

## 5. De toekomst van de btw bij e-commerce: heffing via platforms

J.I.W. Lock, Prof. Mr. Dr. M.M.W.D. Merkx, A.D.M. Janssen en  
Prof. Dr. Ir. R. Arendsen<sup>1</sup>

- 
1. Dit artikel is een resultante van het scriptieproject btw en e-commerce van de Universiteit Leiden in samenwerking met de Belastingdienst. De volledige scripties kunnen worden geraadpleegd door contact op te nemen met de studenten ([anne.dm.janssen@gmail.com](mailto:anne.dm.janssen@gmail.com); [jurian.lock@gmail.com](mailto:jurian.lock@gmail.com)). De auteurs danken de Belastingdienst voor de prettige samenwerking in dit project.

MBB Maandblad Belasting Beschouwingen NUMMER 1, januari 2019 / SDU

In deze bijdrage wordt de mogelijke uitwerking van de platformfictie in art. 14bis Btw-richtlijn nader verkend. Achtereenvolgens wordt aandacht besteed aan de werking van de fictie, de gewenste reikwijdte van art. 14bis, het moment van verschuldigheid en de boekhoudplicht voor platforms. Centraal daarbij staat de vraag onder welke voorwaarden een elektronische interface geacht wordt afstandsverkoop te faciliteren.

## 1. INLEIDING

**33** Al geruime tijd wordt door de EU gewerkt aan vernieuwing van het btw-stelsel. De groeiende elektronische, grensoverschrijdende, handel (e-commerce) is een belangrijke aanjager van deze veranderingen. Zo zijn al in het jaar 2000 maatregelen geïmplementeerd gericht op de afstemming van de juridische aspecten van elektronische infrastructuren en belastingen.<sup>2</sup>

Gebrekkige aansluiting van de huidige wetgeving op de snel digitaliserende economie leidt tot hoge kosten voor het bedrijfsleven en problemen bij de handhaving. Zo ondervinden bedrijven die online goederen verkopen in het kader van btw-verplichtingen € 8.000 per jaar aan administratieve lasten per EU-land waarbinnen zij handel drijven. Daarnaast wordt geschat dat binnen de EU jaarlijks € 5 miljard aan btw-inkomsten wordt misgelopen als gevolg van non-compliance bij grensoverschrijdende online verkopen. De verwachting is dat dit oploopt tot een gat van € 7 miljard in 2020.<sup>3</sup>

Ook zorgt de huidige regelgeving voor oneerlijke concurrentie tussen bedrijven die binnen de EU gevestigd zijn en die daarbuiten. Bedrijven van buiten de EU zijn vrijgesteld van btw bij online verkoop van goederen waarvan de totale waarde niet meer dan € 22 bedraagt.<sup>4</sup> Dit leidt in de praktijk tot frauduleuze onderwaardering van zendingen en bijgevolg een ongelijk speelveld.<sup>5</sup>

Nadat in 2015 nieuwe plaats van dienst regels zijn ingevoerd voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten, heeft de Raad van de Europese Unie eind 2017 een volgend wetgevingspakket<sup>6</sup> aangenomen met wijzingen op het gebied van e-commerce. Centraal staan daarbij de grensoverschrijdende leveringen van goederen, de zogenaamde afstandsverkopen. Dit betekent onder ander dat per 1 januari 2021 de drempels voor de afstandsverkopenregeling (in Nederland van € 100.000) en de vrijstelling van de heffing van invoer-btw bij invoer van kleine zendingen (onder de € 22) verdwijnen. Bij online verkoop van goederen zal steeds btw verschuldigd zijn in het land van aankomst van de goederen, de lidstaat van de particulier.

Vanaf het moment dat de regels van kracht zijn zullen Europese consumenten vanaf de eerste eurocent btw moeten betalen. De vraag is uiteraard hoe die miljarden euro's aan micro-bedragen op een efficiënte en effectieve wijze kunnen worden geïnd. De Raad heeft gekozen voor een oplossing waarbij onder bepaalde omstandigheden niet langer btw bij een buitenlandse leverancier wordt geheven.

2. Richtlijn 2000/31/EG van het Europees Parlement en de Raad.

3. European Commission, *Fact Sheet, Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer*, Brussels, 5 December 2017.

4. Zie art. 23 Richtlijn 2009/132/EG.

5. European Commission, *Fact Sheet, Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer*, Brussels, 5 December 2017.

6. Zie Richtlijn (EU) 2017/2454, Richtlijn (EU) 2017/2455 en Richtlijn (EU) 2017/2459 van de Raad.

In plaats daarvan wordt het handelsplatform via welke de buitenlandse leverancier de producten verkoopt in de belastingheffing betrokken. Volgens de Raad wordt het gemakkelijker 'om btw te innen omdat het aantal platforms en fulfilmentbedrijven veel kleiner en beter te beheersen is dan het aantal in derde landen gevestigde bedrijven'.<sup>7</sup> Veel handel tussen buitenlandse leveranciers en Europese consumenten vindt namelijk plaats op online handelsplatforms.

**34** Het gaat daarbij om situaties waarbij de platformbeheerder niet de eigenaar is van de goederen die op zijn platform worden verhandeld. In die situaties wordt de platformbeheerder die via zijn platform afstandsverkopen faciliteert geacht de goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd. Hoewel de op afstand gekochte goederen doorgaans direct van de leverancier naar de consument worden verzonden, en de platformbeheerder de goederen dus niet in zijn bezit krijgt, wordt de platformbeheerder wel verantwoordelijk voor de voldoening van btw. Deze nieuwe regel is terug te vinden in art. 14bis Btw-richtlijn en staat inmiddels onder de term 'platformfictie' bekend.

In deze bijdrage wordt de mogelijke uitwerking van deze platformfictie nader verkend.<sup>8</sup> Achtereenvolgens wordt aandacht besteed aan de werking van de fictie (onderdeel 2), de gewenste reikwijdte van art. 14bis (onderdeel 3), het moment van verschuldigheid (onderdeel 4) en de boekhoudplicht voor platforms (onderdeel 5). Centraal daarbij staat de vraag onder welke voorwaarden een elektronische interface geacht wordt afstandsverkopen te faciliteren.

## 2. DE WERKING VAN DE PLATFORMFICTIE VAN ART. 14BIS BTW-RICHTLIJN

Op grond van art. 14bis Btw-richtlijn worden platforms vanaf 1 januari 2021 verantwoordelijk voor de voldoening van de btw over afstandsverkopen bij consumenten. Art. 14bis Btw-richtlijn bepaalt namelijk dat het platform bij fictie wordt geacht de goederen af te nemen van de leveranciers en te leveren aan de consumenten. Art. 14bis Btwrichtlijn kan zowel van toepassing zijn op afstandsverkopen binnen EU als bij afstandsverkopen afkomstig vanuit derde landen of derdelandsgebieden. Ook lokale leveringen kunnen door de fictie worden getroffen. Bij goederen afkomstig uit derde landen of derdelandsgebieden geldt de fictie alleen wanneer de ingevoerde zendingen een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 hebben. Waar de leverancier en het platform zijn gevestigd is niet relevant voor toepassing van de bepaling. Voor afstandsverkopen binnen de EU en lokale leveringen

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

8. Ten tijde van het schrijven van dit artikel is bekend dat een nadere uitwerking van de regeling niet lang meer op zich laat wachten. Echter op het moment waarop wij dit artikel hebben ingeleverd bij de redactie was de definitieve tekst van deze uitwerking nog niet bekend. Daar waar mogelijk besteden wij wel aandacht aan de voorlopige teksten.

geldt dat de fictie alleen van toepassing is wanneer de leverancier buiten de EU is gevestigd. Waar het platform is gevestigd is hier eveneens niet van belang. Ook de waarde van de goederen is niet relevant. De fictie voor leveringen binnen de EU raakt ook bedrijven die fulfilment diensten aanbieden aan buiten de EU gevestigde leveranciers, zoals warehousing. Het hiervoor vermelde kan als volgt schematisch worden samengevat:

Soort levering	Waarde goederen	Vestiging leverancier	Vestiging platform
Afstandsverkoop uit derde land of derdelandsgebied	Intrinsieke waarde niet meer dan € 150	Niet relevant	Niet relevant
Afstandsverkopen binnen EU	Waarde niet relevant	Buiten EU	Niet relevant <sup>1</sup>
Lokale leveringen	Waarde niet relevant	Buiten EU	Niet relevant

1 Naar onze mening is deze bepaling zodanig geformuleerd dat deze zowel geldt in de situatie waarin het magazijn waarin de goederen in de EU liggen van de niet EU-ondernemer of een derde is als in de situatie waarin het magazijn waar de goederen liggen van de platformhouder is (Bijvoorbeeld Amazon dat naast een online platform ook warehousing services levert).

