

Friccie rondom de Unierechtelijke platformfictie

Een onderzoek naar de conformiteit van de binnen de nieuwe btw-e-commerce-regels ingevoerde platformfictie aan de beginselen van adequate belastingwetgeving.

Naam student: Carmen Noorlander
Studentnummer: 478818
Begeleider: Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkx
Tweede beoordelaar: Mr. drs. J. Gruson
Datum definitieve versie: 23-10-2021

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

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave.....	1
Lijst van gebruikte afkortingen	3
1 Inleiding	4
1.1 Aanleiding.....	4
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Afbakening.....	6
1.4 Werkwijze en opbouw.....	6
2 De werkwijze van platforms	8
2.1 Inleiding	8
2.2 Definitie en kenmerken van platforms.....	8
2.3 Twee typen platformmodellen.....	11
2.4 Het verdienmodel van platforms	12
2.4.1 Toegevoegde waarde	12
2.4.2 Opbrengstenzijde	13
2.4.3 Kostenzijde	15
2.5 Deelconclusie.....	16
3 Het toetsingskader.....	17
3.1 Inleiding.....	17
3.2 Beginselen van adequate belastingwetgeving	17
3.2.1 Algemeen.....	17
3.2.2 Neutraliteit	18
3.2.3 Efficiëntie.....	20
3.2.4 Zekerheid en eenvoud.....	21
3.2.5 Effectiviteit en rechtvaardigheid	22
3.2.6 Flexibiliteit	24
3.3 Wijze van toetsing	25
3.4 Deelconclusie.....	26
4 De nieuwe btw-regels voor e-commerce.....	27
4.1 Inleiding.....	27
4.2 Doel	27
4.3 Vereenvoudigingen voor dienstverleners	28
4.4 Afstandsverkopen binnen de Europese Unie.....	29
4.4.1 Afstandsverkopen binnen de Europese Unie vóór 1 juli 2021	29
4.4.2 Afstandsverkopen binnen de Europese Unie vanaf 1 juli 2021	31
4.5 Afstandsverkopen van goederen uit derde landen.....	34

4.5.1 Afstandsverkopen van goederen uit derde landen vóór 1 juli 2021.....	34
4.5.2 Afstandsverkopen van goederen uit derde landen vanaf 1 juli 2021	36
4.6 Deelconclusie.....	41
5 De platformfictie.....	42
5.1 Inleiding.....	42
5.2 Doel	42
5.3 Reikwijdte	43
5.4 Werking van de platformfictie.....	46
5.4.1 Algemeen.....	46
5.4.2 Afstandsverkopen van goederen uit derde landen.....	47
5.4.3 Leveringen binnen de Europese Unie	50
5.5 Tegemoetkomingen voor platforms.....	54
5.6 Boekhoudkundige verplichtingen.....	56
5.7 Deelconclusie.....	59
6 De toetsing	60
6.1 Inleiding	60
6.2 Toetsing aan de verschillende beginselen.....	60
6.2.1 Neutraliteit	60
6.2.2 Efficiëntie.....	64
6.2.3 Zekerheid en eenvoud.....	66
6.2.4 Effectiviteit en rechtvaardigheid.....	69
6.2.5 Flexibiliteit	72
6.3 Algehele beoordeling	73
6.4 Aanpassingen.....	75
6.5 Deelconclusie.....	87
7 Samenvattende conclusie.....	88
7.1 Beantwoording probleemstelling.....	88
7.2 Neutraliteit	88
7.3 Efficiëntie.....	89
7.4 Zekerheid en eenvoud.....	89
7.5 Effectiviteit en rechtvaardigheid	89
7.6 Flexibiliteit	90
7.7 Aanpassingen.....	90
7.8 Afsluiting.....	91
Geraadpleegde literatuur	92

Lijst van gebruikte afkortingen

B2B	Business-to-business
B2C	Business-to-consumer
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
Btw-uitvoeringsverordening	Uitvoeringsverordening (EU) 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
C2C	Consumer-to-consumer
C2G	Consumer-to-government
DWU	Verordening (EU) 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het Douane Wetboek van de Unie
NOB	De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
S2B	Science to Business
UDWU	Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB 1968	Wet op de Omzetbelasting 1968

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Eigenlijk heeft de e-commerce, letterlijk vertaald de handel via het internet, tegenwoordig geen introductie meer nodig. Alleen al in 2020 is door Nederlandse consumenten bijna 2,6 miljard euro besteed aan artikelen van webshops uit, in dit geval, andere Europese landen.¹ Ten opzichte van 2019 zijn deze bestedingen met maar liefst 32% toegenomen, waaraan de COVID-19-crisis ongetwijfeld heeft bijgedragen.² Ook de Nederlandse webwinkels behalen elk jaar steeds meer omzet via online verkopen, aan zowel Nederlandse als buitenlandse consumenten.³ Het merendeel van deze online verkopen vindt plaats via zogenaamde platforms. Zo blijkt uit cijfers van de OECD dat ongeveer 57% van de grensoverschrijdende verkopen wereldwijd plaatsvindt via de drie grootste digitale platforms.⁴

Uit het voorgaande volgt dat de wereld van de e-commerce snel aan het ontwikkelen is, waarbij een grote rol voor platforms is weggelegd. Dat is ook bij de Europese wetgever niet onopgemerkt gebleven. Zo heeft de Europese Commissie als onderdeel van het *Action Plan on VAT* nieuwe wetgeving omtrent de btw-behandeling van grensoverschrijdende e-commercetransacties geïntroduceerd, die op 1 juli 2021 in werking is getreden.⁵ Met deze nieuwe wetgeving is een nieuwe regeling voor platforms geïntroduceerd.⁶ Overeenkomstig deze regeling worden bepaalde goederen geacht eerst te worden geleverd door de ondernemer aan het platform (B2B) en vervolgens door het platform aan de consument (B2C), indien het platform de afstandsverkoop faciliteert. Als gevolg van deze fictie is het platform de btw op de verkoop aan de consument verschuldigd in plaats van de onderliggende leverancier. Vóór de invoering van deze regeling bestond een dergelijke platformfictie nog niet in de Europese wetgeving.⁷ In de regelgeving vóór 1 juli 2021 was opgenomen dat de plaats van levering van grensoverschrijdende verkopen aan consumenten de plaats is waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer.⁸ Dit wordt ook wel de

¹ 'Bestedingen bij Europese webwinkels bereikten in 2020 recordhoogte', cbs.nl, 23 april 2021.

² 'Bestedingen bij Europese webwinkels bereikten in 2020 recordhoogte', cbs.nl, 23 april 2021; 'Coronacrisis jaagt online winkelen aan in het tweede kwartaal', cbs.nl, 4 augustus 2020.

³ 'Bestedingen bij Europese webwinkels bereikten in 2020 recordhoogte', cbs.nl, 23 april 2021.

⁴ OECD 2019a, p. 14.

⁵ 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; Richtlijn (EU) 2019/955 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkopen en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen; Uitvoeringsverordening (EU) 2019/2026 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft door elektronische interfaces gefaciliteerde leveringen van goederen of diensten en de bijzondere regelingen voor belastingplichtigen die diensten voor niet-belastingplichtigen, afstandsverkopen van goederen en bepaalde binnenlandse goederenleveringen verrichten.

⁶ Art. 14bis Btw-richtlijn.

⁷ Sinds 1 januari 2015 bestaat er wel een fictie in de Btw-uitvoeringsverordening voor platforms door wiens tussenkomst elektronische diensten worden verricht, zie art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening. Echter, deze bepaling is geen opzichzelfstaande fictie, maar dient slechts ter uitvoering van de commissairsfictie uit art. 28 Btw-richtlijn, zie Van Doesum, *WFR* 2020/210, p. 1440. Immers, in de uitvoeringsverordening kan geen nieuwe regelgeving worden gecreëerd, maar kan slechts uitleg worden gegeven aan bepalingen van de Btw-richtlijn, zie Kortenaar, *WFR* 2012/98. Bovendien zijn prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU over de strijdigheid van art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening met de Btw-richtlijn in de zaak C-695/20 (*Fenix International*). De zojuist genoemde fictie is mijns inziens dus niet vergelijkbaar met de platformfictie voor goederen die per 1 juli 2021 wel in de Btw-richtlijn is opgenomen.

⁸ Art. 33, lid 1, Btw-richtlijn (oud).

afstandsverkopenregeling genoemd. In deze oude regelgeving gold voor dergelijke afstandsverkopen een drempelbedrag en was geen rol toebedeeld aan platforms.⁹

Nu de nieuwe wetgeving recentelijk in werking is getreden, is het mijns inziens tijd om de gevolgen van de introductie van de platformfictie in kaart te brengen. Op het eerste gezicht lijkt het wellicht een efficiënte regeling, aangezien de verschuldigde btw ter zake van bepaalde afstandsverkopen door een relatief kleine groep van belastingplichtige platforms wordt geïnd. De vraag is echter of deze regeling wel zo efficiënt is als het lijkt, met name voor de platforms zelf. In dat kader hebben verschillende fiscale auteurs reeds enkele vraagtekens bij deze nieuwe regeling gezet.¹⁰

Aan de andere kant heeft het Directoraat-generaal Belastingen en Douane-unie van de Europese Commissie vorig jaar een toelichting gegeven op de nieuwe btw-regels met betrekking tot grensoverschrijdende e-commerce in de zogenaamde *explanatory notes*, wat wellicht enkele van deze vraagtekens kan wegnemen.¹¹ Bovendien is niet alleen van belang of de nieuwe regeling efficiënt is, maar ook of deze neutraal, flexibel, effectief en rechtvaardig is, en of deze rechtszekerheid biedt. Met dit onderzoek wil ik iets toevoegen aan de wetenschappelijke literatuur door de zojuist genoemde *explanatory notes* mee te nemen in mijn onderzoek en aandacht te besteden aan de eerder ingevoerde vergelijkbare ficties voor platforms in Australië, Nieuw-Zeeland, Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk.¹² Australië was de eerste die een dergelijke regeling invoerde voor platforms die goederenleveringen faciliteren, namelijk op 1 juli 2018.¹³ Nieuw-Zeeland volgde op 1 december 2019 en Noorwegen op 1 april 2020.¹⁴ Het Verenigd Koninkrijk voerde vlak voor de Europese Unie een dergelijke regeling in, namelijk op 1 januari 2021.¹⁵ Daarnaast wil ik door middel van voldoende afbakening bewerkstelligen dat de platformfictie grondig kan worden geanalyseerd.

1.2 Probleemstelling

In dit onderzoek wordt de Europese regeling inzake de platformfictie nader beschouwd, waarbij de eventuele knelpunten van deze regeling worden aangeduid en eventuele verbeterpunten worden aangedragen. Dit wil ik doen door middel van het toetsen van deze regeling aan een toetsingskader, gebaseerd op de beginselen van adequate belastingwetgeving uit het Ottawa-raamwerk van de OECD en de Nederlandse nota Zicht op wetgeving.¹⁶ De centrale onderzoeksvraag die hierbij dient te worden beantwoord, luidt als volgt:

- *Hoe verhoudt de wetgeving omtrent de platformfictie ex artikel 14bis van de Btw-richtlijn zich tot de beginselen van adequate belastingwetgeving, te weten neutraliteit, efficiëntie, zekerheid en eenvoud, effectiviteit en rechtvaardigheid en flexibiliteit, en hoe kan deze*

⁹ Zie voor het drempelbedrag art. 34 Btw-richtlijn (oud).

¹⁰ Lamensch, *IVM* 2018/2; Lock e.a., *MBB* 2019/1; Verbaan & Dirks, *NLF-W* 2020/9, par. 5.4.

¹¹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_nl.pdf.

¹² OECD 2021a, p. 117.

¹³ Treasury Laws Amendment (GST Low Value Goods) Act 2017, No. 77, 2017.

¹⁴ 'New GST rules for low-value imported goods', customs.govt.nz, laatst gewijzigd op 9 november 2020; Guidelines – VAT on e-Commerce (VOEC), 24 februari 2020, <https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/voec/sell-charge-and-ship-to-norway---guidelines-for-online-stores-and-marketplaces.pdf>.

¹⁵ 'Vat and overseas goods sold to customers in the UK using online marketplaces', gov.uk, 20 november 2020.

¹⁶ OECD 1998; *Kamerstukken II* 1990/91, 22008, nr. 2.

wetgeving eventueel worden aangepast teneinde meer met deze beginselen in overeenstemming te komen?

1.3 Afbakening

De introductie van de regelgeving omtrent de platformfictie maakt onderdeel uit van een hele set aan regels die de btw-behandeling van grensoverschrijdende e-commerce transacties binnen de Europese Unie tracht te hervormen. Hoewel de analyse van de platformfictie uiteraard binnen de context van deze bredere regelgeving en binnen de doelstellingen daarvan dient te worden gelezen, wordt in dit onderzoek niet het geheel aan nieuwe regels op het gebied van de e-commerce beoordeeld. Bij andere regelingen naast de platformfictie kan worden gedacht aan het drempelbedrag met betrekking tot afstandsverkoop dat is afgeschaft en de uitzondering voor kleine ondernemers die daarvoor in de plaats is gekomen.¹⁷ Daarnaast kan worden gedacht aan de vervoerseis die is aangepast en aan de vrijstelling voor kleine zendingen die is afgeschaft.¹⁸ Ondanks dat de zojuist genoemde wijzigingen in dit onderzoek ongetwijfeld de revue passeren, worden deze niet getoetst aan het toetsingskader. Bij de toetsing beperk ik mij tot de platformfictie en de daarbij behorende wetsartikelen, teneinde ten aanzien van deze regeling een diepgaande en uitvoerige analyse te kunnen maken.

1.4 Werkwijze en opbouw

Zoals hiervoor beschreven is het doel van dit onderzoek het nader beschouwen van de platformfictie en toetsen of deze voldoet aan de beginselen van adequate belastingwetgeving. Hierbij vindt het nader beschouwen van de platformfictie plaats door middel van een uitgebreid literatuuronderzoek en een nauwkeurige bestudering van zowel de oude als de nieuwe wetgeving. Ook zal de werkwijze en het verdienmodel van platforms aan de hand van de literatuur worden toegelicht. Daarnaast wordt een toetsingskader opgesteld op basis van het hiervoor genoemde Ottawa-raamwerk en de nota Zicht op wetgeving. Vervolgens wordt de nieuwe wetgeving getoetst aan het toetsingskader, waarbij de sterke en zwakke punten van deze wetgeving worden beschouwd. Ook in deze stap worden de wetenschappelijke publicaties en de *explanatory notes* meegenomen, waarbij de verschillende invalshoeken tegen elkaar worden afgewogen. Daaropvolgend zal worden overwogen hoe de platformfictie kan worden aangepast, zodat deze, indien nodig, meer in overeenstemming kan worden gebracht met de beginselen van adequate belastingwetgeving. Hierbij zal in het bijzonder aandacht worden besteed aan de lessen die mogelijk uit Australië, Nieuw-Zeeland, Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk kunnen worden geleerd op basis van de eerdergenoemde vergelijkbare regelingen voor platforms. Aangezien de wetgeving in Australië en Nieuw-Zeeland nagenoeg geheel gelijklopend is, zal hierbij de wetgeving in Australië als uitgangspunt worden genomen en de wetgeving in Nieuw-Zeeland enkel worden benoemd indien deze nadrukkelijk afwijkt van de Australische wetgeving. In het vervolg van dit onderzoek zal dan ook worden gesproken over de lessen die mogelijk uit Australië, Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk kunnen worden geleerd.

¹⁷ Janssen & Merckx, *BTW-bulletin* 2021/3, p. 10-11.

¹⁸ Janssen & Merckx, *BTW-bulletin* 2021/3, p. 10 en 12.

Om tot een antwoord op de centrale onderzoeksvraag te komen, dient een aantal deelvragen te worden beantwoord. Deze deelvragen luiden als volgt:

- *Hoe ziet het verdienmodel van platforms eruit?* Deze deelvraag wordt beantwoord in hoofdstuk 2, waarbij aandacht wordt besteed aan de definitie van platforms, de verschillende typen platforms en het businessmodel van platforms.
- *Welke beginselen liggen ten grondslag aan adequate belastingwetgeving in Nederlands en Europees verband?* Deze deelvraag wordt beantwoord in hoofdstuk 3 en vormt het toetsingskader van dit onderzoek. Deze deelvraag wordt ingevuld aan de hand van het eerder genoemde Ottawa-raamwerk en de nota Zicht op wetgeving. Hierbij zullen de beginselen betreffende de neutraliteit, efficiëntie, zekerheid en eenvoud, effectiviteit en rechtvaardigheid en flexibiliteit worden gedefinieerd. Ook wordt de wijze van toetsing uiteengezet.
- *Waaruit bestaan de nieuwe btw-regels voor e-commerce die per 1 juli 2021 zijn ingegaan?* Deze deelvraag wordt beantwoord in hoofdstuk 4. Hierbij wordt na een korte toelichting van het doel van de regels en de vereenvoudigingen voor dienstverleners, ingegaan op de wijzigingen ten aanzien van respectievelijk intracommunautaire afstandsverkoop en verkoop van goederen uit derde landen.
- *Hoe ziet de platformfictie ex artikel 14bis Btw-richtlijn eruit?* Deze deelvraag komt aan bod in hoofdstuk 5, waarin uitgebreid wordt ingegaan op de inhoud van de platformfictie. Hierbij wordt ingezoomd op respectievelijk het doel, de reikwijdte en de werking van de platformfictie, alsmede de tegemoetkomingen voor platforms en de boekhoudkundige verplichtingen van platforms.

Na de behandeling van deze deelvragen wordt in hoofdstuk 6 antwoord gegeven op de centrale onderzoeksvraag. Hierbij zal op objectieve wijze worden getoetst aan de verschillende beginselen van adequate belastingwetgeving. Vervolgens zal voornamelijk aan de hand van soortgelijke regelgeving in Australië, Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk een aantal betekenisvolle wijzigingen worden aangedragen. Tot slot wordt in hoofdstuk 7 een samenvattende conclusie gegeven, waarbij het antwoord op de onderzoeksvraag nog een keer op beknopte wijze wordt uiteengezet.

De eerste deelvraag dient als introductie op het onderwerp en heeft als doel de platformfictie binnen de context van het verdienmodel van platforms te plaatsen. De tweede deelvraag vormt een belangrijk onderdeel van dit onderzoek, aangezien hierin het toetsingskader wordt geschetst dat waarborgt dat de nieuwe regelgeving op objectieve wijze kan worden getoetst. De derde deelvraag is bedoeld als inleiding op de uiteenzetting van de nieuwe regelgeving omtrent de platformfictie, waarbij de context wordt geschetst waarbinnen de platformfictie is geïntroduceerd. De vierde deelvraag vormt het belangrijkste theoretische deel van dit onderzoek, met een uitgebreide uiteenzetting van de werking van de platformfictie. Vervolgens wordt antwoord gegeven op de centrale onderzoeksvraag, waarbij een eigen, goed onderbouwd, standpunt wordt gevormd over de platformfictie. Tot slot wordt in de samenvattende conclusie het antwoord op de centrale onderzoeksvraag nog eens voor de lezer op beknopte wijze weergegeven, waarbij tevens aanbevelingen voor vervolgonderzoek worden gedaan.

2 De werkwijze van platforms

2.1 Inleiding

Alvorens de nieuwe btw-regels omtrent platforms uiteen te zetten en te toetsen aan het nader op te stellen toetsingskader, is het van belang een goed begrip te krijgen van de definitie en de werkwijze van platforms. Om die reden wordt in dit hoofdstuk de volgende deelvraag behandeld: ‘Hoe ziet het verdienmodel van platforms eruit?’ Teneinde een antwoord te formuleren op deze vraag, wordt eerst een definitie van platforms gegeven, waarbij de belangrijkste kenmerken van deze entiteiten worden toegelicht. Vervolgens worden twee typen platformmodellen onderscheiden. Tot slot wordt het verdienmodel van platforms uiteengezet.

2.2 Definitie en kenmerken van platforms

Een eenduidige definitie van het begrip ‘platform’ bestaat niet. Dit hangt voornamelijk samen met de omstandigheid dat platforms veranderen door de tijd.¹⁹ Zo heeft de afgelopen jaren een verschuiving plaatsgevonden van traditionele platforms naar online platforms.²⁰ Een voorbeeld van een traditioneel platform is een papieren krant, waarbij adverteerders via de krant kunnen ‘communiceren’ met de lezers.²¹ Andere voorbeelden van traditionele platforms zijn bazaars en winkelcentra.²² In het vervolg van dit hoofdstuk ligt de focus op de online platforms, aangezien de handel via het internet (e-commerce) in dit onderzoek centraal staat.

De OECD hanteert de volgende definitie voor een online platform: ‘a digital service that facilitates interaction between two or more distinct but interdependent sets of users (whether firms or individuals) who interact through the service via the Internet’.²³ Deze definitie wordt in verscheidene wetenschappelijke papers gevolgd.²⁴ Ook komt deze definitie grotendeels overeen met de definitie die de Europese Commissie geeft aan digitale platforms, namelijk: ‘an undertaking operating in two (or multi)-sided markets, which uses the Internet to enable interactions between two or more distinct but interdependent groups of users so as to generate value for at least one of the groups’.²⁵

Uit bovenstaande definities kan een aantal kenmerken van online platforms worden gedestilleerd. Een belangrijk kenmerk is dat ten aanzien van het platform ten minste twee verschillende groepen gebruikers zijn te onderscheiden.²⁶ Dit zijn bijvoorbeeld bij *Amazon Marketplace* de consumenten enerzijds en de externe verkopers anderzijds.²⁷ Immers, via *Amazon Marketplace* kunnen externe verkopers hun producten verkopen aan consumenten. Hierbij kunnen de consumenten profiteren van het uitgebreide aanbod aan producten, terwijl de externe verkopers kunnen profiteren van de toegang

¹⁹ OECD 2019a, p. 26.

²⁰ Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.1.

²¹ OECD 2019b, p. 20.

²² Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.1.

²³ OECD 2019b, p. 21.

²⁴ Zie bijv. Li, Nirei & Yamana 2019, p. 5-6; Heerschap, Pouw & Atmé 2018, p. 13.

²⁵ Europese Commissie, ‘Consultation on Regulatory Environment for Platforms, Online Intermediaries, Data and Cloud Computing and the Collaborative Economy (2015)’, <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/public-consultation-regulatory-environment-platforms-online-intermediaries-data-and-cloud>, p. 5.

²⁶ OECD 2019b, p. 20.

²⁷ Li, Nirei & Yamana 2019, p. 7.

tot een groot aantal potentiële klanten.²⁸ Tegelijkertijd profiteert het platform van de interactie tussen deze twee verschillende groepen gebruikers.

Vanwege de omstandigheid dat platforms ten minste twee verschillende groepen gebruikers bedienen, worden zij ook wel aangeduid als Multi-Sided Platforms.²⁹ De meerzijdige aard van platforms uit zich niet alleen in het aantal verschillende groepen gebruikers ervan, maar blijkt bovendien uit de onderlinge afhankelijkheid van deze groepen. Deze onderlinge afhankelijkheid houdt in dat beslissingen van de ene groep invloed hebben op het resultaat van de andere groep, waardoor positieve of negatieve externaliteiten kunnen ontstaan.³⁰ Met betrekking tot een aantal typen platforms brengt dit positieve directe netwerkeffecten met zich. Dit houdt in dat het nut van de ene groep gebruikers afhankelijk is van het aantal gebruikers aan dezelfde kant van het platform.³¹ Een duidelijk voorbeeld van een platform waar dergelijke effecten optreden is *Facebook*: het nut van het hebben van een Facebookaccount voor een individuele Facebookgebruiker hangt af van het aantal vrienden van de betreffende Facebookgebruiker dat ook een Facebookaccount heeft.

Hoewel deze directe netwerkeffecten zich niet bij elk type platform voordoen, is dit wel het geval ten aanzien van de indirecte netwerkeffecten.³² Positieve indirecte netwerkeffecten doen zich voor wanneer een groep gebruikers aan de ene kant van het platform nut ontleent aan een toename van het aantal gebruikers aan de andere kant van het platform.³³ Toegepast op *Amazon Marketplace* houdt dit in dat de externe verkopers nut ontleen aan een toename van het aantal consumenten dat toegang heeft tot het platform. Immers, de producten van de externe verkopers bereiken op die manier meer potentiële klanten. In de situatie van *Amazon Marketplace* treedt dit effect mogelijk ook in tegengestelde richting op. De consumenten kunnen namelijk baat hebben bij een toename van het aantal externe verkopers, aangezien de daarmee samenhangende toename in de onderlinge concurrentie mogelijk een drukkend effect heeft op de verkoopprijs.

Daarnaast kenmerken platforms zich door de diversiteit van de gebruikers ervan. Zo kunnen onder andere consumenten, ondernemers en overheden optreden als partij bij een platform. Zelfs de wetenschap kan partij zijn bij een platform.³⁴ Bovendien kunnen deze verschillende partijen zowel de hoedanigheid van verkoper als de hoedanigheid van koper aannemen.³⁵ Hierdoor kan een platform verschillende typen transacties faciliteren, zoals B2B, B2C, C2C, C2G en S2B.³⁶ Een bijzondere categorie hiervan is de C2C-transactie. Platforms worden doorgaans voornamelijk in verband gebracht met de zogenaamde deeleconomie: de economie waarin consumenten onderling goederen en diensten, veelal voor een korte tijd, uitwisselen.³⁷ Bekende voorbeelden van platforms die dergelijke C2C-transacties faciliteren zijn *Airbnb* en *Uber*.

²⁸ Li, Nirei & Yamana 2019, p. 7.

²⁹ Heerschap, Pouw & Atmé 2018, p. 6.

³⁰ OECD 2015, p. 71.

³¹ OECD 2019b, p. 22.

³² OECD 2019b, p. 22.

³³ OECD 2019b, p. 22.

³⁴ Heerschap, Pouw & Atmé 2018, p. 6.

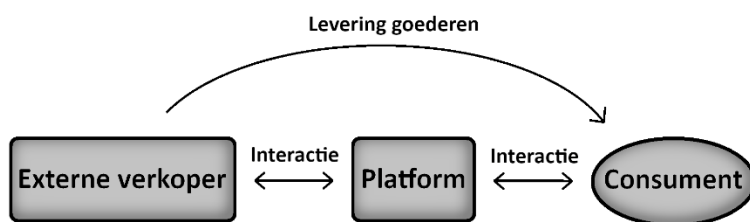
³⁵ OECD 2019b, p. 21.

³⁶ Heerschap, Pouw & Atmé 2018, p. 6.

³⁷ OECD 2021b, p. 15.

Ook kenmerkt een platform zich door het brede scala aan 'producten' dat via het platform kan worden verhandeld, waaronder digitale informatie, diensten en fysieke goederen.³⁸ In het vervolg van dit hoofdstuk wordt de nadruk gelegd op een specifiek type platform dat de verkoop van goederen faciliteert, namelijk een e-commerce platform. Een e-commerce platform is een platform dat B2C-verkopen van goederen of rechten onder bezwarende titel faciliteert.³⁹ Voorbeelden van platforms die (onder meer) e-commerceverkopen faciliteren zijn *Amazon Marketplace*, *eBay*, *AliExpress* en op nationale bodem *bol.com*.

Een ander kenmerk van een platform is dat het platform de hiervoor beschreven interactie tussen de verschillende groepen gebruikers faciliteert, dat wil zeggen: mogelijk maakt. Het platform matcht hierbij de afnemer met de verkoper en andersom. Een belangrijk daarmee samenhangend kenmerk van een platform is dat deze, anders dan een (online) detailhandelaar, doorgaans geen eigendom over de goederen verkrijgt.⁴⁰ Zo verkoopt de externe verkoper via *Amazon Marketplace* direct aan de consument.⁴¹ Het eigendom van de goederen blijft bij de externe verkoper totdat de goederen worden gekocht door de consument. De externe verkoper treedt dus niet op als leverancier ten behoeve van het platform, maar is als het ware net zo goed een klant van het platform als de consument. De hiervoor beschreven relatie is schematisch weergegeven in figuur 1.



Figuur 1. Relatie tussen de externe verkoper, de consument en het platform - Agentmodel

In bovenstaand scenario vervult het platform de rol van een agent.⁴² Het platform verbindt namelijk de verkoper met de consument, maar wordt zelf geen eigenaar over de te verhandelen goederen.⁴³ Een dergelijk agentmodel past het best bij de doelstellingen van platforms en platforms zullen doorgaans voor dit model kiezen, aangezien zij dan zo min mogelijk verplichtingen hebben. Platforms zien zichzelf immers graag als tussenpersoon, zo blijkt bijvoorbeeld uit de rechtszaken omtrent de arbeidsrechtelijke positie van de chauffeurs van *Uber*.⁴⁴ Daarentegen is het ook mogelijk dat de verkoper de goederen eerst levert aan het platform, waarna het platform de goederen op eigen naam doorverkoopt aan de consument. In dat geval vervult het platform de rol van een principaal.⁴⁵ Deze tweede mogelijkheid is weergegeven in figuur 2.

³⁸ Heerschap, Pouw & Atmé 2018, p. 6.

³⁹ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 36.

⁴⁰ OECD 2019b, p. 105.

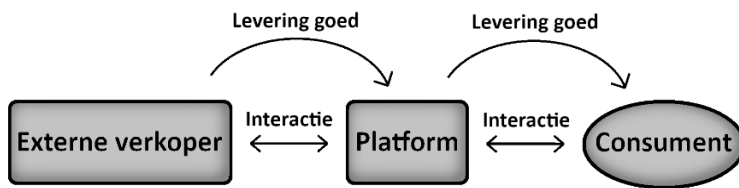
⁴¹ OECD 2019b, p. 105.

⁴² OECD 2021b, p. 24-25.

⁴³ OECD 2021b, p. 24-25.

⁴⁴ Rb. Amsterdam 13 september 2021, ECLI:NL:RBAMS:2021:5029; The Supreme Court 19 februari 2021, UKSC 2019/0029, <https://www.supremecourt.uk/cases/uksc-2019-0029.html>.

⁴⁵ OECD 2021b, p. 24-25.



Figuur 2. Relatie tussen de externe verkoper, de consument en het platform - Principaalmodel

2.3 Twee typen platformmodellen

Bij het agentmodel is de externe verkoper in beginsel ook degene die bepaalt welke prijs aan de consument voor zijn goederen wordt gevraagd.⁴⁶ Dit wil echter niet zeggen dat de betaling van die prijs per definitie buiten het platform om plaatsvindt, of dat het platform de verkoop niet op enige wijze reguleert. Elk platform heeft wel degelijk enige mate van controle over de voorwaarden waaronder de goederen worden geleverd, aangezien het platform er zelf baat bij heeft dat de transacties gestroomlijnd en zo optimaal mogelijk voor de consument verlopen.⁴⁷

De mate van controle over de transacties en de betalingen verschilt naargelang van het type platform. In dat kader is het relevant om onderscheid te maken tussen twee typen e-commerce platformmodellen, namelijk het franchisemodel en het marktpleinmodel.⁴⁸ Platforms die gebruikmaken van het franchisemodel oefenen een hoge mate van controle uit, wat gepaard kan gaan met het stellen van strenge eisen aan leveranciers, het hebben van een sterke merkidentiteit, het beschikken over een eigen betalingssysteem en het stellen van voorwaarden ten aanzien van de leveringen.⁴⁹ Kenmerkend voor een franchisemodel is tevens dat aan leveranciers jaarlijks een franchisevergoeding in rekening wordt gebracht en door het platform aanspraak wordt gemaakt op een gedeelte van de omzet van de leveranciers.⁵⁰ Voorbeelden van platforms die gebruikmaken van het franchisemodel zijn *AliExpress* en *Amazon Marketplace*.⁵¹

Daarentegen oefenen platforms die gebruikmaken van een marktpleinmodel in beduidend mindere mate controle uit over de transacties en de betalingen die via het platform verlopen. In een dergelijk model betaalt de verkoper enkel een vergoeding aan het platform om een advertentie op het platform te plaatsen.⁵² Het platform moeit zich niet in het bepalen van de prijs die de verkoper voor zijn goederen of diensten vraagt, noch in het bepalen van de leveringsvoorwaarden.⁵³ Daarnaast heeft een platform dat gebruikmaakt van het marktpleinmodel geen actieve rol in het klantcontact, zodat een klantenservice en een retourbeleid bij het platform ontbreken.⁵⁴ Voorbeelden van platforms die gebruikmaken van het marktpleinmodel zijn *Marktplaats* en *eBay*.⁵⁵

⁴⁶ OECD 2019b, p. 105.

⁴⁷ OECD 2021b, p. 19-20.

⁴⁸ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 35-36.

⁴⁹ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 36.

⁵⁰ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 36.

⁵¹ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 36.

⁵² Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 36.

⁵³ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 36.

⁵⁴ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 36.

⁵⁵ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 36.

2.4 Het verdienmodel van platforms

2.4.1 Toegevoegde waarde

Uit het voorgaande volgt dat een platform de handel faciliteert tussen verkopers en afnemers. Met het faciliteren van deze interacties creëert het platform toegevoegde waarde.⁵⁶ De gecreëerde toegevoegde waarde van platforms bestaat hierbij uit drie essentiële elementen, te weten gemak, kostenbesparing en vertrouwen.⁵⁷ Daarbij staat het gemak voor de aanwezigheid van een groot aantal producten en afnemers op één plek. De kostenbesparing bestaat voornamelijk uit een vermindering van zoek-, transactie- en ontwikkelingskosten en het vertrouwen wordt met name gecreëerd door online recensies.⁵⁸

De grootte van het netwerk is voor platforms het belangrijkste element om waarde te kunnen creëren. Immers, hoe groter het netwerk, des te beter het platform in staat is de verkopers en de afnemers aan elkaar te koppelen.⁵⁹ Het is derhalve voor een platform met name van belang zo veel mogelijk gebruikers aan te trekken.⁶⁰ Voor een nieuw platform kan het opbouwen van een netwerk vrij lastig zijn, aangezien de verkopers pas geïnteresseerd zijn indien veel consumenten tot het platform zijn toegetreden en vice versa. Indien een platform er desondanks in is geslaagd een groot aantal gebruikers aan te trekken, is het van belang deze gebruikers tevens te behouden.⁶¹ Ook dit kan een uitdaging zijn, gelet op de tegenstrijdige belangen van de verschillende groepen gebruikers van het platform.⁶² Een strategie om het klantenbehoud te bewerkstelligen is door te focussen op één groep gebruikers en hen als het ware het hof te maken.⁶³ Zo ligt de focus van *Amazon*, de overkoepelende organisatie achter *Amazon Marketplace*, op het van dienst zijn van de consumenten. Deze focus blijkt onder andere uit de beschikbaarheid van uitgebreide recensies bij producten, de mogelijkheid ter verkoop aangeboden boeken online in te zien en de vermelding van lager geprijsde artikelen bij een bepaald product.⁶⁴ Hoewel deze maatregelen mogelijk ten koste gaan van een andere groep gebruikers van het platform, namelijk de externe verkopers, blijkt deze focus van *Amazon* toch succesvol te zijn. Indirect hebben de externe verkopers immers ook baat bij een consumentvriendelijk platform dat in staat is een grote groep consumenten aan te trekken en te behouden.⁶⁵

Het type businessmodel zoals hiervoor beschreven wordt ook wel een *value network* genoemd, waarbij de toegevoegde waarde wordt gecreëerd doordat het platform als tussenschakel optreedt en op die manier transacties mogelijk maakt.⁶⁶ Deze werkwijze blijkt ook uit de eerder opgenomen figuur 1, waarin zowel een relatie is te zien tussen het platform en de externe verkoper, als tussen het platform en de consument. Beide gebruikers van het platform kwalificeren als eindgebruikers van de diensten die zij van het platform afnemen.⁶⁷

⁵⁶ Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.1.

⁵⁷ Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.1.

⁵⁸ Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.1.

⁵⁹ Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.2.

⁶⁰ Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.3.

⁶¹ Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.3.

⁶² Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.4.

⁶³ Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.4.

⁶⁴ Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.4.

⁶⁵ OECD 2019b, p. 110.

⁶⁶ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 35.

⁶⁷ Zie ook Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 35: figuur 2.

Deze manier van waardecreatie wijkt af van de traditionele manier waarop waarde wordt gecreëerd, namelijk via een zogenaamde *value-chain*.⁶⁸ Een *value-chain* is een productieketen waarin de goederen door de ene schakel aan de andere schakel worden geleverd en door elke schakel waarde wordt toegevoegd.⁶⁹ Dit wordt ook wel het 'Pipeline'-model genoemd, vanwege de omstandigheid dat de waarde één kant op wordt gecreëerd, net zoals het water in een pijpleiding één kant op stroomt.⁷⁰ Het *value network* van een platform wijkt hier met name van af doordat de waarde in een *value network* gelijktijdig twee kanten op wordt gecreëerd.⁷¹

2.4.2 Opbrengstenzijde

Dankzij de hiervoor beschreven toegevoegde waarde zijn platforms in staat opbrengsten te genereren. Zo kan een platform opbrengsten genereren door tegen vergoeding (geavanceerde) toegang te verlenen tot het platform. Doorgaans is het gebruik van het platform voor één groep gebruikers gratis, terwijl aan de andere groep een vergoeding wordt gevraagd.⁷² Deze vergoeding kan zowel eenmalig, als periodiek zijn. Zo dienen de externe verkopers aan *AliExpress* eenmalig een bedrag van ongeveer USD 1.500 te betalen voor het openen van een 'winkel' op het platform.⁷³ *Amazon Marketplace* vraagt daarentegen een maandelijks bedrag van ongeveer USD 40 aan de externe verkopers die beschikken over een professioneel verkoopaccount.⁷⁴ Beide platforms zijn in beginsel voor consumenten gratis te gebruiken. Desalniettemin kan tegen betaling worden genoten van een premium account door de consumenten van *Amazon*.⁷⁵ Een dergelijk premium account heeft echter enkel betrekking op geavanceerde verzendopties en doet dus geen afbreuk aan de gratis toegang tot het platform voor consumenten.⁷⁶

Een andere wijze waarop platforms opbrengsten kunnen genereren, is door een vergoeding te vragen ten aanzien van de transacties die via het platform plaatsvinden, ook wel verkoopcommissies genoemd. Deze commissies kunnen zowel vast als variabel zijn, alsmede een combinatie daarvan. Zo bestaat de commissie van *bol.com* uit een vast bedrag per artikel vermeerderd met een variabele vergoeding bestaande uit een percentage van de verkoopprijs.⁷⁷ *Amazon Marketplace* brengt daarentegen enkel een variabele verkoopcommissie aan externe verkopers in rekening, die ongeveer 15% van de verkoopprijs bedraagt.⁷⁸

De totale commissie die *Amazon Marketplace* aan externe verkopers in rekening brengt is echter hoger, namelijk ongeveer 30% van de verkoopprijs.⁷⁹ Een deel van deze commissie ziet namelijk op de vergoedingen voor de advertentiekosten die het platform maakt. Zo dient een verkoper 12% van de verkoopprijs aan *Amazon Marketplace* af te dragen voor elk product dat is verkocht via een

⁶⁸ Thompson 2003.

⁶⁹ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 35.

⁷⁰ Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.2.

⁷¹ Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.2.

⁷² Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.1.

⁷³ OECD 2019b, p. 96.

⁷⁴ OECD 2019b, p. 105.

⁷⁵ OECD 2019b, p. 111.

⁷⁶ OECD 2019b, p. 111.

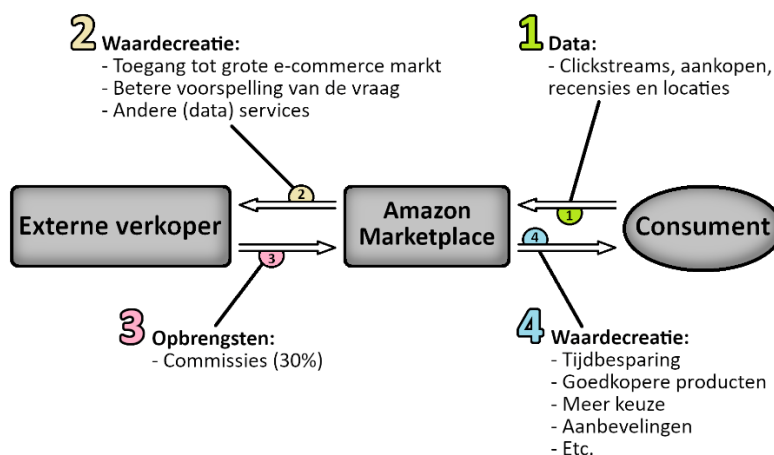
⁷⁷ 'Commissie', partnerplatform.bol.com (geraadpleegd op 17 april 2021).

⁷⁸ Mims, *Wall Street Journal* 2018.

⁷⁹ Mims, *Wall Street Journal* 2018.

advertentie.⁸⁰ Bovendien kan een platform opbrengsten genereren uit de advertentieactiviteiten ten aanzien van derden.⁸¹

Tot slot kan gesteld worden dat een deel van de inkomsten uit commissies ziet op toegangverlening tot de data van het platform. Dit is bijvoorbeeld het geval bij *Amazon Marketplace*.⁸² Platforms zijn niet alleen in staat data te verzamelen ten aanzien van de verkooptransacties zelf, maar ook de data achter deze transacties. Zo heeft *Amazon Marketplace* inzicht in de browsegeschiedenis, de clickstreams, de locatie en de recensies van consumenten.⁸³ *eBay* heeft daarbovenop inzicht in de biedgeschiedenis van consumenten.⁸⁴ Beide platforms hebben in elk geval inzicht in de producten die in trek zijn bij consumenten en het bedrag dat de consumenten voor die producten overhebben. De waarde die over en weer wordt gecreëerd en de inkomsten die daaruit voortvloeien zijn, toegepast op *Amazon Marketplace*, samengevat weergegeven in figuur 3.



