

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

*De effectiviteit van de nieuwe E-commerce wetgeving en het toekomstperspectief  
voor grensoverschrijdende transacties*



ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM  
ERASMUS SCHOOL  
OF ECONOMICS

Naam student: Tobias van Sprang

Studentnummer: 482443

Begeleider: mr. drs. John Gruson

Tweede beoordelaar: prof. dr. P. Kavelaars

Datum definitieve versie: 30-7-2021

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

Afkortingen:

B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
B2G	Business-to-Government
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
btw	belasting toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde ( <i>PbEU</i> 2006, L 347)
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CESOP	Central Electronic System of Payment information
COM	Commissiedocument
CTP	Certified Taxable Person
E-commerce	Electronic Commerce
EC Tax Rev.	EC Tax Review
FED	FED Fiscaal Weekblad
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie
I-OSS	Import One-Stop Shop
ICL	Intracommunautaire levering
ICV	Intracommunautaire verwerving
jo.	juncto
mkb	midden- en klein bedrijf
m.nt	met noot
MOSS	Mini-One-Stop-Shop
OSS	One-Stop-Shop
<i>PbEU</i>	<i>Publicatieblad van de Europese Unie</i>
PSP	Payment Service Provider
Stb.	Staatsblad
TOE-diensten	Telecommunicatie-, Omroep- en Elektronische diensten
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968

## Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding .....	5
1.1 Aanleiding .....	5
1.2 Probleemstelling .....	8
1.3 Opzet .....	8
Hoofdstuk 2: E-commerce.....	9
2.1 Begrip E-commerce.....	9
2.1.1 Heffingsmethodiek .....	9
2.1.2 Ondernemer .....	10
2.1.3 De btw-systematiek .....	11
2.2 Plaats van prestatie .....	11
2.2.1 Huidige plaats van levering .....	11
2.2.2 Huidige plaats van dienst.....	13
2.2.3 Elektronische diensten .....	14
2.3 Wetsveranderingen op basis van de nieuwe richtlijn .....	16
2.3.1 Wijziging regels plaats van levering .....	16
2.3.2 Wijziging regels plaats van dienst .....	17
2.4 Deelconclusie hoofdstuk 2.....	18
Hoofdstuk 3: OSS .....	19
3.1 Werking MOSS .....	19
3.2 OSS .....	20
3.2.1 Werking OSS.....	21
3.2.2 I-OSS.....	22
3.3 Simplificatie btw-aangifte .....	23
3.3.1 Btw-aangifte (M)OSS.....	24
3.4 Deelconclusie hoofdstuk 3.....	24
Hoofdstuk 4: Knelpunten .....	26
4.1 OSS .....	26
4.3 I-OSS.....	28
4.3.1 Fraude.....	29
4.3.2 Gelijk speelveld.....	29
4.4 Deelconclusie hoofdstuk 4.....	31
Hoofdstuk 5: De toekomst.....	32
5.1 B2B .....	32
5.1.1 Intracommunautaire transactie.....	32
5.1.2 Voorstel wijziging .....	33
5.2 B2G.....	34

5.3 Deelconclusie hoofdstuk 5.....	35
6. Conclusie.....	36
7. Literatuurlijst.....	39
7.1 Publicaties .....	39
7.2 Boeken .....	40
7.3 Jurisprudentie .....	40
7.4 Besluiten.....	41
7.5 Internetpublicaties .....	41
8. Bijlages .....	44
8.1 Bijlage 1 .....	44
8.2 Bijlage 2 .....	44

## Hoofdstuk 1: Inleiding

### 1.1 Aanleiding

Weken, misschien wel maanden, zijn voorbij gegaan voordat dat kleine pakketje door de brievenbus komt. De pakketjes, waarmee telefoonhoesjes tot kledingstukken worden verstuurd door webshops als Wish of Ali Express, zijn herkenbaar aan de Chinese tekens op de buitenkant. In de tijd waarin dit pakket de halve wereld over is gereisd, is naar alle waarschijnlijkheid de koper alweer vergeten dat de bestelling geplaatst was.

In het geval waarin de particulier de goederen invoert, is de plaats van levering het land van vertrek en is er dus geen btw verschuldigd ter zake van de levering. Wel is de particulier in beginsel btw verschuldigd ter zake van de invoer van de goederen. Voor kleine zendingen geldt in de EU-lidstaten echter een vrijstelling wanneer zij een waarde van niet meer dan € 10 hebben. Nederland heeft van de mogelijkheid gebruik gemaakt de toepassing van de vrijstelling uit te breiden tot zendingen met een waarde van maximaal € 22.<sup>1</sup>

Het, bijna symbolische, bedrag komt geregeld niet boven de twintig euro. Doordat het bedrag van de bestelling laag is, hoeft de afnemer (als hij zich dit al realiseert) geen rekening te houden met invoer-btw of invoerrechten vanwege de vrijstelling voor invoer van 'goederen met een te verwaarlozen waarde'.<sup>2</sup> Onder goederen met een 'te verwaarlozen waarde' worden goederen verstaan waarvan de intrinsieke waarde niet meer dan 150 euro per zending bedraagt.<sup>3</sup>

De interneteconomie en daarmee het internetshoppen is in de huidige maatschappij, en in versterkte vorm door de Coronacrisis<sup>4</sup>, niet meer weg te denken. Volgens de Weerd<sup>5</sup> blijkt dat in de afgelopen vijf jaar de online bestedingen met ongeveer 50 procent zijn toegenomen. Nederlandse consumenten besteedden in 2015 voor ongeveer 16 miljard euro aan online aankopen. In 2019 is dit bedrag gestegen naar ruim 25 miljard euro. De eenvoud van het online bestellen ligt in het verlengde van de 'mobiele telefoon generatie'.<sup>6</sup> Door sprake van een spillover-effect is dit in meerdere generaties terug te zien. Naar verwachting zal het koopgedrag ook niet wijzigen in de komende jaren. Door de steeds grotere omvang van de Electronic Commerce (hierna: E-commerce) verandert de voorkeurswijze waarop aankopen worden gedaan. Fysieke winkels moeten het afleggen tegen de webshops. Vanuit het perspectief van de consument wordt het bestellen van goederen steeds eenvoudiger. Is het voor ondernemers ook eenvoudiger geworden? Wat gebeurt er allemaal achter de schermen voor

---

<sup>1</sup> Art. 23 en 24 van Richtlijn 2009/132/EG.

<sup>2</sup> Algemene douaneregeling, artikel 7:27, lid 3.

<sup>3</sup> Verordening (EG) 1186/2009, artikel 23, lid 2.

<sup>4</sup> CBS 4 augustus 2020.

<sup>5</sup> P. de Weerd, *De opmars van E-commerce: de cijfers liegen niet.*, geraadpleegd via: [www.logistiek.nl/supply-chain/artikel/2020/02/de-opmars-van-E-commerce-de-cijfers-liegen-niet-101172063?vakmedianet-approve-cookies=1&ga=2.220104479.720618829.1616275142-1522809394.1616275142](http://www.logistiek.nl/supply-chain/artikel/2020/02/de-opmars-van-E-commerce-de-cijfers-liegen-niet-101172063?vakmedianet-approve-cookies=1&ga=2.220104479.720618829.1616275142-1522809394.1616275142).

<sup>6</sup> Generatie Z: van rond 1995-2005.

ondernemers? Door wie wordt de belasting op toegevoegde waarde (hierna: btw) afgedragen, en wordt er überhaupt btw afgedragen? Zo ja, in welk land en tegen welk tarief gebeurt dit? Is er sprake van een ongelijk speelveld voor Europese ondernemers ten opzichte van niet-Europese ondernemers?

Om op bovenstaande vragen antwoord te geven heeft de Europese Raad op 5 december 2017 de wijziging met betrekking tot de Btw-richtlijn vastgesteld. Dit betreft btw-verplichtingen met betrekking tot diensten en afstandsverkopen van goederen, in de Memorie van Toelichting ook wel de ‘richtlijn elektronische handel’ genoemd.<sup>7</sup> Daarnaast heeft de Raad op 21 november 2019 de wijziging met betrekking tot de “tweede Btw-richtlijn E-commerce” vastgesteld. Dit betreft de bepaling inzake afstandsverkopen en levering van bepaalde binnenlandse goederen, wat in de Memorie van Toelichting ook wel de ‘aanvullende richtlijn’ wordt genoemd.<sup>8</sup> Vanaf 1 juli 2021 zijn deze regels in werking getreden. Een aantal grote wijzigingen zijn:

- de vrijstelling voor kleine zendingen bij invoer is afgeschaft;
- de nationale drempelbedragen voor toepassing van de afstandsverkopenregeling van 100.000 of 35.000 euro zijn verdwenen en de vervoerseis is uitgebreid;
- een vereenvoudiging voor kleine ondernemers gevestigd in één EU-lidstaat die TOE-diensten verrichten aan particulieren in een andere EU-lidstaat en/of EU-afstandsverkopen van goederen verrichten én daarbij een omzet behalen van niet meer dan 10.000 euro in het lopende en voorgaande kalenderjaar;
- De invoer van goederen in de EU is belast met invoer-btw, tenzij gebruik gemaakt wordt van de invoerregeling (hierna: I-OSS). De I-OSS geldt voor goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan 150 euro;
- uitbreiding en aanpassing van de Unieregeling en niet-Unieregeling. Indien de I-OSS niet van toepassing is, zal de invoer belast zijn met btw in de EU-lidstaat van bestemming alwaar de goederen in het vrije verkeer worden gebracht. Hierop kan mogelijk de bijzondere regeling worden toegepast, namelijk de regeling voor post- en koeriersbedrijven. Met deze regeling kan het aangeven en betalen van de invoer-btw worden uitgesteld.

Wanneer goederen afkomstig zijn van buiten de EU, dan wordt voor de btw-behandeling bij verkoop onderscheid gemaakt tussen twee belastbare feiten, namelijk een invoer en levering van goederen.<sup>9</sup> In deze scriptie zal de nadruk liggen op de levering van een goed door een ondernemer vanuit een derde land aan een particulier in een lidstaat en de invoer in de EU die hieraan voorafgaat. Voor de wetswijziging was bij invoer op naam van de particulier de levering belast in het land van vertrek op

---

<sup>7</sup> Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen (*Pb EU* 2017, L 348, p. 7 e.v.)

<sup>8</sup> COM (2020) 198: Besluit van de raad tot wijziging van Richtlijn (EU) 2017/2455 en Richtlijn (EU) 2019/1995 wat betreft de data van omzetting en toepassing als gevolg van de COVID-19-crisis.

<sup>9</sup> Janssen en Merckx, *BTW-bulletin* 2021/3, p. 2.

grond van art. 5, lid 1 Wet OB 1968. Vond de invoer plaats op naam van de leverancier dan was de levering belast in het land van invoer (art. 5, lid 2 Wet OB 1968), tenzij de afstandsverkoopregeling van art. 5a Wet OB 1968 van toepassing was. De optie waarbij de leverancier invoerde zal in deze scriptie buiten beschouwing blijven. De werking van de afstandsverkoopregeling is per 1 juli 2021 veranderd. Deze wijziging en de plaats van levering zal ik verder bespreken in hoofdstuk 2.

Om de ondernemers tegemoet te komen kan gebruik gemaakt worden van de One-Stop-Shop (hierna: OSS<sup>10</sup>). Dit vereenvoudigt de aangifteprocedure voor ondernemers. In plaats van de verplichting tot registratie en aangifte in iedere lidstaat<sup>11</sup> waarin wordt geleverd, en dus waar de ondernemer wordt belast (art. 5a lid 1 Wet OB 1968), kan gekozen worden de btw-aangifte te voldoen in de lidstaat waarin de ondernemer is gevestigd. Deze regeling geldt slechts voor EU-ondernemers. Niet EU-ondernemers worden niet in de EU belast wanneer invoer geschied op naam van de particulier.<sup>12</sup> Indien de goederen worden ingevoerd op naam van de leverancier dan is de levering belast in de EU-lidstaat van invoer. Door middel van invoering van de I-OSS wordt de belasting van goederen bewerkstelligt<sup>13</sup> in het land van invoer. Hiermee wordt het probleem van een niet belaste levering verholpen. Er is sprake van btw in het land van aankomst indien invoer plaats vindt op naam van de leverancier of onder toepassing van de I-OSS regeling.

De invoering van de nieuwe richtlijn is bij een aantal lidstaten niet zonder problemen gegaan. De nieuwe Btw-richtlijn had op 1 januari 2021 in de wet geïmplementeerd moeten worden. De invoering vereiste een grote aanpassing aan de IT-systemen van belastingdiensten en ondernemers in alle lidstaten. Een aantal lidstaten, waaronder Nederland, heeft dit niet tijdig kunnen effectueren. Derhalve is uitstel aangevraagd voor het gereed maken van het uitvoeringsapparaat.<sup>14</sup> De Europese Raad is bereid geweest een uitstel van ten hoogste zes maanden te ondersteunen.<sup>15</sup> Voor mij rijst hier de vraag of de IT-aanpassingen tijdig verwerkt kunnen worden en of de nieuwe richtlijn daadwerkelijk voor simplificatie zorgt.

Uit het rapport van april van de Europese Commissie (hierna: Commissie)<sup>16</sup> is gebleken hoe bruikbaar de Mini One Stop Shop (hierna: MOSS) is gebleken voor de hervormingen op het gebied van E-commerce. In combinatie met de wens om toe te werken naar een definitief belastingsysteem lijkt het

---

<sup>10</sup> De One-Stop-Shop regeling is een uitbreiding op de Mini-One-Stop-Shop regeling die op 1 januari 2015 van start is gegaan.

<sup>11</sup> Staat van de Europese Unie.

<sup>12</sup> Janssen en Merckx, *BTW-bulletin* 2021/3, p. 1.

<sup>13</sup> Een lichamelijke zaak (art. 14, lid 1 Btw-richtlijn). De uitleg in de Wet OB 1968 geeft naar mijn mening een duidelijkere afbakening. In art. 3, lid 7 Wet OB 1968 wordt onder 'goed' verstaan: voor menselijk vatbare stoffelijke objecten.

<sup>14</sup> *Vakstudie* Omzetbelasting, art. 28q wet op de Omzetbelasting 1968, Aant. 2.29 (online, bijgewerkt 18 april 2021)

<sup>15</sup> COM (2020) 198.

<sup>16</sup> Europese Commissie, 'VAT Mini One-Stop-Shop (VAT MOSS)', geraadpleegd via: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-05/vat\\_moss\\_stats\\_2020.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-05/vat_moss_stats_2020.pdf)

mij zonder meer logisch dat de uitbreidingen ook van toepassing kunnen zijn op andere dan Business to Consumer (hierna: B2C)-leveringen en diensten, namelijk de Business to Business (hierna: B2B) en Business to Government (hierna: B2G). Uit de praktijk moet gaan blijken of de nieuwe E-commerce hervormingen het gewenste resultaat behalen en of dit bruikbaar is voor andere soorten leveringen en diensten in de toekomst.

