

DE DOELTREFFENDHEID VAN DE ONE-STOP SHOP FACILITEIT VOOR NEDERLANDSE ONDERNEMERS

Een onderzoek naar de doeltreffendheid van de op 1 juli 2021
geïmplementeerde One-Stop Shop faciliteit in de Wet op de
Omzetbelasting 1968

Auteur	R.K. Zwart
Studentnummer	546238
Begeleider	R.N.F. Zuidgeest
Tweede beoordelaar	J. Gruson
Datum:	23 oktober 2023

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
Lijst van gebruikte afkortingen	2
1. Inleiding	3
1.1 Aanleiding.....	3
1.2 Afbakening.....	3
1.3 Relevantie	3
1.4 Probleemstelling en opzet.....	4
2. Problemen vóór de implementatie van de One-stop Shop faciliteit	6
2.1. Inleiding	6
2.2. Administratieve moeilijkheid voor ondernemers.....	6
2.3. De btw-richtlijn in de Europese Unie.....	7
2.4. Implementatie van de Mini-One-Stop Shop faciliteit op 1 januari 2015.....	7
2.5. Deelconclusie.....	9
3. Hoe werkt de One-Stop Shop faciliteit?	10
3.1. Inleiding	10
3.2. De implementatie van de One-Stop Shop faciliteit per 1 juli 2021	10
3.2.1. Overwegingen die geleid hebben tot de wijziging van de Mini-One-Stop Shop faciliteit de One-Stop Shop faciliteit per 1 juli 2021.....	10
3.2.2. Geïmplementeerde wetswijzigingen per 1 juli 2021.....	11
3.3. Gevolgen voor Nederlandse ondernemers na de implementatie van 1 juli 2021.....	11
3.4. Deelconclusie.....	12
4. Wat is het effect van de implementatie van de One-Stop Shop per 1 juli 2021?.....	13
4.1. Inleiding	13
4.2. Ondernemers in de informatie- en communicatiediensten-branche	13
4.3. Uitvoer van diensten in de informatie- en communicatiedienstenbranche	14
4.4. Interview met omzetbelastingsspecialisten.....	15
4.4.1. Interview met de heer Paul Cramer	16
4.4.2. Interview met de heer Harm-Jan de Boer	17
4.5. Deelconclusie.....	18
5. Hoe ziet de One-Stop Shop eruit in het licht van de ‘VAT in the Digital Age’, en wat is de toekomst hiervan?.....	19
5.1. Inleiding	19
5.2.1. VAT in the Digital Age.....	19
5.2.2. Overwegingen en motivatie van VAT in the Digital Age	19
5.3.1. De One-Stop Shop met betrekking tot VAT in the digital age.....	20

5.3.2.	Toekomstanalyse van de One-Stop Shop in combinatie met VAT in the digital age.....	21
5.4.	Deelconclusie.....	22
6.	Conclusie	24
6.1.	Beantwoording van de hoofdvraag	24
6.2.	Beperkingen van het uitgevoerde onderzoek	25
6.3.	Aanbevelingen voor een vervolgonderzoek	25
	Bibliografie.....	26

Lijst van gebruikte afkortingen

OSS	One-Stop Shop
Vitda	VAT in the digital age
SVR	Single VAT Registration
EU	Europese Unie
BTW	Belasting over toegevoegde waarde
Nr.	Nummer
B2C	Business to Consumer
EEG	Europese Economische Gemeenschap
MOSS	Mini-One-Stop-Shop

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

De mondiale samenleving digitaliseert steeds meer. In deze periode van digitalisering moeten ook steeds meer ondernemers digitaliseren. Deze digitalisering uit zich niet alleen voor ondernemers in het opzetten van een nieuwe website en daarmee het online aanbieden van hun producten en diensten, maar ook in de kring van consumenten die opgebouwd wordt. Deze kring zal niet alleen meer bestaan uit lokale consumenten, maar ook uit consumenten woonachtig of gevestigd in plaatsen ver weg van de vestigingsplaats van de aanbieder. Dit kan leiden tot meer grensoverschrijdende leveringen, waarbij producten worden geleverd aan een consument binnen de Europese Unie.

In dit onderzoek wordt dieper ingegaan op de aanpassingen van de omzetbelasting om mee te gaan met de digitalisering van de economie, en specifiek wordt er ingegaan op de One-Stop Shop faciliteit. Deze faciliteit staat in de gehele Europese Unie open voor ondernemers die grensoverschrijdende leveringen verrichten en hierover lokaal, in het andere land waar de afnemer is gevestigd, omzetbelasting verschuldigd zijn.

1.2 Afbakening

Dit onderzoek richt zich op de Nederlandse faciliteit van de (Mini) One-Stop Shop. Deze faciliteit is in werking getreden op 1 januari 2015 en is bedoeld voor ondernemers die gevestigd zijn in een lidstaat van de Europese Unie, die al dan niet incidenteel ook belastingplichtig zijn in andere lidstaten. Hoewel deze faciliteit door de gehele Europese Unie van toepassing is, wordt er slechts gefocust op de Nederlandse implementatie en de doeltreffendheid van de faciliteit anno 2023. Hierin speelt de relatie tussen de registraties van de OSS en de hoeveelheid grensoverschrijdende rechtshandelingen een rol. Ook hier geldt dat het gaat om rechtshandelingen vanuit Nederland naar andere landen binnen de Europese Unie. Hierna volgt geconcretiseerd de afbakening van het uitgevoerde onderzoek.

In dit onderzoek wordt er onderzoek gedaan naar de doeltreffendheid van de OSS. Omdat de OSS een regeling is die voor alle Europese lidstaten geldt, wordt het onderzoek verder afgebakend naar de doeltreffendheid van de OSS in Nederland. De doeltreffendheid van de OSS in Nederland wordt onderzocht aan de hand van de grensoverschrijdende rechtshandeling. In het bijzonder de relatie tussen de doeltreffendheid van de OSS in Nederland en grensoverschrijdende handeling anno 2023. Wegens de breedte van de toepassing van de OSS wordt er slechts gekeken naar de relatie tussen de doeltreffendheid van de OSS en grensoverschrijdende rechtshandelingen voor btw-belaste ondernemers in Nederland anno 2023.

De One-stop shop (hierna OSS) faciliteit geeft de mogelijkheid aan (vooral nog alleen e-commerce) ondernemers welke belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting om zich te registreren in één EU-lidstaat voor de omzetbelasting, als deze ondernemers belaste prestaties verrichten in andere EU-lidstaten. Hiervoor geldt een maximumbedrag van € 10.000 euro aan omzet, exclusief omzetbelasting in het desbetreffende Europese land.

1.3 Relevantie

Dit onderzoek naar de OSS is relevant gezien de steeds verdergaande digitalisering van de Europese Unie en de wereld in zijn geheel. Deze digitalisering zorgt ervoor dat het makkelijker is voor ondernemers om producten digitaal te verkopen. Het toenemen van online handelsplekken, zoals Amazon of Ebay, biedt ondernemers de kans om hun producten aan een breder publiek te verkopen. Door deze digitale handelsplekken zullen de verkopen van de producten steeds vaker grensoverschrijdend zijn, aangezien de handelsplekken voor iedereen met een internetverbinding toegankelijk zijn.

Het steeds verder toenemende aantal digitale ondernemingen die over meerdere landen in de Europese Unie producten kunnen verkopen, zal ervoor zorgen dat de OSS en ook het bredere pakket van 'VAT in the Digital Age' (Verordening (EU) 2022/0409)¹, een toenemende relevantie krijgt in het fiscale vakgebied. Deze relevantie neemt toe, omdat ook de omzetbelasting en haar faciliteiten moeten digitaliseren op een manier die aansluit bij de digitalisering van de economie.

De OSS is tevens relevant wegens de in december 2022 door de Europese Commissie gepubliceerde uitbreiding, onder de naam Single VAT Registration (SVR), in het kader van het richtlijnvoorstel VAT in the Digital Age. Deze uitbreiding van de OSS toont aan dat de omzetbelasting ook meebeweegt met de digitalisering van de economie. In deze uitbreiding wil de Europese Commissie het toelaten om het niet alleen voor e-commerce bedrijven mogelijk te maken om de OSS toe te passen, maar ook voor installatieleveringen en het leveren van eigen producten binnen Europa.

1.4 Probleemstelling en opzet

Het in december 2022 gepubliceerde richtlijnvoorstel VAT in the Digital Age richt zich met betrekking tot de OSS op het uitbreiden van de soorten diensten en leveringen waarvoor de faciliteit gebruikt kan worden. Hetgeen dat niet uitgebreid is, is de maximale omzetgrens van € 10.000. Eén van de fundamentele onderdelen van de Europese Unie is de vrijheid van goederen, welke is ontstaan bij de ondertekening van het Verdrag van Maastricht in 1992. De omzetgrens van € 10.000 kan voor ondernemers een beperkende factor zijn als het gaat om grensoverschrijdende leveringen van goederen en diensten binnen de Europese Unie. Derhalve is het van belang om te onderzoeken of de huidige vorm van de OSS faciliteit nog doeltreffend is in de huidige digitalisering anno 2023. Vanwege dit belang staat in deze scriptie de volgende probleemstelling centraal:

Is de One-Stop Shop faciliteit in Nederland doeltreffend, zowel in haar huidige vorm in 2023 als in de toekomst na de aanpassingen in het kader van het richtlijnvoorstel VAT in the Digital Age?

Om een onderbouwd en concreet antwoord te kunnen formuleren op de hierboven genoemde probleemstelling worden er in deze scriptie vier deelvragen behandeld. Voor het beantwoorden van deze vier deelvragen worden rechtsbronnen, vakliteratuur, jurisprudentie en de Nederlandse wetsgeschiedenis geraadpleegd.

In hoofdstuk 2 wordt de deelvraag **“Welke problemen bestonden er vóór de implementatie van de One-Stop Shop faciliteit?”** beantwoord. In dit hoofdstuk wordt de problematiek vóór het implementeren van de OSS faciliteit uiteengezet. Hierbij wordt uiteengezet wat de doelstellingen van de OSS waren, hoe deze tot stand gekomen zijn en hoe de OSS zich verhoudt tot de bredere EU-richtlijn voor de BTW. Dit wordt uiteengezet voor een groter begrip van de relevantie van de probleemstelling.

In hoofdstuk 3 wordt de deelvraag **“Hoe werkt de One-Stop Shop faciliteit”** beantwoord. In dit hoofdstuk wordt de OSS faciliteit verder uiteengezet en onderzocht. Hiervoor wordt er gekeken naar de administratieve verplichtingen van ondernemers die gebruik maken van de OSS faciliteit, voor welke ondernemers en goederen/diensten de regeling van toepassing is. Maar ook in welk plan de OSS faciliteit geïntroduceerd is en de rechtsgeschiedenis hiervan. Tevens worden hierin de rechtsbeginselen besproken die van belang zijn voor de OSS en het verdere onderzoek.