Figuur 3. Waardecreatie gericht op data door *Amazon Marketplace*
(Gebaseerd op: Li, Nirei & Yamana 2019, p. 8)

In bovenstaand figuur wordt de eerste stap gezet door de consument, die op *Amazon* op zoek gaat naar te kopen producten.⁸⁵ *Amazon Marketplace* verzamelt hierbij data omtrent de producten die door de consument worden bekeken, de producten die door de consument worden gekocht, het moment waarop de producten door de consument worden gekocht en de prijs waartegen deze worden gekocht.⁸⁶ Deze data is hetgeen de consument aan *Amazon Marketplace* 'levert', wat in figuur 3 is weergegeven door middel van de eerste pijl. De tweede stap in het proces, en tevens de tweede pijl, is de waardecreatie door *Amazon Marketplace* ten aanzien van de externe verkoper. De externe verkoper krijgt via het platform toegang tot de grote e-commerce markt en tot de data die het platform verzamelt, waardoor de verkoper een betere voorspelling kan maken van de vraag naar zijn

⁸⁰ Mims, *Wall Street Journal* 2018.

⁸¹ Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a, par. 2.1.

⁸² Li, Nirei & Yamana 2019, p. 7-8.

⁸³ Li, Nirei & Yamana 2019, p. 7.

⁸⁴ Li, Nirei & Yamana 2019, p. 14.

⁸⁵ N.B. voor een consument is nagenoeg niet te onderscheiden wanneer iets via *Amazon* of via *Amazon Marketplace* wordt gekocht. In beide gevallen koopt en zoekt de consument via de website van *Amazon*. Zie hierover OECD 2019b, p. 105.

⁸⁶ OECD 2019b, p. 110.

producten.⁸⁷ *Amazon Marketplace* kan tevens aanvullende (datagerichte) service verlenen aan de externe verkoper, zoals logistiek advies omtrent de gewenste locatie van warenhuizen.⁸⁸ De tegenprestatie van de externe verkoper aan *Amazon Marketplace* is de betaling van de commissie, die is weergegeven door middel van de derde pijl. Tot slot wordt door *Amazon Marketplace* waarde gecreëerd ten opzichte van de consument, wat zich met name uit in het besparen van tijd, het aanbod van goedkopere producten, het bieden van uitgebreidere keuzes en het doen van gerichte aanbevelingen op basis van de verzamelde data. Deze waardecreatie is gevisualiseerd door middel van de vierde pijl in figuur 3.

2.4.3 Kostenzijde

Uit het voorgaande volgt dat platforms verschillende bronnen van inkomsten hebben. Ook blijken de platformbusinessmodellen behoorlijk succesvol te zijn.⁸⁹ Echter, dit succes hebben platforms niet alleen te danken aan de hiervoor beschreven inkomstenzijde, ook de kostenzijde verdient in dit verband de aandacht. Bij het opzetten van een platform wordt door de platformbeheerder een aantal essentiële investeringen gedaan, zoals de aankoop van computerhardware en de ontwikkeling van software.⁹⁰ De aanschaf van deze digitale producten brengt hoge vaste kosten met zich, terwijl de marginale kosten van deze producten relatief laag zijn.⁹¹

Dankzij deze lage marginale kosten, gecombineerd met het gebruik van het internet, is een platform in staat snel en internationaal te groeien zonder dat veel (extra) werknemers of materiële activa benodigd zijn.⁹² Dit fenomeen wordt ook wel *scale without mass* genoemd.⁹³ De relatief hoge vaste kosten met betrekking tot de aanschaf van de digitale producten brengen als voordeel met zich dat in een later stadium op een relatief snelle wijze innovaties doorgevoerd kunnen worden, waardoor platforms in staat zijn te blijven groeien.⁹⁴ Tegelijkertijd nemen de investeringen in materiële activa en het personeel met een veel lager percentage toe.⁹⁵ Een treffend voorbeeld van een platform waarbij een aanzienlijke groep afnemers bediend kan worden zonder dat veel materiële activa en personeel vereist zijn, is *Whatsapp*. Immers, *Whatsapp* telde ten tijde van de overname door *Facebook* in 2014 maar liefst 450 miljoen gebruikers, terwijl op dat moment slechts 55 werknemers bij het platform in dienst waren.⁹⁶ De lage marginale kosten met betrekking tot de diensten die platforms verrichten kunnen derhalve mede gezien worden als onderdeel van het succes achter deze internationaal opererende entiteiten.

⁸⁷ Li, Nirei & Yamana 2019, p. 8-9.

⁸⁸ Li, Nirei & Yamana 2019, p. 8.

⁸⁹ Zie bijv. OECD 2019a, p. 14.

⁹⁰ OECD 2019b, p. 23.

⁹¹ OECD 2019c, p. 9.

⁹² OECD 2019c, p. 9.

⁹³ Brynjolfsson e.a. 2008.

⁹⁴ Brynjolfsson e.a. 2008, p. 2.

⁹⁵ OECD 2019b, p. 23.

⁹⁶ 'Facebook's WhatsApp Buy: 10 Staggering Stats', informationweek.com, 21 februari 2014. Zie ook OECD 2019c, p. 9.

2.5 Deelconclusie

Het antwoord op de vraag hoe het verdienmodel van platforms eruitziet, is dat platforms toegevoegde waarde creëren door op te treden als tussenschakel, waardoor platforms de interactie tussen ten minste twee groepen gebruikers faciliteren. Hierbij treden platforms doorgaans op als agent, wat met zich brengt dat zij geen eigendom verkrijgen over de goederen die via de platforms worden verkocht. Een platform kan daarentegen wel controle uitoefenen over de transacties en de betalingen die via het platform verlopen, in het bijzonder wanneer het platform handelt via een franchisemodel in plaats van via een marktpleinmodel. Een platform genereert inkomsten door middel van het vragen van vergoedingen voor de toegang tot het platform, voor de gefaciliteerde verkooptransacties en voor de advertentieactiviteiten. Bovendien kan een platform uitgebreide data verzamelen, waarmee het platform tevens opbrengsten kan genereren. Tot slot draagt ook de kostenzijde van een platform bij aan het verdienmodel, aangezien een platform vanwege het fenomeen *scale without mass* kan uitbreiden zonder aanzienlijke additionele kosten te maken.

3 Het toetsingskader

3.1 Inleiding

Zoals reeds in de inleiding genoemd, is de wereld van de e-commerce snel aan het ontwikkelen. Uit het voorgaande hoofdstuk blijkt dat platforms daar een steeds grotere rol in spelen. De OECD zag de ontwikkeling op het gebied van e-commerce reeds in 1998 aankomen en anticipeerde hierop door het *Ottawa Taxation Framework* op te stellen.⁹⁷ Dit raamwerk is opgesteld met als doel een eerlijk en voorspelbaar belastingsysteem te bewerkstelligen en tegelijkertijd de handel via het internet zo min mogelijk te belemmeren.⁹⁸ Uit dit raamwerk zijn beginselen voortgekomen die de kaders stellen voor het belasten van e-commercetransacties in internationaal verband. Hoewel deze beginselen meer dan twintig jaar geleden zijn geformuleerd, zijn deze vandaag de dag nog steeds relevant, aangezien het recentere werk van de OECD hierop voortborduurde.⁹⁹ Bovendien heeft de Europese Commissie een bijdrage geleverd aan de totstandkoming van deze beginselen, waardoor deze beginselen in het bijzonder relevant zijn voor het toetsingskader van dit onderzoek waarin nieuwe Europese regelgeving wordt getoetst.¹⁰⁰

Daarnaast is in Nederlands verband in 1991 de nota Zicht op wetgeving gepresenteerd door de Minister van Justitie, waarin de kwaliteitseisen van de Nederlandse wetgevingsprocedure worden beschreven.¹⁰¹ Deze kwaliteitseisen zullen samen met de *Ottawa Taxation Framework Conditions* als basis dienen voor het toetsingskader, aan de hand waarvan in hoofdstuk 6 wordt getoetst of de platformfictie voldoet aan de beginselen van adequate belastingwetgeving. In dit hoofdstuk staat derhalve de volgende vraag centraal: *‘Welke beginselen liggen ten grondslag aan adequate belastingwetgeving in Nederlands en Europees verband?’* Teneinde deze vraag te beantwoorden, worden eerst de verschillende beginselen uiteengezet die deel uitmaken van het toetsingskader. Vervolgens worden deze beginselen uitgebreid toegelicht, waarbij ook het rechtskarakter en de uitgangspunten van de btw en de Europese Unie in aanmerking worden genomen. Tot slot wordt de wijze van toetsing uiteengezet.

3.2 Beginselen van adequate belastingwetgeving

3.2.1 Algemeen

De beginselen van adequate belastingwetgeving worden voornamelijk afgeleid uit het Ottawa-raamwerk, aangezien de beginselen uit dit raamwerk het nauwst bij de regelgeving omtrent de platformfictie aansluiten. Immers, dit raamwerk is specifiek gericht op de belastingwetgeving met betrekking tot e-commerce en is bovendien in internationaal verband opgesteld. De nota Zicht op wetgeving dient ter aanvulling van de beginselen uit het Ottawa-raamwerk.

In het Ottawa-raamwerk komen vijf verschillende beginselen naar voren, te weten:

1. Neutraliteit;
2. Efficiëntie;
3. Zekerheid en eenvoud;

⁹⁷ OECD 1998.

⁹⁸ OECD 1998, p. 3.

⁹⁹ OECD 2015, p. 19.

¹⁰⁰ OECD 1998, p. 2.

¹⁰¹ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2.*

4. Effectiviteit en rechtvaardigheid;
5. Flexibiliteit.¹⁰²

Deze beginselen dienen als basis voor het toetsingskader. In de volgende subparagrafen worden deze beginselen achtereenvolgend toegelicht.

3.2.2 Neutraliteit

Het eerste beginsel dat van belang is voor het toetsingskader, betreft het neutraliteitsbeginsel. Blijkens het *Ottawa Taxation Framework* wordt onder dit beginsel verstaan dat belastingheffing tussen verschillende varianten van e-commercetransacties en tussen traditionele en elektronische handelsvormen neutraal en billijk moet zijn.¹⁰³ Een belasting moet neutraal zijn teneinde te voorkomen dat ondernemers hun beslissingen baseren op belastingmotieven, in plaats van op zuiver economische motieven.¹⁰⁴ Een belasting kan echter nooit geheel neutraal zijn, aangezien door belastingheffing de prijzen van producten veranderen, wat een effect heeft op de vraag van en het aanbod naar deze producten.¹⁰⁵ Deze verstoring in de markt van vraag en aanbod wordt ook wel de *deadweight loss* genoemd.¹⁰⁶

Teneinde ondanks deze verstoring van belastingen een zo neutraal mogelijke belastingheffing te bewerkstelligen, is het van belang dat soortgelijke belastingplichtigen, die dezelfde soort transacties verrichten, voor belastingdoeleinden hetzelfde worden behandeld.¹⁰⁷ Dit aspect van het neutraliteitsbeginsel, ook wel de economische neutraliteit genoemd, is tevens in lijn met het rechtskarakter van de btw. De btw is namelijk een algemene indirecte verbruiksbelasting, wat wil zeggen dat de btw het verbruik door de consument beoogt te belasten.¹⁰⁸ Dit brengt met zich dat de belasting zo min mogelijk lasten voor de ondernemer zou moeten opleveren en bovendien alle consumptieve uitgaven voor goederen en diensten in de heffing moeten worden betrokken.¹⁰⁹ Hierbij is het van belang dat de ondernemer de btw kan afwentelen op de eindgebruiker, zodat de btw-heffing de concurrentieverhoudingen niet beïnvloedt.¹¹⁰ Op grond van het voorgaande zou de belastingdruk op vergelijkbare goederen dan ook gelijk moeten zijn, ongeacht de lengte van de handelsketen.¹¹¹ Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) hecht in zijn arresten ook veel belang aan deze vorm van fiscale neutraliteit.¹¹² Zo overweegt het HvJ EU onder meer in het SKF-arrest dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld, en dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, ter zake van de btw-heffing verschillend worden behandeld.¹¹³ Het uitgangspunt van het neutraliteitsbeginsel is dan ook dat de concurrentieverhoudingen tussen

¹⁰² OECD 1998, p. 4.

¹⁰³ OECD 1998, p. 4.

¹⁰⁴ OECD 1998, p. 4.

¹⁰⁵ OECD 2015, p. 20; Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 47.

¹⁰⁶ OECD 2015, p. 20.

¹⁰⁷ OECD 1998, p. 4.

¹⁰⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 47-48.

¹⁰⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 47-48.

¹¹⁰ Bomer 2012, p. 44.

¹¹¹ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 49.

¹¹² Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 51.

¹¹³ HvJ EG 29 oktober 2009, C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665 (SKF), r.o. 67.

ondernemers en de allocatie van de productiemiddelen niet door de belastingheffing worden verstoord.¹¹⁴

Aangezien e-commercetransacties veelal internationaal plaatsvinden, is tevens de externe neutraliteit van belang. Op grond van de externe neutraliteit dient de belastingheffing ter zake van de invoer van goederen gelijk te zijn aan de belastingheffing ter zake van een binnenlandse levering van dezelfde goederen.¹¹⁵ Daarnaast dient ook bij uitvoer rekening te worden gehouden met de neutraliteit, zodat de teruggaaf bij uitvoer gelijk is aan de belasting die in het binnenland is geheven.¹¹⁶ Met andere woorden: de goederen dienen belastingvrij de grens over te gaan.¹¹⁷ Op die manier wordt een gelijke belastingdruk op goederen bewerkstelligd, ongeacht of deze door de consument in het binnen- of buitenland worden gekocht.¹¹⁸ Hierbij is het uitgangspunt dat goederen belast worden volgens het bestemmingslandbeginsel, oftewel in het land van verbruik.¹¹⁹ Dit uitgangspunt komt tevens terug in het *Ottawa Taxation Framework*.¹²⁰

De nota Zicht op wetgeving voegt hieraan toe dat wetgeving zo veel mogelijk onderling, bijvoorbeeld tussen lidstaten, moet worden afgestemd, zodat ongewenste verschillen ten aanzien van dezelfde of aanverwante kwesties zo veel mogelijk worden tegengegaan.¹²¹ Op die manier kan het internationaal economisch verkeer zo veel mogelijk worden bevorderd.¹²² De Nederlandse wetgever geeft aan dat harmonisatie van wetgeving een manier is om deze verschillen tegen te gaan.¹²³ Een voorbeeld van dergelijke harmonisatie van wetgeving in Europees verband is de omzetbelasting.¹²⁴ De omzetbelasting is in de lidstaten namelijk gebaseerd op de Europese Btw-richtlijn. Ondanks dat niet alle aspecten van de btw volledig zijn geharmoniseerd, is het doel van het gemeenschappelijke btw-systeem ook gebaseerd op het neutraliteitsbeginsel.¹²⁵ Blijkens de preambule is het doel namelijk het realiseren van neutraliteit ten opzichte van de concurrentieverhoudingen, zodat op dezelfde goederen of diensten in elke lidstaat evenveel belasting drukt.¹²⁶

Het neutraliteitsbeginsel heeft dus verschillende aspecten, maar komt er in de kern op neer dat gelijke transacties gelijk moeten worden behandeld voor btw-doeleinden. Dit geldt zowel voor vergelijkbare transacties binnen een lidstaat, als voor vergelijkbare transacties die internationaal plaatsvinden.

¹¹⁴ Bomer 2012, p. 43.

¹¹⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 53.

¹¹⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 53.

¹¹⁷ Bomer 2012, p. 44.

¹¹⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 53.

¹¹⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 7-8.

¹²⁰ OECD 1998, p. 5.

¹²¹ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2, p. 29.*

¹²² *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2, p. 29.*

¹²³ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2, p. 29.*

¹²⁴ Art. 113 VWEU. Zie tevens Van Doesum e.a. 2020, p. 11 e.v.

¹²⁵ Lidstaten hebben bijvoorbeeld nog ruimte bij het instellen van vrijstellingen (zie bijv. art. 133 en art. 137 Btw-richtlijn) en bij het vaststellen van de tarieven (zie art. 96-103 Btw-richtlijn).

¹²⁶ Punt 7 van de preambule van de Btw-richtlijn.

3.2.3 Efficiëntie

Naast dat de belastingheffing neutraal dient te zijn, dient deze efficiënt te zijn. Op grond van het *Ottawa Taxation Framework* houdt dit in dat de compliance kosten voor belastingplichtigen en de administratieve kosten voor belastingautoriteiten zo laag mogelijk moeten zijn.¹²⁷ De opbrengsten van de belasting dienen zo hoog mogelijk te zijn, terwijl tegelijkertijd de kosten van de belasting zo laag mogelijk moeten blijven. In de nota Zicht op wetgeving wordt dit de doelmatigheid genoemd, wat inhoudt dat geen sprake mag zijn van een wanverhouding tussen de baten en de lasten die uit de werking van de wet voortvloeien.¹²⁸

Bij de btw is de efficiëntie bij uitstek van belang, aangezien het primaire doel van de btw binnen het algehele belastingsysteem is, het realiseren van opbrengsten op een (voor de overheid) zo efficiënt mogelijke wijze.¹²⁹ Dit in tegenstelling tot andere indirecte belastingen zoals invoerrechten en accijnzen, die als voornaamste doel hebben het beschermen van de interne handel, respectievelijk het internaliseren van externe kosten en het sturen van het gedrag.¹³⁰ De efficiëntie van de btw uit zich bijvoorbeeld doordat er ten aanzien van het belastbaar feit wordt aangeknoopt bij de leveringen door de leveranciers, in plaats van bij de daadwerkelijke consumptie door de talrijke consumenten.¹³¹

De nota Zicht op wetgeving voegt hieraan toe dat wetten handhaafbaar moeten zijn, waarbij onder meer de capaciteit en de deskundigheid van het uitvoerende apparaat, de belastingautoriteiten, van belang zijn.¹³² Ook de uitvoerbaarheid en de samenwerking tussen uitvoerende organisaties zijn van belang, zo volgt uit de nota Zicht op wetgeving.¹³³ De uitvoerbaarheid inzake nieuwe wetsvoorstellen wordt door de Nederlandse Belastingdienst vooraf getoetst door middel van een uitvoeringstoets.¹³⁴ Hierbij toetst de Belastingdienst op de gevolgen van de nieuwe wet voor de interactie tussen de Belastingdienst en de burgers/bedrijven, de maakbaarheid van systemen, de handhaafbaarheid, de fraudebestendigheid en de complexiteit.¹³⁵ Daarnaast maakt de Belastingdienst een inschatting van het risico op procesverstoring en van de uitvoeringskosten. Ook de personele gevolgen worden hierbij in kaart gebracht. Op grond van het voorgaande komt de Belastingdienst met het oordeel of het voorstel uitvoerbaar is. Toegepast op het wetsvoorstel aangaande de nieuwe btw-e-commerceregels ziet deze uitvoeringstoets eruit zoals weergegeven in figuur 4. Met deze uitvoeringstoets wordt van tevoren een inschatting gemaakt van de hoogte van de administratieve kosten van de overheid, waarmee als het ware de efficiëntie van de nieuwe regelgeving aan de zijde van de overheid in kaart wordt gebracht.

¹²⁷ OECD 1998, p. 4.

¹²⁸ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2, p. 25.*

¹²⁹ Cnossen 2020, p. 2.

¹³⁰ Cnossen 2020, p. 2.

¹³¹ Van Doesum e.a. 2020, p. 149 en 262.



¹³² *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2, p. 27.*

¹³³ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2, p. 27.*

¹³⁴ Meijerman, *WFR* 2021/9, p. 61.

¹³⁵ Zie bijvoorbeeld de bijlage 'Uitvoeringstoets' bij *Kamerstukken II 2019/20, 35527, nr. 3 (MvT)*, waarin de uitvoeringstoets wordt toegepast op de nieuwe btw-e-commerceregels.

**Implementatie wetgevingspakket
EU btw e-commerce**

Gevolgen:		ingrijpend / middelgroot / beperkt	
			
Interactie burgers/bedrijven			x
Maakbaarheid systemen	x		
Handhaafbaarheid			x
Fraudebestendigheid			x
Complexiteitsgevolgen			x
Risico procesverstoringen:		groot / gemiddeld / klein	
Uitvoeringskosten		incidenteel	structureel
• Dienstverlening	€ 1,9 mln.	€ 0	
• Handhaving/toezicht	€ 19,3 mln.	€ 36,4 mln.	
• Automatisering	€ 27,2 mln.	€ 19,1 mln.	
Personele gevolgen:		+ 197 fte incidenteel	
		+ 408 fte structureel	
Invoering mogelijk per:		Op zijn vroegst per 1-1-2022.	
Beslag portfolio:		groot/niet inpasbaar	
<u>Eindoordeel:</u>	De voorstellen zijn niet uitvoerbaar per 2021, omdat de benodigde automatisering bij de Belastingdienst pas later gerealiseerd kan worden.		
	IV-ondersteuning per 1 januari 2022 waarbij deels gebruik wordt gemaakt van extra tijdelijke, niet-structurele IV-oplossingen is haalbaar. Daarbij is de uitvoerbaarheid afhankelijk van tijdige werving. De Douane heeft haar aangiftesysteem voor deze goederen geïmplementeerd per 1 april 2021.		

Figuur 4. Uitvoeringstoets Belastingdienst implementatie wetgevingspakket EU btw e-commerce
(Bron: Bijlage 'Uitvoeringstoets' bij Kamerstukken II 2019/20, 35527, nr. 3 (MvT))

3.2.4 Zekerheid en eenvoud

Daarnaast zijn de zekerheid en eenvoud van belang voor een adequaat belastingstelsel. Blijkens het *Ottawa Taxation Framework* wordt hieronder verstaan dat belastingwetten eenvoudig te begrijpen en duidelijk zijn, zodat belastingplichtigen kunnen anticiperen op de belastinggevolgen van hun handelingen alvorens deze handelingen plaatsvinden.¹³⁶ Met belastinggevolgen wordt onder andere bedoeld waar, wanneer en hoe de belasting verschuldigd wordt.¹³⁷ Als gevolg van een eenvoudig belastingstelsel zijn belastingplichtigen beter in staat hun rechten en plichten te begrijpen, waardoor zij adequater zullen reageren op beleidskeuzes van de overheid.¹³⁸ Bovendien zou een complex btw-systeem meer agressieve belastingplanning met zich kunnen brengen, wat de noodzaak tot eenvoudige regels nog eens benadrukt.¹³⁹

Ook de Nederlandse wetgever wijst in de nota *Zicht op wetgeving* op de noodzaak van eenvoudige, duidelijke en toegankelijke wetgeving.¹⁴⁰ In dat kader is het volgens de Nederlandse wetgever van belang dat wettelijke bepalingen helder geformuleerd worden en niet te gedetailleerd zijn.¹⁴¹ Een te gedetailleerde regeling kan namelijk afbreuk doen aan de rechtszekerheid.¹⁴² Het rechtszekerheidsbeginsel houdt in dat burgers zekerheid moeten hebben omtrent hun juridische

¹³⁶ OECD 1998, p. 4.

¹³⁷ OECD 1998, p. 4.

¹³⁸ OECD 2015, p. 20.

¹³⁹ OECD 2015, p. 20.

¹⁴⁰ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2, p. 30.*

¹⁴¹ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2, p. 30.*

¹⁴² *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2, p. 30.*

positie, zodat ze te allen tijde in staat zijn deze juridische positie te bepalen.¹⁴³ Ook het HvJ EU hecht in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel belang aan duidelijke en nauwkeurig geformuleerde regels. Zo overweegt het HvJ EU in het Halifax-arrest dat het Europese recht met zekerheid kenbaar dient te zijn en dat de toepassing ervan voor de belanghebbenden voorzienbaar moet zijn.¹⁴⁴ Dit geldt in het bijzonder indien een regeling financiële consequenties kan hebben, aldus het HvJ EU.¹⁴⁵ Op grond van dit beginsel dient dan ook sprake te zijn van een ondubbelzinnige, duidelijke en nauwkeurige formulering in de wet, waardoor de rechten en de plichten van belanghebbenden kenbaar zijn.¹⁴⁶ Dit geldt overigens niet alleen in de verhouding tussen belastingplichtigen en de nationale overheid, maar ook in de verhouding tussen de EU-wetgever en de lidstaten voor wat betreft de omzetting van EU-richtlijnen in nationale wetgeving.¹⁴⁷ De bepalingen uit EU-richtlijnen, waaronder de Btw-richtlijn, dienen namelijk te worden omgezet in de nationale wetgeving van lidstaten, waarbij de richtlijn verbindend is ten aanzien van het te behalen resultaat.¹⁴⁸ Hierbij is het van belang dat het voor lidstaten op ondubbelzinnige wijze kenbaar is wat met een bepaling wordt bedoeld, zodat zij deze op een juiste wijze kunnen implementeren in hun nationale wetgeving.¹⁴⁹

Overigens dient het beginsel van zekerheid en eenvoud in zekere zin als aanvulling op het neutraliteitsbeginsel.¹⁵⁰ Een complex systeem zou immers meer lasten kunnen opleveren voor kleine ondernemers dan voor grote ondernemers, waardoor de concurrentie tussen deze twee groepen wordt aangetast.¹⁵¹ Dit zou afbreuk doen aan de neutraliteit tussen kleine en grote ondernemers.¹⁵²

3.2.5 Effectiviteit en rechtvaardigheid

Ook de effectiviteit en rechtvaardigheid van regelgeving is van belang. Op grond van het *Ottawa Taxation Framework* wordt hieronder verstaan dat belastingheffing op het juiste moment de juiste hoeveelheid belasting moet opleveren.¹⁵³ Hierbij dienen zowel dubbele belastingheffing als onbedoelde niet-heffing te worden vermeden.¹⁵⁴ Zo is een belasting bijvoorbeeld niet effectief en rechtvaardig indien een groep belastingbetalers technisch gezien wel is onderworpen aan een belasting, maar in de praktijk nooit belasting verschuldigd is.¹⁵⁵ De effectiviteit van een belasting houdt daarmee ook verband met de efficiëntie, aangezien de doeltreffendheid van de invordering van een belasting de hoogte van de opbrengst bepaalt.¹⁵⁶ De nota Zicht op wetgeving voegt hieraan toe dat een wet effectief is indien deze in staat is in belangrijke mate de door de wetgever beoogde

¹⁴³ Bomer 2012, p. 94.

¹⁴⁴ HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121 (*Halifax*), r.o. 72.

¹⁴⁵ HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121 (*Halifax*), r.o. 72.

¹⁴⁶ HvJ EG 30 januari 1985, 143/83, ECLI:EU:C:1985:34 (*Commissie/Denemarken*), r.o. 10. Zie ook Bomer 2012, p. 96.

¹⁴⁷ HvJ EU 15 juli 2010, C-582/08, ECLI:EU:C:2010:429 (*Commissie/Verenigd Koninkrijk*), r.o. 49-50. Zie ook Bomer 2012, p. 96.

¹⁴⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 35-36.

¹⁴⁹ Bomer 2012, p. 96.

¹⁵⁰ Van Doesum e.a. 2020, p. 42.

¹⁵¹ Van Doesum e.a. 2020, p. 42.

¹⁵² Van Doesum e.a. 2020, p. 42.

¹⁵³ OECD 1998, p. 4.

¹⁵⁴ OECD 2015, p. 20.

¹⁵⁵ OECD 2015, p. 20.

¹⁵⁶ OECD 2015, p. 20.

doelstellingen te verwezenlijken.¹⁵⁷ Hierbij is het essentieel dat de beoogde doelstellingen vooraf op een concrete en duidelijke wijze zijn geformuleerd.¹⁵⁸

Dit effectiviteitsbeginsel, ook wel het doeltreffendheidsbeginsel genoemd, komt ook terug in de arresten van het HvJ EU. Zo oordeelde het HvJ EU in het Marks & Spencer-arrest dat het doeltreffendheidsbeginsel met zich brengt dat nationale (proces)regels niet de uitoefening van de op grond van het EU-recht verkregen rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken.¹⁵⁹

Daarnaast is voor de effectiviteit en rechtvaardigheid van belastingwetgeving van belang dat de mogelijkheid tot belastingontwijking en -ontduiking wordt geminimaliseerd, terwijl tegelijkertijd de maatregelen om deze belastingontwijking en -ontduiking te bestrijden proportioneel zijn ten opzichte van de betreffende risico's.¹⁶⁰ Op grond van het proportionaliteitsbeginsel, ook wel het evenredigheidsbeginsel genoemd, rust op de overheid de verplichting een redelijke verhouding tussen de baten en de lasten van een regeling te waarborgen.¹⁶¹ In het Fedesa-arrest, dat overigens niet ging over een btw-kwestie maar over het gebruik van bepaalde stoffen met hormonale werking door veehouders, gaf het HvJ EU de volgende betekenis aan het evenredigheidsbeginsel:

‘Volgens dit beginsel zijn maatregelen waarbij economische activiteiten worden verboden, slechts wettig wanneer zij geschikt en noodzakelijk zijn voor de verwezenlijking van de legitieme doelstellingen die met de betrokken regeling worden nagestreefd, met dien verstande, dat wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, die maatregel moet worden gekozen die de minste belasting met zich brengt en dat de veroorzaakte nadelen niet onevenredig mogen zijn aan het nagestreefde doel.’¹⁶²

Uit deze rechtsoverweging volgt dat ten aanzien van het evenredigheidsbeginsel drie elementen zijn te onderscheiden, namelijk dat de betreffende maatregel geschikt, noodzakelijk en evenwichtig moet zijn.¹⁶³ Hierbij is een maatregel geschikt wanneer het erin slaagt het beoogde doel te bereiken.¹⁶⁴ Een maatregel is noodzakelijk wanneer het doel niet met een minder vergaand alternatief bereikt had kunnen worden.¹⁶⁵ De evenwichtigheid heeft betrekking op de verhouding tussen het gewicht van de maatregel en het nagestreefde doel, dat niet disproportioneel mag zijn.¹⁶⁶ Deze drie elementen van het evenredigheidsbeginsel worden echter niet altijd expliciet onderscheiden door het HvJ EU.¹⁶⁷

Een voorbeeld binnen de btw waar het HvJ EU toetst aan het evenredigheidsbeginsel is in het Teleos-arrest.¹⁶⁸ In dit arrest was de toepassing van het nultarief ter zake van een intracommunautaire

¹⁵⁷ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2, p. 25.*

¹⁵⁸ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2, p. 25.*

¹⁵⁹ HvJ EG 11 juli 2002, C-62/00, ECLI:EU:C:2002:435 (*Marks & Spencer*), r.o. 34.

¹⁶⁰ OECD 1998, p. 4.

¹⁶¹ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2, p. 27.*

¹⁶² HvJ EG 13 november 1990, C-331/88, ECLI:EU:C:1990:391 (*Fedesa*), r.o. 13.

¹⁶³ Bomer 2012, p. 91.

¹⁶⁴ Bomer 2012, p. 91.

¹⁶⁵ Bomer 2012, p. 91.

¹⁶⁶ Bomer 2012, p. 91.

¹⁶⁷ Bomer 2012, p. 92.

¹⁶⁸ HvJ EG 27 september 2007, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548 (*Teleos*).

levering in het geding.¹⁶⁹ De toepassing van het nultarief werd in eerste instantie door de belastingautoriteiten geaccepteerd, maar doordat achteraf bleek dat een aantal opgegeven CMR-vrachtbrieven vals was, is aan belastingplichtige een naheffing opgelegd. Het HvJ EU overweegt dat een maatregel die de volledige verantwoordelijkheid voor de betaling van btw bij de *leverancier* neerlegt, ongeacht of hij betrokken is bij de fraude, het btw-stelsel niet noodzakelijk beschermt tegen fraude en misbruik door de *afnemer*.¹⁷⁰ Het HvJ EU vindt deze maatregel dus niet geschikt om het doel te bereiken.¹⁷¹

Overigens heeft de effectiviteit van wetgeving in Europees verband niet alleen betrekking op het realiseren van de doelstelling van de betreffende wet, maar ook op het realiseren van het uitgangspunt dat binnen de Europese Unie sprake is van een interne markt.¹⁷² De interne markt is een ruimte zonder binnengrenzen waarin de verkeersvrijheden worden gewaarborgd.¹⁷³ Deze verkeersvrijheden vloeien voort uit het VWEU en omvatten het vrije verkeer van goederen (artikel 34 en 35 VWEU), het vrije verkeer van werknemers (artikel 45 VWEU), de vrijheid van vestiging (artikel 49 VWEU), de vrijheid van dienstverlening (artikel 56 VWEU) en het vrije verkeer van kapitaal (artikel 63 VWEU). Aangezien e-commerce transacties veelal grensoverschrijdend plaatsvinden, is het van belang om bij de belastingwetgeving tevens deze verkeersvrijheden in acht te nemen. Hierbij moeten ondernemers die e-commerce transacties verrichten de vrijheid hebben dit buiten hun eigen lidstaat te kunnen doen.¹⁷⁴

De effectiviteit en rechtvaardigheid van belastingheffing houden dus kort gezegd in dat de belastingheffing in staat moet zijn haar doel te bereiken, terwijl tegelijkertijd de belastingheffing proportioneel moet zijn aan dit te bereiken doel. Hierbij dienen dubbele belastingheffing en niet-heffing, alsmede belastingontwijking en -ontduiking te worden vermeden. Ook moet bij de effectiviteit rekening worden gehouden met de werking van de interne markt en de daarbij behorende verkeersvrijheden.

3.2.6 Flexibiliteit

Tot slot is de flexibiliteit van belastingwetgeving van belang. Het *Ottawa Taxation Framework* geeft hierover aan dat het belastingsysteem flexibel en dynamisch moet zijn teneinde de technologische en commerciële ontwikkelingen bij te kunnen houden.¹⁷⁵ Deze flexibiliteit is tevens van belang voor het behalen van voldoende belastinginkomsten om in de behoefte van de overheid te kunnen voorzien, waarbij het belastingsysteem zich moet kunnen aanpassen aan een steeds veranderend politiek klimaat.¹⁷⁶ Zo is er bijvoorbeeld als gevolg van de COVID-19-crisis meer druk op de overheidsbudgetten komen te staan, waardoor wereldwijd gekeken wordt naar manieren om deze budgetten, onder meer

¹⁶⁹ Dit nultarief geldt op grond van art. 138 Btw-richtlijn.

¹⁷⁰ HvJ EG 27 september 2007, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548 (*Teleos*), r.o. 58.

¹⁷¹ Bomer 2012, p. 324.

¹⁷² Mededeling van de Commissie aan de Raad, aan het Europees Parlement, aan het Economisch en Sociaal Comité en aan het Comité van de Regio's – Een Europees initiatief op het gebied van de elektronische handel, Brussel 16 april 1997, COM(97) 157 final, p. 18.

¹⁷³ Art. 26, lid 2, VWEU.

¹⁷⁴ Mededeling van de Commissie aan de Raad, aan het Europees Parlement, aan het Economisch en Sociaal Comité en aan het Comité van de Regio's – Een Europees initiatief op het gebied van de elektronische handel, Brussel 16 april 1997, COM(97) 157 final, p. 18.

¹⁷⁵ OECD 1998, p. 4.

¹⁷⁶ OECD 2015, p. 21.

door middel van belastinghervormingen, weer aan te vullen.¹⁷⁷ Een voorbeeld hiervan is het recent gepubliceerde onderzoek van de OECD naar een vernieuwde erf- en schenkbelasting, dat als doel heeft de belastinginkomsten van overheden een impuls te geven en de additionele inkomensongelijkheid die is ontstaan door COVID-19 aan te pakken.¹⁷⁸ Bovendien is het juist vanwege de onvoorspelbaarheid van toekomstige technologische, commerciële en maatschappelijke ontwikkelingen essentieel dat belastingwetgeving zich snel kan aanpassen.¹⁷⁹

Met betrekking tot de btw-wetgeving is het beginsel van flexibiliteit enigszins complex. Dit heeft er mee te maken dat de btw-wetgeving is geharmoniseerd op EU-niveau en het fiscale beleid in de Europese Unie afhankelijk is van de unanimiteitseis.¹⁸⁰ Deze unanimiteit houdt in dat één enkele lidstaat door middel van de uitoefening van het vetorecht een voorstel voor een nieuwe wet of een wetswijziging kan tegenhouden.¹⁸¹ Deze unanimiteitseis geldt tevens ten aanzien van de uitvoeringsbepalingen in de Btw-uitvoeringsverordening, waarbij de Raad van de Europese Unie enkel met eenparigheid van stemmen de voorstellen van de Europese Commissie kan goedkeuren.¹⁸² Teneinde ondanks deze tijdrovende wetgevingsprocedure toch een uniforme uitleg van de btw-wetgeving in de lidstaten te verwezenlijken, heeft de Europese Commissie eind 2020 een voorstel gedaan om het btw-comité te transformeren in een comitologie-comité, waardoor bepaalde uitvoeringshandelingen zonder voorafgaande unanimiteit van de lidstaten kunnen worden vastgesteld.¹⁸³ Uit dit voorstel blijkt dat de mate van flexibiliteit van de Europese belastingwetgevingsprocedure momenteel in beweging is.

3.3 Wijze van toetsing

De hiervoor genoemde beginselen vormen tezamen het toetsingskader. In hoofdstuk 6 worden de bepalingen omtrent de platformfictie getoetst aan deze beginselen. De wijze van toetsing vindt plaats door middel van het opstellen van een zogenaamde testkaart, waarbij per criterium een waardering wordt gegeven. Deze waardering kan 'laag', 'medium' of 'hoog' zijn, afhankelijk van de mate waarin de platformfictie in staat is recht te doen aan het betreffende beginsel. Deze wijze van toetsing is ontleend aan het *Low Value Imports Report*, dat is opgesteld in het kader van het onderzoek van de OECD naar de belastingheffing in de digitale economie, specifiek met betrekking tot een efficiënte allocatie van btw op de invoer van goederen met een geringe waarde.¹⁸⁴ Naast de waardering van laag naar hoog wordt op de testkaart een korte toelichting op de beoordeling gegeven. Ook worden de sterke en zwakke punten met betrekking tot de prestatie van de platformfictie ten aanzien van het betreffende criterium aangestipt, zodat zichtbaar een afweging wordt gemaakt. Daarnaast wordt in de testkaart kort aandacht besteed aan de uitdagingen ten aanzien van de prestatie van de platformfictie op het betreffende criterium. Overigens dient de testkaart als een samenvatting van de prestatie van

¹⁷⁷ OECD 2021c, p. 3 en 9.

¹⁷⁸ OECD 2021c, p. 3.

¹⁷⁹ OECD 2015, p. 21.

¹⁸⁰ Gruson & Merx, *EC Tax Review* 2021/3, p. 99-100.

¹⁸¹ Gruson & Merx, *EC Tax Review* 2021/3, p. 99-100.

¹⁸² Gruson & Merx, *EC Tax Review* 2021/3, p. 100 en 105. Zie ook art. 397 van de Btw-richtlijn.

¹⁸³ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de toekenning van uitvoeringsbevoegdheden aan de Commissie om de betekenis van de termen die in sommige bepalingen van die richtlijn worden gebruikt, te bepalen, Brussel 18 december 2020, COM(2020) 749 final. Zie hierover tevens Gruson & Merx, *EC Tax Review* 2021/3, p. 104.

¹⁸⁴ OECD 2015, p. 123 en p. 181-220. Zie specifiek voor een voorbeeld van dergelijke testkaarten OECD 2015, p. 210-216 (Annex C).

de platformfictie ten aanzien van de beginselen, maar zullen bovengenoemde elementen buiten de testkaart om uitvoerig in hoofdstuk 6 worden toegelicht.

3.4 Deelconclusie

Uit de voorgaande paragrafen is gebleken dat de beginselen betreffende de neutraliteit, efficiëntie, zekerheid en eenvoud, effectiviteit en rechtvaardigheid en flexibiliteit ten grondslag liggen aan een adequaat belastingstelsel in Nederlands en Europees verband. Onder neutraliteit wordt verstaan dat gelijke transacties gelijk moeten worden behandeld voor de btw, zowel in nationaal als in internationaal verband. Onder efficiëntie wordt verstaan dat de belastingheffing zo min mogelijk lasten voor belastingplichtigen met zich moet brengen en voor de belastingautoriteiten uitvoerbaar moet zijn. Op grond van het beginsel aangaande de zekerheid en eenvoud dienen belastingwetten duidelijk en eenvoudig te zijn, waarbij de gevolgen van de belastingheffing voor de belanghebbenden vooraf kenbaar zijn. Het beginsel aangaande de effectiviteit en rechtvaardigheid brengt met zich dat belastingheffing in staat moet zijn haar doel te bereiken, terwijl de belastingheffing niet verder gaat dan noodzakelijk is. Tot slot wordt onder de flexibiliteit verstaan dat een belastingheffing in staat moet zijn zich snel aan te passen aan ontwikkelingen op budgettair, commercieel en technologisch gebied. Deze beginselen vormen tezamen het toetsingskader. Bij de wijze van toetsing wordt de uitwerking in een testkaart als uitgangspunt genomen, waarbij per beginsel een waardering van 'laag', 'medium' of 'hoog' wordt gegeven. De daadwerkelijke toetsing aan dit toetsingskader vindt plaats in hoofdstuk 6.

