

# De handel in tweedehands goederen en de nieuwe e-commerce regels in de btw

Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx, datum 22-11-2021

**Datum**

22-11-2021

**Auteur**

Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx<sup>[1]</sup>

**Folio weergave**

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

**JCDI**

JCDI:ADS491369:1

**Vakgebied(en)**

Omzetbelasting / Algemeen  
Omzetbelasting / Belastingplichtige en -schuldige  
Omzetbelasting / Bijzondere OB-regelingen  
Omzetbelasting / Intracommunautaire transactie  
Omzetbelasting / Tarief  
Omzetbelasting / Plaats van levering en dienst

In dit artikel onderzoekt de auteur de samenloop tussen de nieuwe btw-regels voor platforms die faciliteren bij e-commerce transacties en de margeregeling. De auteur concludeert dat de samenloop tot ongewenste resultaten leidt en doet voorstellen tot aanpassing.

## 1 Inleiding

De btw kent speciale regels voor tweedehandsgoederen. De margeregeling beoogt cumulatie van btw tegen te gaan wanneer goederen terugkeren van de consumptieve naar de productieve sfeer. De regels die gelden binnen de internationale handel, zoals regels rondom intracommunautaire leveringen en verwervingen en EU-afstandsverkoop, gelden niet voor goederen die onder de margeregeling worden verkocht. Toch hebben de nieuwe regels voor e-commerce gevolgen voor verkopen van tweedehandsgoederen in internationaal verband. Die gevolgen zijn ook nog eens ongewenst. Ik heb de indruk dat deze gevolgen niet zijn overzien bij het opstellen van de nieuwe regels en ik acht een wijziging van de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 gewenst. Dit mede in het licht van de ambitie om te komen tot een circulaire economie<sup>[2]</sup> gaat toenemen, ook in internationaal verband. De btw-regels zouden die handel niet mogen belemmeren of concurrentievervalsingen moeten veroorzaken. In dit artikel worden allereerst de regels voor de handel in tweedehandsgoederen besproken (onderdeel 2). Vervolgens komen de nieuwe btw-regels voor e-commerce aan bod (onderdeel 3). Ik beperk me daarbij tot de wijzigingen voor verkopen binnen de EU, omdat de margeregeling niet van toepassing is op goederen die ingevoerd moeten worden. In onderdeel 4 onderzoek ik vervolgens de gevolgen van de nieuwe e-commerce regels op de verkopen van tweedehandsgoederen om vervolgens af te sluiten met een conclusie (onderdeel 5).

## 2 De margeregeling voor tweedehandsgoederen

Bij de verkoop van tweedehandsgoederen kan de margeregeling van toepassing zijn. Het doel van de margeregeling is het voorkomen van cumulatie van btw wanneer producten van de consumptieve sfeer terugkeren naar de productieve sfeer en het voorkomen van concurrentievervalsingen.<sup>[3]</sup> Wanneer een product is gekocht door een consument drukt op het product btw. De consument kan de btw immers niet in aftrek brengen. Wanneer de consument het product verkoopt aan een ondernemer dan drukt op het product nog een deel van de oorspronkelijke btw. Moet de ondernemer dan weer btw over de volledige verkoopprijs berekenen dan wordt opnieuw over het resterende deel van de oorspronkelijke prijs en de daarin begrepen btw, btw geheven. Binnen de margeregeling wordt deze cumulatie voorkomen door btw te berekenen over de marge (verschil tussen in- en verkoopprijs). De verschuldigde btw mag niet op de factuur worden vermeld en is voor de afnemer niet aftrekbaar.<sup>[4]</sup> Het is mogelijk om ervoor te kiezen de margeregeling niet toe te passen. Dat kan interessant zijn als de afnemer recht op aftrek heeft.

