

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie



ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM  
ERASMUS SCHOOL  
OF ECONOMICS

**Het digitale platform:  
dé oplossing voor de ingewikkelde btw-heffing op e-commerce?**

Naam student: Tom Janssen

Studentnummer: 542278

Begeleider: M.D.C. Gomes Vale Viga, MSc

Tweede beoordelaar: mr. J. Gruson

Datum definitieve versie: 28 februari 2023

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

<b>Overzicht van gebruikte afkortingen</b> .....	4
<b>1. Inleiding</b> .....	5
1.1 Relevantie .....	5
1.2 Onderzoeksvraag .....	6
1.3 Toetsingskader .....	7
1.4 Werkwijze .....	7
<b>2. Platforms in het algemeen</b> .....	8
2.1 Inleiding .....	8
2.2 Begrip digitaal platform .....	8
2.3 Soorten online platforms .....	10
2.4 Deelconclusie hoofdstuk 2 .....	11
<b>3. De heffing van btw op e-commerce in het algemeen en op platforms in het bijzonder</b> .....	12
3.1 Systematiek btw .....	12
3.2 Begrippen binnen de e-commerce .....	14
3.3 Gewijzigde regels voor de btw-heffing op e-commerce .....	15
3.3.1 B2C verkopen binnen de EU vóór 1 juli 2021 .....	16
3.3.2 B2C verkopen binnen de EU na 1 juli 2021 .....	16
3.3.3 B2C verkopen van buiten de EU vóór 1 juli 2021 .....	17
3.3.4 B2C verkopen van buiten de EU na 1 juli 2021 .....	17
3.4 Platforms in de btw-heffing per 1 juli 2021 .....	18
3.4.1 De platformfictie .....	18
3.4.2 Platformfictie bij faciliteren afstandsverkopen uit derde landen onder €150 .....	19
3.4.3 Platformfictie bij faciliteren afstandsverkopen binnen de EU door buiten EU gevestigde ondernemer .....	19
3.4.4 De boekhoudplicht voor platforms .....	20
3.5 Deelconclusie hoofdstuk 3 .....	20
<b>4. Toetsing huidige btw-heffing op platforms aan de rechtsbeginselen</b> .....	22
4.1 Omzetbelasting specifieke beginselen .....	22
4.1.1 Inwendige neutraliteit .....	22
4.1.2 Uitwendige neutraliteit .....	22
4.2 De algemene rechtsbeginselen .....	24
4.2.1 Rechtszekerheidsbeginsel .....	24

4.2.2	Gelijkheidsbeginsel .....	25
4.2.3	Evenredigheidsbeginsel .....	25
4.2.4	Doeltreffendheidsbeginsel.....	26
4.3	Toetsing nieuwe regelgeving platforms per 1 juli 2021.....	26
4.3.1	Toetsing neutraliteitsbeginsel.....	26
4.3.2	Toetsing rechtszekerheidsbeginsel .....	27
4.3.3	Toetsing effectiviteit .....	28
4.4	Deelconclusie hoofdstuk 4.....	30
<b>5.</b>	<b>Ontwikkelingen voor btw-heffing op platforms in de nabije toekomst .....</b>	<b>32</b>
5.1	DAC7.....	32
5.2	PSP-regeling .....	33
5.3	Verwachting effect nieuwe regels op beginselen.....	34
5.4	Koppeling beginselen van hoofdstuk 4 en nieuwe ontwikkelingen.....	35
5.5	Deelconclusie hoofdstuk 5.....	36
<b>6.</b>	<b>Samenvatting en conclusie .....</b>	<b>37</b>
6.1	Samenvatting .....	37
6.2	Conclusie onderzoeksvraag.....	39
	<b>Literatuurlijst .....</b>	<b>40</b>

## Overzicht van gebruikte afkortingen

Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn 2006	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
BW	Burgerlijk Wetboek
B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
DAC7	De zesde wijziging van de Administratieve samenwerkingsrichtlijn op het gebied van belastingen
E-commerce	Electronic commerce
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie
I-OSS	Import One Stop Shop
MOSS	Mini One Stop Shop
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OSS	One Stop Shop
PSP	Payment Service Provider
Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn	Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 282/2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking)
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968

# 1. Inleiding

## 1.1 Relevantie

Één klik op de knop en een product reist honderden of zelfs duizenden kilometers om binnen een week op de deurmat van de besteller te belanden. De digitalisering van de economie ontwikkelt zich snel en niets lijkt meer te gek. Een telefoonhoesje uit China, een computer uit Amerika of een broek uit India. Via het internet kunnen tegenwoordig over de hele wereld producten worden besteld. Voor de consument wordt het met de dag gemakkelijker, maar voor de belastingheffing wordt het met de dag onoverzichtelijker. Het fenomeen dat hier wordt geschetst, wordt ook wel e-commerce genoemd. E-commerce bestaat uit alle handelingen die over het internet verlopen. Het is de bedoeling dat hier net als bij normale goederen in (web)winkels omzetbelasting over afgedragen wordt. De omzetbelasting is namelijk een verbruiksbelasting en ziet erop toe dat het gebruik van een product belast wordt bij de consument. Deze belasting wordt voldaan door de leverancier van het product en doorberekend in de prijs voor de consument. Aangezien e-commerce handel over de grens mogelijk maakt, is het lastig om alle verschillende goederenstromen overzichtelijk te houden. De snelle ontwikkelingen binnen de e-commerce vragen om steeds meer maatregelen en richtlijnen om de heffing van de omzetbelasting zo goed mogelijk in stand te houden. E-commerce kent al jarenlang enorme groei, maar de coronacrisis heeft het in een stroomversnelling gezet. Consumenten hebben het gemak van online winkelen ontdekt toen zij hiertoe genoodzaakt werden door de lockdown. Dit heeft geresulteerd in een 56% stijging in consumentenbestedingen in de online non-food sector in 2020 ten opzichte van vergelijkbare weken in 2019.<sup>1</sup>

Een belangrijk onderdeel van de e-commerce is de handel via digitale platforms. Digitale platforms brengen leveranciers van producten en diensten in contact met mogelijke klanten op een website. Denk hierbij aan voorbeelden als bol.com en Amazon. Platforms faciliteren dus zogenoemde afstandsverkopen, de grensoverschrijdende leveringen van goederen. Nu is het de vraag hoe hier het best omzetbelasting over geheven kan worden. Mogelijk is dat de drie partijen consument, leverancier en het platform allemaal in een ander land gevestigd zijn. Wie draagt dan de belasting af, welk belastingtarief wordt gebruikt en hoe wordt ervoor gezorgd dat het overzichtelijk blijft en alle belasting binnenkomt? De EU is sinds het begin van deze eeuw al bezig met het correct formuleren van alle juridische aspecten wat betreft elektronische handel. Op 8 juni 2000 werd namelijk de eerste Richtlijn inzake elektronische handel van kracht. De btw-regels en richtlijnen voor e-commerce zijn door de jaren heen sterk veranderd en lijken in de toekomst ook niet hetzelfde te blijven. Naast de Belastingdienst voelt ook de Europese Commissie de druk om iets aan het huidige belastingbeleid voor platforms te veranderen. Zo introduceerde de Europese Commissie in 2022 het initiatief VAT in the Digital Age. Een van de speerpunten van dit initiatief luidde 'VAT treatment of the platform economy'. De Europese Commissie wil een duidelijk stappenplan maken hoe landen om moeten gaan met het belasten van platforms die steeds dominanter worden in de economie.<sup>2</sup>

Naast dit initiatief voor de toekomst is in de afgelopen jaren al veel veranderd voor de heffing van btw op platforms in Nederland. Vanaf 1 juli 2021 geldt namelijk de nieuwe platformfictie. Door deze fictie, beschreven in art. 14bis van de Btw-richtlijn, worden platforms in sommige gevallen verantwoordelijk

---

<sup>1</sup> Redactie Thuiswinkel.org, 'Forse stijgingen online omzet productverkopen sinds corona-uitbraak', 28 april 2020.

<sup>2</sup> Asquith, 'EU VAT in the Digital Age ViDA adopted by EC', 5 februari 2023.

gehouden voor het afdragen van de verschuldigde btw over afstandsverkopen. Daarnaast is sinds 1 januari 2023 het EU-wetsvoorstel transparantie over inkomsten digitale platformen (ook wel DAC7) in werking getreden in de Nederlandse omzetbelasting.<sup>3</sup> De bedoeling van DAC7 is om binnen de digitale economie de fiscale transparantie te vergroten en een eerlijke belastingheffing te creëren. Er geldt namelijk nu een administratieplicht voor platformexploitanten, waardoor zij verplicht zijn om gegevens te verzamelen, verifiëren en rapporteren van inwoners uit OESO-landen die gebruik maken van hun platform. Zelfs digitale platforms buiten de EU kunnen onder deze regeling vallen indien sprake is van een binnen de EU gevestigde aanbieder en/of de activiteiten betrekking hebben op het verhuren van binnen de EU gelegen onroerende zaken.<sup>4</sup> Het achterhouden van inkomsten door transacties over digitale platformen in EU-lidstaten wordt door deze regelingen zeer bemoeilijkt. Daarnaast is begin 2022 ook een conceptwetsvoorstel implementatie richtlijn betalingsdienstaanbieders ter consultatie aangeboden. Dit betreft de implementatie van de zogenoemde Payment Service Providers-richtlijn (hierna: PSP-richtlijn). Het doel van de PSP-richtlijn is om btw-fraude bij grensoverschrijdende transacties te voorkomen. Betalingsdienstaanbieders, zoals bijvoorbeeld IDEAL, worden door de richtlijn verplicht om informatie te verstrekken naar belastingdiensten. Vaak is de betalingsdienst bij grensoverschrijdende handel in elektronische diensten het enige aanknopingspunt. Bij elektronische diensten vindt geen fysieke beweging over de grens plaats. Belastingdiensten versterken door implementatie van deze richtlijn hun controlerend vermogen.<sup>5</sup> De groei van e-commerce en alle huidige ontwikkelingen in de btw voor platforms, waaronder de wens btw-fraude te bestrijden, zorgen dat het onderwerp op dit moment zeer relevant is.

## 1.2 Onderzoeksvraag

Uit alle wijzigingen binnen de heffing van btw op platforms blijkt dat de verantwoordelijke instanties nog zoekende zijn naar de best passende methode. Het bleek namelijk erg lastig om leveranciers over de hele wereld te traceren en belasting te laten betalen. Zo probeerde de EU eerst met bijvoorbeeld de afstandsverkopenregeling de belastingplicht te verschuiven naar de EU-lidstaat van de consument. Sinds 1 juli 2021 vallen nog meer afstandsverkopen onder de afstandsverkopenregeling, maar is de EU ook op zoek gegaan naar een betere belastingplichtige. De EU ziet nu vooral de meerwaarde van de tussenpersoon binnen de e-commerce. Nadat vanaf 1 juli 2021 bepaalde digitale platforms belastingplichtig zijn geworden, zorgt de DAC7-regeling dat kwalificerende platforms nu ook verplicht zijn om relevante informatie te rapporteren aan belastingautoriteiten. De EU blijft gefocust op de tussenschakels, aangezien in de toekomst ook Payment Service Providers administratieve verplichtingen krijgen. De informatie beschreven in de relevantie heeft aanleiding gegeven tot het opstellen van de volgende onderzoeksvraag:

*Hoe worden platforms momenteel in de heffing van de btw betrokken en is dit in lijn met de rechtsbeginselen van de omzetbelasting?*

---

<sup>3</sup> Redactie Wolters Kluwer, 'Wetsvoorstel implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling digitale platformeconomie – DAC7 (36063)', (z.d.).

<sup>4</sup> PWC, 'DAC7', (z.d.).

<sup>5</sup> Concepttekst memorie van toelichting implementatie Richtlijn (EU) 2020/284 door de Staatssecretaris van Financiën.

Om deze onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden is het van belang om deelvragen op te stellen. Ik verwacht de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden met de uitkomsten van het onderzoek naar de volgende deelvragen:

- *Wat houdt een platform binnen de e-commerce in?*
- *Welke regelingen gelden voor platforms in de btw?*
- *Worden de rechtsbeginselen voor de btw geëerbiedigd met de huidige heffing op platforms?*
- *Leidt de implementatie van DAC7 en de PSP-richtlijn tot een verandering in de mate waarin de rechtsbeginselen voor de btw worden geëerbiedigd bij de (toekomstige) heffing op platforms?*

### 1.3 Toetsingskader

In dit onderzoek worden de huidige btw-regelingen voor platforms getoetst aan de verschillende rechtsbeginselen. De toetsing zal hoofdzakelijk plaatsvinden bij de deelvragen: *‘Worden de rechtsbeginselen voor de btw geëerbiedigd met de huidige heffing op platforms?’* & *‘Gaan DAC7 en de PSP-richtlijn leiden tot een verbetering van de btw-heffing met betrekking tot de rechtsbeginselen?’*. A.H. Bomer besprak in zijn proefschrift verscheidene rechtsbeginselen en bekeek in welke mate ze voor de Btw-regelgeving van betekenis zijn.<sup>6</sup> Voor dit onderzoek heb ik op grond van dit proefschrift een selectie gemaakt van naar mijn mening relevante rechtsbeginselen.. Denk hier aan het gelijkheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Ook zullen de regelingen worden getoetst aan het neutraliteitsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel.

### 1.4 Werkwijze

Om de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden moet eerst helder zijn wat een digitaal platform precies is en welke handelingen belastbaar zijn voor de btw. Vervolgens zullen de huidige regelingen van de btw op platforms en de nieuw geïmplementeerde regelingen, die gelden vanaf 1 juli 2021, uiteengezet worden. Wanneer duidelijk is hoe de heffing op dit moment geregeld is, zal ik deze gaan toetsen aan de verschillende rechtsbeginselen. Ten slotte worden de nieuwste EU-wetsvoorstellen (DAC7 en Payment Service Providers) doorgrond en wordt er bekeken of de nieuwe regelingen in lijn zijn met de rechtsbeginselen. Ik ga onderzoeken of de nieuwe regelingen wellicht zijn ingevoerd ten behoeve van een bepaald rechtsbeginsel. Het doel is om aan het einde van het onderzoek een compleet beeld te hebben over platforms in de heffing van de omzetbelasting.

---

<sup>6</sup> Bomer (2012), *De doorverwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU*.

## 2. Platforms in het algemeen

### 2.1 Inleiding

Het ontstaan van internet en digitalisering heeft gezorgd voor een sterke verandering van de wereldwijde economie. Communicatie op lange afstand was nog nooit zo makkelijk en een geheel nieuwe soort economie kon ontstaan; de digitale platformeconomie. Doordat op deze digitale platforms sprake was van onder andere minder overhead kosten en minder overhead, groeiden sommige platforms snel uit tot wereldwijde marktleiders. Tot de top 5 meest waardevolle bedrijven in de wereld behoren bijvoorbeeld Apple, Microsoft, Alphabet Inc. (moederbedrijf van onder andere Google) en Amazon.<sup>7</sup> Al deze bedrijven en met name Amazon verdienen geld aan het faciliteren van grensoverschrijdende handel via hun digitale platform. Dit zijn overigens alleen de grote voorbeelden. Het begrip 'digitaal platform' is veel breder. Het is daarom van belang om eerst een goed beeld te hebben van het begrip platform, voordat de heffing van btw op digitale platforms zal worden getoetst aan de verschillende beginselen van de omzetbelasting.

### 2.2 Begrip digitaal platform

Digitale platforms bestaan in veel verschillende soorten en maten en kunnen uiteenlopende doelen hebben. Zo wordt een site waar mensen met elkaar kunnen chatten voor hun plezier door sommige mensen ook als digitaal platform gezien. Vaak staat bij het begrip digitaal platform de mogelijkheid tot communicatie in een digitale omgeving centraal. José van Dijck, Thomas Poell en Martijn de Waal hebben in hun boek enkele typische kenmerken beschreven waarmee een digitaal platform onderscheiden kan worden van een willekeurige andere internetwebsite.<sup>8</sup> Ten eerste halen deze platforms van hun gebruikers automatisch grote hoeveelheden data op. Vrijwel elke actie die een gebruiker doet wordt opgeslagen en geanalyseerd. Op deze manier kan een bedrijf alles te weten komen van zijn doelgroep en de beste bedrijfsvoering bepalen. Ten tweede bieden digitale platforms via Application Programming Interfaces (API's) de mogelijkheid aan derden om gebruik te maken van de data. Hierdoor kunnen externe partijen betaald of onbetaald toegang krijgen tot statistieken op bijvoorbeeld Twitter of Google. Ten derde verwerken digitale platforms gebruikersdata met zogenaamde algoritmes. Een algoritme is een set instructies om een doel te bereiken. Data wordt vervormd met een bepaald doel, bijvoorbeeld om het beter te kunnen interpreteren.<sup>9</sup> Ten slotte zouden digitale platforms economische configuraties vormen die reclames aan specifieke gebruikers koppelen. Zo kan een bedrijf gepersonaliseerde reclames en diensten aanbieden. Deze vier kenmerken onderscheiden dus specifiek digitale platforms van andere websites die communicatie mogelijk maken.

