevoerd in de lidstaat van invoer en er vervolgens geen sprake is van een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst van de goederen, ontstaat er geen mogelijkheid tot dubbele heffing.

5.3.3. Complexiteit nieuwe btw-regelgeving

In plaats van dat de nieuwe btw-regelgeving meer duidelijkheid schept t.o.v. de huidige complexe btw-regelgeving zal de nieuwe btw-regelgeving de complexiteit alleen maar vergroten door de verschillende manieren om btw te innen door verschillende actoren (efficiëntie). Vanaf 1 juli 2021 hangt dit niet alleen maar af van de intrinsieke waarde van de goederen, maar ook van de keuze van de leverancier of de persoon die de goederen bij de douane namens de consument om zich wel of niet te registreren voor de i-OSS.²⁰⁴ Ook in de gevallen waarbij de leverancier de btw voldoet met gebruikmaking van de i-OSS-regeling is het nog onduidelijk hoelang de belastingautoriteiten erover doen om de i-OSS-identificatienummer te verifiëren. Het is verder nog onduidelijk in hoeverre het laatgenoemde de vlotheid van het importproces zal beïnvloeden.²⁰⁵ Er wordt verwacht dat de nieuwe btw-regelgeving inzake e-commerce de reeds bestaande administratieve lasten voor zowel bedrijven als lidstaten aanzienlijk zal verhogen (efficiëntie).²⁰⁶

5.3.4. Ongelijke fiscale behandeling tussen EU-ondernemers en niet-EU-ondernemers

De nieuwe btw-regelgeving met betrekking tot ingevoerde afstandsverkoop kan leiden tot discriminatie tussen in de EU gevestigde ondernemers en niet in de EU gevestigde ondernemers.²⁰⁷ Lidstaten hebben de mogelijkheid om te bepalen dat uitsluitend het algemene btw-tarief van toepassing is indien gebruik wordt gemaakt van de post- en koeriersregeling, zelfs als bij een binnenlandse levering van dezelfde ingevoerde goederen een verlaagde tarief van toepassing is (neutraliteit). Lamensch merkt hierbij op dat het hiervoor genoemde mogelijk in strijd is met de non-discriminatiebepaling van de GATT.²⁰⁸ Deze

²⁰⁴ M. Papis-Almansa, ERA Forum 2019/20, p. 214.

²⁰⁵ M. Lamensch, EC Tax Review 2018/27, p. 192.

²⁰⁶ N. Terziev 2020, p. 49.

²⁰⁷ M. Lamensch, International VAT Monitor 2017/2, p. 143.

²⁰⁸ Artikel 3 lid 4 GATT.

bepaling verbiedt dat ingevoerde goederen, direct of indirect, benadeeld mogen worden – in de zin van hogere heffingen of kosten – ten op zichte van soortgelijke binnenlandse goederen. Tevens is dit niet in lijn met Guideline 4 van de OESO VAT Guidelines, welke bepaalt dat ter zake van de hoogte van de heffing buitenlandse belastingplichtige niet mogen worden benadeeld of bevoordeeld ten opzichte van binnenlandse ondernemers in het land waar de btw verschuldigd of betaald wordt.²⁰⁹

Middelburg merkt hierbij terecht op dat een door de vervoerder ingediende invoeraangifte niet volstaat om het verlaagde tarief toe te passen bij de post- en koeriersregeling, maar dat de particulier de invoeraangifte zelf moet indienen een sterke aanwijzing is dat sprake is van een benadeling die onverenigbaar is met de non-discriminatiebepaling van de GATT.²¹⁰ Het is ook niet vanzelfsprekend dat in de praktijk particulieren het initiatief nemen om gebruik te maken van de standaard invoerprocedure. Hierdoor zullen ingevoerde goederen zwaarder worden belast dan binnenlandse goederen. Om onder de nieuwe btw-regels de neutraliteit te waarborgen zou een aanpassing van deze regeling nodig zijn.

²⁰⁹ D.B. Middelburg, 2019.

²¹⁰ D.B. Middelburg, WFR 2020/19.

5.3.5. Toetsingsresultaten

Neutraliteit	Het afschaffen van de vrijstelling voor het invoeren van goederen met een te verwaarlozen waarde zorgt gedeeltelijk voor een gelijk speelveld tussen niet in de EU gevestigde ondernemers en in de EU gevestigde ondernemers. Doordat niet in de EU gevestigde ondernemers nog in staat zijn om de ingevoerde goederen te onderwaarden bestaat er nog een concurrentieverstoring tussen niet-EU-ondernemers en EU-ondernemers (§ 5.3.1).	+/-
	Het bestaan van de vrijstelling van btw voor invoer van kleine zendingen zonder commerciële karakter kan nog leiden tot concurrentieverstoringen (§ 5.3.1).	-
	Bij toepassing van de post- en koeriersregeling kunnen lidstaten bepalen dat uitsluitend het algemene btw-tarief van toepassing is, zelfs als bij een binnenlandse levering van dezelfde ingevoerde goederen een verlaagde tarief van toepassing is (§ 5.3.4).	-
Efficiëntie	De invoering van de i-OSS vermindert de compliance verplichtingen aanzienlijk, welke de afschaffing van de vrijstelling voor ingevoerde goederen met een te verwaarloze waarde met zich mee brengt (§ 5.3.1).	+
	Douaneautoriteiten zullen kampen met een forse toename in het aantal zendingen door de afschaffing van de vrijstelling voor ingevoerde goederen met een te verwaarloze waarde (§ 5.3.3).	-
	De nieuwe btw-regelgeving draagt bij aan de complexiteit van de btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen in plaats van meer duidelijkheid te scheppen. Dit komt doordat er verschillende manieren zijn om btw te innen door verschillende actoren (§ 5.3.3).	-
	Indien geen gebruik wordt gemaakt van de i-OSS-regeling kunnen logistieke dienstverleners en postbedrijven via de post- en koeriersregeling de verschuldigde btw via een maandelijkse aangifte indienen, mits de ingevoerde goederen in de lidstaat van invoer blijven (§ 5.3.2).	+
Rechtszekerheid	Wanneer de particulier invoert en de leverancier maakt geen gebruik van de I-OSS dan is er geen sprake van dubbele heffing, omdat de goederen bij invoer onder de douaneregeling worden geplaatst en pas in het vrije verkeer worden gebracht in de lidstaat van aankomst (§ 5.3.2).	+

