

Vergaderjaar 2008–2009

31 907

## **Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe regeling voor de plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTW-pakket)**

4

### **ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 19 februari 2009 en het nader rapport d.d. 25 maart 2009, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 17 november 2008, no. 08.003.281, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe regeling voor de plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTW-pakket), met memorie van toelichting.*

*De aanleiding van het voorstel is de implementatie van twee BTW-richtlijnen. Het wetsvoorstel voorziet in een aanpassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) en betreft de introductie van nieuwe regels voor de plaats van dienst (naar aanleiding van Richtlijn nr. 2008/8/EG<sup>2</sup>; hierna: RI.2008/8), alsmede voor de teruggaaf van buitenlandse BTW aan Nederlandse ondernemers en voor de teruggaaf van Nederlandse BTW aan buitenlandse ondernemers (naar aanleiding van Richtlijn nr. 2008/9/EG<sup>3</sup>; hierna: RI.2008/9). De Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt een aantal opmerkingen met betrekking tot de wijze van implementeren. Hij is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het voorstel wenselijk is.*

<sup>1</sup> De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

<sup>2</sup> Richtlijn nr. 2008/8/EG van de Raad van de Europese Unie van 12 februari 2008 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PbEU L 44).

<sup>3</sup> Richtlijn nr. 2008/9/EG van de Raad van de Europese Unie van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PbEU L 44).

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 17 november 2008, kenmerk 08003 281, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovengenoemde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen.

Dit advies, gedateerd 19 februari 2009, no. W06.08.0482/III, bied ik U hierbij aan.

De Raad onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt enkele opmerkingen over de wijze van implementeren van Richtlijn nr. 2008/8/EG<sup>2</sup> (hierna: RI 2008/8) en Richtlijn 2008/9/EG<sup>3</sup> (hierna: RI 2008/9). Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

*1. De Raad heeft reeds eerder in zijn adviezen opmerkingen gemaakt over het uiteenlopen van de bewoordingen en de systematiek van de Wet OB 1968*

enerzijds en BTW-richtlijn 2006/112<sup>1</sup> anderzijds.<sup>2</sup> Daarbij is opgemerkt dat er, gelet op de betekenis van de omzetbelastingheffing als gemeenschappelijk stelsel van belastingheffing binnen de Europese gemeenschap, alle reden voor is om ervoor te kiezen de Wet OB 1968 te redigeren overeenkomstig de BTW-richtlijn.<sup>3</sup> De Raad acht het dan ook passend dat bij de onderhavige implementatie van RI.2008/8 en RI.2008/9 als uitgangspunt geldt «de bepalingen in het wetsvoorstel zo nauwkeurig mogelijk te laten aansluiten bij de tekst van deze richtlijnen».<sup>4</sup> De aansluiting is echter niet steeds gerealiseerd, omdat in een aantal gevallen wordt aangesloten bij de bewoordingen van de richtlijn maar dit niet of niet volledig kan worden doorgetrokken vanwege de bestaande bewoordingen en systematiek van de Wet OB 1968. De Raad verwijst voor een aantal voorbeelden naar de bij dit advies behorende bijlage 1, onder A.

Uit deze voorbeelden komt naar voren dat de eertijds gekozen opzet van de Wet OB 1968 een correcte implementatie van richtlijnen bemoeilijkt. Naarmate de Europese integratie vordert zal dit sterker het geval worden. Er moet bij elke implementatie een «vertaalslag» worden gemaakt van de (tot alle lidstaten gerichte) richtlijnformulering naar een formulering die past in de (Nederlandse) Wet OB 1968. Reeds om deze reden zou er aanleiding zijn de Wet OB 1968 naar zijn bewoordingen in één keer volledig<sup>5</sup> tekst- en systeemconform te maken. De tot nu toe gekozen ad-hocbenadering om de Wet OB 1968 alleen tekstconform te maken in zoverre een richtlijnconforme uitleg niet mogelijk blijkt te zijn<sup>6</sup>, zal tot steeds verdergaande complicaties leiden.

De Raad adviseert aan het vorenstaande in de toelichting aandacht te geven en het wetsvoorstel naar aanleiding van de opmerkingen in bijlage 1, onder A, op consistente wijze aan te passen.

1. De Raad acht het passend dat bij de onderhavige implementatie van RI 2008/8 en RI 2008/9 als uitgangspunt wordt genomen dat bepalingen in het wetsvoorstel zo nauwkeurig mogelijk aansluiten bij de tekst van deze richtlijnen. De Raad wijst erop dat in een aantal gevallen dit niet of niet volledig is gerealiseerd en geeft daarvoor in de bijlage 1, onder A, van het advies een aantal voorbeelden.

De Raad meent dat uit deze voorbeelden naar voren komt dat de eertijds gekozen opzet van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) een correcte implementatie van richtlijnen bemoeilijkt en dat dit in de toekomst nog sterker het geval zal zijn. Zoals ook in een eerdere, door de Raad aangehaalde, discussie is opgemerkt, wordt die opvatting niet gedeeld<sup>7</sup>.

Uit een aantal van de in bijlage 1, onder A, genoemde voorbeelden komt inderdaad naar voren dat de tekst van het voorstel op enkele punten aanpassing behoeft. Aan de daar gegeven suggesties van de Raad wordt in die gevallen dan ook gevolg gegeven. In de bijlage 1, onder A, van dit rapport ga ik nader in op die voorbeelden van de Raad. Hoewel de voorbeelden die de Raad geeft op enkele punten tot aanpassing van het voorstel leiden, tonen zij niet aan dat de opzet van de Wet OB 1968 als zodanig een correcte implementatie bemoeilijkt. De voorkeur blijft derhalve uitgaan naar de eerder aangegeven benadering waarbij alleen onderdelen van de Wet OB 1968 redactioneel één op één op de richtlijntekst worden afgestemd, indien de te implementeren richtlijntekst noopt tot aanpassing van die tekst.

2. *BTW-richtlijn 2006/112 waarin het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (BTW) is opgenomen, is gericht tot alle lidstaten en bevat om die reden bepalingen die neutraal en vanuit Europees perspectief zijn geformuleerd en – voor zover voorzien – alle denkbare relaties tussen de lidstaten betreffen. Dit houdt in, dat afhankelijk van de context de term «binnen een lidstaat» «in Nederland» of «in lidstaat X» kan betekenen.<sup>8</sup> Bij de implementatie in de Nederlandse regelgeving dient dit in aanmerking te worden genomen aangezien in de regelgeving alleen de voor de Nederlandse omzetbelastingheffing relevante situaties in aanmerking moeten worden genomen. Hetzelfde probleem doet zich voor bij de implementatie van RI.2008/8 en RI.2008/9 in het voorstel. Voorbeelden waar een en ander niet duidelijk of niet op correcte wijze is verwoord in de memorie van toelichting of*

<sup>1</sup> Richtlijn nr. 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347).