Uit recente documentatie van de Group on the Future of VAT (hierna: GFV) blijkt overigens dat men voornemens is een bepaling op te nemen in de Btw-uitvoeringsverordening op basis waarvan het platform geen additioneel btw-bedrag verschuldigd is wanneer het platform afhankelijk is van informatie van de onderliggende leverancier of derden, de informatie foutief is en het platform niet wist en ook redelijkerwijs niet kon weten dat de informatie incorrect was. Daarnaast mag het platform ervan uitgaan dat de onderliggende leverancier een btw-ondernemer is en de afnemer een niet-belastingplichtige is, tenzij hij beschikt over tegengestelde informatie.<sup>9</sup>

Art. 66bis Btw-richtlijn bepaalt het moment van verschuldigdheid wanneer de fictie van toepassing is. Art. 242bis Btw-richtlijn regelt de boekhoud- en bewaarplicht voor de platforms.

### 3. DE GEWENSTE REIKWIJDTE VAN ART. 14BIS BTW-RICHTLIJN

#### 3.1 Inleiding

In deze paragraaf gaan we in op de reikwijdte van art. 14bis Btw-richtlijn. Omdat nog niet bekend is wat de reikwijdte van deze bepaling zal zijn, staat de vraag centraal wat een wenselijke reikwijdte is. Art. 14bis Btw-richtlijn introduceert twee nieuwe begrippen in de Btw-richtlijn. Ten eerste moet er sprake zijn van een

9. Group on the Future of VAT, VAT e-commerce package of 5 December 2017. Implementing provisions to be laid down in Council Implementing Regulation (EU) 2018/2011 (the VAT Implementing Regulation), Brussels 21 August 2018, taxud.c.1(2018)4836676 – EN, GFV No 072 REV 2, p. 6.

‘elektronische interface, zoals een marktplaats, platform, portaal of soortgelijk middel’. Ten tweede dient de elektronische interface afstandsverkoop te ‘faciliteren’. Naar onze mening is het begrip ‘faciliteren’ doorslaggevend voor de toepassing van art. 14bis Btw-richtlijn. Het interface-begrip lijkt namelijk sterk op dat van art. 9bis van de Btw-uitvoeringsverordening, dat ziet op de plaats van dienst regels voor elektronische diensten <sup>35</sup> die worden verricht via een ‘telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties’. Uit analoge toepassing van de toelichting op art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening volgt dat iedere computer met een internetverbinding kan gelden als een elektronische interface.<sup>10</sup> Dit sluit aan bij de toevoeging ‘en soortgelijke middelen’ aan art. 14bis wat tevens een ruime uitleg signaleert. In de bewoordingen van de Europese Richtlijngever is zelfs de Mini One Stop Shop (MOSS) langs welke weg btw wordt voldaan over telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten wanneer de dienstverrichter niet in het land waar de dienst is belast, is gevestigd, een elektronische interface en zou deze bij een ruime uitleg van het begrip faciliteren eveneens onder de werking van de fictie kunnen vallen. Dit is echter niet de bedoeling van deze bepaling. Het gaat er dus naar onze mening met name om of een ‘elektronische interface’ faciliterend optreedt ten aanzien van handel tussen derden. Wij gaan eerst in op de btw-positie van platforms in algemene zin in onderdeel 3.2 om vervolgens in onderdeel 3.3 stil te staan bij het begrip faciliteren. Dit begrip onderzoeken wij mede aan de hand van art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening dat een vergelijkbare regeling kent voor elektronische diensten die via platforms worden verricht. De begrippen elektronische interface en platform worden hierna inwisselbaar gebruikt. Voor de consistentie wordt zoveel mogelijk de term ‘platform’ aangehouden.

### **3.2 Businessmodellen bij platforms in het licht van de werking van art. 14bis Btw-richtlijn**

Art. 14bis Btw-richtlijn kan slechts betrekking hebben op platform-businessmodellen die niet reeds op grond van de hoofdregels in de btw-heffing worden betrokken. Veruit de meeste platforms die een onderneming drijven in de vorm van een webwinkel zullen daarom niet te maken krijgen met art. 14bis Btw-richtlijn. Ondernemers die op eigen naam en voor eigen rekening een webshop drijven zijn (per definitie) de eigenaar van de goederen die zij verkopen. Daarom worden zij reeds op grond van de hoofdregels in de btw-heffing betrokken. Een dergelijk businessmodel waarbij een ondernemer goederen produceert of inkoop om deze vervolgens (online) te verkopen wordt ook wel aangeduid als een ‘Pipeline’ model.<sup>11</sup>

10. Toelichting op de wijziging van de btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/telecom/explanatory\\_notes\\_2015\\_nl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_nl.pdf), p. 15.

11. Zie ook A.M. Bal, ‘Managing EU VAT Risks for Platform Business Models’, *Bulletin for international taxation* (72/4a), 2018, p. 2.

Dit model ligt ten grondslag aan het Europese btw-systeem en is gebaseerd op het idee dat in een productieketen de eigendom van goederen overgaat tussen opvolgende schakels en dat er bij iedere overgang waarde wordt toegevoegd. Het Pipeline model wordt daarom ook wel een 'value-chain'<sup>12</sup> model genoemd. Schematisch weergegeven (zie figuur 1).



Figuur 1

Een tweede model betreft dat van een *value network*, waarbinnen platforms waarde creëren door als tussenschakel op te treden (zie figuur 2).



Figuur 2

Platforms met een value network model worden ook wel Multi-Sided Platforms (MSP's) genoemd. Waardecreatie vindt plaats doordat MSP's uitwisselingen en transacties tussen eindgebruikers mogelijk maken, terwijl (eigendoms) rechten en aansprakelijkheden bij leveranciers blijven.<sup>13</sup> Art. 14bis Btw-richtlijn kan slechts betrekking hebben op het value network model en ziet dus op MSP's. MSP's zijn niet nieuw. Traditionele MSP's zijn bijvoorbeeld markten en bazaars die handel tussen leveranciers en consumenten mogelijk maken.<sup>14</sup> Ook kranten<sup>15</sup> kunnen als MSP's optreden, bijvoorbeeld als zij advertentie- of columnmogelijkheden bieden waarmee lezers elkaar kunnen bereiken. De Btw-richtlijn kent reeds een interactiemodel dat overeenkomt met dat van MSP's. Het gaat om de rechtsfiguur 'tussenpersoon' (intermediary) uit bijvoorbeeld art. 46 Btw-richtlijn, welke het volgende interactiemodel kent (zie figuur 3).



Figuur 3

12. J. Thompson, *Organizations in action: Social science bases of administrative theory*, Transaction Publishers, New Brunswick 2007.
13. 1 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, Paris: OECD Publishing, 2018 (online publiek). DOI:10.1787/9789264293083-en, p. 30.
14. A.M. Bal, 'Managing EU VAT Risks for Platform Business Models', *Bulletin for international taxation* (72/4a), 2018, p. 2.
15. N. van Eijk e.a., *Digital platforms: an analytical framework for identifying and evaluating policy options*, TNO, Den Haag 2015, p. 11.

Tussenpersonen die handelen op naam en rekening van een ander (agenten) zijn geen onderdeel van de transactieketen van het onderliggende goed of dienst.

Naar onze mening zijn twee type e-commerce MSP's te onderscheiden. Het eerste type e-commerce MSP duiden wij <sup>36</sup> aan als het 'franchisemodel'. Hieronder vallen platforms als AliExpress en Amazon Marketplace. Deze platforms stellen bijvoorbeeld strenge eisen aan leveranciers, hebben een sterke merkidentiteit, beschikken over een betalingssysteem, bepalen de voorwaarden van leveringen, brengen een jaarlijkse (franchise)vergoeding in rekening aan de leveranciers en ontvangen ook een percentage van de omzet. Het tweede type e-commerce MSP noemen wij het 'marktpleinmodel'. In dit model is de band tussen platform en aanbieders veel losser en het heeft meer weg van een digitale (rommel) markt. Voor een geringe vergoeding mogen mensen een advertentie plaatsen om hun goederen of diensten te verkopen. De verkoper betaalt enkel voor deze digitale 'etalageruimte', maar bepaalt zelf verder de prijs en de leveringsvoorwaarden. De platformhouder is met name bezig met het onderhouden van het digitale marktplein, maar heeft geen actieve klantenservice of retourbeleid. Voorbeelden van dit model zijn Marktplaats en eBay.

Digitale MSP's zijn afhankelijk van een bemiddelende technologie die eindgebruikers met elkaar verbindt.<sup>16</sup> Voorbeelden zijn: Uber, Apple iTunes, Amazon Marketplace en Facebook.<sup>17</sup> MSP's laten zich categoriseren in enerzijds *e-commerce intermediaries* en anderzijds *service intermediaries*.<sup>18</sup> Er is sprake van een e-commerce intermediary indien het MSP als tussenschakel optreedt bij de overdracht van goederen of rechten onder bezwarende titel in B2C-situaties. Vervolgens kan nader onderscheid worden gemaakt tussen e-commerce intermediaries die zijn gericht op de overdracht van lichamelijke zaken enerzijds en vermogensrechten<sup>19</sup> zoals softwarelicenties anderzijds (zie figuur 4).

De bedrijfsactiviteiten van MSP's lopen uiteen. De vraag is voorts welke MSP's onder het toepassingsbereik van art. 14bis Btw-richtlijn vallen. De prestaties van Uber (taxidiensten) hebben geen betrekking op goederen, dus kan art. 14bis Btw-richtlijn hier niet op van toepassing zijn. Ook Apple iTunes valt daarom af. Daarentegen geldt voor Facebook dat de toepassing van art. 14bis Btw-richtlijn niet op voorhand is uitgesloten. Het is immers denkbaar dat Facebook-gebruikers via het platform koopovereenkomsten met elkaar aangaan. Zoals beschreven in onderdeel 3.1 komt het met name neer op de vraag onder welke omstandigheden een MSP handel in goederen 'faciliteert'.

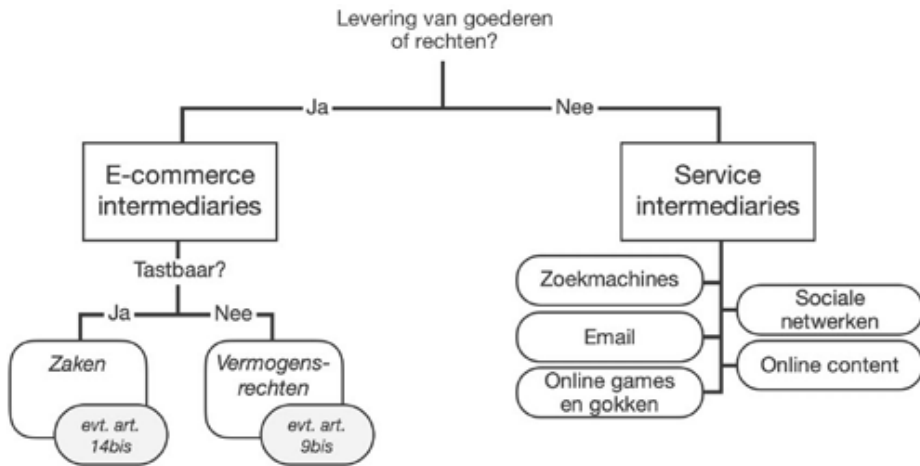
16. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, Paris: OECD Publishing, 2018 (online publiek). DOI:10.1787/9789264293083-en, p. 36.

17. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, Paris: OECD Publishing, 2018 (online publiek). DOI:10.1787/9789264293083-en, p. 30.

18. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, Paris: OECD Publishing, 2018 (online publiek). DOI:10.1787/9789264293083-en, p. 43.

19. 'Zaken en vermogensrechten' in de zin van art. 3:1 BW.





Figuur 4

### 3.3 Faciliteren

#### 3.3.1 Inleiding

Een nog onbeantwoorde vraag is wat moet worden verstaan onder het begrip ‘faciliteren’. De Btw-richtlijn voorziet niet in een definitie. Op verzoek van de Raad gaat de Europese Commissie uitvoeringsvoorschriften opstellen voor art. 14bis Btw-richtlijn.<sup>20</sup> In het bijzonder dienen bij die uitvoeringsvoorschriften volgens de Raad in overweging te worden genomen:

1. wanneer een belastingplichtige verkoop van goederen faciliteert met gebruik van een elektronische interface;
2. de koppeling van de verzending via de elektronische interface aan de afnemer;<sup>21</sup>
3. specifieke bepalingen met betrekking tot voorwaarden om vast te stellen wanneer een betaling is aanvaard.<sup>22</sup>

Deze drie voorwaarden hebben in wezen achtereenvolgens betrekking op de totstandkoming van een rechtsbetrekking [37](#) (‘verkoop’), de levering (‘verzending’) en de geldstroom (‘betaling’). Deze drie elementen spelen reeds een centrale rol voor het tussenkomst-begrip van de commissionaarsfictie voor elektronische diensten.<sup>23</sup> Hiernaast is er nog een indicatie die wijst op aansluiting bij het tussenkomstbegrip. Voorafgaand aan de goedkeuring van Richtlijn (EU) 2017/2455, hebben drie landen taalkundige wijzigingen aangebracht in hun taalversies. In art.

20. Beraadslaging 30 oktober 2017: 13841/17 ECOFIN, p. 52.

21. Het gaat hier vermoedelijk om de koppeling van de feitelijke verzending aan een belastbaar feit (de levering).

22. Beraadslaging 30 oktober 2017: 13841/17 ECOFIN, p. 52.

23. Zoals bedoeld in art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening.

14, lid 4, Btw-richtlijn werd in de Nederlandse taalversie de zinsnede ‘betrokken is bij’ vervangen door ‘tussenkomt is bij’, hetgeen een taalfout oplevert.<sup>24</sup> De gehaaste wijziging wekt de indruk dat de Nederlandse delegatie het belangrijk vond aan te sluiten bij het tussenkomst-begrip. Uit een vergelijking van de Nederlandse, Engelse, Duitse en Franse taalversies blijken Nederland en Duitsland<sup>25</sup> het begrip tussenkomst consistent toe te passen.<sup>26</sup> De Engelse en Franse taalversies gebruiken afwisselend twee termen, maar lijken daarmee wel naar hetzelfde begrip te verwijzen. Hierna wordt daarom nader ingegaan op de commissairisfictie van art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening en het daarbij behorende tussenkomst-begrip.

### 3.3.2 *Commissionairisfictie voor elektronische diensten*

Sinds 2015 kent de Btw-uitvoeringsverordening een fictie voor elektronische diensten. De fictie kent een getrapte werking. Art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening introduceert bewijsvermoedens op grond waarvan tussenpersonen worden geacht een commissair te zijn. Vervolgens wordt een belastingplichtige als commissair geacht de dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht, art. 28 Btw-richtlijn.

Art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening ziet op situaties waarin elektronische diensten ‘worden verricht via een telecommunicatienetwerk, interface of portaal, zoals een marktplaats voor applicaties (...)’.<sup>27</sup> In dat geval ‘wordt een belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, (...) geacht in eigen naam maar voor rekening van de verrichter van deze diensten te handelen (...)’.<sup>28</sup> In de praktijk maakt deze bepaling<sup>29</sup> appstores verantwoordelijk voor de btw-heffing met betrekking tot geleverde elektronische diensten.<sup>30</sup> Zonder de commissairisfictie van art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening zou niet de appstore maar de achterliggende ontwikkelaar aansprakelijk zijn voor de btw (zie figuur 5).



Figuur 5

Het begrip tussenkomst<sup>31</sup> speelt een centrale rol in de regeling en is te vinden in zowel art. 28 Btw-richtlijn als in art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening. In wezen

24. Art. 14, lid 4, betreft een definitiebepaling ten behoeve van art. 14bis Btw-richtlijn.

25. Duitsland gebruikt op een punt in de toelichting een afwijkende term: ‘als Vermitter handelt’.

26. Zie art. 9bis Btw- uitvoeringsverordening, art. 14, lid 4, Btw-richtlijn, DG TAXUD 2014, toelichting op art. 9bis (zie § 3.4.1 en § 11.3).

27. Art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening, eerste volzin.

28. Art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening, eerste volzin.

29. Art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening.

30. Zie ook M.M.W.D. Merckx, ‘Commissair bij fictie, bij fictie dienstverrichter’, *WFR* 2014/1315.

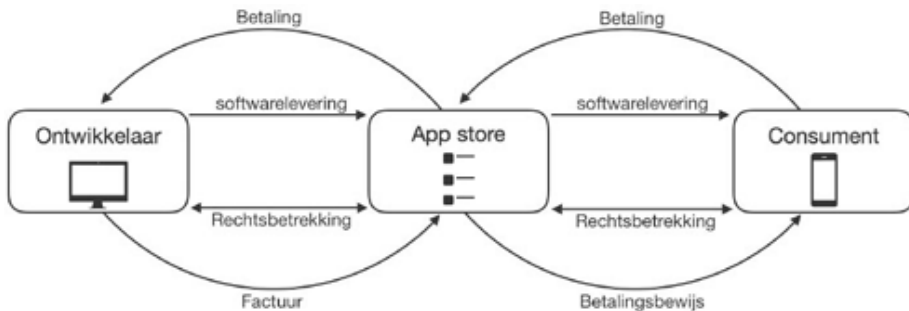
31. De Engelse taalversie spreekt van ‘taking part in a supply’.

betreft tussenkomst een toets aan de hand waarvan wordt bepaald of er sprake is van materieel 'commissionairsschap'. Volgens de niet-bindende toelichting van het directoraat-generaal belastingen en douane-unie zijn indicatoren van tussenkomst:

- het technisch platform bezitten of beheren waarlangs de diensten worden verricht;
- verantwoordelijk zijn voor de daadwerkelijke verrichting;
- verantwoordelijk zijn voor het innen van de betaling, tenzij de enige betrokkenheid van de belastingplichtige uit de verwerking van de betaling bestaat;
- de prijszetting controleren of beïnvloeden;
- de persoon zijn die wettelijk verplicht is om met betrekking tot de dienstverrichting een btw-factuur, betalingsbewijs of rekening aan de eindafnemer uit te reiken;
- klantenservice of bijstand bieden bij vragen of problemen met de dienst;
- controle of invloed uitoefenen over de presentatie en het format van de virtuele marktplaats (zoals app stores of websites) zodat het merk en de identiteit van de belastingplichtige veel prominenter in beeld komen dan die van andere bij de dienstverrichting betrokken personen;
- juridische verplichtingen of verantwoordelijkheden hebben in verband met de verrichte dienst;
- eigenaar zijn van de klantgegevens met betrekking tot de betrokken dienstverrichting;
- bij machte zijn om een verkoop te crediteren zonder de toestemming van de dienstverrichter of zonder zijn voorafgaande goedkeuring indien de dienst niet naar behoren is afgenomen.<sup>32</sup>

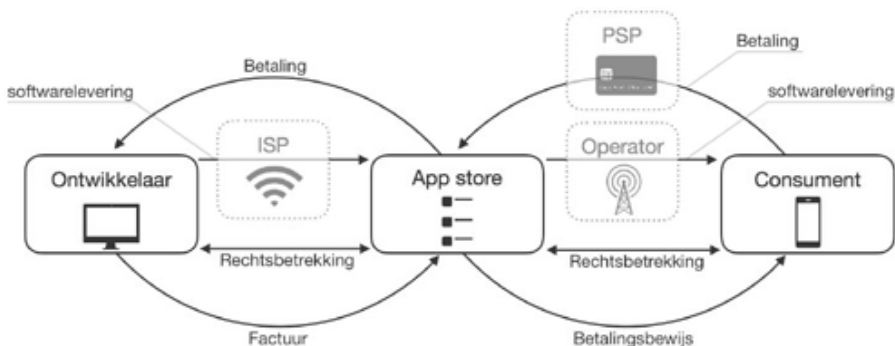
**38** Belastingplichtigen kunnen bewijsvermoedens weerleggen, indien zij een ander als de dienstverrichter kunnen aanwijzen. Dat kan pas wanneer de eigenlijke dienstverrichter en de verrichte dienst op de factuur en bestelbon worden vermeld. Ook mag de tussenpersoon niet de betaling of het verrichten van de dienst autoriseren, noch de algemene voorwaarden bepalen waaronder de dienst wordt verricht. Het gaat hierbij zowel om de algemene voorwaarden waaronder de dienst wordt verricht als de algemene voorwaarden voor het gebruik van het platform. De toelichting schetst scenario's waarin wel of niet sprake is van tussenkomst (zie figuur 6).

32. Toelichting op de wijziging van de btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroepen elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/telecom/explanatory\\_notes\\_2015\\_nl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_nl.pdf), p. 29-30.



Figuur 6

Bepaalde dienstverrichters zijn weliswaar bij de verrichting van elektronische diensten betrokken, maar kunnen niet als ‘tussenkomen’ worden beschouwd.<sup>33</sup> Zo is er bij payment service providers (PSP’s), die niets anders doen dan het verwerken van betalingen, geen sprake van tussenkomst. Hetzelfde geldt voor internet service providers (ISP’s) en mobile-operators die enkel een netwerk ter beschikking stellen waarover de data en/of de betaling naar de consument wordt verzonden. Figuur 7 bevat een schematische weergave hiervan.



Figuur 7

Deelname van PSP’s, ISP’s en mobile-operators in de dienstverrichting is onvoldoende om te spreken van tussenkomst. Zij maken louter het verrichten van de dienst en/of de betaling mogelijk en zijn niet betrokken bij de elektronische dienst zelf.<sup>34</sup>

Als een mobile-operator op andere wijze betrokken is dan bij het faciliteren van de betaling of de data-overdracht, is het bewijsvermoeden van art. 9bis

33. Toelichting op de wijziging van de btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroepen elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/telecom/explanatory\\_notes\\_2015\\_nl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_nl.pdf), p. 30.

34. Toelichting op de wijziging van de btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroepen elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/telecom/explanatory\\_notes\\_2015\\_nl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_nl.pdf), p. 29-30.

Btw-uitvoeringsverordening overigens wel van toepassing. Aangezien uitsluitend betrokkenheid bij de uitvoering van de betaling en/of het uitsluitend beschikbaar stellen van een middel langs welke de dienst aan de afnemer wordt verricht onvoldoende is om binnen de distributieketen te worden geplaatst, veronderstellen wij dat betrokkenheid bij het tot stand komen van de rechtsbetrekking het meest zwaarwegend is. Naast betrokkenheid bij het tot stand komen van de rechtsbetrekking kan sprake zijn van:

1. betrokkenheid bij de levering, maar niet bij de geldstroom;
2. betrokkenheid bij de geldstroom, maar niet bij de levering;
3. noch betrokkenheid bij de levering, noch de geldstroom.

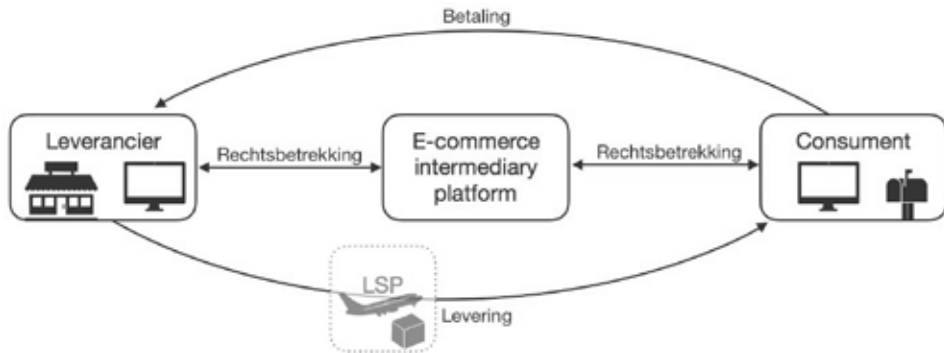
Bij toepassing van art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening zal over het algemeen de betrokkenheid bij het tot stand komen van de rechtsbetrekking samengaan met de betrokkenheid bij de levering en de geldstroom. Zo is de appstore waarop een applicatie wordt verkocht doorgaans degene die de betaling incasseert en het downloadbestand levert. <sup>39</sup> Een appstore is daarom naast betrokken bij de rechtsbetrekking in veel gevallen ook betrokken bij de levering van de applicatie en de betaling. Bij toepassing van art. 14bis Btw-richtlijn ligt een dergelijke samengang minder voor de hand. Zo zullen de goederen veelal van de leveranciers direct naar consumenten gaan. Anders dan bij appstores zijn deze platforms daarom niet betrokken bij de levering. Ook de betaling kan buiten het platform omgaan.

### 3.3.3 *Uitwerking van het begrip faciliteren*

Voor art. 14bis Btw-richtlijn zijn veelal postkoeriers degenen die het goed afleveren, ook wel 'Logistic Service Providers' (LSP's) genoemd. Op basis van analoge toepassing van tussenkomst als bedoeld in art. 9bis Btw-richtlijn, zouden LSP's alsook PSP's buiten het toepassingsbereik van art. 14bis Btw-richtlijn moeten vallen.

Aangezien art. 14bis Btw-richtlijn ziet op situaties waarin een belastingplichtige/platformbeheerder niet de eigenaar is van de goederen, kan de belastingplichtige niet zelfstandig de levering verrichten. Het ligt daarom niet voor de hand dat platforms betrokken zijn bij de levering, tenzij tevens sprake is van fulfilment services (warehousing), waarbij de platforms namens de leveranciers ook goederen aanhouden in een bepaald land. Daarom moet naar onze mening worden aangenomen dat al sprake is van faciliteren wanneer het platform is betrokken bij de totstandkoming van de rechtsbetrekking en betrokken is bij de betaling.

De vraag is echter of de bepaling ook van toepassing is op situaties waarin een belastingplichtige enkel betrokken is bij het tot stand komen van de rechtsbetrekking (dus in situaties waarin de betaling en levering plaatsvinden buiten het platform om). Schematisch, zie figuur 8



Figuur 8

Gelet op de administratieve verplichtingen uit art. 242bis Btw-richtlijn en de voldoeningsverplichting, roept deze situatie vragen op met betrekking tot de uitvoerbaarheid: als de belastingplichtige (de platformbeheerder) niet betrokken is bij de geldstroom, hoe gaat deze dan de btw voldoen? Moet een platformbeheerder de btw die moet worden voldaan uit eigen middelen voorschieten als leveranciers weigeren te betalen? Op deze vragen gaan wij in aan de hand van vergelijking van twee hypothetische platforms met de onderstaande kenmerken:

	Platform A (franchisemodel)	Platform B (markt-pleinmodel)
Geldstroom	- Via platform (bijv. AliPay) of indirect via een PSP.	- Buiten platform om.
Rechtsbetrekking	- Overeenkomst via platform. - Beperkte prijsinvloed via coupon-systeem. <sup>1</sup>	Overeenkomst via platform. - Geen invloed op prijzen.
Levering/goederenstroom	- Informatie over de levering, via een geïntegreerd trackingsy- steem.	- Leveringswijze in overleg tussen koper en verkoper.
Informatie- & communicatie- stroom	- Voor leveranciers verplicht messaging-systeem. - Ratingsysteem. - Platform beheert klantdata.	- Optioneel messaging systeem, partijen kun- nen ook andere commu- nicatiemethoden kiezen (e-mail, skype, etc). - Platform beheert klantdata.
Faciliteiten m.b.t. Infrastructuur en logistiek	- Platform biedt de mogelijkheid om geau- tomatiseerde berichten te versturen bijv. voor orderbevestigingen en het doen van aanbiedingen. - Geldteruggarantie, hulp bij retourneringen.	- Platform start onder- zoek bij meldingen van fraude. - Platform biedt com- pensatie tegen oplich- ting tot € 50. - Schadeverzekering (tegen betaling).

1 Het platform belooft consumenten door hen kortingscoupons te geven wanneer zij boven bepaal- de bedragen spenderen. De coupons kunnen zowel om concrete bedragen gaan (enkele euro's), al- sook een kortingspercentage op de gehele volgende aankoop. Zie bijvoorbeeld het Couponbeleid van *AliExpress.com*.

Voor platform A, met het franchisemodel, geldt dat er grote mate van controle is over de betaling en levering. Omdat goederen via de checkout van het platform worden verkocht beschikt het platform over de noodzakelijke data voor de btw-aangifte: een productomschrijving, de kwantiteit en de verkoopprijs. Voor platform B, met het marktpleinmodel, geldt dat het niet is betrokken in de geldstroom en

goederenstroom waardoor het niet vanzelfsprekend is dat B over **40** de (correcte) data beschikt om de btw-aangifte te kunnen doen. Dit maakt het voor platform B lastig om compliant te zijn. Daarbij komt dat voor platform B de retourzendingen buiten het platform om gaan, zodat het platform eveneens niet op voorhand beschikt over de gegevens voor het terugvragen van de btw op creditnota's.

Nog problematischer zijn de financiële risico's voor platform B. Omdat dit platform niet betrokken is in de geldstroom moet het de verschuldigde btw bij de leverancier innen. Een van de motieven voor de invoering van art. 14bis Btw-richtlijn betrof het feit dat het in de praktijk lastig blijkt om btw bij buitenlandse leveranciers te innen.<sup>35</sup> Bovendien blijkt het in de praktijk al mis te gaan bij het vaststellen van de verschuldigde btw, waarbij (frauduleuze) onderwaardering van zendingen een probleem vormt.<sup>36</sup> Het is de vraag of het platforms wel lukt de noodzakelijke data te krijgen. Weliswaar hebben platforms de mogelijkheid leveranciers uit te sluiten indien zij niet meewerken, maar kunnen er serieuze vraagtekens worden geplaatst bij de praktische uitwerking hiervan, met name omdat het voor het platform moeilijk te controleren is of aangeleverde data correct is. De verschuldigde btw door de buitenlandse leveranciers zelf laten vaststellen lijkt ons nog minder realistisch, zelfs als leveranciers meewerken is het de vraag of zij voldoende in staat zijn Europese belastingregels adequaat toe te passen.

Platform B heeft naar onze mening verschillende opties:

1. de btw innen bij de buitenlandse leverancier;
2. zelf de btw innen bij consumenten;
3. het businessmodel aanpassen zodat de geldstroom via het platform loopt.
4. niet-compliant zijn.

Al deze opties zijn risicovol. Optie 1 creëert enorme administratieve lasten voor platform B. Optie 2 kan de waardeperceptie van het platform negatief beïnvloeden. Dat brengt het risico met zich mee dat het platform in korte tijd de kritische massa van zijn userbase zou kunnen verliezen.<sup>37</sup> Dit risico speelt ook bij optie 3. Optie 4 betreft vanzelfsprekend geen duurzame oplossing.

Vanuit het oogpunt van fiscale neutraliteit treedt een complicatie op. Art. 14bis Btw-richtlijn heeft namelijk het ongewenste neveneffect dat op platform B de (nadelige) impact aanzienlijk groter is. Voor platform A geldt dat er grote controle is op alle stromen: geld, goederen en informatie, waardoor dit platform tamelijk eenvoudig compliant kan zijn. Daarentegen is het voor platform B veel moeilijker om aan de verplichtingen te voldoen, wat ertoe kan leiden dat B maatregelen moet treffen waardoor een deel van de userbase wegloopt naar een concurrent. Er moet voor

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

36. European Commission, *Fact Sheet, Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer*, Brussels, 5 December 2017.

37. Zie D. Evans e.a., *Platform Economics: Essays on Multi-Sided Businesses*, papers.ssrn.com, 18 december 2011.

worden gewaakt dat art. 14bis Btw-richtlijn niet leidt tot concurrentieverstoringen. Dat staat immers haaks op het beginsel van fiscale neutraliteit.

Wij constateren een spanningsveld tussen effectieve en efficiënte heffing enerzijds, en fiscale neutraliteit anderzijds. Indien geen uitzondering wordt gemaakt voor een platform met een marktpleinmodel zoals bedoeld in situatie B, bestaat het gevaar op concurrentieverstoringen. Echter, een uitzonderingspositie voor platforms in situatie B zou kunnen afdoen aan effectieve en efficiënte btw-inning. Art. 14bis Btw-richtlijn beoogt het aantal partijen tot enkele (grote) platforms te reduceren. Voor ieder platform dat wordt uitgezonderd van de regeling neemt het aantal belastingsubjecten fors toe. Naar onze mening dient een platform minimaal betrokken te zijn bij het tot stand komen van de rechtsbetrekking en op enig moment de beschikking te hebben over de betaling wil sprake zijn van een fiscaal neutrale en uitvoerbare heffing bij het platform. Naar onze mening moet op transactiebasis (en niet op het niveau van het platform) worden beoordeeld of de bepaling van art. 14bis Btw-richtlijn wordt voldaan. Platforms die dus op verschillende manieren betrokken zijn bij leveringen van goederen, zullen moeten bezien of bij al die manieren sprake is van faciliteren.

### 3.3.4 Opzet tot uitvoeringsvoorschriften

In het verslag van de Group on the Future of VAT (GFV) van 12 maart 2018 wordt opgemerkt dat het faciliteren van e-commerce transacties tevens omvat dat elektronische interfaces, in staat moeten zijn om de nodige informatie voor de juiste btw-behandeling (aangifte) te kunnen overleggen. Ook moeten zij in staat zijn de verschuldigde btw te innen die volgt uit de e-commerce transacties. Een elektronische interface moet *beschikken over, toegang hebben tot, of in staat zijn om de volgende informatie over e-commerce transacties te verkrijgen:*

- identificatiegegevens van de oorspronkelijke verkoper (naam en adres);
- een omschrijving, hoeveelheid en een waarde/prijs van de bij de e-commerce transactie betrokken goederen;
- het leveringsmoment;
- de plaats waar de goederen zich bevinden op het moment van levering;
- de plaats waar de goederen naar toe worden verzonden of vervoerd.<sup>38</sup>

Op dit punt merken wij op dat de eerste twee onderdelen uit deze lijst betrekking hebben op een rechtsbetrekking en de laatste drie punten betrekking hebben op de levering.

Verder heeft de GFV een drietal opties besproken met betrekking tot een nadere uitwerking van het toepassingsbereik van art. 14bis Btw-richtlijn. Ten eerste bestaat het idee om in de uitvoeringsvoorschriften op te nemen dat: 'the term facilitate shall mean that the electronic interface links the customer and the underlying

38. GFV TAXUD.c.1(2018)1410119, p. 3.



supplier resulting in <sup>41</sup> a supply through the electronic interface. This consists of activities such as providing the identification date of the customer and of the supplier, providing the description and price of the goods allowing the customer to place the purchase order and to carry out the payment, directly or indirectly by being redirected to a payment service provider site.<sup>39</sup> Een dergelijke definitie roept echter nieuwe vragen op. Wat betekent 'links'? Kan een platformhouder partijen passief samenbrengen of vergt dit een actieve bijdrage? Duidelijk is dat faciliteren in dit geval volledig ziet op de totstandkoming van een rechtsbetrekking. De geldstroom en de levering worden niet genoemd.

Ten tweede wordt een kwalificatie-artikel met een striktere definitie gesuggereerd. Van faciliteren van e-commerce transacties via een elektronische interface is geen sprake als de elektronische interface aan alle onderstaande voorwaarden voldoet:

- Authorizes (directly or indirectly) the charge to the customer; or
- Authorizes (directly or indirectly) the delivery of goods; or
- Sets the general terms and conditions of the e-commerce transactions facilitated by its electronic interface.<sup>40</sup>

Deze optie sluit aan bij art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening. Ten derde wordt overwogen om in aanvulling op de systematiek van art. 9bis btw-uitvoeringsverordening een aanvullende lijst met indicatoren op te stellen, die het toepassingsbereik van art. 14bis Btw-richtlijn nader afbakenen. De hiernavolgende lijst is door de auteurs gecategoriseerd. Genoemde indicatoren zijn:

Indicatoren toepasbaarheid art. 14bis Btw-richtlijn

#### **Rechtsbetrekking**

- Controlling or exerting influence over the pricing.
- Being the one legally required to issue a VAT invoice, receipt or bill to the end user in respect of the supply.
- Having legal obligations or liabilities in relation to the service provided [goods supplied].

#### **Levering (goederenstroom)**

- Being responsible for the actual delivery.

#### **Geldstroom**

- Being responsible for collecting payment unless the only involvement of the taxable person is the processing of payment.
- Being in a position to credit a sale without the supplier's permission or prior approval in cases where the supply was not properly received.

39. GFV TAXUD.c.1(2018)1410119, p. 4.

40. GFV TAXUD.c.1(2018)1410119, p. 3.

**Informatie- / communicatiestroom**

- Exerting control or influence over the presentation and format of the virtual marketplace (such as app stores or websites) such that the brand and identity of the taxable person [electronic interface] are significantly more prominent than those of other persons involved in the supply.
- Owning the customer data related to the supply in question.
- The electronic interface manages or intervenes directly or indirectly in the correspondence regarding the e-commerce transaction.
- Providing customer care or support in relation to queries about or problems with the [goods] itself.

**Faciliteiten m.b.t. Infrastructuur en logistiek**

- Owning or managing the technical platform over which the [goods] are supplied/delivered.
- The electronic interface provides product listings for the seller, including goods description and pricing, and the technical solution for order taking.
- The electronic interface provides to the seller storage and/or fulfillment services.
- The electronic interface provides customer relating services or assistance with returns, refunds or exchanges.<sup>1</sup>

---

1 GFV TAXUD.c.1(2018)1410119, p. 4.

De voorgestelde indicatoren hebben betrekking op drie bekende elementen van tussenkomst: de rechtsbetrekking, geldstroom en levering. Daarnaast zijn er twee nieuwe elementen te onderscheiden: een informatie- en communicatiestroom en faciliteiten met betrekking tot infrastructuur en logistiek. Vanuit een civielrechtelijk perspectief vormen deze vijf elementen gezamenlijk een logisch geheel. Dit lichten wij toe aan de hand van het Nederlands Burgerlijk Recht, waarbij art. 6:217 BW het startpunt is. Dit artikel ziet op de totstandkoming van overeenkomsten en vereist een aanbod en de aanvaarding daarvan. Daarvoor is een medium tussen koper en verkoper nodig, waarover de informatiestroom plaatsvindt. Dat kan mondeling zijn, maar ook via een elektronisch medium. Indien koper en verkoper tot een akkoord komen ontstaat een rechtsbetrekking tussen beide partijen op grond waarvan zij een prestatie moeten verrichten. Voor de verkoper kan dat de overdracht/levering van een goed zijn. Voor de koper betreft het doorgaans een wederprestatie in de vorm van een betaling. Beide prestaties vereisen wederom een kanaal waarover de prestaties kunnen worden verricht. Dit resulteert bijvoorbeeld in een goederenstroom en een geldstroom. In de tabel hiervoor is nog een categorie genoemd: faciliteiten met betrekking tot infrastructuur en logistiek. Deze categorie heeft betrekking op ondersteuning van de overige elementen en is wellicht het doorslaggevende element om *de facto* van 'faciliteren' te kunnen spreken. Door technische infrastructuur ter beschikking te stellen voor bijvoorbeeld het opnemen van bestellingen, standaardisering van <sup>42</sup> procedures, ondersteuning met retournaties, terugbetalingen en ruil, ontstaat een duidelijke en betrouwbare online handelsomgeving wat die handel faciliteert.

Uit de meest recente documenten van de GFV<sup>41</sup> blijkt dat men uiteindelijk lijkt te kiezen voor de als tweede door ons beschreven optie.

Het voorgestelde conceptartikel 5b van de Btw-uitvoeringsverordening kent drie artikelleden.<sup>42</sup> De systematiek is als volgt. Het eerste artikellid bepaalt dat de term faciliteren betekent:

‘that the electronic interface allows the customer and the underlying supplier to enter into contact resulting in a supply through that electronic interface.’<sup>43</sup>

Het gaat er dus om dat het platform contact tussen koper en verkoper mogelijk maakt, wat uiteindelijk tot een levering moet leiden ‘through that platform’. Uit het woord ‘through’ kan worden afgeleid dat het platform op enigerwijze betrokken moet zijn bij die levering. In veel gevallen zal het platform zelf niet betrokken zijn bij de feitelijke verzending, waardoor een strikte uitleg van deze bepaling niet voor de hand ligt, aangezien dit in zou gaan tegen het doel van de bepaling. Naar onze mening wordt op dit punt bedoeld dat het platform op zijn minst bekend moet zijn met de levering.

De tweede volzin kent een tegenbewijsregeling. Er is geen sprake van ‘facilitating through ...’ indien aan drie cumulatieve voorwaarden, zoals hiervoor genoemd, is voldaan. De tekst van de voorwaarden is daarbij nog enigszins aangepast. De tekst luidt nu:

- ‘a) he does not set directly or indirectly the general terms under which the supply is made;
- b) he is not directly or indirectly involved in the charging the customer;
- c) he is not directly or indirectly involved in the ordering or delivery of the goods.’

Wanneer we de gewijzigde tekst vergelijken met de oorspronkelijke tekst dan valt ons met name op dat de nieuwe tekst ruimer is. ‘Confirm’ (bevestigen) is namelijk beperkter dan ‘involved’. Het bevestigen valt onder het begrip ‘involved’, maar het platform kan ook op andere wijze betrokken (involved) zijn. Indien een belastingplichtige alleen betalingen verwerkt, alleen advertenties plaatst of alleen consumenten herleid naar een ander elektronische interface waar goederen worden aangeboden, is volgens de voorgestelde tekst art. 14a Btw-richtlijn niet van toepassing.

41. Group on the Future of VAT, VAT e-commerce package of 5 December 2017. Implementing provisions to be laid down in Council Implementing Regulation (EU) 2018/2011 (the VAT Implementing Regulation), Brussels 21 August 2018, taxud.c.1(2018)4836676 – EN, GFV No 072 REV 2, p. 5.

42. Group on the Future of VAT, VAT e-commerce package of 5 December 2017. Implementing provisions to be laid down in Council Implementing Regulation (EU) 2018/2011 (the VAT Implementing Regulation), Brussels 21 August 2018, taxud.c.1(2018)4836676 – EN, GFV No 072 REV 2, p. 5.

43. TAXUD.c.1(2018)4836676, p. 5.

Het tweede artikellid regelt drie uitzonderingsposities waarin art. 14bis Btw-richtlijn niet van toepassing is. Namelijk indien een belastingplichtige enkel voorziet in:

- the processing of payments in relation to the supply of goods; or
- the listing or advertising of the goods; or
- the re-directing or transferring of customers to other electronic interfaces where goods are offered for sale, without any further intervention in the supply.’<sup>44</sup>

Lid 3 bevat de in paragraaf 2 na de tabel aangestipte regeling op basis waarvan een platform onder voorwaarden niet verantwoordelijk is voor de btw.

Naar onze mening verdient de benadering die is gekozen niet de voorkeur. Wij nemen aan dat net als bij art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening onder het bepalen van de algemene voorwaarden ook de algemene voorwaarden voor het gebruik van het platform vallen. Platform B zoals door ons behandeld in onderdeel 3.3 valt dan ook onder art. 14bis Btw-richtlijn. Datzelfde lijkt ons te gelden voor betrokkenheid bij het bestellen van de goederen. Daarvan zal ook al snel sprake zijn wanneer de bestelling via het platform gaat. Alleen wanneer het platform slechts adverteert en niet meer doet dan dat, zal het buiten het toepassingsbereik van art. 14bis Btw-richtlijn vallen. Wij kunnen ons dan ook niet vinden in de benadering waar men in de EU thans voor lijkt te kiezen. Wij geven de voorkeur aan de eerste optie, waarbij dan naar onze mening aangesloten kan worden bij het tot stand komen van een rechtsbetrekking tussen leverancier en afnemer via het platform (in plaats van het gebruik van de nieuwe term ‘links’). Dit onder de voorwaarde dat het platform ook op enig moment de beschikking heeft over de betaling.

#### 4. MOMENT VAN VERSCHULDIGDHEID

Art. 66bis Btw-richtlijn kent een van de reguliere btw-regels afwijkende regeling voor wat betreft het moment van verschuldigdheid van de btw wanneer de fictie van art. 14bis Btw-richtlijn geldt.

Art. 66bis Btw-richtlijn bepaalt dat de btw verschuldigd wordt en het belastbare feit plaatsvindt op het moment waarop de betaling wordt aanvaard. Ten aanzien van platforms zal met name de situatie van vooruitbetaling zich voordoen. Een consument bestelt een product, betaalt deze en ontvangt later hetgeen hij of zij besteld heeft. Het kan ook zijn dat het platform de ontvangen betaling niet direct doorbetaalt aan de leverancier, maar dit pas doet wanneer de consument de ontvangst van het goed bevestigt. Met **43** invoering van art. 66bis Btw-richtlijn is het moment van verschuldigdheid voortaan in alle gevallen het moment waarop de betaling wordt aanvaard.

44. TAXUD.c.1(2018)4836676, p. 5-6.

Het begrip ‘aanvaarden’ wordt niet gedefinieerd in art. 66bis Btw-richtlijn. De vraag is of aanvaarden slechts ziet op het in bezit of in gebruik nemen<sup>45</sup> van een betaling of dat het moet gaan om het accepteren van een betaling. Een tweede vraag is of het moet gaan om de daadwerkelijke betaling of dat het gaat om het aanvaarden van een betalingsmethodiek. Aanvaarding is bovendien een verklaring of een uiting die in elke vorm kan plaatsvinden. Aanvaarding is immers vormvrij. De vraag is dus hoe de Belastingdienst het moment van aanvaarding kan vaststellen en controleren.

Naar onze mening ziet aanvaarding op de acceptatie van de betaling als tegenprestatie voor de levering van een goed en niet op het moment waarop het platform de betaling in bezit of in gebruik neemt. In zo’n geval wordt geen of onvoldoende rekening gehouden met de verschillende soorten platforms. Het platform is slechts een tussenschakel en neemt de betaling, naar onze mening, niet in bezit of in gebruik. Het is ons inziens wenselijker om het moment van aanvaarden uit te leggen als het moment waarop de consument het bestelproces heeft doorlopen, een koopovereenkomst tot stand is gekomen en de bestelbevestiging is verstuurd. Daarbij gaat het naar onze mening om de acceptatie dat op een bepaalde manier betaald wordt. Dat een consument in het bestelproces kan kiezen voor de betaalmethode AfterPay lijkt ons hier niet aan af te doen. Door het aanbieden van deze betaalmethode aanvaardt het platform dat een betaling achteraf gebeurt.

Op die manier bewerkstelligt art. 66bis Btw-richtlijn slechts één moment van aanvaarding van de betaling. Platforms zouden zonder de bepaling te maken krijgen met verschillende momenten waarop de btw-verschuldigheid ontstaat aangezien zij verschillende betaalmethodes hanteren. Zo ontstaat bij de betaalmethode iDeal, waarbij betaald wordt direct bij beëindiging van het bestelproces en daarmee sprake is van vooruitbetaling, op grond van art. 65 Btw-richtlijn de btw-verschuldigheid op het moment waarop de betaling wordt ontvangen. Echter, bij de betaalmethode AfterPay of Creditcard ontstaat op grond van art. 63 Btw-richtlijn de btw-verschuldigheid normaliter op het moment van de levering. Zonder invoering van art. 66bis Btw-richtlijn dient een platform per consument te kijken wanneer de btw-verschuldigheid ontstaat. Daarbij is het platform ook niet altijd op de hoogte van het moment waarop de levering wordt verricht. Zoals beschreven in onderdeel 3 is naar onze mening betrokkenheid bij de levering geen vereiste om te kunnen spreken van faciliteren. Mits op onze wijze geïnterpreteerd, bevordert art. 66bis Btw-richtlijn aldus de uitvoerbaarheid.

Uit de meest recente documentatie van de GFV blijkt dat men de volgende definitie van het begrip ‘aanvaarding van de betaling’ overweegt:

‘For the application of Article 66a [and 369n] of Directive 2006/112/EC, the time when the payment has been accepted means the time when the payment

45. Zie definitie aanvaarden in het Van Dale woordenboek.

confirmation or payment authorisation message or a commitment for payment from the customer has been received by or on behalf of the supplier. The actual payment of money shall not influence the time when the payment is accepted.'

Net als wij voorstellen sluit het begrip 'aanvaarding van de betaling' in deze definitie niet aan bij de daadwerkelijk ontvangst van het geld, maar bij het moment waarop de betaling wordt aanvaard door of namens de leverancier. Dat kan naar onze mening ook door het platform plaatsvinden. De aanvaarding komt tot uitdrukking in de betalingsbevestiging of het betalingsaanvaardingsbericht. Wij kunnen ons dan ook vinden in dit voorstel.<sup>46</sup>

Het feit dat art. 66bis Btw-richtlijn aansluit bij het moment van de aanvaarding van de betaling is naar onze mening nog een reden waarom alleen platforms die betrokken zijn bij de betaling onder het toepassingsbereik van art. 14bis Btw-richtlijn zouden moeten vallen. Wanneer de betaalfunctie ontbreekt weet een platform ook niet wanneer de betaling is aanvaard.

## 5. BOEKHOUDPLICHT VOOR PLATFORMS

Platforms worden verplicht een boekhouding bij te houden van transacties waarvoor zij de btw zijn verschuldigd op grond van art. 14bis Btw-richtlijn op basis van art. 242bis Btw-richtlijn. Er geldt een bewaarplicht van tien jaar.

Uit de meest recente documentatie van de GFV blijkt dat wanneer het platform aangifte doet op basis van de speciale regimes van art. 369b en 369m Btw-richtlijn hij de gegevens moet bewaren als bedoeld in art. 63c Btw-uitvoeringsverordening. Wanneer het platform op reguliere wijze aangifte doet moet hij de gegevens bewaren die in art. 242 Btw-richtlijn worden genoemd. Sowieso moeten de platforms de volgende gegevens bewaren op grond van een voorgestelde bepaling in de Btw-uitvoeringsverordening:

- a. gegevens van de leverancier: zijn naam, adres, elektronisch adres en/of website, btw-identificatienummer of nationaal belastingnummer en, indien beschikbaar, het rekeningnummer en/of virtuele accounts.
- 44** b. voor leveringen van goederen: omschrijving van de goederen, moment van levering, bestemming van de goederen, waarde van de leveringen.<sup>47</sup>

In Nederland is de bewaartermijn zeven jaar.<sup>48</sup> Art. 242bis Btw-richtlijn wijkt van deze reguliere bewaartermijn af. Een ondernemer moet zijn administratie

46. Group on the Future of VAT, VAT e-commerce package of 5 December 2017. Implementing provisions to be laid down in Council Implementing Regulation (EU) 2018/2011 (the VAT Implementing Regulation), Brussels 21 August 2018, taxud.c.1(2018)4836676 – EN, GFV No 072 REV 2, p. 7.

47. Group on the Future of VAT, VAT e-commerce package of 5 December 2017. Implementing provisions to be laid down in Council Implementing Regulation (EU) 2018/2011 (the VAT Implementing Regulation), Brussels 21 August 2018, taxud.c.1(2018)4836676 – EN, GFV No 072 REV 2, p. 8.

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

gedurende tien jaar, na afloop van het jaar waarin de levering plaatsvond, bewaren.<sup>49</sup> In de praktijk gaat dit tot problemen leiden. Het is immers niet eenvoudig om data van tien jaar oud toegankelijk te maken, laat staan terug te vinden.<sup>50</sup>

Wij vragen ons af of een verplichte bewaartermijn van tien jaar in alle gevallen nodig is voor een effectieve inning van btw. Wanneer een platform slechts transacties die belast zijn in Nederland faciliteert, kan dan een boekhoudplicht met een bewaartermijn van tien jaar worden geëist terwijl op grond van de Nederlandse wet een termijn van zeven jaar geldt? Indien een verplichte boekhouding nodig is voor een effectieve inning, dan gaat een bewaartermijn van tien jaar te ver in het geval een platform slechts faciliteert bij leveringen die belast zijn in Nederland of andere EU-lidstaten die een kortere bewaartermijn kennen. Binnen MOSS geldt de bewaartermijn van tien jaar op dit moment ook. Echter deze geldt pas indien de ondernemer zelf kiest voor MOSS. Doet hij op reguliere wijze aangifte dan geldt de boekhoudplicht en bewaartermijn van de EU-lidstaat waar zijn transacties belast zijn. Voor platforms geldt de boekhoudplicht en bewaartermijn van art. 242bis ongeacht of het platform gebruikmaakt van het systeem van OSS en ongeacht in welke lidstaten de leveringen die het platform faciliteert belast zijn.

Naar onze mening zorgt de bewaartermijn van tien jaar voor onnodige lasten voor platforms, wat ten koste gaat van de uitvoerbaarheid. Wij pleiten er daarom voor dat de bewaartermijn van de boekhoudplicht onder art. 242bis Btw-richtlijn afhankelijk wordt gemaakt van de wetgeving van de lidstaat van identificatie. Op deze manier wordt een efficiënt systeem gecreëerd voor de overheid, maar ook een uitvoerbaar systeem voor het platform.

## 6. BTW-VOLDOENING VIA CONSUMENT

Het is begrijpelijk dat men handelsplatforms verantwoordelijk wil maken voor de inning van btw, aangezien zij de data, software en middelen hebben om een geautomatiseerd belastingsysteem te implementeren. Echter, missen zij hiertoe een intrinsieke prikkel. Dit blijkt bijvoorbeeld uit het feit dat Amazon en AliExpress hebben aangegeven Australische consumenten te zullen geoblocken van hun internationale e-commerce websites, zodra in Australië een vergelijkbare platformfictie wordt ingevoerd (hetgeen reeds per 1 juli 2018 geschiedde).<sup>51</sup> De consequentie is dat Australische consumenten niet langer buitenlandse producten via deze platforms kunnen kopen en de platforms dus ook niet onder de Australische

49. J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merckx en P.J.B.G. Schrijver, *Btw en e-commerce, verkopen van goederen en diensten via het internet*, Kluwer, Deventer 2016, p. 52.

50. J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merckx en P.J.B.G. Schrijver, *Btw en e-commerce, verkopen van goederen en diensten via het internet*, Kluwer, Deventer 2016, p. 52.

51. Zhou, *The Guardian* 31 mei 2018; J. Hudson, *Committee Hansard*, Senate Economics Legislation Committee, 2017, p. 19–27; J. Coppel, *Inquiry Report: Collection Models for GST on Low Value Imported Goods*, 2017, p. 54.

platform-regeling vallen. Dit geeft aan dat de platformhouders kennelijk liever een deel van hun verkoopactiviteiten staken dan dat zij compliant willen zijn onder de nieuwe regeling.

Consumenten hebben wel een prikkel om btw te voldoen als zij anders de door hen gewenste producten niet kunnen kopen. Daarom moet er naar onze mening over worden nagedacht om de verantwoordelijkheid voor btw-aangifte in de toekomst bij consumenten neer te leggen.<sup>52</sup> Technologie kan hierbij helpen.<sup>53</sup> Zij moeten de mogelijkheid krijgen om op eenvoudige wijze zelf btw-aangifte te doen, bijvoorbeeld via een speciaal DigiD-portaal.

Gecertificeerde platforms krijgen daarnaast de mogelijkheid om via hun checkout, aangifte te doen namens hun klanten. Dat kan via een geautomatiseerd IT-systeem. De reden dat platforms van deze mogelijkheid gebruik willen maken is dat consumenten niet zelf aangifte willen doen. Daarom hebben platforms, die beschikken over deze functie, de voorkeur van de consument. Dit leidt ertoe dat de heffing alsnog (indirect) via platforms verloopt, maar op deze wijze hebben platforms een intrinsiek belang bij de regeling. De belastingafdracht wordt onderdeel van de service die het platform biedt ('Tax as a Service').

Als alternatief zouden banken en Payment Service Providers (PSP's) betrokken kunnen worden bij de btw-heffing. Dat kan via een split payment-systeem voor betalingen naar niet-Europese rekeningnummers.<sup>54</sup> Als een bank registreert dat vanaf een Nederlandse particuliere betaalrekening een overboeking naar een ondernemer buiten de EU of een ander EU-land plaatsvindt, brengt het 21% btw in rekening. Dit bedrag wordt overgemaakt naar de Belastingdienst. Dit kan in theorie volledig worden geautomatiseerd.

Het is hiervoor belangrijk dat een bank weet waar de eigenaar van de rekening woont om het juiste tarief toe te passen. De bank zou kunnen afgaan op de oorsprong van het gebruikte rekeningnummer, maar daarbij bestaat het **45** risico dat van bankrekeningen gebruik wordt gemaakt in landen met de meest gunstige btw-tarieven. Het hanteren van één btw-tarief op afstandsverkopen zou deze methode efficiënter en minder fraudegevoelig maken, maar de vraag is of dat wenselijk is vanuit het perspectief van de lidstaten.

## 7. CONCLUSIE

Nieuwe tijden vragen om nieuwe maatregelen. Het is begrijpelijk dat men binnen de EU de platforms verantwoordelijk wil maken voor de betaling van btw bij

52. Zie ook F. Heijmann, 'The changing role of Customs', 16 november 2018 aangeboden aan de Europese Commissie.

53. Zie ook Marie Lamensch and Mack Saraswat, 'From Clicks to Compliance: A Data Conduit to Collect VAT', *International VAT monitor* September/October 2017, p. 368-374.

54. Het IBAN-format bevat de landcode.



e-commerce in goederen. Dit om de btw-heffing efficiënt te laten verlopen. Echter, naar onze mening dient de toepassing van art. 14bis Btw-richtlijn beperkt te worden tot die platforms langs welke de rechtsbetrekking tussen leverancier en afnemer tot stand komt en die op enig moment de beschikking te hebben over de betaling. De benadering waarvoor thans lijkt te worden gekozen is naar onze mening te ruim en doet geen recht aan de positie die met name platforms die een marktplaatsmodel hanteren hebben. Zij worden mogelijk geconfronteerd met een wijziging in hun business-model met alle gevolgen van dien dan wel besluiten om geen goederen meer via hun platform aan te bieden aan EU-consumenten. Voor wat betreft het begrip ‘aanvaarding van de betaling’ dient naar onze mening aangesloten te worden bij het accepteren van het gekozen betaalmiddel. Hierdoor is altijd op hetzelfde moment btw verschuldigd en hangt dit niet af van de gekozen betaalmethode. In de invulling van het begrip ‘aanvaarding van de betaling’ zoals die volgt uit de meest recente documenten van de GFV kunnen wij ons dan ook goed vinden. De boekhoudplicht voor platforms van tien jaar, ongeacht of zij hebben gekozen voor (M)OSS of de OSS bij invoer, gaat naar onze mening te ver. Wij geven de EU-lidstaten in overweging aan te sluiten bij de bewaartermijn van de lidstaat van identificatie. Omdat bij platforms een intrinsieke prikkel ontbreekt om hun bedrijfsvoering dusdanig in te richten dat zij btw kunnen voldoen in de EU-lidstaten is het naar onze mening van belang te kijken naar een alternatieve methode om btw te heffen rechtstreeks bij de consument, bijvoorbeeld via het platform (tax as a service) of via de PSP.

## OVER DE AUTEURS

### **J.I.W. Lock**

J.I.W. Lock is student belastingrecht aan de Universiteit Leiden.

### **Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkk**

Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkk is hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Zij is ook partner bij Bureau Vaktechniek van BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V. te Tilburg.

### **A.D.M. Janssen**

A.D.M. Janssen is student belastingrecht aan de Universiteit Leiden.

### **Prof. dr. ir. R. Arendsen**

Prof. dr. ir. R. Arendsen is werkzaam als senior adviseur bij de OESO.