De margeregeling kan alleen worden toegepast door een ondernemer die kan worden aangemerkt als wederverkoper. Dit begrip is opgenomen in art. 2a sub k Wet OB 1968 en als volgt gedefinieerd: 'de ondernemer wiens activiteiten geheel of ten dele bestaan uit de wederverkoop van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten'. De regeling is niet alleen van toepassing als regelmatig dergelijke verkopen plaatsvinden, maar ook bij incidentele verkopen.<sup>[5]</sup> De wederverkoop moet wel behoren tot de normale bedrijfsuitoefening van de ondernemer.<sup>[6]</sup> De margeregeling geldt voor gebruikte goederen. Dat zijn volgens art. 2a sub l Wet OB 1968 roerende lichamelijke zaken die, in de staat waarin zij verkeren of na herstelling, opnieuw kunnen worden gebruikt. De margeregeling is alleen van toepassing op goederen die zijn ingekocht van andere dan ondernemers, ondernemers die de vrijstelling voor kleine ondernemers van art. 25 Wet OB 1968 toepassen, ondernemers die de goederen leveren onder toepassing van art. 11 lid 1 sub r Wet OB 1968 (vrijstelling voor de levering van roerende zaken die uitsluitend voor vrijgestelde prestaties zijn gebruikt) of andere wederverkopers. Alleen in die gevallen wordt het goed zonder btw aan de wederverkoper geleverd en zit er voor hem niet-aftrekbare btw in de inkoopprijs begrepen. In beginsel wordt de marge per goed berekend. Voor bepaalde goederen geldt de globalisatieregeling van art. 28d Wet OB 1968. De marge wordt dan niet per goed, maar per tijdvak berekend. De ondernemer voldoet ieder kwartaal btw uit het verschil tussen de verkoopprijs van de goederen die onder de margeregeling vallen die in dat tijdvak zijn verkocht en de inkoopprijs van goederen die de ondernemer heeft ingekocht in dat tijdvak en die voor toepassing van de margeregeling in aanmerking komen. Een negatieve marge kan worden doorgeschoven naar een volgend tijdvak. Aan het einde van het jaar wordt de marge voor het gehele jaar berekend. Dat kan leiden tot een teruggaaf van btw, bijvoorbeeld als gedurende het eerste tot en met het derde kwartaal de marge positief is, maar in het vierde kwartaal negatief. Een eventuele negatieve jaarmarge wordt bij beschikking vastgesteld en kan worden verrekend met een toekomstige positieve jaarmarge.

### 3 De nieuwe e-commerceregels

Sinds 1 juli 2021 gelden nieuwe btw-regels voor e-commerce. De nieuwe regels betreffen zowel goederen die van buiten de EU naar een EU-consument worden verzonden of vervoerd als EU-afstandsverkopen. Daarnaast geldt een platformfictie die ook van toepassing is op bepaalde lokale leveringen. In deze bijdrage beperk ik mij tot de regels voor EU-afstandsverkopen en de platformfictie. Wanneer goederen afkomstig zijn van buiten de EU en dus nog moeten worden ingevoerd, is de margeregeling niet van toepassing.

Van een EU (of intracommunautaire) afstandsverkoop is per 1 juli 2021 sprake indien aan de volgende voorwaarden is voldaan (art. 2a sub w Wet OB 1968):

- Het gaat om de levering van goederen.
- De goederen worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier, inclusief de situatie waarin de leverancier indirect tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen. De vervoerseis is nader ingevuld in art. 5bis Btw-uitvoeringsverordening.
- Het vervoer vindt plaats van de ene naar de andere EU-lidstaat.
- De afnemer is een ondernemer of een rechtspersoon, andere dan ondernemer, van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen krachtens art. 1a lid 2, niet aan de belasting zijn onderworpen, of enige andere niet-ondernemer, waaronder dus particulieren.
- De goederen zijn geen nieuwe vervoermiddelen, noch goederen, geleverd na montage of installatie, door of voor rekening van de leverancier, met of zonder beproeven van de geïnstalleerde of gemonteerde goederen.

Per 1 juli 2021 zijn de drempelbedragen binnen de afstandsverkopenregeling komen te vervallen en is de vervoerseis verruimd. Afstandsverkopen zijn belast in het land van aankomst van de goederen, art. 5a lid 1 Wet OB 1968. Art. 5a lid 2 Wet OB 1968 bepaalt dat dit niet geldt voor leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die aan de btw zijn onderworpen overeenkomstig de margeregeling. De hoofdregel voor de plaats van levering geldt daardoor en de leveringen zijn belast in het land van vertrek van de goederen op grond van art. 5 lid 1 sub a Wet OB 1968.

Op grond van art. 3c Wet OB 1968 zijn platforms in bepaalde situaties degenen die de btw op de transactie met de consument moeten voldoen. In het kader van deze bijdrage is slechts lid 2 van die bepaling relevant dat ziet op lokale leveringen en EU-afstandsverkopen. Op grond van die bepaling wordt een ondernemer die via het gebruik van een elektronische interface, zoals een marktplaats, platform, portaal of soortgelijk middel, de levering van goederen binnen de Unie door een niet in de Unie gevestigde ondernemer aan een andere dan een ondernemer faciliteert, geacht de goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd. De bepaling creëert derhalve bij fictie twee leveringen. De levering van de echte leverancier aan het platform wordt daarbij onderworpen aan het nultarief, art. 9 lid 2 sub b jo. Tabel II post a.9 Wet OB 1968. Het vervoer wordt steeds toegerekend aan de levering door het platform aan de consument, art. 5d Wet OB 1968. waardoor deze levering in voorkomend geval de EU-afstandsverkoop is.

De fictie geldt voor platforms die een levering faciliteren. Het begrip faciliteren wordt gedefinieerd door art. 5ter Btw-

uitvoeringsverordening. Van faciliteren is sprake bij het gebruik van een elektronische interface om een afnemer en een leverancier die goederen te koop aanbiedt via de elektronische interface met elkaar in contact te brengen, resulterend in een goederenlevering via die elektronische interface. Van faciliteren is geen sprake indien cumulatief aan een drietal voorwaarden is voldaan:

1. De belastingplichtige bepaalt noch direct, noch indirect één van de algemene voorwaarden waaronder de goederenlevering wordt verricht.
2. De belastingplichtige is noch direct, noch indirect betrokken bij het verlenen van goedkeuring om de afnemer te factureren voor de gedane betaling.
3. De belastingplichtige is noch direct, noch indirect betrokken bij de bestelling of de aflevering van de goederen.

Als de belastingplichtige slechts betalingen verwerkt, reclame aanbiedt of maakt voor goederen of de gebruiker doorgeleid of overbrengt naar een andere elektronische interface waar goederen worden aangeboden voor de verkoop, zonder verdere tussenkomst bij de levering, is geen sprake van faciliteren.

Indien te weinig btw is voldaan zijn platforms niet verantwoordelijk voor de voldoening van de extra verschuldigde btw indien aan een drietal voorwaarden is voldaan (art. 5quater Btw-uitvoeringsverordening):

1. De belastingplichtige is afhankelijk van informatie verstrekt door leveranciers die goederen verkopen via een elektronische interface of door andere derden om de over die leveringen verschuldigde btw correct te kunnen aangeven en betalen.
2. Die informatie is onjuist.
3. De belastingplichtige kan aantonen dat hij niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat deze informatie onjuist was. De bewijslast ligt hierbij dus bij het platform.

Het doel van de platformfictie is blijkens de zevende overweging van de considerans van Richtlijn 2017/2455<sup>[7]</sup> waarmee de bepaling is opgenomen in de Btw-richtlijn een doeltreffende en efficiënte inning van btw. Daarnaast wordt benoemd dat de fictie de administratieve lasten voor verkopers, belastingdiensten en consumenten vermindert.<sup>[8]</sup>