In hoofdstuk 4 wordt de deelvraag **“Wat is het effect van de implementatie van de One-Stop Shop?”** behandeld. Door middel van de beantwoording van de deelvragen in de hoofdstukken 2 en 3 is er een vergelijkingskader opgezet waaraan getest kan worden wat de effecten van de OSS-faciliteit in

¹ Verordening (EU) 2022/0409 van de Europese Commissie en de raad van 8 december 2022 inzake de voor het digitale tijdperk noodzakelijke regelingen voor administratieve samenwerking op het gebied van de btw en tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 (COM/2022/703 final).

Nederland zijn in 2023. Door middel van dit vergelijkingskader kan er gekeken worden of het implementeren van de regeling het beoogde resultaat heeft gehad ten tijde van de implementering. Uit deze vergelijking kan een deelconclusie getrokken worden met betrekking tot de doeltreffendheid van de faciliteit. Deze deelconclusie draagt bij aan de beantwoording van de probleemstelling.

In hoofdstuk 5 wordt de deelvraag **“Hoe ziet de One-Stop Shop eruit in het licht van het plan VAT in the digital age, en wat is de toekomst hiervan?”** behandeld. In dit hoofdstuk wordt dieper ingegaan op het plan “VAT in the digital age” en in het specifiek op de toekomstplannen voor de OSS faciliteit. Door middel van de vergelijking en deelconclusie van hoofdstuk 4 kan er ook gemeten worden of de doeltreffendheid van de OSS faciliteit in de toekomst voldoende zal zijn. Voor deze vergelijking en de conclusie hiervan zal onder meer de steeds verder digitaliserende wereld in acht genomen worden.

In hoofdstuk 6 wordt er een conclusie getrokken naar aanleiding van de antwoorden op de voorgaande deelvragen.

2. Problemen vóór de implementatie van de One-stop Shop faciliteit

2.1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de deelvraag “Welke problemen bestonden er vóór de implementatie van de One-Stop Shop faciliteit?” behandeld. Om deze deelvraag te beantwoorden wordt er gekeken naar wat de problemen waren, hoe deze zijn ontstaan en hoe door de Europese Unie getracht werd deze problemen op te lossen.

2.2. Administratieve moeilijkheid voor ondernemers

Tot het einde van 2014 waren business to consumer (hierna: B2C) verkopen van goederen en diensten belast in het land van de verkoper of dienstverlener. Op 1 januari 2015 is door de Europese Commissie een plan geïmplementeerd, genaamd “EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015”.² Dit plan zorgde ervoor dat de plaats van heffing van B2C diensten zou worden gewijzigd naar het land van afname of levering.

Deze wijziging leidt erop zichzelf toe dat ondernemers die B2C verkopen of prestaties leveren voor iedere individuele afnemer verplicht zijn te identificeren wat de woonplaats van die desbetreffende afnemer is. Aangezien de plaats van levering niet per definitie de woonplaats/woonstaat van een consument hoeft te zijn, vereist deze identificatie veel werk. Uitvoeringsverordening 282/2011 artikelen 10 tot en met 13 geven voor de verkoper of dienstverlener enkele handvaten om de identificatie met meer zekerheid te kunnen volbrengen.³

Ondernemers die hun producten of diensten online aanbieden krijgen wegens deze manier van aanbieden meer bestellingen dan een fysieke locatie gevestigd in het land van oprichting. Zo zou bijvoorbeeld een Nederlandse ondernemer die zijn producten of diensten aanbiedt op een website, meer kunnen verkopen aan Duitse consumenten dan wanneer hij deze producten of diensten slechts zou verkopen in zijn fysieke locatie op de statutaire vestigingsplaats van de onderneming. De hiervoor genoemde ondernemer zal per levering aan een Duitse consument per 1 januari 2015 moeten identificeren of het daadwerkelijk om een inwoner van Duitsland gaat.

Uitvoeringsverordening (EU) 1042/2013 vermeldt op pagina twee, alinea zeven dat wanneer een niet-belastingplichtige in meer dan één land/lidstaat gevestigd is of zijn woonplaats in het ene land maar zijn gebruikelijke verblijfplaats in het andere land heeft er voorrang gegeven moet worden aan de plaats die het beste garandeert dat de heffing geschiedt op de plaats van het werkelijke verbruik.⁴ Voor een ondernemer kan het erg lastig zijn om na de levering kennis te hebben van de plaats van gebruik van het geleverde.

Deze administratieve last leidt ertoe dat de nieuwe regeling ten behoeve van B2C leveringen, welke geïmplementeerd ging worden op 1 januari 2015, op zichzelf een demotiverend effect heeft op ondernemers om te digitaliseren, ondanks de steeds verder digitaliserende Europese Unie. Ondernemers zijn in beginsel verplicht om zich te registreren in het land van afname van het product.

² Explanatory Notes of the EU VAT (EU) 1042/2013 to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, 3 april 2014.

³ Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 282/2011 van de raad, houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (*pbEU* 2011, L 77).

⁴ Uitvoeringsverordening (EU) 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst (*pbEU* 2013, L 284).

Derhalve heeft deze administratieve last een demotiverend effect op ondernemers om grensoverschrijdend te handelen.

2.3. De btw-richtlijn in de Europese Unie

Op 17 mei 1977 is Richtlijn 77/388/EEG van de Raad geïmplementeerd.⁵ Deze richtlijn is een wijziging van de richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967.⁶ Laatstgenoemde richtlijn was de eerste richtlijn van de Europese Economische Gemeenschap (hierna: EEG) ten behoeve van het harmoniseren van de wetgeving omtrent de omzetbelasting. Middels deze richtlijn wilde de EEG een systeem van btw-heffing creëren waarbij mededingingsvoorwaarden niet vervalst konden worden en het vrije verkeer van goederen en diensten niet of zo min mogelijk belemmerd zou worden.

Richtlijn 77/388/EEG van de Raad werd door de jaren heen regelmatig gewijzigd. Deze wijzigingen waren dusdanig ingrijpend over de jaren heen dat de richtlijn herschikt is. Richtlijn 77/388/EEG van de Raad is op 28 november 2006 herschikt tot de richtlijn zoals deze hedendaags geldig is, de Btw-Richtlijn 2006. In Richtlijn 2006/112/EG van de Raad wordt voor het eerst de btw-richtlijn herschikt.⁷ In dit publicatieblad is de volledige wettekst van de toen geldende Wet op de Omzetbelasting 1968 uitgeschreven. Op deze manier waren alle wijzigingen die zich voorgedaan hebben meegenomen in de wetteksten en waren er geen nieuwe wijzigingen van toepassing die nog niet in de wetteksten geschreven stonden.

2.4. Implementatie van de Mini-One-Stop Shop faciliteit op 1 januari 2015

In paragraaf 1 van dit hoofdstuk is besproken hoe de wijzigingen ten behoeve van B2C leveringen en de plaats van heffing van deze leveringen zonder verdere hulpmiddelen zou leiden tot een significante vergroting van de administratieve last voor het voldoen van de omzetbelasting. Een ondernemer die zijn producten aan niet-belastingplichtigen verkoopt, woonachtig in een ander land, zal zich ten behoeve van het afdragen van de omzetbelasting moeten registreren in het land van de afnemer.

Om de administratieve last van de ondernemers te verminderen, werd naast de wijzigingen voor de plaats van belastingheffing voor B2C leveringen ook het Mini-One-Stop-Shop systeem geïntroduceerd (hierna: MOSS). Per 1 januari 2015 hadden ondernemers door middel van het MOSS systeem de mogelijkheid de verschuldigde btw in andere EU-landen af te dragen middels een webportaal.

Nederlandse ondernemers dienden zich voor het MOSS systeem aan te melden bij de Nederlandse belastingdienst om gebruik te kunnen maken van het systeem en dus ook het webportaal. Dit omdat Nederland de lidstaat van identificatie is voor de Nederlandse ondernemer. Op dit webportaal diende de dienstverrichter digitaal kwartaalaangiften in. Deze aangiften bevatten een melding van de telecommunicatie-, omroep en/of elektronische diensten en producten aan niet-belastingplichtige afnemers in andere lidstaten. In deze aangifte wordt onder meer de belastbare dienst vermeld, de datum van levering en ook de hoeveelheid verschuldigde omzetbelasting aan de andere lidstaat. De Nederlandse belastingdienst zal na het ontvangen van de benodigde informatie, deze informatie doorgeven aan de lidstaat waaraan de omzetbelasting afgedragen dient te worden.

De Nederlandse ondernemer draagt na het indienen van de aangifte de omzetbelasting af welke is verschuldigd in de andere lidstaat, zoals in voornoemd voorbeeld Duitsland. Deze afdracht dient te geschieden aan de Nederlandse belastingdienst, die net als de informatie omtrent de verschuldigde

⁵ Richtlijn (EU) 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting.

⁶ Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting.

⁷ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (*pbEU* 2006, L 347).

omzetbelasting, de omzetbelasting zelf namens de ondernemer zal afdragen aan de belastingdienst van de lidstaat aan welke nog omzetbelasting verschuldigd is.

Indien een Nederlands ondernemer ervoor kiest zich te registreren voor het MOSS systeem, dan geldt dit systeem voor alle lidstaten waarin gekwalificeerde leveringen plaatsvinden. Het is dus niet mogelijk voor een Nederlandse ondernemer wel het MOSS systeem te gebruiken voor de leveringen in Duitsland, maar niet voor de leveringen in Frankrijk. Indien het MOSS systeem geactiveerd is, wordt deze toegepast voor zowel Duitsland als Frankrijk.

De ondernemer dient rekening te houden met verschillende drempelbedragen die gelden in de lidstaten. Indien de omzet in een andere lidstaat exclusief omzetbelasting het drempelbedrag overschrijdt, dient de ondernemer zich wel in de desbetreffende lidstaat te registreren als btw-plichtig ondernemer. De figuur hieronder toont de drempelbedragen zoals deze geldig waren ten tijde van de implementatie van het MOSS systeem.

