

## VAT in the Digital Age: verstrekkende stappen voor een vitaal btw-stelsel

Madeleine Merkkx, John Gruson, Naomie Verbaan en Bart van der Doef, datum 17-01-2023

Datum	17-01-2023
Auteur	Madeleine Merkkx, John Gruson, Naomie Verbaan en Bart van der Doef <sup>[1]</sup>
JCDI	JCDI:ADS685142:1
Vakgebied(en)	Belastingrecht algemeen (V)

Op 8 december 2022 heeft de Europese Commissie (de Commissie) de langverwachte wetgevingsvoorstellen gepubliceerd die onderdeel uitmaken van het VAT in the Digital Age-initiatief (ViDA). De Commissie heeft ViDA geïnitieerd om het EU-btw-stelsel te moderniseren en fraudebestendiger en bedrijfsvriendelijker te maken door gebruik te maken van de mogelijkheden die digitalisering ons heeft gebracht. De voorstellen zijn ook bedoeld om btw-gerelateerde problemen aan te pakken die het gevolg zijn van de ontwikkeling van de platformeconomie. ViDA vindt zijn oorsprong in het Actieplan voor billijke en eenvoudige belastingheffing ter ondersteuning van de herstelstrategie (COM(2020) 312 final) dat op 15 juli 2020 door de Commissie werd gepubliceerd.

De Commissie stelde in 2018 nog een grondige herziening van het btw-stelsel voor de grensoverschrijdende handel binnen de EU voor. Hierbij zouden de intracommunautaire levering en verwerving vervangen worden door één belastbaar feit: de intra-Unielevering. Deze intra-Unielevering zou belast zijn in het land van aankomst van de goederen, waarbij de btw of door de leverancier of door de afnemer moet worden voldaan, afhankelijk van de omstandigheden. Doelstelling is de btw-fraude in te perken en compliance gemakkelijker maken. De vereiste unanieme goedkeuring door de EU-lidstaten blijft voornamelijk uit, maar de ViDA-voorstellen kunnen ook dit voorstel ondersteunen. De kans is dus aanwezig dat het bij succesvolle implementatie van ViDA weer op tafel komt te liggen. Niet in de laatste plaats vanwege de volgens de Commissie positieve resultaten die voortkomen uit de per 1 juli 2021 ingevoerde e-commerceregels waarbij gebruikgemaakt kan worden van het One Stop Shop-systeem (OSS).

ViDA bestaat uit drie onderdelen die wij hierna zullen bespreken:

- 1 digitale realtimerapportage op basis van e-facturering,
- 2 wijzigingen op het gebied van de btw-behandeling van de platformeconomie, en
- 3 de invoering van het concept van één btw-registratie.

Het pakket voorstellen bestaat uit voorgestelde wijzigingen van de Btw-richtlijn (Proposal for a Council directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age, COM (2022) 701 final), de Btw-uitvoeringsverordening (Proposal for a Council Implementing regulation amending Implementing Regulation (EU) No. 282/2011 as regards information requirements for certain VAT schemes, COM (2022) 704 final) en Verordening (EU) nr. 904/2010 betreffende administratieve samenwerking (Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards the VAT administrative cooperation arrangements needed for the digital age, COM (2022) 703 final). De wetgevingsteksten gaan vergezeld van onder meer een impact assessment en een Questions and Answers-document (Q&A).

## Digitale realtime rapportage op basis van e-facturering

Het eerste onderdeel van het voorstel betreft de introductie van e-facturering en een digitale rapportageverplichting voor alle intracommunautaire B2B-leveringen en bepaalde diensten met ingang van 1 januari 2028. Met deze maatregelen beoogt de EU btw-fraude sneller te kunnen detecteren en te bestrijden. Daarnaast wordt met het voorstel gestreefd naar een EU-standaard voor dit soort verplichtingen teneinde verdere fragmentatie van dergelijke regelingen binnen de EU te voorkomen en de lasten voor het bedrijfsleven te verminderen.

### E-facturatie intracommunautaire handel

Met ingang van 1 januari 2028 zal het verplicht worden btw-facturen op elektronische wijze uit te reiken voor alle intracommunautaire leveringen en diensten die belast zijn in een EU-lidstaat waar de dienstverrichter niet is gevestigd (en waarbij de btw-heffing meestal zal zijn verlegd). Hiermee verheft de Europese Commissie e-facturatie tot nieuwe standaard. Voor de vereisten waaraan deze e-facturen moeten voldoen, wordt verwezen naar de standaard zoals deze is neergelegd in richtlijn 2014/55/EU alsmede de hieruit voortvloeiende Verordening 2017/1870. De e-factuur dient uiterlijk twee werkdagen na het verrichten van deze prestaties te worden uitgereikt. Ook is er geen aanvaarding meer nodig door de afnemer voor het ontvangen van een elektronische factuur (dit geldt al per 1 januari 2024). Vanaf 2024 is het voor de lidstaten wel al mogelijk een e-facturatiesysteem in te voeren zonder dat daar een derogatie van de Commissie voor nodig is. De belastingautoriteiten mogen geen ('pre-clearance') systeem invoeren waarbij de e-facturen aan goedkeuring zijn onderworpen voor deze worden verzonden aan de afnemer. Dit verbod geldt al per 1 januari 2024. Wel komt er een overgangsmaatregel voor lidstaten die al een dergelijk systeem kennen op basis van een verleende machtiging, zoals Italië. Zij kunnen tot invoering van het geharmoniseerde systeem per 1 januari 2028 hun huidige systeem blijven toepassen.

### Nieuwe digitale realtime rapportageverplichtingen

Naast de verplichte e-facturatie geldt een verplichte digitale rapportage voor dezelfde transacties, alsmede voor intracommunautaire verwervingen. De data die hierbij moet worden gerapporteerd valt samen met de informatie die thans verplicht op de factuur moet worden opgenomen. Deze factuurvereisten worden per 1 januari 2028 uitgebreid met: in geval van een creditnota het opeenvolgende nummer van de factuur die wordt gecorrigeerd, het IBAN-nummer van de leverancier/dienstverrichter waarop de betaling wordt ontvangen en de datum waarop de betaling moet worden ontvangen. Omdat de e-facturatie en rapportageverplichtingen voor een rapportage van (corrigerende) facturen op transactiebasis zullen zorgen, is het vanaf 2028 voor de btw niet meer toegestaan verzamelfacturen uit te reiken. Dit heeft met name impact op bedrijven die standaard met dergelijke facturen werken, terwijl dit er ook toe zal leiden dat er bij omvangrijke correcties per transactie een creditfactuur zal moeten worden uitgereikt (inclusief een verwijzing naar het nummer van de originele factuur).

Rapportage moet plaatsvinden binnen twee werkdagen na het uitreiken van de factuur, dan wel binnen twee werkdagen nadat deze uitgereikt had moeten worden. Deze verplichting zal gaan gelden voor alle intracommunautaire leveringen, overbrenging van eigen goederen en diensten die belast zijn in een andere EU-lidstaat dan waar de dienstverrichter is gevestigd. De data die moet worden gerapporteerd bestaat uit de factuurdatum, het opeenvolgende nummer van de factuur, het btw-nummer van de leverancier/dienstverrichter en afnemer, de hoeveelheid/aard en maatstaf van heffing van de prestatie, een eventueel verplichte verwijzing naar de originele factuur (bij creditnota's) alsmede het IBAN-nummer van de leverancier en de datum waarop moet worden betaald. In geval van overbrengingen van eigen goederen moet ook een rapportage plaatsvinden. In dat geval moet de waarde van de goederen worden gerapporteerd. Ook voor verwervingen geldt een rapportageverplichting. De leverancier zal verantwoordelijk zijn voor de rapportage bij intracommunautaire leveringen, terwijl deze plicht bij intracommunautaire verwervingen en verlegde prestaties aan de afnemer wordt opgelegd. In geval van intracommunautaire transacties rapporteert de leverancier dus over de intracommunautaire levering en de afnemer over de intracommunautaire verwerving. Bij diensten waarbij de btw-heffing is verlegd, rapporteert alleen de afnemer. Hierbij komt echter wel de vraag op of en in

