



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
T.a.v. de heer S. Weeber
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 8 september 2020

**Betreft: NOB-commentaar Wet implementatie richtlijnen elektronische handel
(35 527)**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het Wetsvoorstel Wet implementatie richtlijnen elektronische handel. Met dit voorstel worden art. 2 en 3 van de richtlijn inzake btw en elektronische handel geïmplementeerd in de Nederlandse wetgeving. De Orde stelt het op prijs dat het wetsvoorstel is voorzien van een uitgebreide toelichting met voor de praktijk van belang zijnde voorbeelden. Ook stelt de Orde het op prijs dat relevante bepalingen uit de Btw-uitvoeringsverordening zijn opgenomen in de toelichting bij dit wetsvoorstel.

De Orde maakt graag gebruik van de mogelijkheid om te reageren op het wetsvoorstel en de Memorie van Toelichting. Hierbij zal de Orde de volgorde aanhouden van de Memorie van Toelichting en dus allereerst stilstaan bij het algemene deel van de Memorie van Toelichting en vervolgens het artikelsgewijs commentaar. Daar waar een paragraaf of een wetsartikel niet wordt benoemd, heeft de Orde geen commentaar. Ten aanzien van de wettekst van het wetsvoorstel merkt de Orde volledigheidshalve op dat in art. 28tf lid 2 het woordje btw ontbreekt voor identificatienummer.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat. 1

1. Algemeen deel Memorie van Toelichting

1. Inleiding

In de inleiding en ook later in het wetsvoorstel wordt het belang van consumenten bij de invoerregeling benoemd. De invoerregeling heeft volgens de toelichting als voordeel dat consumenten de koop prijs inclusief btw betalen aan de leverancier en niet meer worden geconfronteerd met btw of kosten van invoer nadat zij de goederen hebben besteld en daarvoor hebben betaald. Dit kan inderdaad als een voordeel worden gezien. Toch ziet de Orde hier ook het risico op fraude. Een kwaadwillende leverancier zou immers de btw kunnen innen van de consument, maar het post- of koeriersbedrijf dat de goederen invoert niet het btw-identificatienummer kunnen verstrekken waarmee een beroep kan worden gedaan op de vrijstelling, waardoor de consument alsnog met btw bij invoer en de kosten van invoer wordt geconfronteerd. De Orde zou graag zien dat de Staatssecretaris meer duidelijkheid verstrekt over hoe met dergelijke gevallen in Nederland zal worden omgegaan. Is de Staatssecretaris voornemens maatregelen te treffen om de te goeder trouw zijnde consument te beschermen tegen het frauduleuze handelen van de leverancier?

Ook blijft de Orde bezorgd over de fraudegevoeligheid waar het bijvoorbeeld het mogelijke misbruik van de btw-identificatienummers onder de invoerregeling alsmede het opgeven van onjuiste waardes van te leveren goederen betreft. De Orde realiseert zich echter ook dat deze elementen helaas inherent zijn aan de gekozen systematiek op Europees niveau en zal daar nu dan ook niet verder op ingaan.

2.2 Uitbreiding van de niet-Unieregeling

In paragraaf 2.2 is een voorbeeld opgenomen van een ondernemer in de Verenigde Staten die virussoftware verkoopt aan consumenten in Nederland, Duitsland en Frankrijk. Deze digitale diensten zijn belast waar de consumenten wonen: in Nederland, Duitsland en Frankrijk. Voor het aangeven van de verschuldigde btw kan de ondernemer gebruik maken van de niet-Unieregeling. De Orde vraagt zich af hoe moet worden omgegaan met de situatie waarin een B2C-dienst weliswaar belast is in de EU, maar de consument die de afnemer is van de prestatie niet in de EU woont. Stel bijvoorbeeld dat een Zwitserse makelaar bemiddelt bij de verkoop van een vakantiewoning van een Zwitserse particulier in Frankrijk. Op grond van art. 6b Wet OB zal deze dienst belast zijn in Frankrijk. De afnemer is echter woonachtig buiten de EU. Begrijpt de Orde het dan goed dat in art. 28ra staat dat geen gebruik kan worden gemaakt van de niet-Unieregeling in deze situatie, omdat daarvoor volgens die bepaling vereist is dat een niet in de Unie gevestigde ondernemer diensten verricht voor een andere dan een ondernemer die in een lidstaat gevestigd is of er zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft (onderstreping: Orde)? En waarom is dit anders onder de Unieregeling waar dit vereiste niet wordt gesteld?