<sup>2</sup> Zie Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 4, blz. 17 e.v. (Belastingplan 2007) en Kamerstukken II 2006/07, 31 121, nr. 5 (aanpassing van de Wet OB 1968 aan BTW-richtlijn 2006/112).

<sup>3</sup> Vergelijk ook de adviezen van de Raad inzake de wijziging van de Algemene wet gelijke behandeling ter uitvoering van Richtlijn nr. 2004/113/EG van de Raad van de Europese Unie houdende toepassing van het beginsel van gelijke behandeling van mannen en vrouwen bij de toegang tot en het aanbod van goederen en diensten (Kamerstukken II 2006/07, 30 967, nr. 4 en Kamerstukken II 2008/09, 31 832, nr. 4).

<sup>4</sup> Paragraaf I.1 van de memorie van toelichting inzake onderhavig wetsvoorstel.

<sup>5</sup> Uiteraard – desgewenst – met behoud van de voor Nederland toegestane uitzonderingsposities.

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2006/07, 31 121, nr. 5, blz. 3.

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2006/07 31 121, nr. 5, blz. 2/3.

<sup>8</sup> Bijvoorbeeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, BTW-richtlijn 2006/112.

*tot uitdrukking gebracht in de tekst van het voorstel zijn opgenomen in de bij dit advies behorende bijlage 1, onder B.*  
*De Raad adviseert aan het vorenstaande in de toelichting aandacht te geven en het voorstel naar aanleiding van de opmerkingen in bijlage 1, onder B, op consistente wijze aan te passen.*

2. Ik deel de opvatting van de Raad dat binnen de context van de Europese regelgeving de term «binnen een lidstaat» «in Nederland» of «in lidstaat X» kan betekenen en dat dit bij de implementatie in de Nederlandse wetgeving in aanmerking moet worden genomen. De Raad geeft in bijlage 1, onder B, een aantal andere voorbeelden waar een en ander naar zijn mening niet duidelijk of niet op correcte wijze is verwoord. In bijlage 1, onder B, van dit rapport ga ik nader in op die voorbeelden.

Ik merk in dit verband op dat ik niet de opvatting van de Raad deel dat bij de implementatie van de door de Raad genoemde richtlijnen alleen de voor de Nederlandse omzetbelastingheffing relevante situaties in aanmerking moeten worden genomen. Door de gevorderde Europese integratie zijn en worden bepalingen in de Wet OB 1968 opgenomen die ook noodzakelijk zijn voor de belastingheffing in andere lidstaten. Ik doel daarbij op bijvoorbeeld de reeds bestaande bepalingen van hoofdstuk V, afdeling 7, van de Wet OB 1968 die betrekking hebben op een bijzondere regeling voor niet in de Gemeenschap gevestigde ondernemers die elektronische diensten verrichten aan anderen dan ondernemers die in de Gemeenschap wonen of zijn gevestigd. Het gaat daar bijvoorbeeld om een Canadese ondernemer die elektronische diensten verricht aan particulieren in Nederland, Duitsland en Frankrijk en die er voor kiest om naast de Nederlandse ook de Duitse en Franse BTW ter zake van die diensten via de Nederlandse belastingdienst af te dragen. Ook de voorgestelde bepalingen in de Wet OB 1968 wat betreft het via de Nederlandse portaal-site in te dienen terugverzoek voor in een andere lidstaat in rekening gebrachte belasting is er een voorbeeld van dat de Wet OB 1968 niet alleen maar betrekking heeft op de voor de Nederlandse omzetbelasting relevante situaties.

*3. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage 2.*

### 3. Redactionele kanttekeningen

Aan de redactionele kanttekeningen van de Raad is gevolg gegeven.

Voorts is van de gelegenheid gebruik gemaakt enkele toevoegingen en wijzigingen aan te brengen in verband met de implementatie van de Richtlijn 2008/117/EG<sup>1</sup>. Daartoe is aan artikel 13, eerste lid, aanhef, onderdeel a, een passage toegevoegd, alsmede een vijfde lid waarmee wordt bereikt dat voor enkele specifieke diensten voor zowel de dienstverlener als de afnemer eenzelfde tijdstip van verschuldigdheid ontstaat. Als laatste is artikel 37a gewijzigd, door in het eerste lid het tijdvak waarover een lijst moet worden verstrekt van intracommunautaire leveringen en specifieke diensten te wijzigen in een kalendermaand. Hierop wordt onder vernummering van het derde en vierde lid, in het tweede en derde lid een uitzondering gemaakt voor de leveringen onder een drempel van € 100 000 en voor de diensten. In die gevallen is het tijdvak naar keuze van de ondernemer een kalenderkwartaal.

Ten slotte zijn bij deze gelegenheid enkele wijzigingen van redactionele aard aan gebracht in het voorstel van wet en in de memorie van toelichting zoals die aan de Raad zijn voorgelegd.

*De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.*

*De Vice-President van de Raad van State,  
H. D. Tjeenk Willink*

<sup>1</sup> Richtlijn nr. 2008/117/EG van de Raad van de Europese Unie van 16 december 2008 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de bestrijding van de belastingfraude in het intracommunautaire verkeer (PbEU L 14).

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De staatssecretaris van Financiën,  
J. C. de Jager

**Bijlage 1 bij punten 1 en 2 van het advies van de Raad van State betreffende no. W06.08.0482/III.**

A. (zie punt 1 van het advies)

1. Artikel I, onderdelen B en C.2

De BTW is een heffing over – vooral – «leveringen van goederen en diensten» «welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht».<sup>1</sup>

In de huidige Wet OB 1968 wordt – na een eerste hoofdstuk met inleidende bepalingen – in HOOFDSTUK II (Heffing ter zake van leveringen en diensten) in AFDELING 1 (Belastbaar feit) aangegeven:

- a. wat leveringen van goederen zijn (artikelen 3 en 3a);
- b. wat diensten zijn (artikel 4);
- c. wat de plaats is waar een levering wordt verricht (artikelen 5, 5a en 5b);
- d. wat de plaats is waar een dienst wordt verricht (artikelen 6, 6a en 6b); en
- e. wat een ondernemer is (artikel 7).

De wijzigingen met betrekking tot de plaats van dienst in RI.2008/8 worden in het wetsvoorstel, zo veel mogelijk die richtlijn volgend, overgenomen. Aldus – en binnen de systematiek van de Wet OB 1968 – krijgt het hiervoor aangeduide onderdeel c de aanduiding «AFDELING 1A Plaats van levering». Daarnaast krijgt het hiervoor aangeduide onderdeel d de aanduiding «AFDELING 1B Plaats van een dienst». Daar wordt echter mee volstaan. Dit heeft tot gevolg dat de bestaande aanduiding «AFDELING 1 Belastbaar feit» nu uitsluitend ziet op a en b en daarmee de inhoud van de afdeling niet meer juist weergeeft. Ook heeft dit tot gevolg dat onderdeel e (de definitie van «ondernemer») nu valt onder «AFDELING 1B Plaats van een dienst» en, meer in het bijzonder, onder de in die afdeling 1B opgenomen «Paragraaf 3. Voorkoming van dubbele heffing of niet-heffing» (nu artikel 7 immers geen zelfstandige afdeling/paragraaf – met titel – vormt).

2. Artikel I, onderdeel C.2

a. RI.2008/8 kent de volgende indeling met betrekking tot de plaats van dienst:<sup>2</sup>

- in afdeling 1 de definities (artikel 43 RI.2008/8);
- in afdeling 2 de algemene bepalingen (dat wil zeggen de hoofdregel)(artikel 44 en 45 RI.2008/8);
- in afdeling 3 (in 10 onderafdelingen) de bijzondere bepalingen (dat wil zeggen de uitzonderingen op de hoofdregel)(artikelen 46 t/m 59 ter, RI.2008/8).

Niet is duidelijk waarom in de voorgestelde wijziging van de Wet OB 1968, artikel 6 Wet OB 1968 (dit is het equivalent van artikel 43 RI.2008/8) wordt opgenomen in de paragraaf «Algemene bepalingen» waarin ook de hoofdregel (artikel 6a Wet OB 1968: het equivalent van de artikelen 44 en 45 RI.2008/8) is weergegeven. Er is geen reden – ook niet in de systematiek van de Wet OB 1968 – om hier niet de opzet van RI.2008/8 te volgen.

b. Ook is het niet noodzakelijk – nu de in RI.2008/8 met titels aangeduide 10 onderafdelingen niet als zodanig in de Wet OB 1968 worden aangeduid – dat onderafdeling 10 (artikel 59bis RI.2008/8) in de Wet OB 1968 een aparte paragraaf 3 krijgt toebedeeld. Het feit dat het hier om een – facultatieve – verbijzondering van enkele bijzondere bepalingen gaat, rechtvaardigt nog niet een bijzondere paragraaf, te meer niet omdat de afdeling «plaats van dienst» in de Wet OB 1968 er daarmee – afwijkend van RI.2008/8 – als volgt uitziet:

- in paragraaf 1 de algemene bepalingen (dat wil zeggen definities en algemene bepalingen uit RI.2008/8);
- in paragraaf 2 de bijzondere bepalingen (dat wil zeggen de bijzondere bepalingen van RI.2008/8, echter zonder de hierna aangegeven bepalingen);
- in paragraaf 3 voorkoming van dubbele heffing of niet-heffing (de verbijzondering van enkele bijzondere bepalingen).

3. Artikel I, onderdeel C.2 (artikel 6 Wet OB 1968)

a. Met het oog op de plaats van dienst wordt voorgesteld specifieke (rechts)personen als belastingplichtige (in termen van de Wet OB 1968: als

<sup>1</sup> Artikel 1, aanhef en onderdeel a, Wet OB 1968.

<sup>2</sup> Artikel 2, eerste lid, RI.2008/8.

ondernemer) aan te merken. In RI.2008/8 staat die uitbreiding van het ondernemers(belastingplichtige)begrip na de definitie van belastingplichtige in artikel 9 BTW-richtlijn 2006/112, hetgeen logisch is. Met het tekstconform overnemen in de Wet OB 1968 komt de uitbreiding echter te staan vóór de definitie van ondernemer in artikel 7 Wet OB 1968, hetgeen minder logisch is maar wel een gevolg van de andere opbouw van de Wet OB 1968.

- b. In het voorgestelde artikel 6, onderdeel a, Wet OB 1968 is sprake van «alle voor hem verrichte diensten». Deze terminologie kent de Wet OB 1968 verder niet. Weliswaar wordt er in de Wet OB 1968 wel gesproken van het verrichten van diensten, maar zodra er de persoon bij wordt genoemd «voor wie de dienst wordt verricht» wordt in de Wet OB 1968 niet gesproken over «voor» maar over «aan» iemand verrichte leveringen of diensten.<sup>1</sup> Dit aspect komt op verschillende plaatsen in het voorstel terug (zie bijvoorbeeld de voorgestelde artikelen 6a, eerste en tweede lid, en 6b, Wet OB 1968 waarin «voor» wordt gehanteerd; zie anderzijds het opschrift van de nieuwe afdeling 7 van hoofdstuk V – opgenomen in artikel 1, onderdeel E – waarin «aan» wordt gehanteerd). Een en ander resulteert in een niet consistent gebruik van «voor» en «aan» in de Wet OB 1968.
- c. Het voorgestelde artikel 6, onderdeel c, Wet OB 1968 vormt een bepaling waarvan RI.2008/8 geen equivalent kent. Dit vraagt reeds om die reden aandacht. Onderdelen a en b zijn fictiebepalingen, waardoor een niet-ondernemer voor bepaalde omschreven handelingen als ondernemer wordt aangemerkt (onderdeel a) en ook een rechtspersoon die geen ondernemer is, onder bepaalde omstandigheden als ondernemer wordt aangemerkt (onderdeel b).

Onderdeel c ziet op «personen» en ziet dus zowel op natuurlijke personen (1) als op rechtspersonen (2).

Ad (1). Indien een natuurlijk persoon geen ondernemer is omdat hij niet valt onder de definitie daarvan in artikel 7 Wet OB 1968<sup>2</sup> en omdat hij ook niet valt onder het voorgestelde artikel 6, onderdeel b, Wet OB 1968<sup>3</sup>, is het niet nodig om in artikel 6, onderdeel c, Wet OB 1968 te bepalen dat hij niet-ondernemer is.

Ad (2). Indien een rechtspersoon geen ondernemer is omdat hij niet valt onder de definitie daarvan in artikel 7 Wet OB 1968<sup>2</sup> terwijl hij – geen ondernemer zijnde – ook niet valt onder het voorgestelde artikel 6, onderdeel b, Wet OB 1968, is het ook met betrekking tot deze rechtspersoon niet nodig om in artikel 6, onderdeel c, Wet OB 1968 te bepalen dat hij niet-ondernemer is.

- d. Het voorgestelde artikel 6, onderdeel c, Wet OB 1968 leidt ook tot niet consequent woordgebruik. Volgens de jurisprudentie komt het richtlijn-begrip «belastingplichtige» overeen met het begrip «ondernemer» van de Wet OB 1968. Een «niet-belastingplichtige» heeft aldus dezelfde betekenis als een «niet-ondernemer» en een «andere dan ondernemer». De onderdelen b en c hanteren aldus twee verschillende aanduidingen met dezelfde betekenis.

Het is verwarrend om in artikel 1, onderdelen E, F.2, G en H, «anderen dan ondernemers» te vervangen door «niet-ondernemers», terwijl in het onderhavige onderdeel b «andere dan ondernemer» gehanteerd wordt. Hetzelfde geldt voor het vervangen van «lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, andere dan ondernemers»<sup>4</sup> door «lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, niet-ondernemers»<sup>5</sup>, terwijl de eerst geciteerde terminologie blijft staan in de artikelen 23 en 24 Wet OB 1968, en terwijl op andere plaatsen in de Wet OB 1968 de vergelijkbare terminologie «rechtspersonen, andere dan ondernemers»<sup>6</sup>/«rechtspersoon, andere dan ondernemer»<sup>7</sup> evenzeer blijft staan.