<i>EU-Land</i>	<i>Drempelbedrag</i>	<i>EU-Land</i>	<i>Drempelbedrag</i>
België	EUR 35.000	Letland	EUR 35.000
Bulgarije	BGN 70.000	Litouwen	EUR 35.000
Cyprus	EUR 35.000	Luxemburg	EUR 100.000
Denemarken	DKK 280.000	Malta	EUR 35.000
Duitsland	EUR 100.000	Oostenrijk	EUR 35.000
Estland	EUR 35.000	Polen	PLN 160.000
Finland	EUR 35.000	Portugal	EUR 35.000
Frankrijk	EUR 35.000	Roemenië	RON 118.000
Griekenland	EUR 35.000	Slovenië	EUR 35.000
Hongarije	EUR 35.000	Slowakije	EUR 35.000
Ierland	EUR 35.000	Spanje	EUR 35.000
Italië	EUR 100.000	Tsjechië	CZK 1.140.000
Kroatië	HRK 270.000	Zweden	SEK 320.000

Figuur 1: overzicht van de drempelbedragen vanaf 1 januari 2015 tot 1 juli 2021 (bron: Navigator)

“Allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht, handicap, seksuele gerichtheid of op welke grond dan ook, is niet toegestaan.” Zo luidt artikel 1 van de Nederlandse Grondwet, of terwijl het gelijkheidsbeginsel. Dit gelijkheidsbeginsel komt ook sterk terug in het MOSS systeem van 1 januari 2015. Het is zelfs mogelijk dit gelijkheidsbeginsel bij de ondernemers van andere lidstaten te herkennen, het MOSS systeem is immers een systeem dat geldt voor alle ondernemers die kwalificerende leveringen naar andere lidstaten volbrengen. Al deze ondernemers hebben de keuze wél of niet mee te doen aan het MOSS systeem, ook zijn zij gebonden aan dezelfde drempelbedragen zoals in de figuur hierboven

Het MOSS systeem is een regeling die geldt voor alle lidstaten van de EU. Het is EU-brede wetgeving welke geïmplementeerd wordt in de nationale wetgeving van de lidstaat. Lidstaten zijn bij de implementatie van deze wetgeving verplicht zich te houden aan het effectiviteitsbeginsel, ook wel het doeltreffendheidsbeginsel genoemd. Het doeltreffendheidsbeginsel vereist dat rechtsregels van het nationale recht de uitoefening van rechten gebaseerd op het EU-recht niet uiterst moeilijk of onmogelijk mogen maken.⁸ Derhalve is hetgeen geschreven in Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 1042/2013 op dusdanige wijze geschreven in de Wet op de Omzetbelasting 1968 dat deze de uitvoering van de EU-brede wetgeving niet in de weg staat.

⁸ R. Ortlep, *De aantasting van stabiele bestuursrechtelijke rechtsvaststellingen in het licht van het Unierecht* (Recht en Praktijk nr. SB4) (diss. Utrecht), Deventer: Kluwer 2011.

2.5. Deelconclusie

Het wijzigen van de plaats van belastingheffing voor levering van telecommunicatie-, omroep en/of elektronische diensten en producten aan niet-belastingplichtige afnemers in andere lidstaten, welke is voortgekomen uit Verordening (EU) Nr. 1042/2013 brengt gevolgen met zich mee. Deze wijziging per 1 januari 2015 had tot gevolg dat de heffing van omzetbelasting plaatsvindt daar waar het leveren van voornoemde diensten aan niet-belastingplichtige afnemers plaatsvindt.

Deze wijziging van de plaats van belastingheffing geeft ondernemers een administratieve last waarin zij voor iedere verkoop in een andere lidstaat dan hun eigen vestigingsstaat, zich moeten registreren als btw-plichtig ondernemer. Hierdoor zijn deze ondernemers verplicht iedere aangifteperiode een aangifte in te dienen. Om voor de geraakte ondernemers deze administratieve last te verlichten werd onder meer het MOSS systeem per 1 januari 2015 geïmplementeerd.

Door middel van het MOSS systeem is het mogelijk voor btw-belastingplichtige ondernemers om hun af te dragen buitenlandse btw af te dragen aan de Nederlandse belastingdienst via een webportaal. Deze ondernemers dienden zich te registreren voor het MOSS systeem, alle btw-belastingplichtige ondernemers hadden de mogelijkheid zich te registreren voor het MOSS systeem. Ondernemers dienden via dit webportaal een aangifte van de in andere lidstaten geleverde producten en/of dienst in en betaalde hierbij de corresponderende bedragen aan de Nederlandse Belastingdienst. De Nederlandse Belastingdienst verschafte vervolgens de aangifte en het corresponderende bedrag aan omzetbelasting aan de lidstaat waarin geleverd is.

Door de implementatie van het MOSS systeem zijn de problemen voor ondernemers met betrekking tot grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie-, omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers verminderd. De belastingdienst neemt middels de MOSS veel van de administratieve last van de schouders van ondernemers die grensoverschrijdende leveringen bewerkstelligen.

3. Hoe werkt de One-Stop Shop faciliteit?

3.1. Inleiding

In het vorige hoofdstuk is het MOSS systeem besproken. Deze regeling had bij haar implementatie op 1 januari 2015 onder andere als doel om de administratieve lasten van ondernemers met grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers te verlichten.

Per 1 juli 2021 is de MOSS regeling gewijzigd en hernoemd tot de One-Stop Shop faciliteit. In dit hoofdstuk zal er dieper ingegaan worden op de werking van de One-Stop Shop, de rechtsbeginselen van de faciliteit, de wijzigingen die plaats hebben gevonden op 1 juli 2021 en ook wat het effect van deze wijzigingen is voor Nederlandse ondernemers die grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers volbrengen. Middels de uitkomsten van bovenstaande wordt er een antwoord gegeven op de deelvraag **“Hoe werkt de One-Stop Shop faciliteit?”**

3.2. De implementatie van de One-Stop Shop faciliteit per 1 juli 2021

Op 1 juli 2021 is de in het vorige hoofdstuk behandelde MOSS regeling gewijzigd naar de OSS regeling, of terwijl de One-Stop Shop regeling. Deze wijziging vond plaats door middel van de implementatie van Richtlijn (EU) 2017/2455⁹ Van de Raad van 5 december 2017. Deze richtlijn zag op een wijziging van de Richtlijnen 2006/112/EG en 2009/132/EG. De wijzigingen van Richtlijn 2017/2455 waren gepland om in werking te treden op 1 januari 2021. Deze inwerkingtreding is echter vertraagd met zes maanden en de inwerkingtreding is bewerkstelligd op 1 juli 2021.

Aangezien de focus van deze scriptie is gevestigd op de MOSS/OSS regeling zal er alleen ingegaan worden op de wijzigingen van Richtlijn 2006/112/EG en niet op de wijzigingen van 2009/132/EG. Richtlijn 2009/132/EG ziet op de vrijstellingen die gelden binnen de omzetbelasting. Deze zijn voor het doel van dit onderzoek niet van belang. De wijzigingen van de richtlijn uit 2006 zien immers op de functionaliteit en toepassing van de MOSS/OSS regeling voor ondernemers die grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers volbrengen.

3.2.1. Overwegingen die geleid hebben tot de wijziging van de Mini-One-Stop Shop faciliteit de One-Stop Shop faciliteit per 1 juli 2021

De voorstellen tot wetwijzigingen uiteengezet in Richtlijn (EU) 2017/2455 zijn tot stand gekomen vanuit verschillende overwegingen.⁸ Deze overwegingen zijn met name een voortvloeisel van de ervaringen van ondernemers die gebruik hebben gemaakt van de MOSS regeling.

Zo is in overweging 4 op pagina 1 en 2 van Richtlijn 2017/2455 opgenomen dat de plicht voor ondernemers in het MOSS systeem om de aangifte binnen twintig dagen na het verstrijken van het belastingtijdvak waarop de aangifte betrekking heeft een te grote administratieve last vormde. In overweging 3 op pagina 1 van Richtlijn 2017/2455 is opgenomen dat voor zogenoemde ‘micro-ondernemingen’ een voor de hele Europese Unie geldende drempel ingevoerd moet worden. Micro-ondernemingen zijn ondernemingen met een balanstotaal onder de € 350.000 euro waarvan de omzet lager is dan € 700.000 en met minder dan tien werknemers in dienst. Deze uniforme drempel is geldig in de gehele Europese Unie en dient ervoor te zorgen dat de btw-nalevingslasten in andere lidstaten dan de lidstaat waarin de onderneming gevestigd is zouden verkleinen. In het vorige hoofdstuk is een

⁹ Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen (*pbEU* 2017, L 348)

figuur getoond waarin de verschillende drempelbedragen van verschillende lidstaten vermeld werden. Deze verschillende drempelbedragen brachten teweeg dat ondernemers die grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers volbrengen per land een duidelijke onderscheiding moesten houden in de met btw-belaste omzet, zodat dit drempelbedrag niet overstege werd. Eén uniform drempelbedrag dat geldt voor alle grensoverschrijdende leveringen neemt deze administratieve last weg. Aangezien er alleen gekeken hoeft te worden naar de met btw-belaste omzet ontstaan uit grensoverschrijdende leveringen en niet meer naar de met btw-belaste omzet gegenereerd binnen één lidstaat. De belangrijkste voorstellen tot wetwijziging die vanuit deze overwegingen hebben plaatsgevonden, worden in de volgende deelparagraaf nader behandeld.

3.2.2. Geïmplementeerde wetwijzigingen per 1 juli 2021

Naar aanleiding van de hiervoor besproken overwegingen zijn er in Richtlijn 2017/2455 voorgestelde wetwijzigingen opgenomen om de problematiek in de overwegingen tegen te gaan. Deze wetwijzigingen zouden leiden tot het omvormen van de MOSS naar de OSS zoals deze nu bekend is. De wijziging van artikel 59 quater lid 1 onderdeel c van de wet op de Omzetbelasting 1968 is in lijn met de overwegingen zoals hiervoor besproken.

Per 1 juli 2021 is artikel 59 quater lid 1 onderdeel c van de Wet op de Omzetbelasting 1968 gewijzigd in het volgende: *“het totale bedrag van de in punt b) bedoelde leveringen, de btw niet inbegrepen, is in het lopende kalenderjaar niet hoger dan 10 000 EUR of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid, en heeft dit bedrag ook niet overschreden in de loop van het voorafgaande kalenderjaar.”*

In lid 1 onderdeel c van artikel 59 quater komt de in de overwegingen besproken uniforme drempel voor in andere lidstaten verrichte diensten terug. Deze is per 1 juli 2021 voor ondernemers die grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers volbrengen gesteld op een grootte van € 10.000.

Op pagina 8 van Richtlijn 2017/2455 wordt er ingegaan op de hiervoor besproken overweging met betrekking tot de administratieve lasten inzake het indienen van de aangifte omzetbelasting binnen twintig dagen na het verstrijken van het tijdvak waarop de aangifte omzetbelasting ziet. Deze wetwijziging uit zich in een wijziging van artikel 364 van de Wet op de Omzetbelasting 1968. Middels de wijziging van artikel 364 is de plicht ten aanzien van het indienen van de aangifte omzetbelasting binnen twintig dagen na het verstrijken van het tijdvak waarop de aangifte ziet, verlengd naar een volledige maand na het verstrijken van het desbetreffende tijdvak. De term ‘bijzondere regeling’ verwijst in dit artikel naar het gebruik van de OSS.

3.3. Gevolgen voor Nederlandse ondernemers na de implementatie van 1 juli 2021

De hiervoor besproken wijzigingen die zijn geïmplementeerd in de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 op 1 juli 2021 hebben logischerwijs gevolgen voor de Nederlandse ondernemers die grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers volbrengen en voor deze diensten gebruik maken van de MOSS en per 1 juli 2021 van de OSS.

Zo zijn Nederlandse ondernemers die gebruik maken van de OSS gelimiteerd tot een bedrag aan omzet ter grootte van € 10.000 exclusief omzetbelasting in andere lidstaten van de Europese Unie. Dit heeft tot gevolg dat ondernemers niet meer afhankelijk zijn van de drempelbedragen per land, maar voor hun omzet over de gehele Europese Unie. Hiermee versimpelt de administratieve last met betrekking tot het bijhouden van de omzet. Echter zullen sommige ondernemers die voorheen gebruik maakten van de OSS voor hun grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of

elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers, de drempelwaarde overschrijden en daarmee dus btw-plichtig worden in het land van levering.

Tevens is de termijn voor het indienen van de aangifte omzetbelasting via het webportaal van de OSS verlengd van twintig dagen na verstrijken van het aangiftetijdvak naar één maand na het verstrijken van het aangiftetijdvak. Dit geeft ondernemers die gebruik maken van de OSS een verlaagde administratieve druk

In paragraaf 2.4 zijn onder meer de relevante rechtsbeginselen van de MOSS besproken. In het bijzonder het gelijkheidsbeginsel binnen de MOSS. Dit gelijkheidsbeginsel komt ook sterk terug in het OSS systeem van 1 juli 2021. Met de implementering van artikel 59 quater van de Wet op de Omzetbelasting wordt één uniform drempelbedrag gehanteerd. Dit drempelbedrag geldt voor de omzet behaald met grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers binnen alle lidstaten van de Europese Unie. Hiermee is het voor Nederlandse ondernemers niet meer van belang in welke lidstaat de omzet behaald wordt, en is er dus een gelijke situatie voor de toepassing van de OSS per lidstaat van de Europese Unie.

3.4. Deelconclusie

Richtlijn 2017/2455 heeft met haar wijzigingen van Richtlijn 2006/112/EG ten aanzien van de MOSS naar de OSS belangrijke wijzigingen teweeggebracht. Voor het doel van deze scriptie vinden de belangrijkste wijzigingen zich in de aanpassingen van artikel 59 quater en 364 van de Wet op de Omzetbelasting 1968.

Door de wijziging van artikel 59 quater van de Wet op de omzetbelasting 1968 kunnen Nederlandse ondernemers gebruik maken van de OSS tot zover hun omzet ten aanzien van grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers niet de drempelwaarde van € 10.000 overschrijdt. Deze drempelwaarde geldt voor de behaalde omzet in alle lidstaten van de Europese Unie. Derhalve zullen Nederlandse ondernemers die gebruik maakten van de MOSS sneller de kans hebben uitgesloten te worden voor het gebruik van de OSS. Het drempelbedrag van de MOSS zag immers op de behaalde omzet per lidstaat van de Europese Unie. Deze wijziging draagt ook bij aan het gelijkheidsbeginsel. Er is immers sprake van een uniform drempelbedrag dat geldt voor alle lidstaten gezamenlijk. Er kan dus geen onderscheid per lidstaat meer plaatsvinden.

De wijziging van artikel 364 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 heeft teweeggebracht dat de administratieve druk voor Nederlandse ondernemers ten aanzien van het indienen van de aangifte omzetbelasting via het webportaal van de OSS zal verlopen. De termijn van het indienen van de aangifte is verlengd van twintig dagen na het verstrijken van het aangiftetijdvak naar één maand na het verstrijken van het aangiftetijdvak. Hiermee is de last van ondernemers dus verlicht.

De implementatie van de OSS op 1 juli 2021 heeft voor Nederlandse ondernemers die grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers volbrengen de administratieve last verlicht. Echter is dit samengegaan met een mogelijke beperking van de toepassing van het OSS systeem voor ondernemers. In het volgende hoofdstuk zal er dieper ingegaan worden of deze mogelijke beperking de doeltreffendheid van de OSS heeft aangetast, of dat deze wijziging de doeltreffendheid van de regeling niet heeft geschaad.

4. Wat is het effect van de implementatie van de One-Stop Shop per 1 juli 2021?

4.1. Inleiding

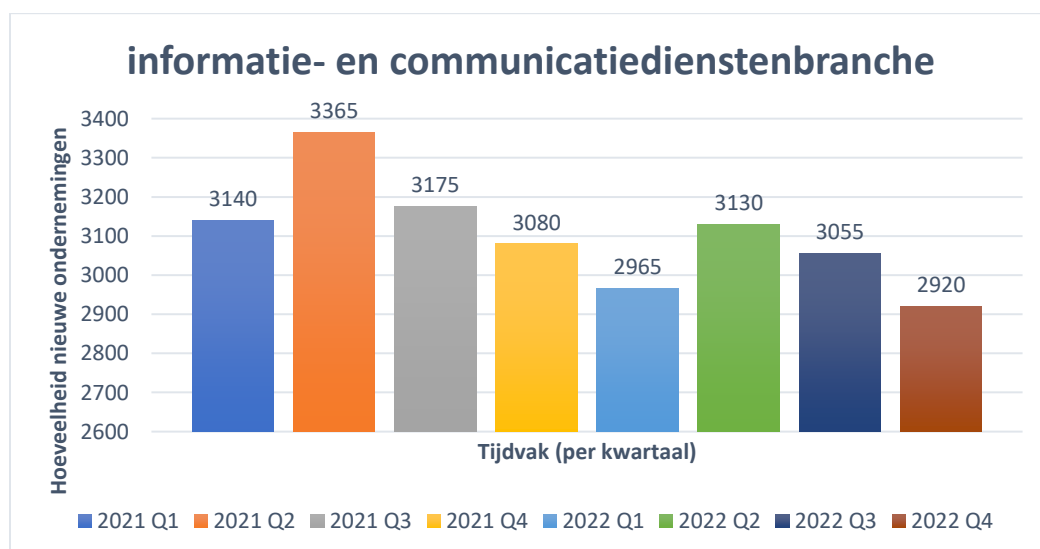
In het vorige hoofdstuk is er ingegaan op de wijzigingen waarmee de MOSS gewijzigd is in de OSS zoals deze per 1 juli 2021 geldt. De belangrijkste wijzigingen hiervoor zijn gedaan met het oog op eenvoud voor Nederlandse ondernemers die grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers volbrengen. Hierbij komt met name naar voren het wijzigen van de verschillende drempelbedragen die gelden per lidstaat naar één uniform drempelbedrag welke geldt voor ondernemers die grensoverschrijdend goederen leveren en diensten verrichten. Dit drempelbedrag is middels het wijzigen van artikel 59 quater lid 1 onderdeel c Wet op de Omzetbelasting 1968 gesteld op € 10.000 aan omzet exclusief omzetbelasting.

In dit hoofdstuk wordt de deelvraag **“Wat is het effect van de implementatie van de One-Stop Shop?”** behandeld.

In dit hoofdstuk wordt er aan de hand van verschillende rechtsbeginselen naar de doeltreffendheid van de wijzigingen gekeken. Een belangrijk onderdeel voor het bepalen van de doeltreffendheid speelt de voortschrijdende digitalisering van de handel en de toenemende online handelsplaatsen waar ondernemers hun producten en diensten kunnen verkopen aan afnemers afkomstig uit andere lidstaten.

4.2. Ondernemers in de informatie- en communicatiediensten-branche

Indien ondernemers gebruik willen maken van de OSS-faciliteit dienen zij zoals al vaker benoemd grensoverschrijdend diensten te leveren in telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet belastingplichtige afnemers. Voor het doel van dit onderzoek wordt er gekeken naar ondernemers en/of ondernemingen die zich bevinden in de informatie- en communicatiediensten-branche. Onder deze bredere branchebenaming bevinden zich zes vakgebieden. Deze zes vakgebieden zijn uitgeverijen, film- en tv-productie, radio- en televisieomroepen, telecommunicatiediensten, IT-dienstverlening en diensten op het gebied van informatica. Er is gekozen voor deze branche wegens de digitale en elektronische aard van deze diensten. Deze sector zal vanuit de aard van haar product grotendeels haar diensten uitvoeren via digitale wegen.



Figuur 2: opgerichte ondernemingen in de informatie- en communicatie-branche (bron: CBS)

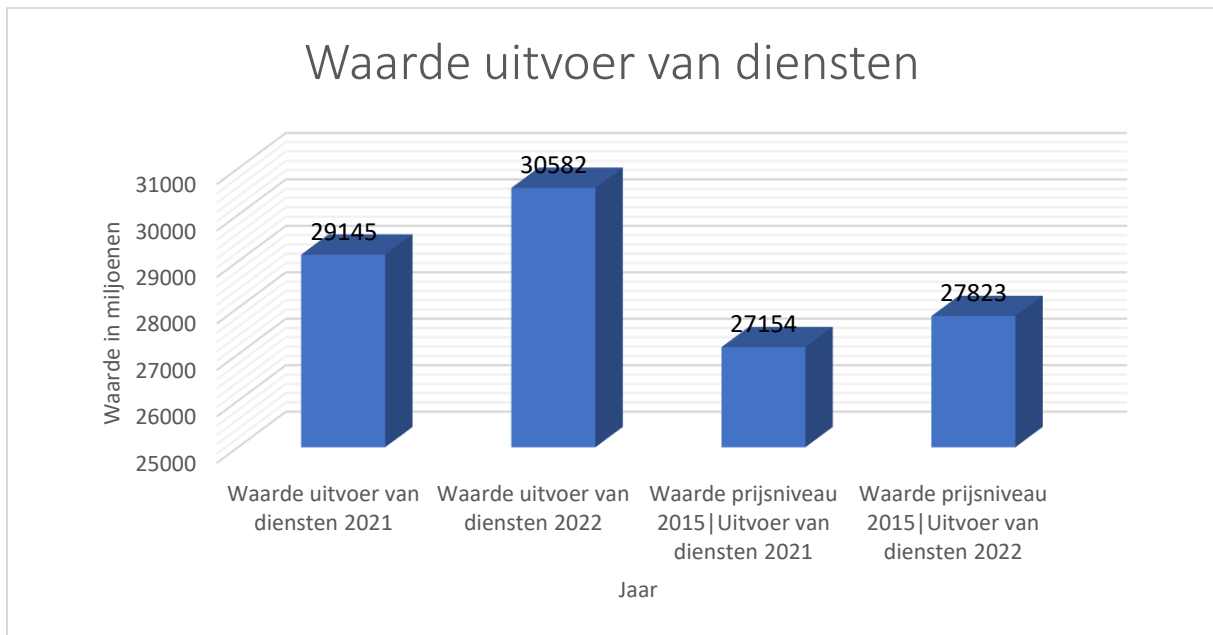
In de grafiek hierboven is de hoeveelheid opgerichte bedrijven in de informatie- en communicatiedienstenbranche per kwartaal voor de jaren 2021 en 2022 weergegeven. In de grafiek is een duidelijke stijging te zien van het aantal opgerichte ondernemingen in het tweede kwartaal van 2021 ten opzichte van het eerste kwartaal. Deze stijging zet zich niet door in de kwartalen twee en drie van datzelfde jaar. In deze kwartalen vindt een daling in de nieuw opgerichte ondernemingen plaats van 190 en 95 ondernemingen respectievelijk.

De implementatie van de OSS op 1 juli 2021 kan gevolgen hebben op de hoeveelheid nieuw opgerichte ondernemingen in de informatie- en communicatiedienstenbranche. Gezien de digitale aard van deze sector zullen zij als een van de eersten geconfronteerd worden met het mogelijk beperkende drempelbedrag. Uit de bovenstaande grafiek blijkt dan ook dat de hoeveelheid opgerichte ondernemingen in voornoemde branche sterk is gedaald na de implementatie van de OSS op 1 juli. Deze datum valt gelijk met de start van het derde kwartaal. Dit kwartaal heeft de grootste daling ten opzichte van het kwartaal ervoor in de hoeveelheid nieuw opgerichte ondernemingen in de jaren 2021 en 2022. Gezien het moment van de daling kan er mogelijk geconcludeerd worden dat de implementatie van de OSS en daarmee dus ook het uniforme drempelbedrag een afschrikkend effect hebben gehad voor ondernemers. Het is echter geen een-op-een vergelijking gezien deze data niet gebaseerd is op enkel ondernemers die gebruik maken of maakten van de OSS in deze periode.

Het uniforme drempelbedrag van €10.000 omzet in alle lidstaten van de Europese Unie is, wanneer er vergeleken wordt met de drempelbedragen uit figuur 1 in paragraaf 2.4, een beperking van de mogelijkheid van het toepassen van de OSS voor ondernemers. Deze beperking van het toepassen van de OSS heeft echter wel als voordeel dat wanneer de OSS wel toegepast wordt, er weinig administratieve lasten voor ondernemers zijn. Er hoeft immers niet meer per lidstaat rekening gehouden te worden met het mogelijk overschrijden van het in die lidstaat specifiek geldende drempelbedrag.

4.3. Uitvoer van diensten in de informatie- en communicatiedienstenbranche

In de vorige paragraaf is er gekeken naar de groei van het aantal nieuw opgerichte ondernemingen in de informatie- en communicatiedienstenbranche. In de overgang van het tweede kwartaal 2021 naar het derde kwartaal 2021 is er een geringe daling te zien in het aantal nieuw opgerichte ondernemingen. In deze paragraaf wordt er verder ingegaan op de waarde van uitgevoerde diensten binnen de informatie- en communicatiebranche. Gezien het gaat om uitgevoerde diensten is het mogelijk dat deze diensten onder de faciliteit van de OSS geleverd zijn in grensoverschrijdende situaties.



Figuur 3: waarde uitvoer van diensten (bron: CBS)

De bovenstaande figuur geeft de waarde van uitgevoerde diensten (in miljoenen euro's) weer in de informatie- en communicatiedienstenbranche voor de jaren 2021 en 2022. Net als bij figuur 2 is er gebruik gemaakt van de beschikbare data van het Centraal Bureau voor de Statistiek betreffende de informatie en- en telecommunicatiebranche wegens de digitale aard van de diensten.

De figuur geeft een stijging weer van 1437 miljoen aan uitgevoerde diensten in 2022 ten opzichte van 2021. Dit is een stijging van 4,9%. Het staafdiagram ernaast geeft de groei van de waarde van uitvoer weer geïndexeerd naar het prijsniveau in het basisjaar 2015. Geïndexeerd naar het basisjaar bedraagt de groei van waarde van uitvoer van diensten 669 miljoen euro, dit vertaalt in een stijging van ongeveer 2,5% ten opzichte van het jaar 2021.

Ondanks de indexatie naar het gelijke prijsniveau toont de figuur dat er een stijging plaatsvindt van 669 miljoen euro aan waarde van uitgevoerde diensten in de informatie- en of telecommunicatiedienstenbranche in 2022 ten opzichte van 2021. Kijkend naar de wijziging die hebben plaatsgevonden bij de implementatie van de OSS kan deze groei verklaard worden door de wijziging van zowel artikel 59 quater van de Wet op de Omzetbelasting 1968 en de wijziging van artikel 364 van dezelfde wet. Gezien deze wijzigingen de administratieve lasten verlaagd hebben door middel van het uniforme drempelbedrag maar ook door het verlengen van de aangiftetermijn van 20 naar 30 dagen. Hiermee is voor ondernemers niet alleen de administratieve last verlicht in de zin van het bijhouden van omzet gegenereerd door leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers in deelnemende lidstaten, maar ook is de tijd om de administratie te verwerken in een aangifte verlengd. Deze verlenging zorgt ook voor een last ontnemende factor voor ondernemers die gebruik maken van de OSS na de implementatie op 1 juli 2021.

Gezien de implementatie van de OSS op 1 juli 2021 kunnen de gevolgen van de administratieve lastenverlichting zich ook al in de data van 2021 bevinden. Echter, gezien de OSS een volledig jaar werkzaam is in 2022 zullen de effecten ervan met name in dit jaar naar voren komen.

4.4. Interview met omzetbelastingsspecialisten

In de vorige paragraaf is er dieper ingegaan op de statistieken waaruit de doeltreffendheid van de implementatie van de OSS per 1 juli 2021 blijkt. Naast deze statistische weergave speelt er ook een

praktische kant. Om een goed beeld te krijgen van de praktische ervaring van de implementatie van de OSS dient er ook gekeken te worden naar hoe de nieuwe OSS in de uitvoering is.

Om een beter beeld te krijgen van de praktijkervaringen van de implementatie van de OSS zijn er twee interviews gehouden. Deze interviews zijn gehouden met twee omzetbelastingsspecialisten, de heer Paul Cramer en de heer Harm-Jan de Boer. Het interview met de heer Cramer vond plaats via een Microsoft Teams vergadering, de heer de Boer heeft naast een bespreking van de vragen via eveneens Microsoft Teams ook zijn antwoorden via e-mail aangeleverd.

De heer Cramer is btw-specialist en partner bij Less Grey gevestigd te Alkmaar. Daarnaast is de heer Cramer lid van de btw-specialisten groep van het Register Belastingadviseurs. Less Grey is een kantoor dat zich specialiseert in het advies met betrekking tot de omzetbelasting. Less Grey heeft een klantenbestand van ongeveer 50 adviesklanten. Vrijwel alle adviesklanten van Less Grey zijn internationale klanten. Het klantenbestand van Less Grey leent zich dan ook goed voor de toepassing van de OSS.

Harm-Jan de Boer is btw-specialist bij Alfa accountants en Adviseurs. De heer de Boer is daarnaast ook lid van de btw-specialisten groep van het Register Belastingadviseurs. Alfa accountants en adviseurs is een organisatie die naast accountancy werkzaamheden ook een grote fiscale adviespraktijk heeft. Met ruim 1100 medewerkers en meer dan 30 vestigingen is Alfa door vrijwel heel Nederland te vinden. In de afgelopen tijd is Alfa accountants en adviseurs gaan deelnemen aan het DFK, hierdoor zijn de internationale klanten aanzienlijk toegenomen. Het groeiende internationale klantenbestand van Alfa accountants en adviseurs en de btw-deskundigheid van de heer de Boer geven een goede mogelijkheid om de praktijkervaring van de OSS dieper te kunnen onderzoeken.

Aan de heer Cramer als de heer de Boer zijn ten behoeve van dit onderzoek dezelfde vragen gesteld. Deze vragen zijn zo geformuleerd dat hierin de persoonlijke praktijkervaring van de voornoemde specialisten naar voren komt bij de beantwoording.

4.4.1. Interview met de heer Paul Cramer

Vraag 1: Wat is uw visie op de implementatie/wijzigingen van de One-Stop Shop per 1 juli 2021?

- De OSS is voor klanten zelf goed/eenvoudig op zich te nemen. Er zijn slechts enkele klanten die in de praktijk van de heer Cramer assistentie vragen voor het doen van OSS aangifte. Zo is er één klant in Australië die hiervoor om assistentie vraagt. Ook de portal van de OSS is effectief, als intermediair tussen de klant en Belastingdienst biedt dit een veilige standplaats. Al met al een positieve beleving sinds de implementatie van de OSS, de beoogde praktijkversimpeling lijkt hiermee behaald.
- De servicelijn voor de OSS is goed, hiermee is de praktijkervaring als intermediair positief geeft de heer Cramer aan.
- De heer Cramer is groot voorstander van de OSS, het liefst ziet hij alle intracommunautaire transacties onder de OSS vallen.

Vraag 2: wat is uw visie op de geplande uitbreiding van de One-Stop Shop onder VAT in the Digital Age?

- Een positieve wijziging van de systemen. Onder de ViDa bouwt de EU het systeem voor de informatie-uitwisseling en de lidstaten bouwen zelf de systemen om de informatie te ontvangen. Een goede ontwikkeling geeft de heer Cramer aan, deze is ontstaan wegens kritiek vanuit de praktijk. Hiermee zal de informatie-uitwisseling beter en sneller verlopen tussen lidstaten.

Ondanks de positieve impact van de OSS geeft de heer Cramer aan dat er wel enkele verbeter- en kritiekpunten zijn op de OSS zoals deze onder de huidige wetgeving geldt. De heer Cramer geeft hierna het volgende aan:

- Er moet voor de OSS geopteerd worden. Men moet een verzoek doen en de OSS gaat dan in op datum die past (keuze van Belastingdienst). De OSS kent geen terugwerkende kracht voor het doen of corrigeren van eerdere aangiftes. De praktijk vraagt wel om deze terugwerkende kracht. Denk hierbij aan ondernemers die het nieuwe E-commerce systeem gemist hebben en daardoor te laat instappen in de OSS. Door het te laat instappen en het niet kunnen toepassen van terugwerkende kracht in de OSS kunnen er boetes tot gevolg zijn.
- De heer Cramer is voor een coulanceregeling voor deze terugwerkende kracht, tot aan een bepaald bedrag. Tijdige instappers van de OSS kunnen onder de huidige wetgeving correcties binnen de OSS uitvoeren, voornoemde late instappers mogen niet met terugwerkende kracht corrigeren via de OSS. Waarom die wederzijdse coulance er niet is, is de heer Cramer onduidelijk. Correctiekosten voor klanten zijn immers erg groot per lidstaat. Hiervoor dient dan een registratie en correctie ingediend te worden.
- Er is geen tussenweg in de OSS, of deze dient helemaal toegepast te worden, of niet toegepast te worden. In zekere zin “all or nothing”. Geen mogelijkheid voor toepassing in sommige lidstaten en normaal registreren voor de btw in andere lidstaten.