### *1.2 Probleemstelling*

De in de inleiding aan bod gekomen vragen hebben aanleiding gegeven tot de volgende probleemstelling:

*‘Worden door de invoering van de nieuwe richtlijn E-commerce de knelpunten omtrent btw heffing op grensoverschrijdende B2C-transacties verholpen en is deze nieuwe regelgeving ook toepasbaar op goederenleveringen van B2B en B2G?’*

### *1.3 Opzet*

Ter beantwoording van de probleemstelling zal ik in hoofdstuk 2 beschrijven wat wordt verstaan onder E-commerce. Hierin zal ik eerst behandelen wat E-commerce inhoudt, welke regelingen voorheen golden en welke wetsveranderingen hebben plaatsgevonden. Daarnaast zal ik uiteenzetten wat wordt verstaan onder ‘langeafstandsverkopen’. Ik zal hierin verwerken met welke wet- en regelgeving ondernemers rekening moeten houden. Een belangrijk onderdeel in dit hoofdstuk is de beantwoording van de vraag *waar* de ondernemer de omzetbelasting moet afdragen. In hoofdstuk 3 zal ik uitleggen waarom de MOSS regeling in het leven is geroepen, waarom de MOSS regeling bruikbaar is gebleken voor de E-commerce hervormingen, hoe de OSS zich verhoudt vergeleken met de OSS en de regels omtrent de I-OSS. Vervolgens zal ik in hoofdstuk 4 de knelpunten van onder andere de OSS en I-OSS benoemen en analyseren wat deze knelpunten veroorzaken. Hierin zal ik uiteenzetten welke problemen nog niet opgelost worden door de nieuwe wetgeving en zal ik proberen hier een mogelijke oplossing voor te benoemen. Als laatste zal ik in hoofdstuk 5 een inschatting geven van de toekomst voor onder andere B2B- en B2G-leveringen van goederen en diensten. Tot slot zal ik in hoofdstuk 6 de conclusie trekken.

Ten slotte merk ik op dat het niet mogelijk is om binnen de kaders van deze scriptie elke wijziging van de nieuwe E-commerce richtlijn in behandeling te nemen. Getracht wordt de belangrijkste wijzigingen met betrekking tot B2C-leveringen en diensten in stelsel en systematiek te behandelen.



## Hoofdstuk 2: E-commerce

### 2.1 Begrip E-commerce

De maatschappij is aan het eind van de vorige eeuw in de ban geraakt van de mogelijkheden die het internet te bieden heeft. Door middel van elektronische handel werd voor bedrijven ook de mogelijkheid geboden hun activiteiten uit te breiden naar andere landen. Het verschijnsel van het E-commerce platform is enorm dynamisch geworden. In de laatste jaren is een grote stijging in het aantal bedrijven op het internet te zien. Bedrijven kopen en verkopen steeds meer, ook grensoverschrijdend. Deze stijging is ook te zien in het aantal actieve online midden en kleine bedrijven (hierna: mkb). Over het algemeen is het aantal B2B-transacties het grootst in absolute termen (in geld gemeten), maar het aantal B2C-transacties is relatief het meest gestegen<sup>17</sup>. Eén op de vijf bedrijven in OESO<sup>18</sup> landen maakt gebruik van E-commerce (zie bijlage 2).

#### 2.1.1 Heffingsmethodiek

Alvorens ik de definitie van E-commerce bespreek, zal ik de verhouding tussen de Nederlandse omzetbelasting en de Btw-richtlijn bespreken. Het betreft het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) die van toepassing is op alle handelingen die in de EU worden verricht tegen betaling door een belastingplichtige die goederen of diensten levert in het kader van de bedrijfsuitoefening. Invoer van belastingplichtigen is ook onderworpen aan de btw.<sup>19</sup> De Btw-richtlijn realiseert harmonisatie binnen de EU. Harmonisatie van de wet houdt in dat er gelijke heffing is op binnenlandse en ingevoerde producten. Europese lidstaten zijn verplicht deze richtlijn in hun wet te implementeren. Dit betekent echter niet dat de btw-stelsels in alle lidstaten hetzelfde zijn. De richtlijn geeft lidstaten ruimte tot interpretatie en vrijheden. Deze ruimte levert geregeld geschillen op. Nederland heeft de Btw-richtlijn in de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) geïmplementeerd. Daarnaast heeft de Btw-uitvoeringsverordening (Verordening 2011/282/EU) rechtstreekse werking en geeft uitleg over de bepalingen van de richtlijn. Lidstaten dienen zich dan ook aan de verordening te houden.

Om een duidelijker beeld te krijgen van hetgeen begrepen wordt onder E-commerce hebben de OESO landen de volgende algemene definitie van het begrip E-commerce opgenomen in het kader van het Base Erosie and Profit Shifting (hierna: BEPS) actieplan opgenomen, Actie 1:

*‘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*

---

<sup>17</sup> OECD, ‘Unpacking E-commerce. Business Models, Trends and Policies’, geraadpleegd via: <https://www.oecd.org/publications/unpacking-E-commerce-23561431-en.htm>

<sup>18</sup> Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.

<sup>19</sup> Art. 2, Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347)

*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. To be included are orders made over the web, extranet or electronic data interchange. The type is defined by the method of placing the order. To be excluded are orders made by telephone calls, facsimile or manually typed e-mail.*<sup>20</sup>

Hier moet als kanttekening bij geplaatst worden dat niet OESO landen een andere betekenis kunnen hanteren, immers is het geen bindend document.

In de EU voorziet de Btw-richtlijn niet in een algemene definitie van E-commerce, wat tevens geldt voor de Wet OB 1968. De Btw-richtlijn noemt in artikel 58, lid 1 onderdeel c wel de op E-commerce gelijkende term ‘langs elektronische weg verrichte diensten’. Verdere toelichting hierop bestaat uit de in onderdeel c genoemde bijlage II van de richtlijn. Deze bijlage geeft een lijst van diensten die onder artikel 58, lid 1 onderdeel c van de Btw-richtlijn vallen. De in deze bijlage benoemde diensten vallen binnen de reikwijdte van E-commerce zoals benoemd door de OESO, echter gaat het hier om een niet uitputtende lijst. De betekenis van langs elektronische weg verrichte diensten in de Btw-richtlijn valt dus niet per definitie binnen de door de OESO opgestelde betekenis van E-commerce.

Voor een algemene definitie zal gekeken worden naar de letterlijke vertaling. Het woord E-commerce bestaat uit ‘*electronic*’ en ‘*commerce*’. De letterlijke vertaling van E-commerce is dus ‘*elektronische handel*’. De handel vindt plaats via het internet. De hiervoor genoemde definitie zal als leidend aangehouden worden.

### 2.1.2 Ondernemer

In de Wet OB 1968 is een belastbare handeling een levering van een goed of dienst, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer wordt verricht (art. 1, onderdeel a Wet OB 1968). De Btw-richtlijn geeft als definitie van belastingplichtige ‘*eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteit.*’. Een zodanig handelende ondernemer is eenieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent (art. 7, lid 1 Wet OB 1968). Onder bedrijf wordt verstaan een beroep of een exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (art. 7, lid 2 Wet OB 1968). De Btw-richtlijn geeft dus een andere definitie voor de belastingplichtige. In het arrest van de Hoge Raad (hierna: HR) van 2 juni 1984<sup>21</sup> is echter bepaald dat de begrippen ondernemer en belastingplichtige hetzelfde moeten worden uitgelegd. De vereisten voor ondernemerschap worden veelal bepaald op basis van de uitleg van de Btw-richtlijn.

---

<sup>20</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting project: Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1 - 2015 final report. OECD Publishing, Parijs, pp. 55.

<sup>21</sup> HR 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:AW8625, BNB 1984/295 m.nt. A.L.C. Simons.

### *2.1.3 De btw-systematiek*

De in Nederland belastbare handelingen staan opgesomd in art. 1 Wet OB 1968. De belasting wordt geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten door Nederlandse ondernemers (art. 1, onderdeel a Wet OB 1968) en invoer van goederen (art. 1, onderdeel d Wet OB 1968). Er is sprake van een levering wanneer overdracht plaatsvindt van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken (art. 3, lid 1 sub a Wet OB 1968). Een goed is een lichamelijke zaak. Wanneer geen sprake is van een levering dan is meestal sprake van een dienst (art. 4, lid 1 Wet OB 1968). Voor zowel een levering van goed als levering van dienst geldt de voorwaarde dat daar tegenover een vergoeding staat ex art. 8, lid 2 Wet OB 1968.

Wanneer sprake is van een ondernemer in de zin van de Wet OB 1968 zal deze ondernemer btw in rekening moeten brengen over de vergoeding (art. 8 Wet OB 1968). De maatstaf en het btw-tarief in de zin van art. 9 Wet OB 1968 zijn afhankelijk van de belaste prestatie en de plaats van deze prestatie. Art. 12, lid 1 Wet OB 1968 ziet op de verschuldigdheid van de belasting. Daarnaast kent de Wet OB 1968 verleggingsregelingen voor de af te dragen belasting. Dit zijn uitzonderingen op de hoofdregel. Deze verleggingsregelingen zijn geregeld in art. 12, lid 2, lid 3 en lid 5 Wet OB 1968.. Ten slotte kent de Wet OB 1968 het recht op aftrek van door andere ondernemers in rekening gebrachte btw in de zin van art. 15 Wet OB 1968. Indien bijvoorbeeld een Duitse ondernemer een levering of dienst verricht aan een in Nederland gevestigde ondernemer dan kan deze Duitse ondernemer de btw afdracht verleggen naar de Nederlandse ondernemer op grond van art. 12, lid 2 Wet OB 1968. Zodoende hoeft de Duitse ondernemer zich niet te registreren in Nederland. Voor de heffingsbevoegdheid van een land is van belang waar de plaats van levering van een goed of dienst is.

### *2.2 Plaats van prestatie*

De wetgeving omtrent plaats van prestatie heeft als doelstelling de heffingsbevoegdheden tussen lidstaten en derde landen te verdelen om zodoende dubbele heffing en niet heffing van btw te voorkomen.<sup>22</sup> De plaats van prestatie bepaalt derhalve welk land heffingsbevoegd is.

#### *2.2.1 Huidige plaats van levering*

De plaats waar een levering wordt verricht, is vastgelegd in art. 5, lid 1 Wet OB 1968. De hoofdregel van deze wet is de plaats waar de verzending of het vervoer aanvangt (onderdeel a). Hierop zijn een aantal uitzonderingen. De levering en het vervoer van de levering moeten met elkaar samenhangen. Indien dit niet het geval is zal de plaats van levering de plaats zijn waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering (onderdeel b). In het geval dat een levering van goederen zich bevindt aan boord van een schip, vliegtuig of trein en tijdens het gedeelte van een binnen de Unie verricht passagiersvervoer, is de plaats van levering daar waar het vervoer aanvangt (onderdeel c). Tot slot kan

---

<sup>22</sup> Merkx, *FM* nr. 137, 2011/1.2, p.1.

sprake zijn van een ABC-overeenkomst.<sup>23</sup> Indien de plaats van vertrek in een derdelandsgebied of derde-land<sup>24</sup> ligt, wordt de plaats van levering geacht te liggen in de lidstaat van invoer van de goederen, voor zover deze goederen door de leverancier worden ingevoerd (art. 5, lid 2 Wet OB 1968).

In afwijking op de hoofdregel kent de Wet OB 1968 de langeafstandsverkoop. In beginsel geldt voor aankopen door particulieren heffing van belasting in het oorsprongsland. Wegens het verschil in tarieven in lidstaten kan toepassing van dit beginsel leiden tot verschuivingen van handelsstromen.<sup>25</sup> Leveranciers gaan hun goederen aanbieden vanuit het land met het laagste btw-tarief. Particulieren kunnen hierdoor goederen goedkoper verkrijgen vanuit de lidstaat met het laagste tarief. Om dit ‘tariefshoppen’ tegen te gaan is de afstandsverkoopregeling in het leven geroepen. De regeling ziet op de levering van goederen die, direct of indirect, door of voor rekening van de ondernemer die de levering verricht worden verzonden vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer. In de wettekst voor 1 juli 2021 is de plaats van levering de plaats van aankomst van de verzending of van het vervoer (art. 5a lid 1 Wet OB 1968). Kortom, de levering is belast in het land van aankomst in plaats van het land waar het vervoer aanvangt. Verkopen van goederen (bijvoorbeeld via het internet) door een leverancier in een EU-lidstaat aan een consument in een andere EU-lidstaat zijn belast in de lidstaat van de consument indien wordt voldaan aan de voorwaarden van art. 5a Wet OB 1968. De regel heeft slechts betrekking op particuliere afnemers (B2C), het vervoer is door of voor rekening van de leverancier. De goederen mogen geen nieuwe vervoersmiddelen<sup>26</sup> of margegoederen<sup>27</sup> zijn en de drempel in Nederland is 100.000 euro. Nieuwe vervoersmiddelen en margegoederen zijn derhalve belast in de lidstaat waar het vervoer aanvangt. De nieuwe wettekst zal ik later in de scriptie in behandelen.

Een Duitser die in 2019 voor minder dan 100.000 euro afstandsverkoop in Nederland levert en in 2020 voor meer dan 100.000 euro levert moet in 2020 in Nederland btw gaan afdragen. Wordt in 2021 weer voor minder dan 100.000 euro afstandsverkoop geleverd dan is dat alsnog een ‘besmet’ jaar vanwege het overschrijden van de grens in 2020. Wordt het drempelbedrag overschreden dan geldt de verkopenregeling in het betreffende jaar en het jaar daaropvolgend. De afstandsverkoopregeling geldt tevens voor de levering van goederen onder de grens in het opvolgende jaar van het jaar waarin de grens is overschreden. Verleggen ex art. 12, lid 2 Wet OB 1968 is niet mogelijk aangezien het slechts

---

<sup>23</sup> Een transactie waar door meer dan één persoon een overeenkomst wordt gesloten met een verplichting tot levering van een zelfde goed dat vervolgens door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste ondernemer wordt afgeleverd. Het goed wordt bij fictie geacht door ieder van die personen te zijn geleverd (art. 3 lid 4 jo. art. 5c Wet OB 1968).

<sup>24</sup> niet EU-land.

<sup>25</sup> *Vakstudie Omzetbelasting*, art. 5a wet op de Omzetbelasting 1968, Aant. 1.2.2 (online, bijgewerkt 24 juni 2021)

<sup>26</sup> Zie art. 2a lid 1 onderdeel f Wet OB 1968.

<sup>27</sup> Gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten (art. 28b Wet OB 1968).

particuliere afnemers betreft. De drempel geldt overigens niet voor accijnsgoederen. De afstandsverkopenregeling vereist dat de leverancier zich registreert in het land van aankomst. In mijn voorbeeld dient de Duitser zich dus in Nederland te registreren en daar vervolgens btw aangifte te doen.<sup>28</sup>

Voor goederen afkomstig van buiten de EU dient onderscheid gemaakt te worden tussen invoer en levering van het goed. Beiden zijn namelijk belastbare feiten voor de btw. Invoer is belast in de EU-lidstaat waar de goederen in het vrije verkeer worden gebracht (art. 30 Btw-richtlijn 2006/112/EG). Dit is tegen het aldaar geldende btw-tarief. Van belang is dat de lidstaten bepalen wie de invoer-btw verschuldigd is. Dit zal meestal de leverancier of particulier zijn. De in de inleiding genoemde vrijstelling voor goederen met een waarde lager dan 22 euro gold onder de regels tot 1 juli 2021 nog.