#### 4. Artikel 1, onderdeel C.2 (artikel 6g Wet OB 1968)

RI.2008/8 maakt in artikel 55 een uitzondering voor bepaalde diensten en beschrijft die uitzondering vervolgens in artikel 57, eerste lid.<sup>8</sup> Deze systematiek wordt niet overgenomen in de Wet OB 1968. Hoofregel en uitzondering worden in het voorgestelde artikel 6g, eerste en tweede lid, Wet OB 1968 naast elkaar gezet, waardoor de rangorde van beide niet zonder meer

<sup>1</sup> Zie bijvoorbeeld artikel 35, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968 («verricht aan»).

<sup>2</sup> In welk geval hij dus ook niet kan vallen onder het voorgestelde artikel 6, onderdeel a, Wet OB 1968.

<sup>3</sup> En hij valt daar per definitie niet onder omdat hij geen rechtspersoon is.

<sup>4</sup> In het huidige artikel 6, tweede lid, onderdeel e, 1° en 2°, Wet OB 1968.

<sup>5</sup> In het in artikel 1, onderdeel C.2, voorgestelde artikel 6k, onderdeel b, Wet OB 1968.

<sup>6</sup> Zie bijvoorbeeld de artikelen 1, onderdeel b, 1a, tweede lid, onderdeel c, en 17a, tweede lid, Wet OB 1968.

<sup>7</sup> Zie bijvoorbeeld de artikelen 2a, eerste lid, onderdeel g, 30, vierde lid, en 34, derde lid, Wet OB 1968.

<sup>8</sup> Artikel 2, eerste lid, RI.2008/8.



duidelijk is en bovendien wordt afgeweken van de in de Wet OB 1968 gebruikelijke systematiek om de uitzondering aan te duiden met «in afwijking van».<sup>1</sup>

5. Artikel I, onderdeel C.2 (artikel 6k Wet OB 1968)

- a. In artikel 59ter RI.2008/8 gaat het om bepaalde diensten «door een belastingplichtige die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening buiten de Gemeenschap heeft gevestigd of daar over een vaste inrichting beschikt van waaruit de diensten worden verricht, of die, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats buiten de Gemeenschap heeft».<sup>2</sup> Niet duidelijk is waarom hier niet de letterlijke tekst van RI.2008/8 wordt overgenomen en waarom aldus wordt afgeweken van het uitgangspunt om de bepalingen van het wetsvoorstel zo nauwkeurig mogelijk te laten aansluiten bij de tekst van de richtlijn. Voorts is niet duidelijk waarom hier het verplichte artikel 59ter en het facultatieve artikel 59bis in één artikel worden vormgegeven.
- b. Artikel 59bis ziet op diensten waarvan de plaats van verrichting valt onder – onder meer – artikel 56. Artikel 56 RI.2008/8 ziet echter alleen op «kortdurende» verhuur van een vervoermiddel. In het voorgestelde artikel 6k, onderdeel a, Wet OB 1968 wordt daarentegen gesproken over «de verhuur van vervoermiddelen». In die zin is de implementatie te ruim, hetgeen te voorkomen is met een verwijzing – overeenkomstig de vormgeving van RI.2008/8 – naar een dienst «waarvan de plaats van verrichting valt onder» artikel 6h Wet OB 1968 (het equivalent van artikel 56 RI.2008/8). In de thans voorliggende systematiek is de te ruime implementatie niet op te lossen door «kortdurend» toe te voegen. Alsdan zou immers frictie ontstaan met de definitie van «kortdurende verhuur» in het voorgestelde artikel 6h, tweede lid, Wet OB 1968, aangezien deze definitie alleen geldt voor de toepassing van artikel 6h, eerste lid, Wet OB 1968. Het volgen van de systematiek van artikel 59bis zou dit ondervangen.
- c. Het voorgestelde artikel 6k Wet OB 1968 kent in de aanhef een inperking, omdat het alleen gaat om diensten «die worden verricht door ondernemers die buiten de Gemeenschap wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben van waaruit de dienst wordt verricht». Die inperking kent artikel 59bis RI.2008/8 – anders dan artikel 59ter RI.2008/8 – niet. Door het samennemen van deze artikelen geldt de verplichte 59ter-voorwaarde ook met betrekking tot artikel 59bis. Onduidelijk is waarom die inperking ook met betrekking tot artikel 59bis zou moeten gelden.

6. Artikel I, onderdeel D (artikel 12 Wet OB 1968)

- a. Het huidige artikel 12, eerste lid, Wet OB 1968 vormt de implementatie van artikel 193 BTW-richtlijn 2006/112. Daarmee is de zinsnede in artikel 193 luidende «een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht» in artikel 12, eerste lid, geïmplementeerd met «de levering of de dienst verricht». Voorgesteld wordt het verrichten van «een belastbare goederenlevering of een dienst» uit artikel 192bis<sup>3</sup> van RI.2008/8 te implementeren met het verrichten van «een belastbaar feit»<sup>4</sup>. Anders dan bij het huidige artikel 12, eerste lid, Wet OB 1968, lijkt het hier van belang om het element «belastbaar» expliciet tot uitdrukking te brengen. Daarbij is het echter niet duidelijk waarom daartoe niet wordt aangesloten bij de terminologie van de richtlijn, mede omdat de termen «belastbare handelingen» of «belastbare prestaties» niet nieuw zijn in de BTW-regelgeving<sup>5</sup> terwijl het verrichten van een belastbaar feit dat wel is en omdat – anders dan bij het volgen van de richtlijnformulering – in de systematiek van de Wet OB 1968 het begrip «belastbaar feit» ook nog betrekking kan hebben op het belastbaar feit «intracommunautaire verwerving»<sup>6</sup> of «invoer»<sup>7</sup>.
- b. Artikel 192bis RI.2008/8 is een fictiebepaling die geldt «Voor de toepassing van deze afdeling». Die afdeling omvat de artikelen 192bis tot en met 205, zodat die fictiebepaling ook een rol speelt bij het al of niet kunnen aanwijzen van een fiscaal vertegenwoordiger als tot de voldoening van de belasting gehouden persoon (artikel 204). In de Wet OB 1968 is de fiscaal vertegenwoordiger opgenomen op een geheel andere plaats, namelijk in een hoofdstuk met bijzondere bepalingen (hoofdstuk VI, artikel 33a). Dit brengt mee dat bij de implementatie van artikel 192bis RI.2008/8 in het voorgestelde artikel 12, vierde lid, Wet OB 1968, niet kan worden volstaan

<sup>1</sup> Vergelijk de huidige systematiek in onder meer de artikelen 6, tweede lid, 6a, eerste, tweede en derde lid, 6b, eerste lid, en 9, tweede lid, Wet OB 1968.

<sup>2</sup> Artikel 2, eerste lid, RI.2008/8.

<sup>3</sup> Artikel 1, zesde lid, RI.2008/8.

<sup>4</sup> Het voorgestelde artikel 12, vierde lid, onderdeel a, Wet OB 1968.

<sup>5</sup> Zie de artikelen 4, eerste lid, onderdeel c, en 24c, eerste lid, onderdeel c, en vijfde lid, onderdeel b, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

<sup>6</sup> Gelet op de aanduiding van afdeling 1 van hoofdstuk IIA Wet OB 1968.

<sup>7</sup> Gelet op de aanduiding van afdeling 1 van hoofdstuk III Wet OB 1968.

met het slechts van toepassing laten zijn van de fictiebepaling «Voor de toepassing van dit artikel».

**7. Artikel I, onderdeel E, en artikel IV, onderdeel D (opschrift hoofdstuk V, afdeling 7)**

Het nieuwe opschrift van afdeling 7, in hoofdstuk V Wet OB 1968, vormt de implementatie van het in artikel 5, zesde lid, RI.2008/8, opgenomen nieuwe opschrift van hoofdstuk 6 in titel XII, BTW-richtlijn 2006/112. In afwijking van laatstbedoeld opschrift is aan het nieuwe opschrift van genoemde afdeling 7 toegevoegd «die in de Gemeenschap wonen of zijn gevestigd». Indien de richtlijn zoveel mogelijk wordt gevolgd, zou deze toevoeging achterwege moeten blijven.

**8. Artikel I, onderdelen J en K**

Nu de teruggaaf van Nederlandse BTW aan ondernemers uit andere lidstaten alsmede de teruggaaf van buitenlandse BTW aan Nederlandse ondernemers ingevolge RI.2008/9 volledig zijn uitgeschreven in de paragrafen 1 en 2, respectievelijk 3, van hoofdstuk VI, afdeling 2, Wet OB 1968, en daartoe het bestaande artikel 33 Wet OB 1968 – daarop aangepast – is vormgegeven in een nieuw artikel 31 Wet OB 1968<sup>1</sup>, verdient het systematisch de voorkeur om de thans in het nieuwe artikel 31, vierde, zesde en zevende lid, Wet OB 1968 opgenomen teruggaaf van Nederlandse BTW aan niet in Nederland én ook niet in de EU gevestigde ondernemers, eveneens op te nemen in een aparte paragraaf en om de met de diverse soorten teruggaaf gemoeide formele procedures en bepalingen op een logischer wijze te rangschikken. In dat verband komen met betrekking tot de voorgestelde opzet ook nog enkele vragen op omtrent de inpassing van de richtlijnbevestigingen in de opzet van de Wet OB 1968.

1°. Niet duidelijk is hoe de voorgestelde artikelen 31 (en volgende) Wet OB 1968, zich verhouden tot de andere in de Wet OB 1968 geregelde aangifteprocessen zoals die van artikel 22 Wet OB 1968 (en volgende) inzake invoer: gewezen zij bijvoorbeeld op de in de aanhef van de voorgestelde artikelen 32b en 32d Wet OB 1968 aangeduide teruggaaf «ter zake van de invoer» en de in het bestaande artikel 22, tweede lid, Wet OB 1968 eveneens geregelde teruggaaf van bij invoer verschuldigde belasting.

2°. Een verzoek om teruggaaf van Nederlandse omzetbelasting door ondernemers uit een andere lidstaat geschiedt bij aangifte (artikel 31, eerste en tweede lid, Wet OB 1968). Tegelijkertijd is – via artikel 31, derde lid, Wet OB 1968 – artikel 32f, eerste lid, Wet OB 1968 mede van toepassing, waarin geregeld wordt dat een teruggaafverzoek moet worden ingediend bij die andere lidstaat. Daarmee is niet duidelijk hoe deze bepalingen zich tot elkaar verhouden en welke procedures precies gelden met betrekking tot de besluitvorming.

3°. Ook in de omgekeerde situatie – een Nederlandse ondernemer vraagt buitenlandse BTW terug – zijn de procedures niet steeds duidelijk. Zo bevat de desbetreffende paragraaf 3 geen beslistermijn voor de door de inspecteur te nemen beslissing het verzoek al dan niet door te sturen en is niet duidelijk of hier de Algemene wet bestuursrecht geldt.

4°. Niet duidelijk is hoe het in het voorgestelde artikel 31, achtste lid, Wet OB 1968 – met betrekking tot alle teruggaafverzoeken – bepaalde, zich verhoudt tot hetgeen is bepaald in het voorgestelde artikel 32m, tweede lid, Wet OB 1968.

**9. Artikel II, onderdeel A (artikel 6e Wet OB 1968)**

In het voorgestelde artikel 6e Wet OB 1968 is sprake van «bestaande uit», terwijl in RI.2008/8 sprake is van «bestaande in»<sup>2</sup>. De huidige Wet OB 1968 kent op meerdere plaatsen reeds de aanduiding «bestaande in», waarmee het verschil tussen beide aanduidingen tot uitdrukking wordt gebracht. Niet duidelijk is waarom hier is afgeweken van de richtlijntekst.

**10. Het dooreenlopende gebruik van «BTW» en «btw» en van «lidstaat» en «lid-staat» is indicatief voor verrommeling van de Wet OB 1968.**

1°. In de Wet OB 1968 komt de afkorting «BTW»/«btw» thans in twee begrippen voor, namelijk in de definitie van «BTW-richtlijn 2006»<sup>3</sup> en in de definitie van «btw-identificatienummer»<sup>4</sup>. De Wet OB 1968 is nu dus al niet consequent.

Daar worden in het voorstel nog enige plaatsen aan toegevoegd. Zo is onder

<sup>1</sup> Het thans bestaande artikel 33 Wet OB 1968 komt te vervallen ingevolge artikel I, onderdeel K.1.

<sup>2</sup> Zie het in artikel 3 RI.2008/8 opgenomen nieuwe artikel 53.

<sup>3</sup> Artikel 2a, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968.

<sup>4</sup> Artikel 2a, eerste lid, onderdeel g, Wet OB 1968.



meer in het voorgestelde artikel 33c, tweede lid, onderdeel f, en derde lid, onderdeel b, Wet OB 1968<sup>1</sup> sprake van «BTW-identificatienummer». En daarnaast is onder meer in het voorgestelde artikel 6, onderdeel b, Wet OB 1968<sup>2</sup> sprake van «BTW-doeleinden» waar in het voorgestelde artikel 28w, zevende lid, Wet OB 1968<sup>3</sup> sprake is van «btw-doeleinden».

BTW-richtlijn 2006/112 zelf hanteert overigens consequent «BTW» (BTW-Comité, BTW-doeleinden, BTW, enz.). RI.2008/8 daarentegen – die BTW-richtlijn 2006/112 wijzigt – hanteert steeds «btw»: zie bijvoorbeeld het nieuwe artikel 43, tweede lid<sup>4</sup>. Aldus is BTW-richtlijn 2006/112 zelf ook «verrommeld».