4.4.2. Interview met de heer Harm-Jan de Boer

Vraag 1: Wat is uw visie op de implementatie/wijzigingen van de One-Stop Shop per 1 juli 2021?

- “Zeer positief. Ik beperk me even tot de afstandsverkoop binnen de EU. Onze klanten zijn dan de NL-ondernemers die aan particulieren in andere lidstaten verkopen. Tegen IOSS-vragen lopen wij minder vaak aan. Het is alleen maar goed nieuws: geen risico meer op naheffingen met boete uit het buitenland vanwege het niet registreren en aangeven in buitenland. Dat was een zeer claimgevoelige kwestie! Bovendien hebben we er soms wat werk bij met indienen van OSS aangiften. Lastig is nog de verplichting om alles via de OSS te doen en niet per klant of lidstaat te kiezen voor OSS of registratie.”
- “Een ander positief gevolg is dat we nog wel eens verzoeken krijgen van ondernemers buiten de EU om hun OSS registratie via ons te laten verlopen”. Hiermee biedt de OSS dus ook kansen voor intermediairs om hun klanten extra te kunnen adviseren.
- “Veel hulp door de nieuwe regelgeving, door de drempel waren veel klanten boetes verschuldigd, door de implementatie OSS kan dit via 1 aangifte. Nederlandse btw-afgifte, maar het is moeilijk om btw terug te vragen naar aanleiding van een fout. Eerst afdragen in andere lidstaat en dan pas kon de foute Nederlandse afgedragen btw teruggevorderd worden”. Hiermee geeft ook de heer de Boer aan dat ondanks de grotendeels positieve impact van de implementatie van de OSS er ook nog onderdelen zijn die niet soepel werken.
- De heer de Boer merkt als grootste voordeel het vermijden van risico op boetes in andere landen op. Echter zou hij graag een verbetering in de signalering zien wanneer er buitenlandse verkopen via de OSS lopen. Gezien de drempel van de OSS € 10.000 is. De OSS is volgens de heer de Boer een goede tool om de mindset van ondernemers te wijzigen, ondernemers die internationaal opereren of willen opereren moeten direct denken aan de toepassing van de OSS. Hierbij kan zowel de Europese Commissie als de intermediair een rol spelen.

Vraag 2: wat is uw visie op de geplande uitbreiding van de One-Stop Shop onder VAT in the Digital Age?

- “Dat lijkt mij zeer goede ontwikkeling. Al merken we daar in de Alfa praktijk vooralsnog weinig van.” De heer de Boer geeft daarnaast aan dat als straks de OSS voor meer intracommunautaire handelingen gebruikt kan worden, dat een stimulerend effect heeft voor een juiste btw-afwikkeling/-verwerking.

4.5. Deelconclusie

Uit figuur 2 van dit hoofdstuk blijkt dat de hoeveelheid nieuw opgerichte ondernemingen in de informatie- en communicatiedienstenbranche sterk is gedaald na de inwerkingtreding van de OSS per 1 juli 2021. Deze daling stopt echter niet bij het derde kwartaal van 2021 maar zet ook voort in het vierde kwartaal. Zo daalt het aantal nieuw opgerichte ondernemingen verder met 95 ondernemingen naar 3080. Vanaf de inwerkingtreding van de OSS op 1 juli is dat een daling van 9,25%. Aan de hand van deze gegevens kan er mogelijk geconcludeerd worden dat de implementatie van de OSS een afschrikkend effect heeft gehad voor het oprichten van een onderneming die zich bezighoudt met grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers.

In tegenstelling tot de daling weergegeven in figuur 2, geeft figuur 3 van dit hoofdstuk een stijging weer in de waarde van uitgevoerde diensten in de informatie- en telecommunicatiedienstenbranche. Deze stijging is, wanneer geïndexeerd naar het basisjaar 2015, 2,5% in 2022 ten opzichte van het voorgaande jaar. Door deze stijging kan er mogelijk geconcludeerd worden dat de wijzigingen van artikel 59 quater en artikel 364 van de Wet op de Omzetbelasting 1968, een positief effect hebben gehad op de omvang van het totaal aan grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers. Hierbij spelen de intenties voor het implementeren van de OSS zoals besproken in hoofdstuk 3 een rol. De administratieve lastenverlichting is voor ondernemers een duw in de juiste richting geweest wat betreft het leveren van hun telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers in andere lidstaten van de EU.

Middels de gebruikte data en bovenstaande figuren kan er geconcludeerd worden dat het oprichten van een nieuwe onderneming die zich bezighoudt met grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten, niet is bevorderd door de implementatie van de OSS op 1 juli 2021. Daarentegen is de omvang van de waarde van uitgevoerde diensten in het jaar 2022 gestegen ten opzichte van het voorgaande jaar. Deze stijging wijst op een positief effect met betrekking tot het verrichten van grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers in grensoverschrijdende situaties.

Uit de interviews gehouden met de btw-specialisten de heer Cramer en de heer de Boer kan een voornamelijk positieve conclusie getrokken worden. Beiden zien zij hoe de implementatie van de OSS per 1 juli 2021 in de praktijk een versimpeling voor klanten teweeg heeft gebracht. Ondanks deze positieve opvatting over de OSS is er volgens de beide specialisten nog wel plek voor verbetering. Deze verbeterpunten zien vooral op de informatie-uitwisseling tussen de Belastingdiensten van verschillende lidstaten.

5. Hoe ziet de One-Stop Shop eruit in het licht van de ‘VAT in the Digital Age’, en wat is de toekomst hiervan?

5.1. Inleiding

In het vorige hoofdstuk is er dieper ingegaan op de gevolgen van de implementering van de OSS op 1 juli 2021 in Nederland. Uit de statistieken is gebleken dat de effecten van de implementatie wisselend zijn. De hoeveelheid nieuwe ondernemingen in de informatie- en telecommunicatiedienstenbranche is in de kwartalen sinds de implementatie gedaald. Desondanks deze daling is de waarde van uitgevoerde diensten in dezelfde branche na de implementatie gestegen.

Op 8 december 2022 is door de Europese Commissie een pakket gepubliceerd waarin de voorstellen staan voor het zogeheten plan “VAT in the Digital Age” (hierna: ‘ViDa’). In dit hoofdstuk wordt er dieper ingegaan op dit plan en in het specifiek op wat dit plan betekent voor de toekomst van de OSS. Door het onderzoeken van dit plan en alle wijzigingen die het met zich meebrengt wordt er gekeken naar de toekomst van de OSS en ook de toepasbaarheid hiervan. De deelvraag van dit hoofdstuk luidt derhalve **“Hoe ziet de One-Stop Shop eruit in het licht van de VAT in the digital age, en wat is de toekomst hiervan?”**

5.2.1. VAT in the Digital Age

Op 8 december 2022 is door de Europese Commissie een ‘voorstel voor een Richtlijn van de raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de btw-regels voor het digitale tijdperk’ uitgebracht.¹⁰ In dit voorstel zijn er drie hoofdmiddelen aangehaald voor het oplossen van onder meer de grootschalige btw-fraude en het versimpelen van het doen van aangiften voor btw-ondernemers. De drie voornoemde hoofdmiddelen zijn als volgt, ‘een wijziging naar real-time digitale rapportering van btw door middel van e-invoicing voor bedrijven die grensoverschrijdend opereren in de Europese-Unie’, ‘vernieuwde btw-wetgeving inzake passagierstransport en platformen voor het aanbieden van korte termijn accommodaties’ en ‘de introductie van één enkele btw-registratie binnen de gehele Europese-Unie’. In de volgende deelparagraaf wordt er dieper ingegaan op de achterliggende overwegingen die de wijzigingen tot stand gebracht hebben.

5.2.2. Overwegingen en motivatie van VAT in the Digital Age

De inkomsten van de btw in Europese-Unie en haar lidstaten vormt een grote bron van financiering. Zo vormt de geïnde btw ongeveer 12% van de gehele begroting van de Europese-Unie. Uit het VAT-gap report van 2022 van de Europese Commissie is gebleken dat in het jaar 2020 de zogenoemde VAT-gap of in het Nederlands, de btw-kloof, maar liefst 93 miljard bedroeg.¹¹ Een groot gedeelte van deze btw-kloof kan toegewezen worden aan zogenoemde intracommunautaire ploffraude. Deze vorm van fraude vindt plaats wanneer een handelaar goederen koopt die middels een vrijgestelde levering verzonden of vervoerd worden, waarbij diezelfde handelaar deze producten vervolgens doorverkoopt aan een afnemer waarbij hij wel btw in rekening brengt. Deze afnemer kan de door hem betaalde btw in aftrek brengen door middel van zijn btw-aangifte. Nadat de ondernemer de btw heeft ontvangen van zijn afnemer verdwijnt de ondernemer. Op deze wijze ontstaat er wel een aftrekrecht bij de afnemer, maar is de leverancier niet in staat de btw af te dragen aan de betrokken belastingautoriteiten. Wegens de mogelijkheid tot het verleggen van de btw kan dergelijke fraude ontstaan. Deze fraude komt terug in het eerstgenoemde hoofdmiddel van het plan ViDa. Door middel van een verplichting tot real-time rapportage van btw wordt er een barrière gecreëerd waarbij het voor de voornoemde ondernemer

¹⁰ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de btw-regels voor het digitale tijdperk, 2022/0407 (CNS), 8 december 2022

¹¹ VAT gap in the EU, Executive Summary 2022, European Commission

moeilijker is om te verdwijnen. Deze verplichting zorgt ervoor dat de betrokken belastingautoriteiten vrijwel direct up-to-date zijn over de af te dragen en te ontvangen btw.