Effectiviteit	Lidstaten lopen het risico dat buiten de EU gevestigde leveranciers de verschuldigde btw niet zullen afdragen via de i-OSS-aangifte, aangezien deze aangifte pas plaatsvindt nadat de goederen zijn aangekomen in de EU. Lidstaten zullen erop moeten vertrouwen dat leveranciers zich compliant zullen opstellen (§ 5.3.1).	--
	Door de afschaffing van de vrijstelling voor ingevoerde goederen met een te verwaarloze waarde wordt ook over deze goederen btw geheven in het bestemmingsland (§ 5.3.1).	+
	Mogelijkheid tot btw-fraude door het ontbreken van controlemaatregelen die misbruik van de i-OSS-identificatienummer tegengaan (§ 5.3.2).	-
Flexibiliteit	De nieuwe btw-regels die per 1 juli 2021 in werking treden zijn niet staat om de mogelijkheden tot btw-fraude tegen te gaan (§ 5.3.2).	-

5.4. Toetsing platformfictie

5.4.1. Duidelijkheid over gewenste reikwijdte art. 14bis Btw-richtlijn

In de fiscale literatuur was het onduidelijk in hoeverre de toepassing van artikel 14bis Btw-richtlijn strekt. De onduidelijkheid zat hem in de vraag of de platformfictie ook van toepassing is indien het platform nooit beschikt over de betaling van de consument.²¹¹ Lock e.a. onderscheiden twee soorten platforms, te weten ‘het franchisemodel’ en ‘het marktpleinmodel’. Voorbeelden van het franchisemodel zijn platforms zoals Amazon en AliExpress. De platforms onder het franchisemodel stellen strenge eisen aan leveranciers, maken gebruik van een eigen betalingssysteem en bepalen de voorwaarden van leveringen. Platforms onder het marktpleinmodel hebben een veel lossere band met de leveranciers. Deze leveranciers kunnen – onder behoud van het bepalen van de prijs en het stellen van eigen voorwaarden – tegen een vergoeding hun goederen op het platform verkopen. Platforms onder het franchisemodel beschikken over alle relevante informatie met betrekking tot het product en de verkoopprijs ervan, waardoor de platformfictie al snel van toepassing is op deze belastingplichtigen. Voor platforms onder het marktpleinmodel is dit niet eenvoudig vast te stellen, aangezien de betaling en de levering buiten het platform om plaatsvinden.²¹²

In artikel 5ter Btw-uitvoeringsverordening staat wanneer een platform de goederenlevering tussen een leverancier en een particuliere afnemer faciliteert (zie paragraaf 4.5.3). In de *Explanatory Notes* wordt

²¹¹ J.I.W. Lock ea., MBB 2019/1-5.

²¹² D.B. Middelburg 2019.

artikel 5ter Btw-uitvoeringsverordening nader toegelicht om duidelijkheid te scheppen over wanneer een platform deze goederenlevering faciliteert en wanneer hier geen sprake van is.²¹³ Allereerst wordt het platform geacht de goederenlevering te faciliteren indien het platform, direct of indirect een van de algemene voorwaarden²¹⁴ bepaalt waaronder de levering wordt verricht. Deze bepaling dient ruim te worden geïnterpreteerd, waarbij er niet alleen rekening moet worden gehouden met de contractuele relatie, maar ook met de economische realiteit en de uiteindelijke invloed van het platform op de feitelijke goederenlevering. Dit is al bijvoorbeeld het geval wanneer het platform het de afnemer mogelijk maakt om goederen in een winkelmand te plaatsen. Ten tweede geldt dat het platform wordt geacht de goederenlevering te faciliteren, indien het platform direct of indirect betrokken is bij het verlenen van goedkeuring om de afnemer te factureren voor de gedane betaling. Dit heeft betrekking op de situatie waarin het platform invloed heeft op wanneer en onder welke voorwaarden de afnemer betaalt. Het platform hoeft hierbij niet daadwerkelijk de betaling te innen of te ontvangen. Als derde geldt dat het platform wordt geacht de goederenlevering te faciliteren, indien het platform direct of indirect betrokken is bij de bestelling of de levering van de goederen. Deze bepaling dient ruim te worden geïnterpreteerd. Dit betekent namelijk niet dat het platform daadwerkelijk betrokken is bij het genereren van de aankooporder, maar strekt al tot de situatie waarin het platform de bestelling van goederen enigszins kan beïnvloeden, zoals het verstrekken van de bevestiging en/of de gegevens van de bestelling aan de afnemer en de betrokken leverancier.

Uit de toelichting van de *Explanatory Notes* valt te halen dat de condities waarbij een platform wordt geacht de goederenlevering tussen de leverancier en afnemer te 'faciliteren' ruim moet worden opgevat.²¹⁵ Eerder is verteld dat onder het marktplaatsmodel leveranciers tegen een vergoeding hun goederen op het platform kunnen verkopen. De betaling en levering van de goederen komen echter buiten het platform tot stand. Het platform weet in dit geval bijvoorbeeld niet wanneer de btw verschuldigd is. Toch kan de platformfictie van toepassing zijn voor een platform onder het marktplaatsmodel als niet wordt voldaan aan de cumulatieve voorwaarden in artikel 5ter Btw-uitvoeringsverordening. De ruime invulling van de bepaling doet echter geen recht aan platforms die onder het marktplaatsmodel vallen.²¹⁶ Dit zou namelijk betekenen dat het platform de verschuldigde btw bij leveranciers moet innen. Iets wat geen makkelijke opgave is, zeker niet wanneer de lidstaten zelf al moeite hebben om compliance af te dwingen bij niet-EU-leveranciers. Dit zou dus betekenen dat het platform de btw moet voorschieten of in het geval dat de leverancier de btw niet betaalt, de btw voor eigen rekening nemen. Dit leidt tot een ongewenste situatie, aangezien platforms als onbezoldigde

²¹³ Explanatory Notes prepared by the Commission on VAT e-commerce rules, September 2020, p. 21.

²¹⁴ Onder de algemene voorwaarden moet worden verstaan de rechten en plichten van de onderliggende leverancier en de afnemer in verband met de levering, zoals de prijs, het soort of de aard van de goederen, regelingen voor betaling, levering of eventuele garanties, Idem.