2.5 Introductie van de invoerregeling

Bij toepassing van de invoerregeling geeft de leverancier via één btw-aangifte de verschuldigde btw over leveringen in de EU aan. Bij invoer wordt een vrijstelling toegepast, mits het speciale btw-identificatienummer dat de leverancier heeft gekregen verstrekt wordt aan de douane. Omdat het eerder regel dan uitzondering zal zijn dat de leverancier zelf de goederen invoert of laat invoeren, moet dit nummer vaak verstrekt worden aan een andere partij. In de literatuur is al gewezen op het risico dat deze nummers oneigenlijk gebruikt worden, d.w.z. verkregen btw-nummers worden gebruikt bij een invoer van goederen die niet zijn geleverd door de leverancier (of het platform) van wie het nummer is. De Orde zou graag zien dat de Staatssecretaris meer duidelijkheid verstrekt over hoe met deze situatie in Nederland zal worden omgegaan. Het kan naar de mening van de Orde niet zo zijn dat de leverancier (of platform) wier nummer op onrechtmatige wijze is gebruikt (of misbruikt), verantwoordelijk wordt gehouden voor de voldoening van de invoer-btw of de btw die ter zake van de levering is verschuldigd.

Wanneer een consument goederen bestelt en deze afkomstig zijn uit een niet EU-land doen zich twee belastbare feiten voor binnen de EU wanneer de goederen worden ingevoerd in een andere EU-lidstaat dan de lidstaat van de consument. Een afstandsverkoop die belast is in het land van de consument en een invoer die belast is in de EU-lidstaat van invoer. Indien de goederen worden ingevoerd op naam van de consument, zal de consument zowel btw betalen aan de leverancier als btw moeten betalen bij invoer. In dat geval treedt een dubbele heffing op. Deze wordt inderdaad weggenomen wanneer gebruik wordt gemaakt van de invoerregeling, zoals in paragraaf 2.5 wordt benoemd. De invoer zal dan immers zijn vrijgesteld. De invoerregeling is echter geen verplichting, maar een keuze. Ook is de regeling bedoeld als administratieve vereenvoudiging en niet als voorkoming van dubbele heffing. De Orde vraagt zich af hoe u meent dat dubbele heffing kan worden voorkomen in geval geen gebruik wordt gemaakt van de invoerregeling. Volledigheidshalve wijst de Orde erop dat zij dit punt ook al heeft benadrukt in haar reactie van 29 oktober 2019 op het conceptwetsvoorstel dat ter internetconsultatie heeft voorgelegd. Een dergelijke dubbele heffing doet zich ook voor bij zendingen met een waarde van meer dan 150 euro in deze situatie.

Ondernemers die buiten de EU zijn gevestigd, moeten normaal gesproken een tussenpersoon aanwijzen om gebruik te kunnen maken van de invoerregeling. Dat is anders wanneer de ondernemer is gevestigd in een land waarmee de EU een overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft gesloten. De Orde vraagt zich af of het mogelijk is om periodiek een lijst te publiceren van landen met wie een dergelijke overeenkomst bestaat. Meer in het bijzonder acht de Orde het wenselijk dat er duidelijkheid komt voor de positie van ondernemers die gevestigd zijn in het Verenigd Koninkrijk. De Orde vraagt u dan ook ten aanzien van het Verenigd Koninkrijk duidelijk aan te geven wat de situatie is.