2°. In de toelichting wordt vrijwel steeds de term «lidstaat» gehanteerd. De schrijfwijze in de definitie in artikel 2a, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968, is echter «lid-staat». In het opschrift van het voorstel wordt «lidstaat» gehanteerd en in de wijzigingen van de artikelen van de Wet OB 1968 worden beide door elkaar gebruikt.

B. (zie punt 2 van het advies)

11. Artikel I, onderdelen I en J

RI.2008/9 is een zelfstandige richtlijn welke «de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) krachtens artikel 170 [van BTW-richtlijn 2006/112] aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen»<sup>5</sup> uitwerkt. Volgens het opschrift voorziet RI.2008/9 dan ook in voorschriften voor de teruggaaf van BTW «aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn». Hier is sprake van een neutrale formulering vanuit Europees perspectief en er moet een vertaalslag plaatsvinden naar de Nederlandse situatie, zoals aangeduid in punt 2 van het advies. Deze vertaalslag leidt ertoe dat in de Nederlandse regelgeving in ieder geval moet worden voorzien in een systeem van teruggaaf van Nederlandse omzetbelasting aan ondernemers uit een andere lidstaat dan Nederland, die daar (via hun eigen fiscus) om verzoeken (1). De teruggaaf in de omgekeerde situatie – teruggaaf van (bijvoorbeeld) Franse TVA aan een niet in Frankrijk (maar bijvoorbeeld in Nederland) gevestigde ondernemer – vloeit voort uit de implementatie in Frankrijk van RI.2008/9. De Nederlandse regelgeving behoeft daarover niets te bepalen. Omdat echter in RI.2008/9 voor dergelijke teruggaafverzoeken een bijzondere rol is neergelegd voor de lidstaat van vestiging van de ondernemer die het teruggaafverzoek doet<sup>6</sup> – in het voorbeeld dus een rol voor Nederland met betrekking tot teruggaafverzoeken (inzake niet-Nederlandse BTW) van in Nederland gevestigde ondernemers – dient de Nederlandse regelgeving hiervoor ook voorzieningen te treffen (2). Beide situaties worden thans in het voorstel geregeld.<sup>7</sup> Daar is het volgende over op te merken.

1°. In artikel 1, eerste lid, BTW-richtlijn 2006/112 «wordt het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (BTW) vastgesteld». In die richtlijn worden de begrippen «de belasting» en «BTW» als synoniem en wisselend gebruikt en deze begrippen zien zowel op Nederlandse BTW als op bijvoorbeeld Franse TVA.

Deze bepaling is geïmplementeerd in de Wet OB 1968 waarvan artikel 1 bepaalt «Onder de naam »omzetbelasting« wordt een belasting geheven [...]» waarbij het met name gaat om een belasting «ter zake van [...] leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland [...] worden verricht». Aldus betreft het in de Wet OB 1968 gehanteerde begrip «de belasting» steeds Nederlandse «omzetbelasting».<sup>8</sup> Zou dit anders zijn dan zou thans reeds buitenlandse «belasting» – bijvoorbeeld Franse TVA – op de Nederlandse «belasting» in aftrek kunnen worden gebracht.<sup>9</sup>

Dat betekent echter wel dat het voor situatie (2) in de voorgestelde regeling gehanteerde begrip «belasting» niet toereikend is nu dat begrip – ingevolge de artikelen 1, 2 en 15 Wet OB 1968 – alleen ziet op Nederlandse omzetbelasting.

2°. Zowel het opschrift van het wetsvoorstel als het algemeen deel van de memorie van toelichting – met name de paragrafen I.1 en I.3 – zijn geredigeerd vanuit Europees perspectief, maken geen onderscheid naar de situaties (1) en (2) en bieden aldus onvoldoende informatie. Dit geldt ook voor de artikelswijze toelichting waar het opnemen van voorbeelden in ieder geval de bedoeling zou verduidelijken.

3°. Het vorenstaande geldt ook voor het voorgestelde opschrift van afdeling 2 van hoofdstuk VI en voor de in paragraaf 1 van die afdeling opgenomen arti-

<sup>1</sup> Artikel I, onderdeel K.3.

<sup>2</sup> Artikel I, onderdeel C.2.

<sup>3</sup> Artikel IV, onderdeel I.

<sup>4</sup> Artikel 2, eerste lid, RI.2008/8.

<sup>5</sup> Artikel 1 RI.2008/9.

<sup>6</sup> Anders dan thans waar de ondernemer zich rechtstreeks moet richten tot de buitenlandse fiscus.

<sup>7</sup> Hoofdstuk VI, afdeling 2, nieuwe paragrafen 1, 2 en 3 (artikel I, onderdelen J en K).

<sup>8</sup> Eigenlijk zou de Wet OB 1968 conform BTW-richtlijn 2006/112 moeten spreken over «belasting over de toegevoegde waarde» en niet over «omzetbelasting».

<sup>9</sup> Ingevolge de artikelen 2 en 15 Wet OB 1968.

kelen 32 en 32a Wet OB 1968. Hoewel het daarbij gaat om algemene bepalingen voor de situaties (1) en (2) – die in de daaropvolgende paragrafen 2 respectievelijk 3 overigens wel met een vertaalslag zijn geconcretiseerd – verdient het de voorkeur ter zake een vertaalslag te maken, niet alleen voor de duidelijkheid, maar juist ook vanwege de aansluiting bij de paragrafen 2 en 3. 4°. In het voorgestelde artikel 32f, tweede lid, Wet OB 1968, wordt voor de teruggaaf van Nederlandse BTW aan niet in Nederland gevestigde ondernemers aangegeven welke informatie het verzoek moet bevatten door te verwijzen naar de artikelen 8 en 9, eerste lid, RI.2008/9. Voor de omgekeerde situatie – Nederlandse ondernemers vragen BTW uit een andere lidstaat terug – worden diezelfde richtlijnartikelen echter integraal overgenomen in de voorgestelde artikelen 33c en 33d Wet OB 1968. Gelet op hetgeen hiervoor is gesteld, zouden buitenlandse ondernemers concreet uit de Nederlandse regelgeving moeten kunnen opmaken welke eisen Nederland stelt aan de inhoud van het teruggaafverzoek. Om die reden zou het integraal overnemen van de artikelen 8 en 9, eerste lid, RI.2008/9, in artikel 32f moeten geschieden en zou in de artikelen 33c/33d moeten kunnen worden volstaan met een verwijzing naar RI.2008/9, al was het maar omdat uitwerking daarvan niet doenlijk is aangezien de facultatieve aanvullingen van bijvoorbeeld artikel 9, tweede lid, RI.2008/9 per lidstaat kunnen verschillen.