²¹⁵ Idem p, 21 & 22.

²¹⁶ J. .I.W. Lock ea., MBB 2019/1-5.

kassier van de staat juist zo veel mogelijk van de btw moeten worden ontlast.²¹⁷ De invoering van de platformfictie zal leiden tot een toename van de administratieve lasten voor platforms, maar daarentegen zullen de uitvoeringskosten van de belastingautoriteiten afnemen (efficiëntie).

5.4.2. Onbedoelde toepassing platformfictie op C2C-leveringen

Volgens artikel 5^{quater} lid 2 Btw-uitvoeringsverordening mag het platform ervan uitgaan dat de leverancier die de goederen verkoopt via het platform altijd een belastingplichtige is en dat de afnemer hiervan een niet-belastingplichtige is (rechtszekerheid & neutraliteit). Het platform kan de hiervoor genoemde veronderstellingen weerleggen, mits het over informatie beschikt die het tegendeel bewijzen. Volgens de *Explanatory Notes* dient deze bepaling het platform te bevrijden van een onevenredige last om in alle gevallen de status van leverancier en afnemer te verifiëren en er derhalve op is gericht om het platform meer rechtszekerheid te bieden. Vanuit het oogpunt van het platform is de achterliggende redenering van deze bepaling te begrijpen. Anders zou het platform bij elke goederenlevering moeten nagaan of de platformfictie van toepassing is en het over de desbetreffende levering btw is verschuldigd. Aan de andere kant bestaat wel de mogelijkheid dat het platform voor C2C-leveringen die via dit platform plaatsvinden de platformfictie toepast. Dit is een ongewenste situatie wat ongunstig is voor de neutraliteit, aangezien C2C-leveringen normaal gesproken niet onder de reikwijdte van de platformfictie vallen. Het belastingen van C2C-leveringen is niet gewenst in de btw, omdat C2C-leveringen goederen betreft die al in de consumptieve sfeer zijn terechtgekomen en door de platformfictie weer in de handelssfeer. Dit leidt tot cumulatie van de btw.²¹⁸

Volgens de *Explanatory Notes* mag bij het louter ontbreken van een btw-identificatienummer niet worden uitgegaan dat de leverancier geen belastingplichtige is. Naar mijn mening zou dit wel als doorslaggevend kunnen worden beschouwd aangezien volgens artikel 242 *Bis* Btw-richtlijn is opgenomen dat platforms met het oog op hun boekhoudplicht het btw-identificatienummer moeten bewaren. Overeenkomstig artikel 4 Btw-uitvoeringsverordening zou het platform kunnen aannemen dat de leverancier voor btw-doeleinden als belastingplichtige kwalificeert indien hij zijn btw-identificatienummer meedeelt aan het platform.²¹⁹

5.4.3. Beperkte aansprakelijkheid platforms

Zoals eerder vermeld heeft het platform, onder toepassing van de platformfictie, de goederen niet in zijn bezit en vindt de levering van goederen plaats tussen de leverancier en de afnemer. Dit kan ertoe leiden dat het platform niet altijd over informatie beschikt om aan zijn btw-verplichtingen te voldoen (rechtszekerheid & effectiviteit). Zo zouden leveranciers in deze situatie de zendingen kunnen

²¹⁷ D.B. Middelburg, WFR 2020/19.

²¹⁸ *Idem.*

²¹⁹ *Idem.*

onderwaarden, terwijl in de situatie waarin het platform wel over de juiste informatie beschikt de mogelijkheid tot onderwaarding zou kunnen worden beperkt. Het platform zal voor de juiste afhandeling van de btw-transactie afhankelijk zijn van de informatie die de leverancier en/of de afnemer voorafgaand aan of uiterlijk op het moment van afrekenen verstrekt. In artikel 5quater btw-uitvoeringsverordening is bepaald dat het platform niet verantwoordelijk wordt gesteld voor de voldoening van extra btw als door foutieve informatie te weinig btw is voldaan, maar dient het platform wel te bewijzen dat het niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat deze informatie onjuist was. Volgens de *Explanatory Notes* dient deze bepaling het platform meer rechtszekerheid te bieden is hun aansprakelijkheid voor de betaling van de btw beperkt in vooraf omschreven gevallen.²²⁰ De *Explanatory Notes* omschrijven twee eisen waaraan een platform moet voldoen om beperkt aansprakelijk te worden gesteld. Allereerst moet het platform in commercieel opzicht redelijke en zorgvuldige inspanningen leveren om bij de onderliggende leverancier alle informatie te verzamelen die hij nodig heeft om aan zijn btw-verplichtingen te kunnen voldoen. Ten tweede dient het platform te goeder trouw handelen en de zorgvuldigheid van een goed koopman betrachten.²²¹

Platforms die onder het marktplaatsmodel vallen – waarbij de betaling en levering buiten het platform tot stand komen – en waar de platformfictie voor geldt moeten in deze situatie de leverancier er nadrukkelijk op wijzen op het belang van het verstrekken van alle relevante informatie en bij verzuim van de leverancier hierin passende maatregelen te nemen. Aangezien desbetreffende platforms in beginsel al niet beschikken over informatie aangaande de betaling brengt dit deze platforms in een lastige bewijspositie, zeker omdat dit zou kunnen leiden tot onderwaarding van de zendingen. Dit zou ertoe kunnen leiden dat platforms die ter goeder trouw handelen alsnog aansprakelijk worden gesteld voor de voldoening van btw. Naar mijn mening een ongewenste uitkomst van de platformfictie. Daarbij dient nog te worden opgemerkt dat in het geval er onderwaarding van zendingen plaatsvindt dit zou kunnen leiden tot concurrentievervalsingen tussen niet-EU-ondernemers en EU-ondernemers.

5.4.4. Misbruik i-OSS-identificatienummer bij platforms

Voor een platform die afstandsverkopen van ingevoerde goederen uit derdelandsgebieden of derde landen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 faciliteert geldt de platformfictie. Het platform – of een in de EU gevestigde tussenpersoon indien het platform buiten de EU is gevestigd – kan de verschuldigde btw aangeven via de i-OSS-aangifte (efficiëntie).

In de situatie waarin in naam van de leverancier of de particuliere afnemer wordt ingevoerd geldt dat het i-OSS-identificatienummer van het platform of diens tussenpersoon moet worden verstrekt aan de Douane (effectiviteit). Ook hier kan het praktische probleem zich voordoen dat er misbruik wordt

²²⁰ Explanatory Notes prepared by the Commission on VAT e-commerce rules, September 2020, p. 23.

²²¹ Idem, p. 25 en 26.

gemaakt met het i-OSS-identificatienummer van het platform. De leverancier – die bij een eerdere levering het i-OSS-identificatienummer van het platform heeft gekregen – kan bij de levering van goederen aan consumenten, waarbij in dit geval geen gebruik wordt gemaakt van het platform, alsnog het i-OSS-identificatienummer gebruiken van dat platform. Hierdoor wordt de invoer-btw ten onrechte vrijgesteld.

5.4.5. Toetsing platformfictie

Neutraliteit	In het geval van onderwaardering van zendingen kunnen er concurrentieverstorings voordoen tussen niet-EU-ondernemers en EU-ondernemers (§ 5.4.3).	-
	C2C-leveringen kunnen onder de platformfictie vallen. Dit leidt tot cumulatie van de btw (§ 5.4.2).	--
Efficiëntie	De administratieve lasten zullen voor platforms toenemen, maar de uitvoeringskosten van belastingautoriteiten zullen daarentegen afnemen (§ 5.4.1).	+/-
	Het platform kan gebruik maken van de OSS-regeling ten aanzien van lokale leveringen die via het platform tot stand zijn gekomen (§ 4.5.4).	+
	Voor de platformfictie geldt dat de btw is verschuldigd op het tijdstip waarop de betalingsbevestiging, -goedkeuring of -toezegging van de afnemer wordt ontvangen. Hierdoor geldt eenzelfde tijdstip van verschuldigdheid van de btw (§ 4.5.2).	+
	Voor platforms die onder de platformfictie vallen geldt een boekhoudplicht en bewaartermijn van 10 jaar. Dit wijkt af van de reguliere bewaartermijn en zal voor onnodige lasten zorgen voor het platform, wat ten koste zal gaan van de uitvoerbaarheid (§ 4.5.6).	-
Rechtszekerheid	Platforms worden in een lastige bewijs positie geplaatst, omdat het moet bewijzen dat het niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat de verstrekte informatie van de leverancier onjuist was. Platforms die ter goeder trouw handelen kunnen alsnog aansprakelijk worden gesteld voor de voldoening van btw (§ 5.4.3).	-
	Platforms kunnen ervan uitgaan dat de leverancier die de goederen verkoopt via het platform altijd een belastingplichtige is en dat de afnemer hiervan een niet-belastingplichtige is. Hierdoor kunnen C2C-leveringen ook onder de platformfictie vallen (§ 5.4.2).	+

Effectiviteit	Platforms die over de betaling van de afnemer of de juiste informatie hierover beschikken kunnen het juiste bedrag aan btw voldoen. Hierdoor zullen de goederen niet worden ondergewaardeerd (§ 5.4.3).	++
	Indien het platform niet over de betaling beschikt of de juiste informatie van de leverancier heeft verkregen, maar de platformfictie wel van toepassing is, kan dit leiden tot een onderwaardering van de zendingen (§ 5.4.3).	--
	Mogelijkheid tot btw-fraude door het ontbreken van controlemaatregelen die misbruik van de i-OSS-identificatienummer tegengaan ontbreken (§ 5.4.4).	-
Flexibiliteit	De nieuwe btw-regels die per 1 juli 2021 in werking treden zijn niet staat om de mogelijkheden tot btw-fraude tegen te gaan.	-

5.5. Verbeteringen

5.5.1. Verbetering intracommunautaire afstandsverkopen

Een grote knelpunt dat momenteel nog in de Europese btw aanwezig is zijn de verschillende btw-tarieven. Momenteel worden de in de EU nog ongeveer 75 verschillende btw-tarieven toegepast.²²² Een unificatie van de btw-tarieven zou leiden tot een meer *level playing field* binnen de EU en vergemakkelijkt het ondernemers om het juiste btw-tarief toe te passen. Verder zou het de prikkels voor tariefshopping inzake B2C afstandsverkopen volledig doen wegnemen.²²³ Lidstaten zouden bijvoorbeeld ook niet de mogelijkheid hebben om hun tarieven op een dusdanige manier vast te stellen met als doel om kleine ondernemers aan te trekken. Toegegeven lijkt de unificatie van de btw-tarieven een onmogelijke uitdaging, maar ben ik van mening dat dit de EU een voordeel zal opleveren.

Het zou ook efficiënter zijn voor lidstaten om een gecentraliseerd OSS-portaal te introduceren voor EU-ondernemers die goederen en diensten leveren consumenten in de EU. Dit moet de huidige 28 nationale OSS-portalen vervangen.²²⁴ De lidstaat van bestemming van de afstandsverkopen is afhankelijk van de lidstaat van identificatie om de juiste hoeveelheid btw te innen. Er dient echter rekening gehouden te worden met het feit dat de lidstaat van identificatie niet genoeg tijd en middelen zal inzetten om btw te innen voor andere lidstaten. Een gecentraliseerde OSS-portaal zou zorgen voor meer transparantie tussen de lidstaten en zou de controles vergemakkelijken. Ook zal het leiden tot een vlottere herverdeling

²²² European Commission (2017), VAT rates applied in the Member States of the European Union, Taxud.c.1(2017).

²²³ M.T. Vroom 2017-2018, p.19.

²²⁴ 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.

van de btw-inkomsten naar lidstaten en vermindert het de kosten voor lidstaten in verband met het toezicht op de 28 verschillende OSS-portalen. Ik raad ook aan om het voor belastingplichtige mogelijk te maken om via de OSS-aangifte btw die in een andere lidstaat in rekening is gebracht in aftrek te brengen.

Tevens zou de factureringsplicht voor afstandsverkopen kunnen worden afgeschaft indien er geen gebruik wordt gemaakt van de OSS-regeling. Deze factureringsplicht diende ervoor om overschrijden van de drempelbedragen te monitoren. Nu deze drempelbedragen zijn komen te vervallen zou het ook logischerwijs zijn om de factureringsplicht voor afstandsverkopen te laten vervallen.²²⁵

5.5.2. *Verbetering afstandsverkopen van ingevoerde goederen*

Een nog bestaand probleem onder de nieuwe btw-regels is het risico dat niet-EU-leveranciers bij het invoeren van goederen deze zullen onderwaarden. Om dit probleem te kunnen tackelen zullen er op de lange termijn alternatieve methodes moeten worden onderzocht, omdat het blind vertrouwen dat alle niet in de EU gevestigde ondernemers zich compliant zullen opstellen geen duurzame oplossing is. Een van de veelbesproken optie is het gebruik van PSP's om gegevens over grensoverschrijdende e-commerce bij te houden. Dit is al een aangename ontwikkeling richting het fraudebestendig maken van de btw-regelgeving, maar of dit ook daadwerkelijk de oplossing is, zal nog moeten worden bezien. Het kan in ieder geval geen kwaad om alternatieve methodes te onderzoeken die btw-fraude inzake grensoverschrijdende e-commerce *real time* zullen monitoren. In de fiscale literatuur wordt hierbij gedacht aan het gebruik van blockchain of *split payments*.²²⁶

Een ander probleem dat nog speelt is het misbruik van de i-OSS-identificatienummers, waardoor onterecht de vrijstelling van invoer-btw wordt toegepast. Middelburg stelt voor dat dit kan worden opgelost door de introductie van een 'double check' op het moment dat de invoeraangifte wordt ingediend. Naast het feit dat de particuliere importeur de i-OSS-identificatienummer van de leverancier moet verstrekken, dient deze ook een geldige transactienummer te overhandigen. Dit transactienummer is door de leveranciers aan de douane verstrekt voor het moment dat de particuliere importeur de invoeraangifte wil verrichten. Mochten de verstrekte gegevens van de particuliere importeur niet overeenkomen met de door de leverancier verstrekte gegevens dan geldt op dat moment de post- en koeriersregeling.²²⁷

²²⁵ M.M.W.D. Merckx, WFR 2018/146.

²²⁶ D.B. Middelburg 2019.

²²⁷ D.B. Middelburg, WFR 2020/19.

5.5.3. *Verbetering platformfictie*

Een mogelijkheid voor belastingautoriteiten om btw-fraude in het licht van grensoverschrijdende e-commerce tegen te gaan is om meer samen te werken met online platforms. Platforms spelen een cruciale rol in de grensoverschrijdende e-commerce, bijvoorbeeld als intermediair tussen leveranciers en afnemers of als transporteur, maar ook de informatie waarover platforms beschikken zoals de vaststelling van de belastingplicht van de leveranciers. Zelfs in de situatie waarin het platform geen belastingplichtige is voor de btw is de informatie die het platform bezit over de vaststelling van de belastingplicht van de leverancier nuttig. Als platforms meer een rol zouden vervullen waarin ze ervoor zorgen dat leveranciers aan hun belastingverplichtingen voldoen of informatie delen met de belastingautoriteiten, zouden deze belastingautoriteiten in een betere positie verkeren om non-compliance tegen te gaan.²²⁸

De boekhoudplicht en bewaartermijn die geldt voor platforms die onder de platformfictie vallen bedraagt 10 jaar. Dit zal voor onnodige lasten gaan zorgen voor platforms, wat ten koste zal gaan van de uitvoerbaarheid. Om dit te voorkomen dient de bewaartermijn voor deze platforms afhankelijk worden gemaakt van de wetgeving van de lidstaat van identificatie. Dit zal namelijk moeten leiden tot een efficiënt systeem voor de overheid, maar ook een uitvoerbaar systeem voor het platform.²²⁹

²²⁸ E.C.J.M. Van der Hel-van Dijk & M.A. Griffioen, Intertax 2019/47/4, p. 401.

²²⁹ J.I.W. Lock, e.a., MBB 2019/1-5.

6. Conclusie

In dit hoofdstuk kom ik tot een beantwoording van de in hoofdstuk 1 geformuleerde onderzoeksvraag. Deze onderzoeksvraag luidt als volgt:

Voldoen de nieuwe btw-regels van grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten aan de beginselen van neutraliteit, efficiëntie, rechtszekerheid, effectiviteit en flexibiliteit – en zijn er verbeteringen mogelijk waardoor die beginselen beter worden gerespecteerd?

Met ingang van 1 juli 2021 zullen de nieuwe btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen aan EU-consumenten in werking treden. Dit omvat de regeling van afstandsverkopen binnen de EU, afstandsverkopen van ingevoerde goederen vanuit derde landen en de btw-regeling van platforms.

De ingrijpende wijzigingen voor intracommunautaire afstandsverkopen omvat het vervallen van de drempelbedragen, het invoeren van een drempelbedrag ten hoogte van € 10.000 voor kleine ondernemers, de aanscherping van de vervoerseis, de wijziging van de factureringsplicht en de invoering van de OSS voor intracommunautaire afstandsverkopen en B2C-diensten. Voor intracommunautaire afstandsverkopen van ingevoerde goederen wordt met ingang van 1 juli 2021 de vrijstelling voor het invoeren van goederen met een te verwaarlozen waarde afgeschaft. Met ingang van deze datum zal de i-OSS-regeling worden ingevoerd. Bij gebruikmaking van de i-OSS-regeling is bij invoer geen btw verschuldigd aan de grens, maar dient de btw ter zake van de ingevoerde afstandsverkopen maandelijks via de i-OSS-aangifte te worden aangegeven en voldaan. Indien geen gebruik wordt gemaakt van de i-OSS-regeling is er bij invoer btw verschuldigd aan de grens. Als de ingevoerde goederen in de EU-lidstaat van invoer blijven, kunnen logistieke dienstverleners en postbedrijven de verschuldigde btw via een maandelijks aangifte langs elektronische weg indienen. Dit wordt ook wel de post- en koeriersregeling genoemd. Wanneer een afstandsverkoop plaatsvindt van ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van meer dan € 150 kunnen de i-OSS en post- en koeriersregeling niet worden toegepast. Voor het invoeren van goederen zal dan het standaardregime van toepassing zijn. Platforms zullen met ingang van 1 juli 2021 verantwoordelijk worden gesteld voor het innen van btw op de levering aan consumenten indien het platform deze levering heeft gefaciliteerd. Op grond van artikel 14 bis Btw-richtlijn wordt het platform geacht onder fictie de goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd.

Neutraliteit

Het vervallen van de drempelbedragen en de invoering van een drempelbedrag ten hoogte van € 10.000 voor kleine ondernemers is een positieve ontwikkeling voor een neutraal btw-systeem. Kleine ondernemers die gevestigd zijn in een lidstaat met een verlaagd btw-tarief en gebruik zullen maken van deze drempel zullen echter een voordeel ondervinden ten opzichte van kleine ondernemers die gevestigd zijn in een lidstaat met een hoger btw-tarief. Dit komt de neutraliteit van de btw-regels niet ten goede. Een unificatie van de btw-tarieven zou leiden tot een meer *level playing field* binnen de EU en zouden lidstaten ook niet de mogelijkheid hebben om hun tarieven op een dusdanige manier vast te stellen met als doel om kleine ondernemers aan te trekken. Onder de nieuwe btw-regels kunnen niet in de EU gevestigde ondernemers ten aanzien van hun intracommunautaire afstandsverkopen gebruik maken van de OSS, wat de neutraliteit ten goede komt.

Het afschaffen van de vrijstelling voor het invoeren van goederen met een te verwaarlozen waarde zorgt gedeeltelijk voor een gelijk speelveld tussen niet in de EU gevestigde ondernemers en in de EU gevestigde ondernemers, wat dus gunstig is voor de neutraliteit. Daarentegen zijn niet in de EU gevestigde ondernemers nog in staat om de ingevoerde goederen te kunnen onderwaarden, waardoor de mogelijkheid voor concurrentievervalsingen nog bestaat tussen niet-EU-ondernemers en EU-ondernemers. Om de neutraliteit te kunnen waarborgen dient dit probleem te worden opgelost. Een optie is het gebruik van PSP's om gegevens over grensoverschrijdende e-commerce bij te houden. Verder kan het bestaan van de vrijstelling van btw voor invoer van kleine zendingen zonder commerciële karakter nog leiden tot concurrentievervalsingen. Voor de post- en koeriersregeling kunnen lidstaten bepalen dat uitsluitend het algemene btw-tarief van toepassing is, zelfs als bij een binnenlandse levering van dezelfde ingevoerde goederen een verlaagde tarief van toepassing is. Deze regeling is niet gunstig voor de neutraliteit. We zagen ook dat C2C-leveringen onder de platformfictie kunnen vallen. Dit leidt tot cumulatie van de btw wat ten koste zal gaan van de neutraliteit. Ook in de gevallen waarin het platform de levering faciliteert kunnen leveranciers zendingen onderwaarden waardoor er concurrentievervalsingen kunnen voordoen tussen niet-EU-ondernemers en EU-ondernemers.

Efficiëntie

De OSS zal belastingplichtige in staat stellen om hun administratieve lasten aanzienlijk te verminderen doordat zij de verschuldigde btw over al hun B2C-diensten en intracommunautaire afstandsverkopen kunnen afdragen via één btw-aangifte. Ondernemers hoeven zich hierdoor ook niet meer te registreren voor de btw in verschillende lidstaten. Ook hoeven ondernemers door het wegvallen van de drempelbedragen het overschrijden hiervan niet meer te monitoren. Dit is een gunstige ontwikkeling wat zorgt voor een efficiëntere btw-systeem. De bestaande factureringsplicht voor intracommunautaire afstandsverkopen, indien geen gebruik wordt gemaakt van de OSS, is echter niet efficiënt. De factureringsplicht was namelijk ingevoerd om het overschrijden van de drempelbedragen te kunnen

monitoren. Nu deze drempelbedragen zijn komen te vervallen lijkt het mij ook logischer om deze factureringsplicht af te schaffen. Het zou ook efficiënter zijn voor lidstaten om een gecentraliseerd OSS-portaal te introduceren voor EU-ondernemers die goederen en diensten leveren aan consumenten in de EU. Tevens is het niet mogelijk om via de OSS-aangifte btw die in een andere lidstaat in rekening is gebracht in aftrek te brengen, ten koste van de efficiëntie dient de belastingplichtige een verzoek om teruggaaf in te dienen op grond van Richtlijn 2008/9/EG.

De invoering van de i-OSS zal compliance verplichtingen aanzienlijk verminderen, welke de afschaffing van de vrijstelling voor ingevoerde goederen met een te verwaarloze waarde met zich mee brengt. In het geval geen gebruik wordt gemaakt van de i-OSS-regeling kunnen logistieke dienstverleners en postbedrijven via de post- en koeriersregeling de verschuldigde btw via een maandelijkse aangifte indienen, mits de ingevoerde goederen in de lidstaat van invoer blijven. Bovengenoemde punten zorgen voor een efficiënter btw-systeem. Daarentegen zullen douaneautoriteiten kampen met een forse toename in het aantal zendingen door de afschaffing van de vrijstelling voor ingevoerde goederen met een te verwaarloze waarde. Ook draagt de nieuwe btw-regelgeving bij aan de complexiteit van de btw-regels inzake grensoverschrijdende goederenleveringen in plaats van meer duidelijkheid te scheppen. Dit komt doordat er verschillende manieren zijn om btw te innen door verschillende actoren. Dit zal weer ten kosten gaan van een efficiënter btw-systeem.

Voor platforms geldt dat de administratieve lasten zullen toenemen, maar dat de uitvoeringskosten van belastingautoriteiten daarentegen zullen afnemen. Tevens zal het platform gebruik kunnen maken van de OSS-regeling ten aanzien van lokale leveringen die via het platform tot stand zijn gekomen. Voor de platformfictie geldt ook dat de btw is verschuldigd op het tijdstip waarop de betalingsbevestiging, -goedkeuring of -toezegging van de afnemer wordt ontvangen. Hierdoor geldt eenzelfde tijdstip van verschuldigdheid van de btw. Dit resulteert in een efficiëntere btw-systeem. Voor platforms die onder de platformfictie vallen geldt echter een boekhoudplicht en bewaartermijn van 10 jaar. Dit wijkt af van de reguliere bewaartermijn en zal voor onnodige lasten zorgen voor het platform, wat ten koste zal gaan van de uitvoerbaarheid en efficiëntie.

Rechtszekerheid

De wijziging van de vervoerseis zorgt voor een verduidelijking en biedt belastingplichtige die gebruik maken van de afstandsverkoopregeling meer duidelijkheid en rechtszekerheid. Wanneer de invoer van goederen geschied door een particulier en de leverancier geen gebruik maakt van de i-OSS dan is er geen sprake van dubbele heffing, omdat de goederen bij invoer onder de douaneregeling worden geplaatst en pas in het vrije verkeer worden gebracht in de lidstaat van aankomst. Dit biedt belastingplichtige meer rechtszekerheid. In de gevallen waarin het platform de levering faciliteert kunnen leveranciers zendingen onderwaarderen waardoor platforms hierdoor in een lastige bewijs

positie worden geplaatst, omdat het platform moet bewijzen dat het niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat de verstrekte informatie van de leverancier onjuist was. Platforms die ter goeder trouw handelen kunnen alsnog aansprakelijk worden gesteld voor de voldoening van btw. Dit biedt platforms geen rechtszekerheid. Wel kunnen platforms ervan uitgaan dat de leverancier die de goederen verkoopt via het platform altijd een belastingplichtige is en dat de afnemer hiervan een niet-belastingplichtige is. Hierdoor kunnen C2C-leveringen ook onder de platformfictie vallen, maar biedt dit het platform wel meer rechtszekerheid.

Effectiviteit

Het wegvallen van de drempelbedragen resulteert in een effectievere belastingheffing overeenkomstig het bestemmingslandbeginsel. Echter, door de invoering van de kleine ondernemersdrempel zal heffing nog plaatsvinden in het land van oorsprong. Lidstaten lopen verder ook het risico dat kleine ondernemers de btw over hun verkopen te laag aangeven om onder het drempelbedrag te blijven. Hierdoor wordt onterecht btw geheven volgens het oorsprongslaanbeginsel. Dit resulteert in een ineffectieve belastingheffing.

De nieuwe btw-regels voor afstandsverkopen van ingevoerde goederen is niet bepaald effectief, aangezien lidstaten het risico lopen dat niet-EU-leveranciers de verschuldigde btw niet zullen afdragen via de i-OSS-aangifte, aangezien deze aangifte pas plaatsvindt nadat de goederen zijn aangekomen in de EU. Ook bestaat er de mogelijkheid tot btw-fraude doordat er controlemaatregelen ontbreken die misbruik van de i-OSS-identificatienummer moeten tegengaan. Dit zou kunnen worden opgelost door de introductie van een ‘double check’ op het moment dat de invoeraangifte wordt ingediend. Particuliere importeurs moeten naast het verstrekken van de i-OSS-identificatienummer van de leverancier ook een geldige transactienummer te overhandigen aan de douane. Dit transactienummer moet overeenkomen met het transactienummer dat door de leverancier aan de douane is versterkt. Mocht dit niet overeenkomen dan geldt op dat moment de post- en koeriersregeling. Wat daarentegen wel effectief uitpakt is dat door de afschaffing van de vrijstelling voor ingevoerde goederen met een te verwaarloosbare waarde ook over deze goederen btw wordt geheven in het bestemmingsland.

Platforms die over de betaling van de afnemer of de juiste informatie hierover beschikken zijn in staat om het juiste bedrag aan btw te voldoen. Hierdoor zullen de zendingen niet worden ondergewaardeerd. Indien het platform echter niet over de betaling beschikt of de juiste informatie van de leverancier heeft verkregen, maar de platformfictie wel van toepassing is, kan dit leiden tot een onderwaardering van de zendingen. Om btw-fraude in kader van grensoverschrijdende e-commerce tegen te gaan zal het verstandig zijn voor belastingautoriteiten om meer samen te werken met online platforms. Platforms spelen namelijk een cruciale rol in de grensoverschrijdende e-commerce, bijvoorbeeld als intermediair tussen leveranciers en afnemers of als transporteur, maar ook de informatie waarover platforms

beschikken zoals de vaststelling van de belastingplicht van de leveranciers. Als platforms meer een rol zouden vervullen waarin ze ervoor zorgen dat leveranciers aan hun belastingverplichtingen voldoen of informatie delen met de belastingautoriteiten, zouden deze belastingautoriteiten in een betere positie verkeren om non-compliance tegen te gaan. Zo ontbreken bij belastingautoriteiten controlemaatregelen die misbruik van de i-OSS-identificatienummer tegengaan. Dit kan leiden tot btw-fraude, wat resulteert in een ineffectief btw-systeem.

Flexibiliteit

Door de toename in het aantal grensoverschrijdende goederenleveringen zijn ondernemers actief in meerdere lidstaten. Een belastingsysteem dient flexibel te zijn om technologische en commerciële ontwikkelingen bij te houden. De invoering van de OSS is een stap in de goede richting naar een flexibelere btw-systeem. Echter bestaan er nog mogelijkheden tot btw-fraude. De nieuwe btw-regels die per 1 juli 2021 in werking zullen treden zijn niet in staat om dit tegen te gaan. Een van de veelbesproken optie om richting een fraudebestendig btw-regelgeving te gaan is het gebruik van PSP's, maar of dit ook daadwerkelijk de oplossing is, zal nog moeten worden gezien. Het kan in ieder geval geen kwaad om alternatieve methodes te onderzoeken die btw-fraude inzake grensoverschrijdende e-commerce *real time* zullen monitoren, zoals het gebruik van blockchain of *split payments*.

Literatuurlijst

Artikelen

Abedier 2014

R. Abedier, E-commerce in de btw: werk aan de webshop?, 2014.

Bormann-Bakker & Floris, BTW-bulletin 2012/56

M. Bormann-Bakker & S. Floris, Afstand nemen van de afstandsverkoop?, BTW-bulletin 2012/56.

Braun 2002

K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2002.

Cornielje 2020

S.B. Cornielje, Cursus Belastingrecht Deventer: Kluwer: 2020.

Dirks, MBB 2019/5

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

Van Doesum 2009

A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (FM nr. 133) 2009.

Van Doesum, WFR 2020/210

A.J. van Doesum, Een faciliterend online goederenplatform is nog geen commissionair, WFR 2020/210.

Van der Hel-van Dijk & Griffioen, Intertax 2019/47/4

E.C.J.M. Van der Hel-van Dijk & M.A. Griffioen, Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud?, EU VAT Note, INTERTAX, Volume 47, Issue 4 (Kluwer Law International 2019).

Van Hilten & van Kesteren 2012

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer, 2012.

Lamensch, EC Tax Review 2018/27

M. Lamensch, Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One, EC Tax Review 27, 186–195 (2018).

Lamensch, International VAT Monitor 2017/2

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

Lamensch, IVM 2018/2.

M. Lamensch, 'European Union – Rendering Platforms Liable to Collect VAT and Pay VAT on B2C-imports: A Silver Bullet?', IVM 2018, nr. 2.

Lock ea., MBB 2019/1-5

J.I.W. Lock, M.M.W.D. Merckx, A.D.M. Janssen en R. Arendsen, 'De toekomst van de btw bij e-commerce: heffing via platforms', MBB 2019/1-5.

Merckx & Janssen, International VAT Monitor 2019/6

M.M.W.D. Merckx & A.D.M. Janssen, A New Weapon in the Fight against E-Commerce VAT Fraud: Information from Payment Service Providers, 30 International VAT Monitor 6 (2019).

Merckx 2011

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

Merckx, FED 2020/35

M.M.W.D. Merckx, Nieuwe btw-regels voor de e-commerce – de eerste stap, FED 2020/35.

Merckx, WFR 2017/59

M.M.W.D. Merckx, Nieuwe plannen voor BTW en e-commerce: eenvoudig, neutraal en minder verlies aan belastinginkomsten?, WFR 2017/59.

Merckx, WFR 2018/146

M.M.W.D. Merckx, 'Nieuwe btw-regels voore-commerce', WFR 2018/146;

Middelburg 2019

D.B. Middelburg, BTW EN E-COMMERCE IN DE EUROPESE UNIE (masterscriptie Erasmus Universiteit Rotterdam), 2019.

Middelburg, WFR 2020/19.

D.B. Middelburg, *Nieuwe btw-regels voor ingevoerde goederen*, WFR 2020/19.

Van Norden 2014

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

Papis-Almansa, Era Forum 2019/20

M. Papis-Almansa, VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?, ERA Forum 20, 2019.

Reugebrink 1990

J. Reugebrink, Omzetbelasting, Deventer: 1990.

Terziev 2020

N. Terziev, Vat and Customs controls in E-commerce, Thesis at Maastricht University (2020).

Tigelaar-Klootwijk 2013

Y.M. Tigelaar-Klootwijk, Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (diss.), Deventer: Kluwer, 2013, p. 163-164.

Van der Wulp & Zhang, Btw-brief 2018/97

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

Van Vliet 2019

D.G. Van Vliet, Douanerecht (FM nr. 90) 2019/10.2.5.5.

Vroom 2017/18

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

Europese Publicaties

Europese Commissie, De voltooiing van de interne markt, Witboek van de Europese Commissie aan de Europese Raad, Com (85) 310, 14 juni 1985.

Mededeling van de Europese Commissie van 27 oktober 2009 betreffende de grensoverschrijdende elektronische handel tussen ondernemingen en consumenten in de EU (15058/09).

Europese Commissie. (11 januari 2012), geraadpleegd via https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_12_5.

Europese Commissie (6 december 2012), '*Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt*', geraadpleegd via <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A52011DC0851>.

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

Mededeling van de Europese Commissie van 6 mei 2016, Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa, Com(2015) 192 final.

Guidelines resulting from the 104th meeting of 4-5 June 2015, document C – taxud.c.1(2015)4820411 – 876.

Europese Commissie (1 december 2016), '*Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce*', COM(2016) 757 final.

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

Europese Commissie, Impact Assessment, SWD(2016) 379 final.

Europese Commissie, Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkoop van goederen, COM(2016) 757 final.

European Commission (2017), VAT rates applied in the Member States of the European Union, Taxud.c.1(2017).

Europese Commissie, tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, Com(2018) 329 final.

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.

Voorstel voor een Uitvoeringsverordening van de Raad tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr.282/2011, (2018) 821 final.

Europese Commissie, Voorstel voor een VERORDENING VAN DE RAAD tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft maatregelen ter versterking van de administratieve samenwerking om btw-fraude te bestrijden, com (2018) 813 final.

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

Raad van de EU, persmededeling, E-handel: Raad bereikt voorlopig akkoord over nieuwe regels voor uitwisseling betalingsgegevens btw, 8 november 2019. <https://www.consilium.europa.eu/nl/press/press-releases/2019/11/08/e-commerce-council-reaches-provisional-agreement-on-new-rules-for-exchange-of-vat-payment-data/>.

Explanatory Notes prepared by the Commission on VAT e-commerce rules, September 2020, p. 44 en 45.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_nl.pdf.

Richtlijnen en verordeningen

Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.

Richtlijn 91/680/EEC van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen.

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.

RICHTLIJN (EU) 2020/284 VAN DE RAAD van 18 februari 2020 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienstaanbieders.

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.

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. Het DWU heeft per 1 mei 2016 het Communautair Douane.

VERORDENING (EU) 2020/283 VAN DE RAAD van 18 februari 2020 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft maatregelen ter versterking van de administratieve samenwerking om btw-fraude te bestrijden.

Uitvoeringsverordening (EU) 2020/893 van de Commissie van 29 juni 2020 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie.

Jurisprudentielijst

HvJ EU 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Cofreth en Strobel).

HvJ 3 mei 2001, nr. C-481/98 (Commissie/Frankrijk).

HvJ EU 22 mei 2008, nr. C-162/0 (Ampliscientifica).

HvJ EU 2 juli 2009, nr. C-7/08 (*Har Vaessen Douane Service B.V.*).

HvJ EU 18-06-2020, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485 (*KrakVet Marek Batko*).

Kamerstukken

Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2.

MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3.

Kamerstukken II 1992/93, 22712, nr. 6.

MvT, Kamerstukken II 2019/2020, 35527, nr. 3.

Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2019/20, 35527, nr. 7.

Overige bronnen

CBS, Nederland langs de Europese Meetlat 2019.

Challenges and Policy Issues, European Parliament's Special Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance (TAX3), 2018.

Deloitte, VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernization, (Final report – Lot 1 Economic analysis of VAT aspects of e-Commerce, Oktober 2015).

Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as
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.

Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, VAT Fraud: Economic Impact, presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, “A Borderless World: Realising the Potential of UNCTA (2019). Geraadpleegd via <https://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=2034>.

Worldometers (2020). Geraadpleegd via <http://www.worldometers.info/nl/>.