4 De nieuwe btw-regels voor e-commerce

4.1 Inleiding

De regeling omtrent de platformfictie maakt onderdeel uit van een set aan nieuwe regelgeving, die in de gehele Europese Unie per 1 juli 2021 is ingegaan. Teneinde deze context waarbinnen de platformfictie is ingevoerd te begrijpen, staat in dit hoofdstuk de volgende deelvraag centraal: *‘Waaruit bestaan de nieuwe btw-regels voor e-commerce die per 1 juli 2021 zijn ingegaan?’* Deze deelvraag wordt beantwoord door eerst in te gaan op het doel van de nieuwe e-commercewetgeving, gevolgd door een beknopte beschrijving van de vereenvoudigingen die zijn ingetreden voor dienstverleners. Vervolgens worden respectievelijk de wijzigingen voor afstandsverkopen binnen de Europese Unie en afstandsverkopen van goederen uit derde landen uiteengezet. Waar relevant worden deze wijzigingen verhelderd aan de hand van de, overigens niet-bindende, *explanatory notes*.¹⁸⁵

4.2 Doel

De achtergrond van de wijzigingen omtrent de btw-behandeling van e-commercetransacties is de explosieve groei van de handel via het internet, waaraan de Btw-richtlijn moest worden aangepast.¹⁸⁶ De vorige regels zijn namelijk begin jaren negentig opgesteld en waren destijds voornamelijk bedoeld voor postorderbedrijven.¹⁸⁷ Volgens de Europese Commissie waren er drie redenen om onder deze gewijzigde omstandigheden in te grijpen.¹⁸⁸ De eerste reden is gelegen in de hoge compliance kosten voor ondernemingen die e-commercetransacties verrichtten, ten gevolge van het ingewikkelde btw-systeem. Zo bedroegen de compliance kosten onder de oude regels gemiddeld EUR 8.000 per jaar, per land waarin een ondernemer afstandsverkopen verrichtte.¹⁸⁹ Vanwege deze hoge compliance kosten konden ondernemers niet optimaal gebruikmaken van de toegang tot de interne markt.¹⁹⁰ De tweede reden was het gebrek aan neutraliteit tussen EU- en niet-EU-ondernemers onder het oude systeem.¹⁹¹ De EU-ondernemers bevonden zich namelijk in een nadelige positie ten opzichte van de niet-EU-ondernemers, aangezien laatstgenoemden op legale en illegale wijze goederen vrijgesteld van btw konden leveren aan afnemers in de Europese Unie. Voor niet-EU-ondernemers golden namelijk gunstigere regels dan voor EU-ondernemers.¹⁹² Als derde reden geeft de Europese Commissie aan dat vanwege de complexiteit van de oude regelgeving de lidstaten waardevolle belastinginkomsten misliepen.¹⁹³ Naar schatting liepen de lidstaten tot wel EUR 5 miljard aan btw-inkomsten ter zake van e-commercetransacties mis.¹⁹⁴ Dit kwam zowel door niet-naleving van de btw-wetgeving, als door de

¹⁸⁵ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020,

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

¹⁸⁶ Punt 6 van de preambule van 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 (hierna: E-commercerichtlijn).

¹⁸⁷ Merx, *FED* 2020/35, p. 3.

¹⁸⁸ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen, Brussel 1 december 2016, COM(2016) 757 final (hierna: E-commercerichtlijnvoorstel), p. 2.

¹⁸⁹ E-commercerichtlijnvoorstel, p. 2.

¹⁹⁰ E-commercerichtlijnvoorstel, p. 2.

¹⁹¹ E-commercerichtlijnvoorstel, p. 2.

¹⁹² Papis-Almansa, *ERA Forum: Journal of the Academy of European Law* 2019/20, p. 205.

¹⁹³ E-commercerichtlijnvoorstel, p. 2.

¹⁹⁴ E-commercerichtlijnvoorstel, p. 2.

nader te bespreken vrijstelling voor kleine zendingen.¹⁹⁵ Vanwege de toegenomen hoeveelheid handel die via het internet plaatsvindt, zijn de hiervoor genoemde tekortkomingen steeds zichtbaarder geworden. De Btw-richtlijn is derhalve aangepast, waarbij rekening is gehouden met het bestemmingslandbeginsel, de behoefte om de belastinginkomsten van de lidstaten te beschermen, de gelijkheid van concurrentievoorwaarden en het beperken van de lasten voor ondernemers.¹⁹⁶ Met name het vereenvoudigen van de btw-verplichtingen voor betrokken ondernemers is blijkens de preambule van de E-commercerichtlijn van belang.¹⁹⁷

4.3 Vereenvoudigingen voor dienstverleners

Teneinde de hiervoor genoemde doelstellingen te behalen, is een aantal wijzigingen aangebracht in de Btw-richtlijn. Hoewel deze wijzigingen voornamelijk betrekking hebben op de goederenleveringen aan consumenten, is ook een wijziging ingetreden ter zake van de btw-behandeling van het verlenen van diensten aan consumenten binnen de Europese Unie. Reeds sinds 1 januari 2015 is de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten (hierna: digitale diensten) die worden verricht aan niet-belastingplichtigen in de Europese Unie, de plaats waar de afnemer is gevestigd.^{198, 199} Hierbij kunnen dienstverleners gebruikmaken van het mini-éénloketsysteem (hierna: MOSS), op grond waarvan de btw ter zake van de hiervoor genoemde diensten die een ondernemer in andere lidstaten is verschuldigd, in één lidstaat kan worden voldaan.²⁰⁰ Deze mogelijkheid staat zowel open voor dienstverrichters die zijn gevestigd binnen de Europese Unie, als voor dienstverrichters die zijn gevestigd buiten de Europese Unie. Hierbij kunnen eerstgenoemden gebruikmaken van de zogenaamde Unieregeling, terwijl laatstgenoemden gebruik kunnen maken van de niet-Unieregeling.²⁰¹

Sinds 1 juli 2021 kunnen alle grensoverschrijdende diensten die worden verricht aan niet-belastingplichtigen in de Europese Unie in deze MOSS-aangifte worden aangegeven.²⁰² Bij deze diensten kan bijvoorbeeld worden gedacht aan diensten in verband met een verblijfsaccommodatie, diensten in verband met culturele, artistieke, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten, vervoersdiensten, de verhuur van vervoermiddelen, diensten met betrekking tot onroerend goed en cateringdiensten die worden verricht aan boord van een schip, vliegtuig of trein.²⁰³ Het voordeel van de MOSS-aangifte is dat dienstverleners zich slechts in één lidstaat hoeven te registreren ten aanzien van de btw die zij in de overige 26 lidstaten verschuldigd zijn. Zij hoeven slechts in één lidstaat aangifte te doen en in één lidstaat de btw af te dragen, waarbij zij bovendien in

¹⁹⁵ Papis-Almansa, *ERA Forum: Journal of the Academy of European Law* 2019/20, p. 205.

¹⁹⁶ Punt 6 van de preambule van de E-commercerichtlijn.

¹⁹⁷ Punt 17 van de preambule van de E-commercerichtlijn.

¹⁹⁸ Artikel 58 Btw-richtlijn (oud). Zie ook Papis-Almansa, *ERA Forum: Journal of the Academy of European Law* 2019/20, p. 205.

¹⁹⁹ N.B. consumenten worden in de Btw-richtlijn niet-belastingplichtigen genoemd en ondernemers worden belastingplichtigen genoemd. Deze terminologie zal ik bij het verwijzen naar wettelijke bepalingen uit de Btw-richtlijn zo veel mogelijk volgen.

²⁰⁰ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 35.

²⁰¹ Art. 358 bis-369 Btw-richtlijn (oud) voor niet in de Unie gevestigde dienstverleners (de niet-Unieregeling) en art. 369 bis-369 duodecies Btw-richtlijn (oud) voor in de Unie gevestigde dienstverleners (de Unieregeling).

²⁰² Art. 359 (nieuw) voor niet in de Unie gevestigde dienstverleners (de niet-Unieregeling) en art. 369ter, onderdeel c, Btw-richtlijn (nieuw) voor in de Unie gevestigde dienstverleners (de Unieregeling). Zie ook Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 36 en 38.

²⁰³ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 37.

één taal met de belastingdienst kunnen communiceren, ondanks dat de diensten in de hele Europese Unie worden verricht.²⁰⁴ Overigens is de MOSS per 1 juli 2021 de OSS gaan heten, aangezien vanaf laatstgenoemde datum deze regeling is uitgebreid voor alle B2C-diensten en de in paragraaf 4.4.2 besproken intracommunautaire afstandsverkopen.²⁰⁵ Belastingplichtigen die van deze regeling gebruikmaken, dienen tevens een boekhouding bij te houden.²⁰⁶

Naast bovenstaande wijziging is de aangifte- en betalingstermijn van de MOSS verlengd van 20 dagen naar het einde van de maand na afloop van het aangiftetijdvak.²⁰⁷ Daarnaast wordt het mogelijk om correcties in een volgende MOSS-aangifte aan te geven, onder de voorwaarde dat dit binnen drie jaar na de oorspronkelijke aangifte gebeurt.²⁰⁸ Geconcludeerd kan worden dat de wijzigingen die per 1 juli 2021 zijn ingetreden voor dienstverleners, enkel betrekking hebben op de wijze waarop aangifte kan worden gedaan.²⁰⁹

4.4 Afstandsverkopen binnen de Europese Unie

4.4.1 Afstandsverkopen binnen de Europese Unie vóór 1 juli 2021

De wijzigingen die per 1 juli 2021 zijn ingegaan ten aanzien van afstandsverkopen zijn daarentegen veel ingrijpender. Hierbij dient onderscheid te worden gemaakt tussen intracommunautaire goederenverkopen aan consumenten en de verkoop van goederen uit derde landen aan consumenten in de Europese Unie. In deze paragraaf wordt ingegaan op de eerste categorie.

Onder de oude wetgeving was in artikel 33 en 34 van de Btw-richtlijn een regeling opgenomen voor de zogenaamde afstandsverkopen. Op grond van deze regeling was de plaats van de prestatie de lidstaat van aankomst van de goederen.²¹⁰ De goederen werden dus belast in het land van de bestemming. De afstandsverkopenregeling vormt hiermee een uitzondering op de hoofdregel voor de plaats van levering van goederen. Op grond van de hoofdregel van artikel 32 van de Btw-richtlijn is namelijk de plaats van de levering van goederen die worden vervoerd, de plaats van het vertrek van de goederen. De afstandsverkopenregeling is ingevoerd teneinde ernstige concurrentievervalsing te voorkomen.²¹¹ Immers, op grond van de hoofdregel zouden postorderbedrijven geneigd zijn zich te gaan vestigen in landen met een laag btw-tarief en zouden consumenten geneigd zijn goederen te bestellen in lidstaten met een relatief laag btw-tarief.²¹² De afstandsverkopenregeling dient ter voorkoming van dergelijke *cross-border shopping*.²¹³

²⁰⁴ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 35-36.

²⁰⁵ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 35.

²⁰⁶ Art. 369 en art. 369duodecies Btw-richtlijn (nieuw) jo. art. 58ter en 63quater Btw-uitvoeringsverordening.

²⁰⁷ Art. 364 en art. 369septies Btw-richtlijn (nieuw). Zie ook punt 4 van de preambule van de E-commercerichtlijn.

²⁰⁸ Art. 365 en art. 369octies, lid 4, Btw-richtlijn (nieuw). Zie ook punt 4 van de preambule van de E-commercerichtlijn.

²⁰⁹ Zie ook Merx, *FED* 2020/35, p. 3.

²¹⁰ Art. 33, lid 1, Btw-richtlijn (oud).

²¹¹ Preambule bij Richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG.

²¹² Verbaan & Dirks, *NLF-W* 2020/9, par. 3.1.3.

²¹³ Merx, *FED* 2020/35, p. 3.

De afstandsverkopenregeling was onder de oude wetgeving van toepassing onder een aantal voorwaarden. Deze voorwaarden volgden grotendeels uit het oude artikel 33, eerste lid, van de Btw-richtlijn. Zo dienden allereerst de goederen door of voor rekening van de leverancier te worden verzonden of vervoerd van de ene naar de andere lidstaat. Hierbij was volgens het oordeel van het HvJ EU in het *Krakvet*-arrest van belang of de leverancier een bepalende rol heeft bij het vervoer.²¹⁴ Van een bepalende rol kan onder omstandigheden ook sprake zijn indien de leverancier alle keuzes voor het vervoer maakt en de afnemer deze keuzes slechts bevestigt.²¹⁵ Hierbij acht het HvJ EU van belang of de keuzemogelijkheden met betrekking tot vervoerders waar de afnemer uit kan kiezen beperkt zijn, of de vervoersovereenkomst rechtstreeks via de website van de leverancier kan worden gesloten, of de leverancier het risico draagt van de verzending en de levering van de goederen en of voor de goederen en het vervoer één prijs wordt betaald door de afnemer.²¹⁶ Aan deze vervoerseis is niet voldaan indien de leverancier slechts indirect tussenkomt bij het vervoer.²¹⁷

Een andere voorwaarde was dat de goederen moeten worden geleverd aan een niet-belastingplichtige of aan een niet-belastingplichtige rechtspersoon of een belastingplichtige die geen intracommunautaire verwervingen hoeven aan te geven. Op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel b, van de Btw-richtlijn hoeven geen intracommunautaire verwervingen te worden aangegeven indien de persoon die de verwerving zou moeten aangeven uitsluitend prestaties verricht waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Deze uitzondering geldt echter alleen indien het totale bedrag ter zake van de intracommunautaire verwervingen van goederen in het lopende en het voorafgaande kalenderjaar afzonderlijk de drempel van EUR 10.000 niet heeft overschreden.²¹⁸ Op grond van artikel 3, derde lid, van de Btw-richtlijn dienen lidstaten aan niet-belastingplichtige rechtspersonen en belastingplichtigen het recht te verlenen om te opteren voor het aangeven van intracommunautaire verwervingen. Indien een niet-belastingplichtig rechtspersoon of een belastingplichtige gebruikmaakt van deze optie, geldt de afstandsverkopenregeling niet en is de goederenlevering belast in het land van vertrek. Uiteraard dient dan wel een intracommunautaire verwerving in het land van aankomst te worden aangegeven, waardoor heffing effectief plaatsvindt in het land van aankomst van de goederen. In de praktijk mag een leverancier ervan uitgaan dat een afnemer gebruik heeft gemaakt van deze optie indien laatstgenoemde aan de leverancier zijn btw-identificatienummer heeft verstrekt.²¹⁹

Een andere voorwaarde voor de toepassing van de afstandsverkopenregeling was dat de betreffende goederen geen nieuwe vervoermiddelen of margegoederen mogen zijn. Margegoederen zijn tweedehands goederen waarop de margeregeling van artikel 311 tot en met 325 van de Btw-richtlijn van toepassing is. Tot slot gold onder de oude wetgeving de voorwaarde dat per lidstaat een drempelbedrag ten aanzien van de totale leveringen in die lidstaat moest zijn overschreden, teneinde onder de afstandsverkopenregeling te vallen.²²⁰ De hoogte van het drempelbedrag verschilde per lidstaat en het drempelbedrag was niet van toepassing op accijnsgoederen. In Nederland gold een

²¹⁴ HvJ EU 18 juni 2020, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485 (*Krakvet*), r.o. 63.

²¹⁵ HvJ EU 18 juni 2020, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485 (*Krakvet*), r.o. 73. Zie ook Heezen, Merckx & Schrijver 2021, p. 53.

²¹⁶ HvJ EU 18 juni 2020, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485 (*Krakvet*), r.o. 74-78. Zie ook Heezen, Merckx & Schrijver 2021, p. 53.

²¹⁷ Heezen, Merckx & Schrijver 2021, p. 53.

²¹⁸ Art. 3, lid 2, Btw-richtlijn.

²¹⁹ Art. 4 Btw-uitvoeringsverordening.

²²⁰ Art. 34 Btw-richtlijn (oud).

drempelbedrag van EUR 100.000.²²¹ Indien het drempelbedrag in enig jaar was overschreden, was de afstandsverkopenregeling ook in het daaropvolgende jaar van toepassing.²²² Daarnaast was er de mogelijkheid om, ten minste voor twee achtereenvolgende jaren, te opteren voor de afstandsverkopenregeling, ondanks dat het drempelbedrag niet werd overschreden.²²³ De btw die de leveranciers als gevolg van de afstandsverkopenregeling in andere lidstaten verschuldigd waren, dienden zij in elke betreffende lidstaat afzonderlijk te voldoen. Deze leveranciers dienden zich derhalve in alle betreffende lidstaten te registreren voor de btw.²²⁴

4.4.2 Afstandsverkopen binnen de Europese Unie vanaf 1 juli 2021

Sinds 1 juli 2021 is de afstandsverkopenregeling binnen de Europese Unie fundamenteel gewijzigd. Allereerst is sinds deze datum een definitie van intracommunautaire afstandsverkopen in de Btw-richtlijn opgenomen. Op grond van artikel 14, lid 4, onder 1, van de Btw-richtlijn (nieuw) wordt onder intracommunautaire afstandsverkopen verstaan: ‘de leveringen van goederen die worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier, ook wanneer de leverancier indirect tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen, vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de goederen naar de afnemer’. Hierbij gelden net als onder de oude afstandsverkopenregeling de voorwaarden dat de goederen worden geleverd aan, kort gezegd, niet-belastingplichtigen en dat de goederen geen margegoederen of nieuwe vervoermiddelen zijn. Op grond van artikel 33, onderdeel a, van de Btw-richtlijn (nieuw) is de plaats van levering van intracommunautaire afstandsverkopen de plaats van aankomst van de goederen.

Uit de hiervoor genoemde definitie van intracommunautaire afstandsverkopen blijkt dat de vervoerseis ten opzichte van de oude afstandsverkopenregeling is gewijzigd. In de huidige definitie staat namelijk letterlijk opgenomen dat deze regeling ook van toepassing is indien de leverancier slechts indirect tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen. In artikel 5bis van de Btw-uitvoeringsverordening wordt een aantal situaties genoemd waarin aan deze vervoerseis is voldaan. Dit is het geval wanneer:

- a) de verzending of het vervoer van de goederen door de leverancier wordt uitbesteed aan een derde die de goederen aflevert bij de afnemer;
- b) de verzending of het vervoer van de goederen door een derde wordt verricht, maar de leverancier hetzij geheel, hetzij gedeeltelijk verantwoordelijk is voor de aflevering van de goederen bij de afnemer;
- c) de leverancier de vervoerskosten factureert en int bij de afnemer en de afnemer voorts doorverwijst naar een derde die de verzending of het vervoer van de goederen zal uitvoeren;
- d) de leverancier op welke manier ook de leveringsdiensten van een derde promoot, de afnemer en een derde met elkaar in contact brengt of anderszins de informatie die nodig is voor de aflevering van de goederen aan de afnemer verstrekt aan een derde.

Daarnaast geeft artikel 5bis van de Btw-uitvoeringsverordening aan dat *niet* is voldaan aan de vervoerseis indien de afnemer de goederen zelf vervoert of indien de afnemer de aflevering regelt met een derde, zonder dat de leverancier direct of indirect tussenkomt bij het verrichten van de verzending of het vervoer van de goederen of bij het helpen organiseren daarvan. Met andere woorden is onder

²²¹ Art. 5a, lid 4, Wet OB 1968 (oud).

²²² Zie ook art. 14 Btw-uitvoeringsverordening (oud).

²²³ Art. 34, lid 4, Btw-richtlijn (oud).

²²⁴ Merx, *FED* 2020/35, p. 4.

de huidige regeling alleen niet aan de vervoerseis voldaan in situaties waarin de afnemer de goederen zelf komt ophalen of op eigen houtje een transporteur zoekt en zonder tussenkomst van de leverancier een vervoersovereenkomst met deze transporteur sluit.²²⁵ Juist bij aankopen via het internet is dit niet snel het geval, aangezien het gemak van de afnemer bij dergelijke aankopen veelal centraal staat.

Daarnaast zijn per 1 juli 2021 de nationale drempelbedragen vervallen. Als gevolg daarvan dient een belastingplichtige die afstandsverkopen verricht in beginsel vanaf de eerste euro belasting te betalen in de lidstaat van aankomst van de goederen.²²⁶ Teneinde belastingplichtigen enigszins tegemoet te komen, zijn twee vereenvoudigingen in het leven geroepen. Allereerst is de regeling voor kleine ondernemers uitgebreid voor afstandsverkopen binnen de Europese Unie. Deze regeling is reeds sinds 1 januari 2019 van toepassing op digitale diensten.²²⁷ Wanneer de regeling voor kleine ondernemers uit artikel 59quater van de Btw-richtlijn van toepassing is, is de levering uitgezonderd van de afstandsverkopenregeling, waardoor de plaats van levering de lidstaat van vertrek van de goederen is. In dat geval geldt namelijk de hoofdregel van artikel 32 van de Btw-richtlijn. Met de uitbreiding van deze regeling voor afstandsverkopen binnen de Europese Unie wordt een gelijke behandeling tussen binnenlandse en buitenlandse ondernemers beoogd. Immers, binnenlandse ondernemers waren reeds in staat om van de nationale kleineondernemersregelingen gebruik te maken, waardoor de prestaties van deze ondernemers vrijgesteld van btw konden plaatsvinden. Tegelijkertijd moesten buitenlandse EU-ondernemers ten aanzien van afstandsverkopen verricht in de nationale lidstaat van eerstgenoemde ondernemers vanaf de eerste euro omzet btw voldoen.²²⁸

Aan de toepassing van de regeling voor kleine ondernemers is een aantal voorwaarden verbonden. Zo dient de leverancier te zijn gevestigd in één lidstaat.²²⁹ Dit houdt in dat de regeling niet openstaat voor ondernemers die buiten de Europese Unie zijn gevestigd, of ondernemers die in twee of meer lidstaten zijn gevestigd.²³⁰ Een ondernemer die een hoofdvestiging heeft buiten de Europese Unie en een of meer vestigingen binnen de Europese Unie, kan dus geen gebruik maken van de regeling.²³¹ Voor de omgekeerde situatie, waarin de hoofdvestiging van de ondernemer binnen de Europese Unie is gelegen en de ondernemer daarnaast een vaste inrichting heeft buiten de Europese Unie, geldt hetzelfde.²³² De regeling staat immers slechts open voor ondernemers die in één enkele lidstaat en nergens anders zijn gevestigd.²³³ Bovendien mogen de afstandsverkopen slechts uit één lidstaat, namelijk de lidstaat van vestiging, worden verzonden.²³⁴ Zo kan bijvoorbeeld een ondernemer die in Frankrijk is gevestigd en een voorraad goederen aanhoudt in Duitsland, waarbij hij vanuit beide landen afstandsverkopen verricht, geen gebruik maken van de regeling voor kleine ondernemers.²³⁵ Een andere voorwaarde voor de toepassing van de regeling voor kleine ondernemers is dat het totale

²²⁵ Merx, *FED* 2020/35, p. 5.

²²⁶ Verbaan & Dirks, *NLF-W* 2020/9, par. 3.2.1.

²²⁷ Verbaan & Dirks, *NLF-W* 2020/9, par. 2.4. Zie art. 58 Btw-richtlijn (oud).

²²⁸ Merx, *FED* 2020/35, p. 5. Zie voor de Nederlandse kleine ondernemersregeling art. 25 Wet OB 1968.

²²⁹ Art. 59quater, lid 1, onderdeel a, Btw-richtlijn.

²³⁰ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 43.

²³¹ Gids voor het éénloketsysteem voor btw, maart 2021, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/oss_guidelines_nl.pdf, p. 10.

²³² Gids voor het éénloketsysteem voor btw, maart 2021, p. 10.

²³³ Gids voor het éénloketsysteem voor btw, maart 2021, p. 10.

²³⁴ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 46.

²³⁵ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 46.

bedrag aan omzet dat met digitale diensten aan niet-belastingplichtigen in andere EU-lidstaten en intracommunautaire afstandsverkopen tezamen in één jaar wordt behaald, de drempel van EUR 10.000 niet mag overschrijden.²³⁶ Indien in enig jaar dit drempelbedrag is overschreden, kan de regeling voor kleine ondernemers zowel in het lopende als in het daaropvolgende jaar niet worden toegepast.²³⁷ Dit drempelbedrag geldt voor het totaal aan de hiervoor genoemde prestaties door een ondernemer die in de lidstaten tezamen plaatsvindt. Daarnaast kunnen ondernemers voor ten minste twee jaar ervoor kiezen de regeling voor kleine ondernemers niet toe te passen.²³⁸ Indien ondernemers van deze optie gebruikmaken, dienen zij de btw in de lidstaat van aankomst van de goederen te voldoen, waarbij zij overigens wel gebruik kunnen maken van de OSS.²³⁹

Immers, een andere vereenvoudiging die ondernemers in hun administratieve lasten tegemoet tracht te komen, is de uitbreiding van de OSS voor intracommunautaire afstandsverkopen.²⁴⁰ Hierbij kunnen zowel niet in de Unie gevestigde, als in de Unie gevestigde ondernemers gebruikmaken van de onder paragraaf 4.3 besproken Unieregeling.²⁴¹ Er kan dus geen gebruik worden gemaakt van de niet-Unieregeling ten aanzien van de afstandsverkopen.²⁴² Indien een ondernemer zich voor deze Unieregeling heeft geregistreerd, is hij verplicht alle goederenleveringen en verleende diensten die onder de Unieregeling vallen, via de OSS aan te geven.²⁴³ Een ondernemer kan er dus niet voor kiezen om de btw over de intracommunautaire afstandsverkopen via de algemene btw-regels in de binnenlandse btw-aangifte van de betreffende lidstaat te voldoen, terwijl hij de Unieregeling gebruikt om de btw over de onder paragraaf 4.3 bedoelde B2C-diensten te voldoen.²⁴⁴

Bovenstaande regels met betrekking tot de drempel voor kleine ondernemers in samenhang met de Unieregeling van de OSS zijn samengevat in figuur 5.

²³⁶ Art. 59quater, lid 1, onderdeel c, Btw-richtlijn.

²³⁷ Art. 59quater, lid 1, onderdeel c, en lid 2, Btw-richtlijn.

²³⁸ Art. 59quater, lid 3, Btw-richtlijn.

²³⁹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 42.

²⁴⁰ Art. 396bis-art. 369duodecies Btw-richtlijn (nieuw).

²⁴¹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 39.

²⁴² Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 44.

²⁴³ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 39.

²⁴⁴ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 40.

B2C-digitale diensten en intracommunautaire afstandsverkopen van goederen			
Drempel	Door leveranciers/dienstverleners die maar in één lidstaat zijn gevestigd		Door buiten de EU gevestigde leveranciers/dienstverleners of leveranciers/dienstverleners die in meer dan één lidstaat zijn gevestigd
	≤ EUR 10.000 per jaar	Plaats van levering/dienst en btw verschuldigd in de lidstaat van de dienstverlener (in het geval van digitale diensten) en in de lidstaat van verzending of vervoer (in het geval van intracommunautaire afstandsverkopen van goederen)	Leverancier/dienstverlener kan kiezen voor toepassing van de algemene regel inzake de plaats van levering/dienst in de lidstaat van de afnemer of in de lidstaat waarnaar goederen worden verzonden <ul style="list-style-type: none"> - registratie voor de Unieregeling of - btw-registratie in elke lidstaat (van de afnemer of waarnaar de goederen worden verzonden)
> EUR 10.000 per jaar	Plaats van levering/dienst en btw verschuldigd in de lidstaat van de afnemer/waarnaar goederen worden verzonden of vervoerd <ul style="list-style-type: none"> - registratie voor de Unieregeling of - btw-registratie in elke lidstaat van de afnemer/waar verzending of vervoer eindigt 		Drempel niet van toepassing

Figuur 5. Drempel voor de plaats van levering of dienst
(Bron: Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 43)

4.5 Afstandsverkopen van goederen uit derde landen

4.5.1 Afstandsverkopen van goederen uit derde landen vóór 1 juli 2021

Het is ook mogelijk dat goederen vanuit derde landen, dat wil zeggen landen die geen onderdeel zijn van de Europese Unie, worden geleverd aan consumenten in de Europese Unie. Op het moment dat de goederen de Europese Unie binnenkomen, worden deze eerst ingevoerd.²⁴⁵ Met de invoer worden goederen die zich niet in het vrije verkeer bevonden, de Europese Unie binnengebracht.²⁴⁶ De invoer is een belastbaar feit voor de btw, die onderworpen is aan de zogenoemde invoer-btw.²⁴⁷ Het is hierbij niet van belang wie de goederen invoert, dit belastbare feit treedt namelijk zowel op indien de ondernemer de goederen importeert, als wanneer de consument de goederen importeert.²⁴⁸ De plaats van de invoer van goederen is gelegen in de lidstaat waar het goed zich ten tijde van de binnenkomst in de Europese Unie bevindt.²⁴⁹

²⁴⁵ De goederen kunnen ook onder een douaneregime worden gebracht. In dat geval zijn de goederen btw-technisch gezien nog niet ingevoerd, zie art. 61 Btw-richtlijn.

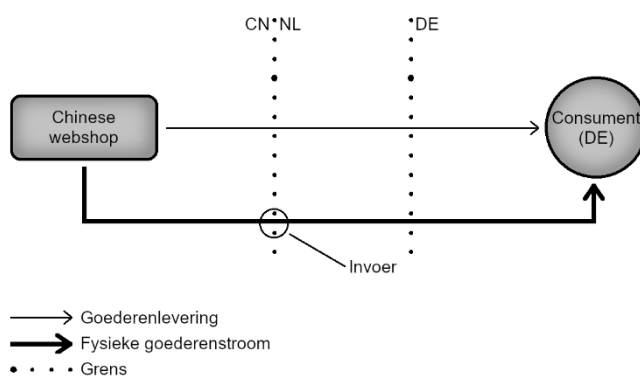
²⁴⁶ Art. 30 Btw-richtlijn.

²⁴⁷ Art. 2, lid 1, onderdeel d, Btw-richtlijn.

²⁴⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 462 en p. 485.

²⁴⁹ Art. 60 Btw-richtlijn.

De afstandsverkoopregeling vóór 1 juli 2021 was ook van toepassing op de levering van goederen die van buiten de Europese Unie komen. Immers, ingevolge de fictie van artikel 33, tweede lid, van de Btw-richtlijn (oud) werden goederen die vanuit een derde land werden verzonden of vervoerd en door de leverancier werden ingevoerd in een andere lidstaat dan de lidstaat van bestemming van de goederen, geacht te zijn geleverd vanuit de EU-lidstaat van invoer. Als gevolg van deze fictie ging de afstandsverkoopregeling van artikel 33, eerste lid, van de Btw-richtlijn (oud) gelden, op grond waarvan de plaats van levering van de goederen, bestemd voor consumenten en verzonden vanuit een andere lidstaat dan de lidstaat van bestemming, de plaats van de aankomst van de goederen was. Deze fictie gold nadrukkelijk alleen onder de voorwaarde dat de leverancier degene was die de goederen invoert. Indien de consument de goederen invoerde, was de plaats van levering op grond van de hoofdregel de plaats van het vertrek van de goederen.²⁵⁰ Indien deze plaats buiten de Europese Unie is gelegen, was er dus geen btw verschuldigd.²⁵¹



Figuur 6. Afstandsverkoop van goederen uit derde landen
(Gebaseerd op: Van Doesum e.a. 2020, p. 655)

Dit zal ik toelichten aan de hand van een voorbeeld, dat is afgebeeld in figuur 6. Stel dat een in Duitsland woonachtige consument goederen koopt bij een Chinese webshop. De Chinese leverancier vervoert de goederen vanuit China en voert deze in Nederland in. Na de invoer worden de goederen vervoerd naar de consument in Duitsland. Op het moment dat de goederen aankomen in Nederland, vindt het belastbare feit betreffende de invoer plaats. De leverancier is dan Nederlandse invoer-btw verschuldigd. Vervolgens vindt de afstandsverkoop vanuit Nederland naar Duitsland plaats, waarbij de goederen geacht worden te zijn geleverd vanuit Nederland. Deze afstandsverkoop is belast met Duitse btw, aangezien de plaats van de afstandsverkoop de plaats van bestemming van de goederen is. De Nederlandse invoer-btw kan de leverancier in aftrek brengen, zodat geen sprake is van dubbele btw-heffing.²⁵² Indien daarentegen de goederen door de consument worden ingevoerd, geldt de hoofdregel op grond waarvan de goederenlevering is belast in het land van vertrek. Aangezien de goederen zijn verzonden vanuit China, vindt de levering aan de consument in dat geval vrij van btw plaats. Er is dan enkel btw bij invoer verschuldigd. De Nederlandse consument kan deze invoer-btw niet in aftrek brengen, aangezien hij de goederen niet gebruikt voor belaste handelingen.²⁵³

²⁵⁰ Art. 32 Btw-richtlijn.

²⁵¹ Bakker & Potma, *EC Tax Review* 2020/3, p. 127.

²⁵² Art. 168, onderdeel e, Btw-richtlijn.

²⁵³ Art. 168 Btw-richtlijn.

Bij de invoer van goederen worden tevens invoerrechten geheven op grond van het Europese douanerecht.²⁵⁴ Ter zake van de heffing van invoer-btw wordt dan ook veelal aangesloten bij het douanerecht.²⁵⁵ Zo ook ten aanzien van de vrijstellingen. Zowel in het douanerecht als in de Btw-richtlijn bestond namelijk een vrijstelling bij invoer voor 'kleine zendingen'. Met betrekking tot de btw was een vrijstelling van toepassing voor ingevoerde goederen met een waarde tussen EUR 10 en EUR 22.²⁵⁶ Deze vrijstelling gold ook voor groepagezendingen, waarbij de goederen afzonderlijk gezien een waarde van maximaal EUR 22 hebben en individueel geadresseerd zijn.²⁵⁷ In het douanerecht geldt een vrijstelling voor kleine zendingen met een maximale waarde van EUR 150.²⁵⁸ De achterliggende gedachte van de vrijstellingen voor kleine zendingen is dat de kosten in verband met het verwerken van de invoer van deze goederen niet opwegen tegen de belastinginkomsten die daar tegenover staan.²⁵⁹

4.5.2 Afstandsverkopen van goederen uit derde landen vanaf 1 juli 2021

Ook voor afstandsverkopen van goederen uit derde landen is vanaf 1 juli 2021 een definitie in de Btw-richtlijn opgenomen. Op grond van artikel 14, vierde lid, onder 2, van de Btw-richtlijn (nieuw) wordt onder afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde land ingevoerde goederen verstaan: 'de leveringen van goederen die worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier, met inbegrip van gevallen waarin de leverancier indirect tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen, vanuit een derdelandsgebied of een derde land naar een afnemer in een lidstaat'. Teneinde als afstandsverkopen van ingevoerde goederen uit derde landen te worden beschouwd, dienen de goederen fysiek uit een derde land te zijn verzonden.²⁶⁰ Zo worden leveringen van goederen die in een douane-entrepot in een lidstaat zijn opgeslagen en van daaruit aan afnemers in een andere lidstaat worden verkocht, niet beschouwd als afstandsverkopen van ingevoerde goederen.²⁶¹ De voorwaarden voor de afstandsverkopenregeling voor goederen uit derde landen komen verder overeen met de hiervoor besproken voorwaarden ten aanzien van de intracommunautaire afstandsverkopenregeling. Zo dient de afnemer van de goederen een niet-belastingplichtige of een daarmee gelijkgestelde te zijn, dienen de goederen geen nieuwe vervoermiddelen of margegoederen te zijn en is ook bij indirecte tussenkomst door de leverancier voldaan aan de vervoerseis. Ingevolge artikel 33, onderdeel b, van de Btw-richtlijn (nieuw) is de plaats van levering van ingevoerde goederen die naar een andere lidstaat dan de lidstaat van invoer worden

²⁵⁴ Art. 77 DWU.

²⁵⁵ Verbaan & Dirks, *NLF-W* 2020/9, par. 4.1.1. Als voorbeelden worden door Verbaan en Dirks genoemd het invoerbegrip uit art. 30 Btw-richtlijn, de plaats van invoer uit art. 60 en 61 Btw-richtlijn, het tijdstip van invoer uit art. 70 en 71 Btw-richtlijn, de maatstaf van heffing uit art. 85 Btw-richtlijn, de persoon die de btw verschuldigd is uit art. 201 Btw-richtlijn en de vrijstellingen uit art. 143 Btw-richtlijn.

²⁵⁶ Art. 143, lid 1, onderdeel b, Btw-richtlijn jo. art. 23 en 24 van Richtlijn 2009/132/EG van de Raad van 19 oktober 2009 houdende bepaling van de werkingssfeer van artikel 143, onder b) en c), van Richtlijn 2006/112/EG met betrekking tot de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen.

²⁵⁷ HvJ EG 2 juli 2009, C-7/08, ECLI:EU:C:2009:417 (*Har Vaessen Douane Service BV*).

²⁵⁸ Art. 23 en 24 van Verordening (EG) 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen.

²⁵⁹ OECD 2015, p. 196.

²⁶⁰ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 56.

²⁶¹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 56.

verzonden of vervoerd, de lidstaat van aankomst van de goederen. De goederenlevering is dus belast in de lidstaat van aankomst, ongeacht wie de goederen invoert.²⁶²

Deze invoer-btw wordt vanaf 1 juli 2021 ook ten aanzien van goederen met een geringe waarde geheven, nu de vrijstelling voor kleine zendingen is komen te vervallen. De redenen voor het afschaffen van deze vrijstelling zijn dat de concurrentie tussen ondernemers van binnen en buiten de Europese Unie werd verstoord en dat belastinginkomsten verloren gingen.²⁶³ Ondernemers van binnen de Europese Unie moesten namelijk reeds vóór 1 juli 2021 vanaf de eerste eurocent btw in rekening brengen, in tegenstelling tot de ondernemers van buiten de Europese Unie.²⁶⁴ De vrijstelling voor kleine zendingen bleek daarbij ook tamelijk fraudegevoelig te zijn en stimuleerde bedrijven om structuren op te zetten waarbij zij van de vrijstelling gebruik konden maken.²⁶⁵ Ook werden goederen met een hogere waarde ondergewaardeerd zodat de goederen ten onrechte vrij van btw de Europese Unie konden binnenkomen.²⁶⁶ Als gevolg van de afschaffing van de vrijstelling voor goederen met een geringe waarde is in beginsel over de invoer van alle goederen invoer-btw verschuldigd. De vrijstelling voor de heffing van invoerrechten ten aanzien van de invoer van goederen met een intrinsieke waarde van maximaal EUR 150 is overigens wel nog steeds van kracht.²⁶⁷

Teneinde de aangifte van btw voor belastingplichtigen te vergemakkelijken, is een tweetal vereenvoudigingen ingevoerd: de invoerregeling en de regeling voor post- en koeriersbedrijven.²⁶⁸ Beide regelingen zijn van toepassing op leveringen van goederen met een maximale waarde van EUR 150. Met dit drempelbedrag wordt aangesloten bij de bijzondere behandeling binnen het douanerecht voor goederen met een maximale waarde van EUR 150.²⁶⁹ De leveringen van accijnsgoederen zijn van deze regelingen uitgezonderd, aangezien accijnzen deel uitmaken van de maatstaf van heffing voor de invoer-btw.²⁷⁰

Op grond van de invoerregeling kan een ondernemer maandelijks op elektronische wijze aangifte doen van de afstandsverkopen van goederen uit derde landen.²⁷¹ Deze aangifte doet de ondernemer in één lidstaat, namelijk de lidstaat van identificatie.²⁷² Hiermee lijkt de invoerregeling enigszins op de eerder besproken OSS, waardoor het ook wel de invoer-OSS of kortweg i-OSS wordt genoemd.²⁷³ Zowel ondernemers die binnen als buiten de Europese Unie zijn gevestigd kunnen gebruikmaken van deze regeling, mits laatstgenoemden een tussenpersoon in de Europese Unie aanstellen die hen vertegenwoordigt.²⁷⁴ Ondernemers die gevestigd zijn in een derde land waarmee de Europese Unie een overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft gesloten waarvan het toepassingsgebied

²⁶² Merx, *FED* 2020/35, p. 6.

²⁶³ Punt 11 van de preambule van de E-commercerichtlijn.

²⁶⁴ Verbaan & Dirks, *NLF-W* 2020/9, par. 4.1.4.

²⁶⁵ OECD 2015, p. 120-121.

²⁶⁶ Sanders, *BTW-bulletin* 2017/4.

²⁶⁷ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 54.

²⁶⁸ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 55, 58 en 86.

²⁶⁹ Punt 10 van de preambule van de E-commercerichtlijn.

²⁷⁰ Punt 10 van de preambule van de E-commercerichtlijn.

²⁷¹ Art. 369vicies Btw-richtlijn.

²⁷² Art. 369vicies Btw-richtlijn. Zie voor een definitie van de lidstaat van identificatie art. 369terdecies, lid 3, Btw-richtlijn.

²⁷³ Verbaan & Dirks, *NLF-W* 2020/9, par. 4.2.2.

²⁷⁴ Art. 369quaterdecies Btw-richtlijn.

vergelijkbaar is met Richtlijn 2010/24/EU van de Raad en Verordening (EU) 904/210, hoeven geen vertegenwoordiger in de Europese Unie aan te stellen om van deze regeling gebruik te maken.²⁷⁵ Tot op heden is dit alleen Noorwegen.²⁷⁶ Ondernemers die zich aanmelden voor de invoerregeling ontvangen van hun lidstaat van identificatie een speciaal btw-identificatienummer.²⁷⁷ Indien een ondernemer dit speciale btw-identificatienummer aan het bevoegde douanekantoor in de lidstaat van invoer verstrekt, verkrijgt hij een vrijstelling bij de invoer van de goederen.²⁷⁸ Binnen de invoerregeling dient derhalve enkel aangifte te worden gedaan van de btw die verschuldigd is ten aanzien van de afstandsverkopen. De invoerregeling kan ook worden toegepast indien de lidstaat van invoer tevens de lidstaat van uiteindelijke bestemming van de goederen is.²⁷⁹ Ook in dat geval is de plaats van levering de plaats van de aankomst van de goederen, namelijk op grond van artikel 33, onderdeel c, van de Btw-richtlijn (nieuw).

Onder de invoerregeling is de btw verschuldigd op het tijdstip van de levering, zijnde het moment waarop de betaling is aanvaard.²⁸⁰ Op grond van artikel 61ter van de Btw-uitvoeringsverordening (nieuw) is dit het tijdstip waarop de betalingsbevestiging, -goedkeuring of -toezegging van de afnemer wordt ontvangen, afhankelijk van wat het eerst plaatsvindt. Hierbij is niet van belang wanneer de daadwerkelijke betaling wordt verricht.²⁸¹ De btw-aangifte dient een maand na het verstrijken van het tijdvak te worden ingediend in de lidstaat van identificatie.²⁸² Ondernemers die van deze regeling gebruikmaken, dienen bovendien een boekhouding bij te houden.²⁸³

Het is niet verplicht om de invoerregeling toe te passen. Ook is het voor het gebruikmaken van de invoerregeling niet vereist dat de ondernemer aan wie het i-OSS-btw-identificatienummer is verstrekt, zelf degene is die de goederen invoert en aangeeft bij de douane. Het is namelijk toegestaan om dit i-OSS-btw-identificatienummer door te geven aan de partij in de leveringsketen die de goederen daadwerkelijk invoert.²⁸⁴ Zo wordt ook indien de afnemer de goederen invoert en hierbij het i-OSS-btw-identificatienummer van de leverancier of van de voor zijn rekening handelende tussenpersoon vermeldt, een vrijstelling bij invoer verleend.²⁸⁵ Wanneer de lidstaat van invoer niet de lidstaat van uiteindelijke bestemming van de goederen is, mogen goederen met een waarde van maximaal EUR 150 op basis van de gewijzigde douaneregels overigens niet meer in het vrije verkeer worden gebracht, tenzij gebruik wordt gemaakt van de invoerregeling.²⁸⁶ In de praktijk worden dergelijke goederen met een geringe waarde derhalve onder de regeling douanevervoer geplaatst en in de lidstaat van bestemming in het vrije verkeer gebracht.²⁸⁷ In die situatie gaan de plaats-van-prestatieregels van artikel 33, van de Btw-richtlijn niet op, aangezien voor onderdeel b is vereist dat de goederen in een andere lidstaat dan de lidstaat van bestemming worden ingevoerd en voor onderdeel c is vereist dat

²⁷⁵ Art. 369quaterdecies, lid 1, onderdeel c, Btw-richtlijn.