Nu duidelijk is wat een digitaal platform onderscheidt van een reguliere website, is het van belang om op zoek te gaan naar een heldere definitie. De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) is een Europees samenwerkingsverband waarvoor 38 Europese landen sociaal en economisch beleid wordt bestudeerd en geregeld.<sup>10</sup> De OESO heeft gepoogd een definitie te geven aan het digitale platform. Na bestudering van het voorwerk van de Europese Commissie kwam de OESO tot de volgende definitie: 'An online platform is a digital service that facilitates interactions between two or

---

<sup>7</sup> The Week Staff, 'Most valuable companies in the world', 1 april 2022.

<sup>8</sup> Van Dijck, Poell & De Waal, *De platformsamenleving. Strijd om publieke waarden in een online wereld*, Amsterdam: AUP 2016, p. 17-19.

<sup>9</sup> Van Essen & De Weerd, 'De impact van algoritmes', (z.d.).

<sup>10</sup> Europa Nu, 'Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling', (z.d.)



more distinct but interdependent sets of users (whether firms or individuals) who interact through the service via the internet'.<sup>11</sup> Drie elementen vallen in het bijzonder op in deze definitie. Zo zal een digitaal platform interactie moeten faciliteren, moet de interactie digitaal plaatsvinden en is sprake van twee of meer verschillende partijen die onderling afhankelijk van elkaar zijn.

Hoe het begrip 'faciliteren' geïnterpreteerd moet worden, stond enige tijd ter discussie. Lock, Merckx, Janssen en Arendsen kwamen in hun onderzoek naar de toekomst van heffing van btw via platforms tot de conclusie dat bij faciliteren centraal moet staan dat een rechtsbetrekking tot stand is gekomen tussen leverancier en afnemer via het platform. Wel moet het platform op enig moment over de betaling beschikken.<sup>12</sup> Vanaf 1 juli 2021 gelden de nieuwe regels voor e-commerce en is besloten onder welke voorwaarden sprake is van faciliteren bij goederenverkoop. Ten eerste moet een elektronische interface gebruikt worden om afnemers en leveranciers contact te laten leggen. Ten tweede bepaalt het platform (in)direct één of meer van de algemene voorwaarden van de levering. Ten derde is het platform (in)direct betrokken bij het accepteren van de facturatie voor de betaling. Hier moet opgemerkt worden dat het niet vereist is om de betaling in ontvangst te nemen. Ten slotte is het platform (in)direct betrokken bij de bestelling of aflevering van de goederen. Hier is al aan voldaan, wanneer de interface het mogelijk maakt om goederen in een digitaal winkelmandje te plaatsen.<sup>13</sup>

Om de brede definitie van het online platform te verduidelijken heeft de OESO een aantal veelvoorkomende kenmerken gespecificeerd. Zo kennen bepaalde soorten platforms positieve directe netwerkeffecten en alle platforms indirecte positieve netwerkeffecten. Positieve directe netwerkeffecten gelden bijvoorbeeld bij sociale media. Het nut bij gebruik stijgt wanneer het platform groeit in populariteit bij de eigen groep gebruikers. Daarnaast kennen alle platforms indirecte positieve netwerkeffecten. Deze effecten treden op wanneer een groep gebruikers meer gaat profiteren van hun gebruik als een andere groep gebruikers toeneemt. Als meer kopers het platform betreden, zullen de externe verkopers meer gaan profiteren. Daarnaast maken platforms gebruik van kruissubsidiëring<sup>14</sup>, genieten zij schaalvoordelen, hebben ze veel zicht op data en maken ze gebruik van overstapkosten om gebruikers te behouden. Ook staan de meest succesvolle digitale platforms bekend om het gebruik van disruptieve innovatie<sup>15</sup>, het eenvoudige bereik over de hele wereld en de enorm snelle groei wanneer de vaste kosten zijn ingelopen. Variabele kosten van een online platform zijn namelijk laag doordat zij een tussenpositie innemen in een transactie en vaak alleen de digitale interactie faciliteren. In markten met digitale platforms is te zien dat het platform die het best te werk gaat vaak zeer grote marktaandelen kan verkrijgen door deze enorm snelle groei.<sup>16</sup>

Naast de OESO zijn online veel definities te vinden die allemaal op dezelfde economische hoofdaspecten neerkomen. Het gaat dan veelal om het verbinden van producent en consument via het internet. Van Dijck, Poell en De Waal zijn van mening dat deze definitie breder moet en voegen ook sociale en politieke

---

<sup>11</sup> OECD 2019, *An introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation*, p. 21.

<sup>12</sup> Lock, Merckx, Jansen & Arendsen, 'De toekomst van btw bij e-commerce - heffing bij platforms', *MBB* 2019/1, p. 16.

<sup>13</sup> Den Outer, 'Platformfictie: Wijzigingen in btw-positie van platforms per 1 juli 2021', 26 maart 2021.

<sup>14</sup> Onrendabele activiteiten worden binnen het platform gesubsidieerd met winst uit rendabele activiteiten.

<sup>15</sup> Nieuwe toetreders op de markt innoveert dusdanig dat een nieuwe markt ontstaat. Deze nieuwe markt zit de bestaande markt in de weg.

<sup>16</sup> OECD, *An introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation*, Parijs: OECD Publishing 2019, p. 22-25.

condities toe. Zij komen tot de volgende definitie van een digitaal platform: ‘een technologische, economische en sociaal-culturele infrastructuur voor het faciliteren en organiseren van online sociaal en economisch verkeer tussen gebruikers en aanbieders, met (gebruikers)data als brandstof.’<sup>17</sup> Ten opzichte van de definitie van de OESO is toegevoegd dat platforms als een soort marktmeester optreden en bij verbindingen de macht in handen hebben. Zij bepalen de voorwaarden waarin een handeling plaatsvindt. Het gaat verder niet alleen om het verbinden van vraag en aanbod voor het goederen- en dienstenverkeer, maar ook de uitwisseling van informatie en kennis speelt een belangrijke rol. Ten slotte benadrukken zij dat een digitaal platform de laatste tijd niet meer een op zichzelf staande entiteit is. De verschillende platforms zijn in zekere zin allemaal met elkaar verbonden en vormen samen een zogenaamd ‘ecosysteem’. Steeds vaker kan bijvoorbeeld met een Google-account ook worden ingelogd bij webshops of andere digitale omgevingen. De groeiende invloed van platforms in de samenleving wordt aangeduid met het begrip ‘platformisering’.<sup>18</sup> Zo wordt het ook steeds logischer dat het voor een Belastingdienst lastig is om het overzicht te behouden bij dergelijke constructies tussen verkopers, kopers en digitale marktplaatsen.

### 2.3 Soorten online platforms

Nu de verschillende definities van een digitaal platform uiteengezet zijn, is het voor dit onderzoek ook van belang om de brede definitie te doorgronden. Uit onderzoek blijkt namelijk dat digitale platforms zijn onder te verdelen in verschillende soorten. Linders kwam in haar onderzoek uit op 3 verschillende types van het online platform: een sociaal platform, een (open of besloten) platform waar iets wordt aangeboden vanuit een aanbieder en een platform dat vraag en aanbod verbindt (marktplaats).<sup>19</sup> Sociale platforms richten zich op het onderhouden en aangaan van sociaal contact. Inkomsten komen bij deze platforms vooral voort uit advertenties en het verkopen van gebruikersdata. Denk aan sociale media, platforms waarop werknemers van een bedrijf met elkaar kunnen communiceren en fora. Ten tweede verdienen de platforms waarop iets wordt aangeboden vanuit een aanbieder hun geld met abonnementsvormen. Denk bijvoorbeeld aan de streamingsdienst Netflix. Ook platforms die gebruik maken van een beperkte gratis toegang en onbeperkte toegang na betaling vallen hieronder. Het laatste type ‘het platform dat vraag en aanbod verbindt’ kan ook nog eens worden onderverdeeld in verschillende types. Bijvoorbeeld een marktplaats voor goederenverkoop. Maar ook platformen waar objecten worden verhuurd (bijvoorbeeld AirBnB) en platformen waar diensten worden aangeboden (bijvoorbeeld sites om oppasadressen te vinden), of combinaties hiervan, vallen hieronder. De bekendste combinatie is Uber waar iemand zijn auto en zichzelf als chauffeur verhuurt. Kortweg vallen onder de laatste categorie dus alle leveringen van goederen en diensten waarbij het digitaal platform geldt als een tussenschakel voor de vraag en aanbodzijde. Het derde type platform verdient geld door middel van het innen van bemiddelingskosten, transactiekosten of het opeisen van een bepaald percentage van de winst.<sup>20</sup> Het onderscheiden van de verschillende soorten platforms is van belang, aangezien in het kader van het onderzoek de beantwoording van mijn onderzoeksvraag anders kan zijn voor de verschillende soorten digitale platforms. Zo is de nieuwe regeling ‘de platformfictie’ binnen de omzetbelasting onder andere

---

<sup>17</sup> Van Dijck, Poell & De Waal, *De platformsamenleving. Strijd om publieke waarden in een online wereld*, Amsterdam: AUP 2016, p. 11.

<sup>18</sup> Van Dijck, Poell & De Waal, *De platformsamenleving. Strijd om publieke waarden in een online wereld*, Amsterdam: AUP 2016, p. 11.

<sup>19</sup> Linders, ‘Wat is in hemelsnaam een platform?’, 1 maart 2019.

<sup>20</sup> Linders, ‘Inzoomen: Drie soorten online platforms’, 8 maart 2019.

bedoeld om te voorkomen dat digitale platforms als tussenpersoon de belastingheffing ontlopen.<sup>21</sup> Deze fictie is dus gericht op de laatste categorie digitale platforms.

#### 2.4 Deelconclusie hoofdstuk 2

In dit hoofdstuk is de deelvraag 'Wat houdt een platform binnen de e-commerce in?' aan bod gekomen. Het is niet gemakkelijk om het begrip digitaal platform binnen de e-commerce eenduidig te definiëren. De OESO heeft een poging gedaan met zijn definitie. Deze definitie is relatief breed opgezet, maar geeft een goede basis. De veelvoorkomende kenmerken verstevigen deze basis. Van Dijck, Poell en De Waal maken de definitie van een digitaal platform veel breder en zijn van mening dat enkel technisch-economische aspecten niet volstaan. In het kader van deze scriptie geven de sociale en politieke aspecten geen meerwaarde aan het onderzoek, aangezien de btw-heffing hier geen waarde aan toekent. Vandaar wordt in deze scriptie uitgegaan van de definitie van de OESO. In het geval van de scriptie gelden wel enkele toevoegingen aan het begrip. In deze scriptie wordt uitgegaan van digitale platforms die belastingplichtig zijn voor de btw. Zoals eerder vermeld is de btw een verbruiksbelasting en moet de btw het gebruik van bepaalde goederen en diensten belasten. Daarnaast moet de interactie die gefaciliteerd wordt door het digitale platform een economische transactie zijn waar omzetbelasting over wordt geheven op grond van art. 1 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Het betreft dus in ieder geval een levering van een goed of dienst, een intracommunautaire verwerving of de invoer van goederen. Daarnaast blijft het onderscheid tussen de drie verschillende soorten digitale platforms behouden. Naar verwachting is het 'platform dat vraag en aanbod verbindt' de meest relevante categorie voor dit onderzoek. De nieuwe regelingen die vanaf 1 juli 2021 gelden, zijn namelijk in belangrijke mate gericht op het in de heffing betrekken van een platform dat optreedt als tussenschakel.

---

<sup>21</sup> Lock, Merx, Jansen & Arendsen, 'De toekomst van btw bij e-commerce - heffing bij platforms', *MBB* 2019/1, p. 4.

### 3. De heffing van btw op e-commerce in het algemeen en op platforms in het bijzonder

Aangezien helder is wat in het kader van dit onderzoek wordt verstaan onder een digitaal platform binnen de e-commerce, wordt nu belicht hoe platforms in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken. Sinds 1 juli 2021 zijn hiervoor nieuwe regelingen in werking getreden. In dit hoofdstuk zal eerst de basis van de huidige btw-heffing in Nederland uiteengezet worden. Daarna wordt ingegaan op hoe de btw-heffing over e-commerce vanaf 1 juli 2021 veranderd is. Vervolgens zal specifiek ingezoomd worden op wat bij ingang van 1 juli 2021 is veranderd voor de digitale platforms.

#### 3.1 Systematiek btw

Btw staat voor belasting over de toegevoegde waarde. Zoals eerder vermeld, poogt de Nederlandse regering het gebruik van goederen en diensten te belasten. Hiervoor heeft de regering de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) aangenomen. De begrippen btw en omzetbelasting worden in Nederland door elkaar gebruikt, maar hebben in feite niet exact dezelfde betekenis. Btw is een vorm van een omzetbelasting, maar niet de enige. In Nederland worden de begrippen door elkaar gebruikt, omdat Nederland geen andere vorm van omzetbelasting kent. De Wet OB 1968 is grotendeels gebaseerd op de meest recente Europese btw-richtlijn (hierna: Btw-richtlijn 2006).<sup>22</sup> Europese Richtlijnen zijn verplicht om overgenomen te worden in de nationale wetgeving, maar bieden vaak wel een zekere mate van interpretatie- en keuzevrijheid.<sup>23</sup> Daarnaast geldt voor alle Europese lidstaten ook nog een Europese btw-verordening (hierna: Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011)<sup>24</sup>, die direct toepasbaar is en niet omgezet dient te worden in nationale wetgeving. Een Europese verordening heeft zogenoemde directe werking en staat boven de nationale wet in het geval van een interpretatieverschil tussen beide.<sup>25</sup>

Het is mogelijk om de systematiek van de btw in Nederland uit te leggen met een stappenplan. In art. 1 Wet OB 1968 staat beschreven ter zake van welke handelingen belasting wordt geheven in de omzetbelasting. Art. 1 onderdeel a Wet OB 1968 beschrijft een belangrijk belastbaar feit (een situatie die aanleiding geeft tot een fiscale verplichting) voor de e-commerce: de leveringen van goederen en diensten verricht door een in Nederland handelende ondernemer onder bezwarende titel. Als eerste is het van belang of daadwerkelijk sprake is van een als zodanig handelende ondernemer in de zin van art. 7 Wet OB 1968. Op grond van het eerste lid van dat artikel is een ondernemer eenieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Deze definitie is beknopter en specifiekter dan de definitie beschreven in art. 9 lid 1 Btw-richtlijn 2006 die aangeeft dat een belastingplichtige eenieder is die ongeacht op welke plaats zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit. Ondanks dat de richtlijn het begrip belastingplichtige veel breder omschrijft, kwam voort uit een arrest van de HR op 2 juni 1984 dat de begrippen ondernemer en belastingplichtige hetzelfde behoren te worden toegelicht.<sup>26</sup>

---

<sup>22</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

<sup>23</sup> Europa Nu, 'Richtlijn', (z.d.).

<sup>24</sup> Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 282/2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking).

<sup>25</sup> Europa Nu, 'Verordening', (z.d.).

<sup>26</sup> HR 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:AW8625, BNB 1984/295, m.nt. A.L.C. Simons.

De nationale bepalingen behoren richtlijnconform uitgelegd te worden en bij een afwijkende formulering dient de nationale bepaling de kleur aan te nemen van de onderliggende richtlijnbeeping. Dit zogenoemde kameleoneffect zorgt dus voor een gelijke behandeling van de twee begrippen.<sup>27</sup> Daarna is het van belang om de aard van het belastbaar feit vast te stellen. De levering van een goed staat beschreven in art. 3 Wet OB 1968 en houdt een overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken in. Als geen sprake is van een levering van een goed, is sprake van een dienst op grond van art. 4 lid 1 Wet OB 1968. Ook intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel en de invoer van goederen gelden als belastbare handelingen (art. 1 onderdeel b, c en d Wet OB 1968).

De plaats van de belastbare handeling en daarmee de EU-lidstaat met bevoegdheid om btw te heffen is te vinden in art. 5 en 6 Wet OB 1968. Art. 5 Wet OB 1968 is gericht op de plaats van een levering van een goed en art. 6 Wet OB 1968 bepaalt de plaats van een dienst. Beide artikelen tonen ook enkele uitzonderingen op de hoofdregel.

Nu het belastbaar feit en de EU-lidstaat van heffing zijn bepaald, is het van belang om rekening te houden met eventuele vrijstellingen die te vinden zijn in art. 11 Wet OB 1968. Een vrijstelling kan namelijk als resultaat hebben dat een belastbaar feit voor de OB toch buiten de heffing valt. Indien geen vrijstelling van toepassing is, is de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting de vergoeding die wordt betaald voor de levering of dienst (art. 8 Wet OB 1968). De btw wordt geheven bij de ondernemer, maar in bepaalde gevallen kan verlegging plaatsvinden naar de afnemer. Dit is geregeld in art. 12 Wet OB 1968. Ten slotte kent de omzetbelasting in Nederland ook een mogelijkheid tot aftrek van voorbelasting. Het is door art. 15 mogelijk dat bij een onderneming in rekening gebrachte btw door een leverancier aftrekbaar is op de btw die de onderneming voldoet aan de Staat.

