



## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën

Ingediend op <https://www.internetconsultatie.nl/btwelektronischehandel>

Amsterdam, 29 oktober 2019

**Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Implementatie btw elektronische handel**

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het concept Wetsvoorstel Wet implementatie btw elektronische handel. Met dit voorstel worden artikel 2 en 3 van de richtlijn inzake btw en elektronische handel per 1 januari 2021 geïmplementeerd in de Nederlandse wetgeving. De Orde stelt de uitgebreide toelichting bij dit wetsvoorstel op prijs.

De Orde maakt graag gebruik van de mogelijkheid om te reageren op het concept wetsvoorstel en de concept Memorie van Toelichting. Onderstaand zullen wij, na een aantal algemene opmerkingen, onze opmerkingen met betrekking tot de volgende onderwerpen achtereenvolgens aangeven.

1. Nieuwe regeling voor afstandsverkoop van goederen binnen de EU en uitbreiding Mini-One-Stop-Shop ('MOSS').
2. Nieuwe regeling voor afstandsverkoop van goederen afkomstig van buiten de EU.
3. Btw-positie platforms.
4. Invoerregeling.
5. Regeling voor post- en koeriersbedrijven.

1

*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.*

## **Algemene opmerkingen**

Alvorens de Orde ingaat op de details van het voorstel merkt zij op dat de voorgestelde Memorie van Toelichting de suggestie wekt dat met dit voorstel de btw-fraude die thans plaatsvindt bij afstandsverkopen door bijvoorbeeld onderwaardering, wordt opgelost en eerlijke concurrentieverhoudingen worden gecreëerd. De Orde wil benadrukken dat het van belang blijft om scherp te zijn op mogelijke vormen van btw-fraude. Zo kan onderwaardering niet meer gebruikt worden om onder de drempel van de vrijstelling voor kleine zendingen te blijven, maar kan onderwaardering gaan plaatsvinden om beneden de drempel van 150 euro te blijven of sowieso om minder btw te betalen over ingevoerde pakketjes. De Orde vraagt zich dan ook af hoe de Staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) denkt dit soort problemen te gaan aanpakken. Een goede informatie-uitwisseling en samenwerking met andere EU-lidstaten is hierbij naar de mening van de Orde essentieel. Tevens is het van belang dat de Belastingdienst en de Douane beschikken over voldoende informatie om controles adequaat te gaan uitoefenen. Wellicht is dit een aspect dat kan worden meegenomen in de toelichting op de effecten van de nieuwe wetgeving

Daarnaast vraagt de Orde zich af of de MOSS inmiddels voldoende ontwikkeld en geëvalueerd is om de uitbreiding tot alle diensten verricht aan consumenten en afstandsverkopen binnen de EU te kunnen doorstaan. Ook hierbij komt er druk te liggen op een goede informatie-uitwisseling en samenwerking met andere EU-lidstaten.

Ook merkt de Orde op dat de verwachting bestaat dat de Europese regelgeving voor elektronische handel nog verder uitgewerkt gaat worden in niet juridisch bindende explanatory notes. De Orde vraagt zich af of en op welke wijze de Staatssecretaris zich in EU-verband hard zal maken voor een uniforme uitleg van de begrippen, zoals het faciliteren door platforms, in deze nieuwe regelgeving.

Tot slot staat in paragraaf 6 van de algemene toelichting vermeld dat er door de Belastingdienst in 2020 tijdig een voorlichting zal worden gestart om consumenten te wijzen op de nieuwe situatie. De Orde verzoekt de Staatssecretaris nader te specificeren wat wordt verstaan onder tijdig en op welke wijze de voorlichting plaats zal gaan vinden.

### **1. Nieuwe regeling voor afstandsverkopen van goederen binnen de EU en uitbreiding MOSS**

In de nieuwe regeling voor afstandsverkopen binnen de EU worden de drempelbedragen die gelden per lidstaat afgeschaft. Alleen ondernemers met een beperkte omzet (van maximaal 10.000 euro) kunnen nog btw berekenen van het land van vertrek van de goederen, indien zij in één lidstaat gevestigd zijn.

In paragraaf 6 van de algemene toelichting staat over deze regeling vermeld:

*‘Voor ondernemers binnen de Unie die diensten en intracommunautaire afstandsverkopen verrichten aan met name consumenten in andere lidstaten wordt het eenvoudiger om btw aan te geven en af te dragen.’*

Hiermee wordt bedoeld op het doen van aangifte via de MOSS. De passage lijkt echter te suggereren dat voor alle ondernemers de regeling makkelijker wordt. Naar de mening van de Orde is dat niet het geval voor ondernemers die een omzet hebben met afstandsverkopen aan consumenten in andere EU-lidstaten tussen de nieuwe drempel van 10.000 euro voor kleine ondernemers en het huidige drempelbedrag voor afstandsverkopen in de betreffende lidstaat (in Nederland 100.000 euro). De Orde is van mening dat ook hiervan melding dient te worden gemaakt om de gevolgen voor het bedrijfsleven en de burgers volledig in kaart te brengen.

## **2. Nieuwe regeling voor afstandsverkopen van goederen afkomstig van buiten de EU**

De Orde constateert dat sprake is van dubbele heffing wanneer een afstandsverkoop vanuit een derdelandsgebied of een derde-land wordt ingevoerd in de ene EU-lidstaat, maar is bestemd voor een particulier in een andere EU-lidstaat, de goederen worden ingevoerd op naam van de particulier en de leverancier geen gebruik maakt van de invoerregeling. In dat geval geldt immers dat bij invoer btw is verschuldigd door de particulier. Deze btw is voor de particulier niet aftrekbaar. De leverancier is btw verschuldigd in de EU-lidstaat van aankomst van de goederen en zal deze btw doorberekenen aan de particulier. Alleen door gebruik te maken van de invoerregeling kan deze dubbele heffing worden voorkomen. De invoerregeling is echter een facultatieve regeling die naar de mening van de Orde niet de enige mogelijkheid moet bieden om dubbele heffing te voorkomen. Daarnaast merkt de Orde op dat indien de zending een waarde heeft van meer dan 150 euro in elk geval dubbele heffing zal plaatsvinden (er kan dan immers geen gebruik worden gemaakt van de invoerregeling). Wellicht is invoer op naam van de particulier eerder uitzondering dan regel, maar de Orde acht een dubbele heffing disproportioneel en verzoekt de Staatssecretaris naar deze situatie te kijken.

## **3. Btw-positie platforms**

Onder de voorgestelde nieuwe wetgeving worden platforms in bepaalde gevallen verantwoordelijk voor de voldoening van de btw op afstandsverkopen. Dit wordt bewerkstelligd door de toevoeging van een artikel 3b. De Orde merkt op dat in het wetsvoorstel waarmee de quick fixes worden geïmplementeerd in de nationale wetgeving ook voorzien is van een artikel 3b voor de regeling rondom voorraad op afroep. De Orde vraagt

zich dan ook af of het de bedoeling is dat deze bepaling wordt toegevoegd aan artikel 3b of dat er een nieuwe bepaling, bijvoorbeeld artikel 3c, gaat komen.

Wanneer het platform onder de nieuwe regeling valt, is het platform volgens het nieuwe artikel 5 quater Btw-uitvoeringsverordening niet gehouden de ten onrechte niet betaalde btw te betalen wanneer:

- het platform afhankelijk is van informatie van leveranciers of derden om het juiste btw-bedrag aan te geven,
- de informatie die het platform heeft ontvangen onjuist is, en
- het platform kan bewijzen dat hij niet wist en niet behoorde te weten dat deze informatie onjuist was.

Het valt de Orde op dat de bewijslast van het niet weten en niet behoren te weten op het platform lijkt te liggen. In dat kader merkt de Orde op dat het onmogelijk kan zijn om te bewijzen dat het platform iets niet wist of niet had behoren te weten. De Orde vraagt de Staatssecretaris te verduidelijken of deze lezing inderdaad correct is en hoe de Staatssecretaris hier tegenaan kijkt vanuit het oogpunt van de rechtsbescherming van het platform. Wordt hiermee in feite niet een aansprakelijkheid voor het platform gecreëerd? Indien dit het geval is, acht de Orde het ten behoeve van de rechtszekerheid wenselijk dat de Staatssecretaris toelicht onder welke omstandigheden in de praktijk platforms wel of niet ‘aansprakelijk’ zijn voor niet betaalde btw-bedragen.

In de toelichting op artikel 3b staat de volgende passage:

*‘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 art. 3b, tweede lid, heeft betrekking op goederen die zich in het vrije verkeer van de Unie bevinden, zoals is opgemerkt in paragraaf 2.7 van het algemene deel van deze memorie. Anders dan in het geval van artikel 3b, eerste lid, Wet OB 1968 geldt er voor de toepassing van deze bepaling geen drempelwaarde voor de geleverde goederen. Ook verschillen genoemde belastingen in die zin dat de wetsfictie van artikel 3b, tweede lid, Wet OB 1968 alleen toepassing kan vinden indien de afnemer een niet-ondernemer is.’*

De laatste zin in deze passage lijkt te suggereren dat artikel 3b lid 1 Wet OB ook van toepassing zal zijn indien de afnemer een ondernemer is. Gezien de koppeling van deze bepaling aan afstandsverkopen vanuit derdelandsgebieden of een derde-land en hiervoor de afnemer, net als bij intracommunautaire afstandsverkopen, een niet-ondernemer of een ondernemer moet zijn die niet verplicht is intracommunautaire verwervingen aan te geven, kan de Orde deze opmerking niet plaatsen. De Orde vraagt de Staatssecretaris dit te verduidelijken.