²⁷⁶ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 60.

²⁷⁷ Art. 369octodecies Btw-richtlijn.

²⁷⁸ Art. 143, lid 1, onderdeel c bis, Btw-richtlijn (nieuw).

²⁷⁹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 56-57.

²⁸⁰ Art. 369quindicies Btw-richtlijn.

²⁸¹ Art. 61ter Btw-uitvoeringsverordening (nieuw).

²⁸² Art. 369vicies Btw-richtlijn.

²⁸³ Art. 369quinicies Btw-richtlijn.

²⁸⁴ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 62-63.

²⁸⁵ Art. 143, lid 1, onderdeel c bis, Btw-richtlijn (nieuw); Merckx, *WFR* 2018/146, p. 1010.

²⁸⁶ Art. 221, lid 4, UDWU.

²⁸⁷ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 57 en 103.

de invoerregeling wordt toegepast. In het geval dat de afnemer de goederen invoert, wordt onder deze omstandigheden enkel invoer-btw geheven.²⁸⁸ De afstandsverkoop is in dat geval namelijk belast in het land van vertrek, oftewel het derde land.²⁸⁹ In het geval dat de leverancier de goederen zelf invoert, vindt op grond van artikel 32, tweede alinea, van de Btw-richtlijn daarentegen naast de invoer een belaste levering plaats in de lidstaat van invoer, zijnde de lidstaat bestemming.²⁹⁰ De invoer-btw kan de ondernemer wel in aftrek brengen, zodat geen dubbele btw-heffing ontstaat. In de praktijk zal laatstgenoemde situatie echter zelden voorkomen, aangezien doorgaans wordt ingevoerd op naam van de afnemer, zijnde de consument.²⁹¹

Op basis van het voorgaande zijn vier verschillende situaties te onderscheiden, die elk weer zijn onder te verdelen in de situatie waarin wel respectievelijk geen gebruik wordt gemaakt van de i-OSS. Dit is schematisch weergegeven in figuur 7. In dit figuur wordt uitgegaan van de situatie dat de goederen worden verzonden vanuit China en een maximale waarde hebben van EUR 150.

	Land van invoer	Land van aankomst	Invoer door	Btw-gevolgen regulier	Btw-gevolgen invoerregeling
1	Nederland	Nederland	Leverancier	Btw verschuldigd bij invoer in NL (art. 60 Btw-richtlijn), die de leverancier in aftrek kan brengen (art. 168 onderdeel e Btw-richtlijn). Btw-belaste levering in NL (art. 32 tweede alinea Btw-richtlijn). Eindresultaat: NL btw door leverancier	Vrijstelling bij invoer in NL (art. 143 lid 1 sub c bis Btw-richtlijn). Btw-belaste levering in NL (art. 33 sub c Btw-richtlijn). Eindresultaat: NL btw door leverancier
2	Nederland	Nederland	Consument	Btw verschuldigd bij invoer (art. 60 Btw-richtlijn). Geen btw-belaste levering in NL/EU, want plaats van levering is in China (art. 32 eerste alinea Btw-richtlijn). Eindresultaat: NL btw door consument	Vrijstelling bij invoer, mits consument het i-OSS-btw-nummer van leverancier verstrekt aan de douane (art. 143 lid 1 sub c bis Btw-richtlijn). Leverancier verricht een btw-belaste levering in NL (art. 33 sub c Btw-richtlijn). Eindresultaat: NL btw door leverancier
3	Nederland	Duitsland	Leverancier	Invoer in NL niet toegestaan. Goederen onder douanevervoer naar DE en invoer vindt plaats in DE (art. 61 Btw-richtlijn). Invoer-btw kan door de leverancier worden teruggevraagd (art. 168 onderdeel e Btw-richtlijn).	Vrijstelling bij invoer (art. 143 lid 1 sub c bis Btw-richtlijn). Btw-belaste levering in DE (art. 33 sub b Btw-richtlijn). Eindresultaat: DE btw door leverancier

²⁸⁸ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 57.

²⁸⁹ Art. 32, eerste alinea, Btw-richtlijn. Zie ook Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 57.

²⁹⁰ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 57.

²⁹¹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 57-58 en 104; Zie ook Janssen & Merx, *BTW-bulletin* 2021/3, p. 13.

				Btw-belaste levering in DE (art. 32 tweede alinea Btw-richtlijn). Eindresultaat: DE btw door leverancier	
4	Nederland	Duitsland	Consument	Invoer in NL niet toegestaan. Goederen onder douanevervoer naar DE en invoer vindt plaats in DE (art. 61 Btw-richtlijn). Geen btw-belaste levering door leverancier, aangezien de plaats van levering is gelegen in China (art. 32 eerste alinea Btw-richtlijn). Eindresultaat: DE btw door consument	Vrijstelling bij invoer, mits consument het i-OSS-btw-nummer van leverancier verstrekt aan de douane (art. 143 lid 1 sub c bis Btw-richtlijn). Btw-belaste levering door leverancier in DE (art. 33 sub b Btw-richtlijn). Eindresultaat: DE btw door leverancier

Figuur 7. Btw-gevolgen van ingevoerde goederen met een geringe waarde

(Gebaseerd op: Merx, WFR 2018/146, p. 1010 en Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 56-58)

Wanneer de invoerregeling niet wordt toegepast, is de invoer-btw direct bij het binnenbrengen van de goederen in de Europese Unie verschuldigd.²⁹² Zoals reeds hiervoor genoemd, is per 1 juli 2021 nog een regeling ingetreden die de administratieve lasten van de belastingplichtigen tegemoet tracht te komen, namelijk de post- en koeriersregeling.²⁹³ Op grond van deze regeling kan de aangifte en betaling van invoer-btw worden uitgesteld.²⁹⁴ Er wordt dan maandelijks op elektronische wijze aangifte gedaan, waarbij wordt aangesloten bij de regeling die geldt voor de betaling van invoerrechten.²⁹⁵ Van deze regeling kunnen enkel personen gebruikmaken die de goederen bij de douane aanbrengen voor rekening van de consument is.²⁹⁶ Deze personen innen de invoer-btw bij de consument en betalen de btw achteraf aan de belastingautoriteiten.²⁹⁷ In de praktijk zijn dit met name postexploitanten, koeriersdienstverleners en douane-expediteurs.²⁹⁸ Indien de hiervoor genoemde personen van deze regeling gebruikmaken, dienen zij tevens een boekhouding bij te houden.²⁹⁹ Verder hoeven deze personen alleen btw af te dragen als zij de btw daadwerkelijk bij de consument hebben geïnd.³⁰⁰ Het innen van de invoer-btw bij consumenten vindt doorgaans plaats op het moment dat het pakketje bij de consument wordt afgeleverd.³⁰¹ Van deze regeling kan overigens uitsluitend gebruik worden gemaakt indien de verzending of het vervoer eindigt in de lidstaat van invoer.³⁰² Bovendien kunnen lidstaten bepalen dat bij het gebruik van deze regeling uitsluitend het algemene btw-tarief van toepassing is.³⁰³ Nederland heeft van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt.³⁰⁴

²⁹² Art. 70 Btw-richtlijn.

²⁹³ Art. 369sexvicies-art. 369novovicies Btw-richtlijn.

²⁹⁴ Art. 369novovicies Btw-richtlijn.

²⁹⁵ Art. 369novovicies Btw-richtlijn.

²⁹⁶ Art. 369septvicies, lid 1, Btw-richtlijn.

²⁹⁷ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 86.

²⁹⁸ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 86.

²⁹⁹ Art. 369novovicies, lid 3, Btw-richtlijn.

³⁰⁰ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 87 en 89.

³⁰¹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 89.

³⁰² Art. 369sexvicies Btw-richtlijn.

³⁰³ Art. 369octovicies Btw-richtlijn.

³⁰⁴ Art. 28u-28w Wet OB 1968 (nieuw); Zie ook Janssen & Merx, *BTW-bulletin* 2021/3, p. 12.

4.6 Deelconclusie

Uit de voorgaande paragrafen volgt dat het antwoord op de vraag *‘Waaruit bestaan de nieuwe btw-regels voor de e-commerce die per 1 juli 2021 zijn ingegaan?’*, twee-, of beter gezegd, drieledig is. Enerzijds zijn er namelijk administratieve wijzigingen opgetreden voor dienstverleners, terwijl anderzijds de regels voor intracommunautaire afstandsverkopen en afstandsverkopen van goederen uit derde landen fundamenteel zijn gewijzigd. Zo is ten aanzien van beide typen afstandsverkopen de vervoerseis aangepast, zodat ook bij indirecte tussenkomst door de leverancier de afstandsverkopenregeling van toepassing is. Daarnaast zijn de drempelbedragen vervallen en is de regeling voor kleine ondernemers uitgebreid ter zake van de intracommunautaire afstandsverkopen. Bovendien mogen de intracommunautaire afstandsverkopen worden aangegeven in de Unieregeling van de OSS. Verder is de vrijstelling voor de invoer van kleine zendingen vervallen. Teneinde de administratieve lasten van leveranciers die afstandsverkopen uit derde landen verrichten te verlichten, is een tweetal vereenvoudigingen ingetreden. Zo is de invoerregeling ingevoerd, op basis waarvan een vrijstelling bij invoer wordt verleend en de btw ten aanzien van de afstandsverkopen van goederen uit derde landen maandelijks op elektronische wijze kan worden aangegeven. Daarnaast is de post- en koeriersregeling ingevoerd, op basis waarvan de aangifte van invoer-btw kan worden uitgesteld en in een maandelijkse aangifte kan worden voldaan. Met de hiervoor genoemde wijzigingen wordt beoogd de compliance kosten van ondernemers te reduceren, een gelijk spelveld te creëren tussen EU- en niet-EU-ondernemers en de belastinginkomsten van de lidstaten te beschermen. Bovendien is de positie van platforms binnen de btw-e-commerceregels per 1 juli 2021 fundamenteel gewijzigd. Dit wordt in het volgende hoofdstuk toegelicht.

5 De platformfictie

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is met de uiteenzetting van de nieuwe btw-regels voor e-commerce de context geschetst waarbinnen de platformfictie is ingevoerd. In dit hoofdstuk staat de platformfictie zelf centraal, waarbij uitgebreid wordt ingegaan op de onderliggende regels van de platformfictie. Kort gezegd houdt de platformfictie in dat bepaalde goederen die door een leverancier via een platform worden verkocht, eerst geacht worden te zijn geleverd aan het platform en vervolgens door het platform aan de consument. Hierdoor wordt het platform de btw op de verkoop aan de consument verschuldigd. Teneinde te begrijpen hoe de regels achter deze fictie precies werken, staat in dit hoofdstuk de volgende deelvraag centraal: *‘Hoe ziet de platformfictie ex artikel 14bis Btw-richtlijn eruit?’* Deze deelvraag wordt beantwoord door eerst in te gaan op het doel van de platformfictie. Vervolgens worden de reikwijdte en de werking van de platformfictie uiteengezet. Tot slot wordt ingegaan op de tegemoetkomingen voor platforms en de boekhoudverplichtingen van platforms. Ook in dit hoofdstuk worden de regels, waar mogelijk, toegelicht aan de hand van de niet-bindende *explanatory notes*.³⁰⁵

5.2 Doel

Zoals reeds in de inleiding genoemd, vindt een substantieel gedeelte van de online verkopen plaats via platforms.³⁰⁶ Aangezien deze verkopen online plaatsvinden, kunnen leveranciers zich gemakkelijk op een andere plek dan de consument bevinden, bijvoorbeeld buiten de Europese Unie. Uit de praktijk is gebleken dat het lastig is om de btw te innen bij leveranciers die gevestigd zijn buiten de Europese Unie.³⁰⁷ Dat is dan ook een van de redenen geweest om de platformfictie in te voeren en daarmee de platforms in plaats van de platformverkopers btw-plichtig te maken.³⁰⁸ Volgens de Raad van de Europese Unie is het dankzij de platformfictie gemakkelijker om btw te innen, omdat het aantal platforms kleiner en beter te behappen is dan het aantal onderliggende leveranciers dat in derde landen is gevestigd.³⁰⁹

Op grond van de preambule van de E-commercerichtlijn is het doel van de platformfictie het bewerkstelligen van een doeltreffende en efficiënte inning van btw.³¹⁰ Een aantal lidstaten, namelijk Duitsland, Frankrijk, Oostenrijk en Italië, heeft reeds vóór de invoering van de platformfictie andere regelingen ingevoerd teneinde bovengenoemd probleem aangaande de inning van btw bij leveranciers uit derde landen op te lossen.³¹¹ Deze regelingen behelzen een hoofdelijke aansprakelijkheid van het platform voor de btw-schuld van de onderliggende leveranciers.³¹² De invoering van dergelijke aansprakelijkheidsregels is op grond van artikel 205 van de Btw-richtlijn toegestaan. Volgens de preambule van de E-commercerichtlijn zijn deze aansprakelijkheidsregels echter ontoereikend gebleken voor het innen van btw op een doeltreffende en efficiënte wijze.³¹³ Om die reden, alsmede

³⁰⁵ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020.

³⁰⁶ OECD 2019a, p. 14.

³⁰⁷ Beraadslaging van de Raad (ECOFIN) van 8 juni 2017: 10044/17, p. 6.

³⁰⁸ Beraadslaging van de Raad (ECOFIN) van 8 juni 2017: 10044/17, p. 6.

³⁰⁹ Beraadslaging van de Raad (ECOFIN) van 8 juni 2017: 10044/17, p. 6.

³¹⁰ Punt 7 van de preambule van de E-commercerichtlijn.

³¹¹ Sparidis & Middelburg, *WFR* 2021/119, p. 852.

³¹² Zie ook Janssen & Merckx, *BTW-bulletin* 2021/9, p. 9.

³¹³ Punt 7 van de preambule van de E-commercerichtlijn.

om de administratieve lasten voor leveranciers, belastingautoriteiten en consumenten te verminderen, is ervoor gekozen platforms btw-plichtig te maken ten aanzien van bepaalde (afstands-)verkoop.³¹⁴

5.3 Reikwijdte

Op grond van artikel 14bis van de Btw-richtlijn wordt een belastingplichtige die via het gebruik van een elektronische interface afstandsverkoop van goederen uit derde landen met een intrinsieke waarde van maximaal EUR 150 of leveringen van goederen binnen de Europese Unie door een niet in de Unie gevestigde belastingplichtige aan een niet-belastingplichtige faciliteert, geacht die goederen zelf te hebben ontvangen en te hebben geleverd. Deze bepaling vormt de kern van de platformfictie. Voordat in de volgende paragraaf uitgebreid op de werking van de platformfictie wordt ingegaan, wordt een aantal begrippen uit de hiervoor beschreven bepaling toegelicht.

Het eerste dat in deze bepaling opvalt, is de term ‘elektronische interface’. Als voorbeelden van een elektronische interface worden in artikel 14bis van de Btw-richtlijn genoemd een marktplaats, platform, portaal of soortgelijk middel. Naast deze voorbeelden is in de Btw-richtlijn geen definitie van dit begrip opgenomen. Ook in de Btw-uitvoeringsverordening wordt dit begrip niet toegelicht. Uit de *explanatory notes* blijkt dat ‘elektronische interface’ is bedoeld als een breed begrip, waarbij kenmerkend is dat een systeem of twee systemen en de eindgebruiker in staat worden gesteld te communiceren via een apparaat of programma.³¹⁵ Dit kan onder meer een website, portaal, gateway, marktplaats of applicatieprogramma-interface (API) zijn.³¹⁶ Opvallend is dat de reikwijdte van het begrip ‘elektronische interface’ ruimer is dan alleen digitale platforms. Hoewel deze definitie daarmee verdergaat dan de door de OECD en Europese Commissie gegeven definities van ‘online platform’ zoals beschreven in paragraaf 2.2, is de gemene deler van deze definities dat er ten minste twee verschillende gebruikers van het platform zijn te onderscheiden die met elkaar via het platform kunnen communiceren.

Bovendien is het van belang de elektronische interface en de belastingplichtige die de elektronische interface beheert uit elkaar te houden. Blijkens de platformfictie wordt namelijk niet de elektronische interface zelf, maar de beheerder van de interface belastingplichtig ten aanzien van de (afstands-)verkoop. De interface op zichzelf is namelijk niets, alleen degene die het beheert kan voor de btw verantwoordelijk worden gehouden. Hierna zal ik vanwege de leesbaarheid steeds het begrip ‘platform’ gebruiken.

Een ander begrip in het nieuwe artikel 14bis van de Btw-richtlijn is ‘faciliteren’. Dit begrip wordt in de Btw-richtlijn niet nader toegelicht. Daarentegen is wel een toelichting van dit begrip in de Btw-uitvoeringsverordening opgenomen. Op grond van artikel 5ter van de Btw-uitvoeringsverordening wordt onder ‘faciliteren’ verstaan: ‘het gebruik van een elektronische interface om een afnemer en een leverancier die goederen te koop aanbiedt via de elektronische interface met elkaar in contact te brengen, resulterend in een goederenlevering via de elektronische interface’. Hieruit volgt dat de verkoop moet zijn gerealiseerd met behulp van het platform en dat de transactie ook daadwerkelijk

³¹⁴ Punt 7 van de preambule van de E-commercerichtlijn.

³¹⁵ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 9.

³¹⁶ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 9.

op het platform moet zijn gesloten.³¹⁷ Dit staat overigens los van de fysieke levering van de goederen, die evenwel buiten het platform om kan plaatsvinden.³¹⁸ Dat de verkoop is gerealiseerd dankzij het platform kan bijvoorbeeld blijken uit de omstandigheid dat de bestelling en de betaling door of met behulp van het platform zijn verricht.³¹⁹

Verder bepaalt artikel 5ter van de Btw-uitvoeringsverordening dat geen sprake is van faciliteren door het platform indien aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan. Dit is het geval indien het platform niet (in)direct een van de algemene voorwaarden bepaalt waaronder de goederenlevering wordt verricht, niet (in)direct is betrokken bij het verlenen van goedkeuring om de afnemer te factureren voor de gedane betaling en niet (in)direct is betrokken bij de bestelling of de aflevering van de goederen. Indien aan deze drie voorwaarden is voldaan, is het platform feitelijk te weinig bij de verkoop betrokken om te kunnen spreken van faciliteren. De platformfictie vindt dan dus geen toepassing. Andersom geldt dat indien een platform een van de hiervoor vermelde activiteiten wél verricht, het platform voldoende is betrokken bij de verkoop om te kunnen spreken van faciliteren.

Zo is sprake van faciliteren indien het platform direct of indirect de algemene voorwaarden vaststelt waaronder de verkoop plaatsvindt.³²⁰ Hierbij moet het begrip ‘algemene voorwaarden’ ruim worden opgevat, in die zin dat ook de voorwaarden voor de leverancier en de consument om van het platform gebruik te maken daaronder vallen.³²¹ Aangezien dit verdergaat dan enkel het bepalen van de voorwaarden ten aanzien van de levering, zullen platforms hier al snel aan voldoen.³²² Er wordt daarmee niet gemakkelijk aan de cumulatieve voorwaarden van artikel 5ter van de Btw-uitvoeringsverordening voldaan, waardoor de platformfictie eerder van toepassing is. Ook een kunstmatige opsplitsing van de rechten en plichten tussen de leverancier en het platform brengt niet met zich dat het platform onder de platformfictie uitkomt, aangezien ook een indirecte betrokkenheid bij het bepalen van de algemene voorwaarden kwalificeert als ‘faciliteren’.³²³ Hierdoor kan niet per definitie worden uitgesloten dat sprake is van faciliteren indien de verkoopovereenkomst rechtstreeks tussen de leverancier en de afnemer wordt gesloten.³²⁴ Bovendien speelt de economische realiteit hierbij een belangrijke rol, iets wat gezien de jurisprudentie van het HvJ EU gebruikelijk is in de btw.³²⁵ Bij de beoordeling of het platform de algemene voorwaarden bepaalt, dienen alle kenmerken van de levering in ogenschouw te worden genomen.³²⁶ Aanwijzingen dat het platform de algemene voorwaarden (in)direct bepaalt zijn bijvoorbeeld dat het platform de gegevens van de afnemer in verband met de levering beheert, de voorwaarden voor de kosten in verband met retourzendingen bepaalt, de levering ondersteunt door middel van technologie (bijvoorbeeld door het toevoegen van

³¹⁷ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 17.

³¹⁸ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 17.

³¹⁹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 17.

³²⁰ Art. 5ter, tweede alinea, onderdeel a, van de Btw-uitvoeringsverordening; Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 18.

³²¹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 18.

³²² Janssen & Merx, *BTW-bulletin* 2021/9, p. 8.

³²³ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 18.

³²⁴ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 18.

³²⁵ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 20 februari 1997, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77 (*DFDS*) en HvJ EU 20 juni 2013, C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*).

³²⁶ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 19.

goederen aan een online winkelmandje), de klantenservice verzorgt of invloed heeft op de verkoopprijs van de goederen.³²⁷

Daarnaast is sprake van faciliteren indien het platform (in)direct is betrokken bij het verlenen van goedkeuring om de afnemer te factureren voor de gedane betaling.³²⁸ Dit betreft situaties waarin het platform invloed heeft op het moment en de wijze waarop de afnemer dient te betalen voor de aankoop.³²⁹ Dit betekent overigens niet dat het platform de betaling moet innen, al kan dit wel een aanwijzing zijn dat aan deze voorwaarde is voldaan.³³⁰ Andere omstandigheden die erop wijzen dat het platform is betrokken bij het verlenen van goedkeuring om te factureren zijn bijvoorbeeld dat het platform de afnemer voorziet van informatie over de betalingstermijn en -methoden, dat het platform het factureringsproces in gang zet, dat het platform beschikt over betaalgegevens van de afnemer of dat het platform de afnemer in contact brengt met een derde partij die de betaling verwerkt onder de voorwaarden van het platform.³³¹

De derde omstandigheid waarbij een platform voldoende is betrokken bij de verkoop teneinde te kunnen spreken van faciliteren, is wanneer het platform (in)direct is betrokken bij de bestelling of de levering van de goederen.³³² Ook deze omstandigheid moet ruim worden opgevat, waarbij het platform niet per definitie invloed hoeft te hebben op de fysieke levering van de goederen. Het platform dient daarentegen invloed te hebben op de levering van de goederen in het algemeen. Omstandigheden die erop kunnen duiden dat het platform betrokken is bij de bestelling of de levering van de goederen zijn bijvoorbeeld dat het platform fulfilmentdiensten verricht ten behoeve van de leverancier, dat het platform de leverancier een commissie in rekening brengt gebaseerd op de waarde van de bestelling, dat het platform de levering van de goederen verzorgt, dat het platform de bestelling ondersteunt door middel van technologie of dat het platform informatie over de bestelling/levering verstrekt aan de afnemer dan wel de leverancier.³³³

Indien een platform geen van bovenstaande handelingen verricht, is geen sprake van faciliteren, waardoor de platformfictie niet van toepassing is. Daarnaast wordt in artikel 5ter van de Btw-uitvoeringsverordening een drietal activiteiten genoemd waarop de platformfictie van artikel 14bis van de Btw-richtlijn in ieder geval niet van toepassing is. Dit zijn:

- a) de verwerking van betalingen met betrekking tot de levering van goederen;
- b) het aanbieden van of het reclame maken voor goederen;
- c) het doorgeleiden of overbrengen van afnemers naar andere platforms waar goederen worden aangeboden voor verkoop, zonder verdere tussenkomst bij de levering.³³⁴

³²⁷ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 19.

³²⁸ Art. 5ter, tweede alinea, onderdeel b, van de Btw-uitvoeringsverordening; Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 20.

³²⁹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 20.

³³⁰ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 20.

³³¹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 20.

³³² Art. 5ter, tweede alinea, onderdeel c, van de Btw-uitvoeringsverordening; Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 21.

³³³ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 21.

³³⁴ Art. 5ter, derde alinea, van de Btw-uitvoeringsverordening.

Indien de enige handelingen van een platform bestaan uit één of een combinatie van deze activiteiten, is de platformfictie op het betreffende platform niet van toepassing.³³⁵ Platforms die slechts dergelijke handelingen verrichten, hebben immers geen wetenschap van het feit dat een transactie is gesloten, van de plaats waar de goederen zich bevinden of van de plaats waar de goederen naartoe gaan.³³⁶ Hierdoor zou het betreffende platform niet over voldoende informatie beschikken om aan zijn btw-verplichtingen volgend uit de platformfictie te kunnen voldoen.³³⁷ Deze situatie is bijvoorbeeld aan de orde indien op het platform de goederen slechts worden getoond en door de consument moet worden doorgeklikt naar de website van de leverancier teneinde de goederen daadwerkelijk te kopen.³³⁸ Mijns inziens kan hierbij bijvoorbeeld worden gedacht aan vergelijkingssites die affiliate-marketingdiensten verrichten zoals *beslist.nl* en *Kieskeurig.nl*.³³⁹

Op basis van bovenstaande toelichting van artikel 5ter van de Btw-uitvoeringsverordening kan worden geconcludeerd dat de platformfictie van toepassing is indien de daadwerkelijke bestelling van de goederen en/of de betaling wordt beheerd door het platform.³⁴⁰ Volgens de *explanatory notes* is het niet mogelijk dat twee platforms ten aanzien van één goederenverkoop tegelijkertijd kwalificeren als gelijkgestelde leverancier onder de platformfictie.³⁴¹ De platformfictie is slechts van toepassing op het platform dat de verkooptransactie daadwerkelijk verwerkt.³⁴² In de situatie dat twee platforms zijn betrokken bij de verkoop moet derhalve worden beoordeeld via welk platform de bestelling wordt geplaatst en/of de betaling wordt verricht.³⁴³

5.4 Werking van de platformfictie

5.4.1 Algemeen

Indien de platformfictie van toepassing is, worden de goederen geacht eerst te worden geleverd door de onderliggende leverancier aan het platform (B2B) en vervolgens door het platform aan de consument (B2C). Het vervoer wordt hierbij op grond van artikel 36ter van de Btw-richtlijn toegerekend aan de levering van het platform aan de consument. Voorts volgt uit artikel 66bis van de Btw-richtlijn dat de btw door de onderliggende leverancier en het platform verschuldigd wordt op het moment dat de betaling is aanvaard. Blijkens artikel 41bis van de Btw-uitvoeringsverordening wordt om te bepalen wanneer de betaling is aanvaard, aangesloten bij het moment waarop de betalingsbevestiging, het bericht van goedkeuring van betaling of de betalingstoezegging van de afnemer wordt ontvangen door of namens de onderliggende leverancier, afhankelijk van wat als eerst plaatsvindt. Hierbij is niet relevant wanneer de betaling daadwerkelijk wordt ontvangen, zo volgt uit artikel 41bis van de Btw-uitvoeringsverordening.

³³⁵ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 22.

³³⁶ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 22.

³³⁷ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 22.

³³⁸ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 22.

³³⁹ Zie ook voorbeeld 2 bij de Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 23.

³⁴⁰ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 22.

³⁴¹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 22.

³⁴² Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 22-23.

³⁴³ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 23.

Blijkens artikel 14bis van de Btw-richtlijn is de platformfictie van toepassing op twee typen goederenleveringen, namelijk op:

1. afstandsverkopen van goederen van geringe waarde uit derde landen, ongeacht waar de onderliggende leverancier is gevestigd;³⁴⁴
2. leveringen van goederen binnen de Europese Unie door een niet in de Unie gevestigde onderliggende leverancier aan een niet-belastingplichtige.³⁴⁵

Ten aanzien van beide typen goederenleveringen geldt dat niet van belang is waar het platform zelf is gevestigd.³⁴⁶ Zo kan de platformfictie ook van toepassing zijn op platforms die niet in de Europese Unie zijn gevestigd, mits zij een van de hiervoor genoemde typen verkopen faciliteren.³⁴⁷ In de volgende subparagrafen wordt de uitwerking van de platformfictie ten aanzien van deze twee typen verkopen nader toegelicht.

5.4.2 Afstandsverkopen van goederen uit derde landen

Op basis van artikel 14bis, eerste lid, van de Btw-richtlijn is de platformfictie van toepassing indien het platform de afstandsverkopen van goederen uit derde landen met een intrinsieke waarde van maximaal EUR 150 faciliteert. Zoals reeds genoemd in paragraaf 4.5.1 vinden ten aanzien van afstandsverkopen van goederen uit derde landen twee belastbare feiten plaats, namelijk de invoer en de levering. Deze levering wordt vanwege de platformfictie opgesplitst in een B2B-levering van de onderliggende leverancier aan het platform en een B2C-levering van het platform aan de consument. Aangezien het vervoer wordt toegerekend aan de B2C-levering, kwalificeert de B2B-levering als een levering zonder vervoer. Deze levering is op grond van artikel 31 van de Btw-richtlijn belast in het land van vertrek van de goederen. Aangezien dit een derde land is, blijft de B2B-levering buiten het bereik van de btw.³⁴⁸

Indien de goederen worden ingevoerd in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de goederen, kwalificeert de B2C-levering met vervoer door het platform aan de consument als een afstandsverkoop van goederen uit derde landen die op grond van artikel 33, onderdeel b, van de Btw-richtlijn (nieuw) is belast in de lidstaat van aankomst van de goederen. Hierbij kan het platform ervoor kiezen gebruik te maken van de in paragraaf 4.5.2 besproken invoerregeling. Onder de invoerregeling is de invoer van goederen vrijgesteld van btw, terwijl de btw ten aanzien van de afstandsverkopen door het platform maandelijks in één lidstaat kan worden aangegeven.³⁴⁹ Indien het platform niet in de Unie is gevestigd, dient het een tussenpersoon in de Europese Unie aan te stellen als zijn vertegenwoordiger om gebruik te kunnen maken van de invoerregeling.³⁵⁰ Bij registratie voor de invoerregeling krijgt het platform, of zijn tussenpersoon, een i-OSS-btw-identificatienummer.³⁵¹ Dit i-OSS-btw-identificatienummer kan het platform doorgeven aan de partij die de goederen daadwerkelijk invoert.³⁵² Blijkens de *explanatory notes* mag het platform dit nummer alleen doorgeven aan partijen

³⁴⁴ Art. 14bis, lid 1, Btw-richtlijn.

³⁴⁵ Art. 14bis, lid 2, Btw-richtlijn.

³⁴⁶ Papis-Almansa, *ERA Forum: Journal of the Academy of European Law* 2019/20, p. 218.

³⁴⁷ Papis-Almansa, *ERA Forum: Journal of the Academy of European Law* 2019/20, p. 218.

³⁴⁸ Zie ook Janssen & Merx, *BTW-bulletin* 2021/9, p. 9-10.

³⁴⁹ Art. 369vicies Btw-richtlijn jo. art. 143, lid 1, onderdeel c bis, Btw-richtlijn (nieuw).

³⁵⁰ Art. 369quaterdecies, lid 1, onderdeel b, Btw-richtlijn.

³⁵¹ Art. 369octodecies Btw-richtlijn.

³⁵² Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 68-69.

die zijn betrokken bij de invoeraangifte.³⁵³ Hierbij kan de omstandigheid zich voordoen dat de onderliggende leverancier de verzending of het vervoer van de goederen regelt. In dat geval dient het platform zijn i-OSS-btw-identificatienummer aan de leverancier te overleggen, waarna de leverancier dit nummer overlegt aan de persoon die de goederen ter invoer aangeeft.³⁵⁴ Ook de leverancier mag het nummer niet aan anderen overleggen dan de partij die de goederen ter invoer aangeeft.³⁵⁵ Het platform zal hierover waarschijnlijk duidelijke commerciële afspraken maken met de leverancier, zodat verspreiding van dit i-OSS-btw-identificatienummer beperkt blijft.³⁵⁶

Het platform kan er ook voor kiezen geen gebruik te maken van de invoerregeling. In dat geval is invoer-btw verschuldigd bij de invoer van de goederen. Deze btw is verschuldigd door de persoon die als zodanig op grond van artikel 201 van de Btw-richtlijn door de lidstaat van invoer is aangewezen. De meeste lidstaten hebben de in de Unie gevestigde afnemer aangemerkt als persoon die tot voldoening van de invoer-btw is gehouden.³⁵⁷ Uit de *explanatory notes* blijkt echter dat op het moment van publicatie van deze *explanatory notes* ten minste één lidstaat het platform heeft aangewezen als de persoon die verplicht is de invoer-btw te voldoen.³⁵⁸ Uit de *Code général des impôts*, de Franse belastingwet, volgt dat dit in ieder geval Frankrijk is.³⁵⁹ Aangezien goederen van geringe waarde niet mogen worden ingevoerd in de Europese Unie indien geen gebruik wordt gemaakt van de invoerregeling, zijn hierbij de regels van de lidstaat van bestemming van de goederen bepalend. De goederen worden namelijk in de praktijk in een dergelijke situatie onder de regeling douanevervoer vervoerd naar de lidstaat van bestemming van de goederen en aldaar ter invoer aangegeven.³⁶⁰ De B2C-levering met vervoer van het platform aan de consument kwalificeert dan niet langer als een afstandsverkoop in de zin van artikel 33, onderdeel b, van de Btw-richtlijn (nieuw), aangezien de goederen niet in een andere lidstaat dan de lidstaat van bestemming worden ingevoerd.

Indien de consument degene is die is aangewezen om de invoer-btw te voldoen, is de plaats van de B2C-levering op grond van artikel 32, eerste alinea, van de Btw-richtlijn de plaats van vertrek van de goederen.³⁶¹ Aangezien de goederen worden verzonden vanuit een derde land, is het platform ten aanzien van deze levering geen btw verschuldigd. In een dergelijke situatie kan het platform derhalve feitelijk zelf kiezen of het btw-plichtig wil zijn ten aanzien van de verkopen aan consumenten in de Europese Unie.³⁶² Indien het platform kiest voor registratie onder de invoerregeling krijgt het te maken met een btw-plicht ten aanzien van deze verkopen, terwijl dit niet het geval is indien het platform niet kiest voor registratie onder de invoerregeling.³⁶³ In laatstgenoemde situatie is de consument overigens wel invoer-btw verschuldigd, wat vanwege commerciële redenen wellicht niet optimaal kan zijn voor

³⁵³ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 68-69.

³⁵⁴ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 69.

³⁵⁵ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 69.

³⁵⁶ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 69-70.

³⁵⁷ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 70.

³⁵⁸ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 104 en 107.

³⁵⁹ Art. 293 A, lid 1, alinea 4, van de Code général des impôts, te raadplegen via https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006162566/#LEGISCTA000006162566.

³⁶⁰ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 103.

³⁶¹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 104.

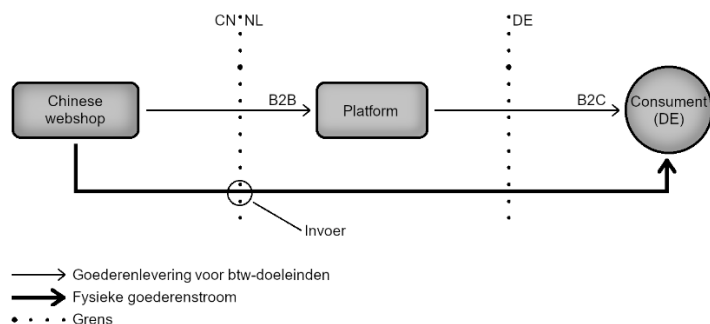
³⁶² Merx, *NLF-W* 2021/11, par. 4.

³⁶³ Merx, *NLF-W* 2021/11, par. 4.

het platform.³⁶⁴ Deze keuze voor een btw-plicht geldt overigens ook voor een leverancier die rechtstreeks aan een consument in de Europese Unie verkoopt.

Indien daarentegen onder de nationale regels van de lidstaat van bestemming van de goederen het platform is aangewezen als verantwoordelijke voor de voldoening van de invoer-btw, is de B2C-levering met vervoer van het platform aan de afnemer wel belast in de Europese Unie.³⁶⁵ Op grond van artikel 32, tweede alinea, van de Btw-richtlijn wordt de levering die verricht wordt door de importeur in de zin van artikel 201 van de Btw-richtlijn namelijk geacht plaats te vinden in de lidstaat van invoer. Het platform is dan zowel invoer-btw als btw op de B2C-levering verschuldigd. Het is nog onzeker of het platform in dat geval de invoer-btw in aftrek kan brengen. Op grond van jurisprudentie van het HvJ EU kan invoer-btw namelijk alleen in aftrek worden gebracht indien de waarde van de vervoerde goederen deel uitmaakt van de kostprijs die de importeur ten aanzien van zijn prestaties in rekening brengt.³⁶⁶ Dit is bij de diensten die het platform verricht doorgaans niet het geval.³⁶⁷ Daarentegen zou gesteld kunnen worden dat aangezien het platform degene is die geacht wordt de goederen aan de consument te leveren en de waarde van de goederen uiteraard wel in de goederenlevering verwerkt zit, het platform wel degelijk recht heeft op aftrek ten aanzien van de invoer-btw. Bovendien zou anders sprake zijn van dubbele btw-heffing.³⁶⁸

Bovengenoemde situaties zal ik toelichten aan de hand van een voorbeeld. In dit voorbeeld worden wederom goederen door een Duitse consument bij een Chinese webshop besteld. De goederen, met een waarde van maximaal EUR 150, worden verzonden vanuit China. Vervolgens worden de goederen via Nederland vervoerd naar Duitsland. Deze goederenlevering wordt gefaciliteerd door een platform, dat is gevestigd in Nederland. Dit is weergegeven in figuur 8.



Figuur 8. Werking platformfictie bij afstandsverkoop van goederen uit derde landen

In deze situatie is de platformfictie van artikel 14bis, eerste lid, van de Btw-richtlijn van toepassing, aangezien het platform de afstandsverkoop van goederen uit derde landen met een waarde van maximaal EUR 150 faciliteert. Als gevolg van deze platformfictie vindt een B2B-levering van de Chinese webshop aan het Nederlandse platform plaats, gevolgd door een B2C-levering van het Nederlandse platform aan de Duitse consument. De levering van de Chinese webshop aan het Nederlandse platform

³⁶⁴ Merx, *NLF-W 2021/11*, par. 4.

³⁶⁵ Merx, *NLF-W 2021/11*, par. 5.

³⁶⁶ HvJ EU 25 juni 2015, C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (*DSV Road*), r.o. 49-50 en HvJ EU 8 oktober 2020, C-621/19, ECLI:EU:C:2020:814 (*Weindel Logistik Service*), r.o. 45-49.

³⁶⁷ Merx, *NLF-W 2021/11*, par. 5.

³⁶⁸ Merx, *NLF-W 2021/11*, par. 5.

bevindt zich op grond van artikel 31 van de Btw-richtlijn in China. De Chinese webshop is dus geen btw verschuldigd ten aanzien van de levering. Vervolgens vindt de invoer in Nederland plaats. Indien het platform ervoor kiest zich te registreren voor de invoerregeling, is de invoer in Nederland vrijgesteld van btw. Het platform dient er dan voor te zorgen dat degene die de goederen ter invoer aangeeft, beschikt over zijn i-OSS-btw-identificatienummer. De levering van het platform aan de consument is op grond van artikel 33, onderdeel b, van de Btw-richtlijn belast in Duitsland. Dit is namelijk een afstandsverkoop van goederen uit een derde land, in dit geval China. Aangezien het platform gebruikmaakt van de invoerregeling, voldoet het platform de Duitse btw op de goederenlevering via de i-OSS-aangifte in Nederland. Vervolgens betaalt de Nederlandse belastingdienst de Duitse btw ten aanzien van deze afstandsverkoop door aan de Duitse belastingdienst.³⁶⁹ Indien het platform daarentegen geen gebruik maakt van de invoerregeling, mogen de goederen niet in Nederland worden ingevoerd. De goederen gaan dan onder de regeling douanevervoer van Nederland naar Duitsland en worden in Duitsland ter invoer aangegeven. Ervan uitgaande dat de invoer-btw op grond van de Duitse btw-wetgeving is verschuldigd door de consument, dient de consument (of het post- of koeriersbedrijf namens de consument) de invoer-btw te voldoen. De levering van het platform aan de consument is dan op grond van artikel 32, eerste alinea, van de Btw-richtlijn belast in China. Ondanks dat de platformfictie van toepassing is, hoeft het platform in dat geval dus geen (Europese) btw te voldoen.

Het is ook mogelijk dat de goederen rechtstreeks vanuit China worden vervoerd naar Duitsland en dus worden ingevoerd in de lidstaat van bestemming. Net als in het vorige voorbeeld is de B2B-levering van de onderliggende leverancier aan het platform dan op grond van artikel 31 van de Btw-richtlijn belast in China. Het platform kan er ook in deze situatie voor kiezen gebruik te maken van de invoerregeling. Als het platform daarvoor kiest, is de afstandsverkoop van goederen uit derde landen op grond van artikel 33, onderdeel c, van de Btw-richtlijn (nieuw) belast in de lidstaat van bestemming. Ook in deze situatie is het platform dus onder de invoerregeling Duitse btw verschuldigd ten aanzien van de afstandsverkoop. Stel dat het platform in deze situatie in Duitsland is gevestigd, voldoet het platform deze btw tevens in Duitsland. Het is hierbij wel van belang om op te merken dat het platform deze btw bij gebruik van de invoerregeling niet in de reguliere binnenlandse aangifte mag aangeven.³⁷⁰ Dit dient namelijk in de i-OSS-aangifte te worden voldaan. Indien het platform daarentegen geen gebruik maakt van de invoerregeling, zijn de btw-gevolgen gelijk aan de btw-gevolgen in het vorige voorbeeld. De B2C-levering van het platform aan de consument is dan op grond van artikel 32, eerste alinea, van de Btw-richtlijn belast in het land van vertrek van de goederen, zijnde het niet-EU-land (in het voorbeeld China). Net als in het vorige voorbeeld hoeft het platform dan dus geen Europese btw te voldoen.