De platformfictie die in een groot deel van dit onderzoek centraal staat, kent een vergelijkbare 'aan-en-door' fictie die al langere tijd in werking is getreden. De commissairfictie van art. 9bis Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011 is belangrijk om toe te lichten, aangezien het een voorganger is van de platformfictie. Deze fictie geldt vanaf 2015 en ziet toe op situaties waarin langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties. In dit geval zorgt deze fictie dat 'door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht' (de commissair) geacht in eigen naam maar voor rekening van de verrichter van deze diensten te handelen (art. 28 Btw-richtlijn 2006). De tussenschakel wordt in dit geval bij fictie verantwoordelijk voor de btw-heffing met betrekking tot de geleverde elektronische diensten. Drie elementen spelen bij dit tussenkomst begrip een centrale rol: er is sprake van een totstandkoming van een rechtsbetrekking, een levering en een geldstroom.<sup>28</sup> Deze zelfde drie elementen behoren in wezen tot het begrip faciliteren dat benodigd is bij de toepassing van de platformfictie van art. 14bis Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011. Interessant is dat hier nadrukkelijk de PSP's worden uitgesloten van de fictie, aangezien PSP's niets anders doen dan het verwerken van betalingen.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese BTW (FM nr. 146) 2016/2.2.1.3.*

<sup>28</sup> Lock, Merckx, Jansen & Arendsen, 'De toekomst van btw bij e-commerce - heffing bij platforms', *MBB 2019/1*, p. 9.

<sup>29</sup> Lock, Merckx, Jansen & Arendsen, 'De toekomst van btw bij e-commerce - heffing bij platforms', *MBB 2019/1*, p. 12.

### 3.2 Begrippen binnen de e-commerce

Nu de systematiek van de omzetbelasting helder is, zal ingezoomd worden op de e-commerce. De OESO is sinds de toename van elektronische handel vanaf 1998 sterk betrokken bij het definiëren van het concept e-commerce. In 1998 ontvingen de OESO-ministers namelijk een mandaat om e-commerce definities samen te gaan stellen die relevant zijn voor het maken van beleid en die haalbaar zijn voor statistisch onderzoek. Vanaf dit jaartal begon daarom een groot onderzoek om definities te vormen voor economische termen die gebruikt werden binnen de opkomende IT-sector. Het was een van de prioriteiten van de OESO om kernindicatoren binnen de e-commerce statistisch meetbaar te krijgen.<sup>30</sup> De huidige definitie van het algemene begrip e-commerce is door de OESO-landen in april 2009 overeengekomen. De OESO-definitie van e-commerce is als volgt:

*'An e-commerce transaction is the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks by methods specifically designed for the purpose of receiving or placing of orders. The goods or services are ordered by those methods, but the payment and the ultimate delivery of the goods or services do not have to be conducted online. An e-commerce transaction can be between enterprises, households, individuals, governments, and other public or private organisations. To be included are orders made over the web, extranet or electronic data interchange. The type is defined by the method of placing the order. To be excluded are orders made by telephone calls, facsimile or manually typed e-mail.'*<sup>31</sup>

Deze definitie is gebruikelijk, maar staat niet benoemd in de wet. Daardoor is het niet een vaste definitie die dwingend is in het Nederlands belastingrecht. De OESO heeft als doel om de EU-lidstaten bij te staan in het maken van economisch beleid. De definitie hierboven moet als betrouwbare inspiratiebron gelden voor de EU-lidstaten die het begrip in de nationale wetgeving willen implementeren. De Nederlandse belastingwetgeving voorziet niet in een definitie voor het begrip e-commerce. Een vergelijkbare term is wel opgenomen in verschillende artikelen binnen de omzetbelasting. In zowel art. 6h lid 1 sub c Wet OB 1968 en in art. 58 lid 1 sub c Btw-richtlijn van 2006 gaat het respectievelijk over 'elektronische diensten' en 'langs elektronische weg verrichte diensten'. Ook geeft de Btw-richtlijn van 2006 in Bijlage II een lijst met de meest voorkomende voorbeelden van 'langs elektronische weg verrichte diensten'. In art. 7 lid 1 Uitvoeringsverordening Btw-Richtlijn 282/2011 worden de 'langs elektronische weg verrichte diensten' gedefinieerd. Het betreffen namelijk diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht. Ook hier volgt in het tweede lid een lijst met veel voorkomende gevallen. De lijsten met voorbeelden van Bijlage II van de Btw-richtlijn 2006 en art. 7 lid 2 Uitvoeringsverordening Btw-Richtlijn 282/2011 gebruiken beiden het woord 'met name' en dat houdt in dat meer voorbeelden mogelijk zijn. De definitie van e-commerce is in Nederlandse wetgeving dus het best terug te vinden in het begrip 'langs elektronische weg verrichte diensten'. De wetgeving voorziet in veel voorkomende voorbeelden, maar sluit niet uit dat meer economische handelingen onder de brede definitie kunnen vallen.

Naast het algemene begrip e-commerce, is het van belang om het begrip afstandsverkopen te definiëren. Vanuit het oogpunt van de Belastingdienst, zijn afstandsverkopen namelijk het belangrijkste onderdeel van de e-commerce, aangezien hier de omzetbelasting op moet drukken. De Belastingdienst heeft

---

<sup>30</sup> OECD, *OECD Guide to Measuring the Information Society 2011*, Parijs: OECD Publishing 2011, p. 71.

<sup>31</sup> OECD, *OECD Guide to Measuring the Information Society 2011*, Parijs: OECD Publishing 2011, p. 74.

afstandsverkopen gedefinieerd als leveringen van goederen die de grens van een EU-lidstaat overgaan. Afstandsverkopen zijn alleen mogelijk als het een levering aan een klant die geen btw-aangifte doet betreft. Klanten die geen btw-aangifte doen zijn bijvoorbeeld particulieren, ondernemers die vrijgestelde prestaties leveren of rechtspersonen die geen ondernemer zijn.<sup>32</sup> In art. 2a lid 1 onderdelen w en x wet OB 1968 splitst de Nederlandse wetgeving het begrip op in twee categorieën: intracommunautaire afstandsverkopen en afstandsverkopen vanuit een derdelandsgebied. Bij intracommunautaire afstandsverkopen van goederen vindt een levering plaats die aanvangt in een andere EU-lidstaat dan de EU-lidstaat van de afnemer (art. 2a lid 1 onderdeel w). Bij afstandsverkopen vanuit een derdelandsgebied vangt de levering aan in een gebied buiten de Europese Unie en wordt het getransporteerd naar een afnemer gevestigd in een EU-lidstaat (art. 2a lid 1 onderdeel x). In beide gevallen moet de leverancier direct of indirect invloed hebben gehad op het transportproces. Het is in het belang van de leveranciers in EU-lidstaten dat de btw-heffing op afstandsverkopen adequaat is geregeld, aangezien buitenlandse leveranciers daardoor geen oneerlijk belastingvoordeel genieten ten opzichte van binnenlandse leveranciers.

### 3.3 Gewijzigde regels voor de btw-heffing op e-commerce

De heffing van btw op e-commerce is met name complex in het geval dat goederen en diensten worden verkocht aan of gekocht door een buitenlandse onderneming of particulier. Binnenlandse e-commerce transacties volgen veelal de standaard Nederlandse btw-regels. Welke belastingregels van toepassing zijn bij internationale transacties hangt af van een aantal elementen.<sup>33</sup>

- Betreft het een levering of een dienst?
- Betreft het één of meerdere prestaties?
- Is de afnemer een particulier of een ondernemer?
- Wordt de handeling intracommunautair of buiten de EU verricht?

Na het beantwoorden van deze vragen kunnen de bijbehorende regelingen worden toegepast en moet duidelijk worden welk land mag heffen en wie uiteindelijk btw verschuldigd is.

Per 1 juli 2021 is het heffen van btw over e-commerce in de EU sterk veranderd. Binnen de e-commerce kan sprake zijn van business-to-business (hierna: B2B) verkopen en business-to-consumer (hierna: B2C) verkopen. Het is mogelijk dat een B2B of B2C transactie wordt gedaan waarbij een van de twee belanghebbenden in een andere EU-lidstaat gevestigd is (grensoverschrijdend). De nieuwe regels treffen alleen de grensoverschrijdende verkopen van goederen en diensten aan particulieren of daarmee gelijkgestelden in de EU (enkel B2C over de grens)<sup>34</sup>. Dit onderzoek richt zich enkel op de wijzigingen per 1 juli 2021. B2B en binnenlandse e-commerce verkopen zijn derhalve voor dit onderzoek niet van belang. Vanaf dit punt kan, tenzij anders aangegeven, worden uitgegaan dat het om B2C verkopen gaat.

De nieuwe regelingen zijn met een helder doel ingevoerd. Volgens de EU bestond een oneerlijke concurrentieverhouding tussen EU-landen en zogenoemde derde landen (landen buiten de EU) vóór 1 juli 2021. Zo zou de EU met de oude wetgeving gemiddeld 5 miljard euro aan btw-inkomsten mislopen. Dit had onder andere te maken met het feit dat derde landen onder bepaalde voorwaarden helemaal geen

---

<sup>32</sup> Belastingdienst, 'Afstandsverkopen, zoals e-commerce, binnen de EU', (z.d.).

<sup>33</sup> Merckx, 'Grensoverschrijdende btw: Goederen of diensten (ver)kopen in het buitenland', (z.d.).

<sup>34</sup> Janssen & Merckx, 'Nieuwe btw e-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3.

btw of invoerrechten verschuldigd waren over zendingen naar consumenten. Daarnaast moet het innen van btw over het algemeen overzichtelijker worden gemaakt.<sup>35</sup> Het is van belang om het verschil tussen de oude en nieuwe regels helder te krijgen.

### 3.3.1 B2C verkopen binnen de EU vóór 1 juli 2021

Wanneer zowel leverancier als particulier in een EU-staat gevestigd waren, was de verkoop van goederen slechts belast in de EU-lidstaat van de consument wanneer voldaan werd aan de afstandsverkopenregeling.<sup>36</sup> Dit houdt in dat de goederen werden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de verkoper en de leverancier met zijn verkopen het drempelbedrag van €35.000 of €100.000 te boven ging. Het drempelbedrag verschilde per lidstaat. Deze afstandsverkopenregeling stond destijds beschreven in art 5a Wet OB 1968 & art. 33 en 34 Btw-richtlijn 2006 en was dus een uitzondering op de Nederlandse hoofdregel beschreven in art. 5 van de Wet OB 1968. Bij het overschrijden van het drempelbedrag was niet langer het land waar de verzending aanving de plaats van levering, maar verplaatste het recht om btw te heffen naar het land waar de zending aankwam. In dat geval moest de leverancier zich registreren als btw-ondernemer in de lidstaat van aankomst. Een belangrijke voorwaarde naast het drempelbedrag was dat de leverancier het transport voor rekening nam. Voor bepaalde goederen golden wel uitzonderingen op de regeling. Voor accijnsgoederen was het niet nodig om het drempelbedrag te overschrijden om onder de regeling te kunnen vallen. De levering van een accijnsgoed was direct belast in het land van de consument als aan de andere voorwaarden werd voldaan. Daarentegen vielen leveringen van margegoederen<sup>37</sup> en nieuwe vervoersmiddelen nooit onder de regeling.<sup>38</sup>

Voor digitale diensten gold sinds 1 januari 2015 een Mini One Stop Shop (hierna: MOSS). Een ondernemer in een EU-land hoefde zich door deze regeling niet in elk land te registreren voor btw-doeleinden. Wanneer een e-commerce ondernemer diensten verrichtte voor een particulier, moest de ondernemer zich vóór invoering van de MOSS registreren in het land van de particulier. Door de MOSS kon een Europese leverancier de btw betalen aan de belastingdienst in het eigen land en droeg deze belastingdienst er zorg voor dat het aan de EU-lidstaten, waar de afnemers van de e-commerce aanbieders gevestigd waren, werd uitbetaald.<sup>39</sup>

### 3.3.2 B2C verkopen binnen de EU na 1 juli 2021

Het is per 1 juli 2021 makkelijker geworden om onder de afstandsverkopenregeling te vallen.<sup>40</sup> De drempelbedragen voor de afstandsverkopenregeling zijn vervallen. Daarnaast is de eis dat de leverancier het vervoer voor rekening neemt versoepeld. Wanneer de leverancier de diensten van een externe transporteur promoot, is het al genoeg om onder de afstandsverkopenregeling te vallen. Als een ondernemer niet onder de regeling wil vallen, dan dient hij op geen enkele manier invloed uit te oefenen op het transport van de levering.

---

<sup>35</sup> Van Vilsteren, 'Nieuwe btw-regels voor e-commerce en diensten per 1 juli 2021', 23 april 2021.

<sup>36</sup> Janssen & Merckx, 'Nieuwe btw e-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3.

<sup>37</sup> Margegoederen zijn gebruikte goederen die ingekocht zijn zonder betaling van btw.

<sup>38</sup> Janssen & Merckx, 'Nieuwe btw e-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3.

<sup>39</sup> Van Vilsteren, 'Van MOSS regeling naar OSS regeling', 2 september 2022.

<sup>40</sup> Janssen & Merckx, 'Nieuwe btw e-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3.



Daarnaast wordt voor kleine ondernemers een vereenvoudiging toegepast. Sinds 1 januari 2019 kan een ondernemer die met digitale grensoverschrijdende diensten niet meer dan €10.000 omzet behaalt in het lopende en voorafgaande kalenderjaar ervoor kiezen om btw te voldoen in zijn eigen EU-lidstaat. Per 1 juli 2021 gaat dit ook gelden voor de afstandsverkopen van goederen. Dit is een keuzeregime en kleine ondernemers kunnen hier dus voor opteren. De keuze blijft minimaal twee jaar gelden.

Ten slotte wordt de MOSS uitgebreid naar de One Stop Shop regeling (hierna: OSS). Doordat de MOSS voor digitale diensten goed functioneerde, worden per 1 juli 2021 ook afstandsverkopen en niet-digitale diensten aan particulieren toegevoegd aan de regeling. De OSS werkt verder precies hetzelfde en zorgt voor een betaling van btw in het EU-land van vestiging die waar nodig wordt doorgezet naar de andere lidstaten. Belangrijk is dat ook niet-EU ondernemers van het systeem gebruik kunnen maken. Ze kiezen dan een EU-land waar ze zich registreren voor de btw. De belastingdienst van dit land zorgt dan voor de uitbetaling aan andere EU-landen.<sup>41</sup>

### 3.3.3 B2C verkopen van buiten de EU vóór 1 juli 2021

Wanneer goederen van buiten de EU worden verkocht aan een land binnen de EU moeten twee handelingen onderscheiden worden: de invoer en de levering van goederen.<sup>42</sup> De invoer is altijd belast tegen het geldende btw-tarief van de EU-lidstaat waar de goederen naartoe worden gebracht (art. 1 onderdeel d Wet OB 1968). Wie uiteindelijk de invoer-btw verschuldigd is, kunnen de betrokken EU-lidstaten zelf bepalen. Zowel de consument als de leverancier kunnen als verschuldigde worden aangewezen. Vóór 1 juli 2021 gold dat bij een invoer van goederen met een waarde van minder dan €22 een vrijstelling voor invoer-btw werd verleend. De vrijstelling gold ook wanneer een grote bestelling met losse pakketjes op dezelfde naam gezamenlijk meer dan €22 was, maar de pakketjes los van elkaar minder dan €22 kostten.<sup>43</sup>

Bij de levering van de goederen was het van belang op welke naam de goederen werden ingevoerd. Volgens de hoofdregel werden goederen belast in het land van de verzender en was in dit geval geen belasting verschuldigd in de EU. Echter, de situatie keert zich volledig om wanneer de goederen werden ingevoerd op naam van de leverancier. De levering was in dit geval belast in de lidstaat van invoer. Wel moest de invoer in dit geval plaatsvinden in een andere EU-lidstaat dan die van de bestemming en moest voldaan zijn aan de voorwaarden van de afstandsverkopenregeling. Bij fictie werd verondersteld dat de levering plaatsvond vanuit de EU-lidstaat van invoer.

### 3.3.4 B2C verkopen van buiten de EU na 1 juli 2021

Invoer en levering blijven de twee belastbare feiten bij een goederenlevering met een derde land. De vrijstelling bij invoer van goederen met een waarde kleiner dan €22 komt te vervallen. De nieuwe invoerregeling vormt de grootste verandering en is onderdeel van de Wet implementatie richtlijnen elektronische handel. De invoerregeling geeft eveneens een vrijstelling voor de belasting op invoer. Deze regeling is optioneel en vermindert de administratieve lasten. Een ondernemer uit een derde land hoeft zich maar in één EU-lidstaat te registreren en betaalt hier de btw. De lidstaten van alle afnemers verdelen evenredig de betaalde btw. Deze regeling geldt voor goederen met een waarde van niet meer dan €150.

---

<sup>41</sup> Van Vilsteren, 'Van MOSS regeling naar OSS regeling', 2 september 2022.

<sup>42</sup> Janssen & Merckx, 'Nieuwe btw e-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3.

<sup>43</sup> Janssen & Merckx, 'Nieuwe btw e-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3.