2.6 Btw-plicht voor elektronische interfaces

Door middel van de regeling van art. 3c Wet OB worden in bepaalde situaties elektronische interfaces verantwoordelijk voor de voldoening van btw op de leveringen. Bij fictie wordt de situatie gecreëerd waarin sprake is van een levering aan en door de elektronische interface. Het resultaat is in zoverre vergelijkbaar met het resultaat bij de commissairsbepaling van art. 3 lid 6 Wet OB. Bij toepassing van die bepaling behoort de commissie ook tot de vergoeding waarover de commissair ter zake van zijn eigen levering btw is verschuldigd. De Orde vraagt zich af of in geval van toepassing van de fictie van art. 3c Wet OB eveneens de door het platform van de verkoper (of koper) ontvangen vergoedingen wegens gebruik van het platform tot de maatstaf van heffing behoren van de levering door het platform aan de koper. De Orde vraagt u dit te verduidelijken bijvoorbeeld aan de hand van een voorbeeld. Indien deze vergoedingen moeten worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de levering, vraagt de Orde zich tevens af hoe omgegaan dient te worden met situaties waarin er niet per transactie een vergoeding wordt betaald, maar bijvoorbeeld wordt gewerkt met periodiek abonnementsgeld. De Orde vraagt u ook daarop een toelichting te geven.

Voor de bewijspositie van platforms in geval sprake is van te weinig aangegeven btw verwijst de Orde naar haar eerdere commentaar met vraagpunten van 29 oktober 2019 op het conceptwetsvoorstel dat ter internetconsultatie is voorgelegd.

6.1 Analyse en conclusie

In deze paragraaf wordt de nadruk gelegd op een administratieve lastenverlichting voor Nederlandse bedrijven. Door de fictie van art. 3c Wet OB gaat de Orde ervan uit dat de lasten voor elektronische interfaces (platforms) juist zullen toenemen. De Orde vraagt zich af of u informatie kunt verstrekken over de verwachte omvang en toename van deze lasten.

6.2 Toepassing van het éénloketsysteem heeft de voorkeur

In deze paragraaf staat beschreven dat toepassing van het éénloketsysteem door ondernemers de voorkeur geniet. Door uitbreiding van de MOSS tot de OSS kan zich met name in de periode dat de regels wijzigen (rond 1 juli 2021) de situatie voordoen dat een ondernemer zich ten onrechte nog niet heeft gederegistreerd. Stel bijvoorbeeld dat een Nederlandse ondernemer zowel elektronische diensten als afstandsverkopen verricht aan particulieren in Duitsland. Voor de elektronische diensten heeft de ondernemer zich geregistreerd onder MOSS en doet hij in Nederland aangifte van de verkopen die in Duitsland belast zijn. Voor de afstandsverkopen heeft de ondernemer een btw-registratie in Duitsland. Wat zijn de gevolgen als deze ondernemer zijn handelswijze continueert en per 1 juli 2021 nog steeds zijn elektronische diensten aangeeft via de (M)OSS en zijn afstandsverkopen via zijn Duitse btw-registratie? Met name vraagt de Orde zich af of dit tot gevolg heeft dat de ondernemer geen (M)OSS-aangifte meer kan doen, omdat hij niet alle verkopen die via de (M)OSS aangegeven kunnen worden aangeeft, maar voor een deel van die verkopen gebruik maakt van zijn Duitse btw-registratie.

8. Uitvoering Belastingdienst en inwerkingtreding

De Orde vindt het zorgelijk dat Nederland niet tijdig in staat is om haar verplichtingen uit de richtlijnen elektronische handel te implementeren in de nationale wetgeving. Inmiddels is bekend geworden dat de inwerkingtreding van deze richtlijnen zal worden uitgesteld tot 1 juli 2021 en dat Nederland, samen met Duitsland, zal pleiten voor uitstel tot 1 januari 2022. De Orde vraagt zich af of u kunt aangeven wat de Nederlandse overheid gaat doen wanneer het niet lukt om dit uitstel te krijgen. Met name vraagt de Orde zich af hoe Nederlandse bedrijven en andere ondernemers die voor de MOSS een registratie hebben in Nederland in de periode 1 juli 2021 tot 1 januari 2022 kunnen voldoen aan hun verplichtingen en welke voorzieningen de Nederlandse overheid hiervoor denkt te kunnen geven.