5.4.3 Leveringen binnen de Europese Unie

Op grond van artikel 14bis, tweede lid, van de Btw-richtlijn is de platformfictie tevens van toepassing indien een platform leveringen van goederen binnen de Europese Unie door een niet in de Unie gevestigde belastingplichtige aan een niet-belastingplichtige faciliteert. Ook deze levering wordt door de werking van de platformfictie voor btw-doeleinden opgesplitst in twee leveringen: een B2B-levering van de buiten de Unie gevestigde leverancier aan het platform en een B2C-levering van het platform aan de consument. Aangezien het vervoer op grond van artikel 36ter van de Btw-richtlijn wordt

³⁶⁹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 98.

³⁷⁰ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 100.

toegerekend aan de levering door het platform, wordt de B2B-levering door de leverancier beschouwd als een levering zonder vervoer. Deze levering is op grond van artikel 31 van de Btw-richtlijn belast op de plaats van vertrek van de goederen. De plaats van vertrek is in dit geval een EU-lidstaat, aangezien het gaat om leveringen van goederen binnen de Europese Unie. De leverancier is dus in de lidstaat van vertrek van de goederen btw verschuldigd. Het platform kan die btw vervolgens weer in aftrek brengen. Aangezien de leverancier niet in de Unie is gevestigd, bestaat het risico dat de leverancier geen btw aan de belastingautoriteiten van de lidstaat van vertrek van de goederen betaalt.³⁷¹ Om die reden heeft de Europese wetgever in artikel 136bis van de Btw-richtlijn voorzien in een vrijstelling voor de levering van de leverancier aan het platform. Dit betreft een vrijstelling met recht op aftrek, zodat de leverancier op grond van artikel 169, onderdeel b, van de Btw-richtlijn (nieuw) de voorbelasting in aftrek kan brengen. In de Nederlandse implementatie van de nieuwe btw-e-commerce-regels wordt hier uitvoering aan gegeven door een nultarief op de levering aan het platform van toepassing te laten zijn.³⁷² Teneinde het recht op aftrek te effectueren, dient de leverancier zich te registreren in de lidstaat waar hij de goederen heeft aangekocht of ingevoerd.³⁷³

Bovendien is de leverancier dankzij deze vrijstelling niet geheel van zijn verplichtingen onder de Europese btw-regelgeving bevrijd. De leverancier is namelijk op grond van artikel 220, eerste lid, van de Btw-richtlijn verplicht een factuur uit te reiken ten aanzien van de fictieve levering aan het platform.³⁷⁴ Anders dan het geval is ten aanzien van andere vrijgestelde leveringen, is niet voorzien in een vrijstelling voor het uitreiken van een factuur.³⁷⁵ Daarnaast heeft de leverancier mogelijk een verplichting om zich te registreren in het land van vertrek van de goederen en aldaar aangifte te doen van de levering onder het nultarief.³⁷⁶ Op grond van artikel 272 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten weliswaar een ontheffing verlenen van deze registratie- en aangifteverplichting, maar dit geldt niet voor belastingplichtigen die handelingen in de zin van artikel 136bis van de Btw-richtlijn verrichten.³⁷⁷ Deze uitzondering in artikel 272 van de Btw-richtlijn kan echter op twee manieren worden uitgelegd. De belastingplichtige in de zin van artikel 136bis van de Btw-richtlijn is namelijk het platform, maar de handeling die in artikel 136bis van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld is de levering *aan* het platform, oftewel de levering van de onderliggende leverancier. Met deze bepaling kan dus zowel worden bedoeld dat het platform niet kan worden ontheven van de administratieve verplichtingen, als dat de onderliggende leverancier hier niet van kan worden ontheven. Gelet op de letterlijke tekst van artikel 272, eerste lid, onderdeel b, van de Btw-richtlijn (nieuw) acht ik het echter aannemelijk dat met deze belastingplichtige de onderliggende leverancier wordt bedoeld. In de betreffende bepaling wordt namelijk verwezen naar een in artikel 136bis van de Btw-richtlijn bedoelde *handeling*, en niet naar een in artikel 136bis van de Btw-richtlijn bedoelde *belastingplichtige*. Daarbij komt dat ook een in artikel 33 van de Btw-richtlijn bedoelde handeling in de betreffende bepaling wordt genoemd, waardoor per

³⁷¹ Punt 2 van de preambule van Richtlijn 2019/1995 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkoop en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen.

³⁷² Art. 9, lid 2, onderdeel b, Wet OB 1968 jo. tabel II, post a.9, bij de Wet OB 1968.

³⁷³ Punt 2 van de preambule van Richtlijn 2019/1995 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkoop en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen.

³⁷⁴ Zie ook Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 15.

³⁷⁵ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 15.

³⁷⁶ Janssen & Merckx, *BTW-bulletin* 2021/9, p. 10.

³⁷⁷ Art. 272, lid 1, onderdeel b, Btw-richtlijn (nieuw).

definitie de platforms ten aanzien van de meeste handelingen die zij verrichten reeds op grond van die bepaling worden uitgesloten van de ontheffing. Wanneer lidstaten dezelfde visie erop nahouden, zullen zij de onderliggende leveranciers dan ook niet ontheffen van hun registratie- en aangifteverplichtingen. In Nederland dienen de onderliggende leveranciers zich in ieder geval wel te registreren.³⁷⁸

De kwalificatie van de B2C-levering met vervoer van het platform aan de consument hangt af van de plaats van vertrek en bestemming van de goederen. Gezien de ruime omschrijving in artikel 14bis, tweede lid, van de Btw-richtlijn vallen hier namelijk zowel intracommunautaire afstandsverkopen als lokale leveringen onder. De intracommunautaire afstandsverkopen zijn op grond van artikel 33, onderdeel a, van de Btw-richtlijn belast in de lidstaat van bestemming van de goederen. De lokale leveringen zijn uiteraard belast in de lidstaat waar de levering plaatsvindt, op grond van de hoofdregel van artikel 32, eerste alinea, van de Btw-richtlijn. Het platform kan hierbij zowel de afstandsverkopen als de lokale leveringen aangeven via de Unieregeling van de OSS.³⁷⁹ Dit geldt voor alle platforms, ongeacht of zij binnen of buiten de Europese Unie zijn gevestigd.³⁸⁰ De lidstaat van identificatie kan van het niet in de Unie gevestigde platform verlangen een fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen teneinde van de Unieregeling gebruik te maken.³⁸¹ Indien het platform gebruikmaakt van de Unieregeling, hoeft het platform zich slechts in één lidstaat te registreren. Hierbij is de lidstaat van identificatie van buiten de Unie gevestigde platforms de lidstaat van vertrek van de goederen.³⁸² In de praktijk is dit de lidstaat waar de buiten de Unie gevestigde onderliggende leverancier zijn goederenvoorraad aanhoudt. Wanneer de goederen vanuit verschillende lidstaten worden verzonden, mag het platform kiezen in welke lidstaat van verzending hij zich registreert voor de Unieregeling.³⁸³ Indien het platform daarentegen geen gebruik maakt van de Unieregeling, dient het zich te registreren in alle lidstaten waar het geacht wordt afstandsverkopen te verrichten.³⁸⁴ De btw moet dan worden voldaan in de lokale btw-aangiftes van de betreffende lidstaten. Indien het platform echter reeds is geregistreerd voor de Unieregeling, bijvoorbeeld omdat het platform intracommunautaire afstandsverkopen van eigen goederen verricht, is het verplicht de afstandsverkopen onder de platformfictie ook via de Unieregeling aan te geven.³⁸⁵

Het voorgaande zal ik toelichten aan de hand van twee voorbeelden. In het eerste voorbeeld verkoopt een Chinese leverancier iPhone's van EUR 800 vanuit zijn voorraad in Nederland aan consumenten in Nederland. Deze verkopen vinden plaats via een Duits platform, dat de verkoop faciliteert. Deze situatie is weergegeven in figuur 9.

³⁷⁸ *Kamerstukken II 2019/20, 35527, nr. 3, p. 60 (MvT).*

³⁷⁹ Art. 369ter, onderdeel a en b, Btw-richtlijn (nieuw). Zie ook Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 39.

³⁸⁰ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 39.

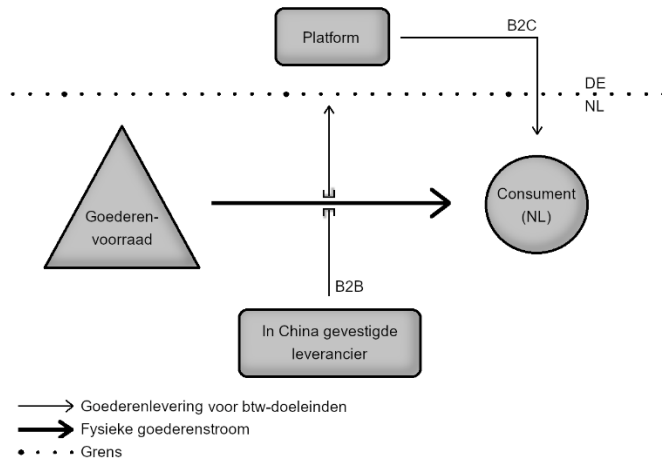
³⁸¹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 44.

³⁸² Artikel 369bis, lid 2, derde alinea, Btw-richtlijn (nieuw).

³⁸³ Artikel 369bis, lid 2, derde alinea, Btw-richtlijn (nieuw). Zie ook Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 96.

³⁸⁴ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 51.

³⁸⁵ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 50.

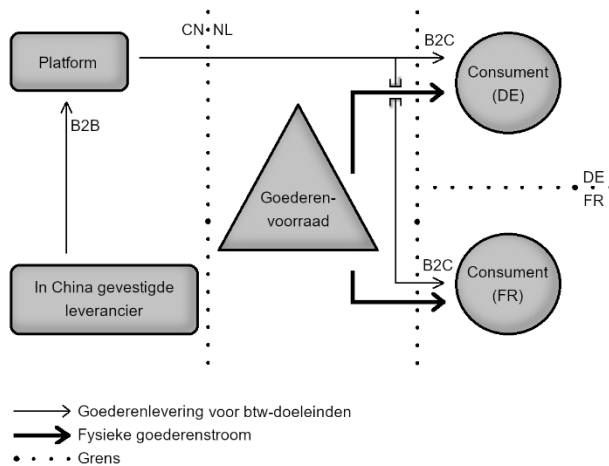


Figuur 9. Werking platformfictie bij lokale leveringen binnen de Europese Unie
(Gebaseerd op: Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 92)

Op deze verkoop is de platformfictie van artikel 14bis, tweede lid, van de Btw-richtlijn van toepassing. De Chinese leverancier verricht derhalve een B2B-levering aan het platform. Deze levering is op grond van artikel 31 van de Btw-richtlijn belast in de lidstaat van vertrek, in dit geval Nederland. Op deze levering is het nultarief van toepassing. De Chinese leverancier dient te onderzoeken of hij een aangifte- en/of registratieverplichting heeft in Nederland. Zoals eerder genoemd, is dat in Nederland het geval. Het vervoer wordt toegerekend aan de levering van het platform aan de consument. Deze B2C-levering met vervoer is op grond van artikel 32, eerste alinea, van de Btw-richtlijn belast in de lidstaat van vertrek, in dit geval Nederland. Het platform kan ervoor kiezen deze lokale levering via de Unieregeling aan te geven in de lidstaat waar hij is gevestigd. In dat geval geeft het platform de Nederlandse btw ten aanzien van de levering aan in Duitsland, waarbij hij het btw-tarief en -bedrag van de in Nederland verschuldigde btw moet vermelden.³⁸⁶ De Duitse belastingautoriteiten betalen deze Nederlandse btw door aan de Nederlandse belastingautoriteiten. Indien het platform niet is geregistreerd voor de Unieregeling dient het zich in Nederland te registreren en aldaar de btw via de reguliere aangifte te voldoen.

In het tweede voorbeeld, zoals weergegeven in figuur 10, verkoopt een Chinese leverancier wederom iPhone's van EUR 800 vanuit zijn voorraad in Nederland. Nu verkoopt de Chinese leverancier deze iPhone's echter aan consumenten in Duitsland en Frankrijk. Een in China gevestigd platform faciliteert deze goederenlevering.

³⁸⁶ Artikel 369octies, lid 2, onderdeel b, Btw-richtlijn (nieuw).



Figuur 10. Werking platformfictie bij intracommunautaire afstandsverkopen
(Gebaseerd op: Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 96)

Op deze goederenlevering is de platformfictie van artikel 14bis, tweede lid, van de Btw-richtlijn van toepassing. Als gevolg van deze platformfictie verricht de Chinese leverancier een B2B-levering aan het Chinese platform. Deze levering is op grond van artikel 31 van de Btw-richtlijn belast in Nederland.³⁸⁷ Op deze levering is het nultarief van toepassing. De Chinese leverancier dient te onderzoeken of hij in Nederland een aangifte- en/of registratieverplichting heeft, wat zoals reeds genoemd ook het geval is. Het vervoer wordt toegerekend aan de levering door het Chinese platform. Deze levering is op grond van artikel 33, onderdeel a, van de Btw-richtlijn (nieuw) belast in de lidstaat van bestemming, in dit geval Duitsland respectievelijk Frankrijk. Het platform kan ervoor kiezen zich te registreren voor de Unieregeling in het land van vertrek van de goederen. Het platform kan dan de Duitse en Franse btw via de OSS-aangifte in Nederland voldoen. De Nederlandse belastingautoriteiten betalen deze btw vervolgens door aan de Duitse en Franse belastingautoriteiten. Indien het platform zich niet registreert voor de Unieregeling, dient het zich in Duitsland en Frankrijk voor de btw te registreren en aldaar via de reguliere aangifte de btw te voldoen.

5.5 Tegemoetkomingen voor platforms

Uit het voorgaande volgt dat het platform de btw is verschuldigd ten aanzien van bepaalde afstandsverkopen en lokale leveringen. Teneinde aan deze btw-verplichtingen te voldoen, is het platform mogelijk afhankelijk van de informatie van onderliggende leveranciers.³⁸⁸ Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan informatie over de plaats van vertrek van de goederen, over de waarde en de aard van de goederen en over de vestigingsplaats van de onderliggende leverancier.³⁸⁹ Indien deze informatie onjuist is, kan dit onevenredige lasten voor platforms met zich brengen en kan de rechtszekerheid in het geding zijn.³⁹⁰ In dat kader is artikel 5quater van de Btw-uitvoeringsverordening in het leven geroepen, op grond waarvan de aansprakelijkheid van het platform onder omstandigheden wordt beperkt. Deze aansprakelijkheidsbeperking is van toepassing onder de volgende drie cumulatieve voorwaarden:

³⁸⁷ Zie ook Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 96.

³⁸⁸ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 23.

³⁸⁹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 23-25.

³⁹⁰ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 23.

- a) het platform is afhankelijk van informatie verstrekt door de onderliggende leveranciers of andere derden teneinde de btw op een juiste wijze aan te geven en te betalen;
- b) de verstrekte informatie zoals bedoeld onder a) is onjuist;
- c) en het platform kan aantonen dat hij niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat de door een derde verstrekte informatie onjuist was.³⁹¹

Indien aan deze voorwaarden is voldaan, is de aansprakelijkheid van het platform beperkt tot de btw die het platform in eerste instantie op basis van de onjuiste informatie heeft aangegeven en betaald. Het platform is hierdoor niet aansprakelijk voor het verschil tussen het aangegeven btw-bedrag en het hogere btw-bedrag dat eigenlijk aangegeven had moeten worden. Ook is het platform in dat geval niet aansprakelijk voor eventuele boetes en rente wegens te late betaling.³⁹² De onderliggende leverancier kan hiervoor aansprakelijk worden gesteld indien de betreffende lidstaat hoofdelijke aansprakelijkheidsregels heeft ingesteld.³⁹³

De hiervoor genoemde voorwaarden voor platforms zijn echter zeer strikt. Uit punt c blijkt al dat de bewijslast om aan te tonen dat het platform niet wist of redelijkerwijs kon weten dat de informatie onjuist was, bij het platform zelf ligt. Daarnaast gaat het 'redelijkerwijs niet kon weten'-criterium vrij ver. Zo brengt dit met zich dat het platform voldoende inspanningen moet leveren om de benodigde informatie van de onderliggende leverancier te verkrijgen.³⁹⁴ Hierbij moet het platform in de commerciële relatie met de onderliggende leverancier het belang van het verstrekken van de relevante informatie benadrukken.³⁹⁵ Bovendien dient het platform volgens de *explanatory notes* 'passende maatregelen' te nemen indien de leverancier herhaaldelijk verzuimt te voldoen aan de informatieverzoeken.³⁹⁶ Daarnaast dient het platform de zorgvuldigheid van een goed koopman te betrachten.³⁹⁷ Hierbij zijn de mate van zorgvuldigheid en de bijbehorende maatregelen die het platform dient te treffen afhankelijk van de grootte en het businessmodel van het platform.³⁹⁸ Hoewel van kleine platforms minder wordt verwacht dan van grote platforms, hebben deze zorgvuldigheidsnormen hoe dan ook invloed op de interne controles van ieder type platform.³⁹⁹ Uit de *explanatory notes* volgt dat de volgende omstandigheden erop kunnen wijzen dat het platform de zorgvuldigheid van een goed koopman betracht: het platform communiceert aan de onderliggende leverancier welke informatie het nodig heeft, het platform verzoekt de onderliggende leverancier de informatie op een juiste wijze te verstrekken en biedt hierbij hulp indien nodig, het platform verifieert de informatie inzake het toepasselijke btw-tarief en het platform gebruikt indien het daarover beschikt andere gegevens om de juistheid van de informatie te controleren.⁴⁰⁰ Met andere woorden: het platform moet de nodige commerciële zorg betrachten teneinde te voorkomen dat het uitgaat van onjuiste informatie.⁴⁰¹ Geconcludeerd kan worden dat het platform niet achterover kan leunen indien

³⁹¹ Art. 5 quater Btw-uitvoeringsverordening.

³⁹² Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 24.

³⁹³ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 24.

³⁹⁴ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 25.

³⁹⁵ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 25.

³⁹⁶ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 25.

³⁹⁷ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 26; Zie ook HvJ EG 21 februari 2008, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105 (*Netto Supermarkt*).

³⁹⁸ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 26.

³⁹⁹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 26.

⁴⁰⁰ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 26-27.

⁴⁰¹ *Kamerstukken II* 2020/21, 35527, nr. 7, p. 41 (NV II).

het een geslaagd beroep wil doen op de aansprakelijkheidsbeperking van artikel 5quater van de Btw-uitvoeringsverordening.

Naast de beperking van de aansprakelijkheid van het platform is in de Btw-uitvoeringsverordening een andere bepaling opgenomen die het platform tegemoet tracht te komen. Op grond van artikel 5quinquies van de Btw-uitvoeringsverordening mag het platform, waarop artikel 14bis van de Btw-richtlijn van toepassing is, ervan uitgaan dat de leverancier van de goederen een belastingplichtige is en de afnemer van de goederen een niet-belastingplichtige, tenzij het platform beschikt over informatie die op het tegengestelde wijst. Hierbij is het enkel ontbreken van een btw-identificatienummer als tegengestelde informatie volgens de *explanatory notes* onvoldoende om de leverancier als niet-belastingplichtige te beschouwen.⁴⁰² Daarentegen mag het platform de afnemer op grond van deze *explanatory notes* wel als niet-belastingplichtige beschouwen op basis van het enkel ontbreken van het btw-identificatienummer, uiteraard tenzij het platform over informatie beschikt waaruit blijkt dat de afnemer als belastingplichtige moet worden beschouwd.⁴⁰³ Deze bepaling tracht net als het hiervoor besproken artikel 5quater van de Btw-uitvoeringsverordening rechtszekerheid te bieden aan het platform en te voorkomen dat de platformfictie onevenredige lasten voor platforms met zich brengt.⁴⁰⁴ Indien deze bepaling niet zou bestaan, zou het platform immers ten aanzien van iedere verkoop die het faciliteert de status van de leverancier en de afnemer moeten onderzoeken en verifiëren.⁴⁰⁵

5.6 Boekhoudkundige verplichtingen

Naast de verplichting tot het aangeven en voldoen van de btw op de levering aan de consument, zijn sinds 1 juli 2021 enkele boekhoudkundige verplichtingen voor platforms in de Btw-richtlijn opgenomen. Ook ten aanzien van de boekhoudkundige verplichtingen treedt het platform immers in de plaats van de onderliggende leverancier.⁴⁰⁶ Deze boekhoudkundige verplichtingen hebben echter een ruimere reikwijdte dan de platformfictie. Zo gelden de boekhoudkundige verplichtingen, anders dan de platformfictie, ook ten aanzien van diensten die het platform faciliteert.⁴⁰⁷ Daarnaast gelden de boekhoudkundige verplichtingen voor alle goederenleveringen die het platform faciliteert, ook de goederenleveringen die niet onder de platformfictie vallen.⁴⁰⁸

Op grond van artikel 242bis, eerste lid, van de Btw-richtlijn is een platform dat diensten of goederenleveringen aan niet-belastingplichtigen faciliteert, verplicht een boekhouding van die verrichte diensten en goederenleveringen bij te houden. Deze boekhouding moet voldoende gegevens bevatten zodat de belastingautoriteiten van de lidstaat waarin deze diensten of goederenleveringen belastbaar zijn, de juistheid van de gegevens kunnen controleren. Op grond van artikel 242bis, tweede lid, van de Btw-richtlijn, geldt voor het platform een bewaarplicht van tien jaar. Indien een lidstaat

⁴⁰² Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 27-28.

⁴⁰³ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 28.

⁴⁰⁴ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 27.

⁴⁰⁵ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 27.

⁴⁰⁶ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 28.

⁴⁰⁷ Artikel 242bis, lid 1, Btw-richtlijn. Zie ook Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 30.

⁴⁰⁸ Artikel 242bis, lid 1, Btw-richtlijn. Zie ook Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 30.

daarom verzoekt, dient het platform de boekhouding op elektronische wijze aan de lidstaat beschikbaar te stellen.⁴⁰⁹

De informatie die moet worden bijgehouden door het platform verschilt per situatie waarin het platform zich bevindt.⁴¹⁰ Indien de betreffende goederenleveringen onder de platformfictie vallen of de betreffende diensten onder de commissionairsfictie van artikel 9bis van de Btw-uitvoeringsverordening vallen, is artikel 54quater, eerste lid, van de Btw-uitvoeringsverordening van toepassing. Deze bepaling is op zichzelf weer onder te verdelen in twee verschillende situaties. Zo stelt deze bepaling dat het platform de in artikel 63quater van de Btw-uitvoeringsverordening (nieuw) bedoelde boekhouding moet bijhouden indien het gebruikmaakt van een bijzondere regeling, zoals de invoerregeling of de Unieregeling.⁴¹¹ De in artikel 63quater van de Btw-uitvoeringsverordening (nieuw) opgenomen boekhoudverplichting geldt overigens voor alle (gelijkgestelde) leveranciers die van een bijzondere regeling gebruikmaken.⁴¹² Het platform dat gebruikmaakt van de Unieregeling dient de in artikel 63quater, eerste lid, van de Btw-uitvoeringsverordening genoemde informatie bij te houden, terwijl het platform dat gebruikmaakt van de invoerregeling de in artikel 63quater, tweede lid, van de Btw-uitvoeringsverordening genoemde informatie dient bij te houden. Beide administratieve verplichtingen zijn zeer uitgebreid, waarbij onder meer informatie moet worden bewaard ten aanzien van de datum, de aard en de plaats van de prestatie, de maatstaf van heffing inclusief eventuele latere verhogingen of verlagingen daarvan, het toegepaste btw-tarief, het verschuldigde btw-bedrag, de datum en het bedrag van ontvangen betalingen, de factuurgegevens en het bewijs van eventueel geretourneerde goederen. Indien de Unieregeling wordt gebruikt, dient tevens informatie te worden bijgehouden over eventuele vooruitbetalingen. Indien de invoerregeling wordt gebruikt, dient tevens het ordernummer of uniek transactienummer, alsmede het uniek verzendingsnummer wanneer het platform rechtstreeks is betrokken bij de levering te worden bewaard. Het platform dat noch van de invoerregeling, noch van de Unieregeling gebruikmaakt, maar wel wordt beschouwd als gelijkgestelde leverancier onder de platform- of commissionairsfictie, dient de in artikel 242 van de Btw-richtlijn bedoelde informatie bij te houden.⁴¹³ Op grond van laatstgenoemd artikel gelden de nationale boekhoudverplichtingen van de lidstaat waar de prestatie is belast.⁴¹⁴

Wanneer de goederenleveringen of diensten die het platform faciliteert niet onder de platform- of commissionairsfictie vallen, is de boekhoudkundige verplichting van artikel 54quater, tweede lid, van de Btw-uitvoeringsverordening van toepassing. Op grond van dit artikel dient het platform informatie over de onderliggende leverancier en over de goederen/diensten bij te houden. Zo dient het platform de naam, het postadres en elektronisch adres of website van de onderliggende leverancier te bewaren. Indien beschikbaar, dient het platform tevens het btw-identificatienummer of nationaal belastingnummer en het bankrekeningnummer of virtuele rekeningnummer van de onderliggende leverancier te bewaren. Met betrekking tot de goederen dient het platform gegevens te bewaren aangaande de omschrijving van de goederen, de waarde ervan, de plaats waar de verzending of het vervoer van de goederen eindigt, het tijdstip van de levering en, indien beschikbaar, het ordernummer

⁴⁰⁹ Art. 242bis, lid 2, Btw-richtlijn.

⁴¹⁰ Zie ook Janssen & Merckx, *BTW-bulletin* 2021/9, p. 11.

⁴¹¹ Art. 54quater, lid 1, onderdeel a, Btw-uitvoeringsverordening.

⁴¹² Zie ook Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 29.

⁴¹³ Art. 54quater, lid 1, onderdeel b, Btw-uitvoeringsverordening.

⁴¹⁴ Janssen & Merckx, *BTW-bulletin* 2021/9, p. 11.

of uniek transactienummer. Met betrekking tot de diensten dient het platform informatie te bewaren aangaande de omschrijving van de diensten, de waarde ervan, de plaats en het tijdstip van de dienstverrichting en, indien beschikbaar, het ordernummer of uniek transactienummer.

Deze nieuwe boekhoudkundige verplichtingen voor platforms kunnen worden gezien als onderdeel van een bredere trend op belastinggebied om informatie van derden te gebruiken in de strijd tegen belastingfraude. Zo is binnen de btw tevens een richtlijn ingevoerd op grond waarvan betalingsdienstaanbieders die gevestigd zijn in de Europese Unie per 1 januari 2024 verplicht zijn gegevens over grensoverschrijdende betalingen te verzamelen, te bewaren en te rapporteren aan hun lidstaat van vestiging.⁴¹⁵ Deze gegevens worden op een geaggregeerde wijze opgeslagen in een grote Europese database genaamd CESOP. De door betalingsdienstaanbieders verstrekte informatie kan hierbij als kruiscontrole dienen voor de door platforms verstrekte informatie.⁴¹⁶

Daarnaast wordt vanaf 1 januari 2023 de nieuwe Europese regelgeving inzake rapportage en *due diligence* voor digitale platforms, beter bekend als DAC7, van kracht.⁴¹⁷ Op grond van DAC7 zijn platforms verplicht de inkomsten van verkopers die via platforms bepaalde ‘relevante activiteiten’ verrichten, te controleren en te rapporteren. ‘Relevante activiteiten’ in de zin van DAC7 zijn de verhuur van in de Europese Unie gelegen onroerende zaken, of het verlenen van persoonlijke diensten, de verkoop van goederen en de verhuur van vervoermiddelen door Europese verkopers.⁴¹⁸ Deze informatie wordt tussen lidstaten automatisch uitgewisseld. Hoewel DAC7 voornamelijk is gericht op de directe belastingen, mag deze informatie ook voor btw-doeleinden worden gebruikt.⁴¹⁹ De informatie die de belastingautoriteiten op grond van DAC7 verkrijgen, kan overlap bevatten met de informatie die de belastingautoriteiten op basis van de nieuwe btw-e-commerce-regels van platforms verkrijgen.⁴²⁰ De informatie op basis van DAC7 wordt echter jaarlijks verstrekt, terwijl de informatie over goederen-/dienstenstromen op basis van de btw-e-commerce-regels door platforms op transactieniveau moet worden bijgehouden.⁴²¹

Verdere bespreking van DAC7 en de regeling voor betalingsdienstaanbieders valt buiten het bestek van dit onderzoek. Het doel van dit onderzoek is namelijk het onderzoeken of de platformfictie van artikel 14bis en de werking daarvan voldoen aan de eisen van adequate belastingwetgeving. In het volgende hoofdstuk wordt derhalve enkel de boekhoudkundige verplichting die samenhangt met de platformfictie van artikel 14bis van de Btw-richtlijn getoetst aan het toetsingskader. De boekhoudkundige verplichtingen van platforms die geen gelijkgestelde leverancier zijn en de boekhoudkundige verplichtingen voor betalingsdienstaanbieders en voor platforms onder DAC7 kunnen aanleiding geven tot een ander onderzoek.

⁴¹⁵ Richtlijn (EU) 2020/284 van de Raad van 18 februari 2020 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienstaanbieders.

⁴¹⁶ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EEG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienstaanbieders, Brussel 12 december 2018, COM(2018) 812 final, p. 23.

⁴¹⁷ Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (hierna: DAC7-Richtlijn).

⁴¹⁸ Bijlage V bij DAC7-Richtlijn, Onderdeel I (A.8).

⁴¹⁹ Punt 30 van de preambule bij DAC7-Richtlijn.

⁴²⁰ Sparidis & Middelburg, *WFR* 2021/119, p. 854.

⁴²¹ Kamerbrief 5 november 2020, Beantwoording Kamervragen over BNC-fiche DAC7, p. 5.

5.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is een antwoord geformuleerd op de vraag: *'Hoe ziet de platformfictie ex artikel 14bis Btw-richtlijn eruit?'* De platformfictie houdt in dat platforms btw-plichtig worden ten aanzien van bepaalde (afstands-)verkopen in plaats van de onderliggende leverancier. Deze regeling is ingevoerd teneinde een doeltreffende en efficiënte inning van de btw te bewerkstelligen en de administratieve lasten voor leveranciers, belastingautoriteiten en consumenten te verminderen. De platformfictie geldt alleen wanneer het platform de levering faciliteert. Wanneer de platformfictie van toepassing is, vormt de fictieve levering van de onderliggende leverancier aan het platform een B2B-levering en vormt de fictieve levering van het platform aan de consument een B2C-levering met vervoer. Hierbij is de B2B-levering ofwel belastbaar in een derde land en valt daarmee buiten de reikwijdte van de btw, ofwel belast tegen het nultarief. Het platform is de btw op de levering aan de consument verschuldigd, waarbij het bij afstandsverkopen uit derde landen gebruik kan maken van de invoerregeling en bij intracommunautaire afstandsverkopen en lokale leveringen van de Unieregeling. Het platform kan voor situaties waarin het afhankelijk is van informatie afkomstig van derden onder strikte voorwaarden een beroep doen op een aansprakelijkheidsbeperking. Ook is een bewijsvermoeden ingevoerd voor het bepalen van de btw-status van de onderliggende leverancier en afnemer door het platform. Tot slot gelden voor platforms sinds 1 juli 2021 uitgebreide boekhoudkundige verplichtingen ten aanzien van alle goederenleveringen en diensten die zij faciliteren. In het volgende hoofdstuk worden de hiervoor genoemde regels getoetst aan het toetsingskader, waarbij uitsluitend wordt ingegaan op artikel 14bis van de Btw-richtlijn en de werking daarvan.

6 De toetsing

6.1 Inleiding

Nu in het vorige hoofdstuk de werking van de platformfictie uitgebreid is uiteengezet, kan worden onderzocht in hoeverre de platformfictie voldoet aan de beginselen van adequate belastingwetgeving. Om die reden wordt in dit hoofdstuk de centrale onderzoeksvraag behandeld: *‘Hoe verhoudt de wetgeving omtrent de platformfictie ex artikel 14bis van de Btw-richtlijn zich tot de beginselen van adequate belastingwetgeving, te weten neutraliteit, efficiëntie, zekerheid en eenvoud, effectiviteit en rechtvaardigheid en flexibiliteit, en hoe kan deze wetgeving eventueel worden aangepast teneinde meer met deze beginselen in overeenstemming te komen?’* Hierbij vindt de toetsing plaats aan de hand van een testkaart, waarbij per beginsel een lage, medium of hoge waardering wordt gegeven. Voordat de testkaart wordt weergegeven, wordt per beginsel ingegaan op de conformiteit van de platformfictie aan het betreffende beginsel. Hieruit zal blijken dat de platformfictie niet aan alle beginselen geheel voldoet. Met name ten aanzien van de beginselen aangaande de neutraliteit, zekerheid en eenvoud en effectiviteit en rechtvaardigheid treden knelpunten op. Het hoofdstuk zal worden afgesloten met aanbevelingen om de platformfictie meer met de beginselen van adequate belastingwetgeving in overeenstemming te brengen, voornamelijk gebaseerd op soortgelijke wetgeving voor platforms in Australië, Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk.

6.2 Toetsing aan de verschillende beginselen

6.2.1 Neutraliteit

Ten aanzien van het eerste beginsel, het neutraliteitsbeginsel, kan als sterk punt van de platformfictie worden genoemd dat deze uiteraard is geharmoniseerd binnen de Europese Unie, waardoor binnen de Europese Unie grotendeels dezelfde regels gelden. Bovendien is geen enkele bepaling die samenhangt met de platformfictie een zogenaamde ‘kan-bepaling’, zodat aan de lidstaten vrijwel geen ruimte is gegeven om van de bepalingen af te wijken. Wel wordt in een aantal bepalingen verwezen naar de nationale wetgeving van de lidstaten, zoals in artikel 201 van de Btw-richtlijn ten aanzien van het aanwijzen van de persoon die gehouden is de invoer-btw te voldoen en in artikel 242 van de Btw-richtlijn ten aanzien van de boekhoudkundige verplichtingen van platforms die wel onder de platformfictie vallen maar geen gebruik maken van een bijzondere regeling. Voor het overige gelden in de Europese Unie dezelfde regels, waardoor binnen de Europese Unie dezelfde transacties voor btw-doeleinden hetzelfde worden behandeld. Bovendien heeft een aantal OECD-lidstaten buiten de Europese Unie, namelijk Australië, Nieuw-Zeeland, Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk, soortgelijke regelgeving ingevoerd, waarbij faciliterende platforms gehouden zijn de btw op B2C-leveringen van ingevoerde goederen met een geringe waarde te voldoen.⁴²² Deze onderlinge afstemming komt de neutraliteit ten aanzien van soortgelijke leveringen in internationaal verband ten goede.

Het tweede sterke punt van de platformfictie ten aanzien van het neutraliteitsbeginsel volgt uit het doel van de invoering ervan. Zoals reeds in paragraaf 5.2 genoemd, is de platformfictie onder meer ingevoerd om een efficiënte en doeltreffende inning van btw te verwezenlijken. Uit de praktijk was immers gebleken dat het innen van btw van buiten de Unie gevestigde leveranciers betrekkelijk lastig was. Vóór de invoering van de platformfictie hadden buiten de Unie gevestigde leveranciers derhalve een relatief voordeel ten opzichte van de binnen de Unie gevestigde leveranciers, aangezien

⁴²² OECD 2021a, p. 117.

eerstgenoemden gemakkelijker, niettemin op illegale wijze, goederen zonder btw aan consumenten in de Europese Unie konden verkopen. Na de invoering van de platformfictie is het platform de btw verschuldigd op de intracommunautaire afstandsverkopen van buiten de Unie gevestigde leveranciers aan consumenten in de Europese Unie. Hierdoor kunnen goederen vermoedelijk in mindere mate zonder btw aan consumenten in de Europese Unie worden geleverd. Dit heeft een positief effect op de neutraliteit tussen de binnen en buiten de Unie gevestigde leveranciers.

Daarentegen heeft de platformfictie mogelijk ook een negatief effect op de neutraliteit tussen de binnen en buiten de Unie gevestigde leveranciers. Binnen de platformfictie wordt namelijk onderscheid gemaakt tussen leveranciers die binnen en buiten de Europese Unie zijn gevestigd en via een platform intracommunautaire afstandsverkopen of lokale verkopen verrichten. Het platform is hierbij enkel btw-plichtig voor de intracommunautaire afstandsverkopen en lokale verkopen die door niet in de Unie gevestigde leveranciers via het platform worden verricht. Hierbij bestaat een risico op concurrentievervalsing, aangezien platforms mogelijk niet in de Unie gevestigde leveranciers zullen weren, zodat platforms niet te maken krijgen met een additionele btw-plicht. In dat geval wordt de neutraliteit tussen binnen en buiten de Unie gevestigde leveranciers toch verstoord, aangezien niet in de Unie gevestigde leveranciers zich hiermee in een nadelige positie bevinden ten opzichte van in de Unie gevestigde leveranciers. Aan de andere kant kan gesteld worden dat in de Unie gevestigde leveranciers zich juist in een nadelige positie bevinden, aangezien zij hogere administratieve lasten hebben. Deze leveranciers moeten namelijk zelf de btw-aangifte ten aanzien van de intracommunautaire afstandsverkopen en lokale verkopen verzorgen en moeten daardoor onder meer uitzoeken welk btw-tarief in het land van de consument van toepassing is. Niet in de Unie gevestigde leveranciers hoeven daarentegen enkel het nultarief toe te passen op hun levering; de verdere lasten ten aanzien van deze afstandsverkopen zijn bij de platforms neergelegd. Daar staat tegenover dat dit voordeel van niet in de Unie gevestigde leveranciers wordt tenietgedaan wanneer platforms een hogere fee aan deze leveranciers vragen voor het faciliteren van hun leveringen, gelet op de extra verplichtingen die het faciliteren van dergelijke leveringen met zich brengt.⁴²³ Het antwoord op de vraag of concurrentievervalsing optreedt, is daarmee afhankelijk van de commerciële relatie tussen deze partijen. Overigens wordt ten aanzien van afstandsverkopen uit derde landen geen onderscheid gemaakt tussen binnen en buiten de Unie gevestigde leveranciers, waardoor bij dit type verkopen deze complicaties niet optreden. Hierdoor ligt het risico op concurrentievervalsing tussen binnen en buiten de Unie gevestigde leveranciers in zijn totaliteit genuanceerder.

Daarnaast bestaan er mogelijk discrepanties tussen binnen en buiten de Europese Unie gevestigde platforms ten aanzien van de bij de platformfictie behorende boekhoudplicht. Zoals reeds in paragraaf 5.6 uiteengezet, dient een platform met betrekking tot goederenleveringen die onder de platformfictie vallen en waarvoor het platform geen gebruik maakt van de invoer- of Unieregeling, op grond van artikel 242 van de Btw-richtlijn de nationale boekhoudkundige verplichtingen te volgen van de lidstaat waar de goederenleveringen zijn belast. In Nederland is daar invulling aan gegeven in artikel 34 van de Wet OB 1968. Op grond van deze bepaling dienen ondernemers aantekening te houden van door hen verrichte prestaties, ongeacht waar deze zijn belast. Merckx merkt op dat een in Nederland gevestigd platform in ieder geval aan deze verplichting moet voldoen en dat platforms die in andere lidstaten zijn gevestigd aan de in die andere lidstaten geldende boekhoudkundige verplichtingen moeten

⁴²³ Zie ook Merckx 2020, p. 70-71.

voldoen.⁴²⁴ Ondanks dat deze boekhoudkundige verplichtingen niet zijn gekoppeld aan de vestigingsplaats van de ondernemer, zal volgens Merx een platform in de praktijk vermoedelijk niet aan deze verplichting voldoen indien deze niet is gevestigd in de Europese Unie en ook geen belastbare prestaties in de Europese Unie verricht.⁴²⁵ Dit zal ik toelichten aan de hand van een voorbeeld. Stel dat een in Duitsland gevestigd platform enkel afstandsverkopen van goederen uit derde landen faciliteert waarop de platformfictie van toepassing is. De goederen worden geleverd aan consumenten in Nederland en het platform heeft zich niet aangemeld voor de invoerregeling. De goederen worden dan in Nederland ingevoerd, waarbij de consument invoer-btw is verschuldigd. De levering van de onderliggende leverancier aan het platform is belast in het land van vertrek. Ook de levering van het platform aan de consument is belast in het land van vertrek, op grond van de hoofdregel van artikel 32, eerste alinea, van de Btw-richtlijn. Aangezien het land van vertrek een derde land is, is de levering van het platform niet belast in de Europese Unie. Het Duitse platform zal de boekhoudkundige verplichtingen van artikel 242 van de Btw-richtlijn moeten volgen. In de praktijk zal het platform de Duitse implementatie van deze boekhoudkundige verplichting volgen, aangezien het platform daar is gevestigd. Aan de boekhoudkundige verplichting voor faciliterende platforms uit artikel 242bis van de Btw-richtlijn wordt dan voldaan. Stel nu dat dit platform niet in Duitsland, maar in China is gevestigd. Theoretisch gezien moet ook dit platform de boekhoudkundige verplichting van artikel 242 van de Btw-richtlijn volgen. Echter, aangezien het platform niet in de Unie is gevestigd en aldaar ook geen belastbare prestaties verricht, zal het platform in de praktijk eenvoudig aan de boekhoudkundige verplichting kunnen ontkomen. Hiermee bevindt het niet in de Unie gevestigde platform zich in een voordelige positie ten opzichte van het in de Unie gevestigde platform, aangezien laatstgenoemd platform mogelijk zijn businessmodel en/of registratieprocedure moet aanpassen teneinde aan de boekhoudkundige verplichtingen te kunnen voldoen.⁴²⁶ Dit doet afbreuk aan het gelijke speelveld tussen deze twee typen platforms, aangezien binnen de Unie gevestigde platforms hierdoor tegen hogere kosten aanlopen, waardoor zij mogelijk genooddaakt zijn een hogere prijs in rekening te brengen dan hun buiten de Unie gevestigde concurrenten.⁴²⁷ Hoewel binnen de btw met name het gelijke speelveld tussen ondernemers binnen de Europese Unie van belang is, is deze nadelige concurrentiepositie van EU-platforms gelet op het neutraliteitsbeginsel in internationaal verband evenwel niet gewenst.