De leverancier uit een derde land registreert zich dus enkel in de EU-lidstaat welke ook wel de tussenpersoon genoemd wordt.<sup>44</sup>

Alleen door de invoerregeling is het mogelijk dat de invoer niet in het land van bestemming is belast. Als de invoerregeling niet van toepassing is, kan de post- en koeriersregeling van toepassing zijn.<sup>45</sup> De aangifte en betaling van btw kan in dit geval worden uitgesteld. Wanneer de invoerregeling niet wordt toegepast, is op het moment van invoer btw verschuldigd. Het post- of koeriersbedrijf zal bij invoer aansprakelijk worden gesteld voor het voldoen van de invoer-btw.<sup>46</sup> Om te voorkomen dat transportbedrijven geld moeten voorschieten, mogen zij geld innen bij degene voor wie de goederen bestemd zijn. Het post- of koeriersbedrijf hoeft de verschuldigde invoer-btw pas te voldoen op de zestiende dag van de maand die volgt op de maand waarin de belasting is geïnd.<sup>47</sup> Dit is enkel toegestaan als de ingevoerde goederen in de lidstaat van invoer blijven. Ook hier geldt de voorwaarde dat de waarde van de goederen niet hoger is dan €150. Voor de toepassing van OSS, de invoerregeling of de post- en koeriersregeling gelden speciale boekhoudingsverplichtingen.<sup>48</sup>

### 3.4 Platforms in de btw-heffing per 1 juli 2021

Platforms vallen in principe binnen alle regelingen voor e-commerce. Echter, per 1 juli 2021 zijn voor platforms specifieke regelingen opgesteld. Binnen de algemene e-commerceregelingen die vóór 1 juli 2021 al golden, zijn de leveranciers de btw over online verkopen verschuldigd. De Raad van de Europese Unie merkte in de praktijk dat vooral btw werd misgelopen bij transacties met leveranciers uit derde landen. Het bleek ingewikkeld om elke leverancier te identificeren en traceren, aangezien het aantal leveranciers enorm is en hun transacties vaak via een tussenschakel werden bewerkstelligd.<sup>49</sup> Heffing bij online handelplatforms zou de uitkomst bieden om efficiënt belasting te innen bij het enorme aantal aan online transacties. Een groot deel van de handel tussen leveranciers buiten de EU en Europese consumenten verloopt namelijk via een digitaal platform.<sup>50</sup> De belangrijkste wijzigingen per 1 juli 2021 voor digitale platforms zullen in deze paragraaf uitgelegd worden.

#### 3.4.1 De platformfictie

De nieuw ingevoerde platformfictie staat beschreven in art. 3c Wet OB 1968 en art. 14bis van de Btw-richtlijn van 2006. Het is belangrijk om te vermelden dat de platformfictie alleen betrekking heeft op goederenleveringen en niet op diensten. Onder bepaalde voorwaarden zorgt het ervoor dat het platform bij fictie de goederen levert aan de consument en niet de leverancier.

Voor de toepassing van deze fictie moet gelden dat het digitale platform de verkoop tussen leverancier en consument faciliteert. Art. 5ter Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011 geeft de precieze definitie voor faciliteren, namelijk '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,

---

<sup>44</sup> Damhuis, 'De invoerregeling', (z.d.).

<sup>45</sup> Janssen & Merckx, 'Nieuwe btw e-commerceregeles per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3.

<sup>46</sup> VanLoman, 'Regeling voor post- en koeriersbedrijven', 11 mei 2021.

<sup>47</sup> Janssen & Merckx, 'Nieuwe btw e-commerceregeles per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3.

<sup>48</sup> Janssen & Merckx, 'Nieuwe btw e-commerceregeles per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3.

<sup>49</sup> Beraadslaging van de Raad (ECOFIN) van 8 juni 2017:10044/17, p. 6.

<sup>50</sup> Lock, Merckx, Jansen & Arendsen, 'De toekomst van btw bij e-commerce - heffing bij platforms', *MBB* 2019/1, p.3.

resultierend in een goederenlevering via die elektronische interface'. De rest van het artikel omschrijft wanneer in ieder geval *géén* sprake is van faciliteren. Als een belastingplichtige aan drie eisen voldoet, is geen sprake van faciliteren: belastingplichtige bepaalt niet direct of indirect de algemene voorwaarden, belastingplichtige is niet direct of indirect betrokken bij het verlenen van goedkeuring om de afnemer te factureren en belastingplichtige is niet direct of indirect betrokken bij de bestelling of aflevering van goederen (art. 5ter onderdelen a, b en c Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011). Ook platforms die enkel betalingen verwerken, reclame maken of potentiële klanten doorsturen naar andere verkoopsites zonder enige tussenkomst vallen niet onder de platformfictie (art. 5ter onderdelen a, b en c Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011).

Wanneer een platform faciliteert, valt het in twee situaties onder de platformfictie. Ten eerste in het geval dat een platform afstandsverkopen faciliteert van goederen uit derde landen met een waarde van niet meer dan € 150 (art. 3c lid 1 Wet OB 1968 of art. 14bis lid 1 Btw-richtlijn van 2006). Ten tweede in het geval dat een platform binnen de EU afstandsverkopen en lokale leveringen faciliteert aan particulieren in opdracht van een buiten de EU gevestigde ondernemer (art. 3c lid 2 Wet OB 1968 of art. 14bis lid 2 Btw-richtlijn van 2006).

Daarnaast is belangrijk dat de afnemer voor toepassing van de platformfictie een particulier of daarmee gelijkgestelde dient te zijn. In art. 5quinquies Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011 is gegeven dat een belastingplichtige ervan uit mag gaan dat een persoon die goederen verkoopt via een elektronische interface een belastingplichtige is in de zin van de omzetbelasting. Ook mag verondersteld worden dat de afnemer in dit geval een particulier en dus geen belastingplichtige is. Echter, deze veronderstellingen gelden alleen wanneer de belastingplichtige (het platform) niet beschikt over tegengestelde informatie met betrekking tot deze feiten.

#### 3.4.2 Platformfictie bij faciliteren afstandsverkopen uit derde landen onder €150

De belastbare handelingen blijven in dit geval de invoer en de levering van de goederen. Door de platformfictie doet de leverancier in dit geval een B2B levering aan het platform en het platform verricht een B2C levering aan de consument. Op grond van art. 5 lid 1 sub b Wet OB 1968 wordt de levering in dit geval belast in het land van verzending en dit is het niet-EU land. Het is dan de vraag of gebruik wordt gemaakt van de invoerregeling. Wanneer gebruik wordt gemaakt van de invoerregeling, worden de goederen ingevoerd in het EU-land van het platform. De Nederlandse btw kan worden aangegeven via de Import One Stop Shop (hierna: I-OSS) aangifte en de invoer-btw wordt in dit geval vrijgesteld bij verstrekking van het btw-nummer. Zonder invoerregeling vallen de goederen onder een zogenaamde douaneregeling. Zij worden dan niet ingevoerd in het land van het platform, maar in het land van de afnemer. De afnemer is dan invoer-btw verschuldigd.<sup>51</sup>

#### 3.4.3 Platformfictie bij faciliteren afstandsverkopen binnen de EU door buiten EU gevestigde ondernemer

Ook hier verricht bij wijze van fictie de leverancier een B2B-levering aan het platform en verricht het platform een B2C-levering aan de consument. De B2B-levering wordt belast tegen een nultarief in het EU-land van vertrek van de goederen. Per lidstaat verschillen de aangifte- en registratieverplichtingen voor dit geval. In Nederland geldt wel een bepaalde registratieverplichting. De leverancier moet aangifte doen

---

<sup>51</sup> Janssen & Merckx, 'Nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021 en de btw-positie van platforms', *BTW-bulletin* 2021/9.

in Nederland om in aanmerking te komen voor het nultarief. Wel zijn Janssen en Merckx van mening dat wanneer het platform in het land van vertrek is gevestigd, verlegging van de aangifte plaatsvindt naar het platform op grond van art. 12 lid 3 Wet OB 1968.<sup>52</sup> De levering van platform naar consument is een afstandsverkoop (van EU-land naar een ander EU-land) of een lokale levering (binnen één EU-land). Bij een afstandsverkoop wordt de levering belast in het land van aankomst van de goederen. Het platform is door de platformfictie verplicht om btw te voldoen over de afstandsverkopen of lokale leveringen en kan dit eventueel voldoen met gebruik van OSS.

#### 3.4.4 De boekhoudplicht voor platforms

Per 1 juli 2021 kennen we nieuwe administratie- en bewaarverplichtingen voor platforms die leveringen van goederen én diensten faciliteren aan particulieren in de EU. Ondanks dat de platformfictie alleen geldt voor leveringen van goederen, geldt deze plicht dus ook voor dienstenleveringen. Het staat uitgelegd in art. 34 lid 5 tot en met 7 Wet OB 1968. De precieze eisen zijn in de Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011 terug te vinden. De door platforms verzamelde gegevens moeten tenminste 10 jaar bewaard blijven en op verzoek elektronisch beschikbaar gesteld worden aan de EU-lidstaten. Deze regeling heeft als doel dat lidstaten de juistheid van aangiftes eenvoudiger kunnen controleren.<sup>53</sup>

Voor een platform kan het een uitdaging zijn om alle informatie van al zijn gebruikers zo zorgvuldig mogelijk te verzamelen. Het platform doet door de platformfictie en de boekhoudplicht nu de belastingaangifte van al zijn gebruikers. Art. 5 quater Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011 regelt dat het platform dit zorgvuldig moet doen, maar niet verantwoordelijk is voor extra btw door onjuiste informatieverstrekking vanuit zijn gebruikers. Te weinig geïnde btw kan bij de leverancier geheven worden als het platform niet verantwoordelijk wordt gesteld.<sup>54</sup>

### 3.5 Deelconclusie hoofdstuk 3

De deelvraag ‘Welke btw-regelingen gelden voor platforms in de btw?’ is in dit hoofdstuk behandeld. Een concrete definitie van e-commerce bestaat niet in de Nederlandse belastingwetgeving. Zowel in de Wet OB 1968 als de Btw-richtlijn van 2006 is geen definitie van het begrip te vinden. Wel is in de Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011 een definitie gegeven van hetgeen het meest in lijn ligt met de e-commerce, namelijk de ‘langs elektronische weg verrichtte diensten’. Dit zijn diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht. Het uitgangspunt van deze scriptie is deze definitie in combinatie met het brede kader dat de OESO heeft geschetst. Ook het begrip afstandsverkopen is voor deze scriptie van belang. De afstandsverkopen zijn namelijk het onderdeel van de e-commerce waar de omzetbelasting op moet gaan drukken. Op grond van de Nederlandse wetgeving kunnen afstandsverkopen gedefinieerd worden als leveringen van goederen die de grens overgaan van een Europese lidstaat en waar de leverancier direct of indirect invloed heeft uitgeoefend op het transport. Daarnaast mag de afnemer van de goederen in het geval van een afstandsverkoop geen btw-aangifte

---

<sup>52</sup> Janssen & Merckx, ‘Nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021 en de btw-positie van platforms’, *BTW-bulletin* 2021/9.

<sup>53</sup> Janssen & Merckx, ‘Nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021 en de btw-positie van platforms’, *BTW-bulletin* 2021/9.

<sup>54</sup> Janssen & Merckx, ‘Nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021 en de btw-positie van platforms’, *BTW-bulletin* 2021/9.

doen. Een afstandsverkoop kan aanvangen in een EU-lidstaat (intracommunautair) of in een land buiten de EU (derdelandsgebied).

De EU heeft de nieuwe regels per 1 juli 2021 ingevoerd om B2C verkopen eenvoudiger en efficiënter te belasten. De eerdere belastingregels zorgden voor een groot verlies aan potentiële belastinginkomsten voor de EU en een zekere concurrentieverstoring. Ondernemers vallen per 1 juli 2021 eenvoudiger binnen de afstandsverkoopregeling en de EU kan met afstandsverkopen eerder heffen. Daarnaast is de nieuwe invoerregeling ingesteld om administratieve lasten onder de nieuwe regelingen te voorkomen.

De EU poogt met de nieuwe regels voor platforms per 1 juli 2021 het innen van belasting van alle partijen overzichtelijker te maken. Het digitale platform is in het grootste deel van de elektronische handel de tussenpersoon. De EU heeft daarom een platformfictie ingevoerd, waardoor in bepaalde gevallen platforms de belastingaangifte moeten doen. Door alle nieuwe regels moet het heffen van belastingen steeds meer verschuiven naar het land van aankomst. Op die manier moet het steeds minder gaan uitmaken in welk land de consument de goederen koopt en wordt de concurrentieverstoring beperkt. Inmiddels is wel duidelijk dat de nieuwe regels niet gericht zijn op alle drie de soorten platforms die beschreven staan in hoofdstuk 2. De nieuwe platformfictie is namelijk gericht op 'het platform dat vraag en aanbod verbindt'. De andere twee platforms zullen waarschijnlijk enkel te maken krijgen met de vernieuwde boekhoudplicht.

## 4. Toetsing huidige btw-heffing op platforms aan de rechtsbeginselen

Om de nieuwe regelgeving voor platforms per 1 juli 2021 te kunnen toetsen aan de beginselen van de omzetbelasting, zullen de beginselen eerst toegelicht worden. Van Hilten en Van Kesteren onderscheiden binnen de beginselen die betrekking hebben op de omzetbelasting twee categorieën: het beginsel dat specifiek samenhangt met het karakter van de omzetbelasting en de beginselen die in zijn algemeenheid een rol spelen in de relatie tussen overheid en burger.<sup>55</sup> Allereerst volgt een toelichting van het omzetbelasting specifieke beginsel en zijn verschillende verschijningsvormen.

### 4.1 Omzetbelasting specifieke beginselen

Binnen de jurisprudentie van de omzetbelasting valt vaak de term neutraliteit. Het neutraliteitsbeginsel behoort specifiek bij de omzetbelasting en vereist dat de heffing van btw geen invloed mag hebben op de concurrentieverhoudingen en de allocatie van productiemiddelen. Deze zeer brede definitie wordt verhelderd door een onderverdeling in verschillende verschijningsvormen.

#### 4.1.1 Inwendige neutraliteit

Neutraliteit binnen belastingen is een relatief begrip, aangezien belasting nooit volledig neutraal kan zijn. Het bestaan van een belasting heeft namelijk invloed op hoe op economisch vlak wordt gehandeld.<sup>56</sup> Enkel bepaalde aangewezen verhoudingen binnen een belasting kunnen worden getoetst op neutraliteit. Welke verhoudingen hiervoor in aanmerking komen, volgt uit het rechtskarakter van de betreffende belasting. De omzetbelasting karakteriseert zich als een indirecte verbruiksbelasting (het rechtskarakter). Het Hof heeft bepaald dat de btw uiteindelijk de eindverbruiker beoogd te belasten, terwijl de belasting door de leverancier wordt voldaan (indirect).<sup>57</sup> Daarom kent de btw als verschijningsvorm van een omzetbelasting ook een recht op aftrek van voorbelasting voor ondernemers en moet de ondernemer de belasting gemakkelijk kunnen doorberekenen naar de consument door middel van verhoging van de prijs. Daarnaast poogt de regering de administratieve lasten voor de ondernemer (de leverancier) zo laag mogelijk te houden, omdat de belasting enkel op de eindverbruiker moet drukken.<sup>58</sup> Deze vorm van neutraliteit staat bekend als: ‘inwendige neutraliteit’: de ondernemer dient zo min mogelijk te merken van de omzetbelasting.<sup>59</sup>

#### 4.1.2 Uitwendige neutraliteit

De omzetbelasting behoort niet alleen in de verhoudingen binnen de onderneming zo neutraal mogelijk te zijn. De neutraliteit moet ook gelden voor verhoudingen tussen de onderneming en andere spelers in het economisch verkeer.<sup>60</sup> Dit wil zeggen dat alle leveringen van goederen en diensten in de heffing moeten worden betrokken en de belastingdruk gelijk moet zijn voor vergelijkbare goederen of diensten. Het zou niet uit moeten maken bij wat, bij wie of waar een goed of dienst wordt gekocht. Deze tweede vorm van neutraliteit staat bekend als: ‘uitwendige neutraliteit’. De uitwendige neutraliteit kent een

---

<sup>55</sup> Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, 16e druk, p. 47.

<sup>56</sup> Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, 16e druk, p. 47.

<sup>57</sup> Bomer (2012), *De doorverwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU*, p. 55.

<sup>58</sup> Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer 2020, 16<sup>e</sup> druk, p. 48.

<sup>59</sup> Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer 2020, 16<sup>e</sup> druk, p. 48.