## 4 Gevolgen van de nieuwe e-commerceregels voor internationale handel in tweedehandsgoederen

Voor leveranciers die rechtstreeks tweedehandsgoederen leveren aan particulieren in andere EU-landen hebben de nieuwe e-commerceregels geen gevolgen. Deze goederenleveringen vallen immers niet binnen het bereik van de EU-afstandsverkoopregeling, waardoor de afschaffing van de drempelbedragen en uitbreiding van de vervoerseis geen gevolgen heeft. De leveranciers berekenen nog steeds btw van het land van vertrek van de goederen, vermoedelijk hun eigen EU-land. Dat ligt anders voor de situatie waarin tweedehandsgoederen worden verkocht door een platform dat verkopen van buiten de EU gevestigde leveranciers faciliteert. Deze fictie geldt niet alleen voor EU-afstandsverkoop, maar voor alle leveringen van goederen binnen de EU aan niet-ondernemers, art. 3c lid 2 Wet OB 1968 (art. 14bis lid 2 Btw-richtlijn). De platformfictie geldt derhalve ook voor de verkopen van tweedehandsgoederen zowel binnen het grondgebied van een EU-lidstaat als verkopen waarbij de goederen van de ene naar de andere EU-lidstaat worden verzonden als de verkoper een buiten de EU gevestigde ondernemer is. Dat betekent dat er wordt geacht sprake te zijn van een levering van de leverancier aan het platform en vervolgens van het platform aan de particuliere afnemer. Daarbij is de verkoop van de leverancier onderworpen aan het nultarief, art. 9 lid 2 sub b jo. Tabel II post a.9 Wet OB 1968. Daarbij kwalificeert de leverancier naar mijn mening als wederverkoper. Wanneer hij aangifte moet doen van deze transactie (in Nederland is dat in ieder geval verplicht) dan zal hij dus in beginsel de marge als vergoeding moeten noemen. Ook op zijn factuur moet hij de margeregeling toepassen. Doet hij dat niet dan kan het platform sowieso de margeregeling niet toepassen, want daarvoor moet het de goederen van een wederverkoper onder de margeregeling inkopen. Voor de btw-behandeling van de levering van het platform aan de afnemer, is van belang om te bezien of het platform kan worden aangemerkt als wederverkoper. Art. 2a lid 1 sub k Wet OB 1968 definieert een wederverkoper als: de ondernemer wiens activiteiten geheel of ten dele bestaan uit de wederverkoop van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten. Uit de definitie van wederverkoper uit art. 311 lid 1 onder 5 Btw-richtlijn blijkt dat hieronder ook een partij kan vallen die goederen niet voor eigen rekening, maar voor rekening van een ander in- en verkoopt, ingevolge een overeenkomst inzake aan- of verkoop in commissie. De ondernemer die op grond van de commissionairsregeling van art. 3 lid 6 Wet OB 1968 geacht wordt goederen aan en door te verkopen kan dus gebruikmaken van de margeregeling. Ook bij veilingen is sprake van verkoop in commissie, waardoor van een wederverkoper kan worden gesproken wanneer de veilingregeling van art. 3 lid 5 Wet OB 1968 van toepassing is (zie art. 311 lid 1 onder 7 Btw-richtlijn).

Bij de fictie van art. 3c lid 2 Wet OB 1968 is van een aan- of verkoop in commissie geen sprake, althans daar hoeft geen sprake van te zijn. Uiteraard kan zich de situatie voordoen dat een platform in eigen naam, maar voor rekening van een ander als een commissionair goederen verkoopt. Het begrip faciliteren gaat echter verder dan dat. Ook Van Doesum merkt dit verschil op. De fictie van art. 3c Wet OB 1968 haakt niet aan bij de commissionairsregeling, anders dan art. 9bis Btw-

uitvoeringsverordening voor diensten doet, maar is een zelfstandige fictie aldus Van Doesum.<sup>[9]</sup> Ook de Nederlandse wetgever erkent dit verschil en stelt in de memorie van toelichting: 'Zoals is opgemerkt in genoemde paragraaf gaat het hierbij om de situatie waarbij de ondernemer die het elektronische interface exploiteert niet, zoals een commissionair, zelf overeenkomsten van koop en verkoop afsluit op eigen naam.'<sup>[10]</sup> Mijn conclusie is dus dat als we kijken naar dit samenstel van wettelijke bepalingen dat als het platform geen commissionair is, maar wel onder de fictie van art. 3c Wet OB 1968 valt, het platform geen wederverkoper is en de margeregeling niet van toepassing is op de verkoop door het platform. Het platform moet dus btw voldoen over de totale vergoeding en kan geen btw uit de marge halen. Daarmee ontstaat cumulatie van btw die de margeregeling beoogt weg te nemen en ontstaat tevens een verschil in btw-behandeling tussen rechtstreekse verkopen door leveranciers die wel de margeregeling kunnen toepassen en verkopen via een platform waarvoor de margeregeling niet geldt. Naar mijn mening heeft de constatering dat het platform de margeregeling niet kan toepassen nog een ander ongewenst gevolg. Art. 5a lid 2 Wet OB 1968 bepaalt namelijk dat de regeling voor afstandsverkopen van art. 5a lid 1 Wet OB 1968 niet van toepassing is op 'de leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die aan de btw zijn onderworpen overeenkomstig de toepasselijke bijzondere regelingen van BTW-richtlijn 2006.' Nu de levering door het platform aan de consument niet is onderworpen aan de margeregeling, moet de levering door het platform mijns inziens ook op grond van art. 5a lid 1 Wet OB 1968 worden gezien als een levering die belast is in het land van aankomst van de goederen. Niet alleen wat betreft de maatstaf van heffing, maar ook de plaats van de prestatie treedt dus een verschil op ten opzichte van rechtstreekse verkopen bij tweedehandsgoederen die in het kader van de levering van het ene naar het andere EU-land worden vervoerd.

Toch acht ik het niet uitgesloten dat het platform wel als wederverkoper kan worden beschouwd. Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt dat het Hof van Justitie met het oog op het doel van de margeregeling, het voorkomen van cumulatie, het begrip wederverkoper ruim uitlegt.<sup>[11]</sup> Ik ga daarom ook in op de situatie waarin de margeregeling wel door het platform kan worden toegepast, hoewel dat mijns inziens een minder waarschijnlijke mogelijkheid is. Ook uitgaande van de gedachte dat het platform wel een wederverkoper is, leidt de combinatie van de platformfictie en de margeregeling mijns inziens tot ongewenste resultaten. Allereerst moet op basis van het feit dat de werking van de fictie anders lijkt te zijn dan die van de commissionair worden opgemerkt dat de commissie die het platform ontvangt een vergoeding kan zijn voor een verrichte dienst in plaats van onderdeel van de vergoeding voor de levering aan de consument. De staatssecretaris merkt hierover in de Nota naar aanleiding van het verslag op: 'Bedoelde vergoedingen behoren niet tot de maatstaf van heffing wat betreft de via het platform geleverde goederen, voor zover ze niet verdisconteerd zijn in de consumentenprijs.'<sup>[12]</sup> Hieruit moet mijns inziens worden afgeleid dat volgens de Nederlandse wetgever doorslaggevend is op welke wijze de vergoedingen worden verdisconteerd in de consumentenprijs. Er zijn dus twee situaties denkbaar:

1. Het platform behaalt een commissie door deze in de consumentenprijs door te berekenen.
2. Het platform behaalt een commissie door deze afzonderlijk in rekening te brengen aan de leverancier. In de consumentenprijs is de commissie niet inbegrepen.

Aan de hand van een voorbeeld bespreek ik vervolgens de btw-gevolgen bij een combinatie van de toepassing van de margeregeling en de platformfictie. In het voorbeeld verkoopt een leverancier een product via het platform voor 90. Het platform krijgt een commissie van 10. In het eerste geval houdt het platform de commissie van 10 in op de ontvangen vergoeding. In het tweede geval brengt het platform de commissie van 10 apart in rekening aan de leverancier, bijvoorbeeld omdat het niet bij de betaling is betrokken of omdat er achteraf per maand afgerekend wordt. We gaan ervan uit dat het product door de leverancier voor 70 is gekocht van een particulier. In beide gevallen zal het product voor 100 op het platform staan. In de eerste situatie omdat het platform de 10 commissie optelt bij de goederenprijs en in het tweede geval omdat de leverancier — als hij dezelfde winst wil behalen — het product voor 100 te koop moet zetten. De uitwerking voor beide situaties is dan als volgt:

1. Er is sprake van een levering door de leverancier aan het platform waarvoor de maatstaf van heffing 20 is, 90 minus de inkoopprijs van 70. Deze marge is echter belast tegen het nultarief waardoor de leverancier geen btw voldoet. Vervolgens heeft het platform een marge van 10 (100-90), waarbij het platform 21/121 uit de marge haalt.
2. Er is sprake van een levering door de leverancier aan het platform waarvoor de maatstaf van heffing 30 is, 100 minus de inkoopprijs van 70. Deze marge is echter belast tegen het nultarief waardoor de leverancier geen btw voldoet. Het platform behaalt geen marge, want de 10 moet worden gezien als vergoeding voor een door het platform verrichte dienst.<sup>[13]</sup>

De conclusie is dus dat de levering niet (door het ontbreken van een maatstaf van heffing) dan wel voor een te lage vergoeding in de heffing van btw wordt betrokken. Ook dit resultaat is ongewenst.

Gesteld zou nog kunnen worden dat hetgeen art. 3c Wet OB 1968 beoogt is het verleggen van de btw-plicht over de levering aan de consument van de leverancier naar het platform en dat daarmee de levering door het platform dezelfde btw-kwalificatie moet krijgen als de levering van de leverancier aan de consument zou hebben. Er is echter niet voor gekozen om de verschuldigdheid van btw te verleggen, maar om bij fictie een levering van het platform aan de consument aan te nemen. Bij het verleggen van de btw-plicht was het ook niet nodig om een levering van de leverancier aan het platform aan

te nemen. Er zou dan simpelweg kunnen worden bepaald dat het platform de btw verschuldigd is over de levering. Kortom, of het platform nu wel of niet als wederverkoper kan worden aangemerkt, de btw-behandeling is anders dan bij rechtstreekse verkopen, hetgeen ongewenst is.

Ik vermoed dat de hiervoor geschetste btw-gevolgen door de EU-lidstaten over het hoofd gezien zijn bij het invoeren van de platformfictie van art. 14bis Btw-richtlijn. Een oplossing zou derhalve zijn om de margegoederen uit te zonderen van de platformfictie. Het is dan de leverancier die btw moet voldoen uit de marge in het land van vertrek van de goederen. Een nadeel hiervan is dat het beoogde doel van de platformfictie ten aanzien van verkopen van margegoederen dan niet wordt bereikt. De btw kan dan immers niet worden geïnd van het platform, maar de belastingdiensten zullen deze btw moeten innen bij de leveranciers. Anderzijds gaat het om een beperkte groep van leveringen, waardoor de extra lasten voor de belastingautoriteiten wellicht te overzien zijn. De vraag is echter of dat in de toekomst ook zo blijft. Een andere oplossing, die ook door Van Doesum wordt benoemd, is dat de platformfictie hetzelfde wordt vormgegeven als de commissairfictie. Het platform zou door de fictie kunnen worden aangemerkt als commissair. Daardoor zou de margeregeling wel toegepast kunnen worden door het platform, wordt cumulatie voorkomen en wordt het beoogde doel van de platformfictie ook ten aanzien van deze verkopen bereikt. Hetzelfde zou overigens bereikt kunnen worden door de definitie van wederverkoper te wijzigen, waardoor ook de verkopen van het platform binnen de reikwijdte van de margeregeling komen, zonder dat de platformfictie zelf hoeft te worden aangepast. Om ook een gelijke behandeling ten opzichte van rechtstreekse verkopen te bereiken dient het platform ook de btw te voldoen over de door de leverancier behaalde marge. Als nadeel van deze aanpassingen en toepassing van de margeregeling door het platform moet naar mijn mening nog wel worden benoemd dat het platform dan niet alleen van de verkoopprijs op de hoogte moet zijn — hetgeen haar doordat de verkoper deze prijs vaak zal noemen op het platform vermoedelijk wel bekend is (tenzij de verkoopprijs buiten het platform om wordt afgesproken) — maar ook van de inkoopprijs. Voor wat betreft informatie over de inkoopprijs van de goederen is het platform nog meer afhankelijk van de leverancier en die heeft er ook geen belang bij om de inkoopprijs richting zijn afnemers te presenteren (zoals uiteraard wel het geval is bij de verkoopprijs). Art. 5ter Btw-uitvoeringsverordening biedt zoals beschreven in onderdeel 3 van deze bijdrage een escape voor het platform indien het te weinig btw heeft voldaan omdat het afhankelijk was van informatie van derden en deze informatie onjuist was. Omdat de bewijslast bij het platform ligt en het lastig is te bewijzen dat het platform iets niet wist en niet had kunnen weten, is het echter maar de vraag of deze bepaling het platform in de praktijk afdoende bescherming biedt tegen een naheffing. De EU-wetgever dient indachtig dit risico mijns inziens een afweging te maken of het de leverancier of het platform verantwoordelijk wil maken voor de btw-voldoening op verkopen van tweedehandsgoederen. Eerder heb ik gepleit voor toepassing van dezelfde regels (intracommunautaire leveringen en verwervingen en EU-afstandsverkopenregelingen) op de internationale handel van margegoederen.<sup>[14]</sup> Dit lost echter niet het in deze bijdrage geconstateerde probleem volledig op. De margeregeling is dan immers nog steeds niet van toepassing op deze goederenleveringen, als het platform niet als wederverkoper kan worden aangemerkt. Als dat wel zo is biedt het nog steeds geen oplossing voor het ontbreken van een maatstaf van heffing of een te lage maatstaf van heffing. Wel is de plaats van levering dan in beide gevallen gelijk.

## 5 Conclusie

Vermoedelijk heeft de EU-wetgever de btw-gevolgen van een combinatie van de platformfictie en margeregeling niet gezien. In de huidige situatie leidt dat mijns inziens tot ongewenste gevolgen, btw over de verkoopprijs in plaats van over de marge met cumulatie tot gevolg en heffing in het land van aankomst van de goederen, omdat de levering niet langer onderworpen is aan de margeregeling. Of als de margeregeling toch geldt een te lage heffing door het ontbreken van een maatstaf van heffing of een te lage maatstaf van heffing. Deze gevolgen kunnen mijns inziens op twee manieren worden weggenomen: door de platformfictie voor margegoederen buiten werking te stellen of door de margeregeling ook toe te passen op de levering van het platform aan de consument, waarbij ook btw moet worden voldaan over de door de leverancier behaalde marge. De keuze daarvoor is een belangenafweging tussen enerzijds het doel van de platformfictie om tot een doeltreffende en efficiënte inning van btw te komen en de administratieve lasten van platforms anderzijds, omdat zij ook op de hoogte moeten zijn van de inkoopprijs om de margeregeling toe te kunnen passen.

Voetnoten

[1]

Hoogleraar indirecte belastingen aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en partner bij het Bureau Vaktechniek van BDO Accountants en Belastingadviseurs B.V.

[2]

Voor Nederland zie: Rijksoverheid, 'Nederland circulair in 2050. Rijksbreed programma Circulaire economie', <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/circulaire-economie/documenten/rapporten/2016/09/14/bijlage-1-nederland-circulair-in-2050>, p. 7 en Brief van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat aan de Tweede Kamer van 29 mei 2020, IENW/BSK-2020/83045 betreffende antwoorden op de



inbreng van het Schriftelijk Overleg over onderwerpen aangaande Circulaire economie van 17 april 2020, p. 1. Nederlands sluit hiermee aan bij de EU-doelstellingen: zie o.a. toelichting bij voorstel voor een Verordening van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van een kader voor de totstandbrenging van klimaatneutraliteit en tot wijziging van Verordening (EU) 2018/1999 (Europese klimaatwet) van 4 maart 2020, COM (2020) 80 def, p. 1.

[3]

Zie de vijfde overweging van de considerans van Richtlijn 94/5/EG, *PbEG* 1994, L 60, p. 16–24.

[4]

Art. 28h lid 2 Wet OB 1968. Doet de wederverkoper dat wel dan kan hij de margeregeling niet toepassen. Hij wordt dan geacht te hebben gekozen voor toepassing van de normale btw-regels op grond van art. 28f Wet OB 1968, par. 3.2, Besluit van 17 juli 2014, BLKB2014/546M, *Stcrt.* 2014, 21054, *V-N* 2014/41.14.

[5]

Rb. 's-Gravenhage 7 februari 2008, AWB 06/5476, ECLI:NL:RBSGR:2008:BC5873, *V-N* 2008/34.2.5 en Rb. Zeeland-West-Brabant 3 augustus 2021, 20/6970, ECLI:NL:RBZWB:2021:3979.

[6]

HvJ EG 8 december 2005, C-280/04, *V-N* 2005/60.21 (*Jyske Finans*).

[7]

Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen, *PbEU* 2017, L 348, p. 7–22.

[8]

Voor een beschouwing over de verplichtingen van platforms verwijs ik naar: M.M.W.D. Merckx, J.I.W. Lock, A.D.M. Jansen & R. Arendsen, 'De toekomst van btw bij e-commerce – heffing bij platforms', *MBB* 2019, nr. 1, E. Sparidis & D.B. Middelburg, 'Intermediary Platforms en btw: stand van zaken en blik op de toekomst', *WFR* 2021/119 en M. Lamensch, M.M.W.D. Merckx, J.I.W. Lock & A.D.M. Janssen, 'New EU VAT-Related Obligations for E-commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment', *World Tax Journal* 2021, volume 13, issue 3.

[9]

A.J. van Doesum, 'Een faciliterend online goederenplatform is nog geen commissionair', *WFR* 2020/210. onderdeel 3.

[10]

[Kamerstukken II 2019/20, 35527, 3](#), p. 24.

[11]

HvJ Jyske Finans, reeds aangehaald.

[12]

[Kamerstukken II 2019/20, 35527](#), Nota naar aanleiding van het verslag, p. 52.

[13]

Ervan uitgaande dat de leverancier een btw-ondernemer is, is sprake van een B2B-dienst die op grond van art. 6 lid 1 Wet OB 1968 belast is in het land van de afnemer (de leverancier), waarbij het platform de verleggingsregeling kan toepassen indien het niet in het land van de leverancier is gevestigd.

[14]

M.M.W.D. Merckx, 'Btw in de circulaire economie – round peg in a square hole', *MBB* 2020, p. 404–421.