Volgens de hoofdregel wordt de levering van goederen belast in het land van aanvang van de levering. De btw-heffing van de levering is echter afhankelijk van degene die invoert. Wanneer een particulier non-EU-goederen zonder toepassing van de I-OSS invoert, is deze levering niet belast in de EU. Wanneer de I-OSS van toepassing is zal sprake zijn van vrijstelling van invoer en dient de ondernemer de btw aan te geven in het EU-land van bestemming. Worden de goederen ingevoerd op naam van de leverancier in een andere lidstaat dan die van bestemming dan is de levering belast in het land van aankomst mits voldaan wordt aan de voorwaarden van de afstandsverkopenregeling ex art. 5a Wet OB 1968 en de I-OSS van toepassing is. Zonder toepassing van die regeling is invoer belast in de lidstaat van bestemming alwaar de goederen in het vrije verkeer worden gebracht. Hierop kan mogelijk de post- en koeriersregeling worden toegepast. De goederen werden voorheen bij fictie geacht te zijn geleverd vanuit een EU-lidstaat<sup>29</sup>. In het nieuwe art. 33 Btw-richtlijn 2006/112/EG is dit aangepast naar leveringen vanuit derdelandsgebied of een derde land.

### *2.2.2 Huidige plaats van dienst*

De plaats van dienst kent een onderscheid tussen B2B-diensten en B2C-diensten. De plaats van B2B-dienst is vastgelegd in art. 6, lid 1 Wet OB 1968. De plaats van dit soort diensten, verricht voor een als zodanig handelende ondernemer, is de plaats waar de ontvangende ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Wordt een dienst verricht voor een vaste inrichting van die ondernemer dan is het de plaats waar deze vaste inrichting is gevestigd.

De plaats van een B2C dienst is vastgelegd in art. 6, lid 2 Wet OB 1968. De plaats van dit soort diensten, verricht voor anderen dan een ondernemer (bijvoorbeeld particulieren), is de plaats waar de dienstverrichter/dienstverlener de zetel van zijn bedrijfsuitvoering heeft gevestigd. Worden de diensten

---

<sup>28</sup> Janssen en Merckx, *BTW-bulletin* 2021/3, p. 1.

<sup>29</sup> Lamensch, *EC Tax Review* 2018-4, p. 6.

verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter dan is de plaats van dienst daar waar de vaste inrichting is gevestigd.

De artikelen 6a tot en met 6j Wet OB 1968 geven uitzonderingen op de hiervoor genoemde B2B-en B2C-diensten. De uitzonderingen gelden onder meer voor tussenpersonen, onroerende zaken, vervoersdiensten, (toegang tot) culturele en dergelijke evenementen, restaurant- en cateringdiensten, kortdurende verhuur van vervoersmiddelen en telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten en elektronische diensten. In het arrest HvJ Dudda<sup>30</sup> werd betwist of de door Dudda verrichte geluidstechnische diensten in Duitsland belast moesten worden. Zijn zetel was gevestigd in Duitsland maar hij voerde voornamelijk diensten uit in het buitenland. Uit dit arrest is voortgekomen dat allereerst gekeken moet worden naar één van de uitzonderingen van art. 6a Wet OB 1968 e.v. en vervolgens naar de hoofdregel van art. 6 Wet OB 1968.

De bepaling van plaats van prestatie is dus afhankelijk van de status van de afnemer. Wordt de dienst afgenomen door een ondernemer dan is de plaats van dienst in principe daar waar die ondernemer is gevestigd. Wordt de dienst afgenomen door een andere dan ondernemer dan is de plaats van dienst doorgaans daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Mocht één van de uitzonderingen op de hoofdregel van toepassing zijn dan kan dit problemen opleveren voor de dienstverrichter die zich alsnog genoodzaakt ziet zich te registreren in de verschillende lidstaten. Hiervoor is een oplossing gevonden, namelijk de MOSS. Dit geldt echter slechts voor diensten in de zin van art. 6h Wet OB 1968 (elektronische diensten). Binnen de E-commerce is geregeld sprake van een elektronische dienst.

### 2.2.3 Elektronische diensten

De wijze waarop elektronische diensten passen in het bovenstaande kan beantwoord worden via:

#### a. Btw-richtlijn

De Btw-richtlijn geeft in art. 58 een algemene definitie voor E-commerce diensten, namelijk: *'een langs elektronische weg verrichte dienst, met name de in bijlage II bedoelde diensten'*.

Hierbij is van belang dat uitwisseling van berichten tussen dienstverlener en afnemer geen op zichzelf staande dienst is. De in bijlage II genoemde diensten zijn:

- het leveren en onderbrengen van websites, het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen
- de levering van software en de bijwerking ervan
- de levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken
- de levering van muziek of films van spelen, met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen

---

<sup>30</sup> HvJ 26 september 1996, ECLI:EU:C:1996:355 (*Dudda*).

of ontspanning en de levering van onderwijs op afstand.<sup>31</sup> Let wel, de in bijlage II opgenomen lijst van elektronische diensten is niet veelomvattend.

b. Btw-uitvoeringsverordening

De Btw-uitvoeringsverordening geeft een meer uitvoerige definitie in art. 7: *‘diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht.’* Van belang lijkt hier het geautomatiseerde karakter en het in geringe mate menselijk ingrijpen. Dit is mijns inziens een aanvulling op de door de OESO gegeven definitie. Lid 2 van de hiervoor genoemde wet geeft een lijst met de diensten die onder deze definitie vallen. Deze lijst is eveneens niet veelomvattend.

c. Wet OB 1968

De Wet OB 1968 bevat een soortgelijke definitie voor elektronische diensten als de richtlijn. Er is sprake van een elektronische dienst wanneer een dienst langs een elektronische weg wordt verricht (art. 2a, lid 1 onderdeel q Wet OB 1968). Aangezien de verordening directe werking heeft moet Nederland de definitie van de verordening aanhouden.

Telecommunicatiediensten<sup>32</sup> kunnen beschouwd worden als soortgelijke diensten. De elektronische diensten, telecommunicatiediensten en omroep diensten die geleverd worden door ondernemers aan particulieren zijn sinds 1 januari 2015 btw verschuldigd in het land waar de afnemer gevestigd is. Voorheen gold dat de plaats van dienstverlening lag waar de leverancier van die dienst gevestigd is.<sup>33</sup> Voor deze diensten is de MOSS in het leven geroepen. In hoofdstuk 3 zal deze regeling besproken worden.

Art. 6h Wet OB 1968 geeft de uitzondering op de in paragraaf 2.2.2 gegeven hoofdregel.<sup>34</sup> De plaats van B2C telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten en elektronische diensten (hierna: TOE-diensten) is de plaats waar de afnemer gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

---

<sup>31</sup> Bijlage II Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>32</sup> Diensten waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard per draad, via radiofrequentie straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen mogelijk wordt gemaakt, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst, waaronder het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten.

<sup>33</sup> Merckx en Usta, *BTW-bulletin* 2014/4, p. 1.

<sup>34</sup> De plaats van dienst voor een B2C dienst is daar waar de dienstverrichter zijn zetel of vaste inrichting heeft gevestigd.

Per 1 januari 2019 zijn leden 3 t/m 7 in art. 6h Wet OB 1968 opgenomen als oplossing voor kleine ondernemers die diensten verrichten voor niet in het binnenland gevestigde ondernemers.<sup>35</sup> De plaatsbepaling op grond van lid 1 is niet van toepassing indien:

- de dienstverrichter is gevestigd, of bij gebreke van een vestiging, heeft zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats in slechts één lidstaat;
- de diensten worden verricht voor andere dan ondernemers die gevestigd zijn, hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben in een andere lidstaat dan de lidstaat, bedoeld in onderdeel a;
- en het totaal van de vergoedingen ter zake van de diensten, bedoeld in onderdeel b, in het lopende kalenderjaar niet hoger is dan € 10.000 of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid, en in het voorafgaande kalenderjaar ook niet hoger dan dit bedrag is geweest. Indien sprake is van de uitzondering op grond van art. 6h, lid 3 Wet OB 1968 kan de ondernemer geen gebruik maken van de MOSS regeling. Immers is de plaats van dienst dan in de lidstaat waarin de ondernemer is gevestigd.

### *2.3 Wetsveranderingen op basis van de nieuwe richtlijn*

Per 1 juli 2021 vindt de wijziging van de btw-regels voor EU-afstandsverkoop en derdelandafstandsverkoop. De aanpassingen hebben slechts invloed op de internationale verkopen aan particulieren (B2C) en gelijkgestelden in de EU. De verkoop van online goederen zullen voortaan belast worden in de lidstaat van de consument. De regelgeving voor verkopen binnen Nederland blijft ongewijzigd.

#### *2.3.1 Wijziging regels plaats van levering*

Ter bevordering van het gelijke speelveld komt het drempelbedrag van de afstandsverkoopregeling (paragraaf 2.2.1) te vervallen. Dit betekent dus dat de plaats van levering voor afstandsverkoop, per 1 juli 2021, vanaf de eerste euro ligt in de lidstaat van de consument. Ten tweede wordt de btw-vrijstelling bij invoer van niet EU-goederen met een maximale waarde van niet meer dan 22 euro afgeschaft. Ten derde wordt een nieuwe regeling geïntroduceerd met betrekking tot 'kleine ondernemers'<sup>36</sup>; één drempel van 10.000 euro per jaar voor digitale diensten aan particulieren en/of EU-afstandsverkoop van goederen. Alleen indien onder het drempelbedrag gebleven wordt kan de ondernemer afzien van het bestemmingslandprincipe. Deze laatste wijziging zal in paragraaf 2.3.2 besproken worden. De eerste twee wijzigingen komen als eerst aan bod.

Indien het drempelbedrag van art. 5a, lid 4 Wet OB 1968 overschreden werd, was de afstandsverkoopregeling van toepassing. De overgang van het oude drempelbedrag naar het nieuwe drempelbedrag was voorheen grijs gebied. Als een ondernemer in 2020 het drempelbedrag niet heeft overschreden en in het eerste half jaar van 2021 de drempel niet overschrijdt zal in 2021 de regeling

---

<sup>35</sup> *Stb.* 2018, 510.

<sup>36</sup> Minder dan vijftig werknemers en een jaarlijkse omzet of balans van minder dan tien miljoen euro (*PbEU*, L 124/36-41).



niet van toepassing zijn.<sup>37</sup> De belastingdienst heeft verduidelijking gegeven in haar whitepaper. Voor de regeling van het drempelbedrag zal slechts gekeken worden naar de tweede helft van 2021 in verband met het in werking treden van de nieuwe regels per 1 juli 2021.

Voor goederen afkomstig van buiten de EU gelden twee belastbare feiten: invoer en levering. Ondernemers kunnen voor het aangeven van btw over verkopen van goederen buiten de EU gebruik maken van de nieuwe I-OSS. De belaste prestatie van invoer en levering is afhankelijk van de I-OSS.

### *2.3.2 Wijziging regels plaats van dienst*

De regels met betrekking tot de plaats van dienst van de TOE-diensten wijzigen ook per 1 juli 2021. De nieuwe regeling ligt in het verlengde van de regeling die met ingang van 1 januari 2019 in het kader van art. 1 van de Btw-richtlijn elektronische handel<sup>38</sup> is geïmplementeerd voor kleine ondernemers die grensoverschrijdend digitale diensten leveren aan consumenten. Ondernemers die gevestigd zijn in één lidstaat en digitale diensten en/of EU-afstandsverkopen van goederen verrichten aan particulieren in een andere lidstaat, kunnen btw voldoen in hun eigen lidstaat (mits dit een EU-lidstaat is). Dit geldt echter alleen voor zover het drempelbedrag van 10.000 euro niet wordt overschreden. De regeling voor digitale diensten gold zoals hierboven beschreven al sinds 1 januari 2019. De vereenvoudigende regeling voor afstandsverkopen wordt hier per 1 juli 2021 aan toegevoegd.<sup>39</sup>

Indien aan alle voorwaarden wordt voldaan zullen art. 5a lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (plaats van levering) jo. art. 6h Wet OB 1968 (plaats van dienst digitale diensten) geen toepassing vinden. Ingevolge het nieuwe art. 6k, lid 1 Wet OB 1968 (regeling voor kleine ondernemers) zijn deze ondernemers belast in de lidstaat van vestiging.<sup>40</sup> De eerste voorwaarde waar aan voldaan moet worden is dat de leverancier of dienstverrichter gevestigd is in maar één lidstaat (art. 6k, lid 1 onderdeel a Wet OB 1968). De tweede voorwaarde betreft het verrichten van digitale diensten aan andere dan ondernemers die gevestigd zijn in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter is gevestigd (art. 6k, lid 1 onderdeel b Wet OB 1968). Dit geldt ook voor de afstandsverkopen. De derde voorwaarde betreft het drempelbedrag van 10.000 euro (art. 6k, lid 1 onderdeel c Wet OB 1968).<sup>41</sup> Ondernemers hebben overigens de mogelijkheid te opteren voor het gebruik van de OSS als zij onder het drempelbedrag blijven.

---

<sup>37</sup> Janssen en Merckx, *BTW-bulletin* 2021/3, p. 1.

<sup>38</sup> Btw-richtlijn 2000/31/EG.

<sup>39</sup> Janssen en Merckx, *BTW-bulletin* 2021/3, p. 3.

<sup>40</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 34427, nrs. 2 en 3

<sup>41</sup> 'Wetsvoorstel Wet implementatie richtlijnen elektronische handel. Voorstel van wet en artikelsgewijze toelichting'. *V-N* 2020/37.3, p. 9-10.

#### *2.4 Deelconclusie hoofdstuk 2*

De interneteconomie is de afgelopen jaren enorm gegroeid. Het E-commerce platform is daarbij erg dynamisch geworden. De OESO geeft hierbij een algemene definitie voor E-commerce. Deze definitie kan echter verschillen in landen die geen onderdeel zijn van de OESO.

De btw-regelgeving verandert mee met de groeiende E-commerce. Voor de heffing van btw is het van belang waar de belaste prestatie wordt verricht. De plaats van levering van een langeafstandsverkoop wijkt af van de hoofdregel. Door de invoering van de nieuwe richtlijn zal de plaats van levering altijd in het land van aankomst zijn. Hierdoor mogen kleine ondernemers de tarieven van de vestigingsstaat blijven gebruiken en tevens aangifte in eigen land doen. Zij kunnen btw voldoen in hun eigen lidstaat, in tegenstelling tot ondernemers die boven de grens van 10.000 euro uitkomen. Zij moeten per lidstaat aangifte doen of kunnen per 1 juli 2021 gebruikmaken van de optionele OSS. Hier ga ik nader op in, in het volgende hoofdstuk.

De nieuwe regeling voor derdeland en EU-afstandsverkopen zal mogelijk knelpunten omtrent plaats van vertrek en levering verhelpen. Indien het drempelbedrag niet wordt overschreden in 2020 en in de eerste helft van 2021 zal de nieuwe regeling geen toepassing vinden. Om deze reden zal vanaf de tweede helft van 2021 getoetst worden of het drempelbedrag wordt overschreden.

### Hoofdstuk 3: OSS

In hoofdstuk twee is aan bod gekomen wat het begrip E-commerce inhoudt en welke wetgeving tot en na 1 juli 2021 van kracht is. In dit hoofdstuk zal ik behandelen wat wordt verstaan onder de (M)OSS en I-OSS wat de spelregels zijn van deze regelingen en wat wordt toegevoegd per 1 juli 2021.

#### 3.1 Werking MOSS

De MOSS was opgesplitst in een niet Unie-regeling en een Unie-regeling. De niet Unie-regeling maakte het mogelijk voor buiten de EU gevestigde dienstverrichters ook gebruik te kunnen maken van de MOSS-regeling. Belastingplichtigen konden gebruik maken van de Unie-regeling indien de dienstverrichter zijn zetel en/of vaste inrichting binnen de EU heeft. De artikelen 358 t/m 369 Btw-richtlijn zijn in de Wet OB 1968 geïmplementeerd. Daarnaast zijn de artikelen 57 bis tot 63 quater Btw-uitvoeringsverordening van belang geweest voor de uitvoering van de MOSS en Unieregeling, welke door de lidstaten opgevolgd moesten worden. Deze regelingen zullen hier niet verder besproken worden.<sup>42</sup>

De artikelen 28q tot en met 28x Wet OB 1968 zagen op de uitwerking van de MOSS. De reikwijdte van deze regeling was gegeven in art. 28v Wet OB 1968. In Nederland gevestigde dienstverrichters die elektronische diensten verrichten aan particulieren konden gebruik maken van de MOSS-regeling.<sup>43</sup> Deze regeling was van toepassing op alle in de Unie verrichte diensten. Indien de dienstverrichter koos voor deze regeling dan diende hij zich in de lidstaat van identificatie<sup>44</sup> te registreren voor het MOSS-systeem. In deze lidstaat dienden de kwartaalaangiften voldaan te worden. De Nederlandse belastingdienst deelde deze aangiften, samen met de betaalde btw, met de desbetreffende lidstaten via een beveiligd communicatienetwerk. Van belang was dat deze aangiften losstonden van de Nederlandse btw-aangifte. De belastingplichtige diende dus twee aangiften in te dienen. Belastingplichtigen waren niet verplicht gebruik te maken van de MOSS. Het was dus een optionele faciliteit.

Dienstverrichters die gebruik wilde maken van de MOSS moesten informatie verstrekken aan de lidstaat van identificatie. Onder deze informatie viel een boekhoudplicht waarin voldoende gegevens moesten staan om belastingautoriteiten van EU-lidstaten waar leveringen en invoer belast waren de mogelijkheid te geven aangiften te controleren (art. 34 Wet OB 1968).<sup>45</sup> De lidstaat van identificatie was voor belastingplichtigen die onder de Unieregeling vielen:

- de lidstaat waar zij hun hoofdvestiging hadden of;

---

<sup>42</sup> Voor een uitgebreide uitleg zie het commentaar van Metzemaekers bij artikel 28v Wet OB 1968 – Mini one-stop shop regeling (NLFiscaal).

<sup>43</sup> Lammers en Vos, *BTW-bulletin* 2014/85, p. 1.

<sup>44</sup> De lidstaat van identificatie is de lidstaat waar de belastingplichtige voor het mini-éénloketsysteem geregistreerd is en waar hij de in de lidstaat/lidstaten van verbruik verschuldigde btw aangeeft en betaalt.

<sup>45</sup> Janssen en Merckx, *BTW-bulletin* 2021/3.

- indien zij hun hoofdvestiging buiten de EU hadden, de lidstaat waar zij een vaste inrichting hadden of;
- indien zij vaste inrichtingen hadden in verschillende EU-lidstaten, één van die EU-lidstaten naar keuze.<sup>46</sup>

Als vaste inrichting wordt beschouwd: ‘*een inrichting die beschikt over een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en middelen betreft – geschikte structuur om de desbetreffende diensten af te nemen en te gebruiken dan wel zelf te verrichten*’.<sup>47</sup>

De ondernemer die gebruik wilde maken van de regeling diende zich te registreren voor het MOSS-systeem in de lidstaat van identificatie (art. 57 ter Uitvoeringsverordening EU nr. 282/2011). De regeling ging in beginsel pas lopen vanaf het kalenderkwartaal dat volgde op het kalenderkwartaal waarin hij zich geregistreerd had. Voldeed de ondernemer niet langer aan de vereisten van de MOSS dan moest hij zich deregistreren in de lidstaat van identificatie.<sup>48</sup> De belastingplichtige die gebruik maakte van de niet Unie-regeling kon een lidstaat van identificatie kiezen.

Het gebruik van de MOSS vereiste van de dienstverrichters kennis te hebben van de plaats van afnemer en de plaats van dienst. Het kan lastig zijn te bepalen waar de plaats van dienst is in het geval van elektronische diensten. Een voorbeeld hiervan is het arrest HvJ Geelen.<sup>49</sup> In dit arrest was in geding wat voor soort dienst webcamdiensten zijn. Daarnaast moest beoordeeld worden in welk land de webcamdiensten materieel werden verricht. Het is begrijpelijk dat hierover onduidelijkheid kan ontstaan. Het kon voor ondernemers onder de MOSS-regeling dus een uitdaging zijn aan te tonen waar de dienst verricht werd. Van belang was hierbij het vaststellen van de woon- of gebruikelijke vestigingsplaats van de afnemers. Op basis van de verordening is de woonplaats van een niet-belastingplichtige het adres dat in het bevolkingsregister of soortgelijk register is opgenomen. De gebruikelijke verblijfplaats wordt bepaald op basis van beroepsmatige en persoonlijke bindingen.<sup>50</sup>

### 3.2 OSS

De administratieve lasten voor ondernemers zijn verminderd door middel van het invoeren van de MOSS voor prestaties binnen de EU.<sup>51</sup> Deze vermindering is na 1 juli 2021 nog steeds van toepassing

<sup>46</sup> Merkx en Usta, *BTW-bulletin* 2014/4, p. 2.

<sup>47</sup> Gids voor het mini één-loket-systeem van de BTW, p. 4-5. Geraadpleegd via: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/taxud-2013-01228-02-01-nl-tra-00-nl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/taxud-2013-01228-02-01-nl-tra-00-nl.pdf)

<sup>48</sup> *Vakstudie* Omzetbelasting, art. 28v wet op de Omzetbelasting 1968, Aant. 3.1-3.2 (online, bijgewerkt 15 april 2021)

<sup>49</sup> HvJ EU 8 mei 2019, ECLI:EU:C:2019:388

<sup>50</sup> Merkx, *BTW-bulletin* 2012/24, p. 2. Onder “gewone verblijfplaats” wordt op grond van art. 7 van de Richtlijn 83/182/EEG van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoersmiddelen binnen de Gemeenschap verstaan de plaats waar iemand gewoonlijk verblijft. Dit wil zeggen gedurende ten minste 185 dagen per kalenderjaar wegens persoonlijke en beroepsmatige bindingen, waaruit nauw banden tussen hemzelf en de plaats waar hij woont blijken.

<sup>51</sup> COM(2010) 695 – Groenboek over de toekomst van de btw. Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel.: Bormann-Bakker en Floris, *BTW-bulletin* 2012/56.

De MOSS is daarbij omgedoopt tot de OSS. De regeling zal toepassing vinden voor EU-afstandsverkopen, afstandsverkopen van niet EU-goederen en bepaalde andere B2C-diensten dan TOE-diensten, verricht door EU en niet EU-ondernemers. De genoemde wijzigingen hebben invloed op alle leveranciers. Ondernemers worden geconfronteerd met een veranderende btw-belastingplicht die een verandering in administratie en organisatie vereist. Er ontstaat een mogelijke btw-belastingplicht in meerdere lidstaten. De OSS geeft hiervoor de oplossing, namelijk belastingaangifte in één lidstaat. Om de ondernemers tegemoet te komen heeft de EU, naar mijn mening terecht, in de E-commerce richtlijn de wijzigingen met betrekking tot afstandsverkopen en bepaalde andere dan TOE-diensten opgenomen.

### 3.2.1 Werking OSS

Het naleven van de regels en voldoen aan de vereisten van de OSS zal naar mijn verwachting eenvoudiger zijn dan de MOSS. Leveringen aan consumenten kunnen eenvoudiger gevolgd worden aangezien de bestelling een bezorgadres vereist. De goederen worden niet geacht per direct geleverd te worden en dus is er meer tijd om het adres te verifiëren, in tegenstelling tot het leveren van elektronische diensten. De laatste worden per direct verwacht te worden geleverd op het moment van afname.<sup>52</sup>

De vereenvoudiging komt, met name, ten goede van de grote ondernemers. Voor de kleine ondernemers kunnen de kosten voor het opzetten van de OSS (te) hoog liggen. Om deze reden is het drempelbedrag van 10.000 euro – besproken in paragraaf 2.3.2 – per 1 januari 2019 voor elektronische diensten ingesteld. Voor afstandsverkopen geldt dit per 1 juli 2021.

De OSS kent ook het vrijwillige karakter met betrekking tot de keuze gebruik te maken van de regeling. Indien de ondernemer ervoor kiest gebruik te maken van deze regeling dan moeten alle B2C-transacties<sup>53</sup> onder de reikwijdte van de regeling vallen. Er is derhalve geen keuzemogelijkheid voor de toepassing van slechts TOE-diensten of de langeafstandsverkopen. De regeling kent dus een ‘alles of niets’-bepaling. De afstandsverkopen van niet-EU-goederen met een waarde van meer dan 150 euro verlopen via het normale invoer/btw proces (afdracht van btw ten invoer). De ondernemers die voor de wijziging per 1 juli 2021 al gebruik maakten van de MOSS-regeling zullen automatisch overgaan op de OSS-regeling.<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> Lamensch. *EC Tax Review* 2018, p. 6.

<sup>53</sup> Met uitzondering van niet-grensoverschrijdende diensten.

<sup>54</sup> Voor een uitleg van deze overgang kan de volgende site van de Belastingdienst geraadpleegd worden: [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/zakendoen\\_met\\_het\\_buitenland/goederen\\_en\\_diensten\\_naar\\_andere\\_eu\\_landen/btw\\_berekenen\\_bij\\_diensten/wijziging\\_in\\_digitale\\_diensten\\_vanaf\\_2015/eu\\_btw\\_melding\\_doen/eu\\_btw\\_melding\\_doen\\_met\\_moss](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/zakendoen_met_het_buitenland/goederen_en_diensten_naar_andere_eu_landen/btw_berekenen_bij_diensten/wijziging_in_digitale_diensten_vanaf_2015/eu_btw_melding_doen/eu_btw_melding_doen_met_moss)

De belangrijkste wijzigingen met betrekking tot langeafstandsverkopen zijn het vervallen van de drempelbedragen en de aanscherping van de vervoerseis.<sup>55</sup> De vervoerseis wordt aangescherpt wegens mogelijkheden voor leveranciers om de aflevering van de goederen op naam te omzeilen of te vervalsen.<sup>56</sup> In het nieuwe art. 5bis Btw-uitvoeringsverordening is verduidelijkt wanneer aan de vervoerseis wordt voldaan. Dit is in de volgende gevallen:

- de leverancier besteedt de verzending uit aan een derde die de goederen levert bij de afnemer;
- verzending wordt door een derde verricht, maar de leverancier is, hetzij gedeeltelijk, verantwoordelijk voor de aflevering bij de afnemer;
- leverancier factureert en int de vervoerskosten en verwijst de afnemer voorts aan een derde;
- de leverancier promoot de leveringsdiensten van een derde en brengt de afnemer en derde met elkaar in contact.<sup>57</sup>

### 3.2.2 I-OSS

De I-OSS is ingevoerd als mogelijkheid om in één EU-lidstaat aangifte te doen van alle afstandsverkopen van goederen van buiten de EU. Deze regeling kan toegepast worden door zowel binnen de EU gevestigde als buiten de EU gevestigde ondernemers. Deze regeling is net als de OSS-regeling een ‘alles of niets’-bepaling. Alle B2C-langeafstandsverkopen van buiten de EU of ingevoerde goederen met een waarde van maximaal 150 euro<sup>58</sup> vallen onder deze regeling. De ondernemers die gebruik maken van de I-OSS krijgen een speciaal btw-nummer. Dit btw-nummer kunnen zij bij de douane verstrekken, waardoor vrijstelling van btw voor invoer wordt verleend. Hierbij moet opgemerkt worden dat dit nummer getoond kan worden door eenieder die de goederen invoert. Dit kan zowel de leverancier als een voor zijn rekening handelende tussenpersoon zijn. Het is maar de vraag of de leverancier bereid is hun btw-nummer aan de particuliere importeur te overhandigen, aangezien hier misbruik van gemaakt kan worden.<sup>59</sup> Er kan beroep gedaan worden op de vrijstelling van art. 143 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn doordat een bepaald I-OSS nummer vermeld wordt waarmee in het verleden goederen zijn verkocht.

Zoals gezegd vinden bij de I-OSS twee prestaties plaats, te weten de levering van het goed en de invoer in de EU. Indien de invoer plaatsvindt op naam van de consument dan wordt invoer-btw

---

<sup>55</sup> Voor de drempelbedragen binnen de Unie, zie de bespreking van Bormann-Bakker en Floris in: BTW-bulletin 2012/56.

<sup>56</sup> Merckx, *FED* 2020/35, p. 2.: Voor een voorbeeld verwijs ik naar het arrest Krakvet-I (C-276/18) en de nog lopende procedure Krakvet- II (C-108/19). Uit het eerste arrest is voort gekomen dat wanneer goederen die door een in de lidstaat gevestigde leverancier zijn verkocht aan afnemers die in een andere lidstaat wonen, worden bezorgd door een ondernemer die is aanbevolen door de leverancier waarmee afnemers vrijelijk een overkomst voor bezorging kunnen sluiten geacht worden te zijn geleverd door de leverancier. Hier moet als kanttekening bij geplaatst worden dat geen sprake van misbruik is indien het aanbevolen transportbedrijf en de leverancier onafhankelijke ondernemingen zijn die voor hun eigen rekening reële economische activiteiten verrichten.

<sup>57</sup> Merckx, *FED* 2020/35, p. 2.

<sup>58</sup> Voor invoer van goederen met een waarde hoger dan 150 euro zijn invoerrechten verschuldigd.