<sup>60</sup> Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer 2020, 16<sup>e</sup> druk, p. 48.

verdere onderverdeling in verschijningsvormen. Deze drie verschijningsvormen zijn de economische, de juridische en de externe neutraliteit.<sup>61</sup>

#### Economische neutraliteit

De economische neutraliteit heeft als uitgangspunt dat door het heffen van belasting de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet worden aangetast. Indien wordt gekozen voor een speciale behandeling moet dit gericht zijn op het soort prestatie en niet degene die de handeling verricht. Volgens Van Hilten en Van Kesteren heeft het Hof van Justitie op dit moment te veel oog voor hetzelfde behandelen van vergelijkbare prestaties. Het Hof van Justitie blijft volgens hen vrijstellingen verbreden, zodat vergelijkbare prestaties beiden onder de vrijstelling vallen. Dit is in strijd met het uitwendige neutraliteitsbeginsel dat alle leveringen van goederen en diensten zoveel mogelijk in de heffing moeten worden betrokken.<sup>62</sup>

#### Juridische neutraliteit

De kern van deze vorm van neutraliteit is dat economisch gelijke verrichtingen voor de heffing van de btw gelijk behandeld moeten worden. Dit betekent dat het niet moet uitmaken welke ondernemer betrokken is in de rechtsverhouding, het belastingtarief zal altijd hetzelfde moeten zijn bij gelijke verrichtingen.<sup>63</sup> De juridische neutraliteit is in tegenstelling tot de andere verschijningsvormen van uitwendige neutraliteit niet gericht op concurrentieverhoudingen, maar een rechtvaardige verdeling van de belasting. Van juridische neutraliteit is sprake als de heffing van een belasting plaatsvindt volgens een vastgesteld percentage over de prijs van goederen en diensten.<sup>64</sup>

#### Externe neutraliteit

Externe neutraliteit ziet toe op de neutraliteit met het buitenland. Het doel van externe neutraliteit is om niet af te wentelen btw niet te laten drukken op goederen of diensten die in het buitenland geconsumeerd worden en om btw niet te laten fungeren als invoerrecht. Daadwerkelijke btw-heffing moet namelijk plaatsvinden op de plaats van bestemming en het moet niet uitmaken in welk land een goed wordt gekocht.<sup>65</sup> Invoergoederen mogen dus niet zwaarder worden belast en op exportgoederen moet teruggaaf van de belasting worden verleend. Wanneer hier niet aan wordt voldaan, slaat de verbruiksbelasting om in een bedrijfsbelasting. Bedrijven gaan de belasting op zich nemen, omdat zij willen blijven concurreren met de marktprijs. Bij de levering van goederen wordt de externe neutraliteit gewaarborgd door een nultarief toe te passen bij uit te voeren goederen. De leverancier is dan geen omzetbelasting verschuldigd, maar kan wel voorbelasting in aftrek brengen. Zo kent het uitgevoerde goed geen belastingdruk.<sup>66</sup>

---

<sup>61</sup> Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer 2020, 16<sup>e</sup> druk, p. 48.

<sup>62</sup> Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, 16<sup>e</sup> druk, p. 47.

<sup>63</sup> Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese BTW (FM nr. 146) 2016/2.4.5.2*.

<sup>64</sup> Reugebrink (1965). *Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting (oratie)*, Deventer: Kluwer p.7.

<sup>65</sup> Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese BTW (FM nr. 146) 2016/2.4.5.2*.

<sup>66</sup> Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, 16<sup>e</sup> druk, p. 47.

## 4.2 De algemene rechtsbeginselen

De algemene rechtsbeginselen richten zich op de relatie tussen overheid en burger en burgers onderling. De beginselen gelden als algemene regels hoe de verschillende partijen zich naar elkaar behoren te gedragen. Denk hierbij aan regels waaraan de overheid zich moet houden, ook wel de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (abbb), en regels waaraan de belastingplichtige zich moet houden.<sup>67</sup> In de komende subparagrafen staan de algemene rechtsbeginselen beschreven die voor dit onderzoek van belang zijn. Buiten het bestek van deze scriptie vallen het vertrouwensbeginsel, het gelijkwaardigheidsbeginsel, het verdedigingsbeginsel en het misbruik van recht (fraus legis). Deze laatstgenoemde beginselen hebben met name betrekking op de algemene procedureregels van het belastingrecht en niet op specifieke bepalingen binnen de omzetbelasting. Daarom is de toetsing aan deze beginselen voor deze scriptie niet van belang. De toelichting van de resterende algemene rechtsbeginselen zal nu volgen.

### 4.2.1 Rechtszekerheidsbeginsel

Het rechtszekerheidsbeginsel beoogt dat het recht duidelijk is en dat de burger de belastingheffing kan verwachten. Alles moet zo duidelijk mogelijk beschreven staan en de wet inclusief alle regelingen moet voor belastingplichtige beschikbaar zijn. Daarnaast moet alles beschreven worden in heldere taal en moeten lastige begrippen worden gedefinieerd.<sup>68</sup> Wat betreft de btw-regelgeving moeten belastingplichtigen de belastinggevolgen van hun handelingen van tevoren kunnen inschatten. Het rechtszekerheidsbeginsel verdedigt de rechten van belastingplichtigen en zorgt dat de overheid geen onverwachte wijzigingen doorvoert in haar beleid.<sup>69</sup> In het Intertanko-arrest is de definitie van het rechtszekerheidsbeginsel uitgewerkt:<sup>70</sup>

“Het algemene rechtszekerheidsbeginsel, dat een fundamenteel beginsel van het gemeenschapsrecht vormt, verlangt onder meer dat een regeling duidelijk en nauwkeurig is, opdat de justitiabelen ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen kunnen kennen en dienovereenkomstig hun voorzieningen kunnen treffen.”

Bomer benadrukte dat het geldend recht kenbaar moet zijn.<sup>71</sup> In het kader van deze scriptie is het interessant om de nieuw ingevoerde btw-regeling op e-commerce en platforms te toetsen op duidelijkheid en nauwkeurigheid. De vraag is dan bijvoorbeeld of een e-commerceplatform weet waar het aan toe is na het lezen van de wetteksten.

---

<sup>67</sup> Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, 16e druk, p. 47.

<sup>68</sup> Keus, ‘Het rechtszekerheidsbeginsel’, *WPNR* 2011/6901.

<sup>69</sup> Bommer (2012), *De doorverwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU*, p. 94.

<sup>70</sup> Hof 3 juni 2008, nr. C-308/06, Intertanko e.a., Jur. 2008, blz. I-4057.

<sup>71</sup> Bommer (2012), *De doorverwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU*, p. 94.



#### 4.2.2 Gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel beaamt dat gelijke gevallen binnen de wet gelijk moeten worden behandeld. Ongelijke gevallen moeten juist ongelijk worden behandeld evenredig aan de mate van hun ongelijkheid.<sup>72</sup> Dit beginsel is sterk in lijn met het economische neutraliteitsbeginsel.

De definitie beschreven in de eerste twee zinnen van deze paragraaf wordt al lange tijd algemeen aanvaard. Echter, voor de toetsing van dit beginsel op het btw-recht zal concreet moeten worden gemaakt wie als gelijke en ongelijke worden beschouwd en op welke wijze de gelijke en ongelijke behandeld moeten worden.<sup>73</sup> Het Hof heeft uiteindelijk vastgesteld dat onder gelijke 'identieke, maar ook op één lijn te stellen' vallen. Daarnaast kent het beginsel een belangrijke uitzondering: enkel in het geval dat objectieve rechtvaardiging verdedigbaar is, mag ongelijke behandeling plaatsvinden.<sup>74</sup>

In Europees perspectief is dit beginsel gekoppeld aan het streven van de totstandkoming van één interne markt. Hiervoor is vereist dat de ingezetenen van een land niet anders worden behandeld dan de ingezetenen van andere lidstaten. Met ingezetenen worden hier personen of bedrijven bedoeld die deel uitmaken van de economie van een EU-lidstaat.<sup>75</sup> Op Europeesrechtelijk vlak wordt het gelijkheidsbeginsel daarom ook wel als discriminatieverbod gezien. Elk verbod op discriminatie binnen het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU) komt in zekere mate voort uit het gelijkheidsbeginsel.<sup>76</sup>

De vraag is nu of de invoering van de nieuwe e-commerce-regelingen bij zal dragen aan de totstandkoming van één interne markt en het tegengaan van directe en indirecte discriminatie.<sup>77</sup>

#### 4.2.3 Evenredigheidsbeginsel

Het evenredigheidsbeginsel ziet toe op de gevolgen voor de belastingplichtige. In art. 3:4 lid 2 Algemene wet bestuursrecht staat het volgende geformuleerd: "de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een besluit mogen niet onevenredig zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen." De belastingdienst moet altijd nagaan of minder vergaande opties mogelijk beter passen.

In art. 5 lid 4 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU) heeft het evenredigheidsbeginsel een plaats gekregen binnen het Unierecht. De tekst van dit artikel luidt: "Krachtens het evenredigheidsbeginsel gaan de inhoud en de vorm van het optreden van de Unie niet verder dan wat nodig is om de doelstellingen van de Verdragen te verwezenlijken...". Dit houdt in dat een btw-regeling enkel geschikt is als geen minder vergaande regeling bestaat die hetzelfde doel zal behalen.<sup>78</sup>

---

<sup>72</sup> Van Hilten & Van Kesteren. Omzetbelasting. Deventer: Wolters Kluwer 2020, 16e druk, p. 47.

<sup>73</sup> Bommer (2012), *De doorverwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU*, p. 84.

<sup>74</sup> HvJ EG 18 december 2008, C-349/07, ECLI:EU:C:2008:746, punt 49. (Sopropé).

<sup>75</sup> Bommer (2012), *De doorverwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU*, p. 85.

<sup>76</sup> Bommer (2012), *De doorverwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU*, p. 86.

<sup>77</sup> Indirecte discriminatie houdt in dat een bepaalde groep belanghebbenden makkelijker aan bepaalde eisen kan voldoen dan een andere groep belanghebbenden.

<sup>78</sup> Bommer (2012), *De doorverwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU*, p. 91.

Bomer onderscheidt voor de toetsing aan het evenredigheidsbeginsel drie elementen die in de arresten van het Hof niet altijd makkelijk te onderscheiden zijn. Een maatregel moet geschikt, onmisbaar en evenwichtig zijn. Een maatregel is geschikt wanneer een causale relatie bestaat met het behalen van het doel. Een maatregel is onmisbaar wanneer op geen enkele manier hetzelfde doel kan worden behaald met een minder nadelige uitwerking op een ander doel of belang. Ten slotte is een maatregel evenwichtig als de druk van de belasting niet buiten verhouding staat tot het beoogde doel.<sup>79</sup> Om tot op zekere hoogte aan het beginsel te voldoen, dienen de nieuwe e-commerceregelingen voor platforms dus geschikt, onmisbaar en evenwichtig zijn.

#### 4.2.4 Doeltreffendheidsbeginsel

Het doeltreffendheidsbeginsel speelt binnen de omzetbelasting niet specifiek een prominente rol, maar is wel belangrijk om te vermelden in het kader van dit onderzoek. Het doeltreffendheidsbeginsel wordt ook wel het effectiviteitsbeginsel genoemd en toetst de regelingen op de mate van effectiviteit.<sup>80</sup> Het doeltreffendheidsbeginsel eist dat rechtsregels niet praktisch onuitvoerbaar zijn. Zo mogen bijvoorbeeld nationale rechtsregels niet de uitoefening van Europese rechtsregels uiterst moeilijk maken. Daarnaast eist doeltreffendheid ook dat een regeling effectief is en niet zo ver gaat dat het zijn doel voorbijstreeft. In andere woorden moet het doel dat met de regeling wordt beoogd, zo efficiënt en effectief mogelijk behaald worden.<sup>81</sup>

### 4.3 Toetsing nieuwe regelgeving platforms per 1 juli 2021

In deze paragraaf zullen de nieuwe btw-regels voor digitale platforms getoetst worden aan een aantal beginselen die voor de omzetbelasting van belang zijn. Dit wil zeggen dat gekeken wordt of de nieuwe regelingen voldoen aan de beginselen. Daarnaast wordt onderzocht of de recente regelingen niet juist een van deze beginselen schenden. De beginselen waaraan de regelingen zullen worden getoetst zijn: het neutraliteitsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en een zelfgevoormde bundeling van beginselen, de effectiviteit. Het in de vorige paragraaf beschreven gelijkheidsbeginsel wordt meegenomen in de toetsing van het neutraliteitsbeginsel. Het Hof van Justitie EU heeft namelijk gesteld dat het gelijkheidsbeginsel ter zake van de btw in fiscale neutraliteit ten uitdrukking komt.<sup>82</sup> De effectiviteit vormt een combinatie van twee beginselen, namelijk het doeltreffendheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. Met de effectiviteit wordt getoetst of het wel een efficiënte regeling is en geen andere problemen met zich meebrengt. De nieuwe regelgeving wordt voor praktische redenen in zijn totaliteit getoetst. Dit houdt in dat het volledige pakket aan regelingen getoetst wordt, dus inclusief platformfictie, invoerregeling en boekhoudplicht.

#### 4.3.1 Toetsing neutraliteitsbeginsel

De nieuwe platformregelingen hebben als doel de concurrentievervalsing tussen binnen en buiten de EU ondernemen te verkleinen. Het bleek namelijk erg complex om btw te heffen bij ondernemers die buiten

---

<sup>79</sup> Bomer (2012), *De doorverwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU*, p. 91.

<sup>80</sup> Van den Brink, Den Ouden, Prechal, Widdershoven & Jans, *Inleiding tot het Europees Bestuursrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2017, p. 215.

<sup>81</sup> Ortlep, *De aantasting van stabiele bestuursrechtelijke rechtsvaststellingen Unierecht (R&P nr. SB4)*, Deventer: Kluwer 2011, p.62.

<sup>82</sup> Beelen, *Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt (FM, nr. 134) 2010/4.7*.

de EU gevestigd waren. Door de invoering van de platformfictie worden platforms verantwoordelijk gemaakt voor het voldoen van de btw. Het is daardoor moeilijker geworden voor buitenlandse ondernemers om onder de btw-heffing uit te komen. Dit is een pluspunt met betrekking tot het neutraliteitsbeginsel dat vereist dat concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet worden aangetast door belastingheffing.

De regelingen gelden binnen de gehele EU en creëren weinig ruimte tot interpretatievrijheid. Als resultaat zullen alle EU-landen een e-commerce platform op dezelfde manier betrekken in de heffing van de btw. Dit heeft een positief effect op het voldoen aan de externe neutraliteit. Toch kan de regeling ervoor zorgen dat e-commerce platforms het noodzakelijk achten om buitenlandse ondernemers van hun platform te weren. Platforms krijgen door de nieuwe regelingen een grotere verantwoordelijkheid wat betreft aangifte doen. Dit uit zich in meer boekhouding door de boekhoudplicht en zorgvuldiger rapporteren van gegevens. Het achterhalen en opslaan van alle gegevens met betrekking tot buitenlandse ondernemers brengt meer administratieve lasten en dus kosten met zich mee. Het weren van buitenlandse ondernemers op een handelsplatform kan gezien worden als een zekere vorm van discriminatie. De neutraliteit tussen binnenlandse en buitenlandse ondernemers vermindert.

Het uitwendige neutraliteitsbeginsel geeft aan dat zoveel mogelijk verbruiksgoederen belast moeten worden. De afschaffing van de vrijstelling voor invoer over afstandsverkopen onder de €22 is hiervoor een stap in de goede richting. Echter, de invoering van de invoerregeling vergroot juist het aantal goederen dat onder een vrijstelling valt. Bij het tonen van een speciaal btw-nummer hoeft geen invoerbelasting te worden betaald over ingevoerde goederen met een waarde van niet meer dan €150.<sup>83</sup> Daarnaast bestaat de angst bij de belastingdienst dat het speciale btw-nummer uitlekt waarmee gekwalificeerde ondernemers vrijstelling voor btw van invoer kunnen krijgen bij de douane.<sup>84</sup> Damhuis meent dat deze regeling benodigd is om de administratieve lasten voor alle partijen draaglijk te houden.<sup>85</sup> De invoerregeling kent wat betreft het voldoen aan de beginselen zijn voor- en nadelen. Aan de ene kant dient de regeling het gelijkheidsbeginsel, omdat zowel in de EU als daarbuiten gevestigde ondernemers van deze regeling gebruik kunnen maken. Voor leveranciers buiten de EU gaan de administratieve lasten omlaag, aangezien die leveranciers zich maar in één lidstaat hoeven te registreren. Aan de andere kant is het zoals eerder benoemd in strijd met het uitwendige neutraliteitsbeginsel dat beaamt dat vrijstellingen niet verbreed worden.

#### 4.3.2 Toetsing rechtszekerheidsbeginsel

Het rechtszekerheidsbeginsel staat voor eenvoud en zekerheid voor de burger. Na het bestuderen van alle regels kan worden geconcludeerd dat bij de nieuwe e-commerce regelingen eenvoud en zekerheid in kwestie zijn. Bij de platformfictie begint het al bij het definiëren van het begrip faciliteren.

Zoals beschreven in hoofdstuk 2 geeft art. 5ter Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011 de definitie voor faciliteren. Een op het eerste oog makkelijk ogend begrip wordt hier met negatief geformuleerde voorwaarden uitgelegd. Wanneer de levering voldoet aan de voorwaarden, is in ieder geval géén sprake van faciliteren. Het artikel toont naast de brede definitie vooral aan wat niet onder het begrip faciliteren

---

<sup>83</sup> Janssen & Merckx, 'Nieuwe btw e-commerceregele per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3.

<sup>84</sup> Janssen & Merckx, 'Nieuwe btw-e-commerceregele per 1 juli 2021 en de btw-positie van platforms', *BTW-bulletin* 2021/9.

<sup>85</sup> Damhuis, 'De invoerregeling', (z.d.).

valt. Enerzijds geven de negatief geformuleerde voorwaarden en voorbeelden weinig zekerheid aan een platform. Een platform kan uit de wettekst nooit met zekerheid halen dat in zijn situatie sprake is van faciliteren. Anderzijds is het voor een platform juist eenvoudig. Als niet aan de eisen en voorbeelden van art. 5ter Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011 voldaan is, kan het platform stellen dat er sprake is van faciliteren. Daarnaast is deze definitie toekomstbestendig geformuleerd, aangezien nieuwe innovaties niet in de wet benoemd hoeven te staan om onder het begrip faciliteren te vallen. In de snel ontwikkelende wereld van e-commerce vallen nieuwe handelingen meteen onder de platformfictie en dit geeft zekerheid aan een platform. Dit draagt ook bij aan de effectiviteit van de nieuwe e-commerce regelingen, omdat de EU de wettekst enkel dient aan te passen als het een nieuwe handeling specifiek uit wil sluiten van de platformfictie.

Noorlander kwam in haar onderzoek naar de platformfictie tot de conclusie dat de regeling van de platformfictie met name ingewikkeld is in combinatie met andere facultatieve regelingen.<sup>86</sup> Dit uit zich in de 'explanatory notes' voor de uitleg en toepassing van de platformfictie die 38 bladzijdes beslaan.<sup>87</sup> De belastinggevolgen zijn volgens Noorlander telkens anders wanneer gebruik wordt gemaakt van een bepaalde facultatieve regeling. Zij geeft als voorbeeld dat de afstandsverkopenregeling van art. 33 Btw-richtlijn 2006 voor afstandsverkopen van goederen uit derde landen, ingevoerd in de lidstaat van bestemming, enkel toegepast kan worden als de invoerregeling wordt gebruikt. Doordat het platform door de platformfictie van art. 3c Wet OB nu ook een schakel is, zijn de btw-gevolgen afhankelijk van de keus van het platform om zich aan te melden voor de invoerregeling. De extra externe schakel, het platform, geeft volgens Noorlander meer onzekerheid aan de belastinggevolgen van een gefaciliteerde goederenlevering.<sup>88</sup>

Een pluspunt vanuit het oogpunt van het rechtszekerheidsbeginsel is de implementatie van de OSS. De MOSS is uitgebreid naar de OSS en zowel leveringen van goederen als diensten vallen nu onder de regeling. De I-OSS maakt het voor platforms eenvoudiger om in één EU-land voor meerdere landen belastingaangifte in te dienen. Platforms hoeven zich niet overal te registreren voor de btw op het moment dat zij producten invoeren en dit vermindert de administratieve lasten aanzienlijk.

#### 4.3.3 Toetsing effectiviteit

In hoofdstuk 2 kwamen meerdere soorten platforms aan bod: een sociaal platform, een (open of besloten) platform waar iets wordt aangeboden vanuit een aanbieder en een platform dat vraag en aanbod verbindt (marktplaats). Daar staat beschreven dat ik denk dat de nieuwe btw-regels met name gericht zijn op het platform dat vraag en aanbod verbindt. De belastingdienst wil namelijk efficiënter heffen over alle transacties met een speler buiten de EU. Lock, Merckx, Janssen en Arendsen merken op dat een grote groep aan platforms in de nieuwe regelgeving wordt meegetrokken. Zij vinden het onterecht dat ook platforms met een marktpleinmodel hun strategieën moeten omgooien. Bij het marktpleinmodel speelt het platform een minder grote rol in de handeling. Het platform onderhoudt alleen de online omgeving

---

<sup>86</sup> Noorlander, *Fictie rondom de Unierechtelijke platformfictie* 2022/6.2.3.

<sup>87</sup> Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, september 2020, p. 11-33 en p. 83-99.

<sup>88</sup> Noorlander, *Fictie rondom de Unierechtelijke platformfictie* 2022/6.2.3.

en heeft geen invloed op de betaling of de transactievoorwaarden. Ook binnen de categorie ‘platform dat vraag en aanbod verbindt’ kunnen dus nog vraagtekens worden gezet bij de effectiviteit.<sup>89</sup>

Met de nieuwe regelingen krijgen belastingautoriteiten in ieder geval meer overzicht op belastbare e-commerce handelingen. Minder belastingplichtigen en meer heffing binnen de grenzen van de EU zijn hiervoor de aanleiding. Daarentegen vindt wel een verschuiving van de lasten naar de digitale platforms plaats. Zij moeten meer kosten gaan maken om te voldoen aan de uitgebreide boekhoudplicht en moeten nu alle aangiftes gaan doen. De EU maakt het met de platformfictie voor zichzelf gemakkelijker doordat het aantal belastingplichtigen sterk vermindert. De belastingautoriteiten hoeven bij e-commerce over kwalificerende digitale platforms nu enkel de platforms te controleren en niet langer alle buitenlandse leveranciers. Door meer overzicht hoopt de EU btw-fraude te kunnen bestrijden. Daartegenover schuift de EU hun moeilijkheden af op de digitale platforms, waardoor zij nu hogere administratieve lasten hebben. De platformfictie is mede ingevoerd, omdat de belastingautoriteiten moeite hadden met het innen van belasting bij alle verschillende leveranciers.<sup>90</sup> De kans bestaat nu dat met name platforms die niet betrokken zijn bij de betaling problemen krijgen met het innen van belasting bij bepaalde leveranciers.<sup>91</sup> Het doel van de nieuwe regelgeving is uiteindelijk met name fraude aanpakken. Zoals eerder beschreven bestaat de angst dat de speciale btw-nummers van de invoerregeling uitlekken of misbruikt worden en op grote schaal fraude kan ontstaan. Noorlander kwam met de aanbeveling om de invoerregeling verplicht te maken indien de platformfictie niet van toepassing is. Op die manier kunnen de btw-identificatienummers namelijk vervallen.<sup>92</sup> Het wordt in ieder geval lastiger voor bedrijven om onder de btw-heffing uit te komen wanneer zij via een platform willen gaan verkopen.

Ten slotte zijn de begrippen binnen de nieuwe regelingen redelijk vaag en breed opgezet. De vraag is of dit de rechtszekerheid en eenvoud van de btw-heffing tegengaat. Het zorgt in ieder geval wel voor een toekomstbestendige regeling. De e-commerce blijft een factor binnen de economie die zich razendsnel ontwikkelt. Door de brede definities zorgt de EU ervoor dat de btw-richtlijn en de Wet OB niet te vaak aangepast dienen te worden en dat innovaties binnen de wereld van de platformeconomie wellicht eerder binnen het bereik van de regelingen vallen.

---

<sup>89</sup> Lock, Merx, Jansen & Arendsen, ‘De toekomst van btw bij e-commerce - heffing bij platforms’, *MBB* 2019/1, p. 16.

<sup>90</sup> Lock, Merx, Jansen & Arendsen, ‘De toekomst van btw bij e-commerce - heffing bij platforms’, *MBB* 2019/1, p. 15.

<sup>91</sup> Lamensch, ‘Rendering Platforms Liable to Collect and Pay VAT on B2C Imports: A Silver Bullet?’, *IVM* 2018/2, p. 48-49.

<sup>92</sup> Noorlander, *Fictie rondom de Unierechtelijke platformfictie* 2022/6.4.

#### 4.4 Deelconclusie hoofdstuk 4

Zoals in dit hoofdstuk beschreven staat, gaat het ene beginsel vaak ten koste van het andere. Daarom zal nu een tabel volgen om de plus- en minpunten overzichtelijk te krijgen.

	Pluspunten	Minpunten
Neutraliteitsbeginsel	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Concurrentievervalsing verminderd</li> <li>- Eenheid binnen de regelgeving van de EU</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kans op discriminatie</li> <li>- Vrijstelling wordt 'uitgerekt'</li> </ul>
Rechtszekerheidsbeginsel	<ul style="list-style-type: none"> <li>- OSS en I-OSS maken administratie eenvoudiger</li> <li>- Brede definitie faciliteren geeft duidelijkheid aan platforms</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lastig pakket aan regels</li> <li>- Begrip e-commerce en faciliteren te breed</li> <li>- Onzekerheid door facultatieve regelingen platforms</li> </ul>
Effectiviteit	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Meer overzicht belastingautoriteiten</li> <li>- Minder belastingplichtigen</li> <li>- Toekomstbestendig</li> <li>- Buitenlandse bedrijven staan meer in het vizier</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Hogere administratieve lasten en kosten platforms</li> <li>- Mogelijke fraude invoerregeling</li> <li>- Geen onderscheid in soorten platforms die worden meegetrokken in de regelingen</li> </ul>

Tabel 1: Overzicht aan plus- en minpunten van het nieuwe pakket aan regels in het kader van de beginselen van de omzetbelasting

De deelvraag voor dit specifieke hoofdstuk luidde: 'Worden de rechtsbeginselen voor de btw geëerbiedigd met de huidige heffing op platforms?'. Nu de toetsing aan de beginselen heeft plaatsgevonden, ben ik overwegend positief. De doelen die de belastingdienst heeft zijn sterk in lijn met de verschillende beginselen. De belastingheffing wordt voor autoriteiten transparanter en concurrentievervalsingen worden aangepakt. Toch is niet uit te sluiten dat de maatregelen ook minpunten veroorzaken met betrekking tot de beginselen. Het grootste probleem lijkt dat de platforms behoorlijk veel verantwoordelijkheid moeten gaan dragen en het daardoor minder aantrekkelijk wordt om een digitaal platform te onderhouden. Toch ben ik van mening dat over het geheel de minpunten een minder zware lading hebben dan de pluspunten. Bijvoorbeeld voor het uittrekken van de vrijstelling en de brede definitie

van het begrip faciliteren waren ook pluspunten op te noemen. Daarnaast werd het verplicht stellen van de invoerregeling al als oplossing gegeven voor de mogelijke fraude van de btw-identificatienummers. Concluderend ben ik van mening dat de nieuwe regelgeving een positieve invloed heeft op de eerbiediging van de rechtsbeginselen binnen de omzetbelasting. Wel moet nagedacht worden of de minpunten, zoals de administratieve lasten voor platforms, met toekomstige regelgeving verminderd kunnen worden. De nieuwe e-commerce regels per 1 juli 2021 zijn voor platforms een stap in de goede richting. In de volgende paragraaf worden de toekomstige regels voor platforms uitgelegd en zal opnieuw worden getoetst of deze de eerbiediging van de beginselen kunnen verbeteren.

## 5. Ontwikkelingen voor btw-heffing op platforms in de nabije toekomst

De toekomst van de btw-heffing op e-commerce zal nooit te voorspellen zijn. De digitale wereld blijft zich altijd ontwikkelen en het is niet te voorzien welke innovaties de belastingautoriteiten mogelijk zullen belemmeren. Duidelijk is wel dat de EU druk bezig is met het optimaliseren van de heffing op digitale diensten. Ondanks dat de nieuwe regelingen van hoofdstuk 3 pas vanaf medio 2021 gelden, worden nieuwe hervormingen nodig geacht. In dit hoofdstuk wordt de toekomst van de btw-heffing op platforms belicht. Daarbij wordt ook aandacht besteed aan de rechtsbeginselen uit het vorige hoofdstuk. Gaan de nieuwe regelingen verbetering opleveren ten aanzien van de beginselen van de omzetbelasting? Die vraag probeer ik in dit hoofdstuk te beantwoorden.

### 5.1 DAC7

In 2011 is de Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen ingevoerd. Deze richtlijn was gericht op het verbeteren van de administratieve samenwerking tussen Europese lidstaten met betrekking tot belastingzaken. De enorme groei van de internationale digitale handel had tot gevolg dat samenwerking tussen lidstaten nodig was om administratief alles op een rijtje te krijgen. Zowel de OESO als de Europese Commissie menen dat meer inzicht in de verdiensten van verkopers en aanbieders van diensten via digitale platforms noodzakelijk is.<sup>93</sup> Vandaar heeft het uitvoerende orgaan van de EU, de Europese Commissie, de zesde wijziging van de Administratieve samenwerkingsrichtlijn op het gebied van belastingen (hierna: DAC7) bekend gemaakt. DAC7 is een toevoeging op de bestaande administratieve regels en moet door elke lidstaat uiterlijk 31 december 2022 zijn ingevoerd. In 2024 zullen lidstaten voor het eerst moeten rapporteren over het belastingjaar 2024.<sup>94</sup>

De implementatie van DAC7 geldt specifiek voor digitale platforms. De regelgeving heeft als doel om de digitale economie transparanter te maken en informatie-uitwisseling te automatiseren. Het is geen voorwaarde dat het digitale platform gevestigd is binnen de EU. Daarentegen moeten digitale platforms buiten de EU zich wel registreren in een EU-lidstaat om te voldoen aan de regeling.<sup>95</sup>

Een platform valt onder de regeling wanneer het onroerende goederen of vervoersmiddelen verhuurt, persoonlijke of beleggingsdiensten aanbiedt of goederen verkoopt. De categorie persoonlijke diensten is in het Richtlijnvoorstel DAC7 verder verklaard. Het zijn namelijk zowel online als offline tijd- en taakgebonden werkzaamheden die door een individu worden verricht voor een gebruiker.<sup>96</sup> Voorbeelden hiervan zijn bepaalde (maaltijd)bezorgingsdiensten of chauffeursdiensten en online sportklassen. Hierbij maakt het niet uit of een individu of een entiteit deze diensten verricht.<sup>97</sup> Een platform dat enkel betalingen verwerkt, advertenties plaatst of mogelijke kopers doorverwijst valt niet onder de regeling. Het valt op dat dit dezelfde uitzonderingen zijn die beschreven stonden voor het begrip faciliteren in art.

---

<sup>93</sup> De Kleermaker, 'Automatische uitwisseling van inkomsten uit platformactiviteiten – een nadere beschouwing van DAC7 en de OESO-modelregels', *NLF-W* 2020/15.

<sup>94</sup> PWC, 'DAC7', (z.d.).

<sup>95</sup> Van Wamelen, 'DAC7: nieuwe regels voor informatie-uitwisseling door digitale verkoopplatforms', 21 april 2021.

<sup>96</sup> Annex in Richtlijnvoorstel DAC7, Section 1 (A,6).

<sup>97</sup> De Kleermaker, 'Automatische uitwisseling van inkomsten uit platformactiviteiten – een nadere beschouwing van DAC7 en de OESO-modelregels', *NLF-W* 2020/15.



Ster Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011. Bij die drie situaties faciliteert een digitaal platform namelijk niet.<sup>98</sup>

Wanneer het digitale platform onder de DAC7 gaat vallen, verkrijgt het enkele verplichtingen. Het platform moet ten eerste een due-diligence procedure uitvoeren om verkopers en dienstverrichters volledig te screenen. Tijdens een due-diligence onderzoek wordt een onderneming of persoon op economisch, juridisch, financieel en fiscaal vlak gescreend.<sup>99</sup> Hierdoor weet een platform precies met wat voor onderneming het te maken heeft. Dit proces moeten platforms blijven uitoefenen om mogelijke wijzigingen te blijven registreren. Ten tweede moet het platform informatie gaan verzamelen over de verkopers en dienstverrichters tijdens het gehele verkoopproces op het digitale platform. Ten slotte moet het digitale platform jaarlijks verplicht rapporteren over alle financiële informatie rondom platformverkoop en -diensten aan de belastingautoriteit van de EU-lidstaat waar het gevestigd is.<sup>100</sup> De EU-lidstaat van vestiging van het platform dient deze informatie uit te wisselen met de EU-lidstaten waar de verkopers en dienstverrichters zijn gevestigd.<sup>101</sup>

Naast de verplichting om een deugdelijke boekhouding te voeren volgens de nationale boekhoudplicht van art. 2:10 Burgerlijk Wetboek (Hierna: BW), zijn de meeste digitale platforms in Nederland nu ook verplicht om te rapporteren aan de Belastingdienst. De lidstaat waaraan gerapporteerd wordt, dient vanaf 2023 automatisch de ontvangen informatie uit te wisselen aan de lidstaten waarin de aanbieder van de dienst volgens de Richtlijn DAC7 inwoner is of aan de lidstaat waar het onroerend goed gelegen is indien sprake is van verhuur van een onroerende zaak (art. 8ac lid 3 Richtlijnvoorstel DAC7).<sup>102</sup> Zo wordt naar verwachting belastingontduiking sterk bemoeilijkt. De EU kiest in dit geval weer voor een verplaatsing van verantwoordelijkheden naar de digitale platforms toe. Naar mijn mening heeft de EU veel vertrouwen in de informatieverzameling via digitale platforms. Dit leidt opnieuw tot hogere administratieve lasten voor het platform en dit is een minpunt voor de pijler effectiviteit. De schatting van de Europese Commissie voor de initiële nalevingskosten voor de industrie zijn €875 miljoen.<sup>103</sup> Het aanpakken van belastingontduiking vormt daarentegen een pluspunt op het vlak van effectiviteit. Het bemoeilijkt de verkoper of dienstverrichter die gebruik maakt van een platform om de belastingheffing te ontlopen.