De toelichting op artikel 3b bevat een aantal voorbeelden waarin de uitwerking van de platformfictie wordt geschetst. De Orde vraagt de Staatssecretaris de uitwerking van andere praktijkvoorbeelden toe te voegen. De Orde denkt hierbij ter zake van artikel 3b lid 1, bijvoorbeeld aan een afstandsverkoop uit een derde land boven een bedrag van 150 euro, welke na een korting achteraf of een gedeeltelijke retourzending onder een bedrag van 150 euro komt. De Orde verzoekt de Staatssecretaris toe te lichten of in deze situatie de platformfictie met terugwerkende kracht geldt, en zo ja, hoe dit praktisch uitwerkt.

Verder vraagt de Orde de Staatssecretaris toe te lichten wat onder een niet in de Unie gevestigde ondernemer wordt verstaan voor wat betreft artikel 3b lid 2. De Orde gaat ervan uit dat een ondernemer van buiten de Unie met een vaste inrichting in één of meerdere van de EU-lidstaten een ondernemer is die in de Unie is gevestigd. De Orde vraagt zich in dit kader af of Nederland een enge of minder enge uitleg van het vaste inrichtingsbegrip zoals dit in een aantal andere EU-lidstaten wordt gehanteerd zonder meer volgt voor toepassing van artikel 3b lid 2. De Orde vraagt zich verder af of het voor de begripsbepaling van artikel 3b lid 2, relevant is of een vaste inrichting op enige manier betrokken is bij de betreffende goederenleveringen of niet.

In de toelichting op artikel 5c staat de volgende passage:

*‘Het bepaalde in artikel 5 en de artikelen 5a en 5c (nieuw) 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. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat ingeval de elektronische interface een levering als bedoeld in artikel 3b, eerste lid, Wet OB 1968 faciliteert, waarbij de omstandigheden zodanig zijn dat de levering niet geacht wordt in de Unie plaats te vinden, de btw verschuldigd wordt ter zake van invoer van het desbetreffende goed.’*

De Orde kan de laatste zin van deze passage niet geheel volgen. De Orde neemt aan dat ‘de levering niet geacht wordt in de Unie plaats te vinden’ betrekking heeft op de eerste levering, die van de leverancier aan de elektronische interface. De Orde verzoekt de Staatssecretaris deze zin te verduidelijken.

In de toelichting op artikel 13a staat een passage over het moment van verschuldigdheid. De passage luidt als volgt:

*‘Ingevolge artikel 41bis 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, ongeacht wanneer de werkelijke betaling wordt uitgevoerd, afhankelijk van wat het eerst gebeurt.'*

De Orde neemt aan dat met de passage 'afhankelijk van wat het eerst gebeurt' uitsluitend bedoeld wordt op de betalingsbevestiging, betalingsgoedkeuring of de betalingstoezegging. Het tijdstip waarop de werkelijke betaling wordt uitgevoerd is niet relevant. Zoals de passage thans staat geformuleerd, zou deze ook zo kunnen worden gelezen dat het moment waarop de werkelijke betaling wordt uitgevoerd van belang is indien dit tijdstip is gelegen voordat de betalingsbevestiging, -goedkeuring of -toezegging wordt ontvangen. De Orde verzoekt de Staatssecretaris deze passage te verduidelijken.

#### **4. Invoerregeling**

Met behulp van de invoerregeling kan btw worden aangegeven over afstandsverkopen vanuit derdelandsgebieden en derde-landen in een EU-lidstaat bij goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan 150 euro. Er geldt dan een vrijstelling bij invoer.

In paragraaf 2.5 van de algemene toelichting staat de volgende passage:

*'De plaats van levering van deze afstandsverkopen van buiten de Unie is ten behoeve van de toepassing van de invoerregeling gewijzigd. 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 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.'*

Deze passage suggereert dat er altijd een dubbele heffing optreedt, tenzij de invoerregeling wordt gebruikt. Dit is naar de mening van de Orde niet correct. Een dubbele heffing treedt bijvoorbeeld niet op indien de leverancier de goederen op zijn naam invoert. In dat geval is de leverancier namelijk de invoer-btw verschuldigd die hij weer als voorbelasting in aftrek kan brengen. De Orde geeft de Staatssecretaris in overweging deze passage te verduidelijken.

#### **5. Regeling voor post- en koeriersbedrijven**

Onder deze nieuwe regeling worden post- of koeriersbedrijven verantwoordelijk voor de betaling van de invoer-btw, maar is het uitdrukkelijk de bedoeling dat deze bedrijven de invoer-btw kunnen verhalen op de persoon voor wie de goederen zijn bestemd.



Het valt de Orde op dat de tekst van het nieuwe artikel 28v lid 1 Wet OB afwijkt van de tekst van het nieuwe artikel 369z Btw-richtlijn, voor zover de bepaling ziet op de verplichting van het post- of koeriersbedrijf om de belasting in rekening te brengen aan de persoon voor wie de goederen zijn bestemd. De voorgestelde tekst voor de Wet OB spreekt van ‘in rekening brengen’, waar de Btw-richtlijn spreekt van ‘innen’. De Orde vraagt de Staatssecretaris te verduidelijken of de Wet op dit punt bewust afwijkt van de Btw-richtlijn en welk handelen precies wordt verwacht van de post- en koeriersbedrijven jegens de persoon voor wie de goederen zijn bestemd.

De Orde vraagt de Staatssecretaris te verduidelijken of de zinsnede ‘*Deze persoon neemt passende maatregelen om te garanderen dat het juiste bedrag aan belastingen wordt betaald*’ tevens ziet op de verplichting van post- of koeriersbedrijven om de belasting te verhalen op de persoon voor wie de goederen zijn bestemd. Op basis van de voorgestelde tekst van de Memorie van Toelichting lijkt dit niet het geval te zijn. Indien dit wél het geval is, dan verzoekt de Orde de Staatssecretaris te verduidelijken wat ‘*passende maatregelen zijn*’ in deze context. Dit is thans onvoldoende duidelijk.

De Orde vraagt de Staatssecretaris te verduidelijken in hoeverre de post- en koeriersbedrijven aansprakelijk zijn voor betaling van de belasting indien zij niet het volledige btw-bedrag kunnen innen van de persoon voor wie de goederen zijn bestemd. Zijn deze bedrijven dan gehouden de volledige belasting te betalen of enkel het gedeelte dat zij hebben geïnd van de persoon voor wie de goederen zijn bestemd? Dit is thans onvoldoende duidelijk.

De Orde vraagt de Staatssecretaris voorts om te verduidelijken of de omvang van de aansprakelijkheid afhankelijk wordt gesteld van een inspanningsverplichting van het post- of koeriersbedrijf om ‘*passende maatregelen*’ te treffen om de belasting te innen van de persoon voor wie de goederen zijn bestemd.

In het nieuwe artikel 28w Wet OB wordt bepaald dat in geval gebruik wordt gemaakt van de regeling voor post- en koeriersdiensten het algemene tarief van toepassing is. Nederland maakt hierbij gebruik van een door de richtlijn geboden mogelijkheid. Het valt de Orde allereerst op dat deze bepaling nog tussen haakjes is geplaatst. De Orde vraagt zich af of dit betekent dat nog niet duidelijk is of deze bepaling daadwerkelijk wordt geïmplementeerd. Verder valt op dat een toelichting op dit artikel ontbreekt. De Orde verzoekt de Staatssecretaris dan ook in het definitieve wetsvoorstel nader toe te lichten waarom Nederland ervoor heeft gekozen gebruik te maken van de optie uit de Btw-richtlijn en of er mogelijkheden zijn voor de particuliere afnemer om in geval van goederen die onder het verlaagde btw-tarief vallen het verschil terug te ontvangen. Zo niet, dan vraagt de Orde de Staatssecretaris toe te lichten waarom dat niet kan. Daarbij verzoekt de Orde de Staatssecretaris te betrekken hoe de Staatssecretaris de concurrentieverhouding ziet tussen ondernemers die gebruik maken van de invoerregeling of een artikel 23-codenummer in

relatie tot ondernemers die goederen leveren waarbij gebruik wordt gemaakt van de regeling voor post- en koeriersdiensten. Bij toepassing van de invoerregeling of een artikel 23-codenummer is immers geen btw bij invoer verschuldigd vanwege de vrijstelling respectievelijk kan wel het verlaagde tarief worden toegepast.

In paragraaf 2.6 van de algemene toelichting staat een toelichting op de regeling voor post- en koeriersdiensten. Hierbij wordt verwezen naar een reeds bestaande regeling in het Douanewetboek van de Unie. De Orde vraagt de Staatssecretaris ter verduidelijking om expliciet de relevante bepaling(en) te benoemen uit het Douanewetboek van de Unie.

### **Tot slot**

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. De Orde heeft geen bezwaar tegen publicatie van deze reactie.

Hoogachtend,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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