

Vergaderjaar 2019–2020

35 527

Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet implementatie richtlijnen elektronische handel)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	2
1.	Inleiding	2
2.	Hoofdpijnen van het wetsvoorstel	4
2.1.	Wijziging van de regeling voor afstandsverkopen binnen de Unie	4
2.2.	Uitbreiding van de niet-Unieregeling	5
2.3.	Uitbreiding van de Unieregeling	6
2.4.	Het schrappen van de btw-vrijstelling bij invoer van goederenzendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22	7
2.5.	Introductie van de invoerregeling	8
2.6.	Btw-plicht voor elektronische interfaces	10
2.7.	Regeling voor post- en koeriersdiensten	11
2.8.	Overige wijzigingen	12
3.	Budgettaire aspecten	13
4.	EU-aspecten	13
5.	Uitvoeringskosten Belastingdienst	13
6.	Gevolgen regeldruk voor bedrijfsleven en burger	13
6.1.	Analyse en conclusie	13
6.2.	Toepassing van het éénloketsysteem heeft de voorkeur	16
7.	Advies en consultatie	16
8.	Uitvoering Belastingdienst en inwerkingtreding	17
	BIJLAGE	20
	Transponeringstabellen	20
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	22

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Op 5 december 2017 heeft de Raad van de Europese Unie een richtlijn vastgesteld voor bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkoop van goederen (hierna: richtlijn elektronische handel).¹ Daarna is op 12 maart 2019 in de Raad overeenstemming bereikt over een richtlijn met nog enkele aanvullende bepalingen op de richtlijn elektronische handel (hierna: aanvullende richtlijn).² Deze richtlijnen nopen tot aanpassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968).

Het doel van de richtlijn elektronische handel is met name gericht op de modernisering en vereenvoudiging van de heffing en inning van de btw op grensoverschrijdende internetverkoop van goederen en diensten. Deze elektronische handel is de afgelopen jaren zeer fors gegroeid en de btw-regels moeten daarop worden aangepast, rekening houdend met het beginsel van belastingheffing in het land van bestemming. Uitgangspunt daarbij is dat de belastinginkomsten van de lidstaten van de Unie moeten worden beschermd en dat er gelijke concurrentievoorwaarden worden gecreëerd voor de betrokken bedrijven van binnen en buiten de Unie.³ Daarbij moeten de lasten voor het bedrijfsleven zo veel mogelijk worden beperkt.

De nieuwe btw-regels voor internetverkoop van goederen en diensten als gevolg van genoemde richtlijnen hebben in het bijzonder betrekking op de verkoop aan andere dan ondernemers, doorgaans particuliere consumenten en overheden. Maar wat goederen betreft hebben ze daarnaast in specifieke gevallen ook betrekking op verkoop aan bepaalde ondernemers.⁴ Al deze afnemers van goederen en diensten worden in dit algemene deel van de memorie voor de eenvoud aangeduid als consumenten. Een klein deel van de richtlijn elektronische handel, artikel 1, is met ingang van 1 januari 2019 reeds geïmplementeerd.⁵

De artikelen 2 en 3 van de richtlijn elektronische handel en de aanvullende richtlijn moeten zijn geïmplementeerd met ingang van 1 januari 2021.⁶ Een belangrijk gevolg van deze implementatie is dat een omvangrijke uitbreiding wordt gerealiseerd van de btw-heffing via het éénloket-systeem, dat nu nog alleen van toepassing is op digitale diensten voor consumenten in de Unie door ondernemers die geen vestiging hebben in de lidstaat van de afnemer.⁷ Door de uitbreiding van de toepassing van het éénloketsysteem kunnen ondernemers straks de btw die verschuldigd

¹ 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 afstandsverkoop van goederen (PbEU 2017, L 348).

² Richtlijn (EU) 2019/1995 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkoop en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen (PbEU 2019, L 310).

³ Onder «Unie» wordt in de memorie van toelichting verstaan het geheel van de grondgebieden van de lidstaten bedoeld in artikel 5, eerste lid, van Richtlijn 2006/112/EG.

⁴ Het gaat hierbij om ondernemers die alleen vrijgestelde prestaties verrichten en van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen als zodanig krachtens artikel 1a, tweede lid, Wet OB 1968, niet aan de belasting zijn onderworpen.

⁵ Wet implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel. Het belangrijkste onderwerp daarbij is een tegemoetkoming aan vaak kleinere ondernemers die in beperkte mate digitale diensten verkopen aan andere dan ondernemers in andere lidstaten.

⁶ Inmiddels heeft de Europese Commissie voorgesteld de inwerkingtreding van het gehele pakket elektronische handel uit te stellen tot 1 juli 2021.

⁷ Onder «lidstaat» wordt in deze memorie van toelichting overeenkomstig artikel 2a, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968, verstaan: een lidstaat van de Europese Unie.

is in een lidstaat waar zij niet gevestigd zijn afdragen via dit systeem voor alle diensten verricht voor consumenten in die lidstaat.

Ondernemers die binnen de Unie zogenoemde afstandsverkopen van goederen verrichten aan consumenten in andere lidstaten zullen door de nieuwe regels veel sneller dan nu de btw over die verkopen verschuldigd worden in de lidstaat van de consument. Hiermee wordt tegemoet gekomen aan het beginsel van belastingheffing in het land van bestemming. Deze wijziging betekent wel dat deze ondernemers vaker met de btw-regels en tarieven van andere lidstaten te maken zullen hebben. In beginsel moeten zij zich dan bij de belastingdiensten van de lidstaten van de consument aanmelden en daar de btw aangeven en betalen. Echter, ook deze ondernemers kunnen door de toepassing van het éénloket-systeem desgewenst de btw voor andere lidstaten in de eigen lidstaat aangeven, afdragen en betalen.

Verder is het een belangrijke wijziging dat de richtlijn elektronische handel voorziet in de afschaffing van de btw-vrijstelling bij de invoer van goederenzendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22 die worden geleverd door ondernemers van buiten de Unie aan consumenten binnen de Unie. Hiermee wordt voor alle goederenleveringen aan consumenten voor de btw een gelijk speelveld gecreëerd tussen leveranciers van binnen en buiten de Unie.

In samenhang met de afschaffing van de btw-vrijstelling voor de hiervoor genoemde goederenzendingen van buiten de Unie, wordt leveranciers voor dergelijke zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 de gelegenheid geboden de btw over die verkopen aan te geven en af te dragen via een nieuw in te stellen toepassing van het éénloket-systeem: de zogenoemde invoerregeling. Wanneer een ondernemer de btw voor goederenzendingen van buiten de Unie gaat aangeven en betalen via de invoerregeling, dan wordt van deze goederen bij invoer niet nog eens btw geheven. Dit is één van de belangrijkste wijzigingen van het pakket maatregelen. Voor consumenten heeft de invoerregeling als voordeel dat zij de koop prijs inclusief btw betalen aan de leverancier en niet meer geconfronteerd worden met, soms door hen onvoorziene, btw of kosten van invoer nadat zij de goederen hebben besteld en betaald aan de leverancier.

Een groot deel van de afstandsverkopen van goederen wordt aan de consument verkocht via elektronische interfaces (handelsplatforms). Om een doeltreffende heffing en inning te bereiken van de btw die over die verkopen verschuldigd wordt door ondernemers van buiten de Unie, worden de elektronische interfaces voor die verkopen belastingplichtig gemaakt voor die btw.

Een ander aspect van dit wetsvoorstel heeft betrekking op de post- en koeriersdiensten en andere logistieke dienstverleners. Deze ondernemers verzorgen ten behoeve van de consument de invoeraangifte voor het overgrote deel van de goederenzendingen van buiten de Unie met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150. De Wet OB 1968 voorziet voor post- en koeriersdiensten in een vorm van uitstel van betaling waarbij in de nieuwe situatie geen zekerheid behoeft te worden gesteld voor de ter zake van de invoer verschuldigde btw bij invoer van pakketjes van buiten de Unie waarvoor door de leverancier geen gebruik wordt gemaakt van de nieuwe invoerregeling, en waarvoor er daarom btw verschuldigd is op het moment van de feitelijke invoer.

Hierna wordt in paragraaf 2 nader ingegaan op de hoofdlijnen van dit wetsvoorstel. Verder wordt in de paragrafen 3 tot en met 7 aandacht besteed aan achtereenvolgens budgettaire effecten, EU-aspecten, Uitvoeringslasten Belastingdienst, gevolgen voor bedrijfsleven en burgers en advies en consultatie.

In de bijlage bij het algemene deel van deze memorie zijn twee transposeerinstellingen opgenomen waarin wordt aangegeven waar en hoe de wijzigingen opgenomen in de artikelen 2 en 3 van de richtlijn elektronische handel onderscheidenlijk de bepalingen van de aanvullende richtlijn, in de Wet OB 1968 worden geïmplementeerd.

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om de reeds bestaande artikelen met betrekking tot het éénloketsysteem in de Wet OB 1968, die inhoudelijk niet worden gewijzigd, wat de formulering betreft meer aan te laten sluiten bij de desbetreffende bepalingen van de BTW-richtlijn 2006.⁸

2. Hoofdlijnen van het wetsvoorstel

2.1. Wijziging van de regeling voor afstandsverkopen binnen de Unie

Dit wetsvoorstel bewerkstelligt onder meer een wijziging van de regels voor de plaats van heffing van btw over de zogenoemde intracommunautaire afstandsverkopen. Het gaat hierbij om goederen die door een ondernemer vanuit een bepaalde lidstaat, in de meeste gevallen via het internet, worden verkocht aan consumenten in een andere lidstaat, en die in het kader van die levering naar de consument in de andere lidstaat worden vervoerd. Daarbij zorgt de leverancier voor de verzending of het vervoer van die goederen.

Met ingang van 1 januari 2021 worden deze goederenleveringen belast in de lidstaat waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, hierna ook wel aangeduid als de lidstaat van de consument. Onder de huidige nogal ingewikkelde regels worden deze verkopen vaak belast in de lidstaat van de verkoper, en doorgaans alléén belast in de lidstaat van de consument, wanneer een bepaalde (per lidstaat van de consument verschillende) jaarlijkse omzeldrempel is overschreden. Zoals eerder is gesteld wordt met deze wijziging tegemoet gekomen aan het beginsel dat de btw moet toekomen aan het land van bestemming.

Onder de nieuwe regels zullen bedoelde ondernemers veel vaker dan nu btw-aangifte moeten doen in alle lidstaten waar ze goederen leveren aan consumenten. Teneinde de daarmee gepaard gaande verzwaring van de administratieve lasten zoveel mogelijk te voorkomen, kunnen ze met ingang van 1 januari 2021 voor het alternatief kiezen om de buitenlandse btw over deze internetverkopen in de eigen lidstaat aan te geven en te betalen via het éénloketsysteem. De belastingdiensten van de lidstaten gaan de afgedragen btw dan onderling verrekenen. De administratieve lasten voor deze ondernemers veranderen door deze maatregel niet noemenswaardig.

In dit verband wordt nog opgemerkt dat dit wetsvoorstel een tegemoetkoming bevat voor kleinere ondernemers die grensoverschrijdende afstandsverkopen in de Unie verrichten. Voor deze ondernemers zal een beperkte uitzondering mogelijk zijn op de met ingang van 1 januari 2021 geldende regeling dat intracommunautaire afstandsverkopen altijd belast

⁸ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

zijn in de lidstaat van de consument. De tegemoetkoming houdt in dat het toepassingsbereik van de regeling die met ingang van 1 januari 2019 in het kader van de richtlijn elektronische handel is geïmplementeerd voor kleinere ondernemers die in de Unie grensoverschrijdend digitale diensten leveren aan consumenten, voortaan ook intracommunautaire goederenleveringen omvat. Ingevolge die, nu aan te passen, regeling kunnen ondernemers die in maar één lidstaat gevestigd zijn, en afstands-verkopen verrichten aan consumenten binnen de Unie, voortaan de btw in de eigen lidstaat verschuldigd zijn naar het daar geldende tarief. Dit geldt echter alleen voor zover de totale grensoverschrijdende omzet van de ondernemer voor deze goederen en digitale diensten onder een jaarlijkse drempel van € 10.000 blijft. Daarmee kan voor veel van de kleinere ondernemers een beperking van de administratieve lasten worden bereikt, omdat juist voor deze ondernemers de btw-nalevingslasten van verkopen aan consumenten in een andere lidstaat relatief hoog zijn.

2.2. Uitbreiding van de niet-Unieregeling

De bestaande regels voorzien erin dat buiten de Unie gevestigde ondernemers die grensoverschrijdend digitale diensten verkopen aan consumenten binnen de Unie, de btw daarover verschuldigd worden in, en naar het tarief van de lidstaat waar de consument is gevestigd, dan wel zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft (hierna: de lidstaat van verbruik). Bij digitale diensten gaat het in dit verband thans om elektronische diensten, telecommunicatiediensten en omroepdiensten. Voor de aangifte en afdracht van de btw in de lidstaat van verbruik, kan de ondernemer kiezen voor het éénloketsysteem, waarbij de ondernemer de btw die hij verschuldigd is in verschillende lidstaten van verbruik, kan aangeven en afdragen in één lidstaat (hierna: de lidstaat van identificatie). Deze lidstaat van identificatie zorgt er vervolgens voor dat de via het éénloketsysteem aangegeven en afgedragen btw wordt doorgeleid naar de belastingdiensten van de betreffende lidstaten van verbruik.⁹

Deze toepassing van het éénloketsysteem voor digitale dienstverrichtingen door een niet in de Unie gevestigde ondernemer wordt ook wel de «niet-Unieregeling» genoemd, reden om in de onderhavige wetsvoorstel deze term te gebruiken. Als een ondernemer niet kiest voor de toepassing van deze bijzondere regeling, dan moet hij zich registeren in elke afzonderlijke lidstaat van verbruik. Hij moet dan in elk van die lidstaten periodiek de btw over zijn dienstverrichtingen aangeven en voldoen, overeenkomstig de in de betreffende lidstaten geldende administratieve verplichtingen.

Met ingang van 1 januari 2021 wordt de toepassing van de niet-Unieregeling uitgebreid tot alle diensten verricht door niet in de Unie gevestigde ondernemers aan consumenten in de lidstaten, waarvoor de btw verschuldigd is in deze lidstaten. In het kader van deze uitbreiding kan gedacht worden aan personenvervoer- en verhuisdiensten verricht aan consumenten in de lidstaten of aan diensten aan onroerende zaken van consumenten die in de Unie zijn gelegen, zoals diensten door architecten of makelaars.

Enkele voorbeelden ter verduidelijking. Een ondernemer in de Verenigde Staten verkoopt online antivirussoftware aan consumenten in Nederland, Duitsland en Frankrijk. Deze digitale diensten zijn op grond van bestaande regels belast in respectievelijk Nederland, Duitsland en Frankrijk. Als deze ondernemer kiest voor de toepassing van de niet-Unieregeling, dan kan

⁹ In de periode van 1 juli 2003 tot 1 januari 2015 konden deze ondernemers ook gebruik maken van het éénloketsysteem, maar dan alleen voor elektronische diensten.

hij de btw verschuldigd in deze drie lidstaten op grond van de bestaande regels opgeven door middel van één melding en afdracht in één van deze lidstaten of in elke andere willekeurige lidstaat. Als een andere ondernemer in de Verenigde Staten daarentegen online makelaarsdiensten verricht aan consumenten met betrekking tot huizen in Nederland, Duitsland en Frankrijk en daarvoor in deze lidstaten btw verschuldigd wordt, dan kan deze ondernemer op grond van de bestaande regels niet kiezen voor de toepassing van de niet-Unieregeling. Deze ondernemer zal zich in elk van deze lidstaten moeten registreren voor de btw en de verschuldigde belasting afzonderlijk in elk van deze lidstaten moeten aangeven en afdragen. Deze situatie wordt met ingang van 1 januari 2021 gewijzigd. De ondernemer in de Verenigde Staten die online makelaarsdiensten verricht voor consumenten in de Unie kan dan ook voor deze diensten kiezen voor de toepassing van de niet-Unieregeling.

2.3. Uitbreiding van de Unieregeling

De onder paragraaf 2.2 beschreven regeling voor ondernemers gevestigd buiten de Unie, bestaat ook voor binnen de Unie gevestigde ondernemers die digitale diensten verrichten voor consumenten gevestigd in een andere lidstaat. Deze toepassing van het éénloketsysteem door een in de Unie gevestigde ondernemer wordt ook wel de «Unieregeling» genoemd, reden om in dit wetsvoorstel die term te gebruiken.

Net als bij de niet-Unieregeling geldt ook bij de Unieregeling dat de ondernemer zelf de keuze maakt of hij van de regeling gebruikmaakt. Het voordeel van toepassing van de Unieregeling is dat de ondernemer zich niet voor de btw-heffing behoeft te registreren in lidstaten waar hij geen vestiging heeft, en dat hij de in die lidstaten verschuldigde btw niet aldaar moet aangeven en betalen.

Met ingang van 1 januari 2021 wordt de mogelijkheid om de Unieregeling toe te passen uitgebreid tot alle diensten verricht door in de Unie gevestigde ondernemers aan consumenten in de andere lidstaten, wanneer de btw op basis van de bestaande regels verschuldigd is in die lidstaten. Daarnaast wordt de Unieregeling, zoals hiervoor in paragraaf 2.1 reeds is aangegeven, uitgebreid tot in andere lidstaten verschuldigde btw in verband met intracommunautaire afstandsverkopen van goederen. Het gaat hierbij om goederen die worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier vanuit een lidstaat aan consumenten in andere lidstaten. Zoals is aangegeven in paragraaf 2.1 worden deze goederenleveringen met ingang van 1 januari 2021 in beginsel altijd belast in de lidstaat van de consument.

Enkele voorbeelden bij deze wijzigingen ter verduidelijking. Voorbeeld 1: een ondernemer met alleen een vestiging in Spanje verricht telefoniediensten aan consumenten in Nederland, Duitsland en Frankrijk. Als deze ondernemer kiest voor de toepassing van de Unieregeling, kan hij de btw verschuldigd in deze drie lidstaten op grond van de bestaande regels via een btw-melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten opgeven en afdragen in Spanje. De Spaanse belastingdienst verrekent de in Nederland, Duitsland en Frankrijk verschuldigde btw dan met de belastingdiensten van Nederland, Duitsland en Frankrijk. Deze situatie blijft na 1 januari 2021 bestaan, met dien verstande dat de aangifte voor de Unieregeling voortaan wordt aangeduid als btw-melding.

Voorbeeld 2: een ondernemer met alleen een vestiging in Spanje verricht makelaarsdiensten met betrekking tot onroerende zaken in Nederland, Duitsland en Frankrijk. Deze ondernemer kan met ingang van 1 januari 2021 kiezen voor de toepassing van de Unieregeling voor deze makelaars-

diensten. Hij hoeft zich voor die diensten dan niet meer in elk van die lidstaten afzonderlijk te registreren voor de btw om die daar aan te geven en af te dragen, maar kan in plaats daarvan via de Unieregeling één btw-melding doen in Spanje.

Voorbeeld 3: een ondernemer met alleen een vestiging in Spanje verkoopt via internet tabletcomputers aan consumenten in Nederland, Duitsland en Frankrijk. De tabletcomputers worden als intracommunautaire afstandsverkoop aan de consumenten verzonden op kosten van deze ondernemer. Met ingang van 1 januari 2021 zijn deze intracommunautaire afstandsverkoop belast in de respectievelijke lidstaten waar de afnemers zijn gevestigd. De ondernemer kan de ter zake verschuldigde btw in Spanje via een btw-melding opgeven en afdragen via de Unieregeling. Spanje zorgt er als lidstaat van identificatie vervolgens voor dat deze aangiftes en de afgedragen btw bij de lidstaten van de consument terechtkomen.

2.4. Het schrappen van de btw-vrijstelling bij invoer van goederenzendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22

Op grond van Richtlijn 2009/132/EG past Nederland een btw-vrijstelling toe op de invoer van goederen in het kader van internet- en postorderverkoop waarvan de intrinsieke waarde niet meer dan € 22 bedraagt.¹⁰ De intrinsieke waarde is de waarde van de goederen, exclusief verzekering en verzendkosten. De richtlijn elektronische handel schrapt met ingang van 1 januari 2021 de mogelijkheid voor de lidstaten om de btw-vrijstelling van Richtlijn 2009/132/EG nog langer toe te passen. Ook voor Nederland betekent dit dat de btw-vrijstelling vervalt voor ingevoerde kleine zendingen waarvan de intrinsieke waarde niet meer bedraagt dan € 22.

Het vervallen van de vrijstelling van Richtlijn 2009/132/EG is van belang voor het creëren van gelijke concurrentievoorwaarden voor de betrokken bedrijven en daarnaast voor het beschermen van de belastinginkomsten van de lidstaten. Zo wordt onder de bestaande regels bijvoorbeeld geen btw geheven voor een telefoonhoesje dat een ondernemer in China via zijn website voor € 10 heeft verkocht aan een consument in Nederland, en dat vervolgens als afzonderlijk pakketje vanuit China is verzonden naar Nederland. Dit is anders bij dezelfde goederen die al in het vrije verkeer in de Unie zijn, bijvoorbeeld in de situatie waarin eenzelfde telefoonhoesje door een ondernemer in Frankrijk wordt verkocht en verzonden aan een consument in Nederland. Onder de huidige regeling voor afstandsverkoop is deze Franse ondernemer, afhankelijk van het geval, btw verschuldigd in Frankrijk of Nederland. Wanneer de consument een dergelijk telefoonhoesje bij een Nederlandse ondernemer zou aanschaffen, zou daarover ook in alle gevallen btw verschuldigd zijn.

Met ingang van 1 januari 2021 wordt de concurrentieverstorende situatie beëindigd: over een pakje dat een ondernemer uit een land buiten de Unie verzendt en levert aan een consument in Nederland is dan altijd btw verschuldigd. Hiermee wordt in de eerste plaats dus meer neutraliteit bereikt tussen ondernemers binnen en buiten de Unie die goederen leveren aan consumenten met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22.

¹⁰ Richtlijn 2009/132/EG van de Raad van 19 oktober 2009 houdende bepaling van de werkingssfeer van artikel 143, onder b) en c), van Richtlijn 2006/112/EG met betrekking tot de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen (PbEU 2009, L 292).

Daarnaast wordt met het schrappen van de btw-vrijstelling van Richtlijn 2009/132/EG een budgettaire opbrengst bereikt in de lidstaat van de afnemer, hetgeen in overeenstemming is met het beginsel van de btw dat de opbrengst van de btw behoort toe te vallen aan de jurisdictie waar het verbruik van het goed is.

Ook vermindert het vervallen van de vrijstelling het frauderisico in die zin dat een te lage aangifte van de intrinsieke waarde bij invoer om niet boven de € 22-grens uit te komen, niet langer onbedoeld leidt tot een btw-vrijstelling. Omdat het opgeven van een lagere waarde bij invoer van pakketjes resulteert in minder te betalen btw, blijft onderwaardering hier overigens een frauderisico. Naar verwachting zal het in november 2019 bereikte politieke akkoord in de Ecofin Raad over de nieuwe regels bij het verzamelen en centraal analyseren van elektronisch beschikbare gegevens van betalingsdienstaanbieders helpen het probleem van de onderwaardering verder aan te pakken.¹¹

Zoals hiervoor is aangegeven is het vervallen van de hier beschreven btw-vrijstelling bij invoer van kleine zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22 bedoeld om niet-heffing van btw over bepaalde leveringen van goederen te voorkomen. Het vervallen van deze vrijstelling staat overigens los van de introductie van een nieuwe vrijstelling in het onderhavige wetsvoorstel voor gelijksoortige afstandsverkopen van goederen van buiten de Unie met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150. Die vrijstelling, die in paragraaf 2.5 aan de orde zal komen, geldt alleen in specifieke gevallen, en is bedoeld om dubbele heffing te voorkomen.

2.5. Introductie van de invoerregeling

Door het schrappen van de vrijstelling van btw bij invoer voor pakketjes met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22, zoals hiervoor is beschreven in paragraaf 2.4, zal over ieder pakketje verzonden door een ondernemer van buiten de Unie aan een afnemer binnen de Unie btw verschuldigd worden bij invoer.

Zonder aanvullende maatregelen betekent dat voor het bedrijfsleven een aanzienlijke administratieve lastenverzwaring die zijn weerslag zou vinden in doorberekende afhandelingskosten aan de afnemer. Ook voor de belastingdiensten van de lidstaten treedt zonder aanvullende maatregelen een stijging van de uitvoeringslasten op.

Om bedoelde verzwaring van administratieve lasten voor het bedrijfsleven en uitvoeringslasten voor de belastingdiensten zo veel mogelijk te beperken, wordt met ingang van 1 januari 2021 een bijzondere regeling geïntroduceerd voor afstandsverkopen vanuit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen (hierna: afstandsverkopen van buiten de Unie). Deze bijzondere regeling, een toepassing van het éénloket-systeem, wordt in het voorstel «invoerregeling» genoemd.

Voor de invoerregeling geldt, net als voor de niet-Unieregeling en de Unieregeling, dat het aan de leverancier is om te bepalen of hij gebruik wil maken van deze vereenvoudigde regeling als alternatief voor de gangbare regeling.

Het gaat bij de invoerregeling om afstandsverkopen van buiten de Unie in pakketjes met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150. Deze waarde is gelijk aan de waarde waarvoor een vrijstelling van invoer-

¹¹ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13519-2019-INIT/nl/pdf>.

rechten geldt voor zogenoemde kleine zendingen. Voorwaarde voor toepassing van de invoerregeling is dat de goederen worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de ondernemer/leverancier, ook wanneer deze slechts indirect tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen.

De plaats van levering van deze afstandsverkopen van buiten de Unie wordt met ingang van 1 januari 2021 gewijzigd ten behoeve van de toepassing van de invoerregeling. Die wijziging houdt in dat bij toepassing van de invoerregeling altijd als plaats van levering wordt aangemerkt, de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst bij de consument. Als de btw op afstandsverkopen van buiten de Unie wordt aangegeven via de invoerregeling, dan wordt er dus in de Unie altijd btw geheven ter zake van het leveren van die goederen. Om een mogelijk dubbele heffing bij de consument te voorkomen, komt er een btw-vrijstelling te gelden bij invoer voor goederen die met toepassing van de invoerregeling worden geleverd.

In paragraaf 2.4 is het voorbeeld geschetst van een telefoonhoesje dat een ondernemer in China via zijn website voor € 10 heeft verkocht aan een consument in Nederland en waarover onder de nog bestaande regels geen btw wordt geheven, doordat de invoer ervan is vrijgesteld. Onder de nieuwe regels is die invoer in beginsel belast. Echter, onder de nieuwe regels is ook bepaald dat wanneer de Chinese ondernemer van de invoerregeling gebruik maakt, hij btw verschuldigd is over de levering van het telefoonhoesje in Nederland en dat hij die moet afdragen via de invoerregeling. De invoer van dat hoestje in de Unie is dan vrijgesteld van btw. De consument krijgt dan niet meer te maken met btw-heffing bij invoer en de daarbij vaak in rekening gebrachte afhandelingskosten, omdat hij de btw al heeft betaald bij de aankoop.

Goederen die worden ingevoerd met toepassing van de invoerregeling worden normaliter bij de douane aangegeven door middel van een douaneaangifte met een beperkte dataset. De douane controleert daarbij de geldigheid van het invoerregelingnummer en de waarde van de goederen aan de hand van documenten en in voorkomend geval de goederen zelf.¹²

Een ander voorbeeld ter verduidelijking. Een ondernemer uit China verkoopt tabletcomputers met een waarde van € 100 aan consumenten in Nederland, Frankrijk en Duitsland. Deze ondernemer heeft ervoor gekozen om de invoerregeling toe te passen en heeft daartoe de in paragraaf 2.8 hierna bedoelde wettelijk verplichte tussenpersoon aangewezen die voor hem de met de invoerregeling vastgestelde verplichtingen moet nakomen. Deze tussenpersoon is in dit voorbeeld gevestigd in Nederland. Door de keuze voor de invoerregeling dient de tussenpersoon in naam en voor rekening van de Chinese ondernemer de over de levering van de tabletcomputers verschuldigde btw in Nederland, Frankrijk en Duitsland op te geven via een zogenoemde btw-melding voor de invoerregeling, en deze af te dragen in Nederland (in het beschreven voorbeeld de lidstaat van identificatie van de tussenpersoon). Nederland zorgt er vervolgens voor dat de door de tussenpersoon gedane opgaves in de btw-melding en de afgedragen btw ook bij Frankrijk en Duitsland bekend worden en de btw die betrekking heeft op de verkoop aan consumenten in Frankrijk en Duitsland in die landen terechtkomt. Als deze tabletcomputers vervolgens worden ingevoerd door bijvoorbeeld een post- en koeriersbedrijf – het maakt in dit kader niet uit wie er feitelijk invoert – dan geldt er een

¹² Daarnaast zal de douane ook controleren op zogenoemde verboden en beperkingen, zoals met betrekking tot namaak, medicijnen en verdovende middelen.

btw-vrijstelling voor de invoer. Het post- en koeriersbedrijf zal daartoe het invoerregelingnummer van de tussenpersoon van de Chinese ondernemer moeten vermelden in de douaneaangifte bij invoer. De ondernemer uit China had er ook voor kunnen kiezen de btw-melding voor de invoerregeling in een andere lidstaat dan Nederland te laten doen. Hij zou dan gebruik hebben moeten maken van een in die lidstaat gevestigde tussenpersoon.

De invoerregeling is niet van toepassing op zogenoemde accijnsgoederen, zoals wijn en tabaksproducten, omdat accijnzen deel uitmaken van de maatstaf van heffing voor de btw bij invoer. Bovendien bestaat er voor deze goederen geen vrijstelling van douanerechten.

2.6. Btw-plicht voor elektronische interfaces

Veel ondernemers faciliteren binnenlandse verkopen en afstandsverkopen aan consumenten in Nederland en in andere lidstaten van de Unie via een elektronische interface, zoals een marktplaats, platform of soortgelijk middel. De ondernemers die de elektronische interface exploiteren kunnen zijn gevestigd in Nederland of in een andere lidstaat van de Unie, maar ook in een land buiten de Unie. Consumenten kunnen via een dergelijk platform gemakkelijk goederen aankopen van aanbieders binnen hun eigen lidstaat, van aanbieders in een andere lidstaat of van aanbieders buiten de Unie. Daarbij bevinden de aangekochte goederen zich soms reeds in Nederland of in een andere lidstaat van de Unie, terwijl ze in andere gevallen nog moeten worden ingevoerd.

In alle hiervoor bedoelde gevallen gaat het erom dat een ondernemer via zijn elektronische interface de verkopen van goederen aan afnemers faciliteert. De ondernemers sluiten in de daarbij bedoelde gevallen niet zelf op eigen naam overeenkomsten van koop en verkoop af zoals een commissionair. Niettemin worden ondernemers die via een elektronisch interface verkopen en afstandsverkopen faciliteren met ingang van 1 januari 2021 in twee situaties bij fictie geacht deze goederen zelf te hebben ontvangen van de verkoper en vervolgens te hebben geleverd aan de afnemer.

In het eerste geval gaat het daarbij om afstandsverkopen van goederen in pakketjes met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 die zijn ingevoerd uit een derdelandsgebied of een derde-land. Het tweede geval heeft betrekking op het faciliteren door de elektronische interface van intracommunautaire afstandsverkopen of binnenlandse leveringen vanuit een opslagplaats in de Unie door een ondernemer die is gevestigd buiten de Unie.

Deze fictie, de levering van goederen aan en door de elektronische interface, is zowel van toepassing op elektronische interfaces gevestigd binnen als buiten de Unie. Deze maatregel zorgt ervoor dat de belastingdiensten in Nederland en in de andere lidstaten voor de btw-heffing over de desbetreffende goederen in principe alleen te maken hebben met de elektronische interfaces, en niet met talloze leveranciers gevestigd buiten de Unie die via een elektronische interface hun goederen verkopen. Voor de Belastingdienst is dit een belangrijke vereenvoudiging bij de heffing en invordering van de btw.

2.7. Regeling voor post- en koeriersdiensten

De nieuwe btw-regels voor de invoer van commerciële goederenzendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 die worden ingevoerd van buiten de EU, leiden ertoe dat over deze door de consument gekochte goederen in alle gevallen btw wordt afgedragen. Dat kan of over de levering zelf die plaatsvindt als de goederen (online) worden gekocht, namelijk als gebruik wordt gemaakt van de in paragraaf 2.5 beschreven invoerregeling, of over de invoer van de goederen die plaatsvindt tijdens de verzending van de goederen aan de consument. Het meest efficiënt is het voor alle partijen als de ondernemer/elektronische interface die de goederen levert, gebruik maakt van de invoerregeling en btw afdraagt over die levering als zodanig. Wanneer van de invoerregeling gebruik wordt gemaakt, geldt er vervolgens btw-vrijstelling bij invoer en is de afwikkeling van de transactie in de Unie voor de btw hiermee afgerond.

Indien de (achterliggende) ondernemer of de elektronische interface ervoor kiest om deze verkopen te verrichten zonder gebruik te maken van de invoerregeling, dan wordt over de levering als zodanig geen btw afgedragen, maar is er geen btw-vrijstelling bij invoer. De invoer van de goederen wordt dan dus belast.

In het laatste geval ligt de verantwoordelijkheid voor het voldoen aan de betalingsverplichtingen voor de invoer bij de partij die als aangever bij de douane fungeert. Doorgaans is dat het post- en koeriersbedrijf dat in opdracht de aflevering uitvoert in het land waarin de consument is gevestigd. Deze partij verzorgt dan de invoeraangifte voor de consument en berekent vervolgens de invoer-btw door aan die consument. Het betreffende post- of koeriersbedrijf is gerechtigd hier bovenop nog afhandelingskosten in rekening te brengen bij de consument.

Voor deze post- of koeriersbedrijven kan dat door het vervallen van de vrijstelling van btw bij invoer voor pakketjes met een intrinsieke waarde tot en met € 22 een aanzienlijke financiële en administratieve lastenverzwaring betekenen ten opzichte van de huidige situatie.

Om die lastenverzwaring te beperken, verplicht de BTW-richtlijn 2006 elke lidstaat van invoer deze bedrijven met ingang van 1 januari 2021 het gebruik van een bijzondere regeling toe te staan voor de invoer van goederen, andere dan accijnsgoederen, waarvoor de verzending of het vervoer in die lidstaat wordt beëindigd. Het gaat hierbij om goederen in zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150, waarvoor de in paragraaf 2.5 omschreven invoerregeling niet wordt gebruikt.

Ingevolge deze bijzondere regeling wordt de post- en koeriersbedrijven op maandbasis uitstel van betaling verleend voor de verschuldigde btw in verband met de douaneaangiftes per afzonderlijk pakketje. Deze bijzondere regeling bestaat al, maar is voor de lidstaten thans facultatief. Nederland past de maandelijks betaling voor de verschuldigde btw als zodanig reeds toe op grond van artikel 22, eerste lid, Wet OB 1968 in samenhang met de artikelen 110 en 111 van het Douanewetboek van de Unie.¹³

¹³ Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (PbEU 2013, L 269).

2.8. Overige wijzigingen

Naast de in paragrafen 2.1 tot en met 2.7 geschetste wijzigingen, bevat dit wetsvoorstel nog een aantal meer specifieke aanpassingen. Zo wordt de verplichting om een factuur uit te reiken voor ondernemers die intracom-munautaire afstandsverkopen verrichten, met ingang van 1 januari 2021 geschrapt voor ondernemers die gebruikmaken van de Unieregeling. De reden daarvoor is het verminderen van de administratieve lasten voor bedrijven.

Een andere wijziging heeft betrekking op de indieningstermijn voor de opgave van de verschuldigde btw bij toepassing van de niet-Unieregeling en de Unieregeling. De ondernemer die van deze bijzondere regelingen gebruikmaakt moet ieder kalenderkwartaal een btw-melding indienen bij zijn lidstaat van identificatie. In deze btw-melding zijn onder meer de vergoedingen en de van toepassing zijnde tarieven vermeld van de verrichte diensten en leveringen. Onder de huidige regels wordt deze melding uiterlijk 20 dagen na het einde van het tijdvak (in beginsel een kalenderkwartaal) waarop die melding betrekking heeft gedaan. Uit een evaluatie van de Europese Commissie is gebleken dat die termijn te kort is. Een verlenging van de indieningstermijn voor de btw-melding is volgens deze evaluatie in het bijzonder van belang voor diensten die worden geleverd via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal. In dat geval worden de via dat netwerk, die interface of dat portaal aan de particuliere afnemer verrichte diensten in veel gevallen geacht te zijn verricht door de exploitant van dat netwerk, die interface of dat portaal. Deze exploitant moet de gegevens voor het invullen van de btw-melding dan verzamelen bij elke achterliggende individuele dienstverrichter. Teneinde eerstbedoelde ondernemers meer tijd te geven voor het indienen van de btw-melding, wordt deze indieningstermijn verlengd tot het einde van de maand na het verstrijken van het belastingtijdvak waarop de melding betrekking heeft.

Voorts moeten onder de huidige regels correcties in de ingediende btw-melding worden gedaan in een suppletie van de btw-melding van het betreffende belastingtijdvak. Voor ondernemers vormt dit een administratieve last, omdat zij daardoor soms elk kwartaal verschillende btw-meldingen opnieuw moeten indienen. Voor tijdvakken vanaf 1 januari 2021 wordt het daarom toegestaan vroegere btw-meldingen te corrigeren, en te verrekenen, in een volgende btw-melding in plaats van correctie via een suppletie in de btw-meldingen van de belastingtijdvakken waarop de correcties betrekking hebben. Voor de ondernemer betekent deze wijziging van het doorgeven van correcties een administratieve vereenvoudiging. Het opnemen van correcties in een volgende btw-melding, die ingediend wordt in zijn lidstaat van identificatie, is voor de ondernemer eenvoudiger dan het doorgeven van correcties in de oorspronkelijke btw-melding of btw-meldingen in mogelijk meerdere lidstaten van verbruik.

Als een elektronische interface belastingplichtig wordt in verband met het faciliteren van bepaalde afstandsverkopen binnen of van buiten de Unie, dan is het noodzakelijk voor het controleren van de btw-melding dat een boekhouding over die leveringen wordt bijgehouden. Met ingang van 1 januari 2021 dient een elektronische interface daarom in dit geval gedurende een periode van ten minste tien jaar een boekhouding over die leveringen bij te houden. Deze termijn geldt reeds voor de nu onder de Unieregeling en niet-Unieregeling voor digitale diensten geldende bewaarplicht.

In de bovengenoemde situatie waarbij een ondernemer die een elektronische interface uitbaat belastingplichtig is, wordt de levering van goederen gesplitst in twee delen: de levering door de leverancier aan de elektronische interface en de levering door de elektronische interface aan de consument in een lidstaat. Teneinde de plaats van levering te kunnen bepalen, wordt de verzending of het vervoer van de goederen in dit kader toegerekend aan de levering door de elektronische interface aan de consument.

Een andere wijziging in dit wetsvoorstel heeft betrekking op de leverancier die in geen enkele lidstaat is gevestigd, maar wel in een lidstaat is geregistreerd in verband met de levering van daar opgeslagen goederen via een elektronische interface. Zoals in paragraaf 2.6 is aangegeven, wordt een dergelijke buiten de Unie gevestigde ondernemer door wetsfictie geacht deze goederen aan de elektronische interface te hebben geleverd, waarna de elektronische interface die goederen levert aan de consument.

Dit wetsvoorstel bepaalt dat de levering van bedoelde ondernemer aan de elektronische interface valt onder de toepassing van het btw-tarief van nihil. Deze leverancier heeft derhalve het recht de voorbelasting met betrekking tot de aankoop of invoer van de geleverde goederen in aftrek te brengen.

Voor deze wijziging zijn twee redenen te geven. In de eerste plaats wordt hierdoor het frauderisico verkleind. De situatie kan zich immers voordoen dat de feitelijke leverancier gevestigd buiten de Unie voor de verkoop via de elektronische interface wel aangifte doet in de lidstaat waar de goederen zijn opgeslagen, maar deze btw vervolgens niet afdraagt. De ondernemer die via zijn elektronische interface deze verkopen faciliteert, kan niettemin deze btw in aftrek brengen, waardoor er door de fraude van de leverancier een lek voor de btw ontstaat. Door de levering van de leverancier aan de elektronische interface tegen 0% te belasten, wordt dit voorkomen.

In de tweede plaats betekent deze maatregel een vereenvoudiging voor de leverancier en voor de ondernemer die via een elektronische interface deze verkopen faciliteert. Deze ondernemers behoeven zo immers geen btw in rekening te brengen en af te dragen respectievelijk in aftrek te brengen. Dit kan voor hen een beperking van de administratieve en financiële lasten betekenen.

In de bovengenoemde situatie waarin de niet in de Unie gevestigde ondernemer via een elektronische interface goederen levert aan afnemers in de Unie en deze te leveren goederen in de Unie zijn opgeslagen, kan de elektronische interface de Unieregeling zowel toepassen voor de intracommunautaire afstandsverkopen als voor binnenlandse verkopen in de lidstaat van identificatie. Deze maatregel met betrekking tot de binnenlandse verkopen is bedoeld om de administratieve lasten voor de elektronische interface te verlichten.

Ten slotte, ondernemers gevestigd buiten de Unie die gebruikmaken van de invoerregeling, moeten in beginsel een in de Unie gevestigde tussenpersoon aanwijzen die gehouden is tot voldoening van de door eerstbedoelde ondernemer verschuldigde btw en die in zijn naam en voor zijn rekening aan de verplichtingen van de invoerregeling moet voldoen. Deze verplichting is in de BTW-richtlijn 2006 opgenomen om de belastinginkomsten van de lidstaten zoveel mogelijk te beschermen. De niet in de Unie gevestigde ondernemers behoeven alleen dan geen tussenpersoon aan te wijzen, indien ze gevestigd zijn in een land waarmee de Unie een overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft gesloten.

3. Budgettaire aspecten

Het wetsvoorstel leidt in Nederland tot een positief budgettair effect door de afschaffing van de btw-vrijstelling bij invoer van pakketjes met een totale waarde van niet meer dan € 22.

De verwachte meeropbrengst per jaar bedraagt € 150 miljoen met ingang van 2021.

4. EU-aspecten

Met dit wetsvoorstel worden artikelen 2 en 3 richtlijn elektronische handel en de aanvullende richtlijn geïmplementeerd. De daadwerkelijke inwerkingtreding vindt plaats op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

5. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De wijzigingen leiden, onder andere door introductie van een verplichte elektronische aangifte ten invoer en toename van deelnemers aan het éénloketsysteem, tot een structurele toename van de uitvoeringskosten. De verwachte structurele uitvoeringskosten zijn mede afhankelijk van keuzes door marktpartijen, zoals het wel of niet gebruik gaan maken van de invoerregeling, maar kunnen naar verwachting oplopen tot € 55,5 miljoen. De incidentele kosten bedragen naar schatting € 48,4 miljoen. De kosten worden gedekt op de artikelen 1, 9 en 10 van de begroting van Financiën.

Voor de maatregelen geldt dat de Belastingdienst die niet uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd¹⁴.

6. Gevolgen regeldruk voor bedrijfsleven en burger

6.1. Analyse en conclusie

Dit wetsvoorstel strekt tot de implementatie van de richtlijn elektronische handel en de aanvullende richtlijn. Beide richtlijnen zijn gericht op de modernisering en vereenvoudiging van de heffing en inning van btw op grensoverschrijdende internetverkoop van zowel goederen als diensten. Zoals eerder in deze memorie is opgemerkt hebben deze nieuwe regels vooral betrekking op de verkoop aan particuliere consumenten. In feite bestaat het voorstel uit een zestal belangrijke wijzigingen met daarnaast een aantal kleinere aanpassingen.

(1) Allereerst komt er een uitbreiding van de bestaande éénloketsystemen voor dienstverrichtingen van ondernemers aan particuliere consumenten in een lidstaat waar die ondernemers niet gevestigd zijn. Het gaat hier bij zowel om ondernemers van buiten de EU als om ondernemers die binnen de EU zijn gevestigd. Deze systemen gelden nu alleen nog voor telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten, maar gaan met ingang van 1 januari 2021 ook gelden voor alle andere grensoverschrijdende diensten aan particuliere consumenten. Dit verlaagt de administratieve lasten voor de ondernemers die de betreffende diensten verrichten.

(2) Daarnaast worden ondernemers die binnen de Unie zogenoemde afstandsverkoop van goederen verrichten aan consumenten in andere lidstaten door de nieuwe regels sneller dan nu de btw over die verkoop verschuldigd in de lidstaat van de consument. Deze wijziging betekent dat deze ondernemers vaker met de btw-regels en tarieven van andere

¹⁴ Raadpleegbaar via www.tweedekamer.nl.

lidstaten te maken zullen hebben. In beginsel moeten zij zich dan bij de belastingdiensten van de lidstaten van de consument aanmelden en daar de btw aangeven en betalen. Echter, ook deze ondernemers kunnen door de uitbreiding van de toepassing van het éénloketsysteem desgewenst de btw voor andere lidstaten in de eigen lidstaat aangeven. Hiermee wordt de toename in administratieve lasten zoveel mogelijk beperkt.

(3) Voorts wordt voor ondernemers van buiten de Unie de btw-vrijstelling afgeschaft bij de invoer van goederenzendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22 die in het kader van afstandsverkoop van buiten de Unie worden geleverd aan consumenten binnen de Unie. Hiermee wordt voor alle goederenleveringen aan consumenten die wonen in een lidstaat voor de btw een gelijk speelveld gecreëerd tussen leveranciers van binnen en buiten de Unie.

(4) Vervolgens wordt in samenhang met de afschaffing van de btw-vrijstelling voor de hiervoor genoemde goederenzendingen van buiten de Unie, de leveranciers daarvan de gelegenheid geboden de btw over die verkopen aan te geven en af te dragen via een nieuw in te stellen toepassing van het éénloketsysteem, de zogenoemde invoerregeling.

(5) Ook worden elektronische interfaces (platforms) die afstandsverkoop faciliteren van goederen die worden ingevoerd van buiten de Unie, voor die verkopen belastingplichtig gemaakt om een doeltreffende heffing en inning te bereiken van de over die verkopen verschuldigde btw. Om dezelfde reden worden elektronische interfaces die leveringen van goederen in de Unie door een ondernemer zonder vestiging in de Unie aan een niet-ondernemer faciliteren, voor die verkopen belastingplichtig gemaakt.

(6) De laatste belangrijke wijziging heeft betrekking op de post- en koeriersdiensten en andere logistieke dienstverleners die als aangever individueel geadresseerde pakketjes invoeren. Een in Nederland reeds lang bestaande faciliteit voor deze dienstverleners wordt nu expliciet wettelijk verankerd in de Wet OB 1968. Genoemde ondernemers verzorgen ten behoeve van de Nederlandse particuliere consument de invoeraangifte voor het overgrote deel van de goederenzendingen van buiten de Unie met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150. Voor post- en koeriersdiensten is voorzien in een vorm van uitstel van betaling waarbij geen zekerheid behoeft te worden gesteld voor de in Nederland verschuldigde btw bij invoer van pakketjes van buiten de Unie, waarvoor door de leverancier geen gebruik wordt gemaakt van de nieuwe invoerregeling, en waarvoor er daarom btw verschuldigd is op het moment van de feitelijke invoer. Een zodanige regeling wordt nu op grond van de richtlijn elektronische handel opgenomen in de Wet OB 1968.

De Europese Commissie heeft in 2016 in de toelichting op het voorstel voor de richtlijn elektronische handel heeft over de onder punt 3 omschreven aanpassing onder meer opgemerkt dat het huidige btw-stelsel in de Unie niet neutraal is, omdat EU-bedrijven duidelijk benadeeld zijn ten opzichte van niet-EU-bedrijven, die zowel legitiem maar vaak ook in strijd met de regels btw-vrij naar de Unie kunnen leveren.¹⁵ Omdat de btw-tarieven tot 27% kunnen bedragen, is er een aanzienlijke verstoring ten gunste van niet-EU-bedrijven als er geen btw wordt geheven. Om deze verstoring weg te nemen, wordt de btw-vrijstelling bij invoer van goederen afgeschaft.

De Europese Commissie verwacht dat de richtlijn elektronische handel de btw-nalevingskosten voor het bedrijfsleven in de Unie vanaf 2021 met € 2,3 miljard per jaar zal doen dalen, terwijl de btw-inkomsten van de

¹⁵ Voorstel voor een RICHTLIJN VAN DE RAAD tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkoop van goederen, COM (2016) 757 final, 2016/0370 (CNS).

lidstaten met € 7 miljard zullen toenemen. Naar rato bedraagt de afname in administratieve lasten voor Nederlandse bedrijven € 115 miljoen.¹⁶

6.2. Toepassing van het éénloketsysteem heeft de voorkeur

De inschatting is dat het éénloketsysteem al snel na de invoering de te prefereren methode zal zijn voor zowel de leverancier als de consument. In de beginperiode is het evenwel goed mogelijk dat het gebruik van de invoerregeling nog niet optimaal is. Dat gevoegd bij de afschaffing van de btw-vrijstelling bij invoer voor goederenzendingen met een waarde van niet meer dan € 22, kan betekenen dat de post- en koeriersbedrijven kortstondig met logistieke problemen en de daarbij behorende financiële en administratieve lastenverzwaring te maken gaan krijgen.

Om deze problemen zo goed mogelijk te voorkomen is het van essentieel belang dat zowel het bedrijfsleven als de consument goed op de hoogte is van de voordelen van de nieuwe invoerregeling voor goederenzendingen aan consumenten. Zoals hiervoor in paragraaf 1 al is uiteengezet heeft de invoerregeling voor consumenten als voordeel dat zij de koopprijs inclusief btw betalen aan de leverancier en niet meer geconfronteerd worden met, soms onvoorziene btw of kosten van invoer nadat zij de goederen hebben besteld en betaald aan de leverancier. De Europese Commissie heeft reeds een communicatiestrategie aangekondigd waarbij alle partijen worden betrokken. De eerste stappen zijn daarvoor ook reeds gezet in een aantal derde-landen. Ook nationaal zal worden voorzien in een communicatiestrategie die met name gericht zal zijn op de Nederlandse consument, om die ervan bewust te maken dat hij er veel belang bij heeft de btw meteen bij aankoop te voldoen aan de leverancier.

Voor goederenzendingen aan particulieren die zonder toepassing van de invoerregeling worden ingevoerd is het verder van belang dat, zoals is aangegeven in onderdeel 2.7, in de Wet OB 1968 mede daarom een in Nederland reeds lang bestaande faciliteit wettelijk wordt verankerd. Hierbij krijgt het post- of koeriersbedrijf uitstel van betaling voor de in Nederland verschuldigde btw bij invoer van pakketjes van buiten de Unie. Een extra administratieve en financiële verlichting die wordt geïntroduceerd is dat men voor dit uitstel van betaling van de invoer btw geen zekerheid meer hoeft te stellen bij de Belastingdienst.

7. Advies en consultatie¹⁷

Tijdens de onderhandelingen bij de Europese Unie in Brussel over de totstandkoming van de richtlijn elektronische handel is een aantal keer overlegd met vertegenwoordigers van het Nederlandse bedrijfsleven. Onder meer met vertegenwoordigers van VNO-NCW en MKB-Nederland en Post NL. Het bedrijfsleven gaf hierbij aan overwegend positief te staan tegenover de maatregelen in dit wetsvoorstel.

Op de Internetconsultatie van het wetsvoorstel, die plaatsvond in de periode van 2 tot en met 30 oktober 2019, zijn zes reacties binnengekomen. Deze reacties zijn openbaar weergegeven. Ook uit die reacties blijkt het bedrijfsleven overwegend positief te staan tegenover de maatregelen, maar wel een flink aantal vragen en opmerkingen te hebben. De reacties zijn divers en in sommige gevallen zeer specifiek. De algemene strekking van de inbreng is behoefte aan verduidelijking. Veel van de vragen en opmerkingen van genoemde partijen hebben dan ook

¹⁶ Voorstel voor Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkoop van goederen. COM(2016) 757 final.

¹⁷ Raadpleegbaar via www.tweedekamer.nl.

geleid tot aanpassingen en verduidelijking van de memorie van toelichting en in een aantal gevallen ook van de wet.

In dit verband is veel dank voor hun waardevolle inbreng verschuldigd aan met name Booking.com, BTW Instituut te Dordrecht, de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en VNO-NCW MKB Nederland. In grote lijnen hebben hun vragen en opmerkingen onder meer betrekking op:

- de invulling van de regeling voor post- en koeriersbedrijven;
- de gevolgen voor de elektronische interface, onder meer wat aansprakelijkheid en de boekhoudplicht betreft;
- het risico op btw-fraude met betrekking tot leveranciers gevestigd buiten de EU;
- de administratieve lasten voor het bedrijfsleven als de nieuwe regeling voor afstandsverkopen van goederen binnen de EU wordt toegepast;
- formeelrechtelijke aspecten van bepalingen in het wetsvoorstel;
- correcties van de btw-melding;
- tijdige voorlichting consumenten.

Eén van de aanpassingen in de memorie van toelichting is bijvoorbeeld de extra uitleg bij de correctie van de btw-melding. Daar is verduidelijkt dat de ondernemer zich na de driejaarstermijn uiteraard nog kan melden bij de lidstaat van verbruik om te bezien wat de mogelijkheden zijn op grond van het aldaar geldende nationale recht. Daarnaast is bijvoorbeeld bij de wettekst duidelijk gemaakt dat zowel de ondernemer als de tussenpersoon worden opgenomen in het identificatieregister van de invoerregeling.

Ten slotte werkt de Europese Commissie samen met de lidstaten nog aan zogenoemde «Explanatory Notes». Hierin wordt de regelgeving voor btw en elektronische handel nader toegelicht, al is deze toelichting niet juridisch bindend. Nederland is uiteraard nauw betrokken bij de totstandkoming hiervan en zet zich in voor een uniforme uitleg van de begrippen. Het wetsvoorstel is voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk. Het college deelt de hiervoor in onderdeel 6.1 gegeven analyse en conclusie ten aanzien van de gevolgen voor de regeldruk voor bedrijfsleven en burger.

8. Uitvoering Belastingdienst en inwerkingtreding

Uit de initiële Uitvoeringstoets bij dit wetsvoorstel is gebleken dat de Belastingdienst de wijzigingen op zijn vroegst in 2024 kan uitvoeren. Een ingrijpende aanpassing van de IT-systemen van de Belastingdienst is namelijk nodig. De richtlijn elektronische handel en de aanvullende richtlijn schrijven echter voor dat alle lidstaten de richtlijn hebben geïmplementeerd in hun nationale wetgeving met ingang van 1 januari 2021. De lidstaten moeten de nieuwe regels ook daadwerkelijk toepassen met ingang van die datum. Alleen dan kan het nieuwe systeem optimaal werken.

In het geval Nederland de op de voorziene datum ook in Nederland geldende nieuwe regels nog niet in de praktijk zou kunnen toepassen, heeft dit gevolgen voor verschillende betrokkenen. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft in haar advies specifiek aandacht gevraagd voor de gevolgen van een dergelijke situatie. Een aantal van deze gevolgen komen hierna aan de orde. Daarbij wordt zonder uitputtend te willen zijn, aandacht besteed aan de mogelijke directe gevolgen voor ondernemers, consumenten en de verschillende lidstaten van de Europese Unie.

Ingeval Nederland de met ingang van 1 januari 2021 geldende nieuwe wetgeving niet zou kunnen toepassen, betekent dit dat bijna alle hier gevestigde ondernemers het éénloketsysteem niet kunnen toepassen. Voor deze ondernemers geldt dan dat zij zich op de thans geldende

conventionele wijze voor hun grensoverschrijdende verkopen voor de btw kunnen registreren of geregistreerd kunnen blijven in de verschillende lidstaten van de consument. In elk van de betrokken lidstaten geven zij dan periodiek de btw aan en betalen zij die btw over de verkopen aan consumenten in die lidstaat. Een dergelijke situatie kan voor de desbetreffende ondernemers aanzienlijke administratieve lasten met zich brengen, hetgeen op zichzelf hun concurrentiepositie niet te goede kan komen. Daarnaast zullen buitenlandse ondernemers die zich thans in Nederland hebben geregistreerd voor toepassing van het bestaande éénloketsysteem voor digitale diensten hier niet langer van dat systeem gebruik kunnen maken, omdat het niet meer is aangesloten op de systemen van andere lidstaten. Zodra duidelijk is dat deze gevolgen zich gaan voordoen, zal ik – voor zover nodig en mogelijk in overleg met de Commissie en de andere lidstaten – bezien of er wellicht nog tijdelijke mogelijkheden zijn om deze gevolgen te mitigeren.

Voor ondernemers die gevestigd zijn in een andere lidstaat dan Nederland of buiten de Unie geldt bij een te late toepassing van de nieuwe regels dat nog onzeker is of zij voor hun verkopen van goederen en diensten aan consumenten in Nederland de btw kunnen aangeven en afdragen via het éénloketsysteem in een andere lidstaat. Doordat Nederland nog niet is aangesloten op dat systeem, kunnen aangiften en betalingen gedaan in een andere lidstaat niet automatisch doorgezet worden naar Nederland. Zodra duidelijk is dat dit gevolg zich gaat voordoen, zal ik bekijken of er tijdelijke mogelijkheden zijn om de ondernemers in de gelegenheid te stellen, zoals voorzien in de Btw-richtlijn 2006, via het éénloketsysteem van de andere lidstaten toch de in Nederland verschuldigde btw te laten melden en afdragen.

Zo zou wellicht kunnen worden voorkomen dat al de buiten Nederland gevestigde ondernemers de in Nederland verschuldigde btw afzonderlijk in Nederland moeten komen aangeven en afdragen.

Voor de Nederlandse particuliere consument die grensoverschrijdende diensten of goederen afneemt van ondernemers die niet in Nederland gevestigd zijn, zal een te late toepassing van de geldende nieuwe wetgeving waarschijnlijk minder directe gevolgen hebben. Als deze diensten of goederenverkoop belast zijn in Nederland, zal de particulier btw over de aankoop moeten betalen aan de ondernemer. De gevolgen van een te late implementatie zien op het aangeven en afdragen van die btw door de ondernemer, maar dat gaat in principe buiten de consument om.

Dit kan anders zijn in het geval een Nederlandse consument goederen van buiten de Unie betreft met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 die kunnen worden aangemerkt als afstandsverkoop van uit een derdelandsgebied of een derde-land ingevoerde goederen. De ondernemer die de desbetreffende goederen rechtstreeks aan hem verkoopt, dan wel het elektronische interface dat hem die goederen fictief levert, kan ter zake nog niet geheel gebruikmaken van de invoerregeling. De Douane verwacht net als die van andere lidstaten gereed te zijn om de pakjes met gebruikmaking van de invoerregeling in te laten voeren bij opgaaf van een geldig invoerregelingnummer. Omdat Nederland nog geen nummers afgeeft, kan dit alleen buitenlandse nummers betreffen. Voor de daadwerkelijke afdracht van de btw door de ondernemer of elektronische interface is Nederland nog niet aangesloten op het éénloketsysteem. Of dit betekent dat de gehele invoerregeling niet toegepast kan worden en de btw steeds verschuldigd is bij de invoer of levering in Nederland is nog niet duidelijk en moet nader onderzocht worden bij een te late implementatie. Indien en voor zover de nieuwe invoerregeling niet gebruikt zou kunnen worden voor pakjes die bestemd zijn voor Nederlandse particu-

lieren en er btw bij invoer zou (moeten) worden geheven, zullen de Nederlandse consumenten deze btw bij de aflevering van het pakket moeten vergoeden aan de postbezorger, eventueel verhoogd met diens afhandelingskosten.

Afgelopen jaar heeft de Europese Commissie in goed overleg met alle lidstaten het proces van implementatie nauwgezet gemonitord. Gebleken is dat diverse lidstaten grote moeite hebben om het pakket aan maatregelen in verband met de implementatie van de btw-richtlijnen elektronische handel tijdig in hun IT-systemen te verwerken. Ook in Nederland is gebleken dat meer tijd nodig is voor de implementatie van het e-commerce pakket omdat nieuwbouw van de IT-systemen nodig is. De huidige Coronacrisis heeft dit implementatieproces in de EU nog verder onder druk gezet. Ook vanuit sectoren van het bedrijfsleven zijn signalen ontvangen dat ook zij grote moeite hebben met invoering per 1 januari 2021. In dit kader heeft de Europese Commissie voorgesteld de inwerkingtreding van het gehele pakket elektronische handel uit te stellen tot 1 juli 2021. De onderhandelingen over dit uitstel vinden nog plaats. Ten tijde van de indiening van het onderhavige wetsvoorstel is het onduidelijk of en wanneer er over dit richtlijnvoorstel overeenstemming zal zijn. Om die reden is er ook voor gekozen de datum van inwerkingtreding per koninklijk besluit te laten plaatsvinden. Bij dit wetsvoorstel is een geactualiseerde Uitvoeringstoets opgenomen. Op basis van deze geactualiseerde Uitvoeringstoets is het mogelijk om per 1 januari 2022 het pakket aan maatregelen in verband met de implementatie van de btw-richtlijnen elektronische handel uit te voeren met behulp van extra inzet van tijdelijke IT-voorzieningen en extra personeel. Ingeval er nog steeds tijd zit tussen de officiële inwerkingtreding en het tijdstip dat Nederland daadwerkelijk gereed is, zal Nederland met die landen die ook niet gereed zijn proberen een oplossing te vinden. Dit kan gelegen zijn in een latere officiële inwerkingtreding of bijvoorbeeld een tijdelijke praktische oplossing om het bedrijfsleven en consumenten zo min mogelijk last hiervan te laten ondervinden. Bij een dergelijke tijdelijke praktische oplossing is uitvoerbaarheid door de Belastingdienst en Douane een belangrijke randvoorwaarde.

BIJLAGE

Transponeringstabellen

Tabel 2: Transponeringstabel in verband met de implementatie van de artikelen 2 en 3 richtlijn elektronische handel

Richtlijn elektronische handel	Beleidsruimte bij omzetting	Wet OB 1968 of anderszins
Artikel 2, eerste lid	nee	Artikel 2a, tweede lid, onderdelen w en x
Artikel 2, tweede lid	nee	Artikel 3c
Artikel 2, derde lid	nee	Artikel 5a
Artikel 2, vierde lid	nee	Artikel 5a vervangen
Artikel 2, vijfde lid	nee	Artikel 5a, tweede lid
Artikel 2, zesde lid	nee	Artikel 6h, tweede tot en met zesde lid geschrapt
Artikel 2, zevende lid	nee	Hoofdstuk 2, paragraaf 4
Artikel 2, achtste lid	nee	Artikel 13a
Artikel 2, negende lid	nee	Artikel 21, onderdeel e
Artikel 2, tiende lid	nee	Artikel 34c, eerste lid, onderdeel b
Artikel 2, elfde lid	nee	Artikel 34, vijfde, zesde en zevende lid
Artikel 2, twaalfde lid	nee	Titel van hoofdstuk V, afdeling 7
Artikel 2, dertiende lid	nee	Artikel 28q
Artikel 2, veertiende lid	nee	Titel van hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 2
Artikel 2, vijftiende lid	nee	Artikel 28r, onderdeel c
Artikel 2, zestiende lid	nee	Artikel 28ra
Artikel 2, zeventiende lid	nee	Artikel 28rd
Artikel 2, achttiende lid	nee	Artikel 28re, eerste lid, onderdeel a
Artikel 2, negentiende lid	nee	Artikel 28rf, artikel 28rg
Artikel 2, twintigste lid	nee	Artikel 28rj
Artikel 2, eenentwintigste lid	nee	Niet geïmplementeerd, want achterhaald door artikel 1, achtste lid, aanvullende richtlijn.
Artikel 2, tweeëntwintigste lid	nee	Niet geïmplementeerd, want achterhaald door artikel 1, negende lid, aanvullende richtlijn.
Artikel 2, drieëntwintigste lid	nee	De wijziging van artikel 369 ter is niet geïmplementeerd, want achterhaald door artikel 1, tiende lid, aanvullende richtlijn. De wijziging van artikel 369 quater is opgenomen in artikel 28 sb.
Artikel 2, vierentwintigste lid	nee	Artikel 28sc. De vervanging van punt a) is niet geïmplementeerd, want achterhaald door artikel 1, elfde lid, aanvullende richtlijn.
Artikel 2, vijfentwintigste lid	nee	De wijziging van artikel 369 octies, vierde lid, is geïmplementeerd in artikel 28se, achtste lid. De overige wijzigingen in het vijfentwintigste lid zijn achterhaald door artikel 1, twaalfde en dertiende lid, aanvullende richtlijn.
Artikel 2, zesentwintigste lid	nee	Artikel 28sf, tweede lid
Artikel 2, zevenentwintigste lid	nee	Artikel 28sg, eerste lid
Artikel 2, achtentwintigste lid	nee	Artikel 28sh
Artikel 2, negentwintigste lid	nee	Artikel 28sj, eerste lid
Artikel 2, dertigste lid	nee	Hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 4

Richtlijn elektronische handel	Beleidsruimte bij omzetting	Wet OB 1968 of anderszins
Artikel 2, eenendertigste lid	nee, m.u.v. artikel 369 octovicies richtlijn elektronische handel	Hoofdstuk V, afdeling 8
Artikel 3	nee	Schrapping artikel 7:27, derde lid, van de Algemene douaneregeling
Artikel 4	nee	Artikel II

Tabel 2: Transponeringstabel in verband met de implementatie van de artikelen 1 en 2 van de aanvullende richtlijn

Aanvullende richtlijn	Beleidsruimte bij omzetting	Wet OB 1968 of anderszins
Artikel 1, eerste lid	nee	Artikel 5d
Artikel 1, tweede lid	nee	Artikel 13a
Artikel 1, derde lid	nee	Tabel II, onderdeel a, 9
Artikel 1, vierde lid	nee	Tabel II, onderdeel a, 9
Artikel 1, vijfde lid	nee	Niet toegepast
Artikel 1, zesde	nee	Niet toegepast
Artikel 1, zevende lid	nee	Titel van hoofdstuk V, afdeling 7
Artikel 1, achtste lid	nee	Titel van hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 3
Artikel 1, negende lid	nee	Artikel 28s
Artikel 1, tiende lid	nee	Artikel 28sa
Artikel 1, elfde lid	nee	Artikel 28sc, eerste lid, onderdeel a
Artikel 1, twaalfde lid	nee	Artikel 28sd
Artikel 1, dertiende lid	nee	Artikel 28se, eerste tot en met zevende lid
Artikel 1, veertiende lid	nee	Artikel 28v, eerste lid
Artikel 2	nee	Artikel II

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I, onderdeel A (artikel 2a van de Wet op de omzetbelasting 1968)

In artikel 2a, eerste lid, Wet OB 1968 worden begrippen gedefinieerd die worden gebruikt in de Wet OB 1968 en in de daarop gebaseerde bepalingen. Artikel I, onderdeel A, onder 1, bewerkstelligt dat de in voornoemd artikel 2a, eerste lid, onderdeel d, opgenomen definitie van derde-land, wordt aangepast en verplaatst naar een nieuw onderdeel d, onder 1°. Verder wordt in het nieuwe onderdeel d, onder 2°, een definitie toegevoegd van derdelandsgebieden. Het gaat bij derdelandsgebieden om de gebieden die zijn genoemd in artikel 6, eerste lid en tweede lid, van de BTW-richtlijn 2006. De in voornoemd artikel 6 genoemde gebieden behoren ingevolge het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU) tot het grondgebied van de Unie maar ingevolge artikel 6 van de BTW-richtlijn 2006 niet wat betreft de btw-heffing. De in dat artikel 6, eerste lid, genoemde derdelandsgebieden maken echter wel deel uit van het douanegebied van de Unie. Genoemd zijn daarbij onder meer de Canarische eilanden en de Kanaaleilanden. De in artikel 6, tweede lid, van de BTW-richtlijn 2006 genoemde derdelandsgebieden maken geen deel uit van het douanegebied van de Unie. Het gaat hier om bijvoorbeeld het eiland Helgoland en Ceuta.

De Wet OB 1968 bevatte tot nu toe geen afzonderlijke definitie voor derdelandsgebieden. Deze werden ingedeeld onder de categorie derde-landen. Omdat de term derdelandsgebieden naast de term derde-landen veelvuldig in de BTW-richtlijn 2006 wordt gebruikt na de inwerkingtreding van de richtlijn elektronische handel, is er voor gekozen deze term nu ook, net als in de BTW-richtlijn 2006, afzonderlijk in de definitiebepalingen op te nemen. In de nieuwe opzet van artikel 2a, eerste lid, onderdeel d, van de Wet OB 1968 wordt de daar in onder 1° opgenomen definitie van derde-land daarom aangepast. Voortaan wordt als derde-land alleen aangemerkt, elke staat of elk grondgebied waarop het VWEU niet van toepassing is. Opgemerkt wordt dat in artikel 2a, eerste lid, onderdeel c, wordt bepaald dat het Vorstendom Monaco en het eiland Man worden behandeld als gebied van de Franse Republiek respectievelijk het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en dat de zones Akrotiri en Dhekelia van Cyprus, die onder de soevereiniteit van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland vallen, worden behandeld als gebied van de Republiek Cyprus.¹⁸ Dit is gebaseerd op artikel 7, eerste lid, van de BTW-richtlijn 2006. Op dat land en die gebieden is echter niet het VWEU van toepassing, reden om dat land en die gebieden uit te zonderen van het begrip derde-land.

In artikel 2a, eerste lid, Wet OB 1968 worden voorts de definities van intracommunautaire afstandsverkopen van goederen en afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde-land ingevoerde goederen toegevoegd (Artikel I, onderdeel A, onder 2).

De definitie van intracommunautaire afstandsverkopen van goederen in het voorgestelde artikel 2a, eerste lid, onderdeel w, Wet OB 1968 stemt grotendeels overeen met de goederenleveringen omschreven in het te vervangen artikel 5a, tweede lid, van de Wet OB 1968. Op dit vlak zijn geen veranderingen voorzien. Van intracommunautaire afstandsverkopen van goederen is sprake wanneer de leverancier goederen verzendt of vervoert vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer. De afnemer moet daarbij óf een ondernemer of een rechts-

¹⁸ Deze bepaling is nog niet aangepast aan het verlaten van de EU door het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland.

persoon andere dan ondernemer zijn, van wie de intracommunautaire verwerving van goederen krachtens artikel 1a, tweede lid, Wet OB 1968 niet aan de btw zijn onderworpen, óf enige andere niet-ondernemer. In de praktijk gaat het hier in de meeste gevallen om verkopen die een ondernemer in een bepaalde lidstaat via het internet verricht aan particuliere consumenten in een andere lidstaat. Van intracommunautaire afstandsverkopen van goederen kan overigens in geen geval worden gesproken wanneer het gaat om de levering van nieuwe vervoermiddelen in de zin van artikel 2a, eerste lid, onderdeel f, Wet OB 1968 en evenmin bij de levering van goederen geleverd na montage of installatie door of voor rekening van de leverancier, waarbij de geïnstalleerde of gemonteerde goederen eventueel worden beproefd.

Kenmerkend voor de intracommunautaire afstandsverkopen van goederen is ook dat de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer, ook bij indirecte tussenkomst, altijd door of voor rekening van de leverancier dient te worden verricht. De zinsnede «ook bij indirecte tussenkomst» is daarbij nieuw in de wettekst. Artikel 5 bis van de Uitvoeringsverordening 282/2011¹⁹ zoals deze is gewijzigd bij de Uitvoeringsverordening 2019/2026²⁰ (hierna: UV) is van belang bij de uitleg van deze zinsnede en noemt in dit kader de volgende gevallen waarin met name sprake is van tussenkomst waaronder de indirecte tussenkomst:

- Wanneer de verzending of het vervoer van de goederen door de leverancier wordt uitbesteed aan een derde die de goederen aflevert bij de afnemer.
- Wanneer de verzending of het vervoer van de goederen door een derde wordt verricht, maar de leverancier hetzij geheel, hetzij gedeeltelijk verantwoordelijk is voor de aflevering van de goederen bij de afnemer.
- Wanneer de leverancier de vervoerskosten factureert en int bij de afnemer en de afnemer voorts doorverwijst naar een derde die de verzending of het vervoer van de goederen zal uitvoeren.
- Wanneer de leverancier op welke manier ook de leveringsdiensten van een derde promoot, de afnemer en de derde met elkaar in contact brengt of anderszins de informatie die nodig is voor de aflevering van de goederen aan de afnemer verstrekt aan een derde.

Voornoemd artikel in de UV bepaalt daarbij aan het slot dat de goederen niet worden beschouwd als verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier als de afnemer de goederen zelf vervoert of als de afnemer de aflevering van de goederen regelt met een derde en de leverancier niet direct of indirect een rol speelt om de verzending of het vervoer van die goederen te verrichten of te helpen organiseren.

De definitie van afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde-land ingevoerde goederen is geheel nieuw in de Wet OB 1968. Deze definitie, op te nemen in het voorgestelde onderdeel x van artikel 2a, eerste lid, Wet OB 1968 stemt grotendeels overeen met de hiervoor beschreven definitie van intracommunautaire afstandsverkopen van goederen, maar verschilt hiervan alleen in die zin dat de goederen vanuit

¹⁹ Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2011, L 77).

²⁰ Uitvoeringsverordening (EU) 2019/2026 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 281/2011 wat betreft door elektronische interfaces gefaciliteerde leveringen van goederen of diensten en de bijzondere regelingen voor belastingplichtigen die diensten voor niet-belastingplichtigen, afstandsverkopen van goederen en bepaalde binnenlandse goederenleveringen verrichten (PbEU 2019, L 313).

een derdelandsgebied of een derde-land naar de afnemer in de Unie worden verzonden of vervoerd.

Artikel I, onderdeel B (artikel 3c van de Wet op de omzetbelasting 1968)

In paragraaf 2.6 van het algemene deel van deze memorie is aangegeven dat ondernemers die met een elektronische interface, zoals een marktplaats, platform of soortgelijk middel afstandsverkopen naar afnemers in de Unie faciliteren in twee situaties bij wetsfictie geacht worden deze goederen zelf te hebben ontvangen van de verkoper en vervolgens te hebben geleverd aan de klant. 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. De ondernemer faciliteert slechts de verkopen van de leverancier aan de afnemer. Bedoelde nieuwe regeling wordt uitgewerkt in het nieuwe artikel 3c Wet OB 1968.

Ingevolge artikel 3c, eerste lid, Wet OB 1968 wordt een ondernemer die via een elektronische interface afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde-land ingevoerde goederen faciliteert, geacht die goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd. Zoals hiervoor in de toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 2a Wet OB 1968 bij artikel I, onderdeel A, onder 2, is aangegeven, is de afnemer bij afstandsverkopen van goederen van buiten de Unie óf een ondernemer of een rechtspersoon andere dan ondernemer, van wie een intracommunautaire verwerving van goederen krachtens artikel 1a, tweede lid, Wet OB 1968 niet aan de btw is onderworpen, óf enige andere niet-ondernemer.

Het vorenstaande betekent, in samenhang met de voorgestelde artikelen 5d en 13a Wet OB 1968, dat de faciliterende elektronische interface de afstandsverkoop van goederen van buiten de Unie voor de btw-heffing bij wetsduiding overneemt van de eigenlijke leverancier onmiddellijk nadat deze die goederen aan de interface bij fictie heeft geleverd. Deze leveringsfictie voor de faciliterende elektronische interface geldt, zoals ook in paragraaf 2.6 van deze memorie is aangegeven, alleen wanneer het gaat om ingevoerde goederen in zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150. Het gaat hierbij om de intrinsieke waarde van de goederenzending op zowel het tijdstip van invoer, als op het tijdstip waarop de betaling voor die goederenzending is aanvaard. Dit laatste tijdstip is het tijdstip van levering (zie daarvoor hierna in de toelichting op Artikel I, onderdeel H). De leveringsfictie voor de elektronische interface geldt dus alleen als de intrinsieke waarde van de goederenzending zowel op het tijdstip van de levering als op het tijdstip van de invoer van die goederenzending niet meer bedraagt dan € 150.²¹

De elektronische interface kan zowel binnen als buiten de Unie zijn gevestigd. Als de elektronische interface buiten de Unie is gevestigd, kan in principe niet worden afgedwongen dat aan de verplichtingen wordt voldaan. Bij een leverancier gevestigd buiten de Unie die afstandsverkopen van buiten de Unie verricht aan afnemers binnen de Unie is dit niet anders. De Raad van de Europese Unie heeft dan ook in haar reactie op het speciaal rapport van de Europese Rekenkamer over e-commerce de Europese Commissie opgeroepen om de mogelijkheden te onderzoeken

²¹ Als de intrinsieke waarde op het moment van de aanvaarding van de betaling bijvoorbeeld € 160 is, dan is de leveringsfictie van artikel 3c, eerste lid, Wet OB 1968 dus niet van toepassing. Dit verandert niet als na de levering alsnog een korting zou worden verleend of een gedeeltelijke retourzending plaatsvindt, waardoor de intrinsieke waarde van de afstandsverkoop van buiten de EU op of onder € 150 komt.

voor nieuwe overeenkomsten met derde landen voor wederzijdse bijstand op het gebied van btw en terugvordering.²² Mogelijk wordt de inning en afdwingbaarheid van btw verplichtingen dan verbeterd.

Een voorbeeld ter verduidelijking. Een particuliere consument in Nederland koopt via een webwinkel gevestigd in India speelgoed met een intrinsieke waarde van € 80. De leverancier van het speelgoed is niet de webwinkel, maar een bedrijf in China dat zijn producten verkoopt via de webwinkel en dat zelf zorgt voor het vervoer van het speelgoed van China naar Nederland. Een andere particuliere consument in Zweden koopt via dezelfde webwinkel een overhemd met een intrinsieke waarde van € 110. Ook hier is de webwinkel niet de eigenlijke leverancier, maar een bedrijf in Vietnam dat zijn producten verkoopt via de webwinkel en dat zorgt voor de verzending van het overhemd naar Zweden. Beide producten worden ingevoerd via België.

Onder de nieuwe regels wordt de webwinkel in India voor de btw-heffing als de leverancier beschouwd voor die verkopen in de Unie. De goederen verkocht door de eigenlijke leveranciers in China en Vietnam worden geacht geleverd te zijn *aan en door* die webwinkel.

Het gevolg hiervan, in samenhang met het voorgestelde artikel 5d Wet OB 1968, is dat de webwinkel in India en niet de leveranciers in China en Vietnam btw verschuldigd wordt in respectievelijk Nederland en Zweden.

De webwinkel kan daarbij opteren voor toepassing van de in hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 4 op te nemen invoerregeling, omdat de waarde van de pakjes lager is dan € 150. Als de webwinkel dan bijvoorbeeld Italië kiest als lidstaat van identificatie, kan de webwinkel, vertegenwoordigd door een in Italië gevestigde tussenpersoon, de verschuldigde btw in verband met de levering van het speelgoed in Nederland en van de levering van het overhemd in Zweden in de btw-melding in Italië opnemen en daar afdragen. Italië zal er vervolgens, als lidstaat van identificatie, voor zorgen dat de in de btw-melding aangegeven btw, en de afdracht van deze btw, voor de levering van het speelgoed en het overhemd wordt doorgeleid en overgemaakt naar respectievelijk Nederland en Zweden.

Bij de invoer van deze goederen in België wordt bij toepassing van de invoerregeling een vrijstelling verleend voor de btw bij invoer. De aanbrenner, in de regel het post- en koeriersbedrijf, zal daartoe het individueel btw-identificatienummer voor de toepassing van de invoerregeling van de tussenpersoon van de webwinkel uit India moeten vermelden in de vereenvoudigde douaneaangifte.

Een ondernemer die via een elektronische interface de levering van goederen binnen de Unie door een niet in de Unie gevestigde ondernemer faciliteert, wordt geacht die goederen zelf te hebben ontvangen van de leverancier en die te hebben geleverd aan de afnemer (artikel 3c, tweede lid, Wet OB 1968). Ook in dit geval betekent dit, in samenhang met de voorgestelde artikelen 5d en 13a Wet OB 1968, dat de faciliterende elektronische interface voor de btw-heffing de levering van goederen door de eigenlijke leverancier bij wetsduiding van die ondernemer overneemt, onmiddellijk nadat deze die goederen (fictief) aan hem heeft geleverd.

²² Speciaal verslag nr. 12/2019 – Elektronische handel: voor veel uitdagingen op het gebied van de inning van btw en douanerechten moet nog een oplossing worden gevonden (PbEU 2019, C 241).

De fictieve leveringen aan en door ondernemers die via hun elektronische interface voor ondernemers uit derde landen, de levering aan afnemers binnen de Unie faciliteren op grond van genoemd artikel 3c, tweede lid, heeft betrekking op goederen die zich in het vrije verkeer van de Unie bevinden. Anders dan in het geval van artikel 3c, eerste lid, Wet OB 1968 geldt er voor de toepassing van deze bepaling geen drempelwaarde van € 150 voor de geleverde goederen, maar wordt de voorwaarde gesteld dat de leverancier niet in de Unie is gevestigd. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat een ondernemer die beschikt over één of meer vaste inrichtingen in de Unie in dit verband wordt aangemerkt als te zijn gevestigd in de Unie. Het is daarbij niet van belang of die bewuste vaste inrichting betrokken is bij de levering van de goederen.

Ook verschillen genoemde bepalingen in die zin dat de wetsfictie van artikel 3c, tweede lid, Wet OB 1968 alleen toepassing kan vinden indien de afnemer een niet-ondernemer is. Zoals hiervoor is uiteengezet kan de wetsfictie van artikel 3c, eerste lid, Wet OB 1968 immers ook in zeer specifieke situaties van toepassing zijn, indien de afnemer een ondernemer is.

Bij artikel 3c, tweede lid, Wet OB 1968 kan worden gedacht aan een situatie waarbij een ondernemer uit een derde land via de elektronische interface in Nederland een binnenlandse levering of een intracommunautaire afstandsverkoop van in Nederland opgeslagen goederen aan een particuliere consument verricht.

Een meer specifiek voorbeeld ter verduidelijking. Een leverancier uit Argentinië verkoopt via een webwinkel gevestigd in Portugal lederwaren aan afnemers in de Unie. Teneinde de levertijd zo kort mogelijk te houden, besluit de Argentijnse leverancier de lederwaren alvast in de Unie in te voeren en ze op te slaan in Spanje. De ter zake van de invoer verschuldigde btw kan die ondernemer dan weer in aftrek brengen op zijn verkopen in de Unie of terugvragen op de voet van de Dertiende Richtlijn.²³ Bij de invoer zijn er tevens invoerrechten verschuldigd omdat de intrinsieke waarde van de ingevoerde goederen tezamen meer is dan € 150.

Een particuliere consument in Nederland koopt in de hiervoor genoemde Portugese webwinkel een riem, en een particuliere consument in België een portemonnee, waarop de leverancier uit Argentinië aan de opslagplaats in Spanje de opdracht geeft de goederen voor zijn rekening naar deze afnemers in Nederland en België te sturen. De webwinkel in Portugal is door de wetsfictie in artikel 3c, tweede lid, Wet OB 1968 de ondernemer die btw verschuldigd is in Nederland en België voor de intracommunautaire afstandsverkopen vanuit Spanje. De webwinkel en niet de leverancier in Argentinië zal de verschuldigde btw voor de intracommunautaire afstandsverkopen dan moeten aangeven en afdragen in respectievelijk Nederland en België. De Argentijnse leverancier heeft in dit voorbeeld de riem en de portemonnee in Spanje bij fictie geleverd aan de webwinkel. Laatstgenoemde levering geschiedt overigens met toepassing van het tarief van nihil (in de BTW-richtlijn 2006 betreft dit een vrijstelling van btw met recht op aftrek van voorbelasting). Wat dit laatste betreft zij ook verwezen naar de toelichting op artikel I, onderdeel T (tabel II, onderdeel a, Wet OB 1968).

²³ Dertiende Richtlijn (86/560/EEG) van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (PbEG 1986, L 326).

Vooruitlopend op de toelichting op artikel I, onderdeel N, met betrekking tot de voorgestelde artikelen 28s tot en met 28sj Wet OB 1968 wordt opgemerkt dat de webwinkel in Portugal voor de door hem verschuldigde btw in Nederland en België in plaats van het doen van aangiften in Nederland en België, ervoor kan kiezen de Unie-regeling toe te passen. Als Portugal voor de webwinkel de lidstaat van identificatie is, dan kan de webwinkel de verschuldigde btw in verband met de levering van de riem in Nederland en van de levering van portemonnee in België in de btw-melding in Portugal opnemen en afdragen. Portugal zal er vervolgens als lidstaat van identificatie voor zorgen dat de in de btw-melding opgegeven btw, en de afdracht van deze btw, voor de levering van de riem en de portemonnee wordt doorgeleid en overgemaakt naar respectievelijk Nederland en België.

In zowel het eerste als in het tweede lid van artikel 3c Wet OB 1968 wordt «faciliteren» door de elektronische interface als voorwaarde gesteld voor het in de btw-heffing betrekken van de ondernemer waarvan de elektronische interface voor de verkoop van de goederen wordt gebruikt. De betekenis van «faciliteren» is nader ingevuld in artikel 5 ter UV als 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.

Er is ingevolge artikel 5 ter UV niet sprake van faciliteren als cumulatief aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- De ondernemer bepaalt noch rechtstreeks, noch indirect een van de algemene voorwaarden waaronder de goederenlevering wordt verricht.
- De ondernemer is noch rechtstreeks, noch indirect betrokken bij het machtigen tot facturering van de afnemer voor de gedane betaling.
- De ondernemer is noch rechtstreeks, noch indirect betrokken bij de bestelling of de aflevering van de goederen.

Uit hetzelfde artikel 5 ter UV volgt eveneens dat de fictieve levering in artikel 3c Wet OB 1968, zowel wat het eerste als het tweede lid betreft, niet van toepassing is als de ondernemer waarvan de elektronische interface wordt gebruikt slechts de volgende taken vervult:

- De verwerking van betalingen met betrekking tot de levering van goederen.
- Het aanbieden of adverteren van goederen.
- Het doorgeleiden of overdragen van afnemers naar andere elektronische interfaces waar goederen worden aangeboden voor verkoop, zonder verdere tussenkomst bij de levering.

In de praktijk zou het kunnen voorkomen dat een elektronische interface ervoor kiest niet betrokken te zijn bij de betaling, maar niettemin wel onder de leveringsfictie van artikel 3c Wet OB 1968 valt. De betaling gaat in dat geval dus rechtstreeks van de afnemer naar de onderliggende leverancier. In verband met de in dit kader door de elektronische interface verschuldigde en af te dragen btw in de desbetreffende lidstaat, zal het voor de elektronische interface van belang zijn om contractueel met de onderliggende leverancier vast te leggen hoe laatstgenoemde de btw met de elektronisch interface verrekent.

De elektronische interface die verkopen van goederen aan afnemers faciliteert zal in dit kader vaak afhankelijk zijn van de informatie verstrekt door onderliggende leveranciers. Teneinde niet een disproportionele last te leggen op de elektronische interface, wordt in artikel 5 quater UV de

aansprakelijkheid van de elektronische interface voor de verschuldigde btw beperkt indien cumulatief aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- De ondernemer is afhankelijk van informatie verstrekt door leveranciers die goederen verkopen via een elektronische interface of door derden om de over die leveringen verschuldigde btw correct te kunnen aangeven en betalen;
- De in het vorige punt bedoelde informatie is onjuist;
- De ondernemer kan aantonen dat hij niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat deze informatie onjuist was.

Van geval tot geval zal dit moeten worden getoetst. De bewijslast ligt bij de elektronische interface.

Uit artikel 5 quinquies UV volgt dat de ondernemer die geacht wordt de goederen te hebben ontvangen en geleverd overeenkomstig het voorgestelde artikel 3c Wet OB 1968, er van uit mag gaan dat degene die de goederen via zijn elektronische interface verkoopt een ondernemer is, en degene die deze goederen koopt een niet-ondernemer is, tenzij hij over tegengestelde informatie beschikt. Ook deze bepaling is bedoeld om niet een disproportionele last te leggen op de elektronische interface.

Artikel I, onderdelen C, I, J, L, M en O (de artikelen 5, 17a, 18, 21b, 22a en 30 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Het onderhavige wetsvoorstel wijzigt de begrippen derdelandsgebieden en derde-land zoals toegelicht bij onderdeel A van dit artikel op de voorgestelde wijziging van artikel 2a, eerste lid, onderdeel d. In verband met die wijziging worden de artikelen 5, tweede lid, 17a, tweede lid, 18, eerste lid, onderdeel b, 21b, eerste lid, aanhef, en vierde lid, aanhef, 22a, eerste lid, aanhef, tweede lid, aanhef en onderdeel a, en 30, derde lid, aangepast. Deze wijzigingen hebben geen materiële gevolgen.

Artikel I, onderdeel D (artikel 5a van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Zoals is aangegeven in paragraaf 2.1 van het algemene deel van deze memorie wordt de regeling voor de heffing van btw over afstandsverkopen in de Unie gewijzigd. Het gaat daarbij om de zogenoemde intracommunautaire afstandsverkopen zoals gedefinieerd in het voorgestelde onderdeel w van artikel 2a, eerste lid, Wet OB 1968. Bij die verkopen gaat het om goederen die in het kader van de afstandsverkoop naar de afnemer in een lidstaat worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat. Daarnaast is, zoals aangegeven in paragraaf 2.5 van het algemene deel van deze memorie, voorzien in een invoerregeling voor afstandsverkopen van goederen ingevoerd vanuit een derdelandsgebied of een derde-land, voor zover die betrekking hebben op goederenzendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150. In verband met deze wijzigingen zijn in het voorgestelde artikel 5a Wet OB 1968 aanvullende regels opgenomen voor de situering van de plaats van levering voor intracommunautaire afstandsverkopen en voor afstandsverkopen van buiten de Unie voor zover die niet vallen onder de toepassing van artikel 5 Wet OB 1968.

In artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968 wordt voor intracommunautaire afstandsverkopen de plaats van de levering geacht zich te bevinden op de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van verzending of het vervoer naar de afnemer. De ondernemer die intracommunautaire afstandsverkopen verricht, zal in de verschillende lidstaten waar zijn afnemers zich bevinden in beginsel steeds een btw-aangifte moeten doen en daar de verschuldigde btw moeten afdragen. Door de uitbreiding van de toepassing van de Unieregeling kan

deze ondernemer er echter ook voor kiezen om in plaats daarvan via de Unieregeling in zijn lidstaat van vestiging een btw-melding te doen en de btw af te dragen. Ingeval de verkopende ondernemer niet in de Unie gevestigd is, kan hij er voor kiezen de btw-melding en afdracht voor zijn intracommunautaire afstandsverkopen via de Unieregeling te doen. De Unieregeling wordt bij het onderhavige voorstel opgenomen in hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 3, Wet OB 1968. Zie in dit geval ook paragraaf 2.3 van het algemene deel van deze memorie over de uitbreiding van de Unieregeling en de toelichting op artikel I, onderdeel N, met betrekking tot het voorgestelde artikel 28s en volgende, Wet OB 1968.

In artikel 5a, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968 wordt voor afstandsverkopen van goederen van buiten de Unie die worden ingevoerd in een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, de plaats van levering geacht zich te bevinden op de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer.

Een voorbeeld ter verduidelijking. Een ondernemer in China verkoopt via zijn eigen website batterijen aan een particulier in Nederland. Deze ondernemer zorgt voor het vervoer van China naar de Nederlandse afnemer. De batterijen worden echter ingevoerd in België en vervolgens vervoerd naar de consument in Nederland. Op grond van artikel 5a, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968, is de plaats van levering dan Nederland. De levering in Nederland is belast. Wanneer voor die levering de invoerregeling wordt toegepast, is de invoer in België vrijgesteld. Zie in verband met de invoerregeling ook paragraaf 2.5 van het algemene deel van deze memorie en de toelichting bij artikel I, onderdeel N, met betrekking tot het voorgestelde artikel 28t en volgende, Wet OB 1968.

In artikel 5a, eerste lid, onderdeel c, Wet OB 1968, wordt voor afstandsverkopen van goederen vanuit buiten de Unie die worden ingevoerd in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer, de plaats van levering geacht in die lidstaat te zijn, wanneer de goederen zijn aangegeven in het kader van de in paragraaf 2.5 van het algemene deel van deze memorie omschreven invoerregeling.

Een voorbeeld ter verduidelijking. Een ondernemer in Sri Lanka verkoopt via zijn website een stropdas ter waarde van € 45 aan een particulier in Nederland. Deze ondernemer verkoopt ook stropdassen in de prijsklasse van € 40 tot € 100 aan particuliere afnemers in Spanje en Duitsland en past voor al deze verkopen de invoerregeling toe. De goederen worden alle ingevoerd in Nederland. Deze ondernemer is dan ter zake van deze leveringen btw verschuldigd in Nederland, omdat hij gebruik maakt van de invoerregeling (artikel 5a, eerste lid, onderdeel c, Wet OB 1968) onderscheidenlijk in Spanje en Duitsland (artikel 5a, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968). Als de ondernemer kiest voor een in Nederland gevestigde tussenpersoon is Nederland zijn lidstaat van identificatie. Hij moet dan de in Nederland, Spanje en Duitsland verschuldigde btw in zijn btw-melding voor de invoerregeling opgeven en afdragen in Nederland. De Nederlandse belastingdienst zorgt er vervolgens voor dat de btw-meldingen en afgedragen btw met betrekking tot de verkopen aan de afnemers in Spanje en Duitsland naar respectievelijk Spanje en Duitsland gaan. De invoer van deze stropdassen in de Unie is in dit voorbeeld van btw vrijgesteld, omdat btw wordt betaald via de invoerregeling. Verwezen zij in dit verband ook naar de toelichting bij Artikel I, onderdeel K, met betrekking tot de voorgestelde wijziging van artikel 21 Wet OB 1968.

In het geval afstandsverkopen van goederen van buiten de Unie die worden ingevoerd in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer, niet worden aangegeven in het kader van de invoerregeling, bijvoorbeeld omdat zij een intrinsieke waarde hebben van meer dan € 150, zijn de regels wat betreft de plaats van levering van artikel 5, eerste lid, onderdeel a, en tweede lid, Wet OB 1968 van toepassing. In dat geval worden de goederen bij de invoer belast ter zake daarvan. De levering vindt in dat geval, afhankelijk van degene wie de goederen invoert, plaats buiten de Unie en blijft buiten de heffing (artikel 5, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968), dan wel in de lidstaat van invoer (artikel 5, tweede lid, Wet OB 1968).

In artikel 5a, tweede lid, Wet OB 1968 wordt bepaald dat de bepalingen met betrekking tot de plaats van levering van het eerste lid van genoemd artikel niet van toepassing zijn op goederen die worden geleverd met toepassing van de bijzondere regeling voor wederverkopers of de bijzondere regeling voor verkoop op openbare veilingen. Ter zake van deze leveringen waarbij de belasting wordt geheven over de winstmarge van de ondernemers zijn de bepalingen van artikel 5 Wet OB 1968 van toepassing.

Artikel 1, onderdeel E (artikel 5d van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Ingevolge het voorgestelde artikel 3c Wet OB 1968 wordt een ondernemer die via een elektronische interface afstandsverkopen faciliteert, in bepaalde gevallen geacht die goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd. Het gaat bij die afstandsverkopen aan afnemers in de Unie om hetzij van buiten de Unie ingevoerde goederen, hetzij om goederen die binnen de Unie in het vrije verkeer zijn en die worden geleverd door een niet in de Unie gevestigde ondernemer. In het eerste geval gaat het daarbij alleen om goederen in zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150.

Voor de btw-heffing wordt een goederenlevering door de eigenlijke leverancier aan de afnemer bij toepassing van voornoemd artikel 3c dus gesplitst in:

- een levering van de eigenlijke leverancier aan de elektronische interface;
- een levering van hetzelfde goed door de elektronische interface aan de afnemer.

Het goed wordt door de eigenlijke leverancier verzonden of vervoerd naar de afnemer nadat het via de elektronische interface door de afnemer is aangeschaft. Artikel 5d Wet OB 1968 rekent daarbij de verzending of het vervoer van dergelijke goederen toe aan de laatste levering: de levering van de elektronische interface aan de afnemer.

Het bepaalde in artikel 5 en de voorgestelde artikelen 5a en 5d Wet OB 1968 leidt ertoe dat de levering door de elektronische interface aan de afnemer in de Unie in bedoelde gevallen vrijwel altijd plaats vindt in de Unie, waarbij de btw ter zake van de levering verschuldigd wordt door de ondernemer die via zijn elektronische interface de levering door de eigenlijke leverancier faciliteert.²⁴ Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat ingeval de elektronische interface een levering als bedoeld in artikel 3c, eerste lid, Wet OB 1968 faciliteert, waarbij de omstandigheden zodanig

²⁴ Een zodanige levering door de elektronische interface aan de afnemer in de Unie vindt bijvoorbeeld niet plaats in de Unie wanneer het goed wordt ingevoerd in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer, waarbij de elektronische interface geen gebruik zou maken van de invoerregeling, bedoeld in artikel 5a, eerste lid, onderdeel c, Wet OB 1968.

zijn dat de levering van de elektronische interface niet geacht wordt in de Unie plaats te vinden, de btw verschuldigd wordt ter zake van de invoer van het desbetreffende goed.

Een gevolg van de toerekening van de verzending of het vervoer door de eigenlijke leverancier aan de levering door de elektronische interface aan de afnemer in de Unie, is ook dat de levering van de eigenlijke leverancier aan de elektronische interface een levering is van een goed dat niet wordt verzonden of vervoerd. Op grond van artikel 5, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968, is de plaats van levering van dergelijke goederen door de leverancier de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering. Als het gaat om goederen die van buiten de Unie worden verzonden of vervoerd, betekent dit dat de plaats van die levering gesitueerd is buiten de Unie. Daardoor is er voor die levering niet een belastbaar feit voor de btw in de Unie. Als de goederen binnen de Unie worden verzonden of vervoerd, bijvoorbeeld vanuit een opslagplaats binnen de Unie, dan is de plaats van levering van de eigenlijke leverancier aan het elektronische interface wel binnen de Unie gesitueerd. Er is dan sprake van een belastbaar feit voor de btw in de Unie, waarop ingevolge de voorgestelde nieuwe post a.9 van tabel II Wet OB 1968 het nultarief van toepassing is. Zie ook de toelichting op Artikel I, onderdeel T, met betrekking tot de wijziging van genoemde tabelpost.

Artikel I, onderdelen F en G (artikelen 6h en 6k van de Wet op de omzetbelasting 1968)

In artikel I, onderdeel F, wordt voorgesteld het derde tot en met het zevende lid van artikel 6h Wet OB 1968 te laten vervallen. Deze leden zijn met ingang van 1 januari 2019 ingevoerd in verband met de implementatie van artikel 1 van de richtlijn elektronische handel. De strekking van die wijziging was kleinere ondernemers tegemoet te komen in verband met de voor hen relatief hoge kosten voor toepassing van het éénloketsysteem. Deze tegemoetkoming komt in iets gewijzigde vorm terug in het voorgestelde artikel 6k Wet OB 1968. Deze wijziging houdt verband met de in paragraaf 2.1 van het algemene deel van deze memorie geschetste wijziging van de regeling met betrekking tot afstandsverkopen met ingang van 1 januari 2021. In dat verband is opgemerkt dat er een tegemoetkoming komt voor kleinere ondernemers die grensoverschrijdende afstandsverkopen verrichten, die in het verlengde ligt van de regeling die met ingang van 1 januari 2019 in het kader van artikel 1 van de richtlijn elektronische handel is geïmplementeerd voor kleinere ondernemers die in de Unie grensoverschrijdend digitale diensten leveren aan consumenten. Hierdoor kunnen ondernemers die in maar één lidstaat gevestigd zijn, en afstandsverkopen verrichten aan consumenten binnen de Unie voortaan de btw in de eigen lidstaat verschuldigd zijn naar het daar geldende tarief. Dit geldt echter alleen voor zover de totale grensoverschrijdende omzet van de ondernemer voor deze goederen en digitale diensten onder een jaarlijkse drempel van € 10.000, exclusief btw, blijft. Deze nieuwe regeling is opgenomen in het voorgestelde artikel 6k Wet OB 1968.

Ingevolge voorgesteld artikel 6k, eerste lid, Wet OB 1968 zijn het bepaalde in artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, van die wet voor het vaststellen van de plaats van levering voor de daar bedoelde intracommunautaire afstandsverkopen onderscheidenlijk het bepaalde in artikel 6h van die wet met betrekking tot het vaststellen van de plaats van verrichting van de daar genoemde digitale diensten, niet van toepassing wanneer gelijktijdig wordt voldaan aan de voorwaarden gesteld in voornoemd artikel 6k, eerste lid, onderdelen a, b en c.

De eerste van de voorwaarden waaraan moet worden voldaan is dat de leverancier of dienstverrichter gevestigd is in maar één lidstaat of, wanneer hij in geen enkele lidstaat gevestigd is, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats in maar één lidstaat heeft (artikel 6k, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968).

Als tweede voorwaarde geldt dat de digitale diensten worden verricht voor andere dan ondernemers die gevestigd zijn of hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter gevestigd is of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft of dat, ingeval van intracommunautaire afstandsverkopen, de goederen worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan die waarin de ondernemer is gevestigd, dan wel bij gebreke daarvan, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft (artikel 6k, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968).

De derde voorwaarde waaraan moet worden voldaan, houdt in dat het totale bedrag van de vergoedingen dat de ondernemer ontvangt voor de in artikel 6k, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968 bedoelde grensoverschrijdende goederenleveringen en digitale dienstverrichtingen in het lopende kalenderjaar niet hoger is dan € 10.000 of de tegenwaarde daarvan in zijn nationale munteenheid, en dat dit bedrag ook niet is overschreden in het voorafgaande kalenderjaar (artikel 6k, eerste lid, onderdeel c, Wet OB 1968).

Wanneer een ondernemer aan alle drie hiervoor genoemde voorwaarden voldoet, zijn artikel 6h, eerste lid, en artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968 niet van toepassing, maar gelden voor deze dienstverrichtingen en goederenleveringen de algemene regels van artikel 6, tweede lid, onderscheidenlijk artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van die wet. In dat geval geldt voor digitale diensten dat de plaats waar de digitale dienst wordt verricht de lidstaat is waarin de desbetreffende ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of, indien van toepassing, de lidstaat waarin een van de andere plaatsen met name genoemd in genoemd artikel 6, tweede lid, zich bevindt. Als aan alle drie genoemde voorwaarden wordt voldaan geldt voor intracommunautaire afstandsverkopen van goederen, dat als de plaats van levering geldt, de plaats van waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt.

Wanneer een ondernemer digitale diensten verricht voor andere dan ondernemers in één of meer andere lidstaten onderscheidenlijk intracommunautaire afstandsverkopen verricht aan afnemers in één of meer andere lidstaten en ter zake de in artikel 6k, eerste lid, Wet OB 1968 genoemde drempel in de loop van een kalenderjaar overschrijdt, is vanaf die datum artikel 6h, eerste lid, onderscheidenlijk artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, van die wet van toepassing (artikel 6k, tweede lid, Wet OB 1968). Dit betekent dat ook voor de digitale dienstverrichting of afstandsverkoop die wordt verricht tegen een vergoeding waardoor de drempel van € 10.000 wordt overschreden, de btw reeds verschuldigd wordt in het land van de afnemer.

Ter verduidelijking van artikel 6k, eerste en tweede lid, Wet OB 1968 volgen hierna enkele voorbeelden. Een Nederlandse ondernemer zonder vestiging in een andere lidstaat start zijn bedrijf in januari 2023. De ondernemer verricht afstandsverkopen van goederen aan alleen particuliere consumenten waarbij de goederen worden verzonden of vervoerd naar de plaats waar die particuliere consument woonachtig is, en verricht daarnaast elektronische diensten voor ook alleen particuliere consumenten. Hij verricht in 2023 vooral afstandsverkopen aan particuliere consumenten woonachtig in Nederland. Daarnaast verricht hij nog op

bepaalde schaal intracommunautaire afstandsverkopen aan particuliere consumenten woonachtig in België en Duitsland. Hij levert verder op beperkte schaal elektronische diensten aan particuliere consumenten woonachtig in Nederland en Ierland. Over het kalenderjaar 2023 bereikt hij zo een buitenlandse omzet voor een bedrag van in totaal € 8.000, exclusief btw, voor zijn afstandsverkopen aan particuliere consumenten in België en Duitsland en de aan Ierse particuliere consumenten verkochte elektronische diensten.

Deze Nederlandse ondernemer is in 2023 de btw over de leveringen aan zijn Belgische, Duitse en Ierse particuliere consumenten verschuldigd in Nederland naar het Nederlandse tarief. Dit blijft zo in de op 2023 volgende jaren omdat de hiervoor vermelde omzet aan buitenlandse particuliere consumenten ongeveer gelijk blijft en niet het bedrag van € 10.000, exclusief btw, per kalenderjaar overschrijdt.

In de loop van 2028 ziet de ondernemer evenwel een sterke toename van zijn verkopen van elektronische diensten aan particuliere consumenten woonachtig in Ierland, waarbij zijn intracommunautaire verkopen van goederen aan afnemers woonachtig in België en Duitsland min of meer gelijk blijven. Het gevolg is dat hij de drempel van € 10.000 per kalenderjaar overschrijdt op 5 augustus 2028 door de verkoop van een elektronische dienst aan een particuliere consument woonachtig in Dublin tegen een vergoeding van € 150. De ondernemer wordt dan ter zake van deze elektronische dienst en de intracommunautaire afstandsverkopen en elektronische diensten die hij hierna verricht voor afnemers woonachtig in andere lidstaten dan Nederland, de btw van die lidstaten verschuldigd (in het voorbeeld dus ook met betrekking tot de toekomstige verkopen aan afnemers woonachtig in België en Duitsland). In het kalenderjaar 2029 is de Nederlandse ondernemer dan voor alle elektronische diensten en intracommunautaire afstandsverkopen die hij verricht in andere lidstaten btw verschuldigd aan die lidstaten naar het daar geldende tarief. De ondernemer kan er dan voor kiezen de btw aan de andere lidstaten in Nederland af te dragen via de ingevolge dit wetsvoorstel uitgebreide Unieregeling (zie hiervoor de toelichting bij artikel I, onderdeel N, met betrekking tot de nieuw voorgestelde artikelen 28s tot en met 28sj Wet OB 1968). In het kalenderjaar 2030 zou deze ondernemer eventueel weer onder de regeling van artikel 6k, eerste lid, Wet OB 1968 kunnen vallen, indien het totaal van de vergoedingen voor alle elektronische diensten en intracommunautaire afstandsverkopen die hij in 2029 heeft verricht aan particuliere consumenten woonachtig in andere lidstaten, beneden de drempel van € 10.000 is gebleven.

Een tweede voorbeeld heeft betrekking op een Franse ondernemer die zijn bedrijf start in januari 2022. Deze ondernemer levert elektronische diensten aan alleen particuliere consumenten. Hij verricht daarnaast ook afstandsverkopen aan alleen particuliere consumenten, waarbij ervan uit wordt gegaan dat de goederen steeds worden verzonden of vervoerd naar de plaats waar de particuliere consument woonachtig is. De ondernemer heeft vooral afnemers woonachtig in Frankrijk, maar verricht ook op beperkte schaal elektronische diensten voor alleen particuliere consumenten woonachtig in Duitsland en Nederland. Voorts verricht hij in beperkte mate intracommunautaire afstandsverkopen aan particuliere consumenten woonachtig in die landen.

De ondernemer is over de vergoedingen voor bedoelde dienstverrichtingen en intracommunautaire afstandsverkopen aan in Nederland en Duitsland wonende particuliere consumenten in 2022 de btw in Frankrijk verschuldigd, zolang de aan deze verkopen aan afnemers buiten Frankrijk toegerekende omzet in 2022 niet hoger is dan € 10.000. Wanneer dit

bedrag van € 10.000 in het kalenderjaar 2022 niet is overschreden, is ook vanaf 1 januari 2023 over de verkopen aan particuliere consumenten woonachtig in Nederland en Duitsland Franse btw verschuldigd. Dit verandert pas wanneer de Franse ondernemer op 20 november 2025 de drempel van € 10.000 overschrijdt door de levering van een elektronische dienst aan een particuliere consument in bijvoorbeeld Utrecht (althans een plaats in de EU, maar buiten Frankrijk). Met ingang van die datum wordt de Franse ondernemer dan de btw verschuldigd in Nederland en Duitsland ter zake van de verkoop van elektronische diensten en intracommunautaire afstandsverkopen aan particulieren in die lidstaten. De Franse ondernemer kan de btw voor Nederland en Duitsland in dat geval desgewenst afdragen via de Unieregeling in Frankrijk.

Een ondernemer die ingevolge artikel 6k, eerste lid, Wet OB 1968 de btw verschuldigd wordt in zijn lidstaat van vestiging over intracommunautaire afstandsverkopen en digitale diensten die hij verricht voor afnemers in andere lidstaten, kan er niettemin voor kiezen de btw verschuldigd te worden in de lidstaten waar zijn afnemers zijn gevestigd of hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben. Een reden hiervoor kunnen tariefverschillen zijn tussen de lidstaat van vestiging en de lidstaten van de afnemers. Zo zou de Franse ondernemer in het hiervoor gegeven tweede voorbeeld ervoor kunnen kiezen vanaf 1 januari 2023 toch de btw over de intracommunautaire afstandsverkopen en elektronische diensten die hij verricht voor particuliere consumenten woonachtig in Nederland en Duitsland in die landen verschuldigd te worden in plaats van in Frankrijk. Opgemerkt wordt dat de keuze van deze ondernemer geldt voor alle lidstaten waar zijn producten worden afgenomen, hij kan dus niet per lidstaat kiezen.

De lidstaten moeten ieder in hun nationale wetgeving de regels vaststellen overeenkomstig welke de desbetreffende ondernemers hun keuze kunnen maken voor de toepassing van de nationale regels, bedoeld in artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, onderscheidenlijk artikel 6h, eerste lid, Wet OB 1968 in plaats van de regels, bedoeld in artikel 6k, eerste lid, Wet OB 1968 (artikel 6k, derde lid, van die wet).

De bepalingen op de voet waarvan de in artikel 6k, derde lid, Wet OB 1968 bedoelde ondernemer in Nederland de keuze kan maken voor de toepassing van artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, onderscheidenlijk artikel 6h, eerste lid, van die wet zijn voor Nederlandse ondernemers vastgelegd in artikel 6k, vierde lid, van die wet. Nederlandse ondernemers melden vooraf hun keuze aan de inspecteur. De keuze van de ondernemer geldt totdat deze die weer opzegt, maar in ieder geval voor een periode van twee aansluitende kalenderjaren. Na de opzegging van het verzoek kan de ondernemer weer de btw over intracommunautaire afstandsverkopen en over digitale diensten die hij verricht voor afnemers in andere lidstaten verschuldigd worden in Nederland, uiteraard alleen voor zover hij voldoet aan de voorwaarden van artikel 6k, eerste lid, van die wet. De inspecteur stelt vast op welke wijze de melding wordt gedaan. Bij ministeriele regeling worden nadere regels gesteld met betrekking tot de melding. Deze regels zullen bestaan uit een wijziging van het bestaande artikel 29e van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, in die zin dat die bepaling na de aanpassing ook zal gelden voor kleinere ondernemers die (mede) intracommunautaire afstandsverkopen verrichten als bedoeld in artikel 6k, eerste lid, van de Wet OB 1968.

De in artikel 6k, eerste lid, onderdeel c, Wet OB 1968 bedoelde drempel beloopt € 10.000, exclusief btw, of, voor landen die de euro niet als de nationale munteenheid hebben, de tegenwaarde van € 10.000 in hun nationale munteenheid. Deze tegenwaarde is voor de desbetreffende

lidstaten berekend volgens de wisselkoers die op 5 december 2017 door de Europese Centrale Bank bekend is gemaakt (Artikel 6k, vijfde lid, Wet OB 1968).

Artikel I, onderdeel H (artikel 13a van de Wet op de omzetbelasting 1968)

In artikel 13a Wet OB 1968 wordt bepaald wanneer de btw met betrekking tot een belastbaar feit verschuldigd wordt in een bijzondere situatie. Dit artikel heeft namelijk specifiek betrekking op de situatie waarin de in artikel 3c Wet OB 1968 bedoelde ondernemer via een elektronische interface afstandsverkoop van buiten de Unie ingevoerde goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 faciliteert, of leveringen van goederen faciliteert aan andere dan ondernemers binnen de Unie door een niet in de Unie gevestigde ondernemer. Op grond van artikel 3c, eerste en tweede lid, Wet OB 1968 wordt die ondernemer geacht die goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd. De leveringen aan en door deze ondernemer vinden plaats, en de btw wordt verschuldigd, op het tijdstip waarop de betaling is aanvaard. Dit tijdstip kan dus liggen voor het moment dat de goederen de afnemer hebben bereikt.

Ingevolge artikel 41 bis UV is het tijdstip waarop de betaling is aanvaard het tijdstip waarop de betalingsbevestiging, betalingsgoedkeuring of betalingstoezegging van de afnemer wordt ontvangen door of namens de leverancier die goederen verkoopt via de elektronische interface, afhankelijk van wat het eerst gebeurt. Dit geldt ongeacht wanneer de werkelijke betaling wordt uitgevoerd.

Artikel I, onderdeel K (artikel 21 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Zoals is aangegeven in paragraaf 2.4 van het algemene deel van deze memorie wordt de btw-vrijstelling bij invoer van goederen in het kader van internet- en postorderverkoop waarvan de waarde niet meer bedraagt dan € 22 geschrapt met ingang van de inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel. Deze vrijstelling is momenteel op basis van artikel 21, onderdeel a, Wet OB 1968 vastgelegd in een ministeriële regeling. De voorgestelde wijziging in voornoemde bepaling voorziet erin dat deze vrijstelling niet langer mogelijk is.

In het voorgestelde nieuwe onderdeel e van artikel 21 Wet OB 1968 wordt een vrijstelling van belasting verleend voor de invoer van goederen wanneer de belasting ter zake van de afstandsverkoop van uit buiten de Unie ingevoerde goederen moet worden aangegeven in het kader van de invoerregeling. Deze nieuwe regeling voor afstandsverkoop van goederen van buiten de Unie is uitgewerkt in hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 4, Wet OB 1968. Zie hierna de toelichting bij Artikel I, onderdeel N.

De vrijstelling van belasting voor de invoer van goederen wordt verleend wanneer uiterlijk bij de indiening van de invoeraangifte het individuele btw-identificatienummer van de leverancier, of van de voor zijn rekening handelende tussenpersoon, voor de toepassing van de invoerregeling aan het bevoegde douanekantoor in de lidstaat van invoer is verstrekt.

Artikel I, onderdeel N (hoofdstuk V, afdelingen 7 en 8 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

In artikel I, onderdeel N, wordt hoofdstuk V, afdelingen 7 en 8, van de Wet OB 1968 vervangen. In de nieuwe opzet heeft afdeling 7 een viertal paragrafen. Paragraaf 1 bevat een algemene bepaling en de paragrafen 2, 3, en 4 omvatten de bepalingen voor de niet-Unieregeling, de Uniere-

geling respectievelijk de invoerregeling. De nieuwe afdeling 8 heeft betrekking op de bijzondere regeling voor de aangifte en de betaling van belasting bij invoer voor goederenzendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150.

Afdeling 7, paragraaf 1 (Algemene bepaling)

In artikel 28q Wet OB 1968 wordt voor de toepassing van de niet-Unieregeling, de Unieregeling en de invoerregeling «btw-melding» gedefinieerd als de melding waarin alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de in elke lidstaat verschuldigde btw vast te stellen. Een btw-melding is vereist wanneer ondernemers gebruik willen maken van één van de drie bijzondere regelingen voor het doen van opgave van de btw die zij verschuldigd zijn in een lidstaat waarin zij niet gevestigd zijn en waar zij ook niet over een vaste inrichting beschikken.

Afdeling 7, paragraaf 2 (de niet-Unieregeling)

In hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 2, Wet OB 1968, wordt de niet-Unieregeling uitgewerkt overeenkomstig de uitgebreide reikwijdte van deze regeling met ingang van 1 januari 2021. Zoals hiervoor in paragraaf 2.2 van het algemene deel van deze memorie al is uiteengezet wordt de toepassing van de niet-Unieregeling uitgebreid tot alle diensten verricht door niet in de Unie gevestigde ondernemers aan andere dan ondernemers in de lidstaten, mits de btw op basis van de bestaande regels verschuldigd is in deze lidstaten. In dit kader kan gedacht worden aan personenvervoersdiensten verricht aan consumenten in de lidstaten, of aan diensten verricht aan consumenten met betrekking tot onroerende zaken in de Unie. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om diensten door architecten of makelaars.

In de artikelen 28r tot en met 28rl Wet OB 1968 wordt overeenkomstig de uitgebreide reikwijdte van de regeling, «telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten» telkens vervangen door «diensten». Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om de thans bestaande artikelen voor deze bijzondere regeling wat formulering betreft, zonder inhoudelijke wijzigingen, meer in lijn te brengen met de BTW-richtlijn 2006.

In artikel 28r Wet OB 1968 worden de definities gegeven voor de toepassing van de niet-Unieregeling. In dat artikel 28r, onderdeel a, wordt de definitie gegeven van een niet in de Unie gevestigde ondernemer, de doelgroep van de niet-Unieregeling. Dat is een ondernemer die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet op het grondgebied van de Unie heeft gevestigd en daar evenmin een vaste inrichting heeft. Deze definitie is ongewijzigd en staat tot de inwerkingtreding van deze wet in artikel 28q, onderdeel a, Wet OB 1968.

In het nieuwe artikel 28r, onderdeel b, van die wet wordt een definitie gegeven van de lidstaat van identificatie. Dat is de lidstaat die de niet in de Unie gevestigde ondernemer uitkiest om opgave te doen van het begin van zijn activiteit als ondernemer op het grondgebied van de Unie in het kader van de toepassing van de niet-Unieregeling. Dit is ook de lidstaat waarin hij vervolgens zijn btw-melding moet doen in het kader van de niet-Unieregeling voor de in de Unie verschuldigde btw. Deze definitie staat tot de inwerkingtreding van deze wet in artikel 28q, onderdeel b, Wet OB 1968 en is wat formulering betreft meer in lijn gebracht met de BTW-richtlijn 2006. Ten slotte wordt in het voorgestelde artikel 28r, onderdeel c, Wet OB 1968 de lidstaat van verbruik gedefinieerd als de lidstaat waar de dienst overeenkomstig de plaats van dienst bepalingen in

de Wet OB 1968 (hoofdstuk II, afdeling 1b) wordt geacht te zijn verricht. Deze definitie staat tot de inwerkingtreding van de onderhavige wet in artikel 28q, onderdeel c, van voornoemde wet en is aangepast overeenkomstig de uitgebreide reikwijdte van de niet-Unieregeling.

In artikel 28ra Wet OB 1968 wordt bepaald wie van de niet-Unieregeling gebruik kan maken. Het moet zoals eerder is aangegeven gaan om een buiten de Unie gevestigde ondernemer die diensten verricht aan andere dan ondernemers die in de Unie hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben. Als deze ondernemer kiest voor de toepassing van de niet-Unieregeling dan is deze regeling van toepassing op alle door hem in de Unie verrichte diensten aan andere dan ondernemers.

Artikel 28rb Wet OB 1968 bepaalt dat de buiten de Unie gevestigde ondernemer die de niet-Unieregeling wil toepassen een elektronische opgave doet aan de lidstaat van identificatie van het begin en de beëindiging van zijn activiteit als ondernemer wat betreft de toepassing van de niet-Unieregeling, en ook van wijzigingen als hij niet langer voldoet aan de voorwaarden om van de niet-Unieregeling gebruik te mogen maken. Als de ondernemer Nederland kiest als lidstaat van identificatie dan dient de ondernemer deze opgave te doen bij de inspecteur. Deze bepaling is tot de inwerkingtreding van deze wet in soortgelijke bewoordingen opgenomen in artikel 28r, tweede lid, Wet OB 1968 overeenkomstig de nu beperkte reikwijdte van de niet-Unieregeling.

In artikel 28rc Wet OB 1968 worden regels gegeven omtrent de inhoud van de mededeling die de niet in de Unie gevestigde ondernemer moet doen aan de lidstaat van identificatie wanneer zijn belastbare activiteiten beginnen. Het gaat daarbij om de naam, het postadres, de elektronische adressen, inclusief de websites, het nationale belastingnummer en een verklaring dat de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet op het grondgebied van de Unie heeft gevestigd en daar evenmin over een vaste inrichting beschikt (artikel 28rc, eerste lid, Wet OB 1968).

Als deze informatie naderhand wijzigt dan dient de niet in de Unie gevestigde ondernemer dit mede te delen aan de lidstaat van identificatie (artikel 28rc, tweede lid, Wet OB 1968). De ondernemer die voor Nederland heeft gekozen als lidstaat van identificatie moet de in het eerste en tweede lid van genoemd artikel 28rc bedoelde mededelingen doen bij de inspecteur (artikel 28rc, derde lid, Wet OB 1968). Deze ondernemer wordt opgenomen in het door de Belastingdienst bijgehouden identificatieregister niet-Unieregeling (artikel 28rc, vierde lid, Wet OB 1968).

Wanneer een ondernemer die gekozen heeft voor een lidstaat van identificatie niet of niet langer aan de voorwaarden voor die identificatie voldoet, kan de lidstaat van identificatie de registratie weigeren onderscheidenlijk beëindigen. In het geval het gaat om Nederland als lidstaat van identificatie weigert de inspecteur de registratie bij voor bezwaar vatbare beschikking, dan wel trekt hij de registratie in bij een voor bezwaar vatbare beschikking (artikel 28rc, vijfde lid, Wet OB 1968). Deze bepaling is niet nieuw en is tot de inwerkingtreding van deze wet in soortgelijke bewoordingen opgenomen in artikel 28r, vierde lid, Wet OB 1968.

In artikel 28rd, eerste lid, Wet OB 1968 wordt bepaald dat de lidstaat van identificatie een individueel btw-identificatienummer langs elektronische weg toekent aan de ondernemer die van de niet-Unieregeling gebruik maakt. Als Nederland lidstaat van identificatie is, dan wordt dit nummer verstrekt door de inspecteur (artikel 28rd, tweede lid, van voornoemde

wet). Een dergelijke bepaling was tot nu toe niet in de Wet OB 1968 opgenomen.

In artikel 28re, eerste lid, Wet OB 1968 worden de gevallen opgesomd waarin de niet in de Unie gevestigde ondernemer uit het identificatieregister wordt verwijderd door de lidstaat van identificatie. Het gaat daarbij om de volgende gevallen:

- De ondernemer meldt dat hij niet langer diensten verricht die onder de toepassing van de niet-Unieregeling vallen.
- Op een andere manier is duidelijk geworden dat het verrichten van diensten die onder de toepassing van de niet-Unieregeling vallen beëindigd zijn.
- De ondernemer voldoet niet langer aan de voorwaarden om van de niet-Unieregeling gebruik te mogen maken.
- De ondernemer voldoet bij voortdurend niet aan de voorschriften van de niet-Unieregeling.

Met betrekking tot de verwijdering zijn nadere regels opgenomen in de artikelen 58 tot en met 58 quater UV. Als de verwijdering uit het identificatieregister plaatsvindt in Nederland dan gebeurt dit bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur (artikel 28re, tweede lid, Wet OB 1968). Dit artikel betreft de implementatie van artikel 363 BTW-richtlijn 2006. Tot nu toe was een dergelijke bepaling voor de niet-Unieregeling niet in de Wet OB 1968 opgenomen.

Uiteraard is het ook mogelijk dat een ondernemer vrijwillig het gebruik van de niet-Unieregeling beëindigt, ook al verricht hij nog wel de diensten die onder de toepassing van de niet-Unieregeling kunnen vallen. Nadere regels hierover zijn opgenomen in artikel 57 octies UV. Ook in het geval van vrijwillige beëindiging van het gebruik van de niet-Unieregeling zal de ondernemer worden verwijderd uit het identificatieregister.

In Artikel 28rf, eerste lid, Wet OB 1968 wordt geregeld dat de niet in de Unie gevestigde ondernemer in de lidstaat van identificatie per kalenderkwartaal een btw-melding moet indienen. De btw-melding moet altijd langs elektronische weg worden ingediend en moet ook worden ingediend als in het desbetreffende kalenderkwartaal geen diensten zijn verricht die onder de toepassing van de niet-Unieregeling vallen. Tot de inwerkingtreding van deze wet is deze meldingsverplichting voor de niet-Unieregeling opgenomen in artikel 28s, eerste, tweede en derde lid, Wet OB 1968. De formulering in het nieuwe artikel 28rf, eerste lid, van voornoemde wet is aangepast aan de ruimere reikwijdte van de niet-Unieregeling met ingang van het van kracht worden en de inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel wanneer deze tot wet is verheven, en wordt tevens meer in lijn gebracht met de bewoordingen van artikel 364 BTW-richtlijn 2006.

Zoals is aangegeven in paragraaf 2.8 van het algemene deel van deze memorie wordt de termijn voor het indienen van de btw-melding langer: tot genoemde inwerkingtreding is deze termijn 20 dagen na het einde van het tijdvak waarop de btw-melding betrekking heeft en met ingang van 1 januari 2021 wordt deze het einde van de maand volgend op het verstrijken van het kalenderkwartaal waarop de melding betrekking heeft.

De ondernemer die voor de toepassing van de niet-Unieregeling heeft gekozen voor Nederland als lidstaat van identificatie moet de btw-melding in Nederland indienen bij de inspecteur (artikel 28rf, tweede lid, Wet OB 1968).

In artikel 28rg, eerste lid, Wet OB 1968 wordt aangegeven welke gegevens in de btw-melding moeten worden opgenomen. Het gaat daarbij om:

- Het individueel btw-identificatienummer voor de toepassing van de niet-Unieregeling.
- Voor elke lidstaat van verbruik waar de btw is verschuldigd:
 - * het totale bedrag, exclusief de btw, van gedurende het belastingtijdvak verrichte diensten die onder de niet-Unieregeling vallen;
 - * de daarover verschuldigde btw, uitgesplitst naar de toepasselijke belastingtarieven.

Tot de inwerkingtreding van dit voorstel als wet is een dergelijke bepaling voor alleen digitale diensten opgenomen in artikel 28s, derde lid, Wet OB 1968.

In artikel 28rg, tweede lid, Wet OB 1968, is toegevoegd dat correcties van eventuele fouten in de btw-melding, bijvoorbeeld omdat voor bepaalde diensten de onjuiste lidstaat van verbruik is vermeld, in een volgende btw-melding worden opgenomen. Deze correctie dient te gebeuren uiterlijk drie jaren na de datum waarop de oorspronkelijke btw-melding moest worden ingediend.²⁵ In deze volgende btw-melding staan vermeld:

- De lidstaat van verbruik waarop de correctie betrekking heeft.
- Het belastingtijdvak van correctie.
- Het btw-bedrag waarvoor wijzigingen nodig zijn.

In de Wet OB 1968 is in lijn met artikel 365 BTW-richtlijn 2006 hierover tot de inwerkingtreding van het onderhavige voorstel als wet niets opgenomen en zijn correcties in een volgende melding niet mogelijk, zoals ook is aangegeven in paragraaf 2.8 van het algemene deel van deze memorie. De correcties dienen ingevolge artikel 61 UV tot 1 januari 2021 door de ondernemer binnen drie jaren in de oorspronkelijke btw-melding te worden opgenomen door middel van een aanvullende btw-melding die moet worden ingediend bij de lidstaat van identificatie. De regels van de betrokken lidstaat van verbruik blijven echter bepalend voor het bedrag van de btw en voor wijzigingen daarvan. De ondernemer kan voor de belastingtijdvakken gelegen voor 1 januari 2021 dan ook geen gebruik maken van de mogelijkheid die wordt geboden bij het voorgestelde artikel 28rg, tweede lid, Wet OB 1968. De correcties voor die tijdvakken kunnen uitsluitend worden meegenomen volgens de huidige methode van aanvulling op de oorspronkelijke btw-melding.

Het voorgaande betekent dat er gedurende drie jaar vanaf 1 januari 2021 twee systemen voor het corrigeren van btw-meldingen naast elkaar zullen bestaan. Correcties in het laatste meldingstijdvak in 2020 moeten immers tot en met het laatste tijdvak 2023 nog worden meegenomen in de oorspronkelijke btw-melding. Daarvoor is gekozen om de IT-gevolgen van de wijziging van het correctiesysteem zo veel mogelijk te beperken. Correcties op een ingediende btw-melding die betrekking heeft op een kalenderkwartaal vanaf het eerste tijdvak in 2021, kunnen op een later tijdstip uitsluitend worden aangebracht door middel van aanpassing van een latere btw-melding.

In artikel 28rg, derde lid, Wet OB 1968 wordt bepaald dat Hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) van overeenkomstige toepassing is op de in Nederland ingediende btw-melding als ware de betaalde belasting op aangifte voldaan. Met deze bepaling wordt bereikt dat de mogelijkheden van bezwaar en beroep die ter zake van

²⁵ Na deze driejaarstermijn kan de ondernemer zich uiteraard nog richten tot de lidstaat van verbruik om te bezien of daar op grond van de daar geldende nationale regelgeving nog een correctie mogelijk is.

binnenlandse op aangifte voldane belastingen open staan, ook gelden voor de belasting die op de voet van de btw-melding in Nederland moeten worden opgegeven en betaald. Deze bepaling stemt overeen met het bepaalde in artikel 28s, achtste lid, Wet OB 1968 zoals dat van toepassing is tot de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel als wet.

In artikel 28rh, eerste lid, Wet OB 1968 wordt geregeld dat de btw-melding geschiedt in euro. Als de vergoeding voor de diensten is uitgedrukt in andere valuta dan geldt bij de invulling van de btw-melding de wisselkoers die gold op de laatste dag van het kalenderkwartaal waar de btw-melding op ziet. Daarvoor gelden de wisselkoersen die de ECB voor die dag bekend heeft gemaakt. Ontbreekt op die dag een door de ECB bekend gemaakte wisselkoers dan geldt de eerstvolgende bekend gemaakte wisselkoers (artikel 28rh, tweede lid, Wet OB 1968). Dit is tot de inwerkingtreding van onderhavig voorstel als wet voor digitale diensten in soortgelijke bewoordingen geregeld in artikel 28s, zevende lid, Wet OB 1968.

Een voorbeeld ter verduidelijking. Een dienstverrichter in Zwitserland verricht aan andere dan ondernemers diensten die belast zijn in Nederland en Denemarken. Deze ondernemer past de niet-Unieregeling toe. Hij heeft gekozen voor Nederland als zijn lidstaat van identificatie. In Nederland, dient hij dan een btw-melding in. De bedragen op deze btw-melding zijn in euro. Hiertoe dienen de bedragen in Deense Kronen te worden omgerekend naar euro's.

In artikel 28ri, eerste en tweede lid, Wet OB 1968 wordt bepaald hoe de verschuldigde btw moet worden betaald als de niet-Unieregeling toegepast wordt. De niet in de Unie gevestigde ondernemer dient de btw te betalen op het moment dat de btw-melding wordt ingediend, of uiterlijk bij het verstrijken van de maand waarin de melding moet worden ingediend. De btw moet worden overgemaakt naar een door de lidstaat van identificatie opgegeven bankrekening. Als in dit kader Nederland de lidstaat van identificatie is dan dient de niet in de Unie gevestigde ondernemer de btw in euro te voldoen bij de ontvanger. Tot de inwerkingtreding van de onderhavige wet is dit geregeld in artikel 28s, vierde lid, Wet OB 1968, met dien verstande dat de betalingstermijn daar nog beperkt is tot 20 dagen na het verstrijken van het kalenderkwartaal waarop de btw-melding betrekking heeft.

In artikel 28rj Wet OB 1968 wordt bepaald dat de niet in de Unie gevestigde ondernemer die de niet-Unieregeling toepast geen aftrek van btw kan claimen op de voet van artikel 168 BTW-richtlijn 2006 (in Nederland is dat artikel geïmplementeerd bij artikel 2 Wet OB 1968). De btw-melding kan dus uitsluitend worden gebruikt om in rekening gebrachte btw af te dragen. De niet in de Unie gevestigde ondernemer kan wel om teruggaaf van de hem in rekening gebrachte btw verzoeken op grond van de Dertiende Richtlijn. Een soortgelijke bepaling is tot de inwerkingtreding van dit voorstel als wet met betrekking tot digitale diensten opgenomen in artikel 28s, zesde lid, Wet OB 1968. Voor de Nederlandse btw wordt een dergelijk teruggaafverzoek ingediend overeenkomstig artikel 31 Wet OB 1968. Voor de btw van andere lidstaten wordt het teruggaafverzoek aldaar ingediend overeenkomstig de in die lidstaten geldende nationale bepalingen. Als de niet in de Unie gevestigde ondernemer die van de niet-Unieregeling gebruik maakt echter ook belastbare activiteiten verricht in een lidstaat die niet onder de niet-Unieregeling vallen, dan brengt hij de in die lidstaat betaalde voorbelasting die verband houdt met zijn aan de niet-Unieregeling onderworpen activiteiten in aftrek op zijn reguliere btw-aangifte in die lidstaat.

Een voorbeeld ter verduidelijking. Een ondernemer gevestigd in Marokko verricht bepaalde diensten aan andere dan ondernemers in Nederland en België. Daarnaast verricht hij enkele binnenlandse leveringen van goederen in Nederland aan andere dan ondernemers. De ondernemer heeft geen vestiging in de Unie. In verband met voornoemde prestaties heeft de ondernemer btw in rekening gebracht gekregen in Nederland en België. Met betrekking tot de diensten past deze ondernemer de niet-Unieregeling toe. Hij kiest Nederland als lidstaat van identificatie en doet daar de btw-melding voor de in Nederland en België verschuldigde btw. Op de btw-melding is op geen enkele wijze aftrek van voorbelasting mogelijk.

Voor de leveringen van goederen in Nederland doet hij btw-aangifte. De ondernemer kan de voorbelasting die verband houdt met de levering van goederen in Nederland én de voorbelasting die verband houdt met de in Nederland verrichte diensten in aftrek brengen op die aangifte. De Marokkaanse ondernemer kan voorts een teruggaafverzoek doen in België ter zake van de aldaar aan hem in rekening gebrachte btw op de voet van de daar geldende nationale bepalingen op de voet van de Dertiende Richtlijn.

Het voorgestelde artikel 28rk Wet OB 1968 omvat de naheffingsbepaling ter zake van de belasting die verschuldigd is over in Nederland verrichte diensten en die geheel of gedeeltelijk niet wordt betaald. Dit kan bijvoorbeeld aan de orde zijn wanneer een buiten de Unie gevestigde ondernemer gebruikmaakt van de niet-Unieregeling en vergeet een aantal van zijn diensten aan consumenten in Nederland op te nemen in de btw-melding die hij doet in de lidstaat van identificatie. Dit kan een andere lidstaat zijn dan Nederland. Wanneer hij deze onjuiste aangifte niet heeft gecorrigeerd, kan de inspecteur de te weinig gemelde en betaalde belasting naheffen met overeenkomstige toepassing van artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Tot de inwerkingtreding van deze wet is een soortgelijke bepaling voor digitale diensten opgenomen in artikel 28s, vijfde lid, Wet OB 1968.

Een voorbeeld ter verduidelijking. Een in Zuid-Afrika gevestigde ondernemer verkoopt te downloaden software aan andere dan ondernemers in Nederland, Duitsland en Denemarken. Voor de toepassing van de niet-Unieregeling heeft deze ondernemer Duitsland als lidstaat van identificatie gekozen. In Duitsland dient deze ondernemer dus zijn btw-melding in voor de in Nederland, Duitsland en Denemarken verschuldigde btw in verband met de in dienstverrichtingen in die lidstaten. Uit bijvoorbeeld een controle door de Nederlandse belastingdienst volgt dat het opgegeven bedrag met betrekking tot de in Nederland verrichte diensten te laag is. Alleen de Nederlandse belastingdienst kan dan de te weinig aangegeven belasting voor Nederland naheffen bij de Zuid-Afrikaanse ondernemer. Wat dat betreft is deze situatie gelijk aan die waarin de Zuid-Afrikaanse ondernemer niet voor de niet-Unieregeling zou zijn geregistreerd, en dan zou hebben nagelaten op de reguliere wijze btw-aangifte te doen in Nederland voor dienstverrichtingen aan andere dan ondernemers in Nederland.

Wat betreft de niet of te weinig betaalde belasting is het opleggen van rente en een bestuurlijke boete mogelijk, doordat de artikelen 30h, 30ha, 67c en 67f van de AWR van overeenkomstige toepassing worden verklaard. Hiermee wordt het mogelijk die artikelen toe te passen in de situatie dat betrokkene in zijn lidstaat van identificatie een incorrecte btw-melding heeft gedaan voor btw die in Nederland is verschuldigd.

In artikel 28rl, eerste lid, Wet OB 1968 is de boekhoudverplichting opgenomen voor de niet in de Unie gevestigde ondernemer die de niet-Unieregeling toepast. Deze bepaling heeft extraterritoriale werking en geldt voor alle handelingen waarop deze bijzondere regeling van toepassing is. De boekhouding van de niet in de Unie gevestigde ondernemer moet voldoende gegevens bevatten om de belastingautoriteiten in de lidstaat van verbruik in staat te stellen de btw-melding te controleren op onjuistheden. In het tweede lid van deze bepaling wordt de ondernemer verplicht deze boekhouding tien jaar te bewaren en deze op verzoek aan de lidstaat van identificatie en de lidstaat van verbruik elektronisch beschikbaar te stellen. Tot de inwerkingtreding van deze wet is de boekhoudverplichting ten aanzien van digitale diensten die worden geleverd in kader van de niet-Unieregeling in soortgelijke bewoordingen geregeld in artikel in artikel 28t Wet OB 1968.

Afdeling 7, paragraaf 3 (de Unieregeling)

In hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 3, Wet OB 1968, wordt de Unieregeling uitgewerkt overeenkomstig de uitgebreide reikwijdte van deze regeling. Zoals al is uiteengezet in paragraaf 2.3 van het algemene deel van deze memorie, wordt met ingang van 1 januari 2021 de optie voor toepassing van de Unieregeling uitgebreid tot alle diensten verricht door in de Unie gevestigde ondernemers aan andere dan ondernemers in andere lidstaten, wanneer de btw op basis van de bestaande regels verschuldigd is in deze lidstaten en de ondernemer in die lidstaten geen vestiging heeft.

Verder wordt de toepassing van de Unieregeling uitgebreid tot de verschuldigde btw in andere lidstaten in verband met intracommunautaire afstandsverkopen van goederen wanneer de ondernemer geen vestiging heeft in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen.

Naast de twee hiervoor genoemde brede categorieën van dienstverrichtingen en goederenverkopen wordt de Unieregeling in de nieuwe opzet nog uitgebreid met een beperkte categorie van verkopen binnen een lidstaat. Het gaat daarbij om de leveringen van goederen die worden gefaciliteerd door een elektronische interface ten behoeve van een niet in de Unie gevestigde ondernemer. De btw verschuldigd voor de ingevolge wetsfictie door de elektronische interface verrichte goederenverkopen aan andere dan ondernemers in de Unie, kan dan ook via de Unieregeling worden afgedragen en betaald, wanneer het gaat om de levering aan een afnemer in dezelfde lidstaat als die van waar de goederen worden verzonden of vervoerd. Deze situatie doet zich voor als de betreffende goederen al in het vrije verkeer bevinden en bijvoorbeeld liggen opgeslagen in een lidstaat.

In artikel 28s Wet OB 1968 wordt voor de toepassing van de Unieregeling een aantal definities gegeven. Met betrekking tot dienstverrichtingen zijn deze definities in de nieuwe opzet van de Unieregeling alleen gewijzigd in die zin dat ze een bredere strekking hebben dan in de oude opzet waarin ze alleen betrekking hadden op een drietal categorieën van diensten. Onder een niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemer wordt, in artikel 28s, onderdeel a, Wet OB 1968 een ondernemer verstaan die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting op het grondgebied van de Unie heeft gevestigd, maar in de lidstaat van verbruik noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft. Deze definitie is tot de inwerkingtreding van deze wet te vinden in artikel 28u, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968.

Onder de lidstaat van identificatie wordt, in artikel 28s, onderdeel b, eerste alinea, de lidstaat verstaan waar de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of, als hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet in de Unie heeft gevestigd, de lidstaat waar hij een vaste inrichting heeft. Als aanvulling daarop wordt met de inwerkingtreding van deze wet ook bepaald, in artikel 28s, onderdeel b, tweede alinea, wat de lidstaat van identificatie is als de ondernemer niet in de Unie is gevestigd, maar daarin over meer dan één vaste inrichting beschikt. Zo is het mogelijk dat deze ondernemer over een vaste inrichting beschikt in bijvoorbeeld Nederland en Frankrijk. In dat geval kan de ondernemer kiezen voor Nederland of Frankrijk als lidstaat van identificatie door in de gekozen lidstaat te melden dat hij van de bijzondere regeling gebruik maakt. De ondernemer is aan zijn keuze gebonden in het betreffende kalenderjaar en de twee daaropvolgende kalenderjaren. De bepalingen van het voorgestelde artikel 28s, onderdeel b, eerste en tweede alinea, Wet OB 1968 zijn tot de inwerkingtreding van dit voorstel als wet opgenomen in artikel 28u, eerste lid, onderdeel c, en tweede lid, Wet OB 1968.

Ten slotte wordt in de nieuwe opzet in artikel 28s, onderdeel b, derde alinea, voor afstandsverkopen van goederen bepaald wat de lidstaat van identificatie is als de ondernemer niet in de Unie is gevestigd en daar evenmin een vaste inrichting heeft, maar wel de goederen verzendt of vervoert vanuit een lidstaat van de Unie. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als deze ondernemer in een of meerdere lidstaten over een opslagplaats beschikt van waaruit hij de goederen verzendt naar de consumenten. In het geval van intracommunautaire afstandsverkopen of lokale leveringen via een elektronische interface vanuit een opslagplaats(en) in slechts één lidstaat is deze lidstaat de lidstaat van identificatie. Zijn er opslagplaatsen in verschillende lidstaten dan kiest de ondernemer welk van deze lidstaten de lidstaat van identificatie is. De ondernemer is dan weer aan zijn keuze gebonden in het betreffende kalenderjaar en de twee daaropvolgende kalenderjaren.

In artikel 28s, onderdeel c, onder 1°, Wet OB 1968 wordt de lidstaat van verbruik gedefinieerd voor de toepassing van de Unieregeling. In de Wet OB 1968 zoals die luidt tot de inwerkingtreding van het onderhavige voorstel als wet is reeds een zelfde definitie van de lidstaat van verbruik gegeven in artikel 28u, eerste lid, onderdeel a, van die wet zij het dat die een reikwijdte heeft die beperkt is tot (drie categorieën) van digitale diensten.

Ingevolge artikel 28s, onderdeel c, onder 2° en 3°, Wet OB 1968 wordt de vergroting van de reikwijdte van de lidstaat van verbruik ten gevolge van de vergroting van de reikwijdte van de Unieregeling opgenomen. In artikel 28s, onderdeel c, onder 2°, van die wet wordt aangegeven dat voor intracommunautaire afstandsverkopen van goederen de lidstaat van aankomst van de verzonden of vervoerde goederen naar de afnemer wordt aangemerkt als de lidstaat van verbruik. Verder geldt dat wanneer een elektronische interface de levering van goederen faciliteert binnen één lidstaat ten behoeve van een ondernemer die buiten de Unie is gevestigd, in het kader van de Unieregeling deze lidstaat, waar de verzending of het vervoer van de geleverde goederen begint en eindigt, als lidstaat van verbruik wordt aangemerkt (artikel 28s, onderdeel c, onder 3°, Wet OB 1968). Wanneer echter in laatstbedoeld geval de elektronische interface de levering niet zou faciliteren, zou de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de geleverde goederen begint en eindigt niet kunnen worden aangemerkt als lidstaat van verbruik. De leverancier zou dan in die lidstaat een reguliere binnenlandse btw-aangifte moeten doen. In de voorbeelden hieronder wordt dit nader toegelicht.

In artikel 28sa, eerste lid, Wet OB 1968 wordt bepaald wie van de Unieregeling gebruik kunnen maken. Momenteel is dit geregeld in artikel 28v Wet OB 1968, maar in verband met het in de nieuwe opzet uitgebreide toepassingsbereik van de Unieregeling wordt deze bepaling aangepast met ingang van 1 januari 2021. In de eerste plaats kan een ondernemer die intracommunautaire afstandsverkopen verricht in de nieuwe opzet ook gebruik maken van de Unieregeling (artikel 28sa, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968). Verschillende situaties zijn in dit kader te onderscheiden waarvan een aantal hierna worden toegelicht aan de hand van voorbeelden:

Een ondernemer is gevestigd in een lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden.

Ondernemer W, alleen gevestigd in Nederland, verkoopt kleding via zijn website aan particuliere afnemers in Nederland, België en Duitsland. De verzending is voor zijn rekening. Zijn grensoverschrijdende omzet naar België en Duitsland bedraagt meer dan € 10.000 per kalenderjaar (geen toepassing derhalve van artikel 6k, eerste lid, Wet OB 1968). Deze ondernemer zal voor zijn levering van kleding aan consumenten in Nederland een reguliere btw-aangifte moeten doen in Nederland en de verschuldigde belasting aldaar moeten afdragen. De leveringen aan particuliere afnemers in België en Duitsland kwalificeren als intracommunautaire afstandsverkopen (artikel 2a, eerste lid, onderdeel w, Wet OB 1968) die belast zijn in respectievelijk België en Duitsland (artikel 5a, onderdeel a, Wet OB 1968). De ondernemer kan in dit kader gebruik maken van de Unieregeling (artikel 28sa, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968). Omdat deze ondernemer is gevestigd in Nederland, is Nederland in dat geval (verplicht) zijn lidstaat van identificatie (artikel 28s, onderdeel b, eerste alinea, Wet OB 1968). De ondernemer doet dan een periodieke btw-melding in Nederland voor de verschuldigde btw in België en Duitsland en draagt deze btw in Nederland af. De Nederlandse belastingdienst zorgt er vervolgens voor dat de btw-meldingen en de verschuldigde btw naar België en Duitsland gaan.

Een ondernemer is gevestigd in een lidstaat, maar de goederen worden verzonden vanuit een andere lidstaat.

Ondernemer X, alleen gevestigd in Italië, verkoopt schoenen via zijn website aan particuliere afnemers in Italië, Nederland, Spanje en Frankrijk. De schoenen liggen opgeslagen in Nederland. Zijn grensoverschrijdende omzet naar Spanje en Frankrijk bedraagt meer dan € 10.000 per kalenderjaar. De verzending is voor zijn rekening. Deze ondernemer zal voor zijn levering van schoenen aan particuliere afnemers in Nederland een reguliere btw-aangifte moeten doen in Nederland (bij Belastingdienst Heerlen als buitenlands belastingplichtige) en de verschuldigde belasting aldaar moeten afdragen. Deze leveringen vinden plaats in Nederland en zijn belast in Nederland (artikel 5, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968). De levering van schoenen aan particuliere afnemers in Italië kwalificeren als intracommunautaire afstandsverkopen die belast zijn in Italië (artikel 2a, tweede lid, onderdeel w, juncto artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968). Ondernemer X is gevestigd in Italië en zal de verschuldigde btw over zijn verkopen naar afnemers in Italië in zijn reguliere btw-aangifte in Italië moeten opnemen en daar afdragen. De leveringen aan particuliere afnemers in Spanje en Frankrijk kwalificeren ook als intracommunautaire afstandsverkopen die belast zijn in respectievelijk Spanje en Frankrijk. De ondernemer kan in dit kader gebruik maken van de Unieregeling (artikel 28sa, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968). De ondernemer doet in dat geval een periodieke btw-melding in zijn lidstaat van identificatie (Italië) voor de verschuldigde btw in Spanje en Frankrijk en draagt deze

btw in Italië af. De Italiaanse belastingdienst zorgt er dan vervolgens voor dat de btw-meldingen en de verschuldigde btw naar Spanje en Frankrijk gaan.

Een ondernemer is niet gevestigd in de Unie en heeft een opslagplaats binnen de Unie.

Ondernemer Y, gevestigd in China, heeft een opslagplaats in Nederland van waaruit hij speelgoed verkoopt aan particuliere afnemers in Nederland, Ierland en Denemarken. De verzendingen zijn voor zijn rekening. Deze ondernemer zal voor de levering van speelgoed aan particuliere afnemers in Nederland een reguliere btw-aangifte moeten doen in Nederland en de verschuldigde belasting aldaar moeten afdragen. Deze leveringen zijn immers belast in Nederland (artikel 5, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968). De leveringen aan particuliere afnemers in Ierland en Denemarken kwalificeren als intracommunautaire afstandsverkopen die belast zijn in respectievelijk Ierland en Denemarken (artikel 2a, tweede lid, onderdeel w, juncto artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968).

De ondernemer kan in dit kader als niet in de Unie gevestigde ondernemer gebruik maken van de Unieregeling (artikel 28sa, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968). De ondernemer doet alsdan een periodieke btw-melding in zijn lidstaat van identificatie. Op grond van artikel 28s, onderdeel b, derde alinea, Wet OB 1968 is dit Nederland (de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen begint). Ondernemer Y neemt vervolgens de verschuldigde btw in Ierland en Denemarken op in zijn btw-melding in Nederland en draagt die btw in Nederland af. De Nederlandse belastingdienst zorgt er vervolgens voor dat de btw-meldingen en de verschuldigde btw naar Ierland en Denemarken gaan.

Een ondernemer faciliteert intracommunautaire afstandsverkopen door een niet-EU ondernemer via het gebruik van een elektronische interface en de goederen liggen opgeslagen in een lidstaat.

Ondernemer Z, gevestigd in China, verzendt speelgoed naar particuliere afnemers in Ierland en Denemarken. Hij heeft dit speelgoed verkocht via Chinese ondernemer P die voor hem via een website in China afstandsverkopen faciliteert. Het speelgoed ligt opgeslagen in Nederland en wordt vanuit Nederland verzonden. Ondernemer P wordt op grond van de fictie in artikel 3c, tweede lid, Wet OB 1968 geacht de goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd.

Deze niet in de Unie gevestigde ondernemer P kan de Unieregeling toepassen voor de leveringen van goederen aan particuliere afnemers in Ierland en Denemarken. De lidstaat van identificatie is in dat geval Nederland aangezien de goederen vanuit een opslagplaats in Nederland worden verzonden naar de consumenten in Ierland en Denemarken (artikel 28s, onderdeel b, derde alinea, Wet OB 1968). De ondernemer P doet dan een periodieke btw-melding in Nederland voor de verschuldigde btw in Ierland en Denemarken en draagt deze btw in Nederland af. De Nederlandse belastingdienst zorgt er vervolgens voor dat de btw-meldingen en de verschuldigde btw naar Ierland en Denemarken gaan.

Een ondernemer faciliteert intracommunautaire afstandsverkopen en binnenlandse verkopen via het gebruik van een elektronische interface

Ondernemer Z, gevestigd in China, van het vorige voorbeeld gaat ook speelgoed verzenden naar consumenten in Nederland. Ook dit speelgoed wordt verkocht via Chinese ondernemer P die via een elektronische interface, een website in China, voor hem de verkopen faciliteert. Het speelgoed ligt opgeslagen in Nederland en wordt vanuit Nederland

verzonden naar consumenten in Nederland. Ondernemer P wordt op grond van de fictie in artikel 3c, tweede lid, Wet OB 1968 geacht de goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd.

Deze niet in de Unie gevestigde ondernemer P kan de Unieregeling toepassen voor zowel de intracommunautaire leveringen van goederen aan consumenten in Ierland en Denemarken, als voor de binnenlandse levering van goederen aan consumenten in Nederland. De Unieregeling kan in een dergelijk geval dus ook worden toegepast op de binnenlandse levering van goederen in Nederland (artikel 28sa, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968). De in Nederland verschuldigde belasting wordt dan dus ook in de btw-melding in Nederland opgenomen en tezamen met de verschuldigde btw voor Denemarken en Ierland in Nederland afgedragen. Een afzonderlijke reguliere btw-aangifte voor de binnenlandse leveringen hoeft ondernemer P als elektronische interface, anders dan in het derde voorbeeld hiervoor waarin ondernemer Y niet een elektronische interface is, niet in te dienen.

Een niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemer die diensten verricht voor andere dan ondernemers kan ook gebruik maken van de Unieregeling (artikel 28sa, eerste lid, onderdeel c, Wet OB 1968). Deze bepaling is inhoudelijk niet nieuw, zij het dat deze nu niet slechts ziet op digitale diensten maar op alle diensten verricht aan consumenten in de lidstaten. De oude bepaling was tot heden opgenomen in artikel 28v, eerste lid, Wet OB 1968.

Uit artikel 28sa, tweede lid, Wet OB 1968 volgt dat een ondernemer die de Unieregeling toepast dit doet met betrekking tot al zijn in de Unie geleverde goederen of verrichte diensten die onder de Unieregeling vallen. De ondernemer kan er dus niet voor kiezen om de Unieregeling bijvoorbeeld toe te passen op intracommunautaire afstandsverkopen aan consumenten in Zweden en Denemarken, maar niet op intracommunautaire afstandsverkopen aan consumenten in Nederland. Tevens kan hij er niet voor kiezen om de Unieregeling slechts op de levering van bepaalde goederen of diensten toe te passen.

In artikel 28sb Wet OB 1968 wordt geregeld dat de ondernemer aan de lidstaat van identificatie langs elektronische weg opgave doet van het begin en de beëindiging van zijn onder de Unieregeling vallende activiteiten en ook van de eventuele wijzigingen ervan waardoor hij niet langer aan de voorwaarden zou voldoen om van de Unieregeling gebruik te mogen maken. Deze informatie moet langs elektronische weg worden verstrekt. In het geval Nederland de lidstaat van identificatie is, wordt de hiervoor genoemde opgave gedaan bij de inspecteur. Dit is tot de inwerkingtreding van het onderhavig voorstel als wet geregeld in artikel 28v, tweede en derde lid, Wet OB 1968, maar de reikwijdte van de Unieregeling is in dat laatstgenoemde artikel nog – zoals eerder opgemerkt – beperkt tot digitale diensten verricht aan consumenten.

Op grond van artikel 2 UV kan de ondernemer vanaf 1 oktober 2020 in dit kader al gegevens indienen bij de lidstaat van identificatie. Voor het beëindigen van registraties in lidstaten die door de toepassing van de Unieregeling niet langer nodig zijn, zijn de bestaande regels van toepassing.

In artikel 28sc Wet OB 1968 worden de gevallen opgesomd waarin de niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemer van de Unieregeling wordt uitgesloten door de lidstaat van identificatie. Deze gevallen staan in de tot 1 januari 2021 geldende regeling opgesomd in artikel 28v, vierde en vijfde lid, Wet OB 1968 voor de toepassing van de Unieregeling waarbij de

reikwijdte nog is beperkt tot digitale diensten. Het betreft in de nieuwe opzet van het voorgestelde artikel 28sc, eerste lid, Wet OB 1968 de volgende gevallen:

- De ondernemer meldt dat hij niet langer goederen levert of diensten verricht die onder de Unieregeling vallen.
- Als op een andere manier kan worden aangenomen dat deze ondernemer zijn aan de Unieregeling onderworpen belastbare activiteiten heeft beëindigd.
- Als deze ondernemer niet meer voldoet aan de voorwaarden om van de Unieregeling gebruik te mogen maken.
- Als deze ondernemer bij voortduring niet voldoet aan de voorschriften van de bijzondere regeling.

In dit verband wordt ook verwezen naar de artikelen 58 bis tot en met 58 quater UV waarin nadere bepalingen zijn opgenomen met betrekking tot de uitsluiting van een ondernemer van onder meer de Unieregeling. Als Nederland de lidstaat van identificatie is, gebeurt de uitsluiting bij voor bezwaar vatbare beschikking door de inspecteur (Artikel 28sc, tweede lid, Wet OB 1968).

In artikel 28sd, eerste lid, Wet OB 1968 wordt bepaald dat de ondernemer die gebruik maakt van de Unieregeling voor elk kalenderkwartaal langs elektronische weg een btw-melding moet indienen bij de lidstaat van identificatie. Deze btw-melding moet ook worden ingediend als er in het betreffende kalenderkwartaal geen goederenleveringen of diensten zijn verricht die onder de Unieregeling vallen. De btw-melding dient vóór het einde van de maand volgend op het verstrijken van het kalenderkwartaal waarop de aangifte betrekking heeft te worden ingediend. Nu is dit voor digitale diensten geregeld in artikel 28w, tweede en vijfde lid, Wet OB 1968. De termijn voor het indienen van de btw-melding wordt met ingang van 1 januari 2021 verlengd van 20 dagen na het einde van het tijdvak waarop de melding betrekking heeft, naar het einde van de maand volgend op het verstrijken van het kalenderkwartaal waarop de aangifte betrekking heeft.

De ondernemer die Nederland heeft gekozen als lidstaat van identificatie voor de toepassing van de Unieregeling moet de btw-melding indienen bij de inspecteur. Deze btw-melding komt naast zijn gebruikelijke aangifte op de voet van artikel 14 Wet OB 1968 voor zijn handelingen die niet onder Unieregeling vallen.

Goederenleveringen en dienstverrichtingen die vanuit Nederland zijn verricht aan afnemers in een lidstaat waarin de ondernemer een vaste inrichting heeft, worden niet opgenomen in de btw-melding maar meegenomen in de reguliere binnenlandse aangifte van die vaste inrichting. Omgekeerd moeten de goederenleveringen en dienstverrichtingen die een vaste inrichting verricht in Nederland of in lidstaten waarin ook een vaste inrichting is gevestigd, worden opgenomen in de binnenlandse aangifte van de Nederlandse ondernemer onderscheidenlijk de andere vaste inrichting in diens lidstaat van vestiging.

Artikel 28se Wet OB 1968 heeft betrekking op de inhoud van de btw-melding die wordt ingediend in het kader van de toepassing van de Unieregeling. De inhoud van de btw-melding met betrekking tot in het kader van de Unieregeling verrichte digitale diensten wordt tot de inwerkingtreding van het onderhavige voorstel als wet voor digitale diensten reeds geregeld in artikel 28w, derde en vierde lid, Wet OB 1968.

In de nieuwe opzet wordt in het eerste lid van artikel 28se Wet OB 1968 bepaald dat de btw-melding de totale verschuldigde belasting bevat over de gedurende het kalenderkwartaal verrichte leveringen van goederen of diensten die onder de toepassing van de Unieregeling vallen. Ook bevat de btw-melding het aan de ondernemer toegekende btw-identificatienummer en voor elke lidstaat van verbruik waar de btw is verschuldigd, het totale bedrag exclusief btw, de toepasselijke btw-tarieven en het totale bedrag van de overeenkomstige belasting, uitgesplitst naar belastingtarieven.

In het tweede lid van artikel 28se Wet OB 1968 wordt bepaald dat ook correcties of wijzigingen met betrekking tot voorgaande belastingtijdvakken in de btw-melding worden opgenomen.

In het derde tot en met het zesde lid van genoemd artikel 28se wordt onder meer bepaald dat wanneer de goederen worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat dan de lidstaat van identificatie, de btw-melding voor elke lidstaat van waaruit die goederen zijn verzonden of vervoerd nog aanvullende gegevens dient te bevatten, zoals het totale bedrag exclusief btw en de toepasselijke btw-tarieven.

In artikel 28se, zevende lid, Wet OB 1968 wordt nader ingegaan op de inhoud van de btw-melding in de situatie waarin een ondernemer die diensten verricht die onder de toepassing van de Unieregeling vallen behalve in de lidstaat van identificatie in een andere lidstaat één of meer vaste inrichtingen heeft van waaruit de diensten worden verricht. Een zelfde bepaling is tot de datum van inwerkingtreding van het onderhavige voorstel als wet, opgenomen in artikel 28w, vierde lid, Wet OB 1968. In het geval de ondernemer beschikt over een vaste inrichting in een of meer andere lidstaten, dan moet hij in de btw-melding ook betrekken de handelingen, bedoeld in artikel 28se, eerste lid, onderdelen a en b, Wet OB 1968 die verricht zijn door deze vaste inrichtingen, voor zover die leveringen zijn verricht aan andere dan ondernemers in de Unie die niet zijn gevestigd in Nederland of in een land waarin de ondernemer een vaste inrichting heeft.

In het achtste lid van voornoemd artikel 28se wordt bepaald hoe een btw-melding naderhand moet worden gewijzigd. Deze wijzigingen worden, net als bij de niet-Unieregeling, opgenomen in een volgende btw-melding uiterlijk drie jaren na de datum waarop de oorspronkelijke btw-melding moest worden ingediend. In die volgende btw-melding staan de betrokken lidstaat van verbruik, het kalenderkwartaal en het btw-bedrag waarvoor de wijzigingen nodig zijn vermeld.²⁶ Onder de huidige regels met betrekking tot digitale diensten dient de oorspronkelijke btw-melding te worden gewijzigd en mogen eventuele correcties niet worden meegenomen in een volgende aangifte. Correcties over tijdvakken tot aan 1 januari 2021 moeten volgens deze oude regels worden ingediend.

In artikel 28se, negende lid, Wet OB 1968 is bepaald dat Hoofdstuk V van de AWR van overeenkomstige toepassing is op de in Nederland ingediende btw-melding als ware de betaalde belasting op aangifte voldaan. Met deze bepaling wordt bereikt dat de mogelijkheden van bezwaar en beroep die ter zake van binnenlandse op aangifte voldane belastingen open staan, ook gelden voor de belasting die op de voet van de btw-melding in Nederland moeten worden opgegeven en betaald. Deze bepaling stemt overeen met het bepaalde in artikel 28w, negende lid,

²⁶ In geval van onbetaalde vergoedingen en kortingen en prijsreducties nadat de goederenlevering of dienst is verricht, zijn de regels van de lidstaat van verbruik van toepassing.

Wet OB 1968 zoals dat van toepassing is tot de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel als wet.

In artikel 28sf Wet OB 1968 wordt bepaald dat de btw-melding in euro wordt verricht. Als de goederenleveringen en diensten in een andere munteenheid luiden, dan dient bij het invullen van de btw-melding een omwisseling plaats te vinden. Hierbij wordt gebruik gemaakt van de wisselkoersen van de Europese Centrale Bank. Tot de inwerkingtreding van het onderhavige voorstel als wet is een zelfde bepaling met betrekking tot digitale diensten opgenomen in artikel 28w, achtste lid, Wet OB 1968.

In artikel 28sg, eerste lid, Wet OB 1968 wordt bepaald wanneer en aan wie de ondernemer die van de Unieregeling gebruik maakt de op grond van de btw-melding verschuldigde btw moet betalen. Deze btw moet uiterlijk bij het verstrijken van de termijn waarbinnen de btw-melding moet worden ingediend, worden overgemaakt naar een door de lidstaat van identificatie opgegeven bankrekening in euro. Als de betreffende lidstaat van identificatie dat eist, dient de btw te worden overgemaakt naar een bankrekening in de valuta van die lidstaat. In het geval de ondernemer Nederland heeft gekozen als lidstaat van identificatie, dient hij de btw in euro te betalen bij de ontvanger. Nu is dit nog geregeld in artikel 28w, vijfde lid, Wet OB 1968. Doordat ingevolge artikel 28sd, eerste lid, van voornoemde wet de termijn voor het indienen van de btw-melding met ingang van 1 januari 2021 wordt verlengd van 20 dagen na het einde van het tijdvak waarop de melding betrekking heeft, naar het einde van de maand volgend op het verstrijken van het kalenderkwartaal waarop de aangifte betrekking, heeft de ondernemer ook langer de tijd om de verschuldigde btw te betalen.

In artikel 28sh Wet OB 1968 wordt bepaald dat de ondernemer die de Unieregeling toepast binnen de toepassing van deze regeling geen btw in aftrek kan brengen. De btw-melding kan dus uitsluitend worden gebruikt om aan de afnemer in rekening gebrachte btw af te dragen. Voor de belasting die deze ondernemer niet in het kader van de Unieregeling in aftrek kan brengen, kan hij wel in de desbetreffende lidstaat om teruggaaf verzoeken op grond van Richtlijn 2008/9/EG.²⁷ Als de ondernemer die van de Unieregeling gebruik maakt ook activiteiten verricht in een lidstaat die niet onder de Unieregeling vallen, waarvoor hij in die lidstaat aangifte moet doen, dan brengt hij de in die lidstaat betaalde voorbelasting die verband houdt met zijn aan de Unieregeling onderworpen activiteiten in aftrek op zijn reguliere btw-aangifte in die lidstaat. Onder de tot de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel als wet geldende bepalingen is een dergelijke regeling met betrekking tot digitale diensten opgenomen in artikel 28w, zevende lid, Wet OB 1968.

In artikel 28si Wet OB 1968 wordt bepaald dat als de belasting over in Nederland verrichte handelingen in het kader van de toepassing van de Unieregeling geheel of gedeeltelijk niet is betaald, de inspecteur de te weinig geheven belasting kan naheffen met overeenkomstige toepassing van artikel 20 AWR. Thans is een dergelijke bepaling met betrekking tot alleen digitale diensten te vinden in artikel 28w, zesde lid, Wet OB 1968.

²⁷ Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PbEU 2008, L 44).

Een voorbeeld ter verduidelijking. Een in Italië gevestigde ondernemer verkoopt en verzendt maatpakken aan particuliere consumenten in Nederland, Duitsland en Denemarken. In Italië, zijn lidstaat van identificatie, dient deze ondernemer een btw-melding in. Deze btw-melding bevat onder meer de in Nederland, Duitsland en Denemarken verschuldigde btw in verband met de in die lidstaten verrichte intracommunautaire afstandsverkopen. Uit controle door de Nederlandse belastingdienst volgt dat het opgegeven bedrag met betrekking tot de afstandsverkopen in Nederland te laag is. In deze situatie kan de Nederlandse belastingdienst de te weinig aangegeven belasting naheffen bij de Italiaanse ondernemer.

In artikel 28sj Wet OB 1968 wordt bepaald dat de in de Unie gevestigde ondernemer die de Unieregeling toepast voor alle handelingen waarop deze bijzondere regeling van toepassing is een boekhouding voert. Deze boekhouding moet de voldoende gegevens bevatten om de belastingautoriteiten in de lidstaat van verbruik in staat te stellen de btw-melding te controleren. Deze boekhouding dient tien jaar te worden bewaard en op verzoek door de lidstaat van identificatie of verbruik elektronisch beschikbaar te worden gesteld. Dit is tot op heden voor digitale diensten in soortgelijke bewoordingen geregeld in artikel 28x Wet OB 1968.

Afdeling 7, paragraaf 4 (de invoerregeling)

Zoals hiervoor in paragraaf 2.5 van het algemene deel van deze memorie is uiteengezet wordt via dit voorstel wanneer deze wet tot wet is verheven en in werking is getreden met ingang van 1 januari 2021 een bijzondere invoerregeling geïntroduceerd in de Wet OB 1968. Het betreft een regeling voor afstandsverkopen vanuit buiten de Unie.

In artikel 28t Wet OB 1968, worden voorwaarden gesteld aan de goederen waarvoor de ondernemer de bijzondere invoerregeling kan toepassen:

- Het moet gaan om afstandsverkopen van buiten de Unie ingevoerde goederen.
- De goederen mogen geen accijnsgoederen zijn.
- De goederen worden verzonden in zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150.

In artikel 28ta, eerste lid, Wet OB 1968, worden de definities gegeven van: een niet in de Unie gevestigde ondernemer onderscheidenlijk een tussenpersoon, de lidstaat van identificatie, de lidstaat van verbruik. Van een niet in de Unie gevestigde ondernemer is sprake wanneer de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitvoering niet op het grondgebied van de Unie heeft gevestigd en daar evenmin over een vaste inrichting beschikt. Een tussenpersoon is een in de Unie gevestigde ondernemer die is aangewezen door een ondernemer die afstandsverkopen verricht van goederen van buiten de Unie als de persoon die gehouden is tot voldoening van de belastingen en die in zijn naam en voor zijn rekening de verplichtingen in verband met de toepassing van de invoerregeling moet nakomen.

De lidstaat van identificatie is de lidstaat waar de ondernemer die de invoerregeling toepast zich registreert, zijn btw-melding voor die regeling indient en de verschuldigde belasting afdraagt. Net als bij de Unie- en de niet-Unieregeling wordt een aantal regels gegeven voor het vaststellen van de lidstaat van identificatie. Wanneer de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in een lidstaat heeft gevestigd, is dit de lidstaat van identificatie voor de invoerregeling. Als de ondernemer niet in de Unie is gevestigd dan kan hij een lidstaat van identificatie kiezen. Beschikt deze ondernemer over één of meer vaste inrichtingen in de Unie, dan is de lidstaat van identificatie de lidstaat met een vaste inrichting waar de ondernemer meldt dat hij van deze regeling gebruik zal maken. In artikel

28ta, tweede lid, Wet OB 1968 wordt bepaald dat de ondernemer dan aan zijn beslissing gebonden is gedurende het betreffende kalenderjaar en de twee daaropvolgende jaren.

Onder de lidstaat van verbruik wordt in het kader van de invoerregeling verstaan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer.

Veel ondernemers die afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen verrichten, moeten zich ingevolge artikel 28tb, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet OB 1968 voor het gebruik van de invoerregeling laten vertegenwoordigen door een tussenpersoon. Indien een ondernemer gebruikmaakt van een dergelijke tussenpersoon dan is de lidstaat van identificatie de lidstaat waar deze tussenpersoon de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Is deze tussenpersoon niet in de Unie gevestigd maar beschikt hij wel over één of meer vaste inrichtingen, dan is de lidstaat van identificatie de lidstaat met een vaste inrichting waar de tussenpersoon meldt dat hij van deze regeling gebruik zal maken. Ook hier geldt weer dat de tussenpersoon, in dit geval op grond van artikel 28ta, tweede lid, Wet OB 1968 aan zijn beslissing is gebonden gedurende het betreffende kalenderjaar en de twee daaropvolgende jaren.

In artikel 28tb, eerste lid, Wet OB 1968 worden de ondernemers die afstandsverkopen vanuit buiten de Unie ingevoerde goederen verrichten en gebruik kunnen maken van de invoerregeling opgesomd. Het kan daarbij gaan om zowel binnen als buiten de Unie gevestigde ondernemers. Ondernemers die in de Unie zijn gevestigd maar afstandsverkopen van buiten de Unie ingevoerde goederen verrichten, kunnen gebruik maken van de invoerregeling voor die goederen (artikel 28tb, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968).

Ondernemers die deze afstandsverkopen verrichten en niet gevestigd zijn in de Unie, kunnen alleen van de invoerregeling gebruik maken wanneer zij zich voor de btw-verplichtingen met betrekking tot de btw-heffing voor deze afstandsverkopen laten vertegenwoordigen door een tussenpersoon als bedoeld in artikel 28ta, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968. De ondernemers, bedoeld in dat eerste lid, onderdeel a, die zijn gevestigd binnen de Unie en gebruik willen maken van de invoerregeling kunnen eveneens gebruik maken van een tussenpersoon, maar voor hen is dat niet verplicht (artikel 28tb, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet OB 1968).

Echter, indien de ondernemer in een derde-land is gevestigd, is het voor de toepassing van de invoerregeling voor zijn afstandsverkopen van buiten de Unie ingevoerde goederen niet vereist dat hij een tussenpersoon aanwijst, indien er tussen zijn land van vestiging en de Unie een overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand is gesloten waarvan het toepassingsgebied vergelijkbaar is met Richtlijn 2010/24/EU van de Raad²⁸ en Verordening (EU) nr. 904/2010²⁹ (artikel 28tb, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet OB 1968). Deze in een derde-land gevestigde ondernemer kan er niettemin ook voor kiezen om zich door een in de Unie gevestigde tussenpersoon te laten vertegenwoordigen.

²⁸ Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (PbEU 2020, L 84).

²⁹ Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2010, L 268).

Uit artikel 28tb, tweede lid, Wet OB 1968 volgt dat een ondernemer die de invoerregeling toepast dit doet met betrekking tot al zijn afstandsverkopen vanuit buiten de Unie. De ondernemer kan er dus niet voor kiezen om de invoerregeling bijvoorbeeld toe te passen op afstandsverkopen vanuit buiten de Unie aan consumenten in Zweden en Denemarken, maar niet op afstandsverkopen van buiten de Unie aan consumenten in Nederland. Tevens kan hij er niet voor kiezen om de invoerregeling slechts op bepaalde goederen toe te passen.

Uit artikel 28tb, derde lid, Wet OB 1968 volgt dat de ondernemer slechts één tussenpersoon tegelijk kan aanwijzen. Deze vertegenwoordigt dan de ondernemer voor al zijn onder de invoerregeling vallende goederen.

Op grond van artikel 28tb, vierde lid, kunnen bij algemene maatregel van bestuur, ter verzekering van de heffing en de invordering, regels worden gesteld met betrekking tot de tussenpersoon genoemd in het eerste lid, onderdeel b. Een soortgelijke bepaling is thans opgenomen in artikel 33g, zesde lid, Wet OB 1968 met betrekking tot de verlening van een vergunning voor de fiscaal vertegenwoordiger.

In artikel 28tc Wet OB 1968 wordt bepaald dat, als de invoerregeling wordt toegepast, het belastbaar feit plaatsvindt en de btw verschuldigd wordt op het tijdstip van levering. De goederen worden geacht te zijn geleverd op het tijdstip waarop de betaling voor de desbetreffende goederen door de verkoper is aanvaard. Dat tijdstip kan dus liggen voor het tijdstip waarop de goederen daadwerkelijk de Unie binnenkomen.

De artikelen 28td en 28te Wet OB 1968 gaan over de opgave aan de lidstaat van identificatie door een ondernemer van het begin of de beëindiging van zijn activiteit in het kader van de invoerregeling. Deze ondernemer dient de lidstaat van identificatie ook opgave te doen van wijzigingen van zijn activiteit waardoor hij niet langer voldoet aan de voorwaarden om van de invoerregeling gebruik te maken. Deze opgaves dienen langs elektronische weg te worden verstrekt.

De mededeling die de ondernemer, of de voor zijn rekening handelende tussenpersoon, aan de lidstaat doet voordat hij van de invoerregeling gebruik gaat maken bevat de naam, het postadres en elektronisch adres, met inbegrip van websites van de ondernemer en het eventuele belastingnummer dat aan de ondernemer is verstrekt door zijn nationale belastingautoriteit.

Volgens artikel 28tf, Wet OB 1968, verstrekt de lidstaat van identificatie langs elektronische weg een individueel btw-identificatienummer (hierna: invoerregelingnummer) aan de ondernemer die gebruikmaakt van de invoerregeling. Dat geldt eveneens voor de tussenpersoon van een al dan niet in de Unie gevestigde ondernemer die afstandsverkopen vanuit buiten de Unie verricht. Wanneer een dergelijke tussenpersoon als zodanig optreedt voor verschillende ondernemers, verstrekt de lidstaat van identificatie een invoerregelingnummer voor iedere ondernemer waarvoor hij is aangesteld. Het op de voet van voornoemd artikel verstrekte invoerregelingnummer kan uitsluitend worden gebruikt voor de toepassing van deze bijzondere regeling. Ingeval de ondernemer of zijn tussenpersoon in Nederland is geïdentificeerd voor de invoerregeling, wordt het invoerregelingnummer toegekend door de inspecteur.

In artikel 28tg Wet OB 1968 worden specifieke regels gegeven voor wanneer ondernemers of tussenpersonen uit het identificatieregister voor de invoerregeling worden verwijderd. Zo wordt de ondernemer die niet gebruikmaakt van een tussenpersoon uit dit register verwijderd door de

lidstaat van identificatie als hij meedeelt dat hij niet langer afstandsver- kopen vanuit buiten de Unie verricht of als anderszins kan worden aangenomen dat zijn belastbare handelingen betreffende afstandsver- kopen vanuit buiten de Unie zijn beëindigd. Ook wordt hij uit dit register verwijderd als hij niet langer voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van de invoerregeling of als hij bij voortduring niet aan de voorschriften voor die regeling voldoet.

Met betrekking tot die verwijdering zijn nadere regels opgenomen in de artikelen 58, 58bis en 58 ter UV.

Uiteraard is het ook mogelijk dat het gebruik van de invoerregeling vrijwillig wordt beëindigd, ook al verricht de ondernemer nog afstandsver- kopen die onder de toepassing van de invoerregeling zouden kunnen vallen. Nadere regels hierover zijn opgenomen in artikel 57 octies, tweede lid, UV. Ook in het geval van vrijwillige beëindiging van het gebruik van de invoerregeling zal de ondernemer worden verwijderd uit het identificatie- register.

Een tussenpersoon wordt uit het identificatieregister invoerregeling verwijderd als hij gedurende twee opeenvolgende kalenderkwartalen niet heeft gehandeld als tussenpersoon voor een ondernemer die van de invoerregeling gebruikmaakt. Een tussenpersoon wordt ook uit dat register verwijderd als hij niet langer voldoet aan de voorwaarden om als tussenpersoon te kunnen optreden of als hij bij voortduring niet aan de voorschriften van de invoerregeling voldoet. Zie in dit verband ook de bepalingen van de artikelen 58, vijfde lid, en 58 ter UV.

De ondernemer die wel gebruikmaakt van een tussenpersoon wordt door de lidstaat van identificatie uit het identificatieregister invoerregeling verwijderd als de tussenpersoon de lidstaat van identificatie meedeelt dat deze ondernemer niet langer afstandsverkopen vanuit buiten de Unie verricht, of als anderszins aangenomen kan worden aangenomen dat de belastbare activiteiten van deze ondernemer betreffende afstandsver- kopen vanuit buiten de Unie zijn beëindigd. Deze ondernemer wordt ook door de lidstaat van identificatie uit dat register verwijderd als hij niet langer voldoet aan de voorwaarden voor de toepassing van de invoerre- geling of als hij bij voortduring niet aan de voorschriften voor die regeling voldoet. Ten slotte wordt een zodanige ondernemer ook uit het identifika- tieregister invoerregeling verwijderd door de lidstaat van identificatie als de tussenpersoon meedeelt dat hij deze ondernemer niet langer vertegen- woordigt.

Ingeval een verwijdering uit het identificatieregister invoerregeling gebeurt door Nederland als lidstaat van identificatie, dient dit in Nederland te geschieden bij een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur.

Artikel 28th, eerste lid, Wet OB 1968 ziet op de verplichte maandelijkse btw-melding voor afstandsverkopen van buiten de Unie voor onder- nemers die gebruik maken van de invoerregeling. Deze btw-melding dient uiterlijk ingediend te worden voor het einde van de maand volgend op het verstrijken van de kalendermaand waarop de btw-melding betrekking heeft.³⁰ Ook als er in een tijdvak geen afstandsverkopen van buiten de Unie zijn verricht dient de ondernemer die de invoerregeling toepast een btw-melding voor afstandsverkopen van buiten de Unie in te dienen.

³⁰ Het belastingtijdvak van een kalendermaand voor de invoerregeling wijkt af van het belasting- tijdvak van een kalenderkwartaal dat geldt voor de niet-Unieregeling en de Unieregeling. Aansluiting is gezocht bij de douanepraktijk.

Ingeval de ondernemer of zijn tussenpersoon voor Nederland als lidstaat van identificatie hebben gekozen, moet de btw-melding voor deze bijzondere regeling worden gedaan bij de inspecteur (Artikel 28th, tweede lid, Wet OB 1968).

Zoals wordt bepaald in artikel 28ti, eerste lid, Wet OB 1968, staan in de btw-melding afstandsverkopen van buiten de Unie het invoerregeling-nummer en voor elke lidstaat van verbruik waar de belasting verschuldigd is:

- Het totale bedrag, de belasting niet inbegrepen, van de afstandsverkopen van buiten de Unie waarvoor de belasting gedurende het belastingtijdvak verschuldigd is geworden.
- Het totale bedrag van de belasting daarover, uitgesplitst naar belastingtarieven.
- De geldende tarieven en de verschuldigde belasting.

Wijzigingen van de reeds ingediende melding afstandsverkopen van buiten de Unie kunnen gedurende drie jaar in een volgende btw-melding worden opgenomen. In deze volgende melding staan vermeld: de betrokken lidstaat van verbruik, het belastingtijdvak en bedrag waarvoor wijzigingen nodig zijn (Artikel 28ti, tweede lid, Wet OB 1968).

In artikel 28ti, derde lid, Wet OB 1968 wordt bepaald dat Hoofdstuk V van de AWR van overeenkomstige toepassing is op de in Nederland ingediende btw-melding als ware de betaalde belasting op aangifte voldaan. Met deze bepaling wordt bereikt dat de mogelijkheden van bezwaar en beroep die ter zake van binnenlandse op aangifte voldane belastingen open staan, ook gelden voor de belasting die op de voet van de btw-melding in Nederland moeten worden opgegeven en betaald.

In artikel 28tj Wet OB 1968 wordt bepaald dat de btw-melding voor afstandsverkopen van buiten de Unie in euro wordt verricht. Luiden de leveringen in een andere munteenheid dan wordt voor de omrekening naar euro gebruikgemaakt van de wisselkoers van de Europese Centrale Bank die gold op de laatste dag van de desbetreffende kalendermaand waarop de btw-melding betrekking heeft, of de dag erna als op die laatste dag geen bekendmaking heeft plaatsgevonden.

Krachtens het voorgestelde artikel 28tk, eerste lid, Wet OB 1968, maakt de ondernemer die de invoerregeling toepast dan wel zijn tussenpersoon de btw over naar de bankrekening van de lidstaat van identificatie onder verwijzing naar de betreffende btw-melding voor afstandsverkopen vanuit buiten de Unie. Deze ondernemer of tussenpersoon doet dit uiterlijk bij het verstrijken van de termijn waarbinnen de btw-melding moet worden ingediend. Deze termijn eindigt op het einde van de maand volgend op de kalendermaand waarop de btw-melding betrekking heeft. Als de lidstaat van identificatie de euro niet als munteenheid heeft dan kan deze lidstaat eisen dat de betaling wordt overgemaakt naar een bankrekening in hun eigen valuta.

Ingeval de desbetreffende ondernemer of tussenpersoon Nederland als lidstaat van identificatie heeft voor deze bijzondere regeling, betaalt hij de btw bij de ontvanger (Artikel 28tk, tweede lid, Wet OB 1968).

In artikel 28tl, eerste lid, Wet OB 1968, wordt bepaald dat de btw-melding voor de invoerregeling niet kan worden gebruikt voor het uitoefenen van het recht op aftrek. De niet in de Unie gevestigde ondernemer kan daartoe de op de zogenoemde Dertiende Richtlijn gebaseerde bepalingen van de lidstaat van teruggaaf toepassen. De in de Unie gevestigde ondernemer kan de btw die hem in rekening is gebracht in een lidstaat waar hij niet

gevestigd is, terugvragen op grond van Richtlijn 2008/9/EG. In het eerste geval gaat het bijvoorbeeld om een ondernemer gevestigd in China die afstandsverkopen van buiten de Unie verricht aan consumenten in Frankrijk, Duitsland en Nederland en in dat kader de invoerregeling toepast. Als aan deze Chinese ondernemer btw in rekening is gebracht in Duitsland in verband met daar gemaakte kosten, dan kan hij deze btw niet terugkrijgen via de btw-melding voor de invoerregeling. Hij zal daartoe, als niet in de Unie gevestigde ondernemer, een verzoek om tergaaf moeten indienen in Duitsland op grond van de Dertiende Richtlijn. In het tweede geval gaat het bijvoorbeeld om een ondernemer gevestigd in Frankrijk die afstandsverkopen van buiten de Unie verricht aan consumenten in Italië en Portugal en in dat kader de invoerregeling toepast. Deze situatie zal zich bijvoorbeeld voordoen als de Franse ondernemer de goederen heeft opgeslagen in India en die van daaruit verzendt naar consumenten in de Unie. Als aan deze ondernemer btw in rekening is gebracht in Portugal in verband met daar gemaakte kosten, dan kan hij deze btw niet terugkrijgen via de btw-melding voor de invoerregeling. Hij zal daartoe, als in de Unie gevestigde ondernemer, de btw moeten terugvragen op grond van Richtlijn 2008/9/EG.

Als deze ondernemer naast de btw-melding voor de invoerregeling ook een reguliere btw-aangifte doet overeenkomstig artikel 14 Wet OB 1968, dan brengt hij in die aangifte de in die lidstaat betaalde belasting in aftrek die verband houdt met zijn aan de invoerregeling onderworpen belastbare activiteiten (Artikel 28tl, tweede lid, Wet OB 1968). Een voorbeeld ter verduidelijking. Een ondernemer gevestigd in China verkoopt via zijn website digitale fotocamera's aan onder meer consumenten in Nederland. De camera's kosten € 100 per stuk. Deze ondernemer past de invoerregeling toe en zijn lidstaat van identificatie is Nederland. Met als oogmerk het promoten van de verkoop van de camera's, verblijft deze ondernemer enkele keren per jaar in Nederland en maakt dan hotelkosten. Daarnaast verkoopt deze ondernemer software updates voor deze camera's via zijn website aan consumenten in Nederland. Deze digitale diensten zijn belast in Nederland. De ondernemer doet voor deze diensten een btw-aangifte in Nederland (hij past dus niet de niet-Unieregeling toe). De btw begrepen in de hotelkosten brengt de ondernemer dan in aftrek op zijn btw-aangifte in Nederland.

In artikel 28tm Wet OB 1968 wordt bepaald dat als de belasting over in Nederland geleverde goederen in het kader van de toepassing van de invoerregeling geheel of gedeeltelijk niet is betaald, de inspecteur de te weinig geheven belasting kan naheffen met overeenkomstige toepassing van artikel 20 AWR. Een voorbeeld ter verduidelijking. Een leverancier past de invoerregeling toe met betrekking tot afstandsverkopen van buiten de Unie aan particulieren in Nederland, Frankrijk en Duitsland. De leverancier heeft als lidstaat van identificatie Duitsland, dus daar wordt de btw-melding ingediend en de verschuldigde btw betaald in verband met leveringen aan de particulieren in Nederland, Frankrijk en Duitsland. Als nu blijkt dat in die btw-melding te weinig of geen Nederlandse btw is opgenomen, dan kan de belastingdienst naheffen bij de leverancier, of in voorkomend geval zijn tussenpersoon.

Op grond van artikel 28tn, eerste lid, Wet OB 1968 dient de ondernemer die de invoerregeling toepast een boekhouding te voeren van alle onder deze bijzondere regeling vallende handelingen. Dit voorschrift heeft dan ook extraterritoriale werking. De verplichting geldt ook voor een tussenpersoon voor alle door hem vertegenwoordigde ondernemers. De boekhouding dient voldoende gegevens te bevatten om de belastingautoriteiten van de lidstaat van verbruik in staat te stellen de aangifte te controleren. In dat artikel 28tm, tweede lid, wordt bepaald dat de

boekhouding op verzoek langs elektronische weg aan de lidstaat van identificatie en aan de lidstaat van verbruik moet worden verstrekt. De bewaarplicht van de boekhouding geldt voor 10 jaar na afloop van het jaar waarin de handeling is verricht.

Afdeling 8 (regeling voor post- en koeriersdiensten)

Zoals in paragraaf 2.6 van het algemene deel van deze memorie al is opgemerkt, is de invoerregeling niet verplicht voor ondernemers. Het zal in de praktijk dus ook goed mogelijk zijn dat voor de invoer van goederen in zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 toch btw-aangifte ter zake van invoer wordt gedaan in iedere lidstaat waar de goederen worden ingevoerd. Dit kan dan door middel van een douaneaangifte dan wel in sommige gevallen bij ondernemers/afnemers op de binnenlandse btw-aangifte wanneer een verleggingsregeling van toepassing is en zij zelf de goederen invoeren.

Bij de elektronische handel met particuliere afnemers wordt de douaneaangifte normaal gesproken echter niet gedaan door de ondernemer die de goederen levert of degene die de goederen afneemt, maar door de post- en koeriersbedrijven die de goederen voor de bestemming/afnemer invoeren. In hoofdstuk V, afdeling 8, Wet OB 1968 wordt ten behoeve van deze ondernemers een bijzondere regeling opgenomen om de administratieve lasten in dit kader zo beperkt mogelijk te houden. Een dergelijke regeling wordt in Nederland al toegepast op grond van artikel 22, eerste lid, Wet OB 1968 in samenhang met artikel 6, tweede lid, van het Douanewetboek van de Unie en artikel 144 en artikel 166, tweede lid, van dat wetboek en artikel 145 en verder van Gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446.³¹

Daarbij worden de goederen afzonderlijk aangegeven met een aangifte met een volledige of beperkte dataset of – zoals meestal het geval is – via een vereenvoudigde procedure (inschrijven administratie aangever). Vervolgens wordt – zoals eveneens meestal het geval is – halverwege de maand volgend op de maand waarin de goederen zijn ingevoerd door de inspecteur een opgave aan de aangever gestuurd waarin het bedrag van de in de voorafgaande kalendermaand af te dragen douanerechten en de btw bij invoer wordt vermeld (uitstel van betaling).

Op grond van artikel 28u Wet OB 1968 moet het in het kader van deze bijzondere regeling gaan om invoer van goederen in zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150. Accijnsgoederen worden uitgesloten van de toepassing van de bijzondere regeling. De ondernemer die de douaneaangifte doet voor het plaatsen van de goederen onder de regeling in het vrije verkeer brengen in Nederland, kan gebruik maken van deze bijzondere regeling, mits het gaat om goederen waarvan de verzending of het vervoer in die lidstaat van invoer (Nederland) wordt beëindigd.

In artikel 28v Wet OB 1968 wordt bepaald dat voor de toepassing van de bijzondere regeling de belasting bij invoer overeenkomstig artikel 22, eerste lid, Wet OB 1968 wordt geheven van de persoon die de douaneaangifte doet voor het plaatsen van de goederen onder de regeling in het vrije verkeer brengen in Nederland. In het geval dat uitstel van betaling wordt verleend als bedoeld in artikel 110 van het Douanewetboek van de Unie wordt uitdrukkelijk bepaald dat, anders dan voor de eventueel verschul-

³¹ Gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie (PbEU 2015, L 343).

digde invoerrechten, voor de verschuldigde btw bij invoer geen zekerheid wordt verlangd.

De persoon die voor de goederen voor het plaatsen onder de regeling in het vrije verkeer brengen in Nederland een douaneaangifte doet, dient passende maatregelen te nemen om te garanderen dat het juiste bedrag aan belasting wordt betaald. Zo zal hij er voor moeten zorgen dat de goederen tegen de juiste maatstaf van heffing worden aangebracht en dat het van toepassing zijnde btw-tarief daarover correct wordt toegepast. Ook dient hij er voor te zorgen dat de door hem in rekening gebrachte btw aan de persoon voor wie de goederen bestemd zijn, door laatstgenoemde aan hem wordt betaald. In de praktijk zal dit meer concreet betekenen, dat net als nu het geval is, degene voor wie de goederen bestemd zijn eerst het bedrag van de afhandelingskosten en de btw moeten betalen aan het post- en koeriersbedrijf, alvorens het pakketje aan hem ter beschikking wordt gesteld.

Als degene voor wie de goederen bestemd zijn de btw niet betaalt, en dus in de praktijk het pakketje niet krijgt, blijft het post- en koeriersbedrijf de btw bij invoer verschuldigd als het pakketje al is ingevoerd. Dit is het geval ongeacht de zorg van het post- en koeriersbedrijf om de door hem in rekening gebrachte btw aan degene voor wie de goederen bestemd zijn door laatstgenoemde te laten betalen.

Op grond van artikel 28w, eerste lid, Wet OB 1968 dient de ondernemer die de regeling post- en koeriersdiensten toepast een boekhouding te voeren van alle onder deze bijzondere regeling vallende handelingen. De boekhouding dient voldoende gegevens te bevatten om de inspecteur in staat te stellen de aangifte te controleren. In dat artikel 28w tweede lid, wordt bepaald dat de boekhouding op verzoek langs elektronische weg aan de inspecteur moet worden verstrekt. De bewaarplicht van de boekhouding geldt voor 10 jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de handeling is verricht.

Artikel I, onderdeel P (artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

In artikel 34 Wet OB 1968 is een aantal boekhoudkundige verplichtingen voor ondernemers opgenomen. In dit artikelonderdeel wordt aan dat artikel een drietal leden toegevoegd die specifiek zien op de boekhoudplicht voor ondernemers die leveringen faciliteren met elektronische interfaces. De boekhouding van deze ondernemers dient voldoende gegevens te bevatten voor de belastingdienst om de juistheid van een aangifte te kunnen bepalen. Deze boekhoudplicht voor die ondernemers heeft zowel betrekking op de levering van goederen als op het verrichten van diensten. De boekhouding dient tien jaar te worden bewaard en op verzoek beschikbaar worden gesteld aan de betrokken lidstaat.

In artikel 54 quater UV wordt de boekhoudplicht voor elektronische interfaces nader ingevuld. Het artikel onderscheidt daarbij ten eerste een ondernemer die via een elektronische interface zelf goederen levert op grond van de fictie in artikel 14a BTW-richtlijn 2006 (artikel 3c Wet OB 1968) of zelf diensten verricht op grond van artikel 4, vierde lid, Wet OB 1968 juncto artikel 9bis UV. Indien de ondernemer hierbij gebruikmaakt van de Unieregeling of de niet-Unieregeling dan dient de boekhouding de volgende gegevens opgesomd in artikel 63quater, eerste lid, UV te bevatten:

- de lidstaat van verbruik waar de goederenlevering of dienst wordt verricht;
- het soort verrichte dienst of de omschrijving en de hoeveelheid van de geleverde goederen;

- de datum waarop de goederenlevering of dienst is verricht;
- de maatstaf van heffing met vermelding van de gebruikte munteenheid;
- latere verhogingen of verlagingen van de maatstaf van heffing;
- het toegepaste btw-tarief;
- het verschuldigde btw-bedrag met vermelding van de gebruikte munteenheid;
- de datum en het bedrag van ontvangen betalingen;
- eventuele ontvangen vooruitbetalingen voordat de goederenlevering of dienst is verricht;
- indien een factuur wordt uitgereikt, de op de factuur vermelde gegevens;
- met betrekking tot diensten, de gegevens om de plaats te bepalen waar de afnemer gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, en met betrekking tot goederen, de gegevens om de plaats te bepalen waar de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer begint en eindigt;
- enig bewijs van eventueel retourneren van goederen, met inbegrip van de maatstaf van heffing en het toegepaste btw-tarief.

Indien de ondernemer hierbij gebruikmaakt van de invoerregeling dan dient de boekhouding de gegevens opgesomd in artikel 63 quater, tweede lid, UV te bevatten:

- de lidstaat van verbruik waar de goederenlevering wordt verricht;
- de omschrijving en de hoeveelheid van de geleverde goederen;
- de datum waarop de goederenlevering is verricht;
- de maatstaf van heffing met vermelding van de gebruikte munteenheid;
- latere verhogingen of verlagingen van de maatstaf van heffing;
- het toegepaste btw-tarief;
- het verschuldigde btw-bedrag met vermelding van de gebruikte munteenheid;
- de datum en het bedrag van ontvangen betalingen;
- indien een factuur wordt uitgereikt, de op de factuur vermelde gegevens;
- de gegevens om de plaats te bepalen waar de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer begint en eindigt;
- bewijs van eventueel retourneren van goederen, met inbegrip van de maatstaf van heffing en het toegepaste btw-tarief;
- het ordernummer of het uniek transactienummer;
- het uniek verzendingsnummer wanneer die belastingplichtige rechtstreeks betrokken is bij de levering.

In het geval de ondernemer waarvoor de elektronische interface de goederenlevering of dienstverrichting faciliteert, niet gebruikmaakt of kan maken van de Unieregeling, niet-Unieregeling of de invoerregeling dan dient de boekhouding te voldoen aan de regels gesteld ingevolge artikel 242 BTW-richtlijn 2006 (artikel 34, vijfde lid, Wet OB 1968). Ingevolge artikel 34, zesde en zevende lid, Wet OB 1968 moet deze boekhouding desgevraagd langs elektronische weg beschikbaar worden gesteld aan de betrokken lidstaten. Deze boekhouding moet nog tien jaar worden bewaard na afloop van het jaar waarin de handeling is verricht.

Artikel 54 quater UV onderscheidt ten tweede ondernemers van elektronische interfaces die zelf geen goederen leveren of diensten verrichten, maar wel deze prestaties aan particuliere afnemers faciliteren. Het gaat daarbij dus om gevallen waarvoor geldt dat artikel 14a BTW-richtlijn 2006 (artikel 3c Wet OB 1968) voor de levering van goederen of artikel 28 BTW-richtlijn 2006 (artikel 4, vierde lid, Wet OB 1968) voor het verrichten van diensten niet van toepassing is. Doordat de ondernemer van de

elektronische interface in dit kader niet zelf de goederen levert of de diensten verricht, zijn de boekhoudverplichtingen minder streng dan in de hiervoor beschreven situatie.

De ondernemer die de elektronische interface exploiteert bewaart in dat geval de volgende gegevens:

- de naam, postadres en elektronisch adres of website van de leverancier wiens leveringen worden gefaciliteerd via het gebruik van de elektronische interface en indien beschikbaar:
 - het btw-identificatienummer of nationaal belastingnummer van de leverancier;
 - het bankrekeningnummer of het virtuele rekeningnummer van de leverancier;
- een beschrijving van de goederen, de waarde ervan, de plaats waar de verzending of het vervoer van de goederen eindigt, samen met het tijdstip van de levering en, indien beschikbaar, het ordernummer of het uniek transactienummer;
- een beschrijving van de diensten, de waarde ervan, informatie voor de vaststelling van de plaats en het tijdstip van de dienstverrichting en, indien beschikbaar, het ordernummer of het uniek transactienummer.

Artikel I, onderdeel Q (artikel 34b van de Wet op de omzetbelasting 1968)

De verwijzing naar de bijzondere regeling in hoofdstuk V wordt aangepast overeenkomstig de voorgestelde aangepaste indeling van de afdelingen.

Artikel I, onderdeel R (artikel 34c van de Wet op de omzetbelasting 1968)

In artikel 34c, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968 wordt de oude tekst vervangen door een geheel nieuwe tekst. De oude tekst heeft betrekking op de thans nog bestaande regeling afstandsverkopen. Deze regeling komt met ingang van 1 januari 2021 te vervallen en de tekst in artikel 34c, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968, verliest daarmee zijn betekenis. Zie de toelichting bij de wijziging van artikel 5a Wet OB 1968 (artikel I, onderdeel D) hiervoor. In plaats daarvan wordt voorgesteld om in onderdeel b een nieuwe tekst op te nemen. Hierdoor dient iedere ondernemer ervoor te zorgen dat door hemzelf, dan wel in zijn naam en voor zijn rekening door zijn afnemer of een derde, een factuur wordt uitgereikt ter zake van goederenleveringen als bedoeld in artikel 5a Wet OB 1968. Voor een toelichting bij deze goederenleveringen wordt verwezen naar de toelichting hiervoor op de voorgestelde wijziging van genoemd artikel 5a (artikel I, onderdeel D). De ondernemer is niet gehouden er voor te zorgen dat een factuur wordt uitgereikt als gebruik wordt gemaakt van de Unieregeling van hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 3, Wet OB 1968. Dit geldt uiteraard ook met betrekking tot een elektronische interface die op grond van artikel 3c, tweede lid, Wet OB 1968 is aangewezen als belastingplichtige voor de levering aan de consument.

Artikel I, onderdeel S (artikel 40 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Bij dit onderdeel wordt in artikel 40, eerste lid, Wet OB 1968 bepaald dat een bestuurlijke boete is verschuldigd in onder meer het geval van het niet of niet tijdig indienen van de in artikel 28q Wet OB 1968 bedoelde btw-melding. De sanctie geldt eveneens als de ingediende btw-melding onvolledig of onjuist is. Hiermee bestaat er een middel om ondernemers het naleven van fiscale verplichtingen af te dwingen. De voorgestelde wijziging in artikel 40, tweede lid, Wet OB 1968 vloeit voort uit de hiervoor genoemde aanpassing van het eerste lid van dat artikel.

Artikel I, onderdeel T (tabel II bij de Wet op de omzetbelasting 1968)

Zoals hiervoor in paragraaf 2.6 van het algemene deel van deze memorie is uiteengezet, wordt een ondernemer die via een elektronische interface verkopen van goederen faciliteert voor ondernemers gevestigd buiten de Unie, in bepaalde gevallen geacht deze goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd. Deze gevallen worden aangegeven in het voorgestelde artikel 3c, eerste en tweede lid, Wet OB 1968.

In de situatie van dat artikel 3c, tweede lid, gaat het om goederen die zich in het vrije verkeer van de Unie bevinden en als zodanig vanuit een lidstaat, in dit geval Nederland, worden geleverd. Omdat het vervoer van de goederen wordt toegerekend aan de levering van de ondernemer die het elektronische interface faciliteert aan de afnemer, vindt de levering van de eigenlijke leverancier aan die ondernemer plaats in Nederland omdat de goederen zich in Nederland bevinden ten tijde van de verkoop. Deze levering aan de ondernemer die het elektronische interface exploiteert is belast tegen het 0%-tarief.³² Deze levering wordt daartoe toegevoegd aan tabel II, onderdeel a, Wet OB 1968.

Artikel II (inwerkingtreding)

Dit artikel betreft de inwerkingtreding op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Hiervoor is gekozen omdat de onderhandelingen over de inwerkingtreding in de EU momenteel nog lopen.

De Staatssecretaris van Financiën,
J.A. Vijlbrief

³² Deze leverancier zal zich in dit geval in Nederland moeten registreren.