## 5.2 PSP-regeling

De vernieuwde rapportageverplichtingen van DAC7 blijken al voordat de gevolgen bekend zijn onvoldoende voor de Europese Unie. Binnen de EU gaat namelijk vanaf 1 januari 2024 weer een nieuwe regeling gelden. De zogenaamde Payment Service Provider (Hierna: PSP) regeling zorgt voor een rapportageverplichting voor PSP's. PSP's worden gedefinieerd als derde betalingsverwerkingsbedrijven. De voorgestelde regels helpen verkopers met het ontvangen van geldbetalingen. Een PSP staat in contact met meerdere banken, betalingsnetwerken en andere financiële instellingen. Door een PSP in te

---

<sup>98</sup> PWC, 'DAC7', (z.d.).

<sup>99</sup> LexisNexis, 'Wat is due diligence?', (z.d.).

<sup>100</sup> De Kleermaker, 'Automatische uitwisseling van inkomsten uit platformactiviteiten – een nadere beschouwing van DAC7 en de OESO-modelregels', *NLF-W* 2020/15.

<sup>101</sup> Van Wamelen, 'DAC7: nieuwe regels voor informatie-uitwisseling door digitale verkoopplatforms', 21 april 2021.

<sup>102</sup> De Kleermaker, 'Automatische uitwisseling van inkomsten uit platformactiviteiten – een nadere beschouwing van DAC7 en de OESO-modelregels', *NLF-W* 2020/15.

<sup>103</sup> De Kleermaker, 'Automatische uitwisseling van inkomsten uit platformactiviteiten – een nadere beschouwing van DAC7 en de OESO-modelregels', *NLF-W* 2020/15.

schakelen hoeft een verkoper zich niet druk te maken over de geldtransacties tussen verschillende banken en met verschillende valuta's. De PSP zorgt voor meerdere betaalmogelijkheden, zoals bankoverschrijving, online bankieren of creditcard.<sup>104</sup> Voorbeelden van PSP's zijn Paypal en iDeal.

De nieuwe regels vormen opnieuw aanvullende administratieve verplichtingen, alleen nu voor Europese PSP's. Als een PSP 25 of meer grensoverschrijdende transacties per begunstigde heeft verzorgd, is de PSP verplicht om de betalingsgegevens te registreren en uit te wisselen naar de belastingautoriteit van zijn lidstaat. Deze gegevens worden uitgewisseld naar een grote EU-database die alleen in te zien is door bevoegde gebruikers. Ook deze regels hebben als doel de belastingdienst meer mogelijkheden te geven om digitale internationale handel te controleren. De registratieverplichting geldt alleen voor grensoverschrijdende betalingen en niet voor binnenlandse betalingen via een PSP. Het grote doel van deze regeling is het bestrijden van btw-fraude. Gekozen Eurofisc-verbindingsambtenaren, deskundig op het gebied van de bestrijding van belastingfraude, krijgen de bevoegdheid om in de database fraude op te sporen. Door de beschikbare informatie in de toekomstige database te vergelijken met andere bronnen van informatie, moeten lidstaten achter frauduleuze zaken kunnen komen.<sup>105</sup>

Het valt op dat de EU sterk gericht is op het vergroten van de administratieve verplichtingen. Zowel DAC7 en de PSP-regeling versterken de informatiebronnen van een belastingautoriteit. Op deze manier probeert de EU btw-fraude door internationale ondernemingen aan te pakken. Dit is een pluspunt wat betreft de neutraliteit. Problemen worden aangepakt door meer informatie te verzamelen en niet door beperkende maatregelen in te voeren die ten koste gaan van de neutraliteit. Ook hier is sprake van het verschuiven van verantwoordelijkheden naar onafhankelijke partijen. PSP's gaan hierdoor tegen hogere administratieve lasten aanlopen. Naar verwachting zullen zowel platforms als PSP's zich wel gaan houden aan de strenge administratieve regels, vanwege hoge boetes omtrent tegenwerking.

### 5.3 Verwachting effect nieuwe regels op beginselen

Op dit moment is de EU bezig met het uitbreiden van administratieve verplichtingen voor meerdere spelers binnen de e-commerce. Het doel van de EU is en blijft om de transparantie van e-commerce handel te verhogen. Mijn verwachting is dat beide richtlijnen een sterke bijdrage gaan leveren aan het neutraliteitsbeginsel. Het ontduiken van belastingheffing zal bij goede rapportages sterk bemoeilijkt worden voor ondernemingen binnen en buiten de EU. Daarnaast was het bij de platformfictie nog zo dat platforms buiten de EU buiten de regeling konden vallen. Met de nieuwe DAC7 richtlijn is dit niet langer het geval en moeten buitenlandse platforms met handel binnen de EU zich ook registreren in een EU-lidstaat. Mede hierdoor is DAC7 een verbetering voor het neutraliteitsbeginsel.

Mijn verwachting is dat de toekomstige regels de kloof tussen grote en kleine platforms en PSP's gaat vergroten. Zware administratieve lasten komen op de schouders te liggen van deze twee spelers. Een groot platform of grote PSP kent bij de administratie waarschijnlijk schaalvoordelen. De last wordt voor kleine platforms of PSP's veel zwaarder om te dragen. Bij de PSP-regeling geldt nog de vrijstelling voor minder dan 25 transacties, maar voor kleine platforms geldt geen vrijstelling. Dit geeft oneerlijke concurrentie.

---

<sup>104</sup> Carter, 'Wat is een betalingsdienstaanbieder of PSP?', 15 september 2021.

<sup>105</sup> Janssen, 'Voorstel PSP aangenomen door Europese Raad', *BTW-bulletin* 2020/24.

Wat betreft rechtszekerheid en eenvoud verwacht ik dat de nieuwe administratieve regels bij bedrijven in eerste instantie gaan zorgen voor administratieve rompslomp. Op administratief vlak moeten bedrijven nu gaan voldoen aan nieuwe regels en meer informatie gaan bijhouden. De meeste betrokken bedrijven moeten gaan investeren in nieuwe systemen voor het opslaan en rapporteren van data. In het begin zal dus een knop om moeten om de bedrijfsvoering aan te passen en goede manieren te vinden om de regels na te leven. Na een bepaalde tijd verwacht ik dat bedrijven aangepast zijn en dat het niet in de weg staat voor het beginsel van eenvoud. Daarnaast ben ik van mening dat een belastingplichtige met de nieuwe regels zekerder kan zijn over het belastingrecht. De belastingautoriteit heeft door de DAC7 richtlijn en de PSP-regeling beschikking over een grotere bron aan informatie. Het PSP-voorstel regelt namelijk dat voor de btw relevante betalingsgegevens worden doorgegeven en uitgewisseld.<sup>106</sup> Ik verwacht dat een belastingplichtige hierdoor meer kan vertrouwen op een juist btw-heffingsproces.

De effectiviteit blijft een lastig punt in dit geval. Net zoals bij de platformfictie worden verantwoordelijkheden bij onafhankelijke partijen gelegd. Deze partijen hebben per definitie geen baat bij het verstrekken van de juiste informatie. Naar verwachting zullen platforms door de dreiging van sancties wel correcte informatie gaan leveren. Daarnaast denk ik niet dat de EU als markt zal worden vermeden door alle administratieve verplichtingen. Te veel mogelijke afnemers worden misgelopen wanneer platforms en PSP's ervoor kiezen om de administratieve verplichtingen niet door te voeren.

#### 5.4 Koppeling beginselen van hoofdstuk 4 en nieuwe ontwikkelingen

Het is nu interessant om de verwachte gevolgen, beschreven in paragraaf 5.3, te koppelen aan de toetsing van de rechtsbeginselen in hoofdstuk 4. Ik zie de DAC7-regeling en de PSP-regeling niet als een verandering van de regels van 1 juli 2021, maar eerder als een uitbreiding. De EU probeert via tussenschakels meer grip te krijgen op de elektronische handel. DAC7 is een directe uitbreiding op de administratieve verplichtingen voor platforms die vanaf 1 juli 2021 golden. Daarnaast maakt de EU met de PSP-regeling een andere veelgebruikte tussenschakel verantwoordelijk voor het verstrekken van informatie. De regelingen hebben als doel om de eerbiediging van het fundamentele neutraliteitsbeginsel binnen de btw te versterken. Door de DAC7 moeten nu ook platforms buiten de EU informatie gaan verstrekken en wordt de neutraliteit onder digitale platforms versterkt. Daarnaast is het de bedoeling dat de jaarlijks uitgegeven informatie van de PSP en het digitale platform, de btw op e-commerce transparanter gaat maken. Het frauderen en ontduiken van belasting door gebruikers van PSP's en platforms moet onmogelijk worden gemaakt. Ondanks dat een betere eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel het voornaamste doel is van de regelingen, zie ik niet direct problemen ontstaan voor de andere beginselen van hoofdstuk 4. Het zal voor zowel de PSP's en de digitale platforms nodig zijn om zich aan te passen en meer nalevingskosten te maken. Desondanks zijn het geen blijvende lasten en wordt het beginsel van rechtszekerheid en eenvoud niet geschonden. Daarnaast lijkt ook de effectiviteit niet meer geschonden te worden. Door nog meer tussenschakels in e-commerce handelingen administratieplicht te geven wordt gewerkt aan het doel om de heffing van btw op e-commerce fiscaal transparanter te krijgen. Hier kan afgevraagd worden of het leggen van alle administratieve verantwoordelijkheid bij onafhankelijke tussenschakels zijn doel voorbijstreeft. Toch verandert weinig ten opzichte van de toetsing in hoofdstuk 4, aangezien vooral ook nieuwe tussenschakels administratieplicht krijgen.

---

<sup>106</sup> Janssen, 'Vorstel PSP aangenomen door Europese Raad', *BTW-bulletin* 2020/24.

## 5.5 Deelconclusie hoofdstuk 5

Ten slotte staat dit hoofdstuk in het teken van de laatste deelvraag 'Leidt de implementatie van DAC7 en de PSP-richtlijn tot een verandering in de mate waarin de rechtsbeginselen voor de btw worden geëerbiedigd bij de (toekomstige) heffing op platforms?'

Naar mijn verwachting gaat de implementatie van DAC7 en de PSP-regeling zorgen voor betere neutraliteit. Belastingontduiking en btw-fraude worden in sterke mate bemoeilijkt. Aanbieders die niet frauderen kunnen door de nieuwe regelingen ervan uitgaan dat meer frauduleus handelende concurrenten worden geïdentificeerd. Dit zal resulteren in eerlijkere concurrentieverhoudingen voor aanbieders binnen de EU. Daarnaast is het goed dat de EU niet meer beperkende belastingregelingen invoert, maar het probleem van informatiekortingen aanpakt. Het verzamelen van meer informatie tast de neutraliteit niet aan. De neutraliteit kan alleen maar beter worden als de informatie goed wordt geanalyseerd.

Wat betreft rechtszekerheid en eenvoud zullen de nieuwe regels plus- en minpunten veroorzaken. Het zal geld en tijd kosten voor de platforms en PSP's om de nieuwe administratieve regelingen te implementeren in hun bedrijfsvoering. Denk hierbij aan de door de Europese Commissie geschatte €875 miljoen aan initiële nalevingskosten voor de industrie bij invoering van de DAC7.<sup>107</sup> Daarentegen ontstaat voor elke partij meer zekerheid over de btw-heffing. Platforms en PSP's verzamelen en archiveren meer informatie die bruikbaar is voor een correcte btw-heffing door de belastingautoriteit. Daarnaast kunnen aanbieders en afnemers vertrouwen op een verbeterde waarheidsgetrouwe belastingheffing.

Ook de effectiviteit kent zijn plus- en minpunten. Het voordeel van de nieuwe regelingen is dat belastingautoriteiten de beschikking krijgen over een grotere bron aan relevante informatie voor btw-heffing. Het voornemen is dan ook dat autoriteiten deze informatie gaan gebruiken om belastingontduikers en fraudeurs op te gaan sporen. Aangezien de DAC7 recent is ingevoerd en de PSP-regeling in de toekomst wordt geïmplementeerd, is de effectiviteit van de regeling lastig te bepalen. Het doel is een pluspunt voor de pijler effectiviteit, maar op de doeltreffendheid moet gewacht worden. Daarnaast is een minpunt dat huidige verantwoordelijkheden van de overheid worden doorgeschoven naar platforms en PSP's. Discussie is mogelijk of dit eerlijk is naar de platforms en PSP's toe. Naar mijn mening zijn passende sancties voor niet-naleving van de regels benodigd om de regelingen effectief te laten werken. Op die manier zullen de platforms en PSP's namelijk baat hebben bij een correcte administratieve rapportage.

Al met al verwacht ik dat de DAC7 en de PSP-regeling met name zorgen voor een betere eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel binnen de btw op e-commerce. De regelingen zijn een uitbreiding op de informatieverstrekking door tussenschakels aan de EU in elektronische handelingen. Daarnaast verwacht ik dat de regelingen wat betreft de eerbiediging van rechtszekerheid & eenvoud en effectiviteit in vergelijking met de regelingen van 1 juli 2021 relatief neutraal zullen uitwerken.

---

<sup>107</sup> De Kleermaker, 'Automatische uitwisseling van inkomsten uit platformactiviteiten – een nadere beschouwing van DAC7 en de OESO-modelregels', *NLF-W* 2020/15.

## 6. Samenvatting en conclusie

In dit onderzoek zijn de ontwikkelingen binnen de btw-heffing op platforms onderzocht en getoetst aan verschillende beginselen. De onderzoeksvraag voor deze scriptie luidde:

*Hoe worden platforms momenteel in de heffing van de btw betrokken en is dit in lijn met de rechtsbeginselen van de omzetbelasting?*

Om deze vraag te kunnen beantwoorden, zijn in de verschillende hoofdstukken deelvragen ter behandeling gekomen. Voordat ik de onderzoeksvraag ga beantwoorden, zal eerst een korte samenvatting volgen van mijn bevindingen.

### 6.1 Samenvatting

Ten eerste blijkt een definitie voor het begrip platform in de wetteksten te ontbreken. De OESO heeft een poging gedaan om aan het begrip een definitie toe te kennen. Deze definitie is zeer breed opgezet en terug te lezen in hoofdstuk 2 van deze scriptie. Andere definities geven voor het onderzoek weinig meerwaarde, aangezien sociale en politieke aspecten voor de btw-heffing minder uitmaken. Daarom wordt in het kader van dit onderzoek uitgegaan van de brede definitie van de OESO met een aantal belangrijke toevoegingen. De digitale platforms moeten namelijk belastingplichtig zijn voor de btw, er moet sprake zijn van een belastbare interactie voor de omzetbelasting gefaciliteerd door het digitale platform en de focus ligt op een platform dat vraag en aanbod verbindt

Verdere belangrijke concepten komen in hoofdstuk 3 aan bod. Voor het concept e-commerce wordt uitgegaan van het begrip ‘langs elektronische weg verrichtte diensten’, dat verder gedefinieerd staat in de Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn 282/2011. Samen met de opgestelde definitie van de OESO voor digitale platforms is voor dit onderzoek nu duidelijk wat verstaan wordt onder digitale e-commerce platforms. In de vernieuwde regelgeving ligt vooral de focus op het belasten van afstandsverkoop. Voor het concept afstandsverkoop wordt uitgegaan van de definitie in de Nederlandse wetgeving. Afstandsverkoop zijn namelijk leveringen van goederen die de grens overgaan van een Europese lidstaat en waar de leverancier direct of indirect invloed heeft uitgeoefend op het transport. De afnemer van de goederen mag in het geval van een afstandsverkoop geen btw-aangifte doen.

In het vervolg van hoofdstuk 3 volgt een uitleg van de sinds 1 juli 2021 geïmplementeerde wijzigingen voor de btw-heffing op B2C e-commerce afstandsverkoop. De nadruk ligt hier op de wijzigingen voor de digitale platforms. De grootste wijzigingen voor platforms zijn de invoering van de platformfictie en de nieuwe administratie- en bewaarplicht. Platforms moeten op het moment dat ze een verkoop tussen een leverancier en consument ‘faciliteren’ belastingaangifte gaan doen. Door de invoering van deze regelingen poogt de EU het aantal belastingplichtigen te verminderen en beter overzicht te krijgen op de onderliggende leveranciers die hun producten verkopen via platforms.

In hoofdstuk 4 zijn deze regelingen vervolgens getoetst aan het neutraliteitsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en een bundeling van beginselen de “Effectiviteit”. Bij de toetsing van de bundeling “Effectiviteit” is gekeken in hoeverre de regelingen voor platforms effectief zijn in het nastreven van het uiteindelijke doel. De plus- en minpunten zijn duidelijk weergegeven in Tabel 1.