<sup>59</sup> Middelburg, *WFR* 2020/19, p. 1-2

geheven. Wordt gebruik gemaakt van de I-OSS dan zal de invoer vrijgesteld zijn. Over de levering zal geheven moeten worden om ervoor te zorgen dat btw in het land van bestemming verschuldigd is.<sup>60</sup> Zoals eerder aangegeven is de I-OSS regeling toepasbaar voor zowel binnen de EU gevestigde en buiten de EU gevestigde ondernemers. Buiten de EU gevestigde ondernemers moeten in beginsel gebruik maken van een tussenpersoon. Voor in de EU gevestigde ondernemers is er meer vrijheid in keuze. Zij kunnen de btw voldoen in hun lidstaat van vestiging of door middel van een tussenpersoon.

Naar verwachting zullen niet alle E-commerce verkopers zich registreren voor de I-OSS. Om deze reden is de regeling ‘post- en koeriersdiensten’ aan de richtlijn toegevoegd. Het uitgangspunt van deze regeling is dat de invoer-btw wordt geheven van degene die de goederen aanbrengt bij de douane. Mocht deze regeling niet bestaan hebben, dan zou op het moment van invoer van ieder pakket invoer-btw verschuldigd zijn.<sup>61</sup> Door de post- en koeriersregeling wordt de btw geïnd bij degene die invoert en wordt de verschuldigde btw voldaan aan de douane door middel van een maandelijks aangifte. Belangrijk is dat deze regeling slechts van toepassing is wanneer de ingevoerde goederen binnen de lidstaat van invoer blijven. Door de aanpassing van de douaneregels zal deze regeling dus altijd van toepassing zijn wanneer de I-OSS niet wordt toegepast.<sup>62</sup> De post- en koeriersregeling zal in deze scriptie niet verder uitgewerkt worden.

Wanneer sprake is van een intrinsieke waarde van de levering boven de 150 euro dan gelden zowel de I-OSS als de post- en koeriersregeling niet. Daardoor zal altijd sprake zijn van invoer-btw, zowel voor particulieren als voor ondernemers die invoeren.<sup>63</sup>

Het blijft in Nederland daarnaast mogelijk om door middel van een vergunning ex art. 23 Wet OB 1968 de heffing van invoer-btw te verleggen naar de binnenlandse aangifte. Het voordeel hiervan is dat de betaling van invoer-btw uitgesteld kan worden. Het maximumbedrag van 150 euro is in verband met douaneregelgeving gekozen. Bij invoer van goederen boven het maximumbedrag zijn invoerrechten verschuldigd. Door de afschaffing van de vrijstelling van goederen onder de 22 euro kunnen de buiten de EU gevestigde belastingplichtigen hun producten (van geringe waarde) niet langer onderwaarderen en zo een belastingvoordeel behalen ten opzichte van de binnen de EU gevestigde ondernemers. Het is echter maar de vraag of met deze aanpassingen een gelijk speelveld wordt bereikt.

### *3.3 Simplificatie btw-aangifte*

De MOSS-, OSS- en I-OSS-regelingen zijn in het leven geroepen om de administratieve last van ondernemers te verlichten. Door de vernieuwing van de btw-regelgeving hoeven ondernemers zich

---

<sup>60</sup> Merkkx, *FED* 2020/35, p. 3-4.

<sup>61</sup> Middelburg, *WFR* 2020/19, p. 2.

<sup>62</sup> Janssen en Merkkx, *BTW-bulletin* 2021/3, p. 5.

<sup>63</sup> Ex art. 1 onderdeel d Wet OB 1968 is invoer een belastbaar feit voor de btw. Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen ondernemers en niet-ondernemers. : Boersma en Vellinga, *WFR* 2020/41.

niet meer in iedere lidstaat te registreren waarin zij diensten of leveringen verrichten. Het totaal aan leveringen en diensten wordt via het webportal aangegeven in de lidstaat van identificatie.

### *3.3.1 Btw-aangifte (M)OSS*

De dienstverrichter moest zich bij de lidstaat van identificatie aanmelden om gebruik te maken van de MOSS-regeling. Bij het gebruik van de MOSS-regeling deed de dienstverrichter op elektronische wijze, per kalenderkwartaal, btw-aangifte. In deze btw-aangifte werd het totaal aan ontvangen vergoedingen exclusief btw opgenomen. De verschuldigde btw werd berekend over dit bedrag, rekening houdend met de verschillende btw-tarieven per lidstaat. Er werd dus onderscheid gemaakt naar de lidstaten van verbruik waar dienstverlening voor de btw plaatsvond. De belastingplichtige moest de verschuldigde btw in alle lidstaten van verbruik betalen aan de lidstaat van identificatie.<sup>64</sup> De lidstaat van identificatie droeg aan de andere lidstaten de btw af. Op deze wijze ontstonden vorderingen en schulden tussen lidstaten.

De aangifte onder de OSS- en I-OSS-regeling heeft veel weg van de aangifte onder de MOSS-regeling (art. 369septies jo. art. 369 vicies Btw-richtlijn). De uitbreiding van het systeem houdt in dat aangifte gedaan wordt voor bepaalde B2C-diensten en alle afstandsverkopen. De btw-aangifte wordt voldaan in de lidstaat van identificatie. Vervolgens stuurt deze lidstaat de aangifte als de betaling door naar de lidstaten waar btw verschuldigd is. Aftrek van voorbelasting is niet mogelijk via de OSS-aangifte (art. 369undecies jo. art. 369quatervicies Btw-richtlijn). Dit dient via de gewone btw-aangifte te gebeuren en bij opgelopen voorbelasting in andere lidstaten zal dat in principe via een teruggaafverzoek in die lidstaat moeten lopen – voorheen het 8<sup>e</sup> richtlijnverzoek.<sup>65</sup> Daarnaast dient verplicht een boekhouding bij gehouden te worden die tien jaar bewaard dient te worden ex art. 369duodecies jo. art. 369quinvicies Btw-richtlijn (gold ook voor de MOSS-regeling). Tot slot is correctie van btw-aangifte mogelijk in de eerstvolgende OSS-aangifte. De betalings- en aangiftetermijn wordt verlengd naar het einde van de maand na het aangiftetijdvak van een kalenderkwartaal.<sup>66</sup>

### *3.4 Deelconclusie hoofdstuk 3*

Binnen de btw-regelgeving zien we sinds 1 januari 2015 een aantal vereenvoudigingen met betrekking tot de registratie in lidstaten en de btw-aangifte. In eerste instantie is de MOSS-regeling ingevoerd om te voorkomen dat ondernemers zich moesten registreren in iedere lidstaat waar zij elektronische diensten verrichten. De dienstverrichter registreerde zich in de lidstaat van identificatie. De btw en aangifte werd via een webportal afgedragen door de lidstaat van identificatie aan de lidstaten waarin diensten waren verricht. Van belang was dat dienstverrichters die Nederland als lidstaat van

---

<sup>64</sup> Frencken en Tielemans, *BtwBrief* 2015/4, p. 3.

<sup>65</sup> Vervangen door Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan die belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn. (*PbEU* L 44/23).

<sup>66</sup> Janssen, *WFR* 2021/65, p. 2.



identificatie hadden, zowel de MOSS-aangifte als de Nederlandse aangifte dienden te voldoen. De MOSS-regeling was optioneel en wordt toegepast voor iedere B2C-dienst die werd verricht door de belastingplichtige.

Per 1 juli 2021 wordt de MOSS-regeling omgedoopt tot de OSS-regeling. De werking van deze regeling is vrijwel hetzelfde als de voorgaande. Door het nieuwe OSS-systeem kunnen afstandsverkopen van goederen binnen de EU, afstandsverkopen van buiten de EU en bepaalde niet TOE-diensten ook via deze weg worden aangegeven. De drempelbedragen verdwijnen binnen de Europese Unie.

Tot slot is de I-OSS toegevoegd voor buiten de EU gevestigde ondernemers. Door de I-OSS is vrijstelling van invoer van btw bij leveringen van buiten de EU met een waarde onder 150 euro mogelijk, indien de leverancier invoert. Over de levering zal geheven worden om heffing van btw te bewerkstelligen. Worden de goederen ingevoerd door de consument dan zal alsnog sprake zijn van invoer-btw. Dit geldt ook voor leveringen van meer dan 150 euro. Hierdoor is mogelijk meer sprake van een gelijk speelveld tussen in de Unie gevestigde ondernemers en buiten de Unie gevestigde ondernemers. Concluderend verlichten de regelingen de administratieve last voor ondernemers. Dit biedt de mogelijkheid voor ondernemers om via één webportal aangifte te doen. Hiermee wordt voorkomen dat belastingplichtigen niet of onjuist aangifte doen. De vraag blijft wel of knelpunten met betrekking tot fraude worden verholpen. Dat ga ik in het volgende hoofdstuk onderzoeken.

## Hoofdstuk 4: Knelpunten

Inmiddels is gebleken dat de groeiende interneteconomie vele voordelen, maar ook nadelen met zich mee brengt. Met de invoering van de richtlijn elektronische handel zijn een aantal knelpunten verholpen. Mijns inziens is echter een aantal problemen nog niet verholpen. Dit zit onder andere in de OSS regeling, problemen met retourzendingen, onderwaardering, fraude en een ongelijk speelveld. In dit hoofdstuk zal ik allereerst bespreken wat de knelpunten zijn van de OSS- en I-OSS- regeling. Vervolgens zal ik mogelijke oplossingen geven voor deze knelpunten.

### 4.1 OSS

Het verlichten van de administratieve lasten bij de MOSS regeling bleek niet altijd effectief. Om deze reden was in artikel 58 van de Btw-richtlijn de drempel van 10.000 euro opgenomen. De plaats van prestatie was daar waar de dienstverrichter was gevestigd, mits het drempelbedrag niet overschreden werd. De wijzigingen in 2019 zouden de oplossing moeten zijn voor knelpunten die zijn ontstaan bij het implementeren van de Plaats-van-dienst-richtlijn.<sup>67</sup> Een voorbeeld van dit probleem is het arrest Dudda (paragraaf 2.2.2). Naast de problemen met betrekking tot de plaats van dienst voorzie ik een probleem in de afbakening van elektronische diensten. De lijst van elektronische diensten die is vastgesteld in de Btw-uitvoeringsverordening ex art. 7 als de Btw-richtlijn ex art. 58 is niet uitputtend. Hierdoor ontstaan naast de problematiek van de plaats van elektronische diensten ook vraagstukken over de daadwerkelijke prestatie. Naar mijn mening zouden zowel de verordening als de richtlijn een meer uitputtende lijst van elektronische diensten moeten bevatten. Aangezien de verordening rechtstreekse werking heeft zou, binnen de EU, weinig tot geen ruimte tot discussie zijn. De lijst is echter niet aangepast per 1 juli 2021.

De wetgeving beweegt steeds meer naar heffing in het land van bestemming. Hiervoor lijkt de OSS-regeling een goed hulpmiddel. Immers worden leveringen en diensten belast in het land van de afnemer en via het webportal wordt door de leverancier de btw afdracht en aangifte voldaan. Desalniettemin zal de OSS regeling naar alle waarschijnlijkheid niet alle knelpunten met betrekking tot het bestemmingslandbeginsel<sup>68</sup> kunnen oplossen. De knelpunten bij heffing volgens het bestemmingslandbeginsel zijn:

- Het bepalen van de belastingpositie. Dit vereist kennis van de lokale regels en belastingtarieven;
- De afdracht van de btw;

---

<sup>67</sup> Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (*PbEU* 2008, L 44/11).

<sup>68</sup> Omzetbelasting wordt geheven volgens de regels van het land van bestemming van de goederen onder toepassing van het lokale btw-tarief (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting project: Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1 - 2015 final report. OECD Publishing, Parijs, pp. 31.)

- De controle of op de juiste wijze en in de juiste lidstaat btw is afgedragen.<sup>69</sup>

Het eerste knelpunt wordt niet opgelost door de OSS. De regels en btw-tarieven zijn immers niet op eenvoudige wijze toegevoegd aan het systeem. Daarvoor in de plaats is een database opgezet waar wordt verwezen naar de tabelposten die bij bepaalde goederen horen.<sup>70</sup> Dit is mijns inziens merkwaardig aangezien de Commissie bij de invoering van de MOSS-regeling voornemens was een webportal op te zetten met informatie over de btw-tarieven.<sup>71</sup> Aan de database kunnen daarnaast geen rechten ontleend worden. Het lijkt mij logischer deze database toe te voegen aan het OSS-systeem. Op deze wijze kan mogelijk eenvoudiger de belastingpositie bepaald worden.

Het tweede knelpunt wordt verholpen door de OSS-regeling. Door de regeling hoeven ondernemers zich slechts te registreren in de lidstaat van identificatie. Afdracht van btw zou volgens het bestemmingslandbeginsel in de lidstaat van verbruik van de goederen moeten zijn. De aangifte en afdracht verloopt via de lidstaat van identificatie die vervolgens de btw afdraagt aan de lidstaten van toepassing.

Het derde knelpunt zal de samenwerking tussen lidstaten mogelijk niet bevorderen. Lidstaten innen btw voor andere lidstaten onder de OSS-regeling. Het is denkbaar dat lidstaten in mindere mate zullen controleren of de btw-afdracht op de juiste manier is gegaan vanwege hoge controlekosten. Mogelijk zullen lidstaten de voorkeur geven aan het innen van de eigen belastinginkomsten. Hier komt bij dat de kosten voor de ICT-aanpassing van het webportal hoog zullen zijn. In Nederland was het daarnaast de vraag of het ICT-systeem überhaupt tijdig af zou zijn. Indien dit niet tijdig het geval zou zijn geweest, had dit grote gevolgen voor in Nederland gevestigde ondernemers en buiten de Unie gevestigde ondernemers met een in Nederland gevestigde vaste inrichting.<sup>72</sup> Zoals het er nu naar uitziet had de Nederlandse Belastingdienst per 1 juli een tijdig uitvoeringsapparaat<sup>73</sup> gereed.

Tot slot ben ik benieuwd naar de Europese samenwerking met betrekking tot retourzendingen van goederen. Het is binnen de E-commerce gebruikelijk dat pakketjes retour worden gezonden in het geval dat de consument niet tevreden is met het product. In Nederland alleen al wordt 44 procent van

---

<sup>69</sup> Verbaan en Dirks, *NLF-W* 2020/9, p. 25-26.

<sup>70</sup> De database is te raadplegen via: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/vatSearchForm.html](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/vatSearchForm.html)

<sup>71</sup> COM (2011) 851: Mededeling van de commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de toekomst van de btw naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt.

<sup>72</sup> Starckenburg, *BtwBrief* 2021/5, p. 2-3.

<sup>73</sup> De Nederlandse Belastingdienst maakt gebruik van een noodspoor met inherent tijdelijke noodvoorzieningen gericht op inwerkingtreding van het wetsvoorstel per 1 juli 2021. Het definitieve systeem zal op 1 januari 2023 inwerkingtreden met volledige structurele voorzieningen. ('Uitvoeringstoets noodspoor wetsvoorstel implementatie richtlijnen elektronische handel' – Rijksoverheid, geraadpleegd via <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2021/02/05/uitvoeringstoets-noodspoor-wetsvoorstel-implementatie-richtlijnen-elektronische-handel>).

de bestellingen uit het fashionsegment retour gezonden.<sup>74</sup> De ondernemers die retourzendingen ontvangen hebben de btw mogelijk al via de lidstaat van identificatie afgedragen. De ondernemer wil teruggaaf van btw ontvangen. Dit zal plaats vinden onder de regels van het land van verbruik. Aangifte kan via het OSS-webportal gedaan worden, maar teruggaaf zal apart plaats moeten vinden. Hiervan is niet alleen sprake bij retourzendingen, maar ook bij kortingen, vouchers et cetera. Een dergelijke vermindering mag in Nederland bij de eerstvolgende reguliere btw-aangifte worden verwerkt (art. 32j, lid 2 Wet OB 1968). Dit geldt ook voor de OSS-regeling.<sup>75</sup> Het lijkt mij niet de bedoeling dat deze vermindering mag worden verrekend met btw die afgedragen moet worden in een andere lidstaat. De terugbetaling zal dan dus plaats moeten vinden vanuit de lidstaat waar recht op teruggaaf bestaat. Hierbij vraag ik mij af hoe teruggaaf plaatsvindt bij eventuele eenmalige leveringen in een bepaalde lidstaat. Immers kan de btw dan niet in een volgende aangifte verrekend worden. De belastingplichtige moet dan alsnog bij alle lidstaten afzonderlijk een verzoek om teruggaaf doen.

De knelpunten met betrekking tot de OSS-regeling zouden naar mijn mening mogelijk verholpen kunnen worden door in het webportal de btw-tarieven en regels toe te voegen. Hierdoor zal de bepaling van de belastingpositie mogelijk eenvoudiger zijn. Daarnaast zal binnen de EU btw teruggaaf via het webportal van de OSS mogelijk moeten zijn in plaats van verrekening. Teruggaaf van afgedragen btw aan een lidstaat zou ook via deze weg mogelijk moeten zijn, met het doel voor ogen de administratieve lasten te beperken.

#### 4.3 I-OSS

Het E-commercepakket introduceert een nieuwe manier van heffing om de onderwaardering van goederen tegen te gaan. Om deze reden is de vrijstelling van 22 euro afgeschaft en de I-OSS daarvoor in de plaats getreden. Onderwaardering wordt niet aangepakt door de afschaffing van de vrijstelling voor invoer-btw bij kleine zendingen.<sup>76</sup> Onderwaardering zal namelijk nog steeds leiden tot een verlaging van de af te dragen btw, daargelaten dat de prikkel van onderwaarderen kleiner wordt. Het is daarom te verwachten dat diegene die voorheen onderwaardeerde dit nog steeds zal doen onder de nieuwe regelgeving.<sup>77</sup> Dit lijkt een hardnekkig probleem. Vervoerders en postdiensten moeten hun risicobeoordeling verbeteren om fraude te voorkomen. De Commissie legt met het nieuwe E-commercepakket, naar mijn mening te veel, vertrouwen bij de belastingplichtigen en leveranciers. Indien gebruik gemaakt wordt van de I-OSS dient de belastingplichtige aan de leverancier het I-OSS-

---

<sup>74</sup> ‘Nederland is koploper pakketjes retourneren’ – RetailNews, geraadpleegd via [https://retailtrends.nl/news/59038/nederland-is-koploper-pakketjes-retourneren#:~:text=Nederland%20is%20met%20een%20retourpercentage,het%20fashionsegment%20\(44%20procent\)](https://retailtrends.nl/news/59038/nederland-is-koploper-pakketjes-retourneren#:~:text=Nederland%20is%20met%20een%20retourpercentage,het%20fashionsegment%20(44%20procent)).

<sup>75</sup> BDO (2019), ‘Btw 2021: E-commerce en de btw-behandeling van retourzendingen’, geraadpleegd via <https://www.bdo.nl/nl-nl/perspectieven/btw-2021-e-commerce-en-de-btw-behandeling-van-retourzendingen#:~:text=Retourzendingen%20bij%20e-commerce&text=De%20goederen%20worden%20dan%20retour.de%20afnemer%20een%20particulier%20is>.

<sup>76</sup> Bakker en Potma, *WFR* 2020/65, p.3.

<sup>77</sup> Lamensch en Ceci, ‘VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues’, Study requested by the TAX3 Committee, October 2018, p. 55.

nummer te verschaffen. De leverancier zal, onder voorwaarden, vrijstelling van btw bij invoer krijgen. Het is mogelijk dat de leverancier in andere gevallen – waar de belastingplichtige niet bij betrokken is – ook gebruik maakt van het I-OSS-nummer om zo de vrijstelling voor invoer btw te verkrijgen.

#### 4.3.1 *Fraude*

Het is over het algemeen bekend dat de Europese btw-regelgeving lijdt onder fraude.<sup>78</sup> De Europese lidstaten zullen er, onder de nieuwe I-OSS-regeling, op moeten vertrouwen dat verrichte afstandsverkopen naar behoren worden verantwoord.<sup>79</sup> Hier moet als kanttekening bij geplaatst worden dat bij de invoering van de MOSS regeling de deelnamegraad was vanuit niet EU-belastingplichtigen laag was. Naar verwachting zullen belastingplichtigen die onder de oude regels foutief aangifte deden hier geen verandering in brengen onder de nieuwe regels. De kans is dus sterk aanwezig dat bij invoer van goederen met gebruik van de I-OSS-regeling nog steeds wordt ondergewaardeerd en/of foutief aangifte wordt gedaan. Dit kan mogelijk opgelost worden door de afnemer te verplichten een geldig transactienummer op het moment van de invoeraangifte in te laten dienen. De leverancier zal tevens dat transactienummer in moeten dienen.<sup>80</sup>

De OESO heeft met het BEPS Action I Report een mogelijke oplossing gevonden voor de hiervoor genoemde knelpunten. Zij geven hiervoor vier opties:

- Het verbeteren van de initiële procedure;
- Een registratie systeem voor leveranciers;
- Een heffingssysteem via derden;
- Een heffingssysteem via consumenten.<sup>81</sup>

De Commissie heeft derhalve voorgesteld een tweeledig heffingssysteem in te voeren middels een combinatie van registratie voor leveranciers en heffing via derden (OSS en I-OSS). Desalniettemin biedt dit systeem geen zekerheid van juiste btw aangifte bij afstandsverkopen en invoer door belastingplichtigen.

#### 4.3.2 *Gelijk speelveld*

Door de grote hoeveelheid aan bedrijven die grensoverschrijdend handelen is het vaak lastig om de regels te handhaven op bedrijven die buiten het land van consumptie gevestigd zijn. Dit veroorzaakt voornamelijk problemen tussen landen waar geen juridische overeenkomsten zijn gesloten. Dit kan bijvoorbeeld tussen een EU-lidstaat en een derde land zijn. Zoals eerder aangegeven is de deelnamegraad van niet in de EU gevestigde ondernemers laag. Hierdoor kan oneerlijke competitie

---

<sup>78</sup> NOS Nieuws, 'Elk jaar 50 miljard euro verlies in EU door btw-fraude'. Geraadpleegd via: <https://nos.nl/artikel/2283564-elk-jaar-50-miljard-euro-verlies-in-eu-door-btw-fraude>

<sup>79</sup> Middelburg, *WFR* 2020/19, p. 3.

<sup>80</sup> Middelburg, *WFR* 2020/19, p. 3.

<sup>81</sup> Lamensch, *International VAT Monitor*, 28 (2), p. 142.

ontstaan tussen bedrijven die wel compliant zijn en bedrijven die dat niet zijn<sup>82</sup> aangezien het lastig is om compliance af te dwingen bij niet in de EU gevestigde belastingplichtigen.<sup>83</sup> Het is derhalve passend dat niet in de EU gevestigde belastingplichtigen worden verplicht een tussenpersoon aan te stellen.<sup>84</sup> Het btw-bedrag is echter afhankelijk van de informatie die de leverancier aan de tussenpersoon vergeeft. Het probleem van onderwaardering wordt hiermee deels verholpen.

Het blijft dus onduidelijk hoe de lidstaten om moeten gaan met de non-compliance van buiten de EU gevestigde belastingplichtigen. Er zijn weinig mogelijkheden ter controle binnen jurisdicties waar niet EU-ondernemers gevestigd zijn die elektronische diensten verrichten, in tegenstelling tot EU-ondernemers die wel eenvoudig gecontroleerd kunnen worden. Dit resulteert in de vrijwel onmogelijke opgave voor lidstaten om registratie voor de regelingen af te dwingen. Om deze reden heeft de Commissie een wetgevingspakket aangenomen.<sup>85</sup> Dit zogenaamde ‘Central Electronic System of Payment information (hierna: CESOP) verzoekt ‘Payment Service Providers’ (hierna: PSP)<sup>86</sup> informatie te verstrekken over grensoverschrijdende betalingen van lidstaten en over de begunstigden van deze betalingen. Het doel van deze maatregelen is het geven van de juiste instrumenten aan de belastingdiensten van de lidstaten om mogelijke btw-fraude in E-commerce op te sporen. De PSP/CESOP zullen echter pas per 1 januari 2024 in werking treden waardoor het in de tussenperiode mogelijk lastig blijft de btw-regels te handhaven.

Naast het lek aan btw wordt een ongelijk speelveld in stand gehouden tussen EU-ondernemers en niet EU-ondernemers. Dit knelpunt is erkend bij het voorstel van het nieuwe E-commerce pakket. Dus is dit probleem nog niet verholpen.<sup>87</sup> Naar mijn mening is de btw-regelgeving tevens te weinig gericht op preventieve fraude bestrijding. Er kunnen sancties worden opgelegd nadat fraude aan het licht is gekomen. Hier lijkt mij “liever voorkomen dan genezen” van toepassing. De nieuwe regels lijken hier echter weinig verandering in te brengen.

In tegenstelling tot hetgeen in de vorige alinea is benoemd, worden niet EU-ondernemers buitengesloten<sup>88</sup> van de 10.000 euro grens en dus de regeling niet kunnen toepassen. EU-ondernemers, die onder de grens van 10.000 euro blijven, kunnen immers aangifte doen in de lidstaat waar zij

---

<sup>82</sup> Lamensch en Ceci, ‘VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues’, Study requested by the TAX3 Committee, October 2018, p. 19.

<sup>83</sup> Lamensch, *International VAT Monitor*, 28(2), p. 144.

<sup>84</sup> Middelburg, *WFR 2020/19*, p. 2.

<sup>85</sup> Verordening 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 62/1).

<sup>86</sup> Richtlijn (EU) 2020/284 van de Raad van 18 februari 2020 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsaanbieders (*PbEU* L 62/7). Zie voor een uitgebreide uitleg Merkx, ‘The wizard of OSS: effective collection of VAT in cross-border e-commerce’ p. 72 e.v.

<sup>87</sup> Lamensch en Ceci, ‘VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues’, Study requested by the TAX3 Committee, October 2018, p. 53.

<sup>88</sup> Verbaan en Dirks, *NLF-W 2020/9*, p. 13.

gevestigd zijn. Niet EU-ondernemers konden voor de wetswijziging wel gebruik maken van de drempels per lidstaat. Dit betekent dus dat zij een extra administratieve last hebben en een aanzienlijk slechtere positie dan EU-ondernemers.<sup>89</sup> Op beide fronten is dus een ongelijk speelveld zichtbaar.<sup>90</sup>

De Commissie heeft met de nieuwe wetgeving vereenvoudiging, neutraliteit en beperking van verlies aan btw-inkomsten voor EU-lidstaten beoogt. Het is mijns inziens een terechte beslissing geweest om de vrijstelling af te schaffen en daarmee de mogelijkheid tot onderwaardering te verkleinen.

Tegelijkertijd kan ik mij vinden in het uitsluiten van de niet EU-ondernemers van de drempel regeling vanwege het ten koste gaan van EU-btw bij het bestemmingslandbeginsel. De nieuwe E-commercewetgeving valt of staat echter met de medewerking van ondernemers en de mogelijkheid tot handhaving van de regels. Zowel het doel van neutraliteit en vereenvoudiging lijken niet helemaal behaalt te worden.

#### *4.4 Deelconclusie hoofdstuk 4*

Het nieuwe E-commercepakket beweegt steeds meer richting heffing in het land van bestemming. Hierdoor is eenvoudiger te bepalen in welk land de belastingplichtige btw moet afdragen. De nieuwe regels verhelpen echter niet alle knelpunten. De plaats van dienst en de plaatsbepaling van de afnemers lijken ook onder de nieuwe regels lastig te bepalen. Daarnaast wordt met de OSS slechts afdracht van btw bewerkstelligt. Er is, ondanks de database, naar mijn mening een eenvoudigere manier om de regels en tarieven aan ondernemers kenbaar te maken door deze toe te voegen aan het OSS-systeem.

Het probleem van onderwaardering wordt deels opgelost door de afschaffing van de vrijstelling. De verwachting is echter dat belastingplichtigen die voorheen onderwaardeerden of foutief aangifte deden dit onder de nieuwe regels zullen blijven doen. Het knelpunt van een ongelijk speelveld lijkt wel te zijn verholpen door de afschaffing van de vrijstelling. Daarnaast wordt met de introductie van de PSP/CESOP een poging gedaan om btw-fraude op te sporen. De tijd moet leren of de nieuwe regels de knelpunten van het huidige systeem zullen verhelpen. Mijns inziens wordt met het nieuwe E-commercepakket momenteel nog weinig echte maatregelen getroffen om fraude te voorkomen, maar dit kan in de toekomst wel gebeuren door CESOP.

---

<sup>89</sup> Dit zou eventueel voorkomen kunnen worden door een vaste inrichting op te zetten in een EU-lidstaat.

<sup>90</sup> Verbaan en Dirks, *NLF-W 2020/9*, p. 12-13.

## Hoofdstuk 5: De toekomst

Uit het vorige hoofdstuk is gebleken dat een aantal knelpunten is verholpen door de invoering van de nieuwe E-commerce richtlijn. De getroffen regelingen gelden momenteel slechts voor B2C-leveringen en diensten. Naar mijn mening zou een uitbreiding van de btw-regelgeving van B2B-en B2G-leveringen en diensten mogelijk kunnen leiden tot een eenvoudiger btw-stelsel. Het is uiteraard de vraag of de nieuwe regels ook toepasbaar zijn op leveringen en diensten aan anderen dan particulieren. In dit hoofdstuk zal ik bespreken welke mogelijkheden er zijn voor B2B en B2G.

### 5.1 B2B

In hoofdstuk 2 is kort uiteengezet op welke wijze de plaatsbepaling met betrekking tot B2B-diensten is geregeld (ex. art. 6, lid 1 Wet OB 1968). Deze regeling ziet op de binnen- en buitenlandse diensten. Binnen de EU gelden daarnaast de binnenlandse- en intracommunautaire leveringen (art. 1, onderdeel b Wet OB 1968). Alvorens gekeken kan worden naar het voorstel van de Commissie die in paragraaf 5.1.2 wordt besproken, zal ik uiteenzetten wat wordt verstaan onder intracommunautaire transacties.

#### 5.1.1 Intracommunautaire transactie

De fiscale grenzen binnen de EU zijn niet zichtbaar en dus is de prestatie van invoer binnen de EU niet mogelijk. Om deze reden is de intracommunautaire transactie in het leven geroepen. Deze bestaat uit twee afzonderlijke prestaties, te weten de intracommunautaire levering (hierna: ICL) en de hieraan altijd gekoppelde intracommunautaire verwerving (hierna: ICV). De ICV in Nederland is een aparte prestatie voor de heffing van btw in Nederland (art. 1, onderdeel c jo. art. 17a Wet OB 1968 e.v.) en is tevens in de plaats van invoer getreden. Van een intracommunautaire transactie is sprake indien aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- De goederen en diensten worden door een ondernemer verworven ingevolge een levering;
- Deze levering geschiedt door een als zodanig handelende ondernemer;
- De goederen worden verzonden of vervoerd van het ene EU-land naar het andere EU-land<sup>91</sup>

De levering van de ene ondernemer naar de andere ondernemer is de zogeheten ICL. Op deze levering is onder bepaalde voorwaarden het nultarief van toepassing.<sup>92</sup> Bij de verwerving van deze transactie door de afnemende ondernemer zal het lokale tarief van toepassing zijn. Op deze wijze wordt binnen de EU maar één keer geheven. In overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel vindt de heffing dus plaats in het land waar de verwerving plaatsvindt.

---

<sup>91</sup> Heezen, Merckx en Schrijver, 2021

<sup>92</sup> Art. 9 lid 2 onderdeel b jo. Tabel II, onderdeel a, post 6Wet OB 1968.



### 5.1.2 Voorstel wijziging

Op 25 mei 2018 heeft de Commissie een voorstel<sup>93</sup> om over te gaan op een definitief btw-stelsel gepresenteerd.<sup>94</sup> Hierin is een plan opgenomen dat ook is gebaseerd op het beginsel van belastingheffing in de lidstaat van bestemming. De doelstelling van de wetswijziging is het verbeteren van de btw heffing op de grensoverschrijdende B2B-goederenhandel. De Commissie lijkt hiermee een eenvoudiger en meer fraudebestendig btw-systeem te willen bewerkstelligen. In het actieplan worden de ICL en de ICV geschrapt en wordt een nieuwe soort levering geïntroduceerd, namelijk de intra-Unielevering. Dit kan een levering van goederen en diensten naar een andere lidstaat door een belastingplichtige voor een andere belastingplichtige zijn. Hieronder vallen ook de niet-belastingplichtige rechtspersonen.<sup>95</sup> De plaats van levering zal dus in het land van aankomst van de verzending zijn. De leverancier zal in beginsel de btw moeten afdragen in de lidstaat waar de goederen aankomen. Hier dient als kanttekening bij geplaatst te worden dat de onder de richtlijn vallende uitzonderingen komen te vervallen, te weten belastingplichtigen en niet belastingplichtige rechtspersonen die geen aan btw onderworpen verwervingen verrichten.<sup>96</sup>

De belastingplichtige zou in principe in iedere lidstaat van levering de belasting moeten voldoen. Hierdoor zouden ondernemers zich moeten registreren in de lidstaten waar zij leveringen verrichten. De afnemer zal in beginsel btw moeten afdragen aan de leverancier, wat de afnemer een cashflownadeel oplevert ten opzichte van de huidige richtlijn.<sup>97</sup> Daarnaast ontstaat wederom het probleem van de, mogelijk, ontbrekende informatie. Belastingplichtigen dienen kennis te hebben van het toepasselijke btw-tarief dat verschilt per lidstaat. Daar komt bij dat dit tarief per jaar kan wijzigen. Daarnaast worden niet alle goederen en diensten tegen hetzelfde tarief belast aangezien de verdeling tussen het hoge en lage tarief verschilt binnen Europa.

Het is niet onverwachts dat de Commissie heeft voorgesteld voor deze nieuwe regelingen ook een soortgelijke OSS-regeling in te voeren. De werking zal hetzelfde zijn als die van B2C-transacties (btw aangifte via een lidstaat van identificatie). Indien de belastingplichtige zowel vrijgesteld als belaste handelingen verricht zal de lidstaat van identificatie het aftrekbare gedeelte bepalen. Dit betekent dus dat de lidstaat van identificatie, onder deze wijziging, de pro rata<sup>98</sup> van de belastingplichtige moet bepalen. Het is de vraag of het wenselijk is dat de lidstaat van identificatie dit moet bepalen. Er wordt, naast het invoeren van het IT-technische OSS-systeem, extra beroep gedaan op de IT-capaciteit van de lidstaten. Mede door de knelpunten die naar voren zijn gekomen bij het OSS-systeem heb ik twijfels

---

<sup>93</sup> Voorstel voor een wijziging van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/122/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, COM(2018) 329 final.

<sup>94</sup> Dirks, *MBB* 2020/1-2, p. 1.

<sup>95</sup> Dirks, *MBB* 2020/1-2, p. 3.

<sup>96</sup> Ex art. 1a Wet OB 1968

<sup>97</sup> Dirks, *MBB* 2020/1-2, p. 44.

<sup>98</sup> Art. 32j lid 1 Wet OB 1968 jo. art. 175 Btw-richtlijn.

over de werkbaarheid van deze regeling voor B2B-leveringen en diensten. Door het bestemmingslandbeginsel heeft de afnemer een rol in plaats van de leverancier. Dit zou bij verwervingen door btw-ondernemers niet al te veel problemen op moeten leveren.

## 5.2 B2G

Naast B2C- en B2B-leveringen bestaat er nog een derde<sup>99</sup>: B2G-leveringen en diensten (ook wel Business to Administration<sup>100</sup>). Dit soort leveringen ziet, binnen E-commerce, op de transacties via het internet tussen bedrijven en overheden/overheidsinstanties. B2G-prestaties omvatten onder andere fiscale maatregelen, sociale zekerheden, juridische documenten en andere overheid gerelateerde zaken.<sup>101</sup> Een voorbeeld hiervan is de levering van IT systemen of software-oplossingen aan overheidsinstanties (gemeenten, waterschappen etc.). Het is denkbaar dat transacties met overheidsinstellingen uitdagingen met zich mee brengt.

In de literatuur worden B2G-leveringen en diensten nauwelijks besproken. Desalniettemin is deze soort levering er één die, naar mijn mening, niet over het hoofd mag worden gezien. Ik vraag mij hierbij echter wel af op welke wijze deze leveringen en diensten het meest optimaal in de heffing kunnen worden betrokken. Is het noodzakelijk om hier eenzelfde soort systeem te introduceren als voor de B2B- en B2C-transacties? De Commissie heeft immers met haar voorstellen laten blijken dat zij toe wil naar een definitief btw-systeem waarbij het oorsprongsbeginsel<sup>102</sup> plaats moet maken voor het bestemmingslandbeginsel.

Allereerst moet bepaald worden of de overheid een ondernemer is op grond van art. 7 Wet OB 1968. Indien de overheid handelt als ondernemer dan lijkt sprake te zijn van B2B (art. 7, lid 3 Wet OB 1968). Overheden kunnen ook als zodanig optreden en geen btw-ondernemer zijn als afnemende partij. Dan is sprake van B2G. Daarnaast is het de vraag in hoeverre de overheid een rol heeft als het gaat om btw-administratie. Als onderdeel van het proces van modernisering van de overheidsdiensten heeft de Commissie een nieuwe wet aangenomen die tot doel heeft het gebruik van elektronische facturen voor overheidsopdrachten te vergemakkelijken en te bevorderen, met name voor ondernemingen die werken aan opdrachten in een andere lidstaat.<sup>103</sup> Hierdoor kan een stuk sneller en eenvoudiger betaald worden.

Bij een normale levering als ondernemer in het huidige systeem is sprake van een ICV door de overheid. In het nieuwe systeem heeft de ondernemer de verplichting om de btw af te dragen op de

---

<sup>99</sup> Leveringen van consumenten naar bedrijven, consumenten of overheden buiten beschouwing gelaten.

<sup>100</sup> De leveringen tussen bedrijven, overheden en overheidsinstanties.

<sup>101</sup> Javed, '6 Types of eCommerce Business Models You Need To Know'. Geraadpleegd via <https://www.ecomsay.com/types-of-ecommerce-business-models/>

<sup>102</sup> Omzetbelasting wordt geheven volgens de regels van het land van aankoop van de goederen onder toepassing van het lokale btw-tarief (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting project: Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1 - 2015 final report. OECD Publishing, Parijs, pp. 31.)

<sup>103</sup> Richtlijn 2014/55/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 inzake elektronische facturering bij overheidsopdrachten (*PbEU* L 133/1).

levering. Mijns inziens zou de overheid van het bestemmingsland een geschiktere partij zijn om de btw op de levering vast te stellen en af te dragen. Dit zou mogelijk kunnen in het alternatieve scenario in het definitieve btw-stelsel. Wanneer sprake is van een Certified Taxable Person (CTP)<sup>104</sup>, kan de leverancier verleggen.

Een levering van een Duitse ondernemer aan een Nederlandse overheidsinstantie zal vallen onder de intracommunautaire transactie. Indien hetgeen door de Commissie is voorgesteld van kracht wordt, zal dus sprake zijn van een intra-Unielevering. De transactie zal dan niet langer bestaan uit twee leveringen waardoor de leverancier zich zal moeten registreren in het bestemmingsland tenzij een verleggingsregeling van toepassing is zoals art. 12, lid 3 Wet OB 1968 in Nederland. Aangezien dit de administratieve last van ondernemers kan verzwaren, kan ik mij voorstellen dat in de toekomst ook voor de B2G-levering een OSS-systeem geïntroduceerd zal worden. Hieraan zitten ongetwijfeld dezelfde haken en ogen die eerder aan bod zijn gekomen. Desondanks voorzie ik een zonder meer mooie toekomst voor het btw stelsel.

### *5.3 Deelconclusie hoofdstuk 5*

Uit het voorstel van de Commissie blijkt dat het btw-stelsel steeds meer zal bewegen naar een heffing in het land van bestemming. Voor B2B-transacties is het bestemmingslandbeginsel al van toepassing en geldt onder het huidige systeem nog de intracommunautaire transactie bestaande uit twee aparte prestaties voor de btw: ICL en ICV. Hier zal mogelijk de intra-Unielevering voor in de plaats komen. Naar verwachting zal, net als bij B2C-transacties, voor de B2B-transactie een OSS-regeling in het leven geroepen worden met eenzelfde werking. Ik verwacht dat deze wijziging dezelfde knelpunten zal hebben als de regeling voor B2C-transacties.

De B2G-transactie is onderbelicht in de (btw-)literatuur. Transacties met overheidsinstellingen kunnen vraagstukken oproepen die uitdagingen met zich mee brengen. Het lijkt mij dan ook niet meer dan logisch om deze soort transactie ook onder de OSS regeling onder te brengen. De wijziging, met betrekking tot een definitief btw-stelsel, die de Commissie heeft voorgesteld zou mogelijk ook van toepassing kunnen zijn op de B2G-transactie, middels een intra-Unielevering.

---

<sup>104</sup> Het concept van de gecertificeerd belastingplichtige moet een bevestiging geven dat een specifiek bedrijf in de regel als betrouwbaar is aan te merken. (COM (2017) 567 Verordening van de Raad tot wijziging van de Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft de gecertificeerd belastingplichtige).

## 6. Conclusie

De sterk groeiende interneteconomie brengt vele voordelen maar ook nadelen met zich mee. Het E-commerce platform is erg dynamisch geworden. Ondernemers kunnen eenvoudiger diensten en goederen leveren over de hele wereld. Dit gaat echter gepaard met lastige belastingkwesties die verandering in de btw-regelgeving vereisen. Met de wijziging van de Btw-richtlijn in 2015 werd reeds bewogen naar heffing in het bestemmingsland bij TOE-diensten. Ondernemers moesten zich hierdoor registreren in iedere lidstaat waar zij TOE-diensten leverden. Dit gaf aanleiding tot de invoering van de MOSS. De Commissie poogt de ‘richtlijn elektronische handel’ en de ‘aanvullende richtlijn’ de btw-verplichtingen voor grensoverschrijdende transacties te vergemakkelijken en streeft daarnaast naar neutraliteit en beperking van belastingverlies voor EU lidstaten. Daarnaast wordt een aantal van de knelpunten met betrekking tot E-commerce verholpen. In deze scriptie zijn de nieuwe regels met betrekking tot E-commerce uitgebreid geanalyseerd. De volgende probleemstelling stond hierin centraal:

*‘Worden door de invoering van de nieuwe richtlijn E-commerce de knelpunten omtrent btw-heffing op grensoverschrijdende B2C-transacties verholpen en is deze nieuwe regelgeving ook toepasbaar op goederenleveringen van B2B en B2G?’*

Deze vraag kan als volgt beantwoord worden:

*‘Met de invoering van de nieuwe EU Btw-richtlijn E-commerce wordt een aantal belangrijke knelpunten met betrekking tot grensoverschrijdende B2C-transacties verholpen. Er zijn echter nog aanpassingen nodig om de resterende knelpunten te verhelpen. Desalniettemin zouden de nieuwe regels mogelijk ook van toepassing kunnen zijn op andere dan B2C-transacties.’*

Bovenstaand antwoord wordt in het navolgende nader uiteengezet. Met de implementatie van de nieuwe richtlijn zijn ook de langeafstandsverkopen en andere soorten grensoverschrijdende diensten aan het optionele systeem toegevoegd en is de MOSS derhalve omgedoopt tot de OSS. De door de ondernemer afgedragen btw op de OSS-melding of OSS-aangifte wordt via een webportal voldaan door de lidstaat van identificatie aan de lidstaten van consumptie waar leveringen en diensten zijn verricht aan consumenten. De vrijstelling voor goederen onder de 22 euro en de drempelbedragen binnen de EU zijn afgeschaft. Daarnaast is de I-OSS-regeling ingevoerd voor goederen afkomstig uit derdelanden. Hiermee kan vrijstelling van invoer van btw bij levering van buiten de EU met een waarde onder de 150 euro verkregen worden. Dit is onder de voorwaarde dat de levering wordt ingevoerd door de leverancier.

Met de nieuwe regelgeving worden mijns inziens niet alle knelpunten binnen de E-commerce verholpen. Bij de invoering van de MOSS werd snel duidelijk dat de deelnamegraad onder de niet EU-ondernemers erg laag was. Binnen de EU kunnen lidstaten inschrijving afdwingen wegens de

samenwerkingsmogelijkheden van de lidstaten. Dit leidt tot een ongelijk speelveld tussen EU-ondernemers en niet EU-ondernemers. Dit probleem wordt slechts deels verholpen doordat niet EU-ondernemers verplicht een tussenpersoon moeten aanstellen in de EU. Er is mijns inziens een goede stap gezet met de tarievdatabank, maar het lijkt mij logischer deze toe te voegen aan het OSS-systeem. Hierdoor is het mogelijk eenvoudiger de belastingpositie van ondernemers te bepalen. Het is tevens de vraag of het webportal ook gebruikt kan worden voor bijvoorbeeld retourzendingen. Ik voorzie hierin een probleem met teruggaaf van btw. De ondernemers dienen immers een verzoek van teruggaaf te doen in iedere lidstaat waarin btw is afgedragen. Dit levert een enorme administratieve last op, hetgeen met de nieuwe regels verholpen zou moeten worden. De ondernemers kunnen slechts in het volgende aangiftetijdvak btw verrekenen.

Met de afschaffing van de vrijstelling van goederen onder de 22 euro is de mogelijkheid om onder te waarden verkleind. Het is echter de verwachting dat ondernemers die voorheen onderwaardeerden dit zullen blijven doen. Het lijkt echter dat de afschaffing van de vrijstelling het knelpunt van een ongelijk speelveld verhelpt. Door gebruik te maken van de I-OSS zullen leveranciers en particulieren gebruik moeten maken van het I-OSS-nummer van de belastingplichtige. Met dit nummer kan vrijstelling van invoer worden verleend. De leveranciers en particulieren kunnen echter misbruik maken van dit nummer in het geval zij invoeren waarbij de belastingplichtige niet is betrokken. Dit kan mogelijk opgelost worden door de afnemer naast het I-OSS-nummer tevens een transactienummer in moet dienen.

De nieuwe btw-regelgeving voorkomt niet frauduleus handelen. De Commissie heeft een poging gedaan om fraude op te sporen met de invoering van PSP/CESOP. Het doel van deze maatregelen is het geven van de juiste instrumenten aan lidstaten om fraude op te sporen. Naast het feit dat dit pas op 1 januari 2024 in werking treedt ben ik van mening dat de regelgeving te weinig mogelijkheden biedt voor fraudepreventie.

De Commissie heeft kenbaar gemaakt toe te bewegen naar een definitief btw-stelsel. In dit actieplan is opgenomen dat B2B-goederentransacties belast zullen gaan worden in het land van bestemming. Er zal sprake zijn van een nieuwe soort levering: de intra-Unielevring. De doelstelling van de wetswijziging is het verbeteren en vereenvoudigen van B2B-goerentransacties. De Commissie lijkt hiermee een eenvoudiger en meer fraudebestendig btw-systeem te willen bewerkstelligen. Het is geen verrassing dat hier ook een soort OSS-regeling zal worden toegepast om de administratieve lasten van ondernemers te verlichten. Het is echter maar de vraag of de OSS-regeling werkbaar is op deze soort transactie.

Naast de B2B-transactie is binnen E-commerce sprake van de B2G-transactie. Allereerst zal bij zo'n transactie gekeken moeten worden of de handelende overheid gekwalificeerd wordt als ondernemer voor de omzetbelasting. Indien sprake is van ondernemerschap dan lijkt het een B2B transactie. Bij

deze transactie zou tevens gebruik gemaakt kunnen worden van de OSS-regeling. Hierdoor zou wederom de administratieve last van ondernemers verlicht worden. Daarnaast zou op deze transactie mogelijk ook de intra-Unielevering ingevoerd kunnen worden. Dienovereenkomstig zouden de handelende overheden de btw afdracht kunnen voldoen. Alles bijeengenomen worden niet alle knelpunten verholpen, maar heeft de Commissie met de wijziging van deze regels een grote stap gezet naar een gestroomlijnder en minder fraudegevoelig btw-stelsel.

## 7. Literatuurlijst

### 7.1 Publicaties

#### **Bakker en Potma, WFR 2020/65**

E.G. Bakker en T.J. Potma, 'E-commerce, VAT and Customs: Challenges and Opportunities Ahead. Verslag van het seminar van EFS, Erasmus University Rotterdam, gehouden op donderdag 13 februari 2020 aan de Erasmus Universiteit Rotterdam'. *WFR* 2020/65, afl. 7329, p. 1-5.

#### **Boersma & Vellinga, WFR 2020/41**

B.J.B. Boersma en E. Vellinga, 'Recente ontwikkelingen btw bij invoer', *WFR* 2020/41, afl. 7324, p. 1-6.

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

M. Bormann-Bakker en S. Floris, 'Afstand nemen van de afstandsverkoop?', *BTW-bulletin* 2012/56, afl. 6, p. 1-4.

#### **Frencken & Tielemans, BtwBrief 2015/4**

C. Frencken en P. Tielemans, 'Elektronisch en btw-transparant?', *BtwBrief* 2015/4, afl. 1, p. 1-5.

#### **Janssen, WFR 2021/65**

A.D.M. Janssen, 'Nieuwe btw E-commerceregels per 1 juli 2021. Verslag van de JOB-lezing van 28 januari 2021', *WFR* 2021/65, afl. 1, p. 2.

#### **Janssen & Merkx, BTW-bulletin 2021/3**

A.D.M. Janssen en M.M.W.D., 'Nieuwe btw-E-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3, afl. 1, p. 1-7.

#### **Lamensch, International VAT Monitor, 28(2), 2017**

M. Lamensch, 'European Commission's New Package of Proposals on E-commerce: A Critical Assessment'. *International VAT Monitor* (2017), 28(2), 137-146.

#### **Lamensch, EC Tax Review 2018-4**

M. Lamensch, 'Adoption of the E-commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One.' *EC Tax Review* (2018), 27(4), 186-195.

#### **Lamensch & Ceci, VAT Fraud. Economic Impact, challenges and policy issues.**

M. Lamensch en E. Ceci, 'VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues', Study requested by the TAX3 Committee (2018), 1-74.

#### **Lammers & Vos, BTW-bulletin 2014/85**

M.H.W.N. Lammers en R.Vos, 'Uitvoering en controle van de nieuwe btw-regelgeving telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten per 1 januari 2015.' *BTW-bulletin* 2014/85, afl. 4, p. 1-4.

#### **Merkx, FM 2011/1.2**

M.M.W.D. Merkx. 'De woon- en vestigingsplaats in de BTW'. *FM nr. 137*, 2011/1.2, p. 1-4.

### **Merkx, BTW-bulletin 2012/24**

M.M.W.D. Merkx, 'Mini één-loketsysteem voor grote btw-veranderingen.' *BTW-bulletin* 2012/24, afl. 3, p. 1-4.

### **Merkx & Usta, BTW-bulletin 2014/4**

M.M.W.D. Merkx en E. Usta, 'De btw-aangifte onder het mini één-loket-systeem per 2015'. *BTW-bulletin* 2014/4, afl. 1, p. 1-4.

### **Merkx, FED 2020/35**

M.M.W.D. Merkx. 'Nieuwe btw-regels voor E-commerce – de eerste stap'. *FED* 2020/35, afl. 6, p. 1-8.

### **Starkenburg, BtwBrief 2021/5.**

R. Starkenburg, 'Invoering btw-E-commercepakket op tijd uitgevoerd?'. *BtwBrief* 2021/5, afl. 1, p. 1-3.

### **Verbaan & Dirks, NLF-W 2020/9**

N. Verbaan en R.D. Dirks, 'E-commerce: de btw gered van handel via het internet?' *NLF-W* 2020/9, p. 1-28.

### **V-N, 2020/37.3**

'Wetsvoorstel Wet implementatie richtlijnen elektronische handel. Voorstel van wet en artikelsgewijze toelichting.' *V-N* 2020/37.3.

## *7.2 Boeken*

### **Heezen, Merkx & Schrijver, 2021**

J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merkx en P.J.B.G. Schrijver, *BTW en E-commerce – Verkopen van goederen en diensten via internet*. Deventer: Wolters Kluwer 2021.

### **Merkx, 2020**

M.M.W.D. Merkx, *The wizard of OSS: effective collection of VAT in cross-border E-commerce* (oratie Rotterdam). Amsterdam: Stichting NLFiscaal 2020.

### **Vakstudie Omzetbelasting**

A. van Doesum, H. van Kesteren & E. Vrouwenfelder (red.), *Omzetbelasting (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 6)*, Deventer: Wolters Kluwer.

## *7.3 Jurisprudentie*

HvJ 26 september 1996, ECLI:EU:C:1996:355

HvJ 8 mei 2019, ECLI:EU:C:2019:388

HvJ 18 juni 2020, ECLI:EU:C:2020:485



HR 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:AW8625, BNB 1984/295 m.nt. A.L.C. Simons

#### *7.4 Besluiten*

6 mei 2003,	<i>Pb EU</i> 2003, L 124
28 november 2006,	<i>Pb EU</i> 2006, L 347
12 februari 2008,	<i>Pb EU</i> 2008, L 44/11
20 februari 2008,	<i>Pb EU</i> 2008, L 44/23
6 mei 2014,	<i>Pb</i> 2008, L 133/1
17 mei 2017,	<i>Pb EU</i> 2017, L 132/1
29 december 2017,	<i>Pb EU</i> 2017, L 348
19 december 2018,	<i>Stb.</i> 2018, 510
8 mei 2020,	<i>Pb EG</i> 2020, 198
18 februari 2020,	<i>Pb EU</i> 2020, L 62/1
18 februari 2020,	<i>Pb EU</i> 2020, L 62/7

#### *Europese Commissie*

2 december 2010,	COM(2010) 695
6 december 2011,	COM(2011) 851
31 maart 2017,	COM(2017) 567
8 mei 2020,	COM(2020) 198

#### *Parlementaire stukken*

Kamerstukken II 2019/20, 34427, nrs. 2 en 3

#### *7.5 Internetpublicaties*

##### **BDO, 2019**

*BDO*, 'Btw 2021: E-commerce en de btw-behandeling van retourzendingen' (< <https://www.bdo.nl/nl-perspectieven/btw-2021-E-commerce-en-de-btw-behandeling-van-retourzendingen> >).

##### **Belastingdienst, 2021**

*Belastingdienst*, 'MOSS wordt 'éénloketsysteem'' (< <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/zakendoen> >).

[met het buitenland/goederen en diensten naar andere eu landen/btw berekenen bij diensten/wijziging in digitale diensten vanaf 2015/eu btw melding doen/eu btw melding doen met moss >\).](#)

### **Centraal Bureau voor de Statistiek, 2020**

*Centraal Bureau voor de Statistiek.* (2020, 4 augustus). ‘Coronacrisis jaagt online winkelen aan in het tweede kwartaal [Omzet internetverkoop detailhandel]’. *Geraadpleegd via* <https://www.cbs.nl/nl-nieuws/2020/32/coronacrisis-jaagt-online-winkelen-aan-in-het-tweede-kwartaal>

### **De Weerd, 2020**

*P. de Weerd.* ‘De opmars van E-commerce: de cijfers liegen niet.’ (< [www.logistiek.nl/supply-chain/artikel/2020/02/de-opmars-van-E-commerce-de-cijfers-liegen-niet-101172063?vakmedianet-approve-cookies=1&\\_ga=2.220104479.720618829.1616275142-1522809394.1616275142](http://www.logistiek.nl/supply-chain/artikel/2020/02/de-opmars-van-E-commerce-de-cijfers-liegen-niet-101172063?vakmedianet-approve-cookies=1&_ga=2.220104479.720618829.1616275142-1522809394.1616275142) >).

### **Europese Commissie, 2013**

*Europese Commissie.* ‘Gids voor het mini-éénloketsysteem van de btw (Herziening 1 – van toepassing vanaf 1 januari 2019)’ (< [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/taxud-2013-01228-02-01-nl-tra-00-nl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/taxud-2013-01228-02-01-nl-tra-00-nl.pdf) >).

### **Europese Commissie, 2021**

*Europese Commissie.* ‘VAT Mini One-Stop-Shop (VAT MOSS)’ (< [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-05/vat\\_moss\\_stats\\_2020.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-05/vat_moss_stats_2020.pdf) >).

### **Javed, 2021**

*Javed.* ‘6 Types of eCommerce Business Models You Need To Know’ (< <https://www.ecomsay.com/types-of-ecommerce-business-models/> >).

### **NOS Nieuws, 2019**

*NOS Nieuws.* ‘Elk jaar 50 miljard euro verlies in EU door btw-fraude’. (< <https://nos.nl/artikel/2283564-elk-jaar-50-miljard-euro-verlies-in-eu-door-btw-fraude> >).

### **RetailNews, 2020**

*RetailNews.* ‘Nederland is koploper pakketjes retourneren’ (< [https://retailtrends.nl/news/59038/nederland-is-koploper-pakketjes-retourneren#:~:text=Nederland%20is%20met%20een%20retourpercentage,het%20fashionsegment%20\(44%20procent\)](https://retailtrends.nl/news/59038/nederland-is-koploper-pakketjes-retourneren#:~:text=Nederland%20is%20met%20een%20retourpercentage,het%20fashionsegment%20(44%20procent)) >).

### **Rijksoverheid, 2021**

*Rijksoverheid.* ‘Uitvoeringstoets noodspoor wetsvoorstel implementatie richtlijnen elektronische handel’ (< <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2021/02/05/uitvoeringstoets-noodspoor-wetsvoorstel-implementatie-richtlijnen-elektronische-handel> >).

### **OECD, 2015**

*OECD.* ‘Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report’ (< [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1) >).

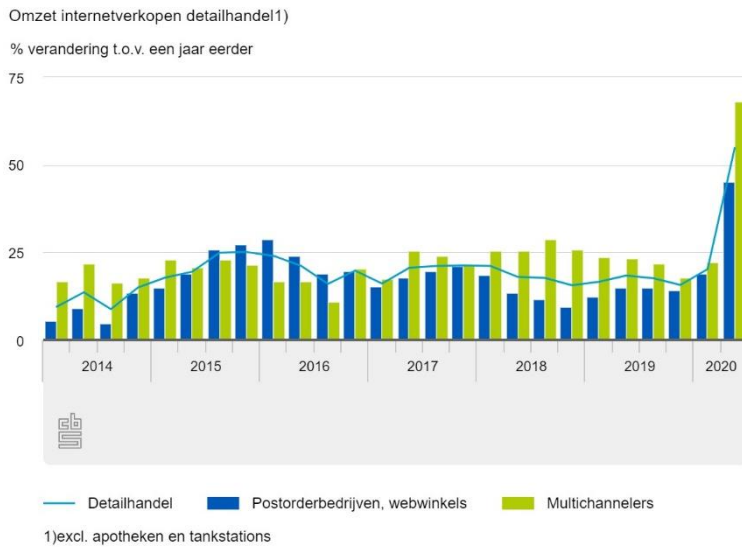
### **OECD, 2019**

OECD, *'Unpacking E-commerce. Business Models, Trends and Policies'*, (<  
<https://www.oecd.org/publications/unpacking-E-commerce-23561431-en.htm> >).

## 8. Bijlages

### 8.1 Bijlage 1

#### Omzet internetverkoop detailhandel



### 8.2 Bijlage 2

Grote bedrijven maken meer gebruik van E-commerce dan kleine bedrijven

**Figure 1. Large firms participate more in e-commerce than small firms**

The percentage of firms receiving orders over computer networks by size, 2017