Een andere potentiële vorm van concurrentievervalsing hangt samen met de ruime reikwijdte van het begrip 'faciliteren', waardoor de platformfictie op nagenoeg alle platforms van toepassing is.⁴²⁸ Zo kan de platformfictie naar mijn mening zowel van toepassing zijn op platforms met een franchisemodel, als op platforms met een marktpleinmodel.⁴²⁹ Immers, ook bij platforms met een marktpleinmodel is de verkoop doorgaans gerealiseerd met behulp van het platform en is de transactie mogelijk daadwerkelijk op het platform gesloten, waarbij het platform op enige wijze is betrokken bij het bepalen van de algemene voorwaarden, bij het verlenen van goedkeuring om de afnemer te factureren of bij de bestelling of de aflevering van de goederen.⁴³⁰ Echter, een platform dat gebruikmaakt van een

⁴²⁴ Merx, *NLF-W* 2021/11, par. 4.

⁴²⁵ Merx, *NLF-W* 2021/11, par. 4.

⁴²⁶ Lamensch e.a., *World Tax Journal* 2021/3, par. 4.4.

⁴²⁷ Lamensch e.a., *World Tax Journal* 2021/3, par. 6.

⁴²⁸ Lamensch, *IVM* 2018/2, p. 48.

⁴²⁹ Zie ook Sparidis & Middelburg, *WFR* 2021/119, p. 851 en Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 39-40.

⁴³⁰ Zie ook Sparidis & Middelburg, *WFR* 2021/119, p. 851.

marktplaatsmodel oefent in beduidend mindere mate controle uit over de transacties en de betalingen dan een platform dat gebruikmaakt van een franchisemodel. Het is bijvoorbeeld goed mogelijk dat de betaling niet via eerstgenoemd platform verloopt, terwijl het platform dan evengoed de btw op de B2C-levering verschuldigd is.⁴³¹ Vanwege deze lagere mate van controle zijn de nieuwe regels omtrent de platformfictie voor platforms met een marktplaatsmodel beduidend meer belastend.⁴³² Dergelijke platforms zullen immers ofwel de btw moeten innen bij de leverancier of de consument, ofwel hun businessmodel moeten aanpassen zodat zij wel zijn betrokken bij de betaling.⁴³³ Ook zullen zij niet altijd beschikken over alle informatie die nodig is om op een juiste wijze btw-aangifte te doen.⁴³⁴ Vanwege deze grotere impact voor platforms met een marktplaatsmodel ligt concurrentievervalsing tussen de verschillende typen platforms op de loer.⁴³⁵

Ook treedt mogelijk concurrentievervalsing op tussen grote en kleine platforms. Met de invoering van de platformfictie zijn de administratieve lasten voor platforms namelijk toegenomen.⁴³⁶ Teneinde op een juiste wijze aan hun btw-verplichtingen te kunnen voldoen, dienen platforms informatie te verzamelen over onder meer de plaats van vertrek van de goederen, de vestigingsplaats van de onderliggende leverancier, de waarde van de goederen en het toepasselijke btw-tarief. Deze additionele verplichtingen van platforms brengen ontegenzeggelijk kosten met zich. Dit levert een concurrentievoordeel op voor grotere platforms ten opzichte van kleinere platforms, aangezien kleinere platforms mogelijk niet de (financiële) middelen hebben om aan de verplichtingen te voldoen.⁴³⁷ Grote platforms kunnen daarentegen de kosten verdelen over een groter aantal transacties, waardoor zij relatief lage compliance kosten per transactie hebben.⁴³⁸ Hierbij bestaat het risico dat kleine platforms uit de markt worden gedrukt en nieuwe platforms worden ontmoedigd om toe te treden tot de markt.⁴³⁹ Naast het feit dat deze concurrentievervalsing in strijd is met het neutraliteitsbeginsel, zal dit de macht van de grotere platforms versterken, aangezien op de resterende platforms de positieve netwerkeffecten zullen toenemen.⁴⁴⁰

Tot slot treedt mogelijk strijdigheid op met het neutraliteitsbeginsel indien de platformfictie ook wordt toegepast op C2C-leveringen. Op grond van de letterlijke tekst van de Btw-richtlijn kan niet worden uitgesloten dat de platformfictie ook van toepassing is op C2C-afstandsverkopen van goederen uit derde landen. Artikel 14bis, eerste lid, van de Btw-richtlijn stelt namelijk geen eisen aan de hoedanigheid van de verkoper. Toch ben ik met Janssen & Merx van mening dat de platformfictie alleen van toepassing is op leveringen door ondernemers.⁴⁴¹ In de definitie van afstandsverkopen van goederen uit derde landen wordt immers gerefereerd aan de leverancier, hetgeen voor btw-begrippen

⁴³¹ Lamensch, *IVM* 2018/2, p. 48.

⁴³² Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 40.

⁴³³ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 40.

⁴³⁴ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 39-40.

⁴³⁵ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 40; Lamensch e.a., *World Tax Journal* 2021/3, par. 5-6.

⁴³⁶ Scarcella, *Computer Law & Security Review* 2020/36, p. 14.

⁴³⁷ Sparidis & Middelburg, *WFR* 2021/119, p. 856.

⁴³⁸ Lamensch e.a., *World Tax Journal* 2021/3, par. 6; Zie ook Stevens & Van Wamelen, *EC Tax Review* 2021/1, p. 30, waarin zij een soortgelijke redenatie toepassen op de nieuwe DAC7-verplichtingen voor platforms.

⁴³⁹ Sparidis & Middelburg, *WFR* 2021/119, p. 856; Scarcella, *Computer Law & Security Review* 2020/36, p. 14.

⁴⁴⁰ Zie ook Stevens & Van Wamelen, *EC Tax Review* 2021/1, p. 30, waarin zij een soortgelijke redenatie toepassen op de nieuwe DAC7-verplichtingen voor platforms.

⁴⁴¹ Janssen & Merx, *BTW-bulletin* 2021/9, p. 8-9.

inhoudt dat sprake is van een ondernemer.⁴⁴² Daarnaast wijst het bewijsvermoeden van artikel 5quinquies van de Btw-uitvoeringsverordening erop dat de platformfictie enkel is bedoeld voor leveringen door ondernemers, aangezien een platform op grond van dit bewijsvermoeden ervan uit mag gaan dat de leverancier een ondernemer is. Enkele auteurs zijn van mening dat de platformfictie in de praktijk ook zal worden toegepast op C2C-leveringen, omdat platforms niet voldoende inspanning zullen verrichten om de juiste btw-status van de leverancier te achterhalen.⁴⁴³ Op basis van het bewijsvermoeden is het ook niet verplicht om als platform grondige inspanning te verrichten om de btw-status van de leverancier te achterhalen. Er zullen naar mijn mening juist vanwege dit bewijsvermoeden in de praktijk situaties zijn waarin de platformfictie wordt toegepast op C2C-leveringen. In dergelijke gevallen treedt cumulatie van btw op, aangezien de niet-belastingplichtige leverancier de voorbelasting niet in aftrek kan brengen. Dit is in strijd met het neutraliteitsbeginsel, aangezien de btw-druk dan niet langer strikt evenredig is aan de prijs van de goederen.⁴⁴⁴

6.2.2 Efficiëntie

De platformfictie heeft in beginsel een positieve invloed op het tweede beginsel: de efficiënte inning van btw. De btw wordt vanwege de platformfictie immers geïnd van een kleiner aantal belastingplichtigen: de platforms in plaats van de talrijke onderliggende leveranciers.⁴⁴⁵ Bovendien heeft het verschuiven van de belastingplicht van de onderliggende leverancier naar het platform vermoedelijk een positieve invloed op de opbrengsten van de btw. De reden hiervoor is drieledig. Allereerst is de mogelijkheid voor onderliggende, niet in de Unie gevestigde, leveranciers om op illegale wijze goederen zonder btw te leveren aan consumenten in de Europese Unie afgenomen, aangezien de belastingplicht niet langer bij deze leveranciers ligt. Daarnaast is het aannemelijk dat (met name de grotere) platforms meer compliant willen zijn, aangezien zij hun goede naam niet willen schaden.⁴⁴⁶ Ten derde zijn platforms ook in staat meer compliant te zijn, aangezien zij over het algemeen beschikken over de informatie en middelen om op een juiste wijze btw-aangifte te doen.⁴⁴⁷ Ook nemen hiermee de administratieve kosten aan de kant van de overheid af. Door het kleinere aantal belastingplichtigen zijn er immers minder belastingaangiften die moeten worden verwerkt en door de betrouwbaardere platforms zullen deze aangiften ook minder behoeven te worden gecontroleerd. De administratieve kosten voor de overheid nemen door de platformfictie dus af, terwijl de opbrengsten zullen toenemen. Deze voordelen worden echter tenietgedaan indien door de invoering van de platformfictie juist de directe verkopen explosief zullen toenemen ten opzichte van de verkopen via platforms.⁴⁴⁸ Gelet op het hoge percentage verkopen dat momenteel via platforms plaatsvindt, is het mijns inziens desalniettemin aannemelijk dat een substantieel gedeelte van deze verkopen ook na de invoering van de platformfictie via platforms zal verlopen. Onderliggende leveranciers zullen namelijk niet alleen vanwege fiscale redenen kiezen voor verkopen via platforms, maar hier zullen waarschijnlijk ook commerciële redenen aan ten grondslag liggen.

⁴⁴² Zie art. 14, lid 4, onder 2, Btw-richtlijn; Janssen & Merx, *BTW-bulletin* 2021/9, p. 8-9.

⁴⁴³ Sparidis & Middelburg, *WFR* 2021/119, p. 855; Middelburg, *WFR* 2020/19, p. 124-125.

⁴⁴⁴ Zie art. 1, lid 2, Btw-richtlijn.

⁴⁴⁵ Verbaan & Dirks, *NLF-W* 2020/9, par. 5.4.

⁴⁴⁶ Merx 2020, p. 69; Yiallourou, *EC Tax Review* 2019/4, p. 204.

⁴⁴⁷ Scarcella, *Computer Law & Security Review* 2020/36, p. 15; Productivity Commission 2017, p. 52.

⁴⁴⁸ Merx 2020, p. 71; Lamensch e.a., *World Tax Journal* 2021/3, par. 3.2.

Tegen het positieve effect op de efficiëntie kan worden ingebracht dat de compliance kosten voor platforms juist zijn toegenomen.⁴⁴⁹ Platforms moeten immers niet alleen de btw afdragen, zij moeten ook elke transactie die via het platform plaatsvindt zorgvuldig analyseren, informatie over de onderliggende leveranciers verzamelen en een uitgebreide boekhouding bijhouden over al deze transacties.⁴⁵⁰ Platforms blijken derhalve minder enthousiast te zijn over deze voor belastingautoriteiten efficiëntere wijze van belastingheffing. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de aankondiging van een aantal grote platforms om de Australische consumentenmarkt te verlaten, toen Australië op 1 juli 2018 een soortgelijke fictie invoerde.⁴⁵¹ Ook kan gesteld worden dat de ruime reikwijdte van het begrip ‘faciliteren’ afbreuk doet aan de efficiëntie. De ruime bewoordingen leiden er namelijk toe dat ook platforms die in beginsel niet over de benodigde informatie en betaling beschikken de btw moeten innen.⁴⁵² In dergelijke gevallen wordt de efficiëntie juist niet bevorderd.

Tegenover de toegenomen compliance kosten van platforms staat dat platforms gebruik kunnen maken van bijzondere regelingen, die zijn bedoeld om de administratieve kosten te reduceren. Echter, het gebruik van deze regelingen neemt niet weg dat platforms de regels van de lidstaat van bestemming moeten toepassen, ook als platforms niet in die lidstaat zijn gevestigd.⁴⁵³ Hierbij is het van belang dat platforms op de hoogte zijn van de geldende btw-tarieven in de betreffende EU-lidstaten, inclusief de indeling van goederen naar het verlaagde en het normale tarief. Daarbij kunnen platforms eventueel gebruikmaken van de *Taxes in Europe Database*, een online informatiedatabase van de Europese Commissie waarin lidstaten onder andere hun btw-tarieven met bijbehorende goederen- en dienstencodes publiceren.⁴⁵⁴ Een andere tekortkoming van de bijzondere regelingen is dat een belastingplichtige de btw op de kosten die het in de lidstaat van bestemming maakt, niet kan terugvragen via de aangifte in het éénloketsysteem.⁴⁵⁵ Deze btw kan door binnen de Unie gevestigde platforms worden teruggevraagd via een verzoek op grond van Richtlijn 2008/9/EG en door buiten de Unie gevestigde platforms via een verzoek op grond van de Dertiende Richtlijn.⁴⁵⁶ Ondanks dat met de bijzondere regelingen belastingplichtigen enigszins tegemoet worden gekomen in hun compliance kosten, worden niet alle additionele lasten van platforms hiermee weggenomen.

Verder zou gesteld kunnen worden dat de toegenomen lasten voor platforms worden gecompenseerd door de afgenomen compliance kosten voor de onderliggende leveranciers. De compliance kosten voor onderliggende leveranciers zijn echter niet geheel weggenomen, aangezien niet in de Unie gevestigde leveranciers die via een platform goederen binnen de Europese Unie leveren, zich mogelijk moeten registreren en aangifte moeten doen in de lidstaat van vertrek van de goederen, ondanks het nultarief dat van toepassing is.⁴⁵⁷ Merckx ziet een dergelijke aangifte- en registratieverplichting ook bij

⁴⁴⁹ Van Doesum, *WFR* 2020/210, p. 1442.

⁴⁵⁰ Scarcella, *Computer Law & Security Review* 2020/36, p. 14.

⁴⁵¹ Productivity Commission 2017, p. 53-54.

⁴⁵² Sparidis & Middelburg, *WFR* 2021/119, p. 850.

⁴⁵³ Zie ook Verbaan & Dirks, *NLF-W* 2020/9, par. 6.

⁴⁵⁴ Taxes in Europese Database, te raadplegen via https://ec.europa.eu/taxation_customs/economic-analysis-taxation/taxes-europe-database-tedb_en.

⁴⁵⁵ Gids voor het éénloketsysteem voor btw, maart 2021, p. 43.

⁴⁵⁶ 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 belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn; Dertiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten, Richtlijn 86/560/EEG.

⁴⁵⁷ Zie ook paragraaf 5.4.3.

afstandsverkopen van goederen uit derde landen, mits invoer plaatsvindt op naam van de onderliggende leverancier.⁴⁵⁸ In dat geval zou namelijk artikel 32, tweede alinea, van de Btw-richtlijn (of de Nederlandse implementatie daarvan in artikel 5, tweede lid, van de Wet OB 1968) van toepassing zijn, waardoor de levering belast is in de lidstaat van invoer. Naar mijn mening gaat dit echter niet op, omdat de genoemde artikelen alleen van toepassing zijn op leveringen met vervoer. Aangezien het vervoer op grond van artikel 36ter van de Btw-richtlijn wordt toegerekend aan de levering door het platform, is de levering van de onderliggende leverancier in een dergelijk geval niettemin belast in het derde land.

Dit neemt niet weg dat niet in de Unie gevestigde onderliggende leveranciers die via een platform goederen binnen de Europese Unie leveren, tegen een aangifte- en registratieverplichting aanlopen. Merx is van oordeel dat deze registratie- en aangifteverplichting ongewenste administratieve lasten teweegbrengt.⁴⁵⁹ Ook de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB vraagt zich af of deze verplichtingen niet indruisen tegen het doel om de administratieve lasten voor onderliggende leveranciers te verlichten.⁴⁶⁰ De Staatssecretaris van Financiën stelt echter dat de buiten de Unie gevestigde leveranciers reeds in de lidstaat van vertrek aangifte zullen doen, aangezien ze in dat betreffende land een goederenvoorraad aanhouden en deze goederen ofwel aldaar hebben aangekocht, ofwel aldaar hebben ingevoerd.⁴⁶¹ De btw op die aankopen of invoer kan de leverancier vanwege de doorlevering alleen via een reguliere aangifte terugvragen.⁴⁶² Daarmee acht de Staatssecretaris de aangifteverplichting van de onderliggende leveranciers niet extra belastend.⁴⁶³ Ik vind dit echter geen sluitend argument, aangezien het terugvragen van btw geen *verplichte* aangifte en registratie met zich brengt, terwijl de levering tegen het nultarief dit wel doet. Ik ben het wel met de Staatssecretaris eens dat de administratieve lasten voor de onderliggende leveranciers vanwege deze mogelijke eerdere aanmelding voor het doen van aangifte relatief beperkt blijven. Desalniettemin zijn deze administratieve lasten naar mijn mening overbodig, nu er vanwege het nultarief dat van toepassing is geen inkomsten voor de schatkist zouden worden misgelopen bij het ontbreken van deze administratieve verplichtingen. Deze aangifte- en registratieverplichting van de onderliggende leveranciers draagt naar mijn mening dan ook niet bij aan de efficiëntie van de regelgeving.

6.2.3 Zekerheid en eenvoud

Het volgende beginsel waaraan wordt getoetst is het beginsel aangaande de zekerheid en eenvoud. Op grond van dit beginsel dient belastingwetgeving helder geformuleerd en niet te gedetailleerd te zijn. Naar mijn mening is de regelgeving omtrent de platformfictie vrij ingewikkeld, met name in combinatie met de verschillende regelingen waar facultatief gebruik van kan worden gemaakt. Dit blijkt ook uit de uitgebreide *explanatory notes*, die meer dan twintig bladzijdes beslaan ten aanzien van de uitleg van de theorie van de platformfictie en nog eens zeventien bladzijdes ten aanzien van de

⁴⁵⁸ Merx, *FED 2020/35*, p. 8.

⁴⁵⁹ Merx, *FED 2020/35*, p. 8.

⁴⁶⁰ NOB-commentaar Wet implementatie richtlijnen elektronische handel (35527), 8 september 2020, p. 7.

⁴⁶¹ *Kamerstukken II 2020/21*, 35527, nr. 7, p. 44-45 (NV II).

⁴⁶² *Kamerstukken II 2020/21*, 35527, nr. 7, p. 45 (NV II). Zie ook art. 1, lid 1, van Dertiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten, Richtlijn 86/560/EEG, waaruit blijkt dat een verzoek om teruggaaf op grond van die richtlijn niet mogelijk is indien in dezelfde periode de belastingplichtige goederen heeft geleverd waarvan de plaats is gelegen in de lidstaat van teruggaaf.

⁴⁶³ *Kamerstukken II 2020/21*, 35527, nr. 7, p. 45 (NV II).

toepassing van de platformfictie.⁴⁶⁴ Dit hangt er voornamelijk mee samen dat de belastinggevolgen afhankelijk zijn van het al dan niet gebruikmaken van de bijzondere regelingen, waardoor ten aanzien van één goederenlevering meerdere uitwerkingen mogelijk zijn. Zo is ten aanzien van afstandsverkopen van goederen uit derde landen die worden ingevoerd in de lidstaat van bestemming de afstandsverkopenregeling van artikel 33 van de Btw-richtlijn wel van toepassing als de invoerregeling wordt gebruikt, terwijl de afstandsverkopenregeling niet van toepassing is als de invoerregeling niet wordt gebruikt. De btw-gevolgen ten aanzien van een door een platform gefaciliteerde goederenlevering zijn hiermee afhankelijk van de omstandigheid of het platform zich heeft aangemeld voor de invoerregeling. Hoewel de onzekerheid die hierdoor ontstaat niet sec wordt veroorzaakt door de platformfictie, brengt de platformfictie door het toevoegen van het platform als extra schakel in de goederenlevering naar mijn mening meer onzekerheid omtrent de belastinggevolgen met zich.

Ook naast de facultatieve bijzondere regelingen zijn de nieuwe regels omtrent de platformfictie met name voor platforms niet eenvoudig. Aan de verschillende goederenleveringen die het platform faciliteert, zijn immers verschillende belastinggevolgen verbonden. Zo wordt een platform enkel een gelijkgestelde leverancier voor btw-doeleinden indien het platform een van de twee genoemde leveringen in artikel 14bis van de Btw-richtlijn faciliteert. Hierdoor moet het platform per gefaciliteerde goederenverkoop onderzoeken of de platformfictie van toepassing is. Bovendien kan vanwege deze gedifferentieerde wetgeving de situatie ontstaan dat de intrinsieke waarde van de goederen op het moment van betaling minder dan EUR 150 bedraagt en op het moment van invoer meer dan EUR 150 bedraagt, bijvoorbeeld vanwege wisselkoersverschillen.⁴⁶⁵ Aangezien het platform op het moment van de aanvaarding van de betaling de btw op de B2C-levering verschuldigd wordt, is in dat geval ten onrechte de platformfictie toegepast.⁴⁶⁶ De platformfictie is namelijk alleen van toepassing als de intrinsieke waarde van het goed zowel op het moment van de levering als op het moment van invoer niet meer dan EUR 150 bedraagt.⁴⁶⁷ Dit voorbeeld dient ter illustratie van de ingewikkelde situaties die vanwege de platformfictie kunnen ontstaan. Daar komt bij dat de nieuwe btw-regeling voor platforms een fictie betreft, waardoor de btw-gevolgen afwijken van de commerciële en economische realiteit.⁴⁶⁸ Dat vormt op zichzelf al een ingewikkelde factor voor platforms.

Bovendien draagt de formulering van het begrip 'faciliteren' niet bij aan de zekerheid en eenvoud.⁴⁶⁹ In artikel 5ter van de Btw-uitvoeringsverordening wordt naast een globale definitie van dit begrip voornamelijk aangegeven wanneer *geen* sprake is van faciliteren. Dat is het geval als cumulatief aan de drie eerdergenoemde voorwaarden is voldaan.⁴⁷⁰ In de *explanatory notes* wordt benadrukt dat reeds wanneer aan één van de negatief geformuleerde voorwaarden niet is voldaan, de uitzondering van de platformfictie niet van toepassing is. Door deze negatieve formulering van het begrip 'faciliteren' blijft in veel scenario's onduidelijk of sprake is van faciliteren door het platform.⁴⁷¹ Deze definitie van dit centrale begrip binnen de platformfictie voldoet daarmee niet aan de door het HvJ EU

⁴⁶⁴ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 11-33 en p. 90-107.

⁴⁶⁵ NOB-commentaar Wet implementatie richtlijnen elektronische handel (35527), 8 september 2020, p. 5.

⁴⁶⁶ NOB-commentaar Wet implementatie richtlijnen elektronische handel (35527), 8 september 2020, p. 5.

⁴⁶⁷ *Kamerstukken II 2019/20, 35527, nr. 3, p. 24 (MvT).*

⁴⁶⁸ Papis-Almansa, *ERA Forum: Journal of the Academy of European Law* 2019/20, p. 218-219.

⁴⁶⁹ Sparidis & Middelburg, *WFR* 2021/119, p. 849.

⁴⁷⁰ Zie paragraaf 5.3.

⁴⁷¹ Sparidis & Middelburg, *WFR* 2021/119, p. 849.

geformuleerde eisen dat sprake moet zijn van een ondubbelzinnige, duidelijke en nauwkeurige formulering in de wet.

Daarnaast valt op dat met de platformfictie een geheel nieuwe fictie binnen de Btw-richtlijn is geïntroduceerd. Hierbij is niet bij de reeds bestaande commissairfictie van artikel 14, tweede lid, onderdeel c, en artikel 28 van de Btw-richtlijn aangesloten.⁴⁷² Dit vormt een tegenstelling ten opzichte van de regeling voor platforms inzake digitale diensten uit artikel 9bis van de Btw-uitvoeringsverordening, die expliciet bij artikel 28 van de Btw-richtlijn aansluit. In artikel 14bis van de Btw-richtlijn wordt daarentegen een zelfstandige fictie geïntroduceerd, die niet aansluit bij het 'handelen in eigen naam maar voor rekening van een ander' uit de commissairfictie.⁴⁷³ Hoewel naar mijn mening uit de werking van de platformfictie duidelijk blijkt dat dit een zelfstandige fictie betreft op grond waarvan enkel sprake is van een levering aan en door het platform en het platform niet wordt beschouwd als commissair, kan hieraan getwijfeld worden doordat de voorwaarden enigszins overeenkomen met de fictie uit artikel 9bis van de Uitvoeringsverordening.⁴⁷⁴ Bovendien is door de Europese wetgever niet expliciet aangegeven dat met de platformfictie in artikel 14bis van de Btw-richtlijn niet wordt aangesloten bij de commissairfictie.⁴⁷⁵ Ik ben het dan ook met Van Doesum eens dat een gebrek aan duidelijkheid hierover de zekerheid en eenvoud van de regelgeving niet bevordert.⁴⁷⁶

Tot slot wijzen Verbaan en Dirks erop dat de bewijslast die voortvloeit uit het bewijsvermoeden aangaande de status van de onderliggende leverancier en de afnemer uit artikel 5quinquies van de Btw-uitvoeringsverordening een open norm vormt die discussies kan opleveren.⁴⁷⁷ Er is immers in het betreffende artikel niet gespecificeerd wie moet bewijzen dat het platform over informatie beschikt waaruit het tegendeel blijkt. Ook uit de *explanatory notes* volgt niet op wie de bewijslast rust. Wel volgt uit de *explanatory notes* dat het platform over een controleprocedure moet beschikken om bij te houden of een onderliggende leverancier die verklaart als niet-belastingplichtige op te treden, niet alsnog de status van belastingplichtige verkrijgt.⁴⁷⁸ Hieruit blijkt dat het platform in ieder geval niet stil kan zitten ten aanzien van het vaststellen van de status van de onderliggende leverancier. Dit neemt echter niet weg dat over de bewijslast niets is geregeld en deze regeling daarmee niet ondubbelzinnig is geformuleerd. Bovendien bestaat zoals eerder genoemd vanwege dit bewijsvermoeden het risico dat C2C-transacties onder de reikwijdte van de btw worden gebracht. Aangezien dit zonder de platformfictie niet het geval zou zijn en hierop door de onderliggende niet-belastingplichtige leverancier mogelijk niet wordt geanticipeerd, kan dit tot rechtsonzekerheid leiden.⁴⁷⁹ Terwijl dit bewijsvermoeden nu juist onder meer in het leven is geroepen om platforms rechtszekerheid te bieden, betwijfel ik of dit niet meer rechtsonzekerheid met zich brengt.

⁴⁷² Van Doesum, *WFR* 2020/210, p. 1441.

⁴⁷³ Van Doesum, *WFR* 2020/210, p. 1442.

⁴⁷⁴ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 36-37.

⁴⁷⁵ Van Doesum, *WFR* 2020/210, p. 1442-1443.

⁴⁷⁶ Van Doesum, *WFR* 2020/210, p. 1443.

⁴⁷⁷ Verbaan & Dirks, *NLF-W* 2020/9, par. 5.4.

⁴⁷⁸ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 28.

⁴⁷⁹ Middelburg, *WFR* 2020/19, p. 124.

6.2.4 Effectiviteit en rechtvaardigheid

Met betrekking tot het beginsel aangaande de effectiviteit en rechtvaardigheid van belastingwetgeving is het van belang dat de platformfictie in staat is haar doelen te bereiken, waarbij onder meer belastingontwijking en -ontduiking dienen te worden vermeden. Een van de achterliggende doelen van het totale pakket aan nieuwe btw-e-commerceregels is het tegengaan van fraude. Middelburg is van mening dat het risico op fraude door middel van onderwaardering van goederen uit derde landen ten gevolge van de invoering van de platformfictie afneemt, aangezien de verantwoordelijkheid voor de heffing bij de platforms is gelegd en de platforms, mits zij beschikken over een betalingsfunctie, op de hoogte zijn van de verkoopprijzen.⁴⁸⁰ Verbaan en Dirks stellen daarentegen dat niet alle fraudevarianten met de platformfictie zijn opgelost, aangezien sommige platforms afhankelijk zijn van de informatie van de onderliggende leveranciers, welke informatie al dan niet opzettelijk onjuist kan zijn.⁴⁸¹ Ik ben het met Middelburg eens dat het risico op fraude door middel van onderwaardering door de invoering van de platformfictie is afgenomen, onder de belangrijke kanttekening dat het platform zelf beschikt over de benodigde informatie. Ook vindt er waarschijnlijk minder feitelijke niet-heffing plaats, aangezien de onderliggende niet in de Unie gevestigde leveranciers, die onder de oude regelgeving op frauduleuze wijze konden ontkomen aan de betaling van btw op hun afstandsverkopen binnen de Europese Unie, niet langer de belastingplichtigen zijn. In plaats daarvan draagt het platform nu de btw af, wat de effectiviteit van de regelgeving ten goede komt.⁴⁸²

Echter, met de invoering van de platformfictie zijn ook nieuwe risico's op fraude ontstaan. Dit hangt samen met de invoerregeling, op grond waarvan een vrijstelling bij invoer wordt verleend indien bij de douane een speciaal i-OSS-btw-identificatienummer wordt getoond. Wanneer goederen via een platform worden verkocht en de platformfictie van toepassing is, dient het i-OSS-btw-identificatienummer van het platform te worden getoond aan de grens. De vrijstelling bij invoer wordt dan verleend onder de aanname dat de btw op de B2C-levering later via de OSS-aangifte door de houder van het nummer zal worden aangegeven. In de praktijk zal het platform dit nummer aan de onderliggende leverancier moeten verstrekken, aangezien laatstgenoemde doorgaans de aangifte ten invoer indient.⁴⁸³ Echter, hierbij ontstaat het risico dat de onderliggende leveranciers dit nummer ook gebruiken bij de invoer van goederen die zij direct, zonder tussenkomst van het platform, aan consumenten in de Europese Unie verkopen.⁴⁸⁴ In dat geval verkrijgen de onderliggende leveranciers onterecht een vrijstelling bij invoer en zal het platform als houder van het i-OSS-btw-identificatienummer verantwoordelijk worden gehouden voor de voldoening van de btw op de goederenlevering. Volgens de *explanatory notes* dient het platform zelf strikte voorschriften vast te stellen met de onderliggende leveranciers ter voorkoming van misbruik van het i-OSS-btw-identificatienummer en hier eventuele sancties aan te verbinden.⁴⁸⁵ Ook blijkt uit de *explanatory notes* dat de Europese Unie op middellange termijn werkt aan een systeem van directe informatie-uitwisseling tussen platforms en douaneautoriteiten, waardoor platforms niet langer afhankelijk zullen

⁴⁸⁰ Middelburg, *WFR* 2020/19, p. 124.

⁴⁸¹ Verbaan & Dirks, *NLF-W* 2020/9, par. 5.4.

⁴⁸² Middelburg, *WFR* 2020/19, p. 124.

⁴⁸³ Lamensch, *IVM* 2018/2, p. 49.

⁴⁸⁴ Lamensch, *IVM* 2018/2, p. 49.

⁴⁸⁵ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 83.

zijn van de zorgvuldigheid van de onderliggende leveranciers.⁴⁸⁶ Dat neemt echter op dit moment het risico op misbruik van de i-OSS-btw-identificatienummers van platforms niet weg.

Het misbruik van i-OSS-btw-identificatienummers wordt gepoogd tegen te gaan door middel van maandelijkse listings, waarbij lidstaten de totale waarde van de goederen die gedurende een maand voor elk toegekend i-OSS-btw-identificatienummer onder de invoerregeling zijn ingevoerd, moeten noteren.⁴⁸⁷ Ook ten aanzien van deze controlemaatregel kan echter worden getwijfeld aan de effectiviteit ervan.⁴⁸⁸ Zo wijst Lamensch erop dat een dergelijk controlesysteem alleen werkt als de juistheid van de doorgegeven waarde van de goederen bij de grens wordt gecontroleerd.⁴⁸⁹ Anders kan immers evenwel de situatie zich voordoen dat een product onder de invoerregeling en in de maandelijkse listing voor EUR 5 wordt aangegeven, terwijl de daadwerkelijke waarde van het product EUR 50 bedraagt. Daarnaast kan de vergelijking tussen de aangegeven waarde in de i-OSS-aangifte en in de maandelijkse listing minder relevant zijn vanwege het mogelijke tijdsverschil tussen het moment van invoer en de i-OSS-aangifte.⁴⁹⁰ Ook wordt in dit controlesysteem geen rekening gehouden met retourzendingen die niet worden teruggezonden naar het derde land, maar in de Europese Unie worden opgeslagen of vernietigd.⁴⁹¹ Om deze redenen acht ik de maandelijkse listing dan ook geen geschikt middel om het misbruik van de i-OSS-btw-identificatienummers tegen te gaan.

Ook kan getwijfeld worden aan de effectiviteit van de platformfictie vanwege de keuze die platforms blijken te hebben om de btw-plicht ten aanzien van gefaciliteerde afstandsverkopen van goederen uit derde landen op zich te nemen. Zoals uiteengezet in paragraaf 5.4.2 krijgen platforms die kiezen voor de invoerregeling wel te maken met een dergelijke btw-plicht, terwijl platforms die geen gebruik maken van de invoerregeling die btw-plicht niet hebben, mits de consument door de betreffende lidstaat is aangewezen als degene die de invoer-btw moet voldoen. In laatstgenoemd geval is de consument degene die de invoer-btw moet betalen. Merx merkt op dat deze keuzemogelijkheid niet overeenkomt met het doel van de platformfictie om de administratieve lasten van leveranciers, belastingautoriteiten en consumenten te verminderen.⁴⁹² Deze keuzemogelijkheid lijkt het gevolg te zijn van een ongelukkige samenloop van enerzijds de vrijblijvendheid om gebruik te maken van de invoerregeling en anderzijds de vrijheid van lidstaten om de persoon aan te wijzen die de invoer-btw moet voldoen. Deze twee facultatieve bepalingen doen daarmee naar mijn mening afbreuk aan de effectiviteit van de platformfictie.

Ook de boekhoudplicht waar een niet in de Unie gevestigd platform onder omstandigheden onderuit komt, draagt niet bij aan de effectiviteit. Deze boekhoudplicht heeft namelijk als doel de juistheid van de aangegeven btw ter zake van de B2C-levering te controleren.⁴⁹³ Wanneer het platform geen gebruik maakt van de invoerregeling, is de betaalde invoer-btw en de bijbehorende boekhoudkundige

⁴⁸⁶ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 83.

⁴⁸⁷ Artikel 17, lid 1, onderdeel e, van Verordening (EU) 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking).

⁴⁸⁸ Scarcella, *Computer Law & Security Review* 2020/36, p. 14.

⁴⁸⁹ Lamensch, *IWM* 2018/2, p. 49.

⁴⁹⁰ Lamensch, *IWM* 2018/2, p. 49.

⁴⁹¹ Lamensch, *IWM* 2018/2, p. 49.

⁴⁹² Merx, *NLF-W* 2021/11, par. 4.

⁴⁹³ Merx, *NLF-W* 2021/11, par. 4.

verplichting de enige mogelijkheid waarmee lidstaten kunnen controleren of sprake is van onderwaardering of andere vormen van fraude. Nu niet in de Unie gevestigde platforms onder deze boekhoudkundige verplichting uit kunnen komen, wordt het doel van deze boekhoudkundige verplichting niet geheel bereikt.

Daarnaast levert de boekhoudverplichting en de daarbij behorende bewaartermijn van tien jaar strijdigheid op met het beginsel aangaande de effectiviteit en rechtvaardigheid. Het zal namelijk niet eenvoudig zijn data gedurende tien jaren toegankelijk te houden.⁴⁹⁴ Ook het terugvinden van data wanneer een lidstaat deze data opvraagt, zal niet gemakkelijk zijn.⁴⁹⁵ De vraag die hierbij opkomt, is of deze bewaartermijn noodzakelijk is om het doel ervan, een effectieve inning van de btw, te bereiken.⁴⁹⁶ In Nederland is de bewaartermijn gewoonlijk zeven jaar.⁴⁹⁷ Ook in een aantal andere EU-lidstaten is de bewaartermijn korter dan tien jaar.⁴⁹⁸ Indien het platform enkel belaste prestaties verricht in dergelijke EU-lidstaten, gaat de bewaartermijn van tien jaar in feite verder dan voor een effectieve inning van btw nodig is.⁴⁹⁹ Deze lidstaten achten zelf immers een kortere bewaartermijn toereikend om dat doel te bereiken. Overigens verdient het opmerking dat de bewaartermijn voor belastingplichtigen die gebruikmaken van de OSS ook tien jaar is.⁵⁰⁰ Het gebruik van de OSS is echter facultatief, terwijl de bewaartermijn van tien jaar voor platforms in alle gevallen geldt, ongeacht of gebruik wordt gemaakt van een bijzondere regeling.⁵⁰¹

Verder roept de toegenomen administratieve last voor platforms vragen op met betrekking tot de proportionaliteit, met name voor platforms die niet zijn betrokken bij de betaling. Deze platforms zullen de btw zelf moeten innen bij de leverancier, terwijl een van de redenen van de invoering van de platformfictie nu juist was dat het in de praktijk lastig bleek te zijn om de btw bij de onderliggende leveranciers te innen.⁵⁰² Het is aannemelijk dat platforms ook tegen dit probleem aanlopen, waarbij platforms desondanks verantwoordelijk blijven voor de voldoening van de btw.⁵⁰³ Naar mijn mening is deze last voor platforms niet evenwichtig aan het doel van de invoering van de platformfictie. Bovendien zijn niet alleen platforms die niet zijn betrokken bij de betaling sterk afhankelijk van de naleving van derden. Platforms zullen namelijk ook indien zij wel zijn betrokken bij de betaling over het algemeen de btw moeten voorfinancieren, nu de belaste prestaties plaatsvinden op het moment van de *aanvaarding* van de betaling.⁵⁰⁴ Ook bij retourzendingen kunnen platforms met hoge administratieve lasten te maken krijgen. Platforms zullen in dat geval de btw moeten terugbetalen aan de consument.⁵⁰⁵ Daar komt bovenop dat afhankelijk van het businessmodel van het platform de

⁴⁹⁴ Heezen, Merx & Schrijver 2021, p. 99.

⁴⁹⁵ Heezen, Merx & Schrijver 2021, p. 99.

⁴⁹⁶ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 44.

⁴⁹⁷ Art. 34, lid 1, Wet OB 1968 jo. art. 31 Uitv.besch. OB 1968 jo. art. 52, lid 4, AWR 1959.

⁴⁹⁸ Volgens de 'Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2020' van EY waren dit in april 2020 België (p. 164), Bulgarije (p. 213), Cyprus (p. 329), Denemarken (p. 368), Estland (p. 424), Frankrijk (p. 471), Griekenland (p. 520), Hongarije (p. 561), Ierland (p. 610), Italië (p. 622), Letland (p. 746), Malta (p. 837), Oostenrijk (p. 84), Polen (p. 1031), Spanje (p. 1216) en Zweden (p. 1235).

⁴⁹⁹ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 44.

⁵⁰⁰ Art. 369, lid 2, en art. 369duodecies, lid 2, Btw-richtlijn.

⁵⁰¹ Zie ook Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 44.

⁵⁰² Lamensch, *IVM* 2018/2, p. 48; Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 40.

⁵⁰³ Lamensch, *IVM* 2018/2, p. 48.

⁵⁰⁴ Bakker & Potma, *EC Tax Review* 2020/3, p. 128.

⁵⁰⁵ Lamensch, *IVM* 2018/2, p. 48; Verbaan & Dirks, *NLF-W* 2020/9, par. 5.4.

retourzendingen mogelijk buiten het platform om gaan, zodat het platform eerst de creditnota's bij de onderliggende leverancier moet opvragen alvorens het platform de reeds betaalde btw bij de belastingautoriteiten kan terugvragen.⁵⁰⁶ Nu ongeveer 30% van de goederen wordt geretourneerd, kan dit een aanzienlijke last teweegbrengen.⁵⁰⁷

Ten slotte is de verantwoordelijkheid voor platforms om zorg te dragen voor de juistheid van de btw-aangifte naar mijn mening niet onder alle omstandigheden verenigbaar met het proportionaliteitsbeginsel. Hoewel een aansprakelijkheidsbeperking is opgenomen voor situaties waarin het platform afhankelijk is van informatie van derden welke informatie zonder medeweten van het platform onjuist blijkt te zijn, zal het in de praktijk lastig zijn een geslaagd beroep op deze aansprakelijkheidsbeperking te doen. Een platform moet in dat geval immers voldoen aan de drie cumulatieve voorwaarden van artikel 5quater van de Btw-uitvoeringsverordening. Een van deze voorwaarden is dat het platform moet kunnen bewijzen dat het niet wist of had kunnen weten dat de verkregen informatie onjuist was. Echter, bewijzen dat je iets niet wist of had kunnen weten zal in de praktijk zeer lastig of zelfs onmogelijk zijn.⁵⁰⁸ Ook uit de *explanatory notes* en uit het antwoord van de Staatssecretaris van Financiën op het commentaar van de NOB blijkt dat hierbij strenge eisen worden gesteld aan de zorgvuldigheid van het platform zelf.⁵⁰⁹ Hiermee ontstaat in feite een risicoaansprakelijkheid voor het platform, aangezien het platform verantwoordelijk is voor de schade veroorzaakt door een derde, op grond van de hoedanigheid van het platform als gelijkgestelde leverancier.⁵¹⁰ Indien een platform toch kan bewijzen dat het niet wist of had kunnen weten dat de informatie onjuist is, moet ook worden voldaan aan de voorwaarde dat een platform afhankelijk is van informatie van derden. Het is echter onduidelijk onder welke omstandigheden een platform precies afhankelijk is van informatie van derden.⁵¹¹ Wanneer niet aan die voorwaarde is voldaan, is het platform volledig verantwoordelijk voor de btw, ook als het kan aantonen dat het te goeder trouw heeft gehandeld.⁵¹² Op basis van het voorgaande acht ik deze risicoaansprakelijkheid van platforms niet verenigbaar met het proportionaliteitsbeginsel.

6.2.5 Flexibiliteit

Tot slot wordt de platformfictie getoetst aan het beginsel aangaande de flexibiliteit. Ten aanzien van dit beginsel is van belang dat de belastingwetgeving adaptief is ten opzichte van de technologische en commerciële ontwikkelingen. De platformfictie is ingevoerd in een tijd waarin de elektronische handel, mede wegens de COVID-19-crisis, steeds meer toeneemt. Ook neemt het aantal webwinkels steeds sneller toe.⁵¹³ Deze groei zal vermoedelijk de komende jaren blijven aanhouden, aangezien steeds meer fysieke winkels verdwijnen.⁵¹⁴ Onder deze omstandigheden kan worden gesteld dat de platformfictie bijdraagt aan de toekomstbestendigheid van de belastingwetgeving, aangezien een

⁵⁰⁶ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 40.

⁵⁰⁷ Lamensch, *IVM* 2018/2, p. 48.

⁵⁰⁸ Merx, *FED* 2020/35, p. 8; Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Implementatie btw elektronische handel, 29 oktober 2019, p. 4.

⁵⁰⁹ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 25; *Kamerstukken II* 2020/21, 35527, nr. 7, p. 41-42 (NV II).

⁵¹⁰ Merx, *FED* 2020/35, p. 8.

⁵¹¹ Papis-Almansa, *ERA Forum: Journal of the Academy of European Law* 2019/20, p. 221.

⁵¹² Papis-Almansa, *ERA Forum: Journal of the Academy of European Law* 2019/20, p. 221.

⁵¹³ Zie bijvoorbeeld 'Ondanks corona 68 duizend bedrijven erbij in 2020', *cbs.nl*, 20 januari 2021.

⁵¹⁴ 'Aantal fysieke winkels in Nederland blijft gestaag slinken', *trouw.nl*, 20 april 2021.

gedeelte van de toenemende belastingplichtigen wordt ondervangen doordat met betrekking tot het heffen van btw wordt aangeknoopt bij de platforms. Dit geldt echter niet indien de directe verkopen substantieel zullen toenemen ten opzichte van de verkopen via platforms.⁵¹⁵ Daarnaast kunnen de in dit hoofdstuk genoemde knelpunten mogelijk met behulp van technologie worden opgelost. Hier zal in paragraaf 6.4 verder op worden ingegaan.

6.3 Algehele beoordeling

Uit de voorgaande paragrafen volgt dat regelgeving omtrent de platformfictie niet volledig voldoet aan de beginselen van adequate belastingwetgeving. De algehele beoordeling van deze regelgeving zoals afgeleid uit de voorgaande paragrafen is weergegeven in de testkaart in figuur 11. Hierin is te zien dat de platformfictie een lage/medium waardering heeft met betrekking tot de neutraliteit, een lage waardering met betrekking tot de zekerheid en eenvoud en een lage waardering met betrekking tot de effectiviteit en rechtvaardigheid. Daarentegen heeft de platformfictie een medium/hoge waardering met betrekking tot de efficiëntie en een medium/hoge waardering met betrekking tot de flexibiliteit. Ook volgt uit de testkaart en uit de voorgaande paragrafen dat de knelpunten omtrent de platformfictie voornamelijk samenhangen met de ruime reikwijdte van het begrip ‘faciliteren’, de afhankelijkheid van het platform van de zorgvuldigheid van de onderliggende leveranciers en de hoge administratieve lasten voor platforms. Daarnaast blijkt dat het bewijsvermoeden aangaande de status van de leverancier en de afnemer rechtsonzekerheid met zich kan brengen en dat de keuzemogelijkheid voor platforms om de btw-plicht ten aanzien van afstandsverkopen van goederen uit derde landen op zich te nemen afbreuk doet aan de effectiviteit. Ook is de bewaartermijn van de boekhouding voor platforms onder omstandigheden disproportioneel en ontstaan er nieuwe risico’s op fraude door de samenloop van de platformfictie en de invoerregeling, met name het oneigenlijk gebruik van i-OSS-btw-identificatienummers. Verder draagt de aangifte- en registratieverplichting voor niet in de Unie gevestigde leveranciers niet bij aan de efficiëntie. Bovendien kan in het algemeen worden gesteld dat de complexiteit van de gedifferentieerde wetgeving aangaande de platformfictie de zekerheid en eenvoud en de neutraliteit ervan niet bevordert. In de volgende paragraaf wordt uiteengezet of en hoe deze knelpunten kunnen worden aangepakt.

⁵¹⁵ Merx 2020, p. 71; Lamensch e.a., *World Tax Journal* 2021/3, par. 3.2.

	Waardering	Toelichting	Sterke punten	Zwakke punten	Uitdagingen
Neutraliteit	Laag/Medium	Hoewel sommige vormen van concurrentievervalsing worden opgelost, ontstaan er ook nieuwe vormen van concurrentievervalsing. Dit werkt vooral in het voordeel van de grootste, bekende, platforms.	<ul style="list-style-type: none"> - Afstemming met andere landen - Minder fraude door niet in de Unie gevestigde leveranciers 	<ul style="list-style-type: none"> - Mogelijke concurrentievervalsing tussen niet in de Unie gevestigde en wel in de Unie gevestigde onderliggende leveranciers - Discrepancie tussen niet in de Unie gevestigde en wel in de Unie gevestigde platforms - Mogelijke concurrentievervalsing tussen platforms met een marktleinmodel en een franchisemodel - Mogelijke concurrentievervalsing tussen grote en kleine platforms - Cumulatie van btw bij toepassing op C2C-leveringen 	Zijn we straks gebonden aan de macht van de grootste platforms?
Efficiëntie	Medium/Hoog	Efficiëntie aan de kant van de overheid neemt toe, maar compliance kosten voor platforms nemen ook toe. De regeling is efficiënt voor zover het platform zelf over de informatie beschikt.	<ul style="list-style-type: none"> - Minder administratieve lasten voor de belastingautoriteiten - Minder belastingplichtigen - Hogere compliance - Bijzondere regelingen 	<ul style="list-style-type: none"> - Voordelen teniet gedaan wanneer meer directe verkopen plaatsvinden - Hoge compliance kosten van platforms - Ruime reikwijdte van het begrip 'faciliteren' - Tekortkomingen van bijzondere regelingen - Aangifte- en registratieverplichting in de Europese Unie voor niet in de Unie gevestigde leveranciers 	Er vindt een afweging plaats binnen de efficiëntie tussen administratieve lasten voor belastingautoriteiten en voor platforms.
Zekerheid en eenvoud	Laag	De regelgeving is met name te ingewikkeld.		<ul style="list-style-type: none"> - Verschillende btw-gevolgen door facultatief gebruik van bijzondere regelingen - Platform moet per transactie onderzoeken of platformfictie van toepassing is - Onduidelijke reikwijdte van het begrip 'faciliteren' - Verschil met commissionairsfictie - Open norm van het bewijsvermoeden en mogelijke toepassing op C2C-leveringen 	

Effectiviteit en rechtvaardigheid	Laag	Het doel betreffende het tegengaan van fraude wordt niet geheel behaald, doordat er nieuwe vormen van fraude ontstaan. Daarnaast zijn de administratieve lasten en de risicoaansprakelijkheid voor platforms onder omstandigheden disproportioneel.	<ul style="list-style-type: none"> - Lager risico op onderwaardering - Lager risico op fraude door niet in de Unie gevestigde leveranciers 	<ul style="list-style-type: none"> - Niet alle fraudevarianten zijn opgelost, gezien de afhankelijkheid van platforms van de informatie van de onderliggende leveranciers - Fraude met i-OSS-btw-identificatienummer en het gebrek aan effectiviteit van de maandelijkse listings om dit tegen te gaan - Keuze van platforms voor btw-plicht ten aanzien van afstandsverkoop van goederen uit derde landen - Keuze voor boekhoudplicht door niet in de Unie gevestigde platforms - Bewaartermijn boekhouding - Hoge administratieve lasten, met name voor platforms die niet betrokken zijn bij de betaling en de btw moeten innen bij de onderliggende leverancier - Risicoaansprakelijkheid van platforms 	De voornaamste uitdaging is het tegengaan van nieuwe vormen van fraude.
Flexibiliteit	Medium/Hoog		<ul style="list-style-type: none"> - Mogelijke toename van het aantal verkopers via platforms in de komende jaren 	<ul style="list-style-type: none"> - Mogelijke toename van het aantal directe verkopen 	Kansen kunnen worden benut door problemen op te lossen met behulp van technologie.

Figuur 11. Testkaart wetgeving platformfictie

6.4 Aanpassingen

Het eerste knelpunt dat naar mijn mening dient te worden aangepakt, is de reikwijdte van het begrip 'faciliteren'. Zoals reeds uiteengezet, brengt de negatieve formulering van de cumulatieve voorwaarden rechtsonzekerheid met zich. In de Australische platformfictie komen dezelfde negatief geformuleerde cumulatieve voorwaarden terug, met daarbovenop twee documentatieverplichtingen voor het geval dat geen sprake is van 'faciliteren'.⁵¹⁶ De eerste documentatieverplichting houdt in dat een document aan de ontvanger van de goederen moet worden verstrekt waarop de levering en de onderliggende leverancier als leverancier worden geïdentificeerd.⁵¹⁷ De tweede documentatieverplichting houdt in dat de onderliggende leverancier en het platform schriftelijk moeten zijn overeengekomen dat de onderliggende leverancier degene is die de omzetbelasting op de

⁵¹⁶ Australian Taxation Office, Law Companion Ruling - LCR 2018/2: GST on supplies made through electronic distribution platforms, <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=COG/LCR20182/NAT/ATO/00001>, par. 70.

⁵¹⁷ Australian Taxation Office, Law Companion Ruling - LCR 2018/2: GST on supplies made through electronic distribution platforms, par. 95.

betreffende levering zal voldoen.⁵¹⁸ Dit kan bijvoorbeeld zijn afgesproken in de voor de onderliggende leverancier geldende voorwaarden om van het platform gebruik te maken.⁵¹⁹

Deze documentatieverplichtingen tonen gelijkenissen met de documentatieverplichtingen ten aanzien van de in 2015 in werking getreden regeling voor platforms door wiens tussenkomst digitale diensten worden verricht. De Australische platformfictie is vermoedelijk op deze Unierechtelijke regeling voor platforms die tussenkomen bij de verlening van digitale diensten gebaseerd, aangezien de Australische regeling drie jaar later is ingevoerd en de vereisten grotendeels overeenkomen. In artikel 9bis van de Btw-uitvoeringsverordening is een weerlegbaar bewijsvermoeden opgenomen voor platforms die tussenkomen bij het verrichten van digitale diensten aan consumenten. Op grond van dit bewijsvermoeden worden dergelijke platforms geacht op te treden als commissionair in de zin van artikel 28 van de Btw-richtlijn, waardoor de platforms geacht worden de digitale dienst zelf te hebben afgenomen en vervolgens aan de consument te hebben verricht.⁵²⁰ Dit bewijsvermoeden kan worden weerlegd. Bij deze weerlegging spelen de documentatieverplichtingen een rol.⁵²¹ Zo volgt uit het slot van de eerste alinea van artikel 9bis van de Btw-uitvoeringsverordening dat de oorspronkelijke dienstverrichter uitdrukkelijk door het tussenkomende platform moet zijn aangewezen als degene die de dienst aan de consument verricht en dat dit bovendien duidelijk moet blijken uit de contractuele regelingen tussen de partijen. Uit de tweede alinea van artikel 9bis van de Btw-uitvoeringsverordening volgt vervolgens dat voor het 'uitdrukkelijk aanwijzen' is vereist dat zowel in de factuur die wordt opgemaakt of beschikbaar wordt gesteld door de tussenkomende platforms, als in de rekening die of het betalingsbewijs dat wordt opgemaakt of ter beschikking wordt gesteld aan de afnemer, de dienstverrichter en de dienst staan vermeld. Hierbij heeft de vereiste vermelding in de factuur betrekking op de B2B-transactie(s) in de transactieketen en de vermelding in de rekening of het betalingsbewijs betrekking op de B2C-transactie.⁵²²

Hieruit volgt dat de achtergrond van de additionele documentatieverplichtingen is dat deze oorspronkelijk dienen als schriftelijk bewijs aangaande het weerleggen van het bewijsvermoeden van artikel 9bis van de Btw-uitvoeringsverordening. Daarnaast zijn deze documentatieverplichtingen ontstaan in de context van digitale diensten, welke context gekenmerkt wordt door lange transactieketens die kunnen bestaan uit veel verschillende (internationale) partijen.⁵²³ Zeker in die context is het extra van belang om in iedere keten van de transactie duidelijk de dienstverrichter te identificeren. Ondanks dat deze lange transactieketens in mindere mate spelen in de context van afstandsverkopen en dat de platformfictie voor afstandsverkopen niet is geformuleerd als een

⁵¹⁸ Australian Taxation Office, Law Companion Ruling - LCR 2018/2: GST on supplies made through electronic distribution platforms, par. 97.

⁵¹⁹ Australian Taxation Office, Law Companion Ruling - LCR 2018/2: GST on supplies made through electronic distribution platforms, par. 98.

⁵²⁰ Merx, *WFR* 2014/1315, par. 1.

⁵²¹ De andere voorwaarden voor de weerlegging laat ik hier buiten beschouwing. Zie voor de andere voorwaarden Toelichting op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_nl_0.pdf, p. 26.

⁵²² Toelichting op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, p. 34.

⁵²³ Toelichting op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, p. 23; Grambeck, *IVM* 2013/4, par. 3.3.

weerlegbaar bewijsvermoeden, kunnen de documentatieverplichtingen ook in die context van belang zijn. Zo wordt in de Australische uitwerking van de platformfictie door de documentatieverplichtingen een deel van de rechtsonzekerheid weggenomen, aangezien op die manier voor alle partijen bij de transactie duidelijk is wie de omzetbelasting op de goederenlevering voldoet. Een toevoeging van deze twee documentatieverplichtingen in artikel 5ter, tweede alinea, van de Btw-uitvoeringsverordening zou dan ook een deel van het knelpunt omtrent de onduidelijke reikwijdte van het begrip ‘faciliteren’ kunnen wegnemen.

Een andere wijze waarop deze rechtsonzekerheid kan worden weggenomen, is door aan te sluiten bij het begrip ‘faciliteren’ zoals dit in de wetgeving in het Verenigd Koninkrijk is geformuleerd. In het Verenigd Koninkrijk zijn de cumulatieve voorwaarden waaronder een platform wordt geacht een transactie te faciliteren op tegengestelde wijze geformuleerd, waarbij een platform cumulatief moet zijn betrokken bij het bepalen van de algemene voorwaarden waaronder de goederenlevering wordt verricht, bij het verwerken of het faciliteren van de verwerking van de betaling voor de goederen en bij de bestelling of de aflevering van de goederen.⁵²⁴ Deze formulering van het begrip ‘faciliteren’ is naar mijn mening duidelijker, aangezien hier geen gebruik wordt gemaakt van een dubbele ontkenning. Vanwege deze duidelijkere bewoordingen zal deze formulering in de praktijk vermoedelijk tot minder discussie leiden dan de Europese variant ervan, zodat in hogere mate wordt voldaan aan het beginsel aangaande de zekerheid en eenvoud van belastingwetgeving.⁵²⁵ Daarnaast brengt deze formulering een engere reikwijdte van het faciliteringsbegrip met zich, aangezien cumulatief aan de hiervoor genoemde voorwaarden moet zijn voldaan, terwijl in de Europese variant reeds sprake is van faciliteren indien slechts aan één van deze voorwaarden is voldaan. In het Verenigd Koninkrijk moeten platforms dan ook meer betrokken zijn bij de transactie om onder de platformfictie te vallen. Dit komt ook het neutraliteitsbeginsel ten goede, aangezien platforms met een marktpleinmodel vermoedelijk niet zo snel aan deze cumulatieve voorwaarden zullen voldoen. Hierdoor treedt in mindere mate concurrentievervalsing op tussen platforms met een franchisemodel en platforms met een marktpleinmodel.

Daarbovenop verdient het naar mijn mening aanbeveling om aan artikel 5ter van de Btw-uitvoeringsverordening de voorwaarde toe te voegen dat de betaling op het platform moet zijn verricht, waarbij het platform ook daadwerkelijk op enig moment beschikt over de betaling.⁵²⁶ Op die manier zullen de administratieve lasten voor platforms afnemen, aangezien zij dan niet langer de btw bij de onderliggende leveranciers hoeven te innen. Dit zal de proportionaliteit van de regelgeving ten goede komen. Daarentegen zal deze engere reikwijdte van het begrip ‘faciliteren’ de efficiënte en effectieve inning van btw doen afnemen, aangezien elk uitgezonderd platform een forse toename van het aantal belastingplichtigen zal teweegbrengen.⁵²⁷ In dat geval zullen immers de onderliggende leveranciers de btw op de afstandsverkopen moeten voldoen. Ondanks deze toename van het aantal belastingplichtigen, kan deze wijze van btw-inning naar mijn mening alsnog als een efficiëntere wijze van btw-inning worden beschouwd dan wanneer de btw wordt geïnd van platforms die in eerste instantie niet over de betaling beschikken.

⁵²⁴ Value Added Tax Act 1994, Section 95A, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>.

⁵²⁵ Sparidis & Middelburg, *WFR* 2021/119, p. 851.

⁵²⁶ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 42.

⁵²⁷ Lock e.a., *MBB* 2019/1, p. 40.

Mijns inziens is het op grond van het voorgaande van belang om aan artikel 5ter van de Btw-uitvoeringsverordening de voorwaarde toe te voegen dat de betaling op het platform moet zijn verricht, waarbij het platform ook daadwerkelijk op enig moment beschikt over de betaling. Daarnaast zouden mijns inziens de negatief geformuleerde cumulatieve voorwaarden voor het voldoen aan het begrip ‘faciliteren’ moeten worden aangepast naar het voorbeeld uit het Verenigd Koninkrijk. Wat mij betreft zou artikel 5ter, eerste en tweede alinea, van de Btw-uitvoeringsverordening als volgt moeten luiden:

‘Voor de toepassing van artikel 14 bis van Richtlijn 2006/112/EG wordt onder „faciliteren” verstaan het gebruik van een elektronische interface om een afnemer en een leverancier die goederen te koop aanbiedt via de elektronische interface met elkaar in contact te brengen, resulterend in een goederenlevering via die elektronische interface, *waarbij de betaling via die elektronische interface plaatsvindt en de elektronische interface op enig moment over die betaling beschikt.*

Een belastingplichtige faciliteert een *goederenlevering wanneer* alle volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de belastingplichtige bepaalt *direct of indirect* een van de algemene voorwaarden waaronder de goederenlevering wordt verricht;
- b) die belastingplichtige is *direct of indirect* betrokken bij het verlenen van goedkeuring om de afnemer te factureren voor de gedane betaling;
- c) de belastingplichtige is *direct of indirect* betrokken bij de bestelling of de aflevering van de goederen.’⁵²⁸

Indien de bepaling op deze wijze wordt geformuleerd, zijn de extra documentaire verplichtingen naar Australisch voorbeeld naar mijn mening niet nodig. Wanneer de EU-wetgever daarentegen aan de negatieve formulering van de cumulatieve voorwaarden blijft vasthouden, verdient het aanbeveling om dergelijke documentaire verplichtingen in sub d) en e) van de tweede alinea van artikel 5ter van de Btw-uitvoeringsverordening op te nemen, zodat de rechtszekerheid zoveel mogelijk wordt gewaarborgd.

Het tweede knelpunt dat dient te worden aangepast, is de risicoaansprakelijkheid van platforms en de daarmee samenhangende afhankelijkheid van de zorgvuldigheid van de onderliggende leveranciers. Deze disproportionele risicoaansprakelijkheid kan worden aangepakt door de bewijslast van het ‘niet weten of redelijkerwijs niet kunnen weten’-vereiste uit artikel 5quater van de Btw-uitvoeringsverordening bij de belastingautoriteiten te leggen. Op die manier hoeft het betreffende platform niet langer aan te tonen dat het iets niet wist of kon weten. In plaats daarvan moeten de belastingautoriteiten aantonen dat het platform wel wist of redelijkerwijs kon weten dat de informatie onjuist was. Als gevolg van deze omkering van de bewijslast zullen platforms in mindere mate aansprakelijk zijn voor schade veroorzaakt door derden waar platforms niet bij betrokken zijn. Deze aanpak is bovendien analoog aan de wijze waarop fraude in het kader van intracommunautaire leveringen wordt toegerekend aan derden. Hierbij kan bijvoorbeeld de vrijstelling van de intracommunautaire levering enkel aan de leverancier worden geweigerd als hij wist of redelijkerwijs

⁵²⁸ De door mij aanbevolen aanpassingen zijn gecursiveerd.

kon weten dat sprake was van fraude door een andere partij.⁵²⁹ Daarbij geldt: wie stelt, bewijst.⁵³⁰ Indien de belastingautoriteiten derhalve de toepassing van het nultarief aan de leverancier willen weigeren, dienen zij te bewijzen dat de leverancier wist of had moeten weten dat sprake was van fraude.⁵³¹ Om een dergelijke aanpak ook bij de aansprakelijkheid van platforms voor fraude door de onderliggende leveranciers te bewerkstelligen, zou artikel 5quater van de Btw-uitvoeringsverordening als volgt kunnen luiden:

‘Voor de toepassing van artikel 14 bis van Richtlijn 2006/112/EG is een belastingplichtige die geacht wordt de goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd, niet gehouden meer btw te betalen dan de btw die hij heeft aangegeven en betaald op deze leveringen wanneer alle volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de belastingplichtige is afhankelijk van informatie verstrekt door leveranciers die goederen verkopen via een elektronische interface of door andere derden om de over die leveringen verschuldigde btw correct te kunnen aangeven en betalen;
- b) de in punt a) bedoelde informatie is onjuist,
tenzij de belastingplichtige wist of redelijkerwijs kon weten dat deze informatie onjuist was.’

Hiermee is echter niet de onduidelijkheid omtrent de voorwaarde dat het platform afhankelijk moet zijn van informatie van derden weggenomen. Dit zou kunnen worden opgelost door een definitie van deze afhankelijkheid in bovenstaand artikel op te nemen. Echter, een definitie is vermoedelijk niet toereikend om alle situaties te omvatten waarin een platform afhankelijk is van informatie van derden. Deze afhankelijkheid is namelijk sterk verbonden met de omstandigheden van het geval. De invulling van deze voorwaarde zie ik daarom in de eerste plaats als een taak voor de rechter, die aan de hand van de omstandigheden van het geval onderzoekt of aan deze voorwaarde is voldaan.

Een ander punt dat dient te worden aangepast is het bewijsvermoeden in artikel 5quinquies van de Btw-uitvoeringsverordening, zodat deze bepaling meer in lijn wordt gebracht met het beginsel aangaande de rechtszekerheid. Volgens Middelburg is een manier om dit te bewerkstelligen door aan te sluiten bij het btw-identificatienummer van de onderliggende leverancier.⁵³² Dit houdt in dat wanneer een platform het btw-identificatienummer van de onderliggende leverancier ontvangt, het platform ervan uit mag gaan dat de onderliggende leverancier een ondernemer is voor de btw. Hierbij wordt dus geen bewijsvermoeden gehanteerd, maar wordt eenvoudigweg aangeknoopt bij het btw-identificatienummer van de onderliggende leverancier, waarmee zijn btw-status voor het platform vast komt te staan. Een platform zal waarschijnlijk op basis van zijn boekhoudkundige verplichtingen reeds in het bezit zijn van het btw-identificatienummer van de onderliggende leverancier, mits de onderliggende leverancier over een dergelijk nummer beschikt.⁵³³ Dit zou derhalve geen additionele administratieve lasten voor platforms met zich brengen. Het voordeel van het aanknopen bij iets concreets als het btw-identificatienummer is dat daarmee meer zekerheid bestaat omtrent de status van de onderliggende leverancier, waardoor de platformfictie waarschijnlijk minder snel ten onrechte

⁵²⁹ HvJ EG 21 februari 2008, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105 (*Netto Supermarkt*).

⁵³⁰ Art. 150 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

⁵³¹ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 18 december 2014, C-131/13, C-163/13 en C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda*), r.o. 11.

⁵³² Middelburg, *WFR* 2020/19, p. 125.

⁵³³ Middelburg, *WFR* 2020/19, p. 125.

zal worden toegepast op C2C-leveringen. Toch kan ook met de aanknopng bij het btw-identificatienummer de situatie zich voordoen dat de platformfictie op C2C-leveringen wordt toegepast. Ook een onderliggende leverancier die een btw-identificatienummer heeft verstrekt, kan namelijk een niet-belastingplichtige zijn, bijvoorbeeld omdat deze leverancier intracommunautaire verwervingen moet aangeven en enkel in dat verband een btw-identificatienummer heeft aangevraagd.⁵³⁴ De rechtsonzekerheid en strijd met het neutraliteitsbeginsel door onterechte toepassing op C2C-leveringen wordt door de aansluiting bij het btw-identificatienummer dus niet volledig weggenomen.

Bovendien kan de aansluiting bij het btw-identificatienummer van de onderliggende leverancier fraude in de hand werken, aangezien onderliggende leveranciers op die manier eenvoudig hun btw-identificatienummer voor het platform kunnen achterhouden. In dat geval is de platformfictie niet van toepassing en kan de goederenlevering buiten het zicht van de belastingautoriteiten blijven. De onderliggende leverancier kan zijn goederen dan tegen een lagere prijs verkopen en heeft dus een prikkel om zijn btw-identificatienummer achter te houden. Een van de redenen van de invoering van de platformfictie is juist dat in de praktijk was gebleken dat de onderliggende leveranciers de btw-regels niet altijd op een juiste wijze naleefden. Hoewel platforms een boekhoudplicht hebben en op basis daarvan zullen onderzoeken of de onderliggende leverancier beschikt over een btw-identificatienummer, is het maar de vraag of dit de fraude kan tegengaan. De boekhoudkundige verplichting is dan wel van toepassing op alle door het platform gefaciliteerde goederenleveringen en diensten, maar naar mijn mening moet dit worden opgevat als goederenleveringen en diensten die belastbaar zijn op grond van artikel 2 van de Btw-richtlijn. Dat zijn alleen goederenleveringen en diensten verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige.⁵³⁵ Bovendien hoeft een platform de informatie die het heeft verzameld op basis van de boekhoudkundige verplichtingen niet te rapporteren, maar enkel ter beschikking te stellen als een lidstaat daar om vraagt. Door aan te knopen bij het btw-identificatienummer van de onderliggende leverancier zal dus enerzijds het risico op onterechte toepassing van de platformfictie op C2C-leveringen afnemen, maar zal anderzijds juist het risico op het onterecht achterwege laten van de toepassing van de platformfictie op B2C-leveringen toenemen. Gezien het doel van de invoering van de platformfictie is dit laatste gevolg in het bijzonder ongewenst. Daarmee acht ik de aanknopng bij het btw-identificatienummer van de onderliggende leverancier dan ook niet gewenst. De huidige praktijk, waarbij een platform de onderliggende leverancier als belastingplichtige beschouwt tenzij het platform over tegengestelde informatie beschikt, verdient dan de voorkeur. Overigens dient de bepaling omtrent de tegenstelde informatie naar mijn mening wel te worden aangepast, waar ik verderop in deze paragraaf op terug zal komen.

Daarentegen acht ik de aanknopng bij het btw-identificatienummer van de afnemer wel gewenst. Dit houdt in dat indien de afnemer zijn btw-identificatienummer niet heeft verstrekt, het platform ervan uit mag gaan dat de afnemer geen ondernemer is voor btw-doeleinden. Zoals reeds besproken in paragraaf 5.5, volgt op dit moment reeds uit de *explanatory notes* dat het platform ervan uit mag gaan dat de afnemer een niet-belastingplichtige is indien de afnemer geen btw-identificatienummer aan het platform heeft verstrekt en het platform niet over tegengestelde informatie beschikt.⁵³⁶ Dit volgt echter niet uit de letterlijke tekst van artikel 5quinquies van de Btw-uitvoeringsverordening. Codificatie

⁵³⁴ Art. 2, lid 1, onderdeel b jo. art. 3, lid 1, onderdeel b, jo. art. 3, lid 2, Btw-richtlijn.

⁵³⁵ Art. 2, lid 1, onderdeel a en c, Btw-richtlijn.

⁵³⁶ Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, p. 28.

in de Btw-uitvoeringsverordening verdient echter vanwege het niet-bindende karakter van de *explanatory notes* de voorkeur.

Ook ten aanzien van de platformfictie in het Verenigd Koninkrijk wordt aangesloten bij het btw-identificatienummer van de afnemer, waarbij de platformfictie niet wordt toegepast indien de afnemer zijn btw-identificatienummer aan het platform heeft verstrekt.⁵³⁷ In de Australische wetgeving omtrent de platformfictie wordt bovenop het verstrekken van het btw-identificatienummer van de afnemer aan het platform de eis gesteld dat de afnemer een document aan het platform verstrekt waaruit de inschrijving van de afnemer als btw-geregistreerde blijkt.⁵³⁸ In EU-verband is een dergelijk additioneel document minder noodzakelijk, nu de btw-identificatienummers van belastingplichtigen die binnen de Europese Unie zijn gevestigd reeds kunnen worden gecontroleerd in het VIES-systeem van de Europese Commissie. Deze controle is evenwel slechts effectief indien altijd de naam van de ondernemer verschijnt bij het invoeren van het btw-identificatienummer in dit VIES-systeem, zodat kan worden gecontroleerd dat het nummer daadwerkelijk aan de betreffende ondernemer toebehoort.⁵³⁹

Overigens is aansluiting bij het btw-identificatienummer van de afnemer niet nieuw binnen de Unierechtelijke btw-regels. Dit doet zich namelijk ook voor bij de regels omtrent het bepalen van de plaats van dienst. Hierbij mag de dienstverrichter ervan uitgaan dat zijn afnemer een belastingplichtige is indien de afnemer aan de dienstverrichter zijn btw-identificatienummer verstrekt, tenzij de dienstverrichter over tegengestelde informatie beschikt.⁵⁴⁰ Ook de omgekeerde situatie geldt, waarbij de dienstverrichter ervan uit mag gaan dat de afnemer geen belastingplichtige is, indien de afnemer geen btw-identificatienummer aan de dienstverrichter heeft verstrekt en de dienstverrichter niet over tegengestelde informatie beschikt.⁵⁴¹ Deze regels zijn voor dienstverrichters van digitale diensten, waaronder platforms die tussenkomen bij de verlening van dergelijke diensten in de zin van artikel 9bis van de Btw-uitvoeringsverordening, versoepeld.⁵⁴² Deze dienstverrichters kunnen er namelijk *altijd* van uitgaan dat een afnemer een niet-belastingplichtige is, ongeacht of zij over tegengestelde informatie beschikken.⁵⁴³ Deze versoepeling is gebaseerd op twee redenen. Allereerst gaat het bij digitale diensten doorgaans om een groot aantal diensten van geringe waarde, waarbij het in het bijzonder van belang is dat de btw-status van de afnemer voor het platform snel en met zekerheid kan worden vastgesteld.⁵⁴⁴ Indien er namelijk hoge compliance kosten of risico's zouden optreden, zouden de verrichtingen van deze diensten van geringe waarde niet meer winstgevend zijn.⁵⁴⁵ Daarnaast heeft de status van de afnemer in het geval van digitale diensten geen invloed op de plaats van de dienst en

⁵³⁷ Value Added Tax Act 1994, Section 5A(1A), <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>.

⁵³⁸ Treasury Laws Amendment (GST Low Value Goods) Act 2017, No. 77, 2017, p. 19, section 84-105.

⁵³⁹ Zie ook art. 31, lid 1, van Verordening (EU) 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking).

⁵⁴⁰ Art. 18, lid 1, Btw-uitvoeringsverordening.

⁵⁴¹ Art. 18, lid 2, eerste alinea, Btw-uitvoeringsverordening.

⁵⁴² Merx, *BTW-bulletin* 2013/119.

⁵⁴³ Art. 18, lid 2, tweede alinea, Btw-uitvoeringsverordening.

⁵⁴⁴ Toelichting op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, p. 50.

⁵⁴⁵ Veltrop, *IVM* 2014/5, par. 1.

daarmee geen invloed op de vraag aan welke lidstaat de belastinginkomsten toekomen.⁵⁴⁶ Immers, zowel het verrichten van digitale diensten aan een belastingplichtige, als aan een niet-belastingplichtige is belast in de lidstaat van de afnemer.⁵⁴⁷ De status van de afnemer is dan enkel van belang voor de vraag of de verleggingsregeling moet worden toegepast.⁵⁴⁸

De vraag rijst dan of deze versoepeling ook zou moeten gelden voor het bepalen van de status van de afnemer door een platform in het geval dat de platformfictie van toepassing is. Zo kan gesteld worden dat ook in de wereld van de e-commerce veel transacties van geringe waarde plaatsvinden, waardoor de status van de afnemer snel met zekerheid moet kunnen worden vastgesteld. Daarentegen is de status van de afnemer bij door een platform gefaciliteerde verkopen wel van invloed op de verdeling van de belastinginkomsten over de verschillende lidstaten. De platformfictie is namelijk alleen van toepassing op (twee specifieke typen) afstandsverkopen. Teneinde als afstandsverkoop te kunnen worden beschouwd, is in ieder geval vereist dat de afnemer een niet-belastingplichtige is.⁵⁴⁹ Indien de afnemer een belastingplichtige is, is de afstandsverkopenregeling en daarmee ook de platformfictie niet van toepassing. De goederenlevering is dan op grond van de hoofdregel van artikel 32, eerste alinea, van de Btw-richtlijn belast op de plaats van vertrek van de goederen, ongeacht of deze goederenlevering wordt gefaciliteerd door een platform. De plaats van vertrek van de goederen zou bovendien een derde land kunnen zijn, waardoor de goederenlevering in het geheel niet belast is in de Europese Unie. Indien de goederen worden ingevoerd door de leverancier, is de goederenlevering op grond van artikel 32, tweede alinea, van de Btw-richtlijn belast in de lidstaat van invoer van de goederen. In beide gevallen is de goederenlevering niet belast in de lidstaat van bestemming van de goederen, wat in het geval dat de afstandsverkopenregeling van toepassing is wel zo zou zijn. Vanwege deze invloed van de status van de afnemer op de verdeling van de belastinginkomsten tussen de lidstaten, is het naar mijn mening niet gewenst de versoepeling voor het bepalen van de status van de afnemer door te voeren naar de platformfictie.

Een platform dient naar mijn mening dan ook de mogelijkheid te hebben om tegenbewijs te leveren omtrent de status van de afnemer indien de afnemer zijn btw-identificatienummer niet heeft verstrekt. Hierbij dient echter te worden afgestapt van de open norm, zoals bij de huidige zinsnede 'tenzij hij over tegengestelde informatie beschikt' het geval is. In plaats daarvan zou de bewijslast expliciet bij platforms moeten worden neergelegd. Immers, indien het platform over tegengestelde informatie beschikt, hoeft het platform de platformfictie niet toe te passen en daarmee de btw-plicht niet op zich te nemen. Mijns inziens ligt het daarom voor de hand dat het platform zelf zal moeten aantonen dat de platformfictie onder de gegeven omstandigheden niet van toepassing is. Hetzelfde geldt voor de tegenbewijsregeling voor het bepalen van de status van de onderliggende leverancier. Dit kan worden bewerkstelligd door in de bepaling op te nemen dat het platform *moet aantonen dat* hij over tegengestelde informatie beschikt. Hiermee is de onzekerheid omtrent de open norm ten aanzien van de bewijslast weggenomen.

⁵⁴⁶ Toelichting op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, p. 49-50.

⁵⁴⁷ Zie voor B2B-diensten de hoofdregel van art. 44 Btw-richtlijn en voor B2C-diensten de afwijkende regeling voor digitale diensten van art. 58 Btw-richtlijn.

⁵⁴⁸ Merx, *BTW-bulletin* 2013/119.

⁵⁴⁹ Art. 14, lid 4, Btw-richtlijn.

Op grond van het voorgaande zou mijns inziens artikel 5quinquies van de Btw-uitvoeringsverordening moeten worden aangepast zodat de bewijslast ten aanzien van de tegenbewijsregeling expliciet bij platforms wordt neergelegd en expliciet in de Btw-uitvoeringsverordening wordt aangesloten bij het btw-identificatienummer van de afnemer. Hierbij is het naar mijn mening voor een uniforme toepassing van de btw wenselijk om bij artikel 18 van de Btw-uitvoeringsverordening aan te sluiten voor het vaststellen en het verifiëren van de belastingplicht van de afnemer. Artikel 5quinquies van de Btw-uitvoeringsverordening zou dan als volgt moeten luiden:

‘Een belastingplichtige die geacht wordt de goederen te hebben ontvangen en geleverd overeenkomstig artikel 14 bis van Richtlijn 2006/112/EG, beschouwt, *tenzij deze belastingplichtige aantoont dat hij over tegengestelde informatie beschikt:*

- a) de persoon die goederen verkoopt via een elektronische interface als een belastingplichtige;
- b) de persoon die deze goederen koopt als een niet-belastingplichtige *wanneer niet conform artikel 18, lid 1, van deze Verordening is vastgesteld dat deze persoon als een belastingplichtige kan worden beschouwd.*

Ook dient de mogelijke fraude met het gebruik van i-OSS-btw-identificatienummers van platforms worden tegengegaan. Deze mogelijkheid tot fraude hangt voornamelijk samen met de omstandigheid dat de invoerregeling een facultatieve regeling betreft en dat de vrijstelling bij invoer van kleine zendingen is afgeschaft. Om deze twee redenen is het nodig om bij de grens een bewijs van het gebruik van de invoerregeling te tonen, zodat de vrijstelling van invoer-btw kan worden verleend. In Australië is daarentegen geen bewijs van het gebruik van een speciale regeling bij de grens vereist, aangezien aldaar de vrijstelling voor goederen met een geringe waarde naast de platformfictie is blijven bestaan.⁵⁵⁰ In Nieuw-Zeeland is de drempelwaarde voor deze vrijstelling zelfs verhoogd.⁵⁵¹ Dit lost echter het fraudeprobleem niet op, aangezien de vrijstelling voor kleine zendingen juist is afgeschaft vanwege de fraudegevoeligheid ervan.

De aanpak in Noorwegen acht ik daarentegen meer geschikt. In Noorwegen is net als in de Europese Unie de vrijstelling voor kleine zendingen afgeschaft, waarbij in Noorwegen de btw op goederen met een geringe waarde *verplicht* wordt geheven op het moment van de levering.⁵⁵² Anders dan in de Europese Unie betreft dit dus geen facultatieve regeling. Als gevolg hiervan wordt automatisch een vrijstelling bij invoer verleend ten aanzien van dergelijke goederen. Naar mijn mening zou de invoerregeling in de Europese Unie, in ieder geval indien de platformfictie van toepassing is, ook verplicht moeten worden gesteld, zodat de i-OSS-btw-identificatienummers niet langer benodigd zijn. Daarbovenop zou naar mijn mening elke levering van ingevoerde goederen waarop de platformfictie van toepassing is, moeten worden voorzien van een authentiek kenmerk dat enkel door het platform kan worden afgegeven. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een specifiek voor een bepaalde goederenlevering afgegeven barcode die enkel door de belastingautoriteiten kan worden ontcijferd of een specifiek transactienummer dat gekoppeld is aan het platform. Met dit authentieke kenmerk kunnen de belastingautoriteiten controleren of het platform de btw daadwerkelijk op het moment van levering afdraagt, terwijl de onderliggende leveranciers zonder medeweten van het platform geen misbruik kunnen maken van dit specifiek voor de goederenlevering afgegeven kenmerk.

⁵⁵⁰ OECD 2021a, p. 192.

⁵⁵¹ OECD 2021a, p. 192.

⁵⁵² OECD 2021a, p. 191.

Bovendien kan door middel van het verplicht stellen van de invoerregeling de effectiviteit van de regelgeving omtrent de platformfictie worden bevorderd, doordat platforms in dat geval niet langer de keuze hebben om de btw-plicht ten aanzien van gefaciliteerde afstandsverkopen van goederen uit derde landen niet op zich te nemen. Dit kan ook worden bewerkstelligd door de andere facultatieve regeling in dit verband aan te passen, namelijk artikel 201 van de Btw-richtlijn ten aanzien van het aanwijzen van de persoon die de invoer-btw moet voldoen. Dit zou kunnen worden aangepast door in dit artikel op te nemen dat het platform moet worden aangewezen als degene die de invoer-btw moet voldoen. Zoals reeds uiteengezet in paragraaf 5.4.2, is het platform in dat geval door de werking van artikel 32, tweede alinea, van de Btw-richtlijn ook de btw op de B2C-levering verschuldigd indien het geen gebruik maakt van de invoerregeling. Wanneer het aanwijzen van het platform om de invoer-btw te voldoen echter verplicht wordt gesteld in de Btw-richtlijn, dient het platform zich te registreren in alle Europese lidstaten waar de consumenten zijn gevestigd waaraan het platform op grond van de platformfictie goederen levert.⁵⁵³ Deze leveringen kwalificeren namelijk niet als afstandsverkopen en kunnen niet in de OSS-aangifte worden aangegeven. Om deze registratieverplichtingen te vermijden, is het aannemelijk dat platforms dan toch zullen kiezen voor het gebruik van de invoerregeling. Om die reden ben ik dan ook van mening dat het verplicht stellen van de invoerregeling de voorkeur geniet om de effectiviteit van de platformfictie te verhogen. Overigens verdient het opmerking dat het nadeel van het verplicht stellen van deze regeling is dat platforms die niet in staat zijn de btw-verplichtingen op zich te nemen hier dan niet langer op legale wijze onderuit kunnen komen.⁵⁵⁴ Desalniettemin acht ik het gezien de effectiviteit en fraudegevoeligheid van de regelgeving toch gewenst om de invoerregeling voor platforms onder de platformfictie verplicht te stellen. Bovendien is hiermee ook het knelpunt aangaande de boekhoudkundige verplichtingen waar niet in de Unie gevestigde platforms onder omstandigheden onderuit kunnen komen, opgelost.

Daarnaast dient mijns inziens de bewaartermijn van artikel 242bis van de Btw-richtlijn ten aanzien van de boekhoudkundige verplichtingen te worden aangepast. Deze bewaartermijn zou bijvoorbeeld net als in het Verenigd Koninkrijk kunnen worden gereduceerd naar een termijn van zes jaar vanaf het moment dat de goederen zijn geleverd.⁵⁵⁵ Lock e.a. pleiten daarentegen voor een gedifferentieerde bewaartermijn, dat wil zeggen een bewaartermijn die aansluit bij de wetgeving van de lidstaat van identificatie van het platform.⁵⁵⁶ De lidstaat van identificatie van het platform is echter niet per definitie dezelfde lidstaat als de lidstaat waar de prestaties zijn belast. Om die reden kunnen mogelijk fricties optreden wanneer de lidstaat waar de prestaties zijn belast de gegevens na een aantal jaar bij het platform opvraagt, terwijl het platform op basis van de wetgeving van de lidstaat van identificatie deze gegevens niet langer behoefde te bewaren. Een Unie-brede bewaartermijn geniet derhalve mijn voorkeur, die evenwel vanwege de proportionaliteit korter dient te zijn dan de huidige bewaartermijn van tien jaar. Een bewaartermijn van zes jaar is mijns inziens een goede middenweg tussen de proportionaliteit enerzijds en de effectieve inning van btw anderzijds. Lidstaten hebben dan immers nog zes jaar de tijd om de juistheid van de btw-aangifte te controleren en fraude op te sporen.

Ook verdient het gezien het beginsel aangaande de zekerheid en eenvoud aanbeveling om expliciet in de wet op te nemen dat met de platformfictie niet wordt aangesloten bij de commissairisfictie ex

⁵⁵³ Merx, *NLF-W 2021/11*, par. 5.

⁵⁵⁴ Merx, *NLF-W 2021/11*, par. 4.

⁵⁵⁵ 'Vat and overseas goods sold to customers in the UK using online marketplaces', gov.uk, 20 november 2020.

⁵⁵⁶ Lock e.a., *MBB 2019/1*, p. 44.

artikel 28 van de Btw-richtlijn en dat derhalve een platform dat onder de platformfictie valt geen commissionair is.⁵⁵⁷ Het meest voor de hand liggend zou zijn om een dergelijke zinsnede toe te voegen aan de bepaling aangaande de definitie van platforms. Nu een dergelijke bepaling in de Btw-richtlijn en de Btw-uitvoeringsverordening ontbreekt, zou dit mijns inziens het beste kunnen worden toegevoegd aan artikel 14bis van de Btw-richtlijn. Hierbij zou bijvoorbeeld een derde lid aan artikel 14bis van de Btw-richtlijn kunnen worden toegevoegd waaruit blijkt dat met de belastingplichtige in de vorige leden niet wordt bedoeld een belastingplichtige in de zin van artikel 28 van de Btw-richtlijn.

Daarnaast dient de wetgeving omtrent de platformfictie naar mijn mening meer in lijn te worden gebracht met het beginsel aangaande de efficiëntie door de aangifte- en registratieverplichting van de onderliggende niet in de Unie gevestigde leveranciers weg te nemen. Zoals reeds in paragraaf 5.4.3 uiteengezet, wordt in artikel 272 van de Btw-richtlijn niet voorzien in een ontheffing van de administratieve verplichtingen voor deze leveranciers. Bovendien zou het ook indien dit wel in artikel 272 van de Btw-richtlijn zou zijn opgenomen niet zeker zijn dat deze ontheffing in elke lidstaat wordt verleend, aangezien dit artikel een 'kan-bepaling' betreft. Om die reden zou mijns inziens na artikel 272 van de Btw-richtlijn een artikel moeten worden toegevoegd, die ongeveer als volgt luidt:

'De lidstaten ontheffen de belastingplichtigen die enkel vrijgestelde leveringen als bedoeld in artikel 136bis van de Btw-richtlijn verrichten van de in de hoofdstukken 2 tot en met 6 bedoelde verplichtingen'.

Hoewel de administratieve lasten voor platforms op grond van de voorgaande aanbevolen aanpassingen zullen afnemen, zullen deze lasten alsnog hoger zijn dan vóór de invoering van de platformfictie. Teneinde de administratieve lasten voor platforms verder te verlagen, kunnen technologische innovaties uitkomst bieden.⁵⁵⁸ Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het gebruik van blockchain-technologie. Blockchain is een vorm van databeheer, waarbij in een elektronisch register de data omtrent transacties wordt bijgehouden.⁵⁵⁹ Hierbij bestaat het register uit allemaal blokken, die op chronologische wijze de transacties weergeven.⁵⁶⁰ Deze blokken zijn opgebouwd door middel van softwarematige algoritmes.⁵⁶¹ De blokken zijn voorzien van een tijdstempel en kunnen na het toevoegen ervan in het register niet meer worden aangepast.⁵⁶² Hierbij kunnen alle deelnemers van de transactie, nadat zij toegang hebben gekregen via de sleutelcode, de data in *real time* bekijken.⁵⁶³ Blockchain kan de administratieve lasten van platforms op verschillende wijze verminderen. Zo kan bijvoorbeeld in Europees verband in plaats van de *Taxes in Europe Database* een publieke blockchain worden aangemaakt waarin in *real time* de btw-tarieven van de lidstaten per product kunnen worden geraadpleegd.⁵⁶⁴ Dankzij de tijdstempel kan dan ook eenvoudig worden gezien welk tarief in welke periode van toepassing was.⁵⁶⁵ Ook kan blockchain de administratieve lasten verlagen door ten aanzien van elke goederenlevering een blockchainregister aan te maken,

⁵⁵⁷ Van Doesum, *WFR* 2020/210, p. 1443.

⁵⁵⁸ Scarcella, *Computer Law & Security Review* 2020/36, p. 15.

⁵⁵⁹ Gruson, *BTW-bulletin* 2017/17.

⁵⁶⁰ Gruson, *BTW-bulletin* 2017/17.

⁵⁶¹ Gruson, *BTW-bulletin* 2017/17.

⁵⁶² Gruson, *BTW-bulletin* 2017/17.

⁵⁶³ Gruson, *BTW-bulletin* 2017/17.

⁵⁶⁴ Merx, *EC Tax Review* 2019/2, p. 86.

⁵⁶⁵ Merx, *EC Tax Review* 2019/2, p. 86.

waarin kan worden geraadpleegd wie de oorspronkelijke eigenaar van het product is, wie de afnemer is en waar het product naartoe gaat.⁵⁶⁶ Wanneer de goederenleveringen via blockchainregisters worden bijgehouden, hoeft het platform niet langer zelfstandig de data te verzamelen en te bewaren. Bovendien kunnen dan met behulp van kunstmatige intelligentie eenvoudig die goederenleveringen worden uitgelicht waarop de platformfictie van toepassing is, zodat de onderzoekskosten van platforms afnemen. Ook kan de betaling van btw via de zogenaamde *smart contracts* plaatsvinden, waardoor de betaling automatisch plaatsvindt wanneer de afgesproken gebeurtenissen zich hebben voorgedaan.⁵⁶⁷ Ook retourzendingen kunnen via deze *smart contracts* worden verwerkt, waarbij de btw automatisch wordt terugbetaald.⁵⁶⁸ Bovendien kan de btw door middel van een combinatie tussen *smart contracts* en *split payment* gelijk worden doorgestuurd naar de belastingautoriteiten.⁵⁶⁹ In dat geval zijn platforms in de toekomst wellicht niet meer nodig als betrouwbare tussenschakel bij de inning van btw.⁵⁷⁰ Overigens is de kanttekening op zijn plaats dat blockchaintechnologie op zichzelf weer nieuwe uitdagingen met zich brengt, zoals juridische vragen omtrent het eigendom van en de aansprakelijkheid voor de *smart contracts*.⁵⁷¹ Een nadere bespreking van deze uitdagingen gaat het bestek van dit onderzoek echter te buiten. Deze uitdagingen kunnen aanleiding geven tot een ander onderzoek.

Tot slot is met de voorgaande aanpassingen niet het knelpunt aangaande de complexiteit van de gedifferentieerde wetgeving opgelost. Deze complexiteit kan worden verminderd door de platformfictie niet alleen van toepassing te laten zijn op de twee typen afstandsverkopen uit artikel 14bis van de Btw-richtlijn, maar in plaats daarvan op alle door platforms gefaciliteerde afstandsverkopen. Zo wordt in Australië onderzocht of het model moet worden uitgebreid naar alle leveringen van ingevoerde goederen, in plaats van slechts op de leveringen van ingevoerde goederen met een geringe waarde.⁵⁷² Indien de platformfictie van toepassing is op alle afstandsverkopen, is niet langer sprake van mogelijke concurrentievervalsing tussen binnen en buiten de Unie gevestigde onderliggende leveranciers. Daarnaast nemen de administratieve lasten voor platforms af doordat zij niet langer per transactie hoeven te onderzoeken of de platformfictie van toepassing is. Daarentegen nemen de administratieve lasten van platforms ook weer toe, aangezien zij de btw ten aanzien van beduidend meer goederenleveringen moeten innen en afdragen. Mijns inziens is de wenselijkheid van de bredere toepassing van de platformfictie afhankelijk van de effectiviteit van de platformfictie ten aanzien van de afstandsverkopen waarop deze nu van toepassing is. Deze effectiviteit is bijvoorbeeld afhankelijk van het effect van de platformfictie op het aantal directe verkopen.

Met de hiervoor genoemde aanpassingen kan de regelgeving omtrent de platformfictie meer in lijn worden gebracht met de beginselen van adequate belastingwetgeving. Hoewel wat mij betreft de regelgeving omtrent de platformfictie op dit moment niet perfect is, ben ik van mening dat het fenomeen om de belastingplicht bij de platforms neer te leggen een positieve ontwikkeling is gelet op de efficiënte inning van btw en het tegengaan van fraude. Tot het moment dat de technologie meer

⁵⁶⁶ Merx, *EC Tax Review* 2019/2, p. 87.

⁵⁶⁷ Merx, *EC Tax Review* 2019/2, p. 87.

⁵⁶⁸ Merx, *EC Tax Review* 2019/2, p. 88.

⁵⁶⁹ Merx, *EC Tax Review* 2019/2, p. 88.

⁵⁷⁰ Merx, *EC Tax Review* 2019/2, p. 86.

⁵⁷¹ Merx, *EC Tax Review* 2019/2, p. 89.

⁵⁷² Productivity Commission 2017, p. 7.

wordt ingezet bij de heffing van btw, zie ik platforms als belastingplichtigen in plaats van de onderliggende leveranciers dan ook als een welkome stap richting een effectief btw-systeem, onder de kanttekening dat de nodige aanpassingen aan de huidige regelgeving omtrent de platformfictie worden gemaakt en dat deze regelgeving na verloop van tijd wordt geëvalueerd.

6.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de vraag centraal in hoeverre de wetgeving omtrent de platformfictie voldoet aan de beginselen van adequate belastingwetgeving en hoe deze wetgeving eventueel meer met deze beginselen in overeenstemming kan worden gebracht. Het antwoord op het eerste gedeelte van deze centrale onderzoeksvraag is dat de platformfictie niet geheel aan de beginselen van adequate belastingwetgeving voldoet. Zo treden met name knelpunten op met betrekking tot het neutraliteitsbeginsel, het beginsel aangaande de zekerheid en eenvoud en het beginsel aangaande de effectiviteit en rechtvaardigheid. In het kader van het beantwoorden van het tweede gedeelte van de centrale onderzoeksvraag heb ik een aantal aanbevelingen gedaan, grotendeels gebaseerd op soortgelijke wetgeving voor platforms in Australië, Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk. Zo dient naar mijn mening de reikwijdte van het begrip ‘faciliteren’ te worden ingeperkt door de negatief geformuleerde cumulatieve voorwaarden op tegengestelde wijze te formuleren en een additionele voorwaarde toe te voegen dat de betaling via het platform moet verlopen. Daarnaast moet mijns inziens de bewijslast omtrent het ‘niet weten of had kunnen weten’-criterium in het kader van de beperking van de aansprakelijkheid van platforms bij de belastingautoriteiten worden neergelegd. Daarentegen dient mijns inziens de bewijslast aangaande het bezit van tegengestelde informatie omtrent de status van de leverancier of afnemer juist bij de platforms te worden neergelegd. Ook dient expliciet in de Btw-uitvoeringsverordening te worden benadrukt dat bij het btw-identificatienummer van de afnemer wordt aangeknoopt. Daarnaast dient de invoerregeling verplicht te worden gesteld wanneer de platformfictie van toepassing is en dienen de i-OSS-btw-identificatienummers van platforms te worden vervangen door een authentiek door het platform afgegeven kenmerk voor de betreffende goederenlevering. Verder dient de boekhoudkundige bewaartermijn van platforms naar mijn mening te worden verlaagd naar zes jaar en dient expliciet in artikel 14bis van de Btw-richtlijn te worden opgenomen dat met de platformfictie niet wordt aangesloten bij de commissionairsfictie. Ook dient de Btw-richtlijn te worden aangepast zodat de aangifte- en registratieverplichting voor niet in de Unie gevestigde onderliggende leveranciers wordt geëlimineerd. Tot slot kunnen technologische innovaties zoals blockchain de wettelijke regelingen in de toekomst ondersteunen. Indien deze aanpassingen worden doorgevoerd, wordt de wetgeving omtrent de platformfictie meer in lijn gebracht met de beginselen van adequate belastingwetgeving. In het volgende hoofdstuk volgt nog een samenvattende conclusie, waarbij ik het hiervoor geformuleerde antwoord op de centrale onderzoeksvraag nog eens op een beknopte wijze uiteenzet.

7 Samenvattende conclusie

7.1 Beantwoording probleemstelling

In deze scriptie is onderzocht of de wetgeving omtrent de platformfictie voldoet aan de beginselen van adequate belastingwetgeving en zo niet, welke aanpassingen moeten worden doorgevoerd om de wetgeving meer met deze beginselen in overeenstemming te brengen. Hiertoe stond de volgende onderzoeksvraag centraal:

Hoe verhoudt de wetgeving omtrent de platformfictie ex artikel 14bis van de Btw-richtlijn zich tot de beginselen van adequate belastingwetgeving, te weten neutraliteit, efficiëntie, zekerheid en eenvoud, effectiviteit en rechtvaardigheid en flexibiliteit, en hoe kan deze wetgeving eventueel worden aangepast teneinde meer met deze beginselen in overeenstemming te komen?

Het antwoord op deze vraag luidt dat de wetgeving omtrent de platformfictie zich niet op een volledig juiste wijze verhoudt tot de beginselen van adequate belastingwetgeving. Hoewel de wetgeving omtrent de platformfictie in beginsel een positief effect heeft op de beginselen aangaande de efficiëntie en flexibiliteit, voldoet deze wetgeving niet volledig aan het neutraliteitsbeginsel, het beginsel aangaande de zekerheid en eenvoud en het beginsel aangaande de effectiviteit en rechtvaardigheid. Teneinde meer met deze beginselen in overeenstemming te worden gebracht, dient een aantal aanpassingen te worden aangebracht in de wetgeving omtrent de platformfictie in de Btw-richtlijn en de Btw-uitvoeringsverordening. Deze aanpassingen zijn grotendeels gebaseerd op soortgelijke wetgeving voor platforms in Australië, Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk.

7.2 Neutraliteit

Tot het in paragraaf 7.1 geformuleerde antwoord ben ik gekomen door de wetgeving omtrent de platformfictie te toetsen aan de verschillende beginselen. Hierbij houdt het neutraliteitsbeginsel in dat gelijke transacties in nationaal en internationaal verband gelijk moeten worden behandeld. Waar enerzijds met de invoering van de platformfictie het relatieve voordeel van buiten de Unie gevestigde leveranciers om gemakkelijker goederen zonder btw aan consumenten in de Europese Unie te verkopen is weggenomen, heeft de platformfictie anderzijds juist een negatief effect op de neutraliteit tussen binnen en buiten de Unie gevestigde leveranciers. Binnen de platformfictie wordt namelijk onderscheid gemaakt tussen binnen en buiten de Unie gevestigde leveranciers, waarbij het platform enkel ten aanzien van laatstgenoemden te maken krijgt met een btw-plicht op intracommunautaire afstandsverkopen. Hierdoor kan concurrentievervalsing optreden tussen binnen en buiten de Unie gevestigde leveranciers. Daarnaast treedt mogelijk concurrentievervalsing op tussen binnen en buiten de Unie gevestigde platforms, aangezien buiten de Unie gevestigde platforms in de praktijk onder de boekhoudkundige verplichtingen kunnen uitkomen, in tegenstelling tot binnen de Unie gevestigde platforms. Ook kan vanwege de ruime reikwijdte van het begrip 'faciliteren' concurrentievervalsing optreden tussen platforms met een franchisemodel en platforms met een marktpleinmodel. Platforms met een marktpleinmodel oefenen in beduidend mindere mate controle uit over de transacties dan platforms met een franchisemodel, waardoor de platformfictie een grotere impact heeft op eerstgenoemde platforms. Ook treedt mogelijk concurrentievervalsing op tussen grote en kleine platforms, aangezien de grotere platforms de toegenomen administratieve lasten over een groter aantal transacties kunnen verdelen. Verder kan strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel optreden in

het geval dat de platformfictie wordt toegepast op C2C-leveringen. De mogelijkheid tot onterechte toepassing op C2C-leveringen wordt versterkt door het bewijsvermoeden met betrekking tot de btw-status van de onderliggende leveranciers.

7.3 Efficiëntie

Daarentegen heeft de platformfictie in beginsel een positieve invloed op de efficiëntie van de belastingwetgeving. Het beginsel aangaande de efficiëntie houdt in dat de belastingheffing uitvoerbaar moet zijn en dat zo min mogelijk administratieve lasten door de belastingheffing moeten optreden. De btw wordt vanwege de platformfictie geïnd van een kleiner aantal belastingplichtigen, waardoor minder belastingaangiften hoeven te worden verwerkt. Daarnaast heeft de platformfictie vermoedelijk een positief effect op de opbrengsten van de btw, aangezien platforms over het algemeen meer compliant willen en kunnen zijn dan de onderliggende leveranciers. De belastingautoriteiten hoeven de btw-aangiften daarom ook minder te controleren. De administratieve kosten aan de kant van de overheid nemen dan ook af. Deze voordelen worden echter teniet gedaan indien de directe verkopen substantieel zullen toenemen ten opzichte van de verkopen via platforms. Ook zijn de compliance kosten voor platforms juist toegenomen, wat een negatief effect heeft op de efficiëntie. Hoewel platforms gebruik kunnen maken van bijzondere regelingen, zijn deze regelingen niet in staat alle additionele lasten van platforms weg te nemen. Bovendien doet de aangifte- en registratieverplichting van niet in de Unie gevestigde leveranciers, die via een platform intracommunautaire afstandsverkopen verrichten, afbreuk aan de efficiëntie.

7.4 Zekerheid en eenvoud

Daarnaast voldoet de platformfictie in relatief lage mate aan het beginsel aangaande de zekerheid en eenvoud. Onder dit beginsel wordt verstaan dat de wetgeving en de gevolgen daarvan duidelijk en vooraf kenbaar moeten zijn voor de belanghebbenden. De regels omtrent de platformfictie zijn echter vrij ingewikkeld, in het bijzonder omdat de belastinggevolgen van deze fictie afhankelijk zijn van het facultatief gebruik van de bijzondere regelingen. Bovendien is de platformfictie slechts op twee specifieke typen afstandsverkopen van toepassing, waardoor aan de verschillende goederenleveringen die een platform faciliteert, verschillende belastinggevolgen zijn verbonden. Ook het begrip 'faciliteren' draagt niet bij aan het beginsel aangaande de zekerheid en eenvoud, met name vanwege de negatief geformuleerde cumulatieve voorwaarden van dit begrip. Daarnaast is onduidelijk of met de platformfictie wordt aangesloten bij de commissairsfictie of een zelfstandige fictie wordt gecreëerd, aangezien dit niet nadrukkelijk volgt uit de wet. Tot slot bestaat onduidelijkheid over de bewijslast met betrekking tot de tegengestelde informatie om het bewijsvermoeden voor de btw-status van de onderliggende leveranciers en afnemers te weerleggen, wat tevens tot rechtsonzekerheid kan leiden.

7.5 Effectiviteit en rechtvaardigheid

Ook aan het beginsel aangaande de effectiviteit en rechtvaardigheid voldoet de wetgeving omtrent de platformfictie in relatief lage mate. Dit beginsel houdt in dat de belastingwetgeving geschikt moet zijn haar doel te bereiken en de belastingwetgeving tevens proportioneel moet zijn aan dit doel. Hoewel enerzijds kan worden gesteld dat door de platformfictie het risico op fraude door onderwaardering van goederen is afgenomen, neemt het risico op andere varianten van fraude juist toe. Sommige platforms zijn namelijk afhankelijk van de informatie van derden, welke informatie al dan niet

opzettelijk onjuist kan zijn. Ook ontstaat het risico op misbruik van het i-OSS-btw-identificatienummer van het platform. Het platform zal dit nummer namelijk in de praktijk verstrekken aan de onderliggende leverancier, aangezien de onderliggende leverancier doorgaans de aangifte ten invoer indient. De onderliggende leverancier kan dan misbruik maken van dit nummer door het nummer ook te gebruiken bij zijn directe verkopen, zodat onterecht een vrijstelling bij invoer van de goederen wordt verleend en het platform de btw op deze goederenleveringen verschuldigd is. Daarbij acht ik het tegengaan van dit misbruik door middel van maandelijkse listings ook niet effectief, aangezien een dergelijk systeem enkel werkt indien de waarde van de goederen wordt gecontroleerd bij de grens. Daarnaast is de keuze van platforms om de btw-plicht ten aanzien van afstandsverkopen van goederen uit derde landen op zich te nemen strijdig met het effectiviteitsbeginsel. Hetzelfde geldt voor de boekhoudplicht waar niet in de Unie gevestigde platforms onder omstandigheden onderuit kunnen komen. Daarnaast is de bij de boekhoudkundige verplichtingen behorende bewaartermijn van tien jaar onder omstandigheden disproportioneel. Ook de toegenomen administratieve lasten voor platforms kunnen strijdig zijn met het proportionaliteitsbeginsel, in het bijzonder voor platforms die niet zijn betrokken bij de betaling. Tot slot is de risicoaansprakelijkheid van platforms voor de onjuiste aangifte van btw onder omstandigheden in strijd met dit beginsel.

7.6 Flexibiliteit

Daarentegen heeft de wetgeving omtrent de platformfictie in beginsel een positief effect op de flexibiliteit van de belastingwetgeving. Onder het beginsel aangaande de flexibiliteit wordt verstaan dat de belastingwetgeving zich moet kunnen aanpassen aan de ontwikkelingen op budgettair, commercieel en technologisch vlak. De platformfictie heeft een positief effect op dit beginsel, aangezien de platformfictie een gedeelte van de steeds toenemende belastingplichtigen die e-commercetransacties verrichten ondervangt, doordat met betrekking tot de btw-heffing wordt aangeknoopt bij de platforms in plaats van bij de steeds talrijkere onderliggende leveranciers. Ook bij dit voordeel dient echter de kanttekening te worden geplaatst dat dit niet opgaat indien de directe verkopen substantieel toenemen ten opzichte van de verkopen via platforms.

7.7 Aanpassingen

Om de wetgeving omtrent de platformfictie meer in overeenstemming te brengen met de beginselen van adequate belastingwetgeving, moeten de Btw-richtlijn en de Btw-uitvoeringsverordening op een aantal punten worden aangepast. Hiertoe heb ik een aantal aanbevelingen gedaan, waarbij het zinvol is gebleken een blik over de Australische, Noorse en Engelse grens te werpen. Zo stel ik voor om overeenkomstig de wetgeving in het Verenigd Koninkrijk de negatief geformuleerde cumulatieve voorwaarden van het begrip ‘faciliteren’ op tegengestelde wijze te formuleren. Bovendien stel ik voor hieraan de additionele voorwaarde toe te voegen dat de betaling via het platform moet verlopen. Op die manier wordt de reikwijdte van het begrip ‘faciliteren’ ingeperkt, wat de beginselen aangaande de neutraliteit, de zekerheid en eenvoud en de effectiviteit en rechtvaardigheid ten goede komt. Daarnaast stel ik voor de bewijslast omtrent het ‘niet weten of had kunnen weten’-criterium, behorende bij de aansprakelijkheidsbeperking van platforms, expliciet bij de belastingautoriteiten neer te leggen. Hierdoor wordt de effectiviteit en rechtvaardigheid van de wetgeving omtrent de platformfictie bevorderd. Daarentegen dient mijns inziens de bewijslast omtrent de tegengestelde informatie in het kader van het bewijsvermoeden juist bij de platforms te worden neergelegd. Ook dient analoog aan de wetgeving in Australië en het Verenigd Koninkrijk expliciet in de Btw-

uitvoeringsverordening te worden opgenomen dat wordt aangeknoopt bij het btw-identificatienummer van de afnemer. Deze twee wijzigingen dragen bij aan de rechtszekerheid. Daarnaast dient het gebruik van de invoerregeling net als in Noorwegen voor platforms verplicht te worden gesteld, zodat de effectiviteit van de wetgeving omtrent de platformfictie toeneemt. Verder dient de boekhoudkundige bewaartermijn analoog aan de wetgeving in het Verenigd Koninkrijk te worden verlaagd naar een termijn van zes jaar, zodat deze meer in lijn is met het beginsel aangaande de effectiviteit en rechtvaardigheid. Ook dient expliciet in de Btw-richtlijn te worden opgenomen dat met de platformfictie niet wordt aangesloten bij de commissairsfictie, om op die manier de rechtszekerheid te doen toenemen. Verder stel ik voor om de Btw-richtlijn aan te passen zodat de aangifte- en registratieverplichting voor niet in de Unie gevestigde onderliggende leveranciers wordt weggenomen. Op die manier wordt meer recht gedaan aan de efficiëntie van de wetgeving omtrent de platformfictie. Naast deze wettelijke aanpassingen kunnen technologische innovaties, zoals blockchain, de wetgeving omtrent de platformfictie ondersteunen. Met de hiervoor genoemde wijzigingen kan de wetgeving omtrent de platformfictie meer in lijn worden gebracht met de beginselen van adequate belastingwetgeving.

7.8 Afsluiting

Geconcludeerd kan worden dat de wetgeving omtrent de Unierechtelijke platformfictie op dit moment niet perfect is en dat de nodige lessen uit Australië, Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk kunnen worden geleerd. Desondanks zie ik de verschuiving van de belastingplicht naar platforms als een welkome stap in de richting van een efficiënter en meer fraudebestendig btw-systeem. Hierbij kunnen in de toekomst mogelijk ook technologische innovaties, zoals blockchain, worden ingezet. Een vervolgonderzoek zou zich kunnen richten op de vraag in hoeverre platforms bij de inzet van dergelijke technologische innovaties nog nodig zijn als betrouwbare tussenschakel bij de inning van btw. Ook kan in een vervolgonderzoek aandacht worden besteed aan de samenhang en mogelijke overloop met de verplichtingen van platforms onder de platformfictie, de verplichtingen van platforms onder DAC7 en de verplichtingen van betalingsdienstaanbieders onder de toekomstige rapportageverplichtingen ten aanzien van grensoverschrijdende betalingen. Tot slot wil ik benadrukken dat de wetgeving omtrent de platformfictie zeer recentelijk is ingevoerd, waardoor de gevolgen van deze wetgeving nog uit de praktijk moeten blijken. Zo kan bijvoorbeeld over een aantal jaar worden onderzocht of de platformfictie in de praktijk leidt tot een toename van de directe verkopen. Ook is het mogelijk dat het HvJ EU in de komende jaren enige rechtsonzekerheid omtrent de platformfictie wegneemt door invulling te geven aan bepaalde bij deze fictie behorende begrippen. Dit zou ook aanleiding kunnen geven tot vervolgonderzoek. In Australië wordt bovendien op dit moment de vergelijkbare wetgeving voor platforms geëvalueerd, waarvan de uitkomsten op 17 december 2021 aan de Australische overheid worden gepresenteerd.⁵⁷³ Ook deze evaluatie kan aanknopingspunten bieden voor vervolgonderzoek. Naar mijn mening is het in ieder geval van belang dat de wetgeving omtrent de Unierechtelijke platformfictie ook over een aantal jaar wordt geëvalueerd. Uit deze evaluatie zal dan blijken of de door mij gesignaleerde fricties slechts een fictie, of werkelijkheid zullen zijn.

⁵⁷³ 'Review of GST on low value imported goods', taxboard.gov.au, 5 juli 2021.

Geraadpleegde literatuur

Boeken en working papers

Bomer 2012

A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW* (diss. Maastricht), Deventer: Kluwer 2012.

Brynjolfsson e.a. 2008

E. Brynjolfsson e.a., *Scale without Mass: Business Process Replication and Industry Dynamics - Harvard Business School Technology & Operations Mgt. Unit Research Paper No. 07-016*, Boston: Harvard Business Publishing 2008.

Cnossen 2020

S. Cnossen, *Modernizing the European VAT - CESifo Working Paper No. 8279*, Munich: Center for Economic Studies and ifo Institute (CESifo) 2020.

Van Doesum e.a. 2020

A. van Doesum e.a., *Fundamentals of EU VAT Law*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Heerschap, Pouw & Atmé 2018

N. Heerschap, N. Pouw & C. Atmé, *Measuring online platforms*, Den Haag: CBS 2018.

Heezen, Merckx & Schrijver 2021

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

Van Hilten & Van Kesteren 2020

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting* (Fed Fiscale Studieserie, deel 6), Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Li, Nirei & Yamana 2019

W.C.Y. Li, M. Nirei & K. Yamana, *Value of data: There's No Such Thing as a Free Lunch in the Digital Economy*, Washington D.C.: U.S. Bureau of Economic Analysis Working Papers 2019.

Merckx 2020

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

OECD 1998

OECD (1998), *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs (Presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce")*, OECD Publishing, Ottawa.

OECD 2015

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

OECD 2019a

OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf.

OECD 2019b

OECD (2019), *An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/53e5f593-en>.

OECD 2019c

OECD (2019), *Vectors of digital transformation – OECD Digital Economy papers, no. 273*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5ade2bba-en>.

OECD 2021a

OECD/WBG/CIAT/IDB (2021), *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm>.

OECD 2021b

OECD (2021), *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/51825505-en>.

OECD 2021c

OECD (2021), *Inheritance Taxation in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>.

Productivity Commission 2017

Productivity Commission 2017, *Collection Models for GST on Low Value Imported Goods*, Report no. 86, Canberra, <https://www.pc.gov.au/inquiries/completed/collection-models/report/collection-models.pdf>.

Thompson 2003

J.D. Thompson, *Organizations in action: Social science bases of administrative theory*, New Brunswick: Transaction Publishers 2003.

Artikelen**Bakker & Potma, EC Tax Review 2020/3**

E.G. Bakker & T.J. Potma, 'Conference Report – E-commerce, VAT and Customs: Challenges and Opportunities Ahead', *EC Tax Review* 2020/3, p. 126-132.

Bal, *Bulletin for International Taxation* 2018/4a

A.M. Bal, 'Managing EU VAT Risks for Platform Business Models', *Bulletin for International Taxation* 2018, afl. 4a.

Van Doesum, *WFR* 2020/210

A.J. van Doesum, 'Een faciliterend online goederenplatform is nog geen commissionair', *WFR* 2020/210, p. 1438-1443.

Grambeck, *IVM* 2013/4

H.M. Grambeck, 'B2C Supplies of Electronic Services from 1 January 2015 from a German Perspective', *IVM* 2013, afl. 4, p. 215-221.

Gruson, *BTW-bulletin* 2017/17

J. Gruson, 'Btw in een Brave New Blockchain World – een introductie', *BTW-bulletin* 2017/17.

Gruson & Merkx, *EC Tax Review* 2021/3

J. Gruson & M.M.W.D. Merkx, 'The Comitology Proposal: Shifting the Legislative Balances in EU VAT', *EC Tax Review* 2021/3, p. 99-110.

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

A.D.M. Janssen & M.M.W.D. Merkx, 'Nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3, p. 9-13.

Janssen & Merkx, *BTW-bulletin* 2021/9

A.D.M. Janssen & M.M.W.D. Merkx, 'Nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021 en de btw-positie van platforms', *BTW-bulletin* 2021/9, p. 8-11.

Kortenaar, *WFR* 2012/98

G.G.M. Kortenaar, 'Gebruik uitvoeringsverordening als instrument in de Europese BTW', *WFR* 2012/98, p. 98-100.

Lamensch, *IVM* 2018/2

M. Lamensch, 'Rendering Platforms Liable to Collect and Pay VAT on B2C Imports: A Silver Bullet?', *IVM* 2018, afl. 2, p. 48-49.

Lamensch e.a., *World Tax Journal* 2021/3

M. Lamensch e.a., 'New EU VAT-Related Obligations for E-commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment', *World Tax Journal* 2021, afl. 3.

Lock e.a., *MBB* 2019/1

J.I.W. Lock e.a., 'De toekomst van de btw bij e-commerce: heffing via platforms', *MBB* 2019/1, p. 33-45.

Meijerman, WFR 2021/9

V.L. Meijerman, 'Kwaliteit van fiscale wet- en regelgeving... alle ballen op de politiek?', *WFR* 2021/9, p. 56-67.

Merkx, BTW-bulletin 2013/119

M.M.W.D. Merkx, 'Plaats van dienst 2015: nieuwe regels, nieuwe uitdagingen', *BTW-bulletin* 2013/119.

Merkx, WFR 2014/1315

M.M.W.D. Merkx, 'Commissionair bij fictie, bij fictie dienstverrichter', *WFR* 2014/1315.

Merkx, WFR 2018/146

M.M.W.D. Merkx, 'Nieuwe btw-regels voor e-commerce', *WFR* 2018/146, p. 1005-1014.

Merkx, EC Tax Review 2019/2

M.M.W.D. Merkx, 'VAT and Blockchain: Challenges and Opportunities Ahead', *EC Tax Review* 2019/2, p. 83-89.

Merkx, FED 2020/35

M.M.W.D. Merkx, 'Nieuwe btw-regels voor e-commerce – de eerste stap', *FED* 2020/35, p. 3-10.

Merkx, NLF-W 2021/11

M.M.W.D. Merkx, 'Nieuwe btw-regels voor e-commerce: platform kiest zelf voor btw-plicht', *NLF-W* 2021/11.

Middelburg, WFR 2020/19

D.B. Middelburg, 'Nieuwe btw-regels voor ingevoerde goederen', *WFR* 2020/19, p. 120-125.

Papis-Almansa, ERA Forum: Journal of the Academy of European Law 2019/20

M. Papis-Almansa, 'VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?', *ERA Forum: Journal of the Academy of European Law* 2019/20, p. 201-223, <https://doi.org/10.1007/s12027-019-00575-9>.

Sanders, BTW-bulletin 2017/4

J. Sanders, 'Voorstel Europese Commissie nieuwe btw-regels e-commerce- en online bedrijven', *BTW-bulletin* 2017/4.

Scarcella, Computer Law & Security Review 2020/36

L. Scarcella, 'E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role?', *Computer Law & Security Review* 2020/36, <https://doi.org/10.1016/j.clsr.2019.105371>.

Sparidis & Middelburg, WFR 2021/119

E. Sparidis & D.B. Middelbrug, 'Intermediary Platforms en btw: stand van zaken en blik op de toekomst', *WFR* 2021/119, p. 847-856.

Stevens & Van Wamelen, *EC Tax Review* 2021/1

S.A. Stevens & J.T. van Wamelen, 'The DAC7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms', *EC Tax Review* 2021/1, p. 24-30.

Veltrap, *IVM* 2014/5

M.J.A. Veltrap, 'Identification of Customers of E-Services under EU VAT', *IVM* 2014, afl. 5, p. 264-270.

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

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

Yiallourou, *EC Tax Review* 2019/4

K. Yiallourou, 'The Limitations of the VAT Gap Measurement', *EC Tax Review* 2019/4, p. 196-210.

Krantenartikelen**Mims, *Wall Street Journal* 2018**

C. Mims, 'How Amazon's Ad Business Could Threaten Google and Facebook; Amazon.com has valuable data its tech competitors can't access: Its own sales', *Wall Street Journal (Online)*, 28 januari 2018.

Europese wetgeving

Dertiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten, Richtlijn 86/560/EEG.

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

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

Richtlijn 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 belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn.

Richtlijn 2009/132/EG van de Raad van 19 oktober 2009 houdende bepaling van de werkingssfeer van artikel 143, onder b) en c), van Richtlijn 2006/112/EG met betrekking tot de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen.

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 afstandsverkoop van goederen.

Richtlijn (EU) 2019/955 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkoop en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen.

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

Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen.

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

Verordening (EU) 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking).

Uitvoeringsverordening (EU) 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Uitvoeringsverordening (EU) 2019/2026 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft door elektronische interfaces gefaciliteerde leveringen van goederen of diensten en de bijzondere regelingen voor belastingplichtigen die diensten voor niet-belastingplichtigen, afstandsverkopen van goederen en bepaalde binnenlandse goederenleveringen verrichten.

Mededeling van de Commissie aan de Raad, aan het Europees Parlement, aan het Economisch en Sociaal Comité en aan het Comité van de Regio's – Een Europees initiatief op het gebied van de elektronische handel, Brussel 16 april 1997, COM(97) 157 final.

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen, Brussel 1 december 2016, COM(2016) 757 final.

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EEG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienstaanbieders, Brussel 12 december 2018, COM(2018) 812 final.

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de toekenning van uitvoeringsbevoegdheden aan de Commissie om de betekenis van de termen die in sommige bepalingen van die richtlijn worden gebruikt, te bepalen, Brussel 18 december 2020, COM(2020) 749 final.

Europese Commissie, 'Consultation on Regulatory Environment for Platforms, Online Intermediaries, Data and Cloud Computing and the Collaborative Economy (2015)', <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/public-consultation-regulatory-environment-platforms-online-intermediaries-data-and-cloud> (geraadpleegd op 15 april 2021).

Toelichting op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_nl_0.pdf (geraadpleegd op 20 oktober 2021).

Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, 30 september 2020, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_nl.pdf (geraadpleegd op 24 september 2021).

Gids voor het éénloketsysteem voor btw, maart 2021, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/oss_guidelines_nl.pdf (geraadpleegd op 1 oktober 2021).

Beraadslaging van de Raad (ECOFIN) van 8 juni 2017: 10044/17.

Australische wetgeving

Treasury Laws Amendment (GST Low Value Goods) Act 2017, No. 77, 2017.

Australian Taxation Office, Law Companion Ruling - LCR 2018/2: GST on supplies made through electronic distribution platforms, <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=COG/LCR20182/NAT/ATO/00001>.

'Review of GST on low value imported goods', taxboard.gov.au, 5 juli 2021.

Franse wetgeving

Art. 293 A, lid 1, alinea 3-5, van de Code général des impôts, te raadplegen via <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section/lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006162566/#LEGISCTA000006162566> (geraadpleegd op 2 augustus 2021).

Noorse wetgeving

Guidelines – VAT on e-Commerce (VOEC), 24 februari 2020, <https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasion/voec/sell-charge-and-ship-to-norway---guidelines-for-online-stores-and-marketplaces.pdf>.

'New GST rules for low-value imported goods', customs.govt.nz, laatst gewijzigd op 9 november 2020.

Wetgeving Verenigd Koninkrijk

Value Added Tax Act 1994, Section 95A, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>.

'Vat and overseas goods sold to customers in the UK using online marketplaces', gov.uk, 20 november 2020.

Kamerstukken

Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 2.

Kamerstukken II 2019/20, 35527, nr. 3 (MvT).

Kamerstukken II 2020/21, 35527, nr. 7 (NV II).

Kamerbrief 5 november 2020, Beantwoording Kamervragen over BNC-fiche DAC7.

Internetsites

‘Aantal fysieke winkels in Nederland blijft gestaag slinken’, trouw.nl, 20 april 2021.

‘Bestedingen bij Europese webwinkels bereikten in 2020 recordhoogte’, cbs.nl, 23 april 2021.

‘Commissie’, partnerplatform.bol.com (geraadpleegd op 17 april 2021).

‘Coronacrisis jaagt online winkelen aan in het tweede kwartaal’, cbs.nl, 4 augustus 2020.

‘Facebook’s WhatsApp Buy: 10 Staggering Stats’, informationweek.com, 21 februari 2014.

‘Ondanks corona 68 duizend bedrijven erbij in 2020’, cbs.nl, 20 januari 2021.

Taxes in Europese Database, te raadplegen via https://ec.europa.eu/taxation_customs/economic-analysis-taxation/taxes-europe-database-tedb_en (geraadpleegd op 23 augustus 2021).

Overig

Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Implementatie btw elektronische handel, 29 oktober 2019.

NOB-commentaar Wet implementatie richtlijnen elektronische handel (35527), 8 september 2020.

EY, Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2020, te raadplegen via https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_am/tax-and-law/ey-2020-vat-guide.pdf.

Jurisprudentie

HvJ EG 30 januari 1985, 143/83, ECLI:EU:C:1985:34 (*Commissie/Denemarken*).

HvJ EG 13 november 1990, C-331/88, ECLI:EU:C:1990:391 (*Fedesa*).

HvJ EG 20 februari 1997, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77 (*DFDS*).

HvJ EG 11 juli 2002, C-62/00, ECLI:EU:C:2002:435 (*Marks & Spencer*).

HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121 (*Halifax*).

HvJ EG 27 september 2007, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548 (*Teleos*).

HvJ EG 21 februari 2008, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105 (*Netto Supermarkt*).

HvJ EG 2 juli 2009, C-7/08, ECLI:EU:C:2009:417 (*Har Vaessen Douane Service BV*).

HvJ EG 29 oktober 2009, C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665 (*SKF*).

HvJ EU 15 juli 2010, C-582/08, ECLI:EU:C:2010:429 (*Commissie/Verenigd Koninkrijk*).

HvJ EU 20 juni 2013, C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*).

HvJ EU 18 december 2014, C-131/13, C-163/13 en C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda*).

HvJ EU 25 juni 2015, C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (*DSV Road*).

HvJ EU 18 juni 2020, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485 (*Krakvet*).

HvJ EU 8 oktober 2020, C-621/19, ECLI:EU:C:2020:814 (*Weindel Logistik Service*).

C-695/20 (*Fenix International*).

Rb. Amsterdam 13 september 2021, ECLI:NL:RBAMS:2021:5029.

The Supreme Court 19 februari 2021, UKSC 2019/0029, <https://www.supremecourt.uk/cases/uksc-2019-0029.html>.