	Pluspunten	Minpunten
Neutraliteitsbeginsel	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Concurrentieverstoring verminderd</li> <li>- Eenheid binnen de regelgeving van de EU</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kans op discriminatie</li> <li>- Vrijstelling wordt 'uitgerekt'</li> </ul>
Rechtszekerheidsbeginsel	<ul style="list-style-type: none"> <li>- OSS en I-OSS maken administratie eenvoudiger</li> <li>- Brede definitie faciliteren geeft duidelijkheid aan platforms</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lastig pakket aan regels</li> <li>- Begrip e-commerce en faciliteren te breed</li> <li>- Onzekerheid door facultatieve regelingen platforms</li> </ul>
Effectiviteit	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Meer overzicht belastingautoriteiten</li> <li>- Minder belastingplichtigen</li> <li>- Toekomstbestendig</li> <li>- Buitenlandse bedrijven staan meer in het vizier</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Hogere administratieve lasten en kosten platforms</li> <li>- Mogelijke fraude invoerregeling</li> <li>- Geen onderscheid in soorten platforms die worden meegetrokken in de regelingen</li> </ul>

Tabel 1: Overzicht aan plus- en minpunten van het nieuwe pakket aan regels in het kader van de beginselen van de omzetbelasting

De conclusie van dit onderzoek is dat de nieuwe regelingen voor platforms een positieve invloed hebben op de eerbiediging van de rechtsbeginselen binnen de omzetbelasting. De mogelijke verbeterpunten zijn wat mij betreft met name het vereenvoudigen van de regels en het ondersteunen van de platforms met hun nieuwe administratieve lasten.

Ten slotte worden in hoofdstuk 5 de DAC7 en PSP-regeling beschreven. De DAC7 regeling is sinds 1 januari 2023 actief en vanaf 2024 zal de implementatie van de PSP-regeling volgen. Deze regelingen zijn gericht op het verder bestrijden van belastingontduiking en btw-fraude met behulp van nieuwe informatiestromen. Mijn voorspelling is dat deze regelingen de oneerlijke concurrentie tussen aanbieders gaan verminderen. Daartegenover staan hoge nalevingskosten en administratieve lasten voor platforms en PSP's. Ik verwacht dat de sancties voor platforms en PSP's bij niet naleving van deze regelingen hoog genoeg moeten zijn om het effectief te laten werken. Daarmee vereist de EU dat platforms en PSP's de regels gaan naleven en correcte informatie gaan verstrekken. Concluderend meen ik dat de invoering van

de DAC7 en de PSP-regeling gaat resulteren in een betere eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel binnen de btw op e-commerce. De regelingen zijn namelijk een uitbreiding op de informatieverstrekking door tussenschakels aan de EU in elektronische handelingen. Daarnaast vermoed ik dat de regelingen in vergelijking met de regelingen van 1 juli 2021 wat betreft de eerbiediging van rechtszekerheid & eenvoud en effectiviteit relatief neutraal zullen uitwerken.

## 6.2 Conclusie onderzoeksvraag

Er zit een duidelijke trend in de regelingen die de EU doorvoert voor de btw-heffing op e-commerce. De EU legt namelijk steeds meer verantwoordelijkheden en plichten bij het digitale platform. Waar het platform eerst als een min of meer doorzichtige tussenschakel binnen afstandsverkoop kon fungeren, is het nu een belangrijk onderdeel van de btw-heffing geworden. De EU ziet het platform als dé manier om meer informatie en overzicht te verkrijgen in het grote aantal online transacties dat per dag plaatsvindt. Door invoering van de platformfictie en nieuwe administratieve verplichtingen maakt de EU het gemakkelijker voor belastingautoriteiten om correct btw te heffen op online B2C afstandsverkoop.

De per 1 juli 2021 ingevoerde regelingen voor digitale platforms en de per 1 januari 2023 ingevoerde DAC7-regeling zijn mijns inziens in lijn met de rechtsbeginselen waar de omzetbelasting voor staat. De heffing van btw wordt neutraler, aangezien frauderen en belasting ontduiken voor onderliggende aanbieders sterk wordt bemoeilijkt. Daarnaast is met de invoering van de I-OSS gedacht aan het rechtszekerheidsbeginsel en vermindert het de administratieve lasten van de digitale platforms. De regelgeving zorgt voor een gelijkwaardige heffing binnen de gehele Europese Unie en beperkt niet de uitvoerbaarheid van andere Europese regelgeving.

Ondanks de positieve waardering van de nieuwe regelingen, zijn na dit onderzoek ook aandachtspunten op te stellen. Zoals benoemd in het onderzoek, beperken facultatieve regelingen binnen de regeling van de platformfictie de zekerheid van het recht. Daarnaast blijft de vraag bestaan of aan het evenredigheidsbeginsel is voldaan. Bepaalde platforms kunnen in de problemen komen met het verzamelen van informatie van lastig te traceren leveranciers. Hierdoor verschuift het probleem van de belastingautoriteit naar het platform. Ik vraag me af of een minder vergaande regeling niet even doeltreffend kan zijn. Denk hierbij aan het enkel belastingplichtig maken van platforms die ook de betaling faciliteren.

## Literatuurlijst

### Jurisprudentie

HR 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625

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

Hof 3 juni 2008, nr. C-308/06, Intertanko e.a. Jur. 2008, blz. I-4057

HvJ EG 18 december 2008, C-349/07, ECLI:EU:C:2008:746 (Sopropé)

Concepttekst memorie van toelichting implementatie Richtlijn (EU) 2020/284 door de Staatssecretaris van Financiën.

### Europese wetgeving

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

### Boeken & Scripties

#### **Beelen 2010**

S.T.M. Beelen, *Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt (Fiscale Monografieën, nr. 134)*(diss. Rotterdam), Deventer: Kluwer 2010.

#### **Bomer 2012**

A. Bomer, *De doorverwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU*. (doctoraalscriptie, Universiteit Maastricht), 2012.

#### **Cornielje 2016**

S.B. Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese BTW* (FM nr. 146), Deventer: Wolters Kluwer 2016.

#### **Van den Brink, Den Ouden, Prechal, Widdershoven & Jans 2017**

J.E. van den Brink, W. Den Ouden, S. Prechal, R.J.G.M. Widdershoven & J.H. Jans, *Inleiding tot het Europees Bestuursrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2017.

#### **Van Dijck, Poell & De Waal 2016**

J. van Dijck, T. Poell & M. de Waal, *De platformsamenleving. Strijd om publieke waarden in een online wereld*, Amsterdam: AUP 2016.

#### **Van Hilten en Van Kesteren 2020**

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

#### **Noorlander 2021**

C. Noorlander, *Frictie rondom de Unierechtelijke platformfictie. Een onderzoek naar de conformiteit van de binnen de nieuwe btw-e-commerceregels ingevoerde platformfictie aan de beginselen van adequate belastingwetgeving*, Deventer: Wolters Kluwer 2022.



### **Ortlep 2011**

R. Ortlep, *De aantasting van stabiele bestuursrechtelijke rechtsvaststellingen Unierecht* (Recht en Praktijk nr. SB4) (diss. Utrecht), Deventer: Kluwer 2011.

### **Reugebrink 1965**

J. Reugebrink, *Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting (oratie)*, Deventer: Kluwer, 1965.

### **Publicaties**

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

A.D.M. Janssen & M.M.W.D. Merkx, 'Nieuwe btw e-commerce regels per 1 juli 2021', BTW-bulletin 2021/3.

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

A.D.M. Janssen & M.M.W.D. Merkx, 'Nieuwe btw-e-commerce regels per 1 juli 2021 en de btw-positie van platforms', BTW-bulletin 2021/9.

#### **Lock, Merkx, Janssen & Arendsen, MBB 2019/1**

J.I.W. Lock, M.M.W.D. Merkx, A.D.M. Janssen & R. Arendsen, 'De toekomst van btw bij e-commerce - heffing bij platforms', Maandblad Belastingbeschouwingen 2019/1.

#### **Janssen, BTW-bulletin 2020/24**

A.D.M. Janssen, 'Voorstel PSP aangenomen door Europese Raad', BTW-bulletin 2020/24.

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

A.D.M. Janssen & M.M.W.D. Merkx, 'Nieuwe btw e-commerce regels per 1 juli 2021', BTW-bulletin 2021/3.

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

A.D.M. Janssen & M.M.W.D. Merkx, 'Nieuwe btw-e-commerce regels per 1 juli 2021 en de btw-positie van platforms', BTW-bulletin 2021/9.

#### **Keus, WPNR 2011/6901**

L.A.D. Keus, 'Het rechtszekerheidsbeginsel', WPNR 2011/6901.

#### **De Kleermaker, NLF-W 2020/15**

M. de Kleermaker, 'Automatische uitwisseling van inkomsten uit platformactiviteiten – een nadere beschouwing van DAC7 en de OESO-modelregels', NLF-W 2020/15.

#### **Lamensch, IVM 2018/2**

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

**Lock, Merckx, Janssen & Arendsen, MBB 2019/1**

J.I.W. Lock, M.M.W.D. Merckx, A.D.M. Janssen & R. Arendsen, 'De toekomst van btw bij e-commerce - heffing bij platforms', *Maandblad Belastingbeschouwingen* 2019/1.

**Van Roij, NLF-W 2021/40**

W. van Roij, 'De rol van het Nederlandse evenredigheidsbeginsel in de belastingrechtspraak', *NLF-W* 2021/40.

**Simons, BNB 1984/295**

A.L.C. Simons, 'HR, 02-05-1984, nr. 22 153', *BNB* 1984/295.

**Europese publicaties****Europese Commissie 2020**

Europese Commissie (2020), *Toelichting op de btw-regels voor e-commerce*, september 2020, geraadpleegd via: [https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory\\_notes\\_28102020\\_en.pdf](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory_notes_28102020_en.pdf).

**OECD 2011**

OECD (2011), *OECD Guide to Measuring the Information Society 2011*, OECD Publishing, Parijs, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264113541-en>.

**OECD 2019**

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

**Internetpublicaties****Asquith 2023**

R. Asquith, 'European Commission call for evidence and public consultation on 3 reforms to EU VAT', 5 februari 2023, geraadpleegd via: [https://www.vatcalc.com/eu/vat-in-the-digital-age-reforms-public-consultation-launched/#:~:text=VAT%20in%20the%20Digital%20Age%20covers%20three%20strands%20\(see%20below,cut%20the%20VAT%20Gap%20fraud](https://www.vatcalc.com/eu/vat-in-the-digital-age-reforms-public-consultation-launched/#:~:text=VAT%20in%20the%20Digital%20Age%20covers%20three%20strands%20(see%20below,cut%20the%20VAT%20Gap%20fraud).

**Belastingdienst**

Belastingdienst, 'Afstandsverkopen, zoals e-commerce, binnen de EU', z.d., geraadpleegd via: [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/zakendoe\\_n\\_met\\_het\\_buitenland/afstandsverkopen-zoals-e-commerce-en-diensten-voor-particulieren-in-andere-eu-landen/afstandsverkopen-zoals-e-commerce-binnen-de-eu/afstandsverkopen-zoals-e-commerce-binnen-de-eu](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/zakendoe_n_met_het_buitenland/afstandsverkopen-zoals-e-commerce-en-diensten-voor-particulieren-in-andere-eu-landen/afstandsverkopen-zoals-e-commerce-binnen-de-eu/afstandsverkopen-zoals-e-commerce-binnen-de-eu).

**Carter 2021**

R. Carter, 'Wat is een betalingsdienstaanbieder of PSP?', 15 september 2021, geraadpleegd via: <https://ecommerce-platforms.com/nl/glossary/payment-service-provider>.

### **Damhuis**

R.A.M. Damhuis, 'De invoerregeling', z.d., geraadpleegd via: [https://www.jongbloed-fiscaaljuristen.nl/databank/omzetbelasting/de\\_invoerregeling/](https://www.jongbloed-fiscaaljuristen.nl/databank/omzetbelasting/de_invoerregeling/).

### **Van Essen & De Weerd**

T. van Essen & M. de Weerd, 'De impact van algoritmes', z.d., geraadpleegd via: <https://www.tudelft.nl/stories/articles/de-impact-van-algoritmes#:~:text=Het%20algoritme%20is%20een%20slimme,min%20mogelijk%20rekenkracht%20%E2%80%93%20gevonden%20wordt.>

### **Europa Nu**

Europa Nu, 'Richtlijn', z.d., geraadpleegd via: <https://www.europa-nu.nl/id/vh7bhovywnh7/richtlijn.>

### **Europa Nu**

Europa Nu, 'Verordening', z.d., geraadpleegd via: <https://www.europa-nu.nl/id/vh7bhpblc5za/verordening.>

### **Europa Nu**

Europa Nu, 'Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling', z.d., geraadpleegd via: [https://www.europa-nu.nl/id/vgh3f38wycwi/organisatie\\_voor\\_economische.](https://www.europa-nu.nl/id/vgh3f38wycwi/organisatie_voor_economische.)

### **LexisNexis**

LexisNexis, 'Wat is due diligence?', z.d., geraadpleegd via: <https://www.lexisnexis.nl/kennisbank/themas/due-diligence-onderzoek#:~:text=Tijdens%20het%20due%20diligence%20onderzoek,criminaliteit%2C%20zoals%20corruptie%20en%20belastingfraude.>

### **Linders 2019**

M. Linders, 'Wat is in hemelsnaam een platform?', 1 maart 2019, geraadpleegd via: <https://www.upstream.nl/platforms-voor-beginners/>.

### **Linders 2019**

M. Linders, 'Inzoomen: Drie soorten online platforms', 8 maart 2019, geraadpleegd via: <https://www.upstream.nl/inzoomen-drie-soorten-online-platforms/>.

### **Merkx**

M.M.W.D. Merx, 'Grensoverschrijdende btw: Goederen of diensten (ver)kopen in het buitenland', z.d., geraadpleegd via: <https://www.navigator.nl/thema/1009.>

### **Den Outer 2021**

D. den Outer, 'Platformfictie: Wijzigingen in btw-positie van platforms per 1 juli 2021', 26 maart 2021, geraadpleegd via: <https://www.visser-visser.nl/kennisbank/blogs/1115/platformfictie-wijzigingen-in-btw-positie-van-platforms-per-1-juli-2021#:~:text=Goederen%20moeten%20nog%20worden%20ingevoerd,buiten%20de%20EU%20is%20gevestigd.>

## **PWC**

PWC, 'DAC7', z.d., geraadpleegd via: <https://www.pwc.nl/nl/dienstverlening/tax/taxation-of-the-digital-economy/dac7.html>.

## **Redactie Thuiswinkel.org 2020**

Redactie Thuiswinkel.org, 'Forse stijgingen online omzet productverkopten sinds corona-uitbraak', 28 april 2020, geraadpleegd via: <https://www.thuiswinkel.org/webshops/nieuws/forse-stijgingen-online-omzet-productverkopten-sinds-corona-uitbraak/>.

## **Redactie Wolters Kluwer**

Redactie Wolters Kluwer, 'Wetsvoorstel implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling digitale platformeconomie – DAC7 (36063)', z.d., geraadpleegd via: <https://new.navigator.nl/thema/idpassfd2b801560fe4a9d9624a4e6a2b8620b?anchor=auteur>.

## **TaxLive, 2022**

TaxLive, 'Wetsvoorstel DAC7 naar Tweede Kamer', 23 maart 2022, geraadpleegd via: [https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/wetsvoorstel-dac7-naar-tweede-kamer/?utm\\_source=Eloqua&utm\\_content=WKNL\\_TAXLIVE\\_TUESDAY\\_FRIDAY\\_VERSIE\\_EM\\_1\\_V2&utm\\_campaign=WKNL\\_Taxlive\\_Dinsdag\\_tm\\_Vrijdag%20%28Prodflow8AM%29%2FNLTA-18-OUT-9868&utm\\_econtactid=CWOLT000007666009&utm\\_medium=email\\_newsletter&utm\\_crmid=](https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/wetsvoorstel-dac7-naar-tweede-kamer/?utm_source=Eloqua&utm_content=WKNL_TAXLIVE_TUESDAY_FRIDAY_VERSIE_EM_1_V2&utm_campaign=WKNL_Taxlive_Dinsdag_tm_Vrijdag%20%28Prodflow8AM%29%2FNLTA-18-OUT-9868&utm_econtactid=CWOLT000007666009&utm_medium=email_newsletter&utm_crmid=)

## **The Week 2022**

The Week, 'Most valuable companies in the world', 1 april 2022, geraadpleegd via: <https://www.theweek.co.uk/business/companies/955282/worlds-most-valuable-companies>.

## **VanLoman 2021**

VanLoman, 'Regeling voor post- en koeriersbedrijven', 11 mei 2021, geraadpleegd via: <https://vanloman.com/topics/regeling-voor-post-en-koeriersbedrijven/#:~:text=Om%20te%20voorkomen%20dat%20post,via%20een%20aparte%20maandelijkse%20aangifte>.

## **Van Vilsteren 2021**

C. Van Vilsteren, 'Nieuwe btw-regels voor e-commerce en diensten per 1 juli 2021', 23 april 2021, geraadpleegd via: <https://cmweb.nl/2021/04/nieuwe-btw-regels-voor-e-commerce-en-diensten-per-1-juli-2021/>.

## **Van Vilsteren 2022**

C. Van Vilsteren, 'Van MOSS regeling naar OSS regeling', 2 september 2022, geraadpleegd via: <https://www.wolterskluwer.com/nl-nl/expert-insights/van-moss-naar-oss-dit-moet-je-weten>.

## **Van Wamelen 2021**

J. van Wamelen, 'DAC7: nieuwe regels voor informatie-uitwisseling door digitale verkoopplatforms', 21 april 2021, geraadpleegd via: <https://www.emerce.nl/achtergrond/dac7-nieuwe-regels-informatieuitwisseling-door-digitale-verkoopplatforms>.