#### 12. Artikel I, onderdeel D (artikel 12 Wet OB 1968)

Artikel 12 Wet OB 1968 regelt van wie de belasting wordt geheven.<sup>1</sup> Het gaat daarbij om situaties waarin de plaats van dienst in Nederland is (artikel 1 Wet OB 1968). Degene van wie dan ter zake van die dienst de belasting wordt geheven, is de ondernemer die de levering of de dienst verricht (artikel 12, eerste lid, Wet OB 1968). Dit kan een in Nederland gevestigde ondernemer zijn maar het kan ook gaan om een in het buitenland gevestigde ondernemer. Voor die in het buitenland gevestigde ondernemer kent het huidige artikel 12, tweede en derde lid, Wet OB 1968 een verleggingsregeling voor specifieke situaties. In dat geval wordt de belasting geheven van (verlegd naar) de afnemer van de dienst.

In het nieuwe artikel 196 RI.2008/8<sup>2</sup> is de algemene verleggingsregeling voor alle B2B-diensten opgenomen «wanneer de dienst door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht». Dit betekent – naar de Nederlandse situatie vertaald – dat ook deze bepaling geldt, wanneer de dienst door «een niet in Nederland gevestigde» ondernemer wordt verricht.

Zoals in het huidige artikel 12, tweede lid, Wet OB 1968 is opgenomen en waar ook het nieuwe tweede lid<sup>3</sup> bij aansluit, geldt de Nederlandse verleggingsregeling op deze wijze uitsluitend voor de ondernemer «die niet in Nederland woont of is gevestigd en aldaar geen vaste inrichting heeft» en niet voor de omgekeerde situatie van een Nederlandse ondernemer die een dienst in bijvoorbeeld Frankrijk verricht. Voor deze laatste situatie vloeit uit artikel 6a Wet OB 1968 immers voort dat de plaats van dienst niet in Nederland is. In die situatie moet in een andere lidstaat – in casu Frankrijk – op basis van die Franse regelgeving Franse BTW worden voldaan, en bestaat behoudens de verplichting voor die Nederlandse ondernemer om te «listen» ten behoeve van de Franse fiscus<sup>4</sup> geen andere verplichting. Het nieuwe artikel 192bis RI.2008/8<sup>5</sup> introduceert nu een fictie («geacht») voor een in het buitenland gevestigde belastingplichtige die een vaste inrichting heeft in de lidstaat waar hij de belasting verschuldigd is, door te stellen dat die belastingplichtige – ondanks die vaste inrichting – toch als een in het buitenland gevestigde belastingplichtige wordt aangemerkt (voor zijn in die lidstaat verrichte prestaties) indien die vaste inrichting niet bij het verrichten van die prestaties is betrokken. Deze regeling brengt mee dat alsdan toch de verleggingsregeling van toepassing is.

Uiteraard moet deze situatie alleen weer vanuit de Nederlandse positie in de Wet OB 1968 geregeld worden en moet niet tegelijk ook de spiegelbeeldige situatie beschreven worden die ook in artikel 192bis RI.2008/8 besloten ligt. Niettemin is dat toch in het nieuwe vierde lid van artikel 12 gebeurd doordat de bewoordingen van de richtlijn letterlijk zijn opgenomen. De term «heeft op het grondgebied van de lidstaat waar de belasting verschuldigd is» dient dan ook te worden vervangen door «in Nederland heeft», dient «een niet in die lidstaat gevestigde ondernemer» te worden vervangen door «een niet in Nederland gevestigde ondernemer» en dient in de onderdelen a en b «op het grondgebied van deze lidstaat» te worden vervangen door «in Nederland».

<sup>1</sup> In de terminologie van BTW-richtlijn 2006/112, titel XI, hoofdstuk 1, afdeling 1: degene die tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting is gehouden.

<sup>2</sup> Artikel 1, zevende lid, RI.2008/8.

<sup>3</sup> Artikel I, onderdeel D.1.

<sup>4</sup> Artikel I, onderdeel M.

<sup>5</sup> Artikel 1, zesde lid, RI.2008/8.

13. Artikel I, onderdeel M (artikel 37a Wet OB 1968)

*In het voorgestelde artikel 37a, eerste lid, onderdeel c, Wet OB 1968 gaat het om de zogenoemde listingverplichting. Die verplichting geldt voor ondernemers op wie een buitenlandse verleggingsregeling van toepassing is. Er moet – ten behoeve van de buitenlandse fiscus – worden gelist wie de afnemers in die lidstaat zijn naar wie de heffing – volgens die buitenlandse verleggingsregeling – is verlegd.<sup>1</sup> Het gaat daarbij niet om diensten «die met toepassing van artikel 6a, eerste lid» belastbaar zijn in de lidstaat van de afnemer en om een verlegging «overeenkomstig artikel 12, derde lid», zoals het voorgestelde artikel 37a, eerste lid, onderdeel c, Wet OB 1968, aangeeft. De belastbaarheid en de verlegging ter zake van die diensten worden bepaald door de regelgeving van de lidstaat van de afnemer en niet door de Nederlandse regelgeving. Aldus is hier ten onrechte de richtlijntekst vertaald naar de Nederlandse situatie van belastingheffing en verlegging. In dit geval verdient het de voorkeur de bewoordingen van de richtlijn te volgen. Die tekst geldt voor elke belastbaarheid en elke verlegging in een andere lidstaat, en neemt dus, met een dergelijke formulering vanuit Europees perspectief, eventuele verschillen tussen de lidstaten direct mee, met als bijkomend voordeel dat daarmee wordt voorkomen dat er sprake is van een verschil tussen de richtlijnformulering «andere diensten heeft verricht dan die [...] van btw zijn vrijgesteld» en de omgekeerde formulering «diensten heeft verricht die [...] belastbaar zijn» zoals thans voorgesteld.*

Bijlage 1. A

1. Artikel I, onderdelen B en C.2

De opmerkingen over de onderverdeling leiden tot een toevoeging van een extra afdeling zodat artikel 7 (ondernemer) wordt ondergebracht in een eigen afdeling: AFDELING 1C Ondernemer. Hiermee worden de bepalingen betreffende het belastbaar feit opgenomen in AFDELING 1, de bepalingen over de plaats van levering in AFDELING 1A, de bepalingen over de plaats van dienst en in AFDELING 1B en de bepalingen over het ondernemerschap in afdeling 1C.

2. Artikel I, onderdeel C.2

De suggesties worden niet overgenomen. Dit hangt ook samen met de wijze waarop hierna onder punt 3 a, c en d behandelde suggesties wél worden overgenomen. Het in het voorstel van wet opgenomen artikel 6, bevattende een uitbreiding van het ondernemersbegrip alleen voor de plaats van dienst, zal worden verplaatst naar een nieuw lid van het bestaande artikel 7. Hiermee blijft voor de indeling onder paragraaf 1 *Algemene bepalingen* alleen artikel 6a (wordt 6) in stand. Dit artikel behelst geen definities zodat een paragraaf met de titel *definities* de inhoud daarvan niet juist zou weergeven. De overige artikelen betreffen alle verbijzonderingen van de hoofdregels, zodat de titel van paragraaf 2 *bijzondere bepalingen* naast de paragraaf algemene bepalingen passend is.

3. Artikel I, onderdeel C.2 (artikel 6 Wet OB 1968)

a. Meer passend in de Wet OB 1968 zal de huidige inhoud van artikel 6 aanhef en onderdelen a en b worden overgeheveld naar een nieuw lid van artikel 7 van de Wet OB 1968. Hierdoor wordt het ondernemersbegrip in algemene zin, maar ook voor specifieke situaties (huidige zesde lid voor intracommunautaire leveringen van nieuwe vervoermiddelen en nieuwe zevende lid voor de uitbreiding voor de plaats van dienst) logischer bijeen geplaatst.

b. De opmerking is terecht dat het gebruik van «voor» (richtlijntekst) niet consistent is als elders in niet te wijzigen delen van de Wet OB 1968 «aan» wordt gehanteerd. Dit is een gevolg van het feit dat de te implementeren regelgeving slechts betrekking heeft op een deel van de nationale bepalingen. Het zonder enig materieel belang doortrekken van deze bepalingen tot een veelheid van bepalingen die niet geraakt worden door de te implementeren richtlijnen, maar alleen een enigszins ander woordgebruik hanteren, acht ik in dit kader niet noodzakelijk.

c. Door de overheveling van de huidige inhoud van het in het voorstel van wet opgenomen artikel 6 aanhef en onderdelen a en b naar een nieuw zevende lid van artikel 7 van de Wet OB 1968, is onderdeel c niet meer nodig om de groep van belastingplichtigen bij de plaats van dienstbepalingen sluitend te krijgen. Onderdeel c kan dan ook vervallen.

<sup>1</sup> Het nieuwe artikel 262, onderdeel c, BTW-richtlijn 2006/112, ingevolge artikel 2, negende lid, Rl.2008/8.

d. De suggestie wordt opgevolgd. De term «niet-ondernemer» wordt in het voorstel omgezet in «andere dan ondernemers».

4. Artikel I, onderdeel C.2 (artikel 6g Wet OB 1968)

Of artikel 55 en artikel 57, eerste lid, van RI 2008/8 in één of, zoals in de richtlijn, in twee artikelen in de Wet OB 1968 worden geïmplementeerd, beïnvloedt de rangorde niet. Dit geldt ook voor de afwezigheid van de term «in afwijking van». Voor de plaats van dienst gaat het erom dat de aard van de dienst beslissend is voor de bepaling die moet worden toegepast<sup>1</sup>. Door de twee plaatsbepalingen in dezelfde dienstencategorie in één artikel (nieuw artikel 6f) bij elkaar te plaatsen komt dat de duidelijkheid ten goede. Ook op deze wijze wordt de systematiek dat de algemene regels gevolgd worden door bijzondere regels geen geweld aangedaan.

5. Artikel I, onderdeel C.2 (artikel 6k Wet OB 1968)

a. De suggestie om de letterlijke tekst uit de richtlijn over te nemen wordt opgevolgd door in de huidige aanhef ook de ontbrekende passage: «of die, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfsplaats buiten de Gemeenschap heeft», toe te voegen. Ter verduidelijking waarom hier het verplichte artikel 59ter en het facultatieve artikel 59bis in één artikel worden vormgegeven merk ik op dat het feit dat de richtlijn dit splitst in twee artikelen logisch is uit het oogpunt dat het een verplichte en een facultatieve bepaling betreft. Indien een lidstaat er echter voor kiest om de facultatieve bepaling toe te passen is er, anders dan in de Richtlijn, geen noodzaak om dit in twee artikelen vorm te geven. Gelijk de keuze in artikel 6g hiervoor onder punt 4, worden uit oogpunt van duidelijkheid alle uitzonderingen met een gelijk doel in één artikel opgenomen.

b. De conclusie dat artikel 6k (nieuw artikel 6j), onderdeel a, te ruim is in vergelijking met de richtlijntekst van artikel 59bis wordt niet gedeeld. Artikel 59bis ziet niet alleen op de in artikel 56 geregelde korte verhuur, maar ook op de artikelen 44 en 45 waaronder ook de langdurende verhuur valt. Het artikel 6k, onderdeel a, is dus in overeenstemming met de richtlijn.

c. De constatering van de Raad dat de inperking van artikel 59ter niet hoeft te gelden met betrekking tot artikel 59bis wordt onderschreven. Er is, net als onder de huidige wettelijke bepalingen, evenwel geen behoefte de facultatieve bepaling van artikel 59bis te implementeren in een bepaling die ruimer is dan de regeling van artikel 6j. De richtlijn verplicht ook niet daartoe.

6. Artikel I, onderdeel D (artikel 12 Wet OB 1968)

a. De suggestie in dit onderdeel van punt 6 is overgenomen.

b. Aan de opmerking van de Raad in dit onderdeel van punt 6 is geen gevolg gegeven. Dat neemt niet weg dat de opmerking van de Raad wordt onderschreven dat het nieuwe artikel 192bis van BTW-richtlijn 2006/112 een fictiebepaling is, die ook geldt met betrekking tot de bepaling in de richtlijn die het de lidstaten toestaat een fiscaal vertegenwoordiger als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, mogelijk te maken voor een belastingplichtige die niet gevestigd is in die lidstaat. Dit betekent echter nog niet dat de bepaling in artikel 33a van de Wet OB 1968 dan ook aangepast dient te worden. In die bepaling wordt namelijk de mogelijkheid gecreëerd voor het aanwijzen van een fiscaal vertegenwoordiger in Nederland door een ondernemer die niet in Nederland is gevestigd én die tevens in Nederland geen vaste inrichting heeft. Bij de fictiebepaling van het nieuwe artikel 192bis van BTW-richtlijn 2006/112 gaat het om ondernemers die niet in Nederland zijn gevestigd, maar die hier wel een vaste inrichting hebben. Deze fictiebepaling raakt derhalve niet aan de wijze waarop het instituut fiscaal vertegenwoordiger in Nederland is vormgegeven.

7. Artikel I, onderdeel E, en artikel IV, onderdeel D (opschrift hoofdstuk V, afdeling 7)

Het opschrift van afdeling 7, in hoofdstuk V van de Wet OB 1968 is aangepast in lijn met de opmerking van de Raad.

8. Artikel I, onderdelen J en K

Aan de opmerking van de Raad om de teruggaaf van Nederlandse BTW aan ondernemers die niet in Nederland én niet in de EU gevestigd zijn bij deze gelegenheid op te nemen in een aparte paragraaf is geen gevolg gegeven.

---

<sup>1</sup> HvJ EG 15 maart 2001, zaak C-108/00, Jur.2001, blz I-2361, V-N 2001/22.16



Deze teruggaaf is gebaseerd op de zogenoemde Dertiende richtlijn<sