

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

BTW voor B2C, ja of nee?



Naam: G.F.M. (Gijs) Verresen

Studentnummer: 481527

Scriptiebegeleider: J. Gruson

Tweede beoordelaar: M.D.C. Gomes Vale Viga

Inleverdatum: 01-03-2021

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoud

1. Inleiding	5
1.1 – Aanleiding	5
1.2 – Probleemstelling.....	5
1.3 – Opzet	6
1.4 – Afbakening.....	6
2. E-commerce.....	7
2.1 Definitie e-commerce	7
3. Btw-heffing over goederenleveringen in of naar de Europese Unie.....	8
3.1 Europees kader.....	8
3.2. Belasting over toegevoegde waarde	9
3.3. Neutraliteit	9
3.3.1. Economische neutraliteit	9
3.3.2. Juridische neutraliteit.....	10
3.3.3. Externe neutraliteit	10
3.4 Plaats van levering en dienst.....	11
3.5 Intracommunautaire afstandsverkoopregeling	11
3.6 Mini-One-Stop-Shop.....	12
3.6.1 Unieregeling	13
3.6.2. Niet-Unieregeling	13
3.7 Invoer van goederen	14
3.7.1. Eén douane-unie	14
3.7.2. Vrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde.....	14
3.8 Deelconclusie hoofdstuk 3	15
4. Problematiek omtrent huidige btw-regelgeving.....	16
4.1. Het huidige btw-stelsel is te complex.	16
4.2. Onder het huidige stelsel wordt de neutraliteit niet gewaarborgd.	16
4.3. Aanzienlijke inkomstenderving	16
4.4 Deelconclusie Hoofdstuk 4.....	17
5. Btw-actieplan.....	18
5.1 Strategie voor een digitale eengemaakte markt.....	18
5.2 Btw-actieplan.....	18
5.3 Implementatie	19
5.4 Deelconclusie Hoofdstuk 5.....	19
6. Toetsingskader	20
6.1. Neutraliteit	20

6.2. Efficiëntie.....	20
6.3. Rechtszekerheid	20
6.4. Effectiviteit	21
7. Btw-regelgeving voor afstandsverkopen vanaf 1 juli 2021	22
7.1 Intracommunautaire afstandsverkopen	22
7.1.1. Wijziging van het drempelbedrag	22
7.1.2. MOSS wordt OSS	22
7.1.3. Aanscherping vervoerseis.....	23
7.2 Afstandsverkopen van goederen uit derde landen.....	23
7.2.1. Afschaffing van de vrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde.....	24
7.2.2. Afstandsverkopen van goederen uit derde landen	24
7.2.3. i-OSS	24
7.2.4 Bijzondere regeling voor de aangifte en de betaling van btw bij invoer	25
7.2.5. Afstandsverkopen van goederen uit derde landen met intrinsieke waarde hoger dan € 150	26
7.3. PSP-voorstel.....	26
7.4 Deelconclusie Hoofdstuk 7	27
8. Toetsing van de nieuwe btw-wetgeving.....	29
8.1 Intracommunautaire afstandsverkopen	29
8.1.1. Uniformering drempelbedragen	29
8.1.2. Uitbreiding naar de OSS	29
8.1.3. Facturering	30
8.1.4. Aanscherping vervoerseis.....	30
8.3 Afstandsverkopen van ingevoerde goederen	30
8.3.1. Afschaffing vrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde	30
8.3.2. i-OSS	30
8.3.3. Bijzondere regeling en problemen voor post- en koeriersdiensten	31
8.3.4. PSP-voorstel.....	32
8.5 Deelconclusie Hoofdstuk 8.....	32
9. Noodspoor	34
9.1 - Noodspoor.....	34
9.2 Deelconclusie Hoofdstuk 9	35
10. Conclusie	36
10.1 Intracommunautaire afstandsverkopen	36
10.2 Afstandsverkopen van ingevoerde goederen	36
9.3 Noodspoor	37

11. Literatuurlijst	38
---------------------------	----

1. Inleiding

1.1 – Aanleiding

Door de opkomst van het internet is het voor consumenten makkelijker dan ooit om goederen in andere landen te bestellen. Ieder jaar blijft dit aantal transacties stijgen, waar de coronapandemie een explosie aan bestellingen oplevert. Vanuit je luie stoel bestel je die leuke bank uit Zweden, die speciale fiets uit Frankrijk, dat speciale fotolijstje, ga zo maar door... Deze transacties zijn aan de orde van de dag, maar achter zo'n bestelling spelen meer zaken dan een consument zich realiseert. Vrijwel altijd zal btw vermeld staan op het bonnetje, maar achter dit kleine woord gaat een grote wereld aan wetbepalingen en jurisprudentie schuil. Daarnaast loopt de heffing niet altijd naar wens van de wetgever, zoals op dit moment het geval is. De mogelijkheden tot onlinehandel hebben zich zo snel opgevolgd, dat de btw-wetgeving deze niet bij heeft kunnen benen. Hierdoor zijn de nodige problemen ontstaan, welke in deze scriptie uitgebreid aan bod zullen komen.

Eén van de grootste problemen komt voort uit de vrijstelling voor invoer van goederen met een te verwaarlozen waarde. De strekking van deze vrijstelling is dat goederen met een waarde onder een bepaald drempelbedrag vrijgesteld van invoer-btw Europa kunnen worden ingevoerd. Deze vrijstelling maakt het non-EU bedrijven mogelijk hun producten in Europa tegen een lagere prijs aan te bieden. Dit leidt tot oneerlijke concurrentie voor de Europese ondernemers. Daarnaast wordt bij invoer op grote schaal gefraudeerd. Zo stellen belastingplichtigen met opzet de waarde van hun goederen te laag vast of doen zij onvolledig aangifte. Hierdoor lopen de lidstaten op hun beurt weer belastinginkomsten mis. Deze zogenaamde btw-kloof bedroeg in 2017 maar liefst € 137.5 miljard.¹

In de afgelopen jaren zijn reeds maatregelen genomen om btw-problematiek tegen te gaan, zoals de wijziging van plaatsbepalingsregels voor van digitale diensten en de invoering van de Mini-One-Stop-Shop. Met ingang van 1 juli 2021 staan echter omvangrijke wijzigingen op de agenda omtrent de in de eerste alinea genoemde transacties.² Deze wijzigingen maken onderdeel uit van het Btw-actieplan van de Europese Commissie om de btw-wetgeving fraudebestendiger te maken en ondersteunend ten aanzien van grensoverschrijdende goederentransacties aan particulieren. De hoogte van de btw zal niet wijzigen, dus stille hoop op het goedkoper worden van je bestellingen kun je voorlopig laten varen. Desalniettemin is het interessant om te zien wat de wijzigingen doen aan welke zaken de Europese wetgever in een dergelijk moderniseringstraject denkt. De wetswijzigingen van 1 juli 2021 zijn de directe aanleiding geweest voor het schrijven van deze scriptie.

1.2 – Probleemstelling

In deze bachelorscriptie wordt onderzoek gedaan naar de ontwikkeling binnen de btw-wetgeving op gebied van grensoverschrijdende goederenleveringen uit derde landen aan particulieren in de Europese Unie. Het onderzoek wordt gedaan aan de hand van de volgende probleemstelling:

“In hoeverre draagt de EU-wetgever met de nieuwe btw-regels bij aan een adequatere belastingheffing aangaande leveringen van buiten de EU dan onder het huidige btw-regime?”

¹ TAXUD/2015/CC/131, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, p. 8.

² 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, PbEU L 348 van 29 december 2018, p. 7-22.

1.3 – Opzet

De opzet van deze scriptie bestaat uit grofweg twee gedeelten. Binnen het eerste gedeelte, dat loopt vanaf Hoofdstuk 2 tot en met Hoofdstuk 4, ligt de focus met name op het huidige btw-regime omtrent B2C-leveringen en de daaruit volgende problematiek. Hoofdstuk 2 begint met een introductie van het begrip e-commerce, waarna de werkingssfeer en algemene heffingssystematiek van de omzetbelasting uiteengezet worden. Vervolgens wordt in Hoofdstuk 3 aandacht geboden voor de tot op heden aanwezige problematiek welke gemoeid gaat met grensoverschrijdende goederenleveringen uit derde landen. Nadat de problematiek de revue heeft gepasseerd wordt in Hoofdstuk 4 aandacht geschonken aan de strategie die de EC in het leven heeft geroepen om de problematiek te bestrijden. Hoofdstuk 5 vormt een nadere uitwerking van het toetsingskader, welke gestoeld is op de vastgestelde belastingprincipes voor e-commerce tijdens een conferentie van de OESO, gehouden te Ottawa in 1998. Deze belastingprincipes zijn tevens gebruikt in BEPS 1.

In het tweede gedeelte wordt de nieuwe wetgeving getoetst aan het toetsingskader. In Hoofdstuk 7 worden eerste de ingaande wetwijzigingen systematisch uitgewerkt, aan de hand van het aangenomen wetsvoorstel. Daarnaast wordt in dit hoofdstuk aandacht besteedt aan nieuwe initiatieven van de Europese wetgever en wordt de implementatie van de wetgeving door Nederland behandeld. De daadwerkelijke toetsing gebeurt aan de hand van inzichten in de literatuur en eigen inzichten vindt plaats in Hoofdstuk 8 en 9.

Aan het eind van ieder hoofdstuk volgt een deelconclusie, waarin de belangrijkste punten worden samengevat.

1.4 – Afbakening

De reikwijdte van dit onderzoek beperkt zich tot de wijzigingen in de btw-regels voor grensoverschrijdende afstandsverkoop (zowel binnen als buiten EU-verband). Met ingang van 1 juli 2021 veranderen niet enkel bepalingen op voornoemd gebied, bepalingen omtrent grensoverschrijdende (zowel binnen als buiten EU-verband) goederenleveringen, maar gaan tevens nieuwe regels gelden voor online platforms. Gezien het feit dat over deze regels een scriptie *an sich* kan worden geschreven, vallen deze vernieuwingen buiten de reikwijdte van deze studie.

2. E-commerce

Producten bestellen via internet, iedereen doet het. Niet enkel fysieke goederen, maar bijvoorbeeld ook digitale producten als e-books of online cursussen. Alle voorgenoemde producten kunnen geschaard worden onder e-commerce. E-commerce is booming business, er zijn zelfs (weliswaar kortstondige) opleidingen in te volgen. Ondanks de opmars ontbreekt vooralsnog een wereldwijd geaccepteerde definitie van het begrip. In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de enkele gebruikte definities en de definitie van e-commerce binnen deze studie.

2.1 Definitie e-commerce

De term e-commerce vormt een afkorting van het Engelse begrip 'electronic commerce', wat vertaald naar het Nederlands 'handel via internet' betekent. Deze handel kan plaatsvinden op verschillende niveaus, waarvan de meest voorkomende van ondernemer naar consument (B2C) is. Ondanks het feit dat e-commerce een alledaags fenomeen is ontbreekt in de fiscale wetgeving een definitie welke het gehele toepassingsbereik van het begrip omvat. Derhalve heeft de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO)³ gepoogd een universele definitie vast te stellen. De meest recente definitie die zij heeft vastgesteld luidt als volgt:

*"An e-commerce transaction is 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. The goods or services are ordered by those methods, but the payment and the ultimate delivery of the goods or services do not have to be conducted online. An e-commerce transaction can be between enterprises, households, individuals, governments, and other public or private organisations."*⁴

Logischerwijs moet sprake zijn van een transactie via internet, maar daarnaast stelt de OESO vast dat de betalings- en leveringsmethode geen rol spelen. In het Base Erosion and Profit Shifting Action Plan 1, Action 1, dat werd opgezet om de door digitalisering veroorzaakte belastingproblemen in kaart te brengen, heeft de OESO vastgehouden aan bovenstaande definitie.⁵ Echter hanteren enkel de lidstaten van de OESO bovenstaande definitie, waardoor deze in andere landen kan afwijken.

Binnen de btw-richtlijn bestaan echter wel degelijk begripsbepalingen omtrent elektronische handel. Deze bepalingen zien op de langs elektronische weg verrichte diensten uit artikel 58 van de btw-richtlijn. Zo bevindt zich in de btw-richtlijn een bijlage met langs elektronische weg verrichte diensten en kent de Uitvoeringsverordening een verdere toelichting met concrete voorbeelden van deze diensten.⁶ Binnen dit onderzoek staan echter de B2C-goederenleveringen binnen de e-commerce centraal, waardoor voorgenoemde wettelijke bepalingen niet als maatstaf kunnen worden gebruikt. De eerdergenoemde definitie van de OESO omvat echter wel de fysieke goederen component, waardoor binnen deze scriptie bij deze definitie aangesloten wordt.

³ De OESO is een samenwerkingsverband van 36 landen dat sociaal en economisch beleid bestudeert en coördineert.

⁴ OECD (2011). OECD Guide to Measuring the Information Society 2011, p.72.

⁵ OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report, p.55.

⁶ Bijlage II Btw-richtlijn & artikel 7 Btw-Uitvoeringsverordening 282/2011.

3. Btw-heffing over goederenleveringen in of naar de Europese Unie

Sinds de jaren '30 wordt in Nederland een vorm van omzetbelasting geheven. Onder de eerste variant werden de opbrengsten gebruikt om de kosten van de toenmalige crisis te dekken. In de tussentijd is op omzetbelastinggebied echter veel veranderd. Zo wordt gebruik gemaakt van een andere heffingssystematiek en is de omzetbelasting op Europees niveau geharmoniseerd. In dit hoofdstuk wordt allereerst het Europees kader van de Omzetbelasting besproken. Vervolgens wordt de heffingssystematiek aan het licht gebracht. In de daaropvolgende paragraaf komt het neutraliteitsbeginsel binnen de btw aan de orde, waarna de huidige wettelijke bepalingen omtrent grensoverschrijdende aan bod komen in combinatie met de Mini-One-Stop-Shop (hierna: MOSS). Ten slotte wordt aandacht besteedt aan de invoer van goederen uit derde landen.

3.1 Europees kader

Vandaag de dag kan de omzetbelasting niet los gezien worden van de Europese Unie (hierna: EU). Na de invoering van de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968), welke tot de dag van vandaag van kracht is, vindt heffing van omzetbelasting al sinds 1977 op Europees geharmoniseerde grondslag plaats.⁷ Gestoeld op doelstellingen van de EU wordt gestreefd naar een interne markt binnen de Unie. In 1985 introduceerde de Europese Commissie, welke verantwoordelijk is voor het opstellen van nieuwe Europese wetsvoorstellen, het zogenaamde Witboek, waarin de strategie tot verwezenlijking van de interne markt ontvouwd werd.⁸ Vanaf integratie van de nieuwe markt moest heffing plaatsvinden op basis van het oorsprongslandbeginsel, waarbij geheven zou worden in de lidstaat van vestiging van de leverancier. Wegens bezwaar van enkele landen tegen het nieuwe systeem werd echter een overgangsregeling in het leven geroepen, welke in plaats van de vier jaar die zij geacht werd werking te hebben, vandaag de dag nog steeds van kracht is.

In eerste instantie betrof de overgangsregeling een tijdelijke maatregel, welke vervangen zou worden door definitieve maatregelen die heffing naar het oorsprongslandbeginsel bewerkstelligden. Onder de overgangsregeling zijn de fiscale grenzen tussen de Europese lidstaten verdwenen om te voldoen aan de eisen van de interne markt. Derhalve werd ook belastingheffing bij invoer en uitvoer tussen lidstaten afgeschaft. Gedurende de jaren bleef significante vooruitgang voor nieuwe wetgeving echter uit en besloot de EC in 2012 om de doelstelling voor een definitief btw-stelsel gebaseerd op het oorsprongslandbeginsel los te laten en te vervangen voor een stelsel gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel.⁹

De heffingsgrondslag van het Europees geharmoniseerde btw-stelsel ligt besloten in de Btw-richtlijn. Een dergelijke richtlijn kan de Europese wetgever gebruiken als wetgevingsinstrument om invloed uit te oefenen op de nationale wetspraktijk. Richtlijnen zijn verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat, maar hoeven niet één op één in de wetgeving te worden geïmplementeerd.¹⁰ Op nationaal niveau heeft Nederland dit gedaan in de Wet OB 1968. De Wet OB 1968 is derhalve qua systematiek een weerspiegeling van de Btw-richtlijn.

Het is mogelijk dat onduidelijkheid bestaat omtrent de uitleg van de richtlijnbevestigingen. In dat geval kunnen nationale rechters zich wenden tot het Hof van Justitie (hierna: HvJ) en deze prejudiciële vragen voorleggen. Het Hof van Justitie is een Europees rechtsorgaan dat onder andere bevoegd is

⁷ G.J. van Slooten, A. van Dongen & M.W.C. Soltysik 2019/1.3.1.

⁸ Van Hilten & Van Kesteren (2017), p.24.

⁹ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018) 20 final.

¹⁰ Van Hilten & Van Kesteren (2017), p.33.

uitspraak te doen over de uitleg van richtlijnen.¹¹ Via de prejudiciële vragen geeft het HvJ in dit geval aan hoe de bepalingen van de Btw-richtlijn moeten worden uitgelegd.

3.2. Belasting over toegevoegde waarde

In artikel 1 lid 2 Btw-richtlijn wordt bepaald dat de heffing plaatsvindt op basis van een belasting over de toegevoegde waarde (ook wel: btw). De wetsdefinitie daarvan luidt als volgt:

“Het gemeenschappelijke BTW-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond. Bij elke handeling is de BTW, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Het gemeenschappelijke BTW-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”¹²

De btw kenmerkt zich als een algemene verbruiksbelasting. Beoogd wordt, zoals de naam duidelijk maakt, het (consumptieve) verbruik van goederen en diensten te belasten. In de praktijk wordt de belasting omwille van eenvoud echter niet van de consumenten geheven, maar van de toeleverancier. Dit staat ook wel bekend als een indirecte belasting, waarbij de gebruiker betaalt de belasting en de ondernemer deze afdraagt aan de fiscus. Uitgangspunt van een verbruiksbelasting is dat geheven wordt in de lidstaat van verbruik.¹³

Belasting wordt in rekening gebracht op de waarde die een ondernemer aan een product toevoegt. Tegelijkertijd kan deze ondernemer voorbelasting die hij bij inkoop in rekening heeft gekregen in aftrek nemen. Op deze manier komt de strikt evenredige belastingdruk tot stand die volgt uit de richtlijn, welke met name van belang is in het kader van neutraliteit. Doordat de btw door heel de keten in rekening wordt gebracht wordt in iedere stap een gedeelte afgedragen.¹⁴

3.3. Neutraliteit

Een van de belangrijkste begrippen binnen de btw is het begrip neutraliteit. Belangrijk is dat de btw een neutrale werking heeft, wat betekent dat voor consumenten de belastingdruk hetzelfde hoort te zijn ongeacht wat, waar en bij wie hij iets koopt. De belastingheffing zou zo min mogelijk van invloed moeten zijn op het nemen van economische beslissingen. Binnen het begrip kan onderscheid tussen economische, juridische en externe neutraliteit worden gemaakt. Laatstgenoemde vorm van neutraliteit is van groot belang voor de grensoverschrijdende leveringen die centraal staan in deze scriptie.

3.3.1. Economische neutraliteit

Economische neutraliteit heeft als belangrijkste kenmerk dat de heffing van btw de concurrentieverhouding tussen ondernemers niet verstoort. Verstoring wordt voorkomen door gelijke goederen op een gelijke manier te behandelen. Dit ligt in lijn met het systeem van de btw als algemene verbruiksbelasting. Door het particuliere verbruik aan btw te onderwerpen kan de concurrentieverhouding op eenzelfde niveau gehandhaafd blijven. De hoogte van de belasting moet daarbij onafhankelijk zijn van de lengte van de bedrijfskolom en worden afgewenteld op de consument. Door ondernemers een recht op aftrek van voorbelasting te verlenen drukt de uiteindelijke belasting op de consument, welke dit aftrekrecht niet heeft. Hierdoor is het de

¹¹ Artikel 267 VWEU.

¹² Art. 1 lid 2 Btw-richtlijn.

¹³ Van Hilten & Van Kesteren (2017), p.7.

¹⁴ Van Hilten & Van Kesteren (2017), p.17.

consument die de btw daadwerkelijk betaald en daardoor blijft de economische neutraliteit binnen de bedrijfskolom gehandhaafd.¹⁵

Volledige economische neutraliteit is evenwel een utopie. Belastingheffing zal namelijk altijd van invloed zijn op economische beslissingen en hebben vrijstellingen en verlaagde tarieven thans een versturende werking binnen de btw kunnen tevens versturend werken. Zaak is derhalve deze verstoringen tot een minimum te beperken.

3.3.2. Juridische neutraliteit

Waar voor de economische neutraliteit van belang is dat de consument de belasting voldoet om de concurrentieverhoudingen niet te verstoren, ziet de juridische neutraliteit op een neutrale werking van de mededinging. Hiermee wordt bedoeld dat economisch gelijke verrichtingen op een gelijke manier behandeld moeten worden voor de btw. Deze neutraliteit kan daardoor ook wel gezien worden als een uitvloeisel van het gelijkheidsbeginsel. Voor gelijke goederen en diensten dient de belastingdruk evenredig te zijn. Daarnaast dienen belastingplichtigen die vergelijkbare activiteiten verrichten op eenzelfde manier in de heffing te worden betrokken. Voor consumenten moet het dus niets uitmaken of ze hetzelfde goed bij ondernemer A of ondernemer B kopen.

Van Doesum stelt dat het eenvoudbeginsel een uitvloeisel van het neutraliteitsbeginsel is.¹⁶ Doordat het neutraliteitsbeginsel eenvoudige en gelijke toepassing ten aanzien van bedrijven vereist, is de wetgeving ook gebaad bij eenvoud. Een complexe belastingheffing heeft voor kleinere ondernemers namelijk een groter effect dan voor grote ondernemers, wat een versturend effect op de neutraliteit heeft.

3.3.3. Externe neutraliteit

Voor de btw-regels voor grensoverschrijdende goederenleveringen speelt de externe neutraliteit een belangrijke rol. De btw kent in dit geval een neutrale werking indien bij de invoer van goederen een gelijke belastingdruk geldt aan de binnenlandse belastingdruk. Het moet namelijk niet uitmaken of een consument een bepaald goed in het binnen- of buitenland koopt, er moet een gelijke belastingdruk gelden.¹⁷ Is dit niet het geval, dan zou een particulier een goed beter in het buitenland kunnen kopen, waar eventueel een lager belastingpercentage geldt, het zogenaamde 'tariefshoppen'. Deze gedachtegang vindt koppeling met het bestemmingslandbeginsel, doordat het tarief van het land van verbruik als aanknopingspunt genomen wordt.

Om tot een neutrale heffing te komen bij grensoverschrijdende transacties is het evenwel van belang dat het land van uitvoer geen belasting heft. Immers moeten de goederen het land belastingschoon verlaten, zodat het land van aankomst haar binnenlandse tarief kan heffen. In deze heeft de wetgever in een oplossing voorzien door een nultarief in te stellen voor uitvoer. Bij uitvoer wordt btw tegen een nihil tarief geheven en de uitvoerende ondernemer kan toch zijn of haar voorbelasting in aftrek brengen, waardoor het goed het land belastingschoon verlaat.¹⁸ Door het verdwijnen van de fiscale grenzen tussen lidstaten heeft de wetgever voor grensoverschrijdende transacties tussen EU-lidstaten een systeem in het leven geroepen dat vergelijkbaar is met het nultarief bij uitvoer, namelijk dat voor intracommunautaire transacties. Deze regeling geldt echter alleen voor B2B-transacties, waar in deze studie geen nadere aandacht geschonken wordt.

¹⁵ A. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw. Deventer: Kluwer.

¹⁶ A. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw. Deventer: Kluwer.

¹⁷ Van Hilten & Van Kesteren (2017), p.52.

¹⁸ Van Hilten & Van Kesteren (2017), p.52.

3.4 Plaats van levering en dienst

Uit het karakter van de btw volgt dat aangesloten dient te worden bij het bestemmingslandbeginsel. Door vast te houden aan de plaats van bestemming als plaats van heffing komt de belasting terecht op de plaats waar deze wordt verbruikt.¹⁹ In het kader van de opheffing van de fiscale grenzen tussen lidstaten zijn de plaatsbepalingsregels van groot belang, omdat geen sprake meer is van in- en uitvoer in het intracommunautair handelsverkeer. Daarnaast omdat mogelijk dubbele heffing ontstaat doordat de betrokken landen recht op heffing van btw zouden claimen.

Uit praktisch oogpunt heeft de wetgever bepaald dat indien vervoer plaatsvindt in verband met de levering, de lidstaat van aanvang van het vervoer de plaats van levering is.²⁰ Belastingplichtigen zouden anders namelijk in verschillende lidstaten aangifte moeten doen en een ingewikkelde administratie bij moeten houden. Heffing in de lidstaat van vertrek strookt evenwel met de gedachte van het bestemmingslandbeginsel, namelijk de plaats van heffing is de plaats van verbruik.

Voor B2B- en B2C-transacties is dit opgelost door de invoer van goederen belastbaar te stellen met btw, ingeval van goederen uit derde-landen. Om ondanks de afschaffing van fiscale grenzen voor B2B-transacties toch aan te sluiten bij het bestemmingslandbeginsel. Om toch aan te sluiten bij het bestemmingslandbeginsel is een systeem van intracommunautaire leveringen en -verwervingen ingevoerd, waarbij sprake is van aftrek van voorbelasting in combinatie met een nultarief bij uitvoer.²¹ Op gebied van grensoverschrijdende B2C-transacties tussen lidstaten geldt een regeling voor afstandsverkopen, waarbij de plaats van levering verlegd wordt naar de lidstaat van aankomst. Deze regeling vindt nadere uiteenzetting paragraaf 3.5.

Voor diensten geldt met ingang van 1 januari 2010 dat ingeval van B2B-transacties de dienst geacht wordt plaats te vinden in het land van de afnemer. In dat kader vindt de wetgeving reeds aansluiting bij het bestemmingslandbeginsel. Voor B2C-transacties is de plaats van dienst de plaats van vestiging van de dienstverrichter.²² Uitzondering daarop zijn onder andere de telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten (TBE-diensten), waarbij de heffing verlegd wordt naar de woonstaat van de consument.²³ bepaald als plaats van vestiging van de dienstverrichter. Gezien het feit in deze scriptie beoogd is de problematiek omtrent grensoverschrijdende goederenleveringen weer te geven zal aan deze plaatsbepalingsregels geen nadere aandacht worden besteedt.

3.5 Intracommunautaire afstandsverkopenregeling

Wegens het karakter van de omzetbelasting is heffing naar het bestemmingslandbeginsel gewenst. In paragraaf 3.4 is naar voren gekomen dat in geval vervoer plaatsvindt in verband met een B2C-goederenlevering, heffing in de lidstaat van vertrek plaatsvindt. Om heffing sneller te laten corresponderen met het bestemmingslandbeginsel is de afstandsverkopenregeling in het leven geroepen. Deze bepaling kent speciale plaatsbepalingsregels voor grensoverschrijdende intracommunautaire B2C-goederenleveringen, waarbij de plaats van levering wordt verlegd naar de lidstaat van aankomst. Zonder toepassing van de afstandsverkopenregeling geldt de hoofdregel van artikel 5 Wet OB 1968.

Allereerst is belangrijk om te onderscheiden dat voorgenoemde afstandsverkopen geen belastbaar feit op zich zijn, maar voor B2C-transacties een andere plaatsbepaling geven. Het belastbare feit als

¹⁹ Van Hilten & Van Kesteren p. 159

²⁰ Artikel 5 lid 1 sub a Wet OB 1968.

²¹ Artikel 17a Wet OB 1968.

²² Artikel 6 lid 1 & 2 Wet OB 1968.

²³ Artikel 6h lid 1 Wet OB 1968.

zodanig blijft de levering van goederen als in artikel 1 sub a Wet OB 1968. Voor verplichte toepassing van de afstandsverkoopregeling gelden een aantal cumulatieve voorwaarden:

1. De afnemer is een particulier of een daarmee gelijkgestelde.

De regeling geldt voor B2C-transacties, waardoor een logisch gevolg is dat de afnemer een particulier of daarmee gelijkgestelde dient te zijn. Gelijkgestelden zijn: een niet-belastingplichtige rechtspersoon, een landbouwer of een ondernemer zonder recht op aftrek. Voor de ondernemer zonder recht op aftrek gelden aanvullende voorwaarden, wilt deze een gelijkgestelde zijn. Voor deze ondernemer moet de intracommunautaire verwerving geen belaste prestatie zijn. Laatstgenoemde is mogelijk in twee gevallen. In het eerste geval indien uitsluitend leveringen van goederen of diensten verricht wordt waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Het tweede geval is indien rechtspersonen, andere dan ondernemers, in het lopende en het voorafgaande kalenderjaar voor minder dan € 10.000 aan goederen uit andere lidstaten heeft gekocht.²⁴ Zij worden in dat geval gelijkgesteld aan een particulier.

2. De goederen worden direct of indirect, door of voor rekening van de leverancier verzonden of vervoerd van de lidstaat van vertrek naar de lidstaat van aankomst.

De goederen moeten vervoerd kunnen worden, waardoor enkel roerende zaken zich kwalificeren voor deze voorwaarde. Deze voorwaarde gaat ook wel door het leven als de vervoers-eis. De eis voor direct of indirecte rekening van de leverancier volgt niet uit de Btw-richtlijn, maar heeft de Nederlandse wetgever eigenhandig in de wetgeving opgenomen. Door deze bepaling wordt de leverancier ook belast indien hij de vervoersovereenkomst sluit met een leverancier. Deze toevoeging is met name gemaakt om de regeling bindender te maken.

3. De omzet van de leverancier overschrijdt een drempelbedrag.

Om aan de bepalingen van de afstandsverkoopregeling toe te komen moet de ondernemer tevens een drempelbedrag overschrijden. Dit drempelbedrag geldt voor iedere lidstaat afzonderlijk en ziet op het bedrag aan leveringen voor particuliere afnemers. De hoogte van het drempelbedrag staat is richtlijnconform bepaald op € 100.000, maar iedere lidstaat is bevoegd dit bedrag te beperken tot € 35.000. Nederland heeft in haar wetgeving niet afgeweken van de standaarddrempel van € 100.000. Een drempel van € 100.000 is voor sommige ondernemers lastig te bereiken. Voor hen is het mogelijk om op verzoek de afstandsverkoopregeling van toepassing te laten zijn. Om deze, toch vrij hoge, drempelbedragen is veel te doen. De aanzienlijke maximale hoogte van de drempel bewerkstelligt namelijk niet snel genoeg heffing in de lidstaat van aankomst.

3.6 Mini-One-Stop-Shop

Door heffing over TBE-diensten te verplaatsen naar de lidstaat van de gebruiker ontstaat daar voor ondernemers een belastingplicht. Vanzelfsprekend gaan hier additionele administratieve lasten mee gepaard. Om ondernemers tegemoet te komen heeft de wetgever in 2015 de Mini-One-Stop-Shop in het leven geroepen. De MOSS betreft een vereenvoudigde aangiftemogelijkheid die tot op heden geldt voor aangifte van de TBE-diensten. Via de MOSS worden ondernemers in staat gesteld hun aangifte over voorgenoemde diensten in één lidstaat te voldoen in plaats van in iedere lidstaat afzonderlijk. De lidstaat waarin de aangifte wordt gedaan zal vervolgens de verschuldigde btw verrekenen met de andere lidstaten. Gebruik van de MOSS is optioneel voor ondernemers en staat open voor binnen en buiten de EU gevestigde belastingplichtigen. Onderscheid tussen de twee

²⁴ *NLFiscaal*, art. 5a lid 2 Wet OB 1968 Commentaar NLFiscaal (online in NLFiscaal, bijgewerkt 31 januari 2021).

groepen ondernemers is echter aanwezig, doordat voor de eerste groep de Unieregeling geldt en voor de tweede groep de niet-Unieregeling.

3.6.1 Unieregeling

Belastingplichtigen die hun hoofdvestiging of een vaste inrichting hebben in de EU vallen onder de Unieregeling. Voor de MOSS-aangifte zal de belastingplichtige een lidstaat van identificatie moeten hebben. Dit is de lidstaat waar de MOSS-aangifte wordt gedaan. Een ondernemer kan echter geen gebruik maken van de MOSS in lidstaten waar hij een vaste inrichting heeft. In die lidstaten volgt de btw de lokale aangifte over de TBE-diensten. Aangifte voor de MOSS gaat voor ondernemers onder deze regeling via het identificatienummer dat zij ook gebruiken voor hun reguliere btw-aangifte.²⁵

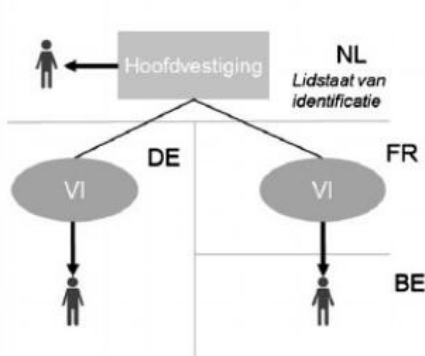
3.6.2. Niet-Unieregeling

Ondernemers die geen hoofdvestiging of vaste inrichting in Europa hebben vallen onder de Niet-Unieregeling. Deze groep ondernemers zijn gehouden zelf een lidstaat van identificatie te kiezen. Ondernemers onder de Niet-Unieregeling krijgen een nieuw btw-identificatienummer in tegenstelling tot ondernemers onder de Unieregeling. Voor zowel Unie- als de Niet-Unieregeling geldt dat de aangifte en betaling per kwartaal moet geschieden, uiterlijk twintig dagen na afloop van het kwartaal.

Onderstaand volgt een voorbeeld van de plaats van verschuldigde aangifte onder zowel de Unie- als de Niet-Unieregeling:²⁶

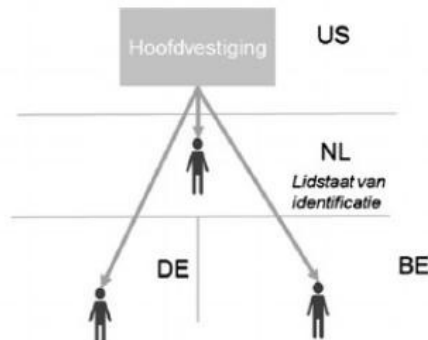
Unieregeling

- Ondernemer gevestigd in Nederland met vaste inrichtingen in Frankrijk en Duitsland.
- Ondernemer verricht e-diensten in Nederland (via hoofdvestiging), België (via VI Frankrijk), Duitsland (via VI Duitsland).
- Nederland is verplicht de lidstaat van identificatie.
- BE via NL MOSS-aangifte, NL en DE via lokale aangifte



Niet-Unieregeling

- Ondernemer gevestigd in US.
- Ondernemer verricht e-diensten in Nederland, België, en Duitsland.
- Ondernemer kiest Nederland als lidstaat van identificatie.
- NL, DE en BE via NL MOSS-aangifte



²⁵ J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merckx & P.J.B.G. Schrijver, BTW en e-commerce (FA nr. 18) 2016/5.4.

²⁶ Voorbeeld ontleend aan J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merckx & P.J.B.G. Schrijver, BTW en e-commerce (FA nr. 18) 2016/5.4.

3.7 Invoer van goederen

Voorgenoemde regelgeving is van toepassing op het intracommunautair handelsverkeer, maar niet voor goederen die de Unie worden ingevoerd. De invoer van goederen is een aparte belastbare handeling binnen de btw. In deze paragraaf wordt de relevante wetgeving omtrent invoer van goederen nader uiteengezet.

3.7.1. Eén douane-unie

Binnen de EU is sprake van een interne markt, maar ook naar buiten toe treedt de EU als één geheel op. Zij vormt thans een douane-unie, waarbij een gemeenschappelijke buitengrens van toepassing is. Dit houdt in dat over goederen uit derde landen welke de Unie binnenkomen douanerechten verschuldigd zijn. Ook voor deze douanerechten geldt een geharmoniseerde heffingsgrondslag. Op deze manier leidt dit tot hetzelfde verschuldigde bedrag aan douanerechten, ongeacht in welke lidstaat de goederen binnenkomen.²⁷

In paragraaf 3.3.3. is aan bod gekomen dat in het kader van de externe neutraliteit goederen uit derde landen aan een gelijke binnenlandse belastingdruk moeten zijn onderworpen. Derhalve wordt naast de heffing van douanerechten ook btw geheven. Binnen de omzetbelasting is de invoer van goederen een belaste prestatie.²⁸ Uit de Btw-richtlijn volgt welke handeling wordt aangemerkt als invoer van goederen:

*“...het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van artikel 24 van het Verdrag...”*²⁹

Wanneer een goed binnen het vrije verkeer wordt gebracht zal een douane- en een btw-schuld ontstaan. Deze twee heffingen gaan in dat kader met elkaar gepaard en vinden simultaan plaats. De btw-schuld ontstaat echter pas nadat de douanerechten verschuldigd zijn geworden, omdat de douanerechten tot de maatstaf van heffing worden gerekend.³⁰

3.7.2. Vrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde

Voor de douanerechten geldt een vrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde. Indien goederen met een maximale intrinsieke waarde van € 150 worden ingevoerd, behoeven geen douanerechten te worden voldaan. Een dergelijke vrijstelling bestaat ook in de btw, zij het dat deze geldt voor invoer van goederen met een maximale intrinsieke waarde van € 22.³¹

Een belangrijk arrest omtrent deze vrijstelling is het Har Vaessen arrest.³² Uit dit arrest volgde dat de vestigingsplaats van de leverancier geen belemmering is voor het toepassen van de vrijstelling. Dit houdt in dat een Europese leverancier die goederen uit derde landen in laat voeren ook een beroep op de vrijstelling kan doen. Het arrest bracht echter nog een andere verduidelijking. Het HvJ oordeelde dat in geval van groepagezendingen de vrijstelling tevens van toepassing kan zijn, zolang de afzonderlijke pakketten de drempelbedragen niet overschrijden. De afzonderlijke pakketten dienen wel geadresseerd te zijn aan iemand die zich in de Unie bevindt.

²⁷ G.J. van Slooten, A. van Dongen & M.W.C. Soltysik 2019/5.1.

²⁸ Artikel 1 onderdeel d Wet OB 1968.

²⁹ Artikel 30 Btw-richtlijn.

³⁰ Van Hilten & Van Kesteren (2017) p.457-458.

³¹ Verordening (EG) 1186/2009, artikel 23, lid 2 juncto artikel 7:27 lid 3 Algemene douaneregeling.

³² Hof van Justitie 2 juli 2009, nr. C-7/08 (Har Vaessen Douane Service B.V.), ECLI:EU:C:2009:417.

3.8 Deelconclusie hoofdstuk 3

Omzetbelasting wordt geheven op basis van een Europese grondslag, welke verankerd ligt in de Btw-richtlijn. Uit deze richtlijn volgt dat de belasting geheven wordt op basis van belasting over de toegevoegde waarde. Via deze heffingswijze wordt bereikt dat de belasting strikt evenredig is aan de prijs van de goederen. Door aftrek van voorbelasting toe te staan wordt de belasting stapsgewijs afgedragen, waarbij uiteindelijke afwenteling op de consument plaatsvindt.

Voor een zo goed mogelijke heffing is van belang dat de btw een neutrale werking kent. Deze zien we terug op drie niveaus, te weten economische, juridische en externe neutraliteit. Voor de grensoverschrijdende e-commerce regels is de externe neutraliteit van groot belang.

Binnen de btw zijn plaatsbepalingsregels van kracht om in geval van grensoverschrijdende transacties de heffing in de gewenste staat neer te laten slaan. Voor zowel B2B- als B2C-goederenleveringen waarvoor in verband met de levering vervoer plaatsvindt geldt als hoofdregel dat de lidstaat van vertrek btw mag heffen. Uitzondering hierop is de afstandsverkopenregeling, welke de plaats van levering verlegt naar de lidstaat van aankomst. Deze regeling is echter onder beperkte voorwaarden van toepassing. Zo moet de afnemer een particulier of een daarmee gelijkgestelde zijn, moeten de goederen direct of indirect, door of voor rekening van de leverancier van de lidstaat van vertrek naar de lidstaat van aankomst verzonden of vervoerd worden en moet de omzet van de leverancier een drempelbedrag overschrijden.

Sinds 2015 kunnen ondernemers aangifte van hun TBE-diensten doen via de MOSS. Dit biedt deze belastingplichtigen de mogelijkheid om de aangifte en betaling, die anders in de afzonderlijke lidstaten gedaan zou moeten worden, voor bovengenoemde diensten in één lidstaat te voldoen. Deze optionele regeling geldt zowel EU- als non-EU-ondernemers, zij het dat tussen de twee onderscheid wordt gemaakt door middel van de Unieregeling en de niet-Unieregeling.

Naar buiten toe treedt de EU op als een douane-unie, waarbij over goederen die de Unie worden ingevoerd douanerechten worden geheven onder een geharmoniseerde grondslag. Om de externe neutraliteit te waarborgen wordt bij invoer tevens btw geheven. Voor zowel douanerechten als invoer-btw bestaat een invoervrijstelling voor goederen met een maximale waarde van € 150 respectievelijk € 22.

4. Problematiek omtrent huidige btw-regelgeving

Door de razendsnelle digitalisering behoren grensoverschrijdende aankopen door particulieren tot de orde van de dag. Het aantal grensoverschrijdende B2C-transacties is dermate gestegen dat de huidige wetgeving onvoldoende toereikend is geworden. Onderhavige problematiek wordt erkend door de EC, welke modernisering van de wetgeving spoedig nodig acht. In het btw-actieplan (meer hierover in hoofdstuk 5) heeft zij de huidige problematiek opgesomd. Deze ziet met name op de complexiteit, neutraliteit en fraudebestendigheid van de huidige btw-wetgeving. In dit hoofdstuk wordt deze problematiek nader toegelicht.

4.1. Het huidige btw-stelsel is te complex.

Complexiteit van de huidige btw-wetgeving is volgens de EC een van de belangrijkste redenen voor ondernemers om zich niet toe te leggen op grensoverschrijdende e-commerce. Gebrek aan eenheid onder het huidige systeem vormt een grote toegangsdrempel voor belastingplichtigen. Blijkens een studie van de EC bedragen de btw-nalevingskosten naar schatting € 8.000 voor iedere lidstaat waarnaar de ondernemer levert. Met name voor MKB bedrijven vormt dit een kostenpost die nauwelijks opweegt tegen de potentieel te behalen winst. Bijvoorbeeld het monitoren van de verschillende drempels voor de afstandsverkoopregeling kost veel geld en tijd. Daarnaast gelden in de verschillende lidstaten afwijkende aangifteprocedures, welke voor ondernemers een struikelblok in de administratie vormen.³³ Door het btw-stelsel te vereenvoudigen wordt het voor meer ondernemers mogelijk zich toe te leggen op grensoverschrijdende e-commerce.

4.2. Onder het huidige stelsel wordt de neutraliteit niet gewaarborgd.

De invoervrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde kent een versturende werking op met name de externe neutraliteit. Goederen onder deze vrijstelling komen namelijk vrijgesteld de Unie binnen, waar een gelijksoortige binnenlandse levering wel aan btw is onderworpen. Ondernemers uit derde landen behalen hierdoor een concurrentievoordeel, doordat zij hun goederen goedkoper aan kunnen bieden. Het hoogste btw-tarief in de Unie bedraagt wel 27%, waardoor het voordeel aanzienlijk op kan lopen. Dit concurrentievoordeel ontstaat op grote schaal, gezien de omvang van het aantal ingevoerde goederen onder deze vrijstelling. In 2015 werden maar liefst 144 miljoen goederen onder deze vrijstelling de Unie ingevoerd.³⁴ Daarnaast constateerde *Copenhagen Economics* in een studie dat in 65% van de ingevoerde goederen niet aan de invoer- en btw-verplichtingen wordt voldaan.³⁵ Van belang is derhalve dat deze verstoring van de neutraliteit wordt bestreden, omdat het neutraliteitsbeginsel één van de fundamenteën van een goede werking van de btw is.

4.3. Aanzienlijke inkomstenderving

Lidstaten lopen onder het huidige btw-stelsel aanzienlijk veel belastinginkomsten mis. Allereerst zorgt de invoervrijstelling voor een aanzienlijk gemis aan belastinginkomsten. Het ontbreken van deze vrijstelling maakt alle ingevoerde goederen in beginsel belast, waardoor over aanzienlijk meer transacties btw in de staatskassen vloeit. Daarnaast wordt onder het huidige systeem op grote schaal frauduleus gehandeld. Eén van de grootste problemen in dat kader is de onderwaardering van

³³ Europese Commissie / Deloitte, VAT aspects of cross-border e-commerce – options for modernisation (Final report – October 2015), p. 24-25

³⁴ Commission Staff Working Document Impact Assessment accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-commerce, SWD(2016) 379 final, p. 15.

³⁵ Copenhagen Economics (B. Basalisco, J. Wahl & H. Okholm), E-commerce imports into Europe: VAT and Customs treatment, 2016.

goederen. Enerzijds worden goederen ondergewaardeerd om aan de invoervrijstelling toe te komen, anderzijds omdat over een lagere waarde eenmaal minder btw verschuldigd is. Naar schatting is het inkomstenverlies als gevolg van fraude bij grensoverschrijdende transacties € 50 miljard per jaar.³⁶ De EU heeft derhalve een groot belang bij aanpak van deze fraude.

4.4 Deelconclusie Hoofdstuk 4

Het huidige btw-stelsel is op dit moment niet bestand tegen de toenemende grensoverschrijdende goederentransacties. Zo is de huidige wetgeving te complex, waardoor een struikelblok voor ondernemers ontstaat om toe te treden tot de e-commerce markt. Met name de hoge nalevingskosten en het gebrek aan eenheid bemoeilijken toetreding tot de markt.

Daarnaast vindt onder het huidige regime verstoring van de externe neutraliteit plaats. Doordat ondernemers hun goederen met een te verwaarlozen waarde zonder heffing in kunnen voeren behalen zij een concurrentievoordeel ten aanzien van de binnenlandse ondernemers.

Ten derde lopen lidstaten aanzienlijke belastinginkomsten mis. Enerzijds door aanwezigheid van de invoervrijstelling, anderzijds doordat op grote schaal frauduleus wordt gehandeld. Met name onderwaardering van goederen is hierbij een groot issue. Dit doen leveranciers om de vrijstelling te kunnen claimen of doordat over een lagere waarde minder btw verschuldigd is.

In het kader van een wenselijke werking van de omzetbelasting zal geprobeerd moeten worden deze problemen te verhelpen. De problematiek maakt ook onderdeel uit van het toetsingskader, dat verder is uitgewerkt in Hoofdstuk 6.

³⁶ Europese Commissie, Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende e-commerce, com (2016) 757 final.

5. Btw-actieplan

De razendsnelle ontwikkeling op digitaal gebied brengt enorme mogelijkheden met zich mee op gebieden als innovatie, groei en werkgelegenheid. Gezien haar vooraanstaande handelspositie in de wereld wilt de EU daar maximaal gebruik van maken. Tussen lidstaten bevonden zich online barrières welke maximale benutting van het potentieel belemmerden. De EC zag zichzelf derhalve genoodzaakt eenheid binnen de Unie te creëren om zodoende de problematiek te bestrijden. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op enkele van de acties die de EC heeft ondernomen om de problematiek bij grensoverschrijdende goederentransacties te bewerkstelligen.

5.1 Strategie voor een digitale eengemaakte markt

In 2015 heeft de EC de “Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa” geïntroduceerd, waarin de bouwstenen zijn opgenomen om de digitale eengemaakte markt te realiseren. De Strategie rust op drie pijlers:

- betere toegang tot onlinegoederen en -diensten voor consumenten en bedrijven in heel Europa;
- randvoorwaarden die bevorderlijk zijn voor digitale netwerken; en
- maximaal groeipotentieel voor de Europese digitale economie.³⁷

Voor deze studie is enkel de eerstgenoemde pijler relevant, omdat deze de aanpak van btw-regelgeving voor grensoverschrijdende goederenleveringen omvat. In dat kader wenst de EC vermindering van de btw-gerelateerde lasten, een gelijkspelveld voor EU- en non-EU-ondernemers en heffing naar het bestemmingslandbeginsel, welke problematiek ook in Hoofdstuk 4 terugkomt. Maatregelen op btw-gebied moeten leiden tot een betere toegang tot de e-commercemarkt voor ondernemers.

5.2 Btw-actieplan

Een voortvloeisel van de Strategie presenteerde de EC in 2016 in de vorm van het “Btw-actieplan”. Dit actieplan speelt een centrale rol in de wens van een gemeenschappelijke Europese btw-ruimte, doordat in dit plan het traject tot verwezenlijking hiervan is bepaald. Volgens de EC moet de gezamenlijke btw-ruimte fraude tegengaan en een ondersteunde werking hebben op e-commerce. Aanpak van de btw-fraude is een groot thema, omdat naar schatting de totale btw-kloof in 2013 € 170 miljard bedroeg, waarvan € 50 miljard voor rekening van het internationaal handelsverkeer kwam. In haar wens de btw-wetgeving eenvoudiger, fraudebestendiger en bedrijfsvriendelijker te maken, kondigde zij aan een wetswijzigingsvoorstel op te stellen, welke voor grensoverschrijdende B2C-goederenleveringen de volgende maatregelen omvat:³⁸

- uitbreiding van het toepassingsbereik van de MOSS naar intracommunautaire afstandsverkopen;
- het vereenvoudigen van de btw-drempel voor de afstandsverkopenregeling om de markt toegankelijker te maken;
- de afschaffing van de vrijstelling van invoer-btw voor goederen met een te verwaarlozen waarde.

³⁷ Europese Commissie, Strategie voor een eengemaakte markt voor Europa, COM(2015), 192 final, p.4

³⁸ Europese Commissie, Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om knopen door te hakken, COM(2016), 148 final, p. 6.

Begin december 2016 werd het wetsvoorstel ingediend, welke vervolgens eind 2017 door de lidstaten werd aangenomen.

5.3 Implementatie

Implementatie van het wetsvoorstel geschiedt in twee gedeeltes, waarvan het eerste gedeelte ingang heeft gevonden op 1 januari 2019. Deze wijziging zag enkel op regels omtrent B2C-diensten, welke voor dit onderzoek verder niet relevant zijn. Het tweede gedeelte van de, nog te implementeren wetswijzigingen, is veel omvangrijker en van groot belang voor de grensoverschrijdende e-commerce. Wetgeving omtrent B2C-goederenleveringen gaat per 1 juli 2021 namelijk behoorlijk op de schop. Wetstechnisch zullen verandering plaatsvinden in Richtlijn 2006/112-EG (de Btw-richtlijn) en Richtlijn 2009/132/EG, welke ziet op de werking van de vrijstelling van invoer-btw. In eerste instantie zou implementatie van de wetgeving plaatsvinden op 1 januari 2021, maar hebben de lidstaten wegens de coronapandemie besloten implementatie uit te stellen tot 1 juli 2021. Nederland heeft wegens mogelijke implementatieproblemen (meer hierover in Hoofdstuk 7) echter verzocht tot uitstel tot 1 januari 2022, maar hier is geen gehoor aan gegeven.

5.4 Deelconclusie Hoofdstuk 5

De EC heeft ingezien dat voortzetting van het huidige btw-bepalingen omtrent grensoverschrijdende B2C-goederenleveringen leidt tot een problematische situatie. Derhalve heeft zij een Strategie gepresenteerd waar optuiging van de btw-wetgeving op e-commerce gebied onderdeel van uitmaakt. Hier heeft zij invulling aan gegeven door in 2016 een Btw-actieplan te presenteren waarin de probleemaanpak op btw-gebied geconcretiseerd wordt. Onderdeel van deze aanpak vormt een wetswijzigingsvoorstel met betrekking tot problematische bepalingen onder het huidige systeem, zoals de drempel voor intracommunautaire afstandsverkopen, het toepassingsbereik van de MOSS en de vrijstelling voor invoer-btw. De implementatie van de wetswijzigingen geschiedt in twee gedeeltes, waarvan de wijzigingen voor grensoverschrijdende e-commerce zich bevinden in het tweede gedeelte. Dit tweede gedeelte van de wetswijzigingen zou in eerste instantie geïmplementeerd worden op 1 januari 2021, maar vindt wegens de coronapandemie uitstel tot 1 juli 2021.

6. Toetsingskader

Binnen deze scriptie wordt onderzocht of het nieuwe wetsvoorstel leidt tot een adequatere belastingheffing. Adequaat is echter een subjectief begrip, waardoor een toetsingskader is samengesteld om het begrip te objectiveren. Aan de hand van dit toetsingskader zal de onderzoeksvraag beantwoord worden.

Het fundament van het toetsingskader komt voort uit een conferentie van OECD-lidstaten gehouden te Ottawa in 1998. Tijdens deze conferentie hebben de lidstaten een raamwerk van globale belastingprincipes voor e-commerce vastgesteld. Waarborging van deze principes moet leiden tot een gezond fiscaal klimaat, waardoor deze principes het fundament van het toetsingskader vormen. In dit hoofdstuk wordt het toetsingskader uiteen gezet.³⁹

6.1. Neutraliteit

Reeds is in Hoofdstuk 2 het belang van een neutrale werking van de btw aan de orde gekomen. Met name met het oog op eventuele concurrentievervalsingen is het belangrijk dat de wetgeving neutraal uitwerkt. Daarnaast dienen zakelijke beslissingen genomen te worden om economische redenen en niet hoofdzakelijk op grond het verkrijgen van een belastingvoordeel. Verstoring van de neutraliteit is in Hoofdstuk 3 benoemd als onderdeel van de huidige problematiek. Van belang is derhalve dat de wetswijzigingen de neutraliteit beter waarborgen dan het geval is onder het huidige regime.

6.2. Efficiëntie

De complexiteit van het huidige btw-systeem vormt voor groepen belastingplichtigen een belemmering om op de markt voor grensoverschrijdende e-commerce te opereren. Met name de nalevingskosten ten aanzien van hun btw-verplichtingen vormen een drempel. Uit de Strategie voor een digitale eengemaakte markt blijkt dat 57% van de bedrijven meer online zouden willen verkopen indien in de lidstaten gelijke regels zouden gelden voor e-commerce.⁴⁰ Daarvoor is het van belang dat belastingplichtigen administratieve vereenvoudigingen worden aangereikt, welke op EU-niveau zijn geüniformeerd. De wetswijzigingen moeten praktische werking voor belastingplichtigen derhalve efficiënter maken.

6.3. Rechtszekerheid

De btw-regelgeving moet duidelijk zijn voor de belastingplichtige. Door de regelgeving eenvoudig te houden moeten belastingplichtigen voorafgaande aan transacties de belastingconsequenties in ogeschouw kunnen nemen. Zonder al te veel inspanning moet duidelijk zijn op welk tijdstip, welke plaats en welke wijze de belasting betaald moet worden. Daarnaast moet het duidelijk zijn op welk tijdstip, welke plaats en welke wijze de belasting betaald moet worden. Tevens is het van belang dat in alle lidstaten een tijdige implementatie van de wetswijzigingen plaatsvindt, omdat belastingplichtigen moeten kunnen vertrouwen op toepassing van het nieuwe regime. Vereenvoudiging van wetgeving moet tevens leiden tot vermindering van geschillen tussen belastingplichtigen en de fiscus.

³⁹ 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.

⁴⁰ Europese Commissie, Strategie voor een eengemaakte markt voor Europa, COM(2015), 192 final, p.5.

6.4. Effectiviteit

Effectiviteit van de belastingwetgeving houdt in dat op het juiste tijdstip de juiste hoeveelheid belasting verschuldigd is. Voor de btw geldt dat heffing naar het bestemmingslandbeginsel plaats dient te vinden, waardoor aangesloten wordt bij het karakter van de omzetbelasting als verbruiksbelasting. Daarnaast is van belang dat de mogelijkheden tot fraude worden teruggedrongen dan wel worden weggenomen. Fraudemiddelen als onderwaardering moeten derhalve tot een minimum worden beperkt.

7. Btw-regelgeving voor afstandsverkopen vanaf 1 juli 2021

Dit hoofdstuk staat in het kader van de nieuwe wetgeving omtrent grensoverschrijdende e-commerce. Er vinden onder andere belangrijke wijzigingen plaats op het gebied van de MOSS, het aangifteregime, de afstandsverkopenregeling en de btw-vrijstelling bij invoer. Hiermee tracht de EC de wetgeving op dit gebied te moderniseren en toekomstbestendig te maken. In dit hoofdstuk zal de nieuwe wetgeving uiteen worden gezet.

7.1 Intracommunautaire afstandsverkopen

De afstandsverkopenregeling van artikel 5a Wet OB 1968 is één van de wetsbepalingen waar aan wordt gesleuteld. Deze bepaling geeft afwijkende plaatsbepalingsregels ten opzichte van de hoofdregel in artikel 5 Wet OB 1968. Aan de plaatsbepaling zelf wordt niet gesleuteld, maar aan de randvoorwaarden voor toepassing van de regeling. Daarnaast wordt een optie voor vereenvoudiging van administratieve verplichtingen in het leven geroepen.

7.1.1. Wijziging van het drempelbedrag

De eerste aanpassing die plaatsvindt is de verdwijning van het nationaal drempelbedrag. Onder het huidige systeem kunnen de lidstaten binnen een marge zelf het drempelbedrag voor toepassing van de regeling vaststellen, maar deze voorwaarde komt te vervallen. Overschrijding van een drempelbedrag is derhalve niet langer noodzakelijk voor kwalificatie als afstandsverkoop.

Verdwijning van de drempel brengt derhalve met zich mee dat voor belastingplichtigen vanaf de eerste eurocent omzet een btw-verplichting in de andere lidstaat ontstaat.

Laatstgenoemde heeft de Europese wetgever willen voorkomen, waardoor zij een regeling voor kleine ondernemers heeft opgesteld. Voor hen geldt een uniform drempelbedrag van € 10.000. Blijft de ondernemer onder dit drempelbedrag, dan mag hij de btw aangeven in de lidstaat van vertrek en verkrijgt hij hierdoor minder administratieve lasten.⁴¹ Het drempelbedrag bestaat uit een gecumuleerd bedrag van de intracommunautaire afstandsverkopen en de TBE-diensten van artikel 6h Wet OB 1968.⁴² Voor deze diensten werd de kleine ondernemersdrempel namelijk reeds in 2019 ingevoerd. De mogelijkheid tot verzoek om toepassing van de afstandsverkopenregeling blijft voor kleine ondernemers evenwel gehandhaafd. De drempel geldt slechts voor ondernemers welke in één lidstaat gevestigd zijn.⁴³ Leveranciers welke geheel buiten de EU gevestigd zijn vallen buiten het toepassingsbereik van de drempel. De verlegging van de belaste levering naar de lidstaat van aankomst bewerkstelligt heffing naar bestemmingslandbeginsel. Via deze weg hoopt de EC de belastinginkomsten in de juiste lidstaat neer te laten slaan.

7.1.2. MOSS wordt OSS

Heffing volgens het bestemmingslandbeginsel is gewenst, maar brengt de betrokken belastingplichtigen extra administratieve lasten. Voor een efficiënte werking van de eengemaakte markt zijn deze extra lasten onwenselijk. De EC heeft hierop ingespeeld door de MOSS ook beschikbaar te stellen voor de aangifte van intracommunautaire afstandsverkopen. Wegens het bredere toepassingsbereik van de aangifteregeling wordt deze regeling omgedoopt van de MOSS

⁴¹ M.M.W.D. Merks, Nieuwe btw-regels voor e-commerce – de eerste stap, FED 2020/35, p.4. Zie ook art. 59quater lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn.

⁴² Per 1 juli 2021 wordt art. 59quater aan de btw-richtlijn toegevoegd, waarbij de cumulatie van de twee omzetbedragen uit lid 1 onderdeel c volgt.

⁴³ Europese Commissie, Toelichting op de btw-regels voor e-commerce Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad Richtlijn (EU) 2019/1995 van de Raad Uitvoeringsverordening (EU) 2019/2026 van de Raad, p. 41.

naar OSS (One-Stop-Shop). Hiermee beoogd de wetgever de administratieve lastendruk drastisch te verminderen.

Evenals de MOSS is gebruikmaking van de OSS optioneel. Keuze voor de OSS houdt in dat belastingplichtigen de aangifte over de intracommunautaire afstandsverkopen in één lidstaat voldoen doen en daar de verschuldigde btw over de intracommunautaire afstandsverkopen in één keer kunnen betalen. Waar de MOSS een Unie- en een niet-Unieregeling kent, gelden deze ook voor de OSS. De niet-Unieregeling ziet echter enkel op B2C-diensten, waaraan binnen dit onderzoek geen nadere aandacht wordt besteedt.⁴⁴ Belastingplichtigen die voor hun aangifte over intracommunautaire afstandsverkopen gebruik willen maken van de OSS zullen derhalve een beroep moeten doen op de Unieregeling. In tegenstelling tot de Unieregeling bij de MOSS, kunnen zowel binnen- als buiten de EU gevestigde belastingplichtigen een beroep doen op de OSS-aangifte. Afhankelijk van de wensen van de lidstaat dient een buiten de EU gevestigde belastingplichtige een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen.⁴⁵

Ook op factureringsgebied kunnen belastingplichtigen voordeel behalen door gebruik te maken van de OSS. Ingeval van registratie voor de Unieregeling hoeven zij namelijk geen factuur uit te reiken. Wensen zij wel een factuur uit te reiken, zullen de regels van de lidstaat van identificatie gevolgd moeten worden. Vanuit administratief opzicht geeft dit de belastingplichtigen een extra lastenverlichting.

Van Norden houdt echter een slag om de arm wat betreft de OSS. Belastingplichtigen uit andere lidstaten zullen hun Nederlandse btw daar voldoen, waardoor Nederland voor een gedeelte van hun btw-inkomsten afhankelijk is van andere lidstaten. Gezien het feit dat de btw-fraude in andere lidstaten een groter probleem is dan in Nederland, loopt zij als gevolg van de nieuwe wetgeving mogelijk een btw-risico. In dat geval werkt het OSS-systeem toch minder goed dan gedacht.⁴⁶

7.1.3. Aanscherping vervoerseis

Onder de huidige regels moet sprake zijn vervoer door of voor rekening van de leverancier voor kwalificatie als intracommunautaire afstandsverkoop. Dit vervoersvereiste laat echter te veel ruimte voor interpretatie, waardoor de wetgever besloten heeft de vervoerseis in de Btw-uitvoeringsverordening te specificeren. Zo zal enkel niet aan de eis voldaan zijn indien de consument de goederen zelf afhaalt of wanneer laatstgenoemde zonder enkele bemoeienis een overeenkomst tot vervoer sluit met de transporteur. Merx merkt op dat hier in geval van internetverkopen niet snel sprake van zal zijn, omdat de particulier vaak het gemak van toezending naar hem of haar zal willen ondervinden.⁴⁷

7.2 Afstandsverkopen van goederen uit derde landen

De Europese wetgever wilt tevens de problematiek omtrent ingevoerde goederen aanpakken. Zo wordt de vrijstelling voor goederen met een geringe waarde afgeschaft en worden administratieve vereenvoudigingen ingevoerd. Deze maatregelen beogen met name de neutraliteit te waarborgen en de fraudegevoeligheid te verminderen. Per 1 juli 2021 wordt tevens een nieuwe belastbaar feit geïntroduceerd: de afstandsverkopen van ingevoerde goederen. In deze paragraaf worden bovengenoemde maatregelen nader uiteen gezet.

⁴⁴ Ibid., p. 36.

⁴⁵ Ibid., p. 39.

⁴⁶ G.J. van Norden, De toekomst van de Europese btw – the time is now, MBB 2019/1, p. 26.

⁴⁷ M.M.W.D. Merx, Nieuwe btw-regels voor e-commerce – de eerste stap, FED 2020/35, p. 2.

7.2.1. Afschaffing van de vrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde

Per 1 juli 2021 zal voor de invoer van goederen de btw-vrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde worden afgeschaft. Afschaffing van deze vrijstelling moet verstoring van de concurrentieverhoudingen tussen EU- en non-EU-ondernemers tegenaan. De vrijstelling voor goederen met een maximale waarde van € 150 voor douanerechten blijft wel van kracht. Afschaffing van de btw-vrijstelling bewerkstelligt dat in eerste instantie over ieder ingevoerd goed btw verschuldigd is, ongeacht de waarde van het goed. Dit heeft een enorme toename van de goederenstroom bij de douane tot gevolg. Om het zowel de douaneautoriteiten als de belastingplichtigen eenvoudiger te maken worden twee vereenvoudigde aangifteprocedures ingesteld. Deze vereenvoudigingen komen afzonderlijk in paragraaf 7.2.3. en 7.2.4. aan bod.

7.2.2. Afstandsverkoop van goederen uit derde landen

Allereerst wordt met ingang van 1 juli 2021 een nieuw begrip geïntroduceerd binnen de btw-wetgeving: de afstandsverkoop van ingevoerde goederen. In feite beoogt deze regeling hetzelfde als die voor intracommunautaire afstandsverkoop, met het verschil dat het goed verzonden wordt vanuit een derde land in plaats van uit een andere lidstaat. Zo geldt de aangescherpte vervoerseis ook toepassing voor deze groep afstandsverkoop. Onder de nieuwe wetgeving zal sprake zijn van twee belastbare handelingen, te weten de afstandsverkoop en invoer. Dubbele belastingheffing is in het kader van effectiviteit en neutraliteit echter onwenselijk. Derhalve heeft de Europese wetgever naar een oplossing gezocht. Welke belaste prestatie van toepassing is hangt af van het feit of de Invoerregeling van toepassing is. Deze Invoerregeling is een van de administratieve vereenvoudigingen die ingevoerd worden. Ingeval de Invoerregeling toepassing vindt is sprake van een afstandsverkoop en wanneer deze niet van toepassing is worden de goederen bij invoer belast. In paragraaf 7.2.3. wordt de Invoerregeling nader toegelicht.

7.2.3. i-OSS

Afschaffing van de vrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde heeft tot gevolg dat enorme problemen ontstaan voor de douaneautoriteiten. Het volume van btw-belaste invoer zou dusdanig toenemen, dat goede controle in de praktijk niet te handhaven is. De douanevrijstelling voor goederen met een geringe waarde blijft echter gehandhaafd en daar heeft de wetgever gebruik van willen maken. Een vrijstelling van douanerechten voor goederen tot en met een waarde van € 150 zou namelijk weinig efficiënt zijn indien belastingplichtigen voor al deze goederen wel een btw-aangifte moeten doen. In dat geval worden de douaneautoriteiten niet bepaald ontlast. Deze onwenselijke situatie heeft de EC willen voorkomen, waardoor zij per 1 juli 2021 de Invoerregeling (ook wel i-OSS) in het leven roept. Het toepassingsbereik van deze regeling ziet op inkomende goederen uit derde landen met een maximale waarde van €150 (ook wel geringe waarde), waardoor koppeling met de douanevrijstelling plaatsvindt. Gebruik van de Invoerregeling verleend belastingplichtigen over de goederen met een geringe waarde een vrijstelling van invoer-btw, waarna het goed als afstandsverkoop van ingevoerde goederen zal worden belast.⁴⁸

Daarnaast werkt de Invoerregeling als een vereenvoudigde aangifte. De gedane afstandsverkoop moeten onder toepassing van de regeling namelijk worden aangegeven via het i-OSS systeem. De i-OSS is een vergelijkbare vereenvoudigde aangiftemogelijkheid als de OSS. Via de i-OSS doen belastingplichtigen op maandelijkse basis hun btw-aangifte over de afstandsverkoop van ingevoerde goederen en dus niet over de invoer-btw, want daar wordt een vrijstelling voor verleend. De vrijstelling voor invoer-btw wordt echter alleen verleend indien bij de invoeraangifte het i-OSS identificatienummer van de leverancier of tussenpersoon wordt overlegd. Belangrijk is wel dat het i-

⁴⁸ D.B. Middelburg, Nieuwe btw-regels voor ingevoerde goederen, WFR 2020/19, p. 120-121.

OSS identificatienummer matcht met die van de leverancier of tussenpersoon. Derhalve is een goed controlesysteem vereist. Daarnaast is het maar de vraag of belastingplichtigen hun i-OSS identificatienummer überhaupt aan particulieren willen overleggen, aangezien dit nieuwe fraudemogelijkheden in de hand werkt. Feit is dat indien geen identificatienummer overlegt kan worden dubbele heffing optreedt, doordat geen vrijstelling van invoer-btw wordt verleend.

Zowel EU- als niet-EU-ondernemers kunnen opteren voor aangifte via de Invoerregeling, evenals de OSS is sprake van een “kan-bepaling”, waardoor gebruik van de i-OSS optioneel is. Geheel buiten de EU gevestigde ondernemers zullen voor de i-OSS een Europese tussenpersoon aan moeten stellen, welke de collectie en afdracht van de btw regelt. Na registratie voor de Invoerregeling krijgt de leverancier of zijn tussenpersoon een i-OSS identificatienummer toegewezen, welke zij aan moeten geven bij invoer, om de vrijstelling van invoer-btw te claimen. Na overlegging van dit nummer bij de douane verleent zij een vrijstelling van invoer-btw. Wegens fraudemogelijkheden (zie paragraaf 8.2.2) dient zorgvuldig met het identificatienummer te worden omgesprongen.

De verplichting voor non-EU-ondernemers om een tussenpersoon aan te stellen verminderd echter de toegankelijkheid tot de i-OSS. Aanstellen van een tussenpersoon gaat namelijk gepaard met aanzienlijke kosten, welke voor veel ondernemers te hoog zullen zijn om gebruik te maken van de i-OSS. De verwachting is derhalve dat alleen grote bedrijven gebruik zullen maken van de Invoerregeling.⁴⁹ Hierdoor zijn kleinere ondernemers aangewezen op de bijzondere regeling voor de aangifte en betaling van btw bij invoer(de tweede vereenvoudiging), welke per 1 juli 2021 werking zal vinden.

7.2.4 Bijzondere regeling voor de aangifte en de betaling van btw bij invoer

Zonder registratie voor de Invoerregeling, is sprake van heffing van invoer-btw bij degene die de goederen bij de douane aanbrengt. Vaak zijn het de postexploitanten of koeriersdiensten die deze formaliteiten op zich nemen. Als gevolg van afschaffing van de vrijstelling moeten zij over ieder goed invoer-btw aangeven. In praktijk kost dit echter te veel tijd en geld. Derhalve heeft de wetgever bepaalt dat de aangevers onder de bijzondere regeling de aangifte voor goederen van geringe waarde ($\leq \text{€ } 150$) op maandelijkse basis kunnen voldoen. De postexploitant int de btw bij de afnemer, waarna zij deze afdraagt aan de fiscus, wat in de literatuur ook wel de *third-party collection* genoemd wordt.⁵⁰ Voorwaarde voor toepassing van de regeling is echter dat invoer plaatsvindt in de lidstaat waar het vervoer eindigt. Evenals de Invoerregeling is de bijzondere regeling een kan-bepaling, waardoor toepassing van de bijzondere regeling optioneel is.⁵¹

Voor de lidstaten voert de Europese wetgever een aanvullende vereenvoudiging in. Lidstaten mogen namelijk regelen dat alle ingevoerde goederen onder de bijzondere regeling onder het algemene btw-tarief brengen. Consumenten zullen in het geval zij het verlaagde tarief toe willen passen, zelf een douaneaangifte moeten voldoen, waarin zij om dit verlaagde tarief verzoeken. Dit is echter een slechte ontwikkeling. Belastingplichtigen ondervinden namelijk een verschil in behandeling, doordat

⁴⁹ M. Lamensch, European Commission's New Package of Proposals on E-commerce: A Critical Assessment, International VAT Monitor, 2017, p.141.

⁵⁰ M. Lamensch, European Commission's New Package of Proposals on E-commerce: A Critical Assessment, International VAT Monitor, 2017, p. 142.

⁵¹ Europese Commissie, Toelichting op de btw-regels voor e-commerce Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad Richtlijn (EU) 2019/1995 van de Raad Uitvoeringsverordening (EU) 2019/2026 van de Raad, p. 36.

onder de Invoerregeling het verlaagde tarief onverminderd van toepassing is. In het kader van neutraliteit is dit alles behalve een goede ontwikkeling.⁵²

De EC heeft de douaneprocedure voor goederen met een geringe waarde nog verder willen vereenvoudigen. Noch de ICT-systemen, noch de medewerkers van de douane zullen in staat zijn de enorme toename aan aangegeven goederen te verwerken. Gezien het feit dat de douanevrijstelling voor goederen tot en met € 150 gehandhaafd blijft, volstaat in plaats van een volledige douaneaangifte een vereenvoudigde versie daarvan. Vanaf 1 juli 2021 zullen de aangevers bij de douane voor goederen van geringe waarde gebruik kunnen maken van de “super-reduced data set”.⁵³ Onder deze aangifte is de aanbrengrer wel tot 3 keer minder informatie verschuldigd dan bij de standaard douaneaangifte, wat een zeer welkome vereenvoudiging zal zijn voor zowel douane als belastingplichtigen.

7.2.5. Afstandsverkopen van goederen uit derde landen met intrinsieke waarde hoger dan € 150

De vereenvoudigingen met betrekking tot de aangiftes gelden enkel voor ingevoerde goederen met geringe waarde. Over alle goederen met een hogere waarde zal derhalve vanaf 1 juli 2021 bij invoer btw verschuldigd zijn. Ook in dat kader is er een, reeds bestaande, vereenvoudiging. Om ervoor te zorgen dat een belastingplichtige niet bij invoer van ieder goed onmiddellijk btw af hoeft te dragen kan een zogenaamde artikel 23 vergunning aangevraagd worden.⁵⁴ Vereiste hiervoor is dat de leverancier zelf als importeur optreedt. Via deze wijze wordt de verschuldigde btw bij invoer verlegd naar de periodieke btw-aangifte. Daarnaast kan hij op dezelfde aangifte de verschuldigde btw in aftrek brengen, waardoor per saldo niets verschuldigd is.

7.3. PSP-voorstel

In de strijd tegen btw-fraude heeft de Europese Raad in 2020 een wetsvoorstel aangenomen waarmee grensoverschrijdende betalingen beter in gebracht kunnen worden. Het wetsvoorstel houdt in dat betalingsdiensten (PSP's) bepaalde informatie van betalingen moeten registreren en doorgeven aan de nationale instanties, waarna het in een Europese database opgeslagen wordt, het “Central Electronic System of Payment Information” (CESOP).⁵⁵ Belastingautoriteiten kunnen deze informatie gebruiken om fraude te detecteren. Met name betalingen vanuit een EU-lidstaat naar een andere lidstaat of een derde land zullen gemonitord worden. Het gebruik van betalingsinformatie betalingsdiensten is in de praktijk geen nieuw fenomeen, zo wordt dit bijvoorbeeld al gebruikt voor de inkomstenbelasting en binnen de btw voor de intracommunautaire leveringen en verwervingen.

Gegevens die de PSP's moeten registreren zijn onder andere het IBAN of BIC nummer, datum van betaling en de omvang van het bedrag en valuta.⁵⁶ Met de verzamelde gegevens kan bijvoorbeeld gekeken worden of het drempelbedrag juist wordt toegepast of dat er eventuele onderwaardering bij aangifte heeft plaatsgevonden. Autoriteiten mogen echter enkel een beroep doen op het CESOP indien er een vermoeden of geconstateerde fraude is, gebruik van de gegevens moet derhalve

⁵² M. Lamensch, European Commission's New Package of Proposals on E-commerce: A Critical Assessment, *International VAT Monitor*, 2017, p. 143.

⁵³ Europese Commissie, GEDELEGEEDE VERORDENING (EU) 2019/1143 VAN DE COMMISSIE van 14 maart 2019 tot wijziging van Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 wat betreft de aangifte van bepaalde zendingen met een geringe waarde, PbEU L 181 van 5 juli 2019, p. 2-4.

⁵⁴ Art. 23 Wet OB 1968.

⁵⁵ 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, PbEU L 62 van 2 maart 2020, p. 1-4.

⁵⁶ Art. 243quinquies Btw-richtlijn.

proportioneel zijn. PSP's zijn gehouden informatie te verzamelen op het moment dat de begunstigde 25 betalingen in een kwartaal ontvangt.⁵⁷ Betalingsdienstaanbieders hebben echter nog de tijd om zich voor te bereiden, de informatieverzameling dient namelijk in te gaan op 1 januari 2024.

7.4 Deelconclusie Hoofdstuk 7

Met ingang van 1 juli 2021 gaan nieuwe wetswijzigingen in met betrekking tot intracommunautaire afstandsverkopen. Eén van deze wijzigingen is de afschaffing van de nationale drempelbedragen. Deze worden vervangen door een geüniformeerde drempel voor kleine ondernemers. Ondernemers wiens gecumuleerde omzet van TBE-diensten en intracommunautaire afstandsverkopen maximaal € 10.000 bedraagt, hanteren het tarief in de lidstaat van vertrek, tenzij zij om toepassing van de afstandsverkopenregeling verzoeken. Door de afstandsverkopenregeling vanaf de eerste eurocent te doen gelden haakt de wetgeving beter aan bij het bestemmingslandbeginsel.

Naast afschaffing van de nationale drempelbedragen wordt het toepassingsbereik van de MOSS uitgebreid. Hierdoor verandert de MOSS in de OSS en kunnen belastingplichtigen de aangifte over hun intracommunautaire afstandsverkopen in één lidstaat doen. Dit is echter enkel mogelijk onder toepassing van de Unieregeling, welke openstaat voor zowel EU- als non-EU-ondernemers. Mogelijkheid bestaat dat non-EU-ondernemers daarvoor een tussenpersoon in de EU aan moeten stellen.

Tevens wordt onder de nieuwe wetgeving de vervoerseis aangescherpt. De huidige bepaling zal worden uitgebreid, waardoor onduidelijkheden met betrekking tot de vervoerseis zullen worden weggenomen. In praktijk zal het voor ondernemers lastig zijn om aan de vervoerseis te ontkomen.

Met ingang van 1 juli 2021 ontstaat een nieuwe handeling binnen de btw in de hoedanigheid van afstandsverkopen van ingevoerde goederen, welke geldt voor verkoop van goederen uit derde landen naar particulieren in de EU. Dit heeft tot gevolg dat bij binnenkomst van de goederen in de Unie mogelijk twee belastbare prestaties plaatsvinden: de invoer van goederen en de afstandsverkoop. Om dubbele heffing te voorkomen en omwille van administratieve eenvoud heeft de Europese wetgever de Invoerregeling in het leven geroepen. Deze regeling geldt voor goederen van geringe waarde ($\leq$ € 150). Gepaard met de Invoerregeling gaat een verplichte aangifte via het i-OSS systeem. Deze aangiftevorm is soortgelijk aan de OSS, waardoor in één keer aangifte van alle afstandsverkopen van ingevoerde goederen gedaan kan worden. Ingeval van toepassing van de regeling wordt na overlegging van een i-OSS identificatienummer vrijstelling van invoer-btw toegekend, waardoor de goederen als afstandsverkoop belast worden. Met de i-OSS-identificatienummers dient zorgvuldig te worden omgesprongen, omdat zij recht geven op de vrijstelling van invoer-btw. Omdat aangifte via de i-OSS hoge kosten met zich meebrengt is de verwachting dat enkel grote multinationale bedrijven de Invoerregeling zullen toepassen.

Om belastingplichtigen die geen gebruik maken van de Invoerregeling een handreiking te geven, is een bijzondere regeling in het leven geroepen. Hierdoor kunnen belastingplichtigen de aangifte maandelijks achteraf doen. Evenals de Invoerregeling is de bijzondere regeling optioneel. Lidstaten zijn echter bevoegd om alle goederen onder de bijzondere regeling aan het algemene tarief te onderwerpen. Dit is nadelig voor belastingplichtigen onder de bijzondere regeling, omdat zij een aparte aangifte in zullen moeten dienen waarbij zij tot toepassing van het verlaagde tarief verzoeken.

Om de douaneprocedure verder te vereenvoudigen volstaat voor belastingplichtigen met ingevoerde goederen van geringe waarde een vereenvoudigde douaneaangifte, onder de noemer van de “super-

⁵⁷ De gemiddelde waarde van online aankopen zijn gesteld op € 95. Dit bedrag vermenigvuldigd met 25 per kwartaal komt uit op om en nabij € 10.000, welke gelijk is aan de kleine ondernemersdrempel.

reduced data set". Via deze aangifte is tot 3 keer minder informatie verschuldigd dan onder een reguliere douaneaangifte.

Over ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van meer dan € 150 zal geheven worden volgens het huidige regime. Voor deze belastbare handelingen kunnen ondernemers, indien zij zelf als importeur optreden, een art. 23 vergunning aanvragen. Door deze vergunning wordt de verschuldigde belasting verlegd naar de reguliere btw-aangifte van de belastingplichtige. Derhalve hoeft niet onmiddellijk bij invoer van ieder goed btw afgedragen te worden.

In de strijd tegen fraude heeft de Europese wetgever een nieuw initiatief genomen. Zo wordt een beroep gedaan op in Europa gevestigde betalingsdienstaanbieders om bepaalde gegevens omtrent te registreren en aan de lidstaten te verstrekken. Vervolgens kunnen deze in een database worden opgeslagen, het CESOP. Aan de hand van de betalingsgegevens worden betalingen gematcht met corresponderende transacties en gecontroleerd op fraude.

8. Toetsing van de nieuwe btw-wetgeving

In dit hoofdstuk zullen de wetswijzigingen en initiatieven als genoemd in Hoofdstuk 7 getoetst worden aan de hand van het in Hoofdstuk 6 opgezette toetsingskader. Getoetst wordt aan de neutraliteit, efficiëntie, rechtszekerheid en neutraliteit van de nieuwe maatregelen.

8.1 Intracommunautaire afstandsverkopen

8.1.1. Uniformering drempelbedragen

Het afschaffen van de drempelbedragen en instelling van één uniforme drempel geeft de wetgeving een aanzienlijk efficiëntere werking. Belastingplichtigen zullen vanaf de eerste eurocent aan omzet heffing naar de andere lidstaat verlegd zien worden. Zij zullen onder het afstandsverkopenregime niet langer rekening moeten houden met de verschillende drempelbedragen in de lidstaten.

Daarnaast worden kleine ondernemers als gevolg van de drempel van € 10.000 onthouden van de kosten die met aangifte via de OSS gemoeid gaan.⁵⁸ Naast een toename in de efficiëntie, verbeterd ook de effectiviteit van de wetgeving. Heffing wordt namelijk vanaf de eerste afstandsverkoop verlegd, waardoor onmiddellijk heffing naar het bestemmingslandbeginsel plaatsvindt, waardoor aansluiting gevonden wordt bij het karakter van de omzetbelasting. Evenwel kan ook een verbetering van de neutraliteit geconstateerd worden. Doordat tarieven tussen lidstaten verschillen bestaat de mogelijkheid om goederen in een andere lidstaat tegen het aldaar geldende tarief te bestellen, ingeval de ondernemer onder de drempel blijft. Door verlegging naar de lidstaat van aankomst zal, behoudens onder toepassing van de regeling voor kleine ondernemers, het binnenlandse tarief verschuldigd zijn. Zo geldt de binnenlandse belastingdruk, ongeacht in welke lidstaat het goed gekocht wordt, waardoor concurrentiehoudingen geneutraliseerd worden.

Kritiekpunt volgens Lamensch is de ongelijke behandeling van EU en non-EU-bedrijven, doordat laatstgenoemde geen gebruik van de kleine ondernemersdrempel van € 10.000 kunnen maken. In dat kader verslechtert de neutraliteit enigszins, doordat voor buitenlandse ondernemers de mogelijkheid tot het rekenen van het aldaar geldende tarief weggenomen wordt. Hierdoor worden de concurrentieverhoudingen mogelijk aangetast. Alternatief zou zijn om non-EU-ondernemers de btw over de eerste € 10.000 aan het tarief in een lidstaat naar keuze toe te staan. Logischerwijs zullen zij in dat geval de lidstaat met het laagste tarief kiezen, waardoor voorbij wordt gegaan aan het doel van de regeling en mogelijk nieuwe verstoringen in de hand werkt.

8.1.2. Uitbreiding naar de OSS

Uitbreiding van het toepassingsbereik van de MOSS naar intracommunautaire afstandsverkopen zal door veel belastingplichtigen op prijs worden gesteld. De administratieve lastenverlichting die met gebruik van de OSS gepaard gaat, komt de efficiëntie van de wetgeving ten goede.

Belastingplichtigen zullen niet langer de (vaak van inhoud) verschillende aangiftes hoeven doen in de verschillende lidstaten. Daarnaast kunnen de TBE-diensten op dezelfde aangifte aangegeven worden, waardoor de belastingplichtige twee vliegen in één klap slaat. Door de OSS ook open te stellen voor buitenlandse ondernemers zal de administratieve lastenverlichting tevens op hun doorwerken, waardoor de neutraliteit gewaarborgd blijft. Indien zij extra lasten toebedeeld verkrijgen Europese ondernemers namelijk een voordeel.

⁵⁸ Uit een studie van Deloitte blijkt dat de nalevingskosten in 2015 ongeveer € 434 per lidstaat bedragen, in tegenstelling tot een bedrag van € 5.200 zonder gebruik van de MOSS. Zie Deloitte, VAT Aspects of cross-border ecommerce - Options for modernisation (2016) Lot 3, p. 106.

8.1.3. Facturering

De verdwijning van de factureringsplicht kent in zoverre een bevorderende werking op de efficiëntie van de wetgeving. Wederom is sprake van een administratieve lastenverlichting voor ondernemers, waardoor de e-commercemarkt toegankelijker gemaakt wordt. Dat de factureringsplicht wel blijft bestaan indien geen gebruik wordt van de OSS bevreemdt Merx. De factureringsplicht is destijds ingevoerd om de drempelbedragen voor de intracommunautaire afstandsverkoopregeling te monitoren. Gezien het vervallen van de nationale drempelbedragen zou de wetgever er goed aan hebben gedaan de factureringsplicht volledig te laten vervallen.⁵⁹ In dit geval wordt namelijk de efficiëntie van de wetgeving aangetast.

8.1.4. Aanscherping vervoerseis

Met de aanpassing van de vervoerseis heeft de wetgever beoogd de wetgeving nauwkeuriger te willen maken. In dit geval vindt voornamelijk codificatie van reeds geldende regels plaats. Door de eis in de wetgeving uit te breiden wenst de wetgever belastingplichtigen meer rechtszekerheid te bieden.⁶⁰ Deze doelstelling ligt derhalve in lijn met het gevormde toetsingskader.

8.3 Afstandsverkoop van ingevoerde goederen

8.3.1. Afschaffing vrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde

Afschaffing van de vrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde vindt plaats met het oog op vermindering van de concurrentievervalsingen. Dit leidt tot een herstel van de concurrentieverhoudingen als gevolg van de voordelen die non-EU-ondernemers ondervonden. In het kader van de (externe) neutraliteit een zeer welkome maatregel. Onderwaardering van goederen gebeurt echter niet enkel om aan de vrijstelling toe te komen, maar ook om de maatstaf van heffing te verlagen. Indien dit probleem niet opgelost wordt (meer hierover in paragraaf 8.3.2.) blijft een verstoring van de concurrentieverhoudingen gehandhaafd.

Wel vindt door afschaffing van de vrijstelling een toename van effectiviteit plaats. Door geen vrijstelling meer te verlenen wordt onmiddellijk het verbruik belast, waardoor aangesloten wordt bij het karakter van de btw als verbruiksbelasting.

8.3.2. i-OSS

Om belastingplichtigen als gevolg van verdwijning van de vrijstelling administratief te ontlasten is de i-OSS ingevoerd. Doordat voor de afstandsverkoop van ingevoerde goederen één aangifte volstaat, is sprake van een efficiëntiewinst, doordat belastingplichtigen niet voor elk goed afzonderlijk aangifte en afdracht hoeft te voldoen. Nadelig is dat naar verwachting enkel grote multinationale ondernemingen als gevolg van de mogelijke verplichting tot het aanstellen van een tussenpersoon gebruik kunnen maken van de i-OSS. Hierdoor wordt enigszins voorbij gegaan aan een efficiëntere aangiftewijze.

Implementatie van de Invoerregeling heeft met name ten doel te bewerkstelligen dat minder fraude wordt gepleegd en belastingplichtigen zich beter aan hun btw-verplichtingen houden. In praktijk zal werking hiervan moeten blijken, omdat een correct overlegd i-OSS identificatienummer niet inhoudt dat de btw ook daadwerkelijk afgedragen wordt, doordat de afdracht maandelijks achteraf plaatsvindt. Daarnaast kan niet verwacht worden dat belastingplichtigen die onder het huidige regime foutieve aangiftes doen, deze lijn onder het nieuwe regime niet zullen doortrekken. Tevens blijkt het in praktijk lastig om compliance van buitenlandse belastingplichtigen af te dwingen wegens

⁵⁹ M.M.W.D. Merx, Nieuwe btw-regels voor e-commerce, WFR 2018/146, p. 1005-1007.

⁶⁰ Dit volgt rechtstreeks uit overweging (9) van Richtlijn 2017/2455.

gebrek aan internationale afspraken en regels die controlemogelijkheden beperken.⁶¹ In dit kader kan de verplichting tot aanstellen van een tussenpersoon gunstig uitpakken, om de effectiviteit te verbeteren.

Daarnaast bestaat de zorg om het zogenoemde kapen van i-OSS identificatienummers. Doordat met dit identificatienummer een vrijstelling van invoer-btw geclaimd kan worden, kan dit heel interessant zijn voor kwaadwillende belastingplichtigen. Zo zouden partijen een i-OSS identificatienummer kunnen overleggen, welke ze bij een eerdere transactie hebben verkregen om zo de vrijstelling te claimen (terwijl de partij waar het i-OSS identificatienummer aan toebehoort geen rol speelt in de transactie). Een goede controle op de match tussen de importeur en het bijbehorende identificatienummer is derhalve vereist. Middelburg stelt in dat kader een “double check” voor. Zo moet op in real time kunnen worden geverifieerd of het i-OSS identificatienummer geldig is en bij de juiste leverancier hoort. De check moet plaatsvinden door een check van het identificatienummer in combinatie met het bijbehorende transactienummer. Dit transactienummer geeft de ondernemer die de goederen verkoopt vóór de douaneaangifte door aan de douaneautoriteit, waardoor gecontroleerd kan worden of geen sprake is van ongeldigheid.⁶² Handmatige controle zal in de praktijk niet mogelijk zijn, gezien de omvang van goederen die jaarlijks de Unie binnenkomen.

Douane- en belastingautoriteiten worden tevens voor de opgave gesteld te controleren of de goederen de juiste intrinsieke waarde toegekend hebben gekregen. Een belastingplichtige kan namelijk op haar btw-aangifte netjes een waarde van € 50 aangeven en deze vervolgens afdragen, maar in werkelijkheid is het goed misschien wel € 100 waard.⁶³ Mocht deze situatie zich voordoen, dan is de wetgeving weinig effectief. In dit kader kunnen de regels voor PSP's een hulpmiddel vormen, waarbij de betaling misschien afwijkt van de aangegeven intrinsieke waarde. Vooralsnog zal de effectiviteit van de wetgeving te wensen overlaten zolang geen toereikend controlesysteem voor handen is.

8.3.3. Bijzondere regeling en problemen voor post- en koeriersdiensten

Naar verwachting zullen veel belastingplichtigen aangifte doen onder de bijzondere regeling. Gevolg hiervan is echter dat post- en koeriersdiensten een tsunami aan administratieve en btw-verplichtingen worden opgezadeld. Onder het huidige regime verzorgen deze diensten veelal de douaneprocedure voor goederen boven een waarde van € 22. Uit onderzoek blijkt echter dat de kosten voor deze procedure gemiddeld € 9 bedragen, waarna een nog hoger bedrag aan de consument wordt doorbelast.⁶⁴ Daarnaast zullen zij moeten vertrouwen op de gegevens die ondernemers hen aanleveren, waarbij de kans aanwezig is dat de intrinsieke waarde niet klopt. Post- en koeriersdiensten bezitten echter niet de middelen om een additionele controle op de geldigheid van de waarde te doen. In dit licht ontstaat een onwenselijke situatie omtrent de efficiëntie, omdat maar de vraag is hoe snel de invoerprocedures kunnen worden afgewikkeld. Daarnaast komt de effectiviteit in het geding, doordat vertrouwd moet worden op de eerlijkheid van de buitenlandse belastingplichtigen, welke in praktijk de afgelopen jaren afwezig is geweest (zie paragraaf 4.1.2.).

⁶¹ M. Lamensch, European Commission's New Package of Proposals on E-commerce: A Critical Assessment, *International VAT Monitor*, 2017, p. 144.

⁶² D. B. Middelburg, Nieuwe btw-regels voor ingevoerde goederen, *WFR* 2020/19, s. 4.

⁶³ M. Lamensch, 'Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One', *EC Tax Review*, Vol. 27, Issue 4, 2018, p. 193.

⁶⁴ Commission Staff Working Document Impact Assessment accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-commerce, SWD(2016) 379 final, p. 30

Daarnaast is het feit dat belastingplichtigen onder de bijzondere regeling een aparte aangifteprocedure moeten starten om aan het verlaagde tarief toe te komen, wat geen wenselijk gegeven is in het kader van neutraliteit. In dat geval ontstaat voor belastingplichtigen onder de i-OSS een voordeel ten opzichte van belastingplichtigen onder de bijzondere regeling.

8.3.4. PSP-voorstel

In de strijd tegen fraude gaan vanaf 1 januari 2024 nieuwe verplichtingen gelden voor PSP's. Door de hoogte van betalingen in kaart te brengen kunnen mogelijk onderwaarderingen bij de douaneaangifte geconstateerd worden. In dat kader zorgt deze informatieverplichting voor een aanzienlijk effectievere werking van de wetgeving, omdat onderwaardering het grootste btw-fraudeprobleem vormt op grensoverschrijdende e-commerce transacties. Waar zorgen bestaan om het feit dat fraudeurs onderwaardering van hun goederen continueren, vormt deze maatregel wellicht een toereikend bestrijdingsmiddel.

Onder de voorgestelde informatieverplichting wordt echter niet duidelijk welke aard ten grondslag ligt aan de geregistreerde betalingen, waardoor niet zeker is of een betaling een B2C-transactie betreft. Merkx en Janssen betogen dat aangeven of de betaling vanuit een bedrijfs- of een privérekening plaatsvindt, informatie waar de betaaldiensten wel toegang toe hebben.⁶⁵ Daarnaast bestaat de kans dat fraudeurs de betaaldiensten proberen te omzeilen een rekening buiten de EU openen. Deze informatie hoeft immers niet te worden verzameld door de buitenlandse betaaldienst. Ondanks de verdere poging tot voorkoming van fraudemogelijkheden lijken deze niet volledig weg te nemen.

8.5 Deelconclusie Hoofdstuk 8

De afschaffing en uniformering van de drempelbedragen voor de intracommunautaire afstandsverkoopregeling brengen positieve effecten met zich mee op het gebied van efficiëntie, effectiviteit en neutraliteit. Zo worden administratieve lasten verlaagd, slaat de belastingheffing over deze verkopen onmiddellijk neer in de lidstaat van aankomst en worden consumenten aan het binnenlandse btw-percentages onderworpen. Daarentegen vinden mogelijk concurrentievervalsingen plaats, doordat de kleine ondernemersdrempel niet geldt voor buiten de EU gevestigde belastingplichtigen. Zij zijn derhalve vanaf de eerste eurocent btw verschuldigd in de lidstaat van aankomst. Door de concurrentievervalsing zou de neutraliteit enigszins kunnen worden aangetast.

Door vervolgens de OSS beschikbaar te stellen voor de aangifte van intracommunautaire afstandsverkoop stijgt de efficiëntie van het aangiftesysteem. Belastingplichtigen zullen lagere nalevingskosten ondervinden, waardoor de toegang tot de e-commerce markt verbeterd. Door de OSS ook voor ondernemers buiten de EU open te stellen wordt tevens de neutraliteit gewaarborgd, doordat zij ook een administratieve lastenverlichting zien.

Het vervallen van de factureringsplicht heeft wederom een lastenverlaging tot gevolg, waardoor het systeem efficiënter werkt. De factureringsplicht blijft echter gelden voor belastingplichtigen die geen gebruik maken van de OSS, Merkx pleit ervoor deze geheel af te schaffen.

Tevens komt in het kader van een betere neutraliteit de btw-invoervrijstelling voor goederen met een te verwaarlozen waarde te vervallen. Hiermee wordt beoogd de concurrentieverhoudingen tussen EU- en non-EU-ondernemers te herstellen, waardoor de neutraliteit gewaarborgd wordt.

⁶⁵ M.M.W.D. Merkx & A. Janssen, Next weapon in the combat against e-commerce VAT fraud: PSP information obligations

Tevens vindt de wetgeving hierdoor een effectievere werking, doordat het verbruik van goederen belast wordt en daarmee aansluiting gevonden wordt bij het karakter van de omzetbelasting.

Vervolgens ontstaat een efficiëntere aangifte door voor de afstandsverkopen van ingevoerde goederen de i-OSS beschikbaar te stellen. Belastingplichtigen verkrijgen hierdoor een verlichting van hun compliance-verplichtingen. Nadelig voor non-EU-ondernemers is dat zij mogelijk een tussenpersoon aan moeten stellen, waarvan wordt verwacht dat enkel multinationale ondernemingen deze kosten kunnen dragen. Hierdoor neemt de efficiëntie van het systeem enigszins af.

In de praktijk blijkt het erg lastig de compliance van non-EU-ondernemers te verplichten, waardoor zij meer ruimte hebben om een onvolledige aangifte te doen. Hierdoor kan worden getwijfeld aan de effectiviteit van de maatregel. Echter wordt de effectiviteit verbeterd door de verplichting een tussenpersoon aan te stellen. Hierdoor zal de aangifte in ieder geval verzorgd worden, waarna de vraag is in hoeverre de ondernemer de juiste gegevens aan de importeur verstrekt. Tevens bestaat het risico op kaping van identificatienummers, doordat importeurs ten onrechte een i-OSS identificatienummer aangeven, welke zij in het verleden bij een andere transactie hebben gebruikt. Daarnaast zal het zonder goed systeem lastig zijn om in praktijk te toetsen of het i-OSS identificatienummer en het aangegeven goed met elkaar matchen. In dit kader wordt een dubbele check voorgesteld, waarbij het transactienummer wordt gematcht met het bijbehorende i-OSS identificatienummer. In geval van geen controle in combinatie met onderwaardering is de wetgeving weinig effectief.

Doordat naar verwachting veel belastingplichtigen gebruik zullen maken van de bijzondere regeling, verkrijgen post- en koeriersdiensten een stortvloed extra administratieve- en fiscale verplichtingen. Deze diensten belasten echter een hoger bedrag door aan de consumenten, waardoor de nalevingskosten voor hen verder stijgen. Hierdoor werkt deze maatregel een efficiënte aangiftewijze tegen. Daarnaast zullen belastingplichtigen onder de bijzondere regeling een aparte aangifte moeten indienen, willen zij een beroep doen op het verlaagde btw-tarief. Dit heeft een verstoring van de neutraliteit tot gevolg, omdat belastingplichtigen onder de i-OSS automatisch dit verlaagde tarief krijgen toegekend indien daar recht op is.

De registratie van transactiegegevens door PSP's bewerkstelligt een effectievere werking van de btw, doordat eventuele onderwaarderingen in beeld gebracht en gecorrigeerd kunnen worden. Merks en Janssen opperen daarnaast het idee te registreren of de betaling plaatsvindt vanuit een privérekening of een bedrijfsrekening, waardoor de geaardheid van de transactie kan worden vastgesteld.

9. Noodspoor

9.1 - Noodspoor

Waar implementatie van de wetswijzigingen in andere lidstaten geen probleem lijkt te zijn geldt voor Nederland het absolute tegendeel. Volgens een eerste uitvoeringstoets van december 2019 zou het zelfs vier jaar in beslag nemen om tot een robuuste informatievoorziening te komen. Uiteindelijk bleek onder een nieuwe uitvoeringstoets dat implementatie op zijn vroegst op 1 januari 2022 plaats kon vinden, waardoor Nederland om uitstel tot deze datum verzocht. Dit verzoek heeft echter geen gehoor gekregen binnen de EU.⁶⁶ Het optreden van de overheid is mijns inziens opmerkelijk te noemen, gezien het feit dat niet aan een alternatief scenario is gewerkt in geval het verzoek tot uitstel niet werd ingewilligd. Hierdoor is op korte termijn een oplossing bedacht, waaraan de nodige risico's zijn verbonden.

Niet-tijdige implementatie van de wetswijzigingen zou zeer ongewenste gevolgen hebben voor zowel belastingplichtigen als de Staat. Zo kan Nederland door gebrek aan een toereikend ICT-systeem geen btw-meldingen doen of betalingen ontvangen van andere lidstaten in het kader van de OSS, met inkomstenderving als gevolg. Hierdoor moeten belastingplichtigen hun btw-registratie in afzonderlijke lidstaten handhaven. Groot risico daarbij is dat handelsstromen binnen e-commerce verlegd zullen worden waarbij Nederland wordt omzeild. Daarnaast zou de EC een inbreukprocedure kunnen starten tegen Nederland wegens niet-tijdige implementatie. Tevens belastingplichtigen en andere lidstaten kunnen schadeclaims indienen. Het moge duidelijk zijn dat Nederland er bij gebaat is zo snel mogelijk een toereikend systeem in werking te stellen.

Teneinde niet-tijdige implementatie te voorkomen heeft de Staatssecretaris besloten per 1 juli 2021 een noodspoor in te stellen. Het noodspoor biedt een tijdelijke en beperkte oplossing voor tijdige implementatie. (Aan)meldingen van belastingplichtigen zullen via een geautomatiseerd systeem worden ontvangen, waarna de afhandeling voornamelijk via handmatige weg zal geschieden. Onzekerheid bestaat met name over het volume aan (aan)meldingen die via het noodspoor verwerkt kunnen worden. Geschat wordt dat het bij meer dan 30.000 aanmeldingen niet mogelijk is om deze allemaal tijdig te kunnen verwerken. Dientengevolge zullen op niveau van de fiscus meer fouten gemaakt worden, waardoor belastingplichtigen meer werk zullen ondervinden doordat zij deze fouten zullen moeten aantonen. De vertraging zou zelfs zo hoog op kunnen lopen dat belastingrente in rekening gebracht wordt, waardoor belastingplichtigen onterecht de dupe worden van mankementen in het systeem.⁶⁷

Volgens de Staatssecretaris zal het krakkemikkige uitvoeringsstelsel Nederland niet aantrekkelijker maken voor fraudeurs. In praktijk zou het tegendeel kunnen blijken, doordat buitenlandse ondernemers bewust een enorme stroom aan gegevens creëren, waardoor het noodspoor overbelast raakt. In dat geval zouden deze fraudeurs wellicht nooit meer terug te vinden zijn. Gelijktijdig met de werking van het noodspoor wordt verder gewerkt aan de definitieve voorzieningen, ook wel het hoofdspoor.

Niet-tijdige implementatie van de wetswijzigingen brengt de rechtszekerheid van belastingplichtigen ernstig in het geding. Zij moeten namelijk gebruik kunnen maken van de OSS en de i-OSS, wanneer dit in andere lidstaten ook mogelijk is. Het noodspoor geeft kleine rechtszekerheid, maar gezien de houdbaarheid van het systeem stel ik ook hier mijn vragen bij. Daarnaast worden de effectiviteit en efficiëntie ernstig aangetast, doordat overbelasting van het noodspoor ongetwijfeld leidt tot fouten

⁶⁶ Noodspoor moet tijdige implementatie richtlijnen elektronische handel redden, V-N 2021/8.16.

⁶⁷ Nieuwe regels 'e-commerce' in BTW toch mogelijk per 1 juli 2021, V-N 2021/7.9.

en vertragingen bij de fiscus. Hierdoor kunnen eventuele belastingrenten verschuldigd zijn, welke in het kader van fouten bij de fiscus hoogst onwenselijk zijn. Gezien de coronapandemie en de daarmee verband houdende forse toename aan e-commerce bestellingen lijkt de problematiek enkel te verergeren. Wat dat betreft heeft Nederland nog grote stappen te zetten om tot een toereikend systeem te komen. Gezien de reputatie op ICT-gebied van de overheid houd ik mijn hart vast.⁶⁸

9.2 Deelconclusie Hoofdstuk 9

Nederland is niet berekend op een toereikende implementatie van de wetswijzigingen per 1 juli 2021. Gegokt is op uitstel tot 1 januari 2022, maar dit heeft geen doorgang gevonden. Niet-tijdige implementatie heeft echter grote gevolgen, mede op financieel gebied. In dat geval kan de Staat allerlei gerechtelijke procedures tegemoet zien. Om dit te voorkomen vindt per 1 juli 2021 implementatie plaats aan de hand van een noodspoor. Dit noodspoor is een tijdelijke oplossing, waarbij verwerking van de aangiftes geschiedt via een combinatie van een geautomatiseerd systeem en handmatig werk. Dit systeem waarborgt echter een beperkte capaciteit, waardoor fouten van de fiscus op de loer liggen met grote vertragingen tot gevolg. Daarnaast zal Nederland op moeten passen dat handelsstromen niet verlegd zullen worden, waarbij Nederland omzeild wordt. Gevreesd wordt dat Nederland door het gebrekkige systeem prooi wordt voor fraudeurs, maar dit wordt voorlopig door de Staatssecretaris ontkend.

Wanneer de overheid niet slaagt in tijdige implementatie zal dit gevolgen hebben voor de rechtszekerheid van de belastingplichtigen. Zij zouden dan geen beroep op de nieuwe maatregelen kunnen doen, terwijl dit in andere lidstaten wel mogelijk is. Daarnaast wordt de efficiëntie aangetast, doordat lange afwikkeltijden tot hogere nalevingskosten leiden. Verder werkt de wetgeving ook niet effectief, doordat de ontoereikendheid van het noodspoor leidt tot fouten bij de fiscus.

⁶⁸ Eerder liep de Staat hoog in de kosten door mislukte ICT-projecten op gebied van de ov-chipkaart, een Elektronisch Patiënten Dossier en een nieuw ICT-systeem voor Defensie.

10. Conclusie

De opkomst van het internet zorgt ervoor dat het makkelijker dan ooit is om als consument goederen over de grens te bestellen. Het aankopen van goederen voor verbruik heeft echter gevolgen voor de btw. Door de snelle ontwikkeling op online-gebied heeft de btw-wetgeving geen gelijke tred kunnen houden. Zo is deze te complex, werkt deze concurrentieverstorend en ontstaat een aanzienlijk gemis aan belastinginkomsten, onder andere voortkomend uit grootschalige fraudemogelijkheden. Derhalve heeft de EC een wetswijzigingsvoorstel aangenomen waardoor voorgenoemde problemen moeten worden verminderd. Binnen dit onderzoek zijn de problematiek alsmede de ingaande wetswijzigingen en de praktische uitwerking daarvan uitgebreid uiteengezet en geanalyseerd. Voorgaande heeft plaatsgevonden aan de hand van de volgende probleemstelling:

“In hoeverre draagt de EU-wetgever met de nieuwe btw-regels bij aan een adequatere belastingheffing aangaande leveringen van buiten de EU dan onder het huidige btw-regime?”

Het antwoord op de onderzoeksvraag is bepaald aan de hand van het volgende toetsingskader:

1. Neutraliteit. Belastingplichtigen worden onder gelijke omstandigheden op eenzelfde wijze onderworpen aan een gelijke btw-heffing.
2. Efficiëntie. De administratieve lasten dienen voor zowel belastingplichtigen als de fiscus tot een minimum te worden beperkt.
3. Rechtszekerheid. De wetgeving is voor belastingplichtigen duidelijk. Zij moeten voor het aangaan van transacties op duidelijke wijze tot op zekere hoogte de fiscale gevolgen kunnen bepalen.
4. Effectiviteit. De juiste hoeveelheid btw is in het juiste land verschuldigd.

10.1 Intracommunautaire afstandsverkopen

Met ingang van 1 juli 2021 worden voor intracommunautaire afstandsverkopen de nationale drempelbedragen afgeschaft en geüniformeerd tot één drempel voor kleine ondernemers. Daarnaast wordt de MOSS beschikbaar gesteld voor de aangifte van intracommunautaire afstandsverkopen (en daarmee hernoemd naar de OSS). Verder vervalt de factureringsplicht onder de OSS en wordt de vervoerseis aangescherpt.

Nadelen:

- De kleine ondernemersdrempel geldt niet voor non-EU-ondernemers, dit verslechtert de neutraliteit.
- De factureringsplicht blijft gehandhaafd voor belastingplichtigen die geen gebruikmaken van de OSS, dit verslechtert de neutraliteit.

In dit geval werken de maatregelen enkel nadelig uit voor de neutraliteit. Deze verstoringen van de neutraliteit zijn echter dusdanig minimaal dat geen omvangrijke tegenmaatregelen vereist zijn.

10.2 Afstandsverkopen van ingevoerde goederen

Vanaf implementatie kunnen goederen bestemd voor particulieren worden belast onder de naam van afstandsverkopen. Gepaard met de wetswijzigingen gaat de afschaffing van de invoervrijstelling, de instelling van de Invoerregeling met de bijbehorende i-OSS alsmede de bijzondere regeling voor een vereenvoudigde aangifte.

Nadelen:

- Enkel multinationale bedrijven zullen gebruik kunnen maken van de i-OSS, dit verslechtert de neutraliteit.

- Risico op kaping van i-OSS identificatienummers, dit verslechterd de effectiviteit.
- Lidstaten kunnen onder de bijzondere regeling alle goederen onder het algemene tarief brengen, dit verslechterd de neutraliteit.

Dat de i-OSS praktisch gezien alleen toepasbaar zal zijn voor multinationale ondernemingen brengt in eerste instantie niet zo'n groot probleem met zich mee gezien de versoepeling onder de bijzondere regeling. Dit is echter niet waarom de Invoerregeling in het leven is geroepen, dus er zal een manier gevonden moeten worden om de nalevingskosten bij gebruik hiervan te verminderen. Kaping van i-OSS identificatienummers is een groter zorgpunt, waardoor een goede beveiliging van deze nummers vereist is. Laatstgenoemde nadeel is in het leven geroepen om lidstaten te helpen, zij verstoren wel degelijk de neutraliteit. Mijns inziens moet deze maatregel zo snel mogelijk worden ingetrokken om deze concurrentievervalsing weg te nemen.

10.3 Noodspoor

Omdat Nederland in eerste instantie niet aan tijdige implementatie kon voldoen is het noodspoor ingeroepen als tijdelijke maatregel om implementatie mogelijk te maken. Dit noodspoor is echter alles behalve risicoloos.

Nadelen:

- Het noodspoor kan maar een beperkt aantal goederen aan, dit verslechterd de effectiviteit en efficiëntie.
- Niet-tijdige implementatie tast de rechtszekerheid aan.

Met de instelling van dit noodspoor hangen de nodige risico's samen. Zaak is dat de Nederlandse overheid zo snel mogelijk een toereikend ICT-systeem ontwikkeld, waardoor belastingplichtigen zonder problemen gebruik kunnen maken van de nieuwe wetgeving.

Over het algemeen zorgen de wetten voor een adequatere heffing naar het karakter van de btw. Problematiek blijft gevestigd in de compliance van belastingplichtigen en de implementatie van de wetgeving in Nederland. Gezien zal worden hoe het systeem zich na implementatie staande zal houden, vooralsnog heeft Nederland de eerste horde nog te nemen.

11. Literatuurlijst

Artikelen

Heezen, Merkx & Schrijver FA, nr. 18, 2016/5.4

J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merkx & P.J.B.G. Schrijver, 'BTW en e-commerce', FA, nr. 18, 2016/5.4.

Basilisco, Wahl & Okholm 2016

B. Basalisco, J. Wahl & H. Okholm, 'E-commerce imports into Europe: VAT and Customs treatment', 2016.

Lamensch 2017

M. Lamensch, 'European Commission's New Package of Proposals on E-commerce: A Critical Assessment', International VAT Monitor, 2017.

Lamensch 2018

M. Lamensch, 'Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One', EC Tax Review, Vol. 27, Issue 4, 2018.

Merkx 2018

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

Merkx 2020

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

Merkx & Janssen 2020

M.M.W.D. Merkx & A. Janssen, 'Next weapon in the combat against e-commerce VAT fraud: PSP information obligations' NLFW/4.

Middelburg 2019

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

Van Norden 2016

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

Vakstudie Nieuws 2021

Nieuwe regels 'e-commerce' in BTW toch mogelijk per 1 juli 2021, V-N 2021/7.9.

Vakstudie Nieuws 2021

Noodspoor moet tijdige implementatie richtlijnen elektronische handel redden, V-N 2021/8.16

Boeken

Van Doesum 2009

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

Van Hilten & Van Kesteren 2017

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer 2017.

Van Slooten, Van Dongen & Soltysik 2019

G.J. van Slooten, A. van Dongen & M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de BTW*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2019.

Richtlijnen en verordeningen

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.

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018) 20 final.

CASE, IEB & HIS (2019), Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, 2018, geraadpleegd via:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf

Richtlijnen

Btw-richtlijn 2006/112/EG

Richtlijn 2000/31

Verordeningen

Btw-uitvoeringsverordening 282/2011

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

Gedelegeerde verordening (EU) 2019/1143 van de Commissie van 14 maart 2019 tot wijziging van Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 wat betreft de aangifte van bepaalde zendingen met een geringe waarde.

Publicaties OECD

OECD 1998

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

OECD (2011). OECD Guide to Measuring the Information Society 2011, OECD Publishing. [http://dx-doi-org.eur.idm.oclc.org/10.1787/9789264113541-en](http://dx.doi.org.eur.idm.oclc.org/10.1787/9789264113541-en)

OECD 2015

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report,

OECD 2019

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

Publicaties Europese Commissie

Europese Commissie & Deloitte 2015

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

Europese Commissie 2015

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

Europese Commissie 2016

Europese Commissie, Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om knopen door te hakken, COM(2016), 148 final,

Europese Commissie 2016

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

Europese Commissie 2016

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

Europese Commissie 2020

Europese Commissie, Toelichting op de btw-regels voor e-commerce Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad Richtlijn (EU) 2019/1995 van de Raad Uitvoeringsverordening (EU) 2019/2026 van de Raad.

Jurisprudentie

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

Overige bronnen

J. Gruson & M.M.W.D. Merkx (red.), *Commentaar NLFiscaal bij artikel 5a, lid 2, Wet OB 1968* (online in NLFiscaal).