2. Artikelsgewijs commentaar

Art. 3c

In de Artikelsgewijze toelichting wordt uitleg gegeven over de eis dat de intrinsieke waarde op zowel het tijdstip van de invoer als op het tijdstip waarop de betaling voor die goederenzending is aanvaard, niet meer bedraagt dan EUR 150. Een situatie waarin dit niet het geval is (en waardoor in dat geval de leveringsfictie dus niet kan worden toegepast), is als bij de betaling de waarde EUR 150 is en bij de invoer de waarde hoger ligt dan EUR 150. Dit zou mogelijk kunnen zijn bij wisselkoersverschillen tussen de wisselkoers gehanteerd bij het moment van de aanvaarding van de betaling (btw-wisselkoers) en die van het moment van invoer (douane wisselkoers op maandbasis). Begrijpt de Orde het goed dat in dat geval de leveringsfictie van art. 3c Wet OB achteraf komt te vervallen en dat de leverancier in plaats van het platform dan alsnog de btw over de levering is verschuldigd? Als dit zo is, dan zal de aangifte die is gedaan bij de aanvaarding van de betaling door het platform aangepast moeten worden middels een suppletie en zal de leverancier een btw-aangifte moeten doen indien de goederen zijn ingevoerd in een andere EU-lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de goederen.

Art. 6k

Art. 6k bevat een regeling voor kleine ondernemers. De Orde vraagt zich – mede gelet op het doel van deze regeling - af of de regeling voor kleine ondernemers ook van toepassing is in de volgende situaties:

- De ondernemer heeft zijn hoofdvestiging in de EU en verschillende vaste inrichtingen in landen buiten de EU;
- De ondernemer heeft zijn hoofdvestiging buiten de EU en één vaste inrichting in de EU (en eventueel nog vaste inrichtingen buiten de EU).

Indien de regeling ook in deze situaties van toepassing is, vraagt de Orde zich af of het hierbij van belang is of de diensten en afstandsverkopen plaatsvinden vanuit de vestiging die zich in de EU bevindt of dat de regeling ook van toepassing is wanneer het gaat om diensten of afstandsverkopen die worden verricht door een vestiging buiten de EU.

Art. 21

Het vervallen van de btw-vrijstelling voor de invoer van kleine zendingen is vormgegeven door een toevoeging aan art. 21 onderdeel a Wet OB, waarbij goederen die worden aangemerkt als afstandsverkopen vanuit een derdelands gebied of een derde land ingevoerde goederen niet langer onder de vrijstelling vallen. De Orde vraagt zich af of zich geen samenloop kan voordoen tussen een dergelijke afstandsverkoop en een andere vrijstelling voor douanerechten dan de vrijstelling voor kleine zendingen. De Orde verneemt graag of de Staatssecretaris van mening is dat een dergelijke samenloop zich kan voordoen en wat de overwegingen zijn om het vervallen van de vrijstelling voor kleine zendingen op deze manier in de wettekst te verwerken.

Art. 28sb

In het nieuwe art. 28sb Wet OB wordt geregeld dat de ondernemer aan de lidstaat van identificatie langs elektronische weg opgave doet van het begin en de beëindiging van de onder de Unieregeling vallende activiteiten. In de artikelsgewijze toelichting staat vermeld dat de ondernemer vanaf 1 oktober 2020 in dit kader al gegevens kan indienen bij de lidstaat van identificatie. De Orde verzoekt u te verduidelijken of deze datum blijft staan of dat dit in verband met het uitstel van de inwerkingtreding van de regeling tot 1 juli 2021 bijvoorbeeld 1 april 2021 wordt.