hoeverre de afnemers zullen worden afgerekend op het laat of niet rapporteren van transacties waarvan de factuur nooit is ontvangen van de leverancier. En wordt hierbij rekening gehouden met gevallen waarin dergelijke omissies niet aan de belastingplichtige zijn te wijten, zoals een (tijdelijk) niet-werkend softwarepakket? Dit valt nog te bezien. Ook is het ons vooralsnog onduidelijk hoe rapportagetechnisch moet worden omgegaan met overbrengingen van eigen goederen die niet via de nieuw in te voeren vereenvoudiging worden gerapporteerd (zie hierna bij het onderdeel één btw-registratie). Is het voor de overbrengende belastingplichtige vereist om in zowel het land van vertrek als aankomst rapportage te doen van de vereiste data bij een dergelijke transactie, omdat sprake is van een fictieve intracommunautaire levering en verwerving? En is het door de gelijkstelling van overbrengingen met een levering onder bezwarende titel ook nodig dat ondernemers een elektronische (pro forma) factuur uitreiken aan zichzelf? En dient hierbij dan ook het eigen IBAN-nummer en de 'betaaldatum' te worden vermeld? Wij hopen dat dit wordt opgehelderd waarbij wordt bezien of op dit punt een meer praktische regeling kan worden ingevoerd. EU-lidstaten mogen in ieder geval voor transacties die onder dit geharmoniseerde digitale rapportagesysteem vallen geen additionele rapportageverplichtingen opleggen.

## **Afschaffing Opgaaf ICP**

Door de invoering van e-facturering met verplichte digitale rapportage zal de Opgaaf ICP per 1 januari 2028 worden afgeschaft. Voor die tijd zullen echter wel enkele wijzigingen plaatsvinden op dit punt. Door de uitbreiding van de verplichte verleggingsregeling (zie hierna bij onderdeel één btw-registratie) met ingang van 2025 dienen deze verlegde diensten vanaf 1 januari 2025 tevens in de Opgaaf ICP te worden gerapporteerd. Aan de andere kant vervalt met ingang van 1 januari 2025 de voorwaarde om in de Opgaaf ICP een overbrenging te rapporteren bij toepassing van de vereenvoudiging voor 'call-off voorraad'. Dit heeft alles te maken met het afschaffen van de vereenvoudiging zoals die thans bestaat (zie hierover verder hierna).

## **Verdere harmonisatie facturatie en rapportage binnenlandse handel**

Het voorstel bevat ook een verplichting voor EU-lidstaten om voor binnenlandse transacties de e-facturatie te aanvaarden volgens de EU-standaard. Vanaf 1 januari 2024 mogen belastingplichtigen dus altijd op basis van deze standaard facturen uitreiken. Het staat de EU-lidstaten echter vrij (maar zij zijn daartoe niet verplicht) voor deze transacties toe te staan dat facturen ook in een ander format mogen worden uitgereikt (op papier, als pdf, et cetera). Dit kan er aldus toe leiden dat op lidstaatniveau verschillen zullen ontstaan in de wijze waarop de factuur kan worden uitgereikt bijvoorbeeld als lidstaat A alleen de mogelijkheid geeft tot e-facturatie, terwijl lidstaat B toestaat dat voor dezelfde transacties van dit format mag worden afgeweken. Voor exportleveringen verwachten wij echter dat een dergelijke afwijking van de elektronische standaard breder zal worden doorgevoerd. Alleen al vanwege de praktische onmogelijkheid buiten de EU gevestigde afnemers te verplichten dergelijke facturen te ontvangen en dat er wellicht een pdf-kopie van de commerciële factuur nodig blijkt voor de douaneformaliteiten in het niet-EU-land van aankomst.

Ook voor realtime rapportageverplichtingen voor dit soort transacties is het aan de lidstaten om te bepalen of zij dit willen invoeren. Als zij dit doen moet dat wel via het EU-format (op transactiebasis en binnen twee werkdagen nadat de factuur is uitgereikt), waarbij de transmissie van data via het EU-format voor e-facturen in ieder geval moet worden toegestaan. EU-lidstaten kunnen echter ook transmissie van data van e-facturen van een ander format toestaan.

## **Introductie Central VIES**

Door vervanging van de Opgaaf ICP en bijbehorende verplichtingen vanaf 2028, zal ook de manier waarop de Belastingdiensten hun controle- en handhavingspraktijk inrichten veranderen. Door de enorme hoeveelheden aan elektronische facturen en transactionele data die de autoriteiten zullen ontvangen, dienen er meer gegevens doorlopend te worden uitgewisseld en gecontroleerd om intracommunautaire fraude zo spoedig als mogelijk op te sporen en te bestrijden. Om dit te bewerkstelligen, stelt de Europese Commissie een wijziging voor van de Verordening die zorgt voor de invoering van een centraal systeem voor de verplichte uitwisseling

van btw-informatie (Central VIES) per 1 januari 2028. Andere lidstaten zouden hiermee in staat moeten worden gesteld deze data te raadplegen op een 'need-to-know basis' en gezamenlijk zo snel mogelijk frauduleuze ketens te ontmantelen. Om dit systeem goed te laten werken, blijkt wel dat de lidstaten ook verplicht worden de van hun afkomstige btw-identificatiegegevens intensiever te onderhouden. Data wordt in het VIES-systeem voor vijf jaar bewaard. De VIES-database zoals we die nu kennen zal tussen 2028 en 2030 worden uitgefaseerd.

### **Een soepele implementatie en gevolgen voor ondernemers?**

Op dit moment hebben twaalf EU-landen een bepaalde vorm van digital reporting ingevoerd. Daarnaast zijn er landen, zoals Frankrijk en Duitsland, die van plan zijn dit in te voeren. Wij verwachten dan ook dat de nodige discussies zullen ontstaan tussen EU-lidstaten gedurende de beraadslagingen in de Raad met mogelijk aanpassingen van het voorstel tot gevolg. In ieder geval zullen de EU-lidstaten die al een bestaand systeem hebben dit moeten herijken voor zover hun systeem niet in lijn is met de EU-standaard. Landen die digital reporting nog moeten invoeren, kunnen al rekening houden met de EU-standaard. Voor ondernemers is harmonisatie een uitkomst, omdat zij thans gehouden zijn aan verschillende verplichtingen in EU-lidstaten te voldoen. Wel vinden wij de termijn van het uitreiken van facturen binnen twee werkdagen erg kort en vragen we ons af of dit haalbaar is voor alle ondernemers. Het is te hopen dat EU-lidstaten in de beraadslaging niet te veel opties gaan toevoegen die afdoen aan de harmonisatie, zoals destijds bij de standaard-btw-aangifte het geval was. Dat zou potentieel ook afbreuk doen aan de inzet van de digitale rapportages als middel in de strijd tegen btw-fraude.

### **Wijzigingen op het gebied van de btw-behandeling van de platformeconomie**

Met het onderdeel platformeconomie worden nieuwe regels voorgesteld die zien op de btw-behandeling van transacties binnen de deeleconomie, maar hun werking is breder (vandaar de term platformeconomie). De twee belangrijkste voorgestelde maatregelen bestaan uit de introductie van een platformfictie voor bepaalde sectoren van de deeleconomie en een verduidelijking van hoe de diensten van het platform moeten worden belast. Daarnaast worden ook de sinds 1 juli 2021 bestaande platformfictie en informatieverplichtingen voor platformen uitgebreid.

#### **Introductie platformfictie voor verhuur van accommodatie en personenvervoer**

De Europese Commissie stelt voor dat een platformfictie, zoals we die kennen uit de nieuwe e-commerce-regels van 1 juli 2021, wordt geïntroduceerd voor bepaalde sectoren van de platformeconomie. Het gaat om de kortdurende verhuur van accommodatie en personenvervoer. Beide vormen qua opbrengst na e-commerce de grootste sectoren van de platformeconomie. De platformfictie houdt in dat het platform in plaats van de onderliggende dienstverrichter verantwoordelijk is voor de voldoening van de btw op de transactie met de afnemer doordat de onderliggende dienstverrichter geacht wordt de dienst te verrichten aan het platform en het platform vervolgens aan de afnemer.

De voorgestelde platformfictie geldt alleen indien de achterliggende dienstverrichter in een van de volgende categorieën valt: i) een niet in de EU gevestigde persoon die ook niet voor de btw is geregistreerd in de EU, ii) een niet-belastingplichtige, iii) een belastingplichtige die alleen goederen levert of diensten verricht waarvoor de btw niet aftrekbaar is, iv) een niet-belastingplichtige rechtspersoon, v) een belastingplichtige die de landbouwregeling toepast en vi) een belastingplichtige die de bijzondere regeling voor kleine ondernemers toepast. Kortom, personen die (meestal) niet voor de btw zijn geregistreerd.

De transactie van de onderliggende dienstverrichter aan het platform vormt een vrijgestelde prestatie zonder recht op aftrek van voorbelasting. De transactie van het platform aan de afnemer zal in principe een belaste prestatie vormen. Voor de verhuur van accommodatie wordt een nieuwe bepaling voorgesteld waarin wordt aangegeven dat verhuur van maximaal 45 dagen met of zonder de verstrekking van aanvullend dienstbetoon

moet worden aangemerkt als verhuur met een zelfde functie als de hotelsector. Daardoor zal deze kortdurende verhuur, als uitzondering op de verhuurvrijstelling, belast zijn met btw.

Wat ons opvalt, is dat een definitie van kortdurende verhuur in de platformfictie zelf ontbreekt. Daardoor is het onduidelijk of hiervoor net als bij de verhuurvrijstelling een termijn van maximaal 45 dagen geldt. Het is naar onze mening van belang dat hierover duidelijkheid komt in juridisch bindende regelgeving (dus niet via explanatory notes), zodat platformen weten in welke gevallen zij verantwoordelijk zijn voor de voldoening van de btw op transacties van anderen. De transactie waarvoor het platform bij fictie de ondernemer is die de dienst verricht, telt voor het platform niet mee voor het aftrekrecht, ongeacht of de dienst is vrijgesteld of belast.

Voor wat betreft de invulling van het begrip faciliteren sluit de voorgestelde regeling aan bij de invulling van dit begrip bij de bestaande platformfictie. Wij verwijzen op dit punt daarom naar het artikel van A.D.M. Janssen en M.M.W.D. Merckx, 'Nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021 en de btw-positie van platforms', *BTW-bulletin* 2021/9. Wat ons wel opvalt, is dat de bepaling op grond waarvan het platform verantwoordelijk is voor ten onrechte niet voldane btw anders is geformuleerd. Binnen de e-commerceregels is het platform niet verantwoordelijk voor additioneel te betalen btw indien het onjuiste informatie heeft ontvangen en niet wist of had kunnen weten dat die informatie onjuist is. Binnen de voorgestelde bepaling voor kortdurende verhuur van accommodatie en personenvervoer gaat het om de situatie dat het platform op basis van onjuiste informatie ten onrechte heeft aangenomen dat de platformfictie niet van toepassing is. Het platform kan dan niet alsnog verantwoordelijk gehouden worden voor de voldoening van btw. In geval het platform wel terecht de fictie heeft toegepast, maar te weinig btw heeft voldaan lijkt er dus geen enkele mate van bescherming te zijn.

Het is bijzonder, en wellicht zelfs baanbrekend, te noemen dat het voorstel - indien aangenomen - ertoe leidt dat transacties belast zullen zijn met btw, zonder dat de btw op gemaakte kosten aftrekbaar is. De reden hiervoor is naar onze mening met name gelegen in de directe concurrentie tussen aanbieders van diensten via de platformen en traditionele sectoren, zoals de hotel- en transportsector. Dit rechtvaardigt kennelijk in de ogen van de Commissie deze stap. Daarnaast zorgt de platformfictie ervoor dat de onderliggende dienstverrichters, vaak partijen met een beperkte omzet die weinig kennis en middelen hebben om aan hun fiscale verplichtingen te voldoen, worden ontheven van die verplichtingen. Ook kan het voor Belastingdiensten gemakkelijker zijn de btw te heffen via het platform. Uit jurisprudentie (HvJ 14 december 2017, C-305/16 (*Avon Cosmetics*), ECLI:EU:C:2017:970) leiden wij af dat een regeling waarbij heffing plaatsvindt zonder dat aftrek van voorbelasting bestaat in ieder geval niet bezwaarlijk is als geopteerd kan worden voor de reguliere regels. Dat is niet in alle genoemde gevallen mogelijk. Wij vragen ons daarom af of de regeling op alle fronten acceptabel is. We verwachten wel dat de platformfictie door lidstaten zal worden aangenomen. De Commissie stelt namelijk € 24-66 miljard aan additionele btw-opbrengsten voor de EU-lidstaten in het vooruitzicht.

## **Uitbreiding platformfictie en informatieverplichtingen**

Naast de introductie van een nieuwe platformfictie, wordt de bestaande platformfictie uit 2021 uitgebreid. Platformen worden volgens het voorstel per 1 januari 2025 ook verantwoordelijk voor de voldoening van btw in de onderstaande situaties:

- 1 B2C-leveringen van goederen binnen de EU door in de EU gevestigde leveranciers (sinds 2021 geldt de platformfictie al voor dergelijke leveringen van buiten de EU gevestigde leveranciers).
- 2 Alle B2B-leveringen die via het platform plaatsvinden.
- 3 De overbrengingen van eigen goederen die worden gefaciliteerd door het platform. Het platform is niet verantwoordelijk voor het aangeven van de overbrengingen indien het gaat om investeringsgoederen of goederen waarvoor er geen volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat in de EU-lidstaat van aankomst.

Als het platform in één EU-lidstaat is gevestigd en alleen leveringen van goederen in die EU-lidstaat (binnenlandse leveringen) faciliteert dan geldt de platformfictie niet.

Het voorstel van de uitbreiding van de platformfictie volgt op de door de Europese Commissie en EU-lidstaten als succesvol beschouwde implementatie van de e-commerceregels in 2021 (zie ook Annex 6 bij het impact assessment). Onzes inziens is dat een voorbode op de uitbreiding van de hiervoor genoemde platformfictie binnen de deeleconomie indien de nu voorgestelde fictie succesvol blijkt te zijn. De doelstelling van de uitbreiding van de platformfictie betreft een lastenverlichting voor SMEs en een gelijke behandeling van binnen en buiten de EU gevestigde leveranciers. Naar onze mening geldt bij B2B-transacties een andere belangenafweging dan bij B2C-transacties. Zo gaat het bij B2C-leveringen om kleinere bedragen dan bij B2B-leveringen en naar onze verwachting ook vaker om kleinere leveranciers. Door de uitbreiding van de regels zullen ook platformen die thans niet onder de platformfictie vallen binnen de reikwijdte van deze regeling komen. Wij hadden toch wel wat meer achtergrondinformatie verwacht over waarom deze stap wordt gezet in de toelichting op het voorstel, maar ook in het impact assessment.

Platformen worden volgens het voorstel vanaf 1 januari 2025 ook verplicht de invoerregeling toe te passen. Dit betekent dat zij bij verkopen van goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 altijd verantwoordelijk worden voor de voldoening van btw. Nu kan het zo zijn dat de consument invoer-btw betaalt in plaats van btw aan het platform of de onderliggende leverancier. Over een nadere uitleg van de invoerregeling verwijzen wij naar A.D.M. Janssen en M.M.W.D. Merckx, 'Nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3. Platformen die de invoerregeling verplicht moeten gebruiken, kunnen hiervan niet worden uitgesloten. Voldoen zij bij voortdurend niet aan hun verplichtingen dan moet de EU-lidstaat andere maatregelen treffen dan uitsluiting. In ieder geval kunnen zij dan uitgesloten worden van de andere regelingen binnen de OSS, waaronder ook de nieuwe regeling voor overbrengingen (zie hierna bij het onderdeel 'één btw-registratie'). Ook bevat het voorstel andere wijzigingen op het gebied van de e-commerceregels die per 1 juli 2021 zijn geïntroduceerd. Het valt buiten het bestek van dit artikel daar uitgebreid op in te gaan. Eén punt willen wij niet onvermeld laten. Het feit dat iets wordt gedaan aan de fraude met I-OSS-nummers door een koppeling te maken met het zendingsnummer.

Ook de regeling op basis waarvan platformen informatie moeten verzamelen en op verzoek moeten verstrekken aan de EU-lidstaten wordt volgens het voorstel uitgebreid. Platformen die de kortdurende verhuur van accommodatie en personenvervoersdiensten faciliteren die niet binnen het bereik van de fictie vallen (zie hiervoor), zijn verplicht informatie te verzamelen over deze diensten en deze op verzoek van de Belastingdienst te verstrekken. De informatie moet gedurende tien jaar worden bewaard. De uitbreiding heeft betrekking op B2B- en B2C-transacties waarbij de consument zich niet in de EU bevindt. Thans moet reeds informatie over B2C-transacties aan afnemers binnen de EU worden verzameld en op verzoek worden verstrekt. Het opvragen van de informatie loopt volgens het voorstel via de eigen EU-lidstaat (de lidstaat waar het platform voor de btw is geregistreerd) en hierbij mag door het platform gebruikgemaakt worden van een standaardformulier. Lidstaten moeten dit accepteren. Wat onzes inziens wel jammer is, is dat niets gedaan wordt aan het feit dat het platform nog steeds 27 verzoeken om informatie van 27 EU-lidstaten kan ontvangen, zij het dan via de eigen EU-lidstaat. Het is naar onze mening aan te bevelen dat platformen de informatie verstrekken aan hun eigen EU-lidstaat die deze dan automatisch uitwisselt met de EU-lidstaat waar de prestatie belastbaar is, vergelijkbaar met de regelgeving onder DAC7 (Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *PbEU* L 104, 25.3.2021, p. 1-26).

### **Verduidelijking plaats-van-dienstregels voor faciliteringsdiensten**

Naast de voorgestelde platformficties wordt ook verduidelijkt hoe de diensten van het platform moeten worden geduid voor toepassing van de plaats-van-dienstregels. De vraag is namelijk of dergelijke diensten moeten worden gezien als bemiddelingsdiensten of als elektronische diensten. Voor B2C-diensten wordt voorgesteld de diensten als bemiddelingsdiensten te zien. Deze diensten zijn dan belast in het land waar de onderliggende transactie belast is.

### **Eén btw-registratie in de gehele EU**

In het hiervoor genoemde Actieplan merkte de Europese Commissie al op dat ondernemers ook na de invoering van de nieuwe btw-e-commerceregels in sommige gevallen verplicht zijn zich voor de btw te registreren in EU-lidstaten waar zij niet gevestigd zijn. Hierbij kan gedacht worden aan ondernemers die voorraad aanhouden in diverse lidstaten. Hun binnenlandse verkopen en overbrengingen van eigen goederen kunnen nopen tot extra btw-registraties. Deze leiden tot additionele administratieve lasten en kosten. Met de huidige voorstellen wil de Commissie de noodzaak van meerdere btw-registraties in de EU vermijden/beperken door uit te gaan van het principe van een 'Eén btw-registratie'. Het gaat dan om de verbetering en uitbreiding van de huidige (I)OSS-systemen en de btw-verleggingsregeling. Hierdoor zouden ondernemers, en met name SMEs, over een periode van tien jaar naar schatting circa € 8,7 miljard aan registratie- en administratiekosten kunnen besparen.

## **Uitbreiding OSS**

Uit de evaluatie van het One Stop Shop-systeem voor e-commerceondernemingen (Annex 6 bij het impact assesment) blijkt dat de eerste resultaten positief zijn. Dit wordt ook beaamd door de lidstaten (zie Council conclusions on the implementation of the VAT e-commerce package, ST 7104/22 van 15 maart 2022). De Commissie stelt daarom voor de bestaande Unieregeling van de OSS met ingang van 1 januari 2025 uit te breiden om zodoende het aantal verplichte btw-registraties terug te dringen. De volgende leveringen aan een niet-belastingplichtige (hiertoe behoren ook de belastingplichtigen die geen intracommunautaire verwervingen hoeven aan te geven, bijvoorbeeld omdat zij uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten en voor niet meer dan € 10.000 aan goederen hebben verworven in het voorgaande en lopende kalenderjaar) komen per 1 januari 2025 binnen het bereik van de OSS:

- 1 Binnenlandse goederenleveringen (thans mogen alleen platformen die onder de platformfictie vallen deze leveringen aangeven via de OSS).
- 2 Installatie- en montageleveringen.
- 3 Leveringen aan boord van schepen, vliegtuigen en treinen tijdens een in de EU verricht gedeelte van passagiersvervoer.
- 4 Leveringen van gas, elektriciteit, warmte en koude.

Daarnaast valt ook de levering van goederen onder de margeregeling aan een andere ondernemer volgens het voorstel onder de OSS per 1 januari 2025.

De OSS kan niet worden toegepast op deze leveringen indien de leverancier in de EU-lidstaat waar de levering belast is voor de btw is geregistreerd. De afstandsverkopenregeling wordt van toepassing op de leveringen van tweedehands goederen, kunstvoorwerpen en voorwerpen voor verzamelingen of antiques die worden geleverd onder de margeregeling. Ook deze leveringen kunnen aangegeven worden via de OSS indien aan de voorwaarden daarvoor is voldaan.

Een eerder overwogen afschaffing van het drempelbedrag van € 150 binnen de I-OSS of verplichtstelling van de I-OSS voor alle ondernemers blijft voorlopig uit. Mogelijke verdere wijzigingen ter verbetering van de btw-inning bij afstandsverkopen van goederen uit derde landen zullen worden overwogen als onderdeel van de lopende herziening van het Douanewetboek van de Unie.

## **Overbrenging van eigen goederen**

De Commissie komt ook met een voorstel voor de hiervoor genoemde overbrenging van eigen goederen. Thans leidt de overbrenging van eigen goederen door een ondernemer van de ene lidstaat naar de andere namelijk tot een fictieve intracommunautaire levering in de lidstaat van vertrek en een fictieve intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst. Dit heeft tot gevolg dat de ondernemer zich voor btw-doeleinden moet registreren in beide EU-lidstaten, waarbij met name de btw-registratie in het land van

aankomst tot additionele administratieve lasten leidt. Op grond van de voorstellen is deze registratie vanaf 1 januari 2025 niet meer nodig. De overbrengingen kunnen maandelijks worden aangegeven via een bijzondere regeling binnen de OSS. Uitzonderingen hierop vormen de overbrengingen van investeringsgoederen en goederen die geen volledig recht op btw-af trek geven in de lidstaat waar de intracommunautaire verwerving plaatsvindt. Deze vallen niet onder het bereik van de OSS. De fictieve intracommunautaire verwervingen wegens overbrengingen die in het kader van de OSS worden aangegeven, zijn vrijgesteld met recht op aftrek/belast tegen het nultarief in de lidstaat van aankomst.

De per 1 januari 2020 geldende vereenvoudigingsregeling voor call-off stock komt met ingang van 1 januari 2026 definitief te vervallen. Vóór deze datum geldt al een overgangperiode, waarbij alleen overbrengingen die uiterlijk op 31 december 2024 hebben plaatsgevonden nog onder de regeling vallen. Vervolgens mogen tot en met 31 december 2025 - in verband met de één-jaar-periode binnen de regeling - nog goederen vanuit de voorraad aan de afnemer worden geleverd onder de vereenvoudiging. Bij call-off stock houdt een ondernemer voorraad aan in een andere lidstaat op afroep van een hem bekende afnemer. Deze regeling (zie hierover O.L. Mobach, '2020 EU quick fixes: nieuwe regeling voor voorraad op afroep', *BTW-bulletin* 2019/40) is niet meer nodig, omdat overbrengingen van eigen goederen volgens de voorgestelde wijzigingen kunnen worden aangegeven via de OSS.

## Verplichte verlegging

Momenteel bestaat er een facultatieve verleggingsregeling voor EU-lidstaten voor gevallen waarin een ondernemer een levering of dienst verricht aan een andere ondernemer (B2B) in een lidstaat waarin deze eerste ondernemer niet gevestigd is. Het gaat hier om andere gevallen dan die waarin de B2B-hoofdrege l, de vereenvoudigde ABC-regeling of de levering van gas, elektriciteit, warmte en koude van toepassing is. In die drie gevallen is verlegging thans namelijk al verplicht. De Commissie stelt een verplichte verleggingsregeling voor vanaf 1 januari 2025 in het geval van binnenlandse B2B-leveringen van goederen en diensten, waarbij de leverancier/dienstverrichter niet gevestigd is in de lidstaat waar de prestatie belast is, maar de afnemer daar wel een btw-registratie heeft. Dit voorkomt een verplichte btw-registratie voor de leverancier. Voor controledoelinden moeten dergelijke transacties worden gerapporteerd in de Opgaaf ICP en vanaf 2028 in de hiervoor besproken digitale rapportage. De verleggingsregeling is niet van toepassing indien goederen worden geleverd onder de margeregeling. Dat is logisch omdat de leverancier anders zijn marge moet prijsgeven.

Wij verwachten dat het ruimere toepassingsbereik van de OSS en de verleggingsregeling de administratieve lasten en nalevingskosten van ondernemers zulken verlagen. Wel merken we op dat de OSS ook zijn beperkingen kent. Zo kan de voorbelasting niet in aftrek worden gebracht via de OSS. Ook is voor het bepalen van de belastingpositie in een andere lidstaat nog steeds kennis nodig van de lokale btw-regelgeving. Bepaalde (administratieve) lasten en nalevingskosten zullen dus hoger blijven bij grensoverschrijdende handel ten opzichte van binnenlandse handel.

## Tot slot

Tussen 8 december 2022 en 13 februari 2023 heeft de Europese Commissie het ViDA-voorstel opengesteld voor publieke consultatie. De in die periode opgehaalde feedback zal worden gebruikt bij de bespreking van de wetgevingsvoorstellen door de Raad, het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité. De vereiste unanieme goedkeuring van het ViDA-voorstel door alle EU-lidstaten zal tijd vergen, maar de voorgestelde tijdlijn lijkt realistisch voor lidstaten om de verstrekkende wijzigingen in hun nationale wetgeving door te voeren en om processen en systemen aan te passen. Daarnaast stelt het ondernemers in staat voorbereidingen te treffen om zaken te doen in het digitale tijdperk. De eerste schreden naar een door technologie geholpen vitaal btw-systeem zijn met dit voorstel gezet.

---

## Voetnoten



[1] Madeleine Merx is hoogleraar indirecte belastingen aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en partner bij het Bureau Vaktechniek van BDO Accountancy, Tax & Legal B.V. in Tilburg. John Gruson en Bart van der Doef zijn werkzaam als btw-adviseur bij Deloitte Belastingadviseurs B.V. John Gruson is tevens verbonden als docent en onderzoeker aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Naomie Verbaan is werkzaam bij de Belastingdienst te Den Haag en schrijft dit artikel op persoonlijke titel.