Voor particulieren en kleine ondernemers die gebruik maken van de kleineondernemersregeling is het door middel van het ontstaan van de platformeconomie mogelijk om snel en gemakkelijk hun producten of diensten aan te bieden via online netwerken. De platformeconomie is een transactiemodel waarbij er drie of meer partijen betrokken zijn. Hierin is het 'platform' de middelste partij in de transactie, een voorbeeld hiervan is AirBnB. Hier is de website van AirBnB het platform en kunnen particulieren of kleine ondernemers hun accommodatie aanbieden aan andere niet belastingplichtige ondernemers. Door de kleinschaligheid van de vrijgestelde ondernemers door middel van de kleineondernemersregeling was de gebruikelijke gedachtegang dat de wel belastingplichtige ondernemers geen concurrentie ondervonden van de voordelen gegeven aan deze kleine ondernemers. Echter is er sinds de introductie en opkomst van voornoemde platformeconomie een verschuiving van hun concurrentieverhoudingen tot stand gekomen. De grootschaligheid van de platformen zoals AirBnB zorgen ervoor dat particulieren in directe concurrentie kunnen treden tegen de grotere belastingplichtige ondernemers. In Vida is derhalve een plan opgenomen om de ongelijke behandeling van de belastingplicht inzake platformeconomieën een halt toe te roepen.

Het derde hoofdmiddel genoemd in de vorige deelparagraaf ziet op het introduceren van één enkele btw-registratie in de gehele Europese Unie. Ondanks de implementatie van de OSS op 1 juli 2021 ondervinden ondernemers nog steeds geconfronteerd met relatief grote btw-nalevingslasten en btw-nalevingskosten. Door de Europese Commissie worden de kosten voor een klein of middelgrote onderneming geschat op € 2.400 jaarlijkse kosten en een éénmalige kostenpost van € 1.200 voor het registreren als btw-ondernemer in een andere lidstaat. Voor een grotere onderneming worden diezelfde kosten geschat op jaarlijks € 8.000 en de éénmalige kosten van ook € 1.200. Vida wil door middel van uitbreiding van de OSS deze kosten voor ondernemers omlaag brengen maar óók de lasten van de OSS verlagen. Op deze wijze worden ondernemers meer gestimuleerd grensoverschrijdend te gaan opereren. In de volgende paragraaf wordt er dieper ingegaan op wat deze uitbreiding inhoudt en ook wat de toekomstverwachting is van de OSS onder Vida.

5.3.1. De One-Stop Shop met betrekking tot VAT in the digital age

De OSS wordt uitgebreid door middel van twee verschillende wetswijzingen. In lijn met de Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad tot wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wordt artikel 14 lid 4 punt 1 onderdeel a van de Wet op de Omzetbelasting 1968 gewijzigd. In deze wijziging wordt de definitie van intracommunautaire afstandsverkopen uitgebreid waardoor er meer goederen onder zullen vallen. Deze goederen zijn gebruikte goederen, kunstvoorwerpen voor verzameling en antiquiteiten. Naast deze uitbreiding van de definitie van artikel 14 wordt artikel 35 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 verwijderd. Door middel van deze uitbreiding van artikel 14 en verwijdering van artikel 35 kan de btw inzake de intracommunautaire afstandsverkopen die betrekking hebben op gebruikte goederen, kunstvoorwerpen voor verzameling en antiquiteiten ook door middel van de OSS voldaan worden. Hierdoor is de toepasbaarheid van de OSS uitgebreid, zonder dat de daadwerkelijke systematiek of wetgeving van de OSS zelf is aangepast.

Tevens dient er voor de toekomst van de OSS rekening gehouden te worden met de uitbreiding van de toepassing van de kleineondernemersregeling (hierna: 'KOR'). Met ingang van 2025 wordt ook de KOR uitgebreid voor grensoverschrijdende situaties. Hierdoor is het mogelijk voor ondernemers geen btw-plicht te krijgen wanneer zij grensoverschrijdend producten of diensten leveren. Dit komt echter ook ten koste van het btw-aftrekrecht van de desbetreffende ondernemer. De toepassing van de KOR is onder de huidige wetgeving alleen mogelijk tot een maximale jaaromzet van € 20.000. Indien deze uitbreiding hetzelfde drempelbedrag kent, zal de verstoring in de toepassing van de OSS gering zijn.

Naast de uitbreiding van artikel 14 Wet op de Omzetbelasting 1968 vindt er ook een uitkristallisering plaats van artikel 59 quater van voornoemde wet. Deze uitkristallisering houdt in dat in artikel 59 quater van de Wet op de Omzetbelasting 1968 is opgenomen dat naast grensoverschrijdende telecommunicatie- omroep- en elektronische diensten ook intracommunautaire afstandsverkopen van goederen die worden geleverd vanuit de lidstaat van belastingplichtige, onder de drempel vallen. Dit betreft de drempel van € 10.000 omzet exclusief omzetbelasting in andere lidstaten die in hoofdstuk 3 uitvoerig is besproken. De OSS krijgt door deze wijziging een bredere invulling. Deze bredere invulling moet zorgdragen voor een verkleining van de administratieve barrière met betrekking tot het volbrengen van intracommunautaire afstandsverkopen en intracommunautaire levering van diensten door ondernemers aan niet belastingplichtige afnemers.

5.3.2. Toekomstanalyse van de One-Stop Shop in combinatie met VAT in the digital age

In maart 2022 is het document “VAT in the Digital Age – Volume 3 – Single Place of VAT Registration and Import One Stop Shop” uitgebracht.¹² Uit een analyse van de Europese Commissie zijn vier algemene hoofddoelen opgesteld. Deze vier hoofddoelen vormen de basis voor het ontwikkelen van nieuwe wet- en regelgeving tot zover de Wet op de Omzetbelasting 1968 betreft. De richtlijnen dienen ervoor om de omzetbelasting in lijn te houden met de voortschrijdende digitalisering van de economie. De vier hoofddoelen zijn als volgt:

1. De noodzaak tot het verzekeren van een effectief en eerlijk btw-systeem, door middel van het bestrijden van fraude, in het bijzonder intracommunautaire fraude, en door het verzekeren van rechtmatige en effectieve belastingheffing in de digitale economie
2. Het soepel functioneren van de interne markt;
3. De simplificatie en modernisatie van de btw-wetgeving, om deze in lijn te krijgen met digitalisering en eenvoud voor het accorderen met belastingverplichtingen;
4. De noodzaak om rechtszekerheid te bieden voor aandeelhouders;

Om deze hoofddoelen te behalen zijn er 3 specifieke doelen opgesteld, deze drie specifieke doelen zijn als volgt:

1. Het minimaliseren van de verplichting voor meerdere btw-registraties binnen de Europese Unie;
2. Het moderniseren van de btw-wetgeving;
3. Simplificeren en faciliteren van de zogenoemde ‘VAT-compliance’, of terwijl de wil van belastingplichtigen zich te houden aan de btw-regelgeving.

In hoofddoel 2 en specifiek doel 1 komt de toepasbaarheid van de OSS voornamelijk terug. Hieronder zal er dieper ingegaan worden op de mogelijke wijzigingen en opties voor het uitbreiden van de werking van de OSS binnen de Europese Unie.

Voor het bereiken van de hierboven genoemde doelen zijn er door de Europese Commissie verschillende mogelijke wijzigingen opgesteld ten aanzien van de OSS. Deze wijzigingen bestaan uit 4 verschillende opties. De volgende optionele wijzigingen zijn hiervoor opgesteld:

1. Optie 1: het in stand houden van de btw-wetgeving zoals deze geldt sinds 1 juli 2021.
2. Optie 2: uitbreiden van de OSS naar binnenlands business to consumer aanbod van goederen.
3. Optie 3: uitbreiding van de OSS tot al het resterende business to consumer aanbod van goederen en business to business aanbod van goederen bij niet gevestigde ondernemers.

¹² VAT in the Digital Age, Final Report, Volume 3, *Single Place of VAT Registration and Import One Stop Shop*, Directorate General for Taxation and Customs Union, 2022

4. Optie 4: uitbreiding van de OSS zoals in optie 2, plus de introductie van een verplichte aanslag voor btw-verlegging bij niet gezetelde ondernemers.

Deze opties zijn niet volledig geïmplementeerd in de (huidige) wetgeving, echter is het voor de toekomstanalyse van de OSS van belang om ook mogelijke toekomstige wetgeving mee te nemen voor een zo volledig mogelijke analyse.

Voor de hierboven genoemde optie 1 zal er weinig verandering plaatsvinden in de toekomst, deze optie heeft dan ook geen wijzigingen van de wetgeving betreffende de OSS per 1 juli 2021. Derhalve zal de situatie zeer vergelijkbaar blijven zoals deze op het moment van toepassing is. Het in stand houden van de huidige wetgeving kan er wel voor zorgen dat de ongelijkheid tussen grote btw-ondernemers en middel tot kleine btw-ondernemers vergroot wordt. De kosten en administratieve lasten van het registreren voor de btw in een andere lidstaat vormt onder de huidige wetgeving een grotere barrière voor middel tot kleine ondernemers dan voor grote ondernemers. Door het verbreden van de scope van de OSS zoals in optie 2 ontstaan er meer veranderingen in de toekomst. Ondernemers waarvan hun verkopen nu onder de scope van de OSS gaan vallen zullen de mogelijkheid hebben om deze toe te passen. Hiermee worden de administratieve lasten voor deze ondernemers verder verlicht. Mogen zij ervoor kiezen de OSS toe te gaan passen. Echter omdat de uitbreiding ziet op een specifieke sector zal deze wijzigingen een gering effect hebben.

De grotere uitbreiding van de OSS zoals bedoeld in optie 3 heeft daarentegen een grotere impact. Door de uitbreidingen van optie 3 zullen ondernemers een sterke daling ervaren in de administratieve lasten van hun btw-aangiftes. De OSS is immers door middel van de wijzigingen zoals in optie 3 erg verbreed. Door deze uitbreiding van de OSS wordt het verschil tussen grote btw-ondernemers en middel en kleine btw-ondernemers ten opzichte van btw-belaste verkopen in andere lidstaten verkleint. Middel en btw-ondernemers zijn door deze uitbreiding sneller in staat intracommunautaire producten en diensten te volbrengen. Naast deze uitbreiding zal het ook moeilijker zijn om de hiervoor genoemde intracommunautaire ploffraude te plegen doordat de hoeveelheid OSS gebruikers zal stijgen en het verleggen van de btw derhalve niet meer nodig is. De opties 2 en 3 zijn dan ook in het verlengde met de opvattingen van de in het vorige hoofdstuk geïnterviewde btw-specialisten.

Het uitbreiden van de OSS zoals in optie 2 met daarbij het verplicht stellen van een aanslag wanneer er btw verlegd wordt, of terwijl de vierde optie is een tussenweg tussen optie 2 en 3. Door het verplicht stellen van btw-verlegging voor business to business verkopen van goederen worden voor de verkopende ondernemers de administratieve lasten van de btw verlaagd. Zij hoeven zich immers niet meer te registreren in die lidstaat. Tevens verplicht deze uitbreiding lidstaten die geen of een zeer beperkte toepassing van de verleggingsregeling een uitbreiding door te voeren. Hiermee wordt er ook een grote bijdrage geleverd aan de uniformiteit in de btw-wetgeving onder de Europese lidstaten.

5.4. Deelconclusie

Het plan "VAT in the digital age" van de Europese Commissie is een ruime opzet voor het klaarstomen van de btw-wetgeving in een steeds verder digitaliserende economie. Naast dat dit plan moet voorkomen dat de digitaliserende economie een optie tot fraude biedt, geeft het voor de in dit onderzoek in diepte besproken OSS een ruime mogelijkheid tot uitbreiding. Door middel van deze uitbreiding van de OSS is de toepasbaarheid en dus ook de doeltreffendheid van de OSS voor Nederlandse ondernemers die intracommunautair handelen vergroot.

Gezien er in de tijd van dit onderzoek al bekend is gemaakt dat de OSS uitgebreid wordt komt de in de vorige paragraaf besproken optie 1, waarin geen wijzigingen plaatsvinden te vervallen. De OSS is goed toepasbaar om een bijdrage te leveren aan het halen van de doelen die VAT in the digital age heeft. Voornamelijk biedt het uitbreiden van de OSS een oplossing voor ondernemers met betrekking tot het

simplificeren en vereenvoudigen van de btw-wetgeving. Hiermee verkleint het ook de barrières voor ondernemers voor het intracommunautaire handelen.

De verdere uitbreiding van de OSS zoals bedoeld in de opties 2, 3 en 4 zijn voor de toekomst altijd nog mogelijk. De OSS zal met betrekking tot de steeds verder digitaliserende economie een belangrijke rol kunnen spelen voor de btw-wetgeving. Via de OSS kunnen immers zowel de administratieve lasten verlicht worden, alsmede het vergroten van de 'vat-compliance' onder btw-plichtige ondernemers. Mede door de OSS kunnen er dus meerdere doelen bereikt worden die de Europese Commissie voor de toekomst heeft.

6. Conclusie

6.1. Beantwoording van de hoofdvraag

De hoofdvraag van dit onderzoek luidt “Is de One Stop Shop faciliteit in Nederland doeltreffend, zowel in haar huidige vorm in 2023 als in de toekomst na de aanpassingen in het kader van het richtlijnvoorstel VAT in the Digital Age?” Uit het uitgevoerde onderzoek kan geconcludeerd worden dat de implementatie van de OSS faciliteit in Nederland in de praktijk van intermediairs doeltreffend is, ook is de waarde van uitvoer van diensten gestegen sinds de implementatie van de OSS op 1 juli 2021. In haar huidige vorm kan de OSS dus als doeltreffend beschouwd worden. Voor de toekomst van de OSS en de geplande aanpassingen in het kader van het richtlijnvoorstel VAT in the Digital Age lijkt de OSS doeltreffend te zijn. Door middel van de uitbreiding van de OSS en de verwachte doeltreffendheid wordt er bijgedragen aan meerdere doelstelling van de Europese Commissie met betrekking tot VAT in the Digital Age.

Uit het onderzoek is gebleken dat door het wijzigen van de plaats van belastingheffing voor levering van telecommunicatie-, omroep en/of elektronische diensten en producten aan niet-belastingplichtige afnemers in andere lidstaten, welke is voortgekomen uit Verordening (EU) Nr. 1042/2013 gevolgen met zich mee heeft gebracht. Deze wijziging per 1 januari 2015 had tot gevolg dat de heffing van omzetbelasting plaatsvindt daar waar het leveren van voornoemde diensten aan niet-belastingplichtige afnemers plaatsvindt. De wijziging van de plaats van belastingheffing geeft ondernemers een administratieve last waarin zij voor iedere verkoop in een andere lidstaat dan hun eigen, zich moeten registreren als btw-plichtig ondernemer. Hierdoor zijn deze ondernemers verplicht iedere aangifteperiode een aangifte in te dienen in deze andere lidstaat.

Daarnaast is uit het onderzoek naar de exacte werking gebleken dat Richtlijn 2017/2455 en daarmee haar wijzigingen van Richtlijn 2006/112/EG ten aanzien van het MOSS systeem naar de OSS belangrijke wijzigingen teweeggebracht heeft. Door de wijziging van artikel 59 quater van de Wet op de omzetbelasting 1968 kunnen Nederlandse ondernemers gebruik maken van de OSS tot zover hun omzet ten aanzien van grensoverschrijdende leveringen van telecommunicatie- omroep en/of elektronische diensten aan niet-belastingplichtige afnemers niet de drempelwaarde van € 10.000 overschrijdt. Deze drempelwaarde geldt voor de behaalde omzet in alle lidstaten van de Europese Unie. Derhalve zullen Nederlandse ondernemers die gebruik maakten van het MOSS systeem sneller de kans hebben uitgesloten te worden voor het gebruik van de OSS.

In het onderzoek naar het effect van de implementatie is zowel een statistische benadering als een interview met specialisten gebruikt. Hieruit is gebleken dat de hoeveelheid nieuw opgerichte ondernemingen in de informatie- en communicatiedienstenbranche sterk is gedaald na de inwerkingtreding van de OSS per 1 juli 2021. Aan de hand van deze gegevens kan er mogelijk geconcludeerd worden dat de implementatie van de OSS een negatief effect heeft gehad. Middels de gebruikte data en figuren kan er geconcludeerd worden dat het oprichten van een nieuwe onderneming die zich bezighoudt met grensoverschrijdende leveringen van voornoemde diensten, niet is bevorderd door de implementatie van de OSS op 1 juli 2021. Daarentegen is de omvang van de waarde van uitgevoerde diensten in het jaar 2022 gestegen ten opzichte van het voorgaande jaar. Deze stijging wijst op een positief effect met betrekking tot het verrichten van grensoverschrijdende leveringen. Uit de interviews gehouden met de btw-specialisten de heer Cramer en de heer de Boer kan een voornamelijk positieve conclusie getrokken worden. Beiden zien zij hoe de implementatie van de OSS per 1 juli 2021 in de praktijk een versimpeling teweeg heeft gebracht.

Tevens is er onderzoek gedaan naar de toekomst van de OSS met betrekking tot het ‘VAT in the Digital Age’ plan van de Europese Commissie. Hieruit is gebleken dat “VAT in the Digital Age” van de Europese

Commissie een opzet voor het klaarstomen van de btw-wetgeving in een steeds verder digitaliserende economie is. Door middel van de uitbreiding van de OSS onder 'VAT in the Digital Age' is de toepasbaarheid en de doeltreffendheid van de OSS voor Nederlandse ondernemers die intracommunautaire handelen vergroot. De OSS is goed toepasbaar om een bijdrage te leveren aan het halen van de doelen die VAT in the Digital Age heeft. Voornamelijk biedt het uitbreiden van de OSS een oplossing voor ondernemers met betrekking tot het simplificeren en vereenvoudigen van de btw-wetgeving. Hiermee verkleint het ook de barrières voor ondernemers voor het intracommunautaire handelen.

6.2. Beperkingen van het uitgevoerde onderzoek

In het onderzoek zijn de statistieken onttrokken uit de databanken van het Centraal Bureau voor de Statistieken. Deze data geeft een goed beeld van het effect van de OSS. Echter geeft deze data geen exact beeld, gezien het niet volledig ziet op het effect van alleen de OSS. Er is voor dit onderzoek wel contact gezocht met een medewerker omzetsbelasting van de Belastingdienst. Dit contact heeft echter niet de gehoopte extra informatie opgeleverd. De schaarsheid van exacte data, zoals het aantal MOSS en OSS registraties vormt een beperking van het uitgevoerde onderzoek.

6.3. Aanbevelingen voor een vervolgonderzoek

Dit onderzoek kan de basis vormen voor verdere vervolgonderzoeken op het gebied van de OSS. Een suggestie voor een vervolgonderzoek is bijvoorbeeld een diepere analyse op de toekomst van de OSS onder het licht van 'Vat in the Digital Age'. Dit is ook in dit onderzoek wel uitgevoerd. Maar gezien het toekomstperspectief en de langzame implementatie van nieuwe wet- en regelgeving omtrent de OSS kan er een nog secuurder beeld verkregen worden van de doeltreffendheid van de OSS. In ditzelfde onderzoek kan er ook gekeken worden naar de groei in de toepasbaarheid van de OSS in het licht van 'VAT in the Digital Age'.

Naast voornoemd vervolgonderzoek kan er ook een intern onderzoek plaatsvinden. Dit onderzoek spant zich daarbij over meerdere Belastingdiensten in lidstaten van de Europese Unie. Gezien de Belastingdienst zal moeten beschikken over de informatie die voor dit onderzoek tevergeefs niet beschikbaar was, kan een intern onderzoek een zeer gericht antwoord formuleren op de doeltreffendheid en toepasbaarheid van de OSS. Vanuit de Europese Commissie kan er een overkoepelend onderzoek gedaan worden waarin onderzocht wordt of de wijzigingen van de OSS hun voorgenomen doel bewerkstelligen. Hiervoor kan niet binnen één enkele Belastingdienst van een lidstaat gekeken worden, derhalve is dit mogelijke vervolgonderzoek goed weggelegd voor de Europese Commissie.

Bibliografie

- Explanatory Notes of the EU VAT (EU) 1042/2013 to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, 3 april 2014
- R. Ortlep, *De aantasting van stabiele bestuursrechtelijke rechtsvaststellingen in het licht van het Unierecht* (Recht en Praktijk nr. SB4) (diss. Utrecht), Deventer: Kluwer 2011
- Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen (*pbEU* 2017, L 348)
- Richtlijn (EU) 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting
- Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (*pbEU* 2006, L 347)
- Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting
- Centraal Bureau voor de Statistiek, *CBS.nl*. Opgehaald van <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2023/06/aantal-bedrijven-blijft-toenemen>
- Centraal Bureau voor de Statistiek, *CBS.nl*. Opgehaald van <https://opendata.cbs.nl/#/CBS/nl/dataset/85427NED/table>
- Uitvoeringsverordening (EU) 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van Uitvoeringsverordening Nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst (*pbEU* 2013, L 284)
- Uitvoeringsverordening (EU) 282/2011 van de raad, houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (*pbEU* 2011, L 77)
- VAT gap in the EU, Executive Summary 2022, European Commission
- VAT in the Digital Age, Final Report, Volume 3, Single Place of VAT Registration and Import One Stop Shop, Directorate General for Taxation and Customs Union, 2022
- Verordening (EU) 2022/0409 van de Europese Commissie en de raad van 8 december 2022 inzake de voor het digitale tijdperk noodzakelijke regelingen voor administratieve samenwerking op het gebied van de btw en tot wijziging van Verordening (EU) 904/2010
- Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de btw-regels voor het digitale tijdperk, 2022/0407 (CNS), 8 december 2022.