Art. 28tb

In art. 28tb is een vierde lid opgenomen waarin staat dat bij algemene maatregel van bestuur, ter verzekering van de heffing en de invordering, regels kunnen worden gesteld met betrekking tot de tussenpersoon. In de Memorie van Toelichting wordt hierbij verwezen naar de regels voor de fiscaal vertegenwoordiger. De Orde verzoekt u om tijdig duidelijkheid te geven over de invulling van deze regels, zodat bedrijven zich hierop kunnen voorbereiden.

Art. 28tm

In de toelichting bij art. 28tm wordt ingegaan op de situatie waarin er te weinig btw is voldaan binnen de invoerregeling. Vervolgens staat er dat als blijkt dat er te weinig of geen Nederlandse btw is opgenomen, de belastingdienst kan naheffen bij de leverancier of in voorkomend geval de tussenpersoon. De Orde vraagt zich af of de naheffing niet altijd op naam van de leverancier moet zijn als degene die de btw verschuldigd is. Mogelijk wordt hier gedoeld op de mogelijkheid om na te heffen bij de tussenpersoon op basis van art. 20 lid 2 tweede volzin AWR. De Orde verzoekt u dit nog te verduidelijken en als de naheffing is gebaseerd op art. 20 lid 2 tweede volzin AWR, hoe dit zich verhoudt tot het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak Pactor Vastgoed.

Art. 28v

Het valt de Orde op dat in het artikelsgewijs commentaar dat ziet op de regeling voor post- en koeriersdiensten de volgende passage is opgenomen:

“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.”

Hiermee is verduidelijkt dat post- en koeriersbedrijven aansprakelijk zijn voor betaling van de invoer-btw, ook indien zij niet het volledige btw-bedrag kunnen innen van de persoon voor wie de goederen zijn bestemd. Dit betekent dat post- en koeriersbedrijven in Nederland het risico lopen dat zij te maken krijgen met situaties waarbij zij de invoer-btw wel moeten voldoen, maar niet hebben ontvangen van degene voor wie de goederen bestemd zijn. De Orde vraagt zich af hoe dit zich verhoudt tot artikel 369 septuagies van de Btw-richtlijn waarin staat vermeld dat het post- of koeriersbedrijf slechts de btw hoeft te voldoen die het int. Tevens vraagt de Orde zich af in hoeverre de regeling van art. 220 lid 2 Gedelegeerde Vo DWU voor postzendingen hier nog een uitkomst kan bieden. Het is naar de mening van de Orde van belang dat volledige duidelijkheid komt over de btw-positie van post- en koeriersbedrijven in dit verband. De Orde wees ook al op dit belang in haar reactie van 29 oktober 2019 op het conceptwetsvoorstel dat ter internetconsultatie heeft voorgelegd.

Tabel II

Wanneer de fictie van het nieuwe art. 3c Wet OB van toepassing is op goederenleveringen binnen de EU van buiten de EU gevestigde leveranciers, geldt voor de levering van de leverancier aan de elektronische interface een nultarief. In de voetnoot is opgenomen dat in dat geval de leverancier zich wel voor de btw moet registreren in Nederland om aangifte te doen (tegen het nultarief) van die levering. De Orde vraagt zich af in hoeverre het realistisch is dat een buiten de EU gevestigde ondernemer deze verplichting naleeft en of deze verplichting niet indruist tegen het doel van deze regeling die administratieve vereenvoudiging voor de leverancier brengt.

De Orde merkt voorts op dat platforms binnen het speelveld van de e-commerce ook opslag van goederen verzorgen en dat het ook kan zijn dat de leverancier goederen ter opslag alvast overbrengt naar de EU. In dat geval zal sprake zijn van een invoer van de goederen door de leverancier. De leverancier kan de invoer-btw in aftrek brengen. Het komt vervolgens regelmatig voor dat goederen worden overgebracht naar een andere EU-lidstaat. De Orde vraagt zich af of in het geval waarin die overbrenging niet wordt aangegeven, dit wordt aangemerkt als fraude, waardoor op grond van de jurisprudentie van het Hof van Justitie (bijvoorbeeld Kittel en Recolta) het nultarief en het recht op aftrek van voorbelasting kan worden geweigerd.

3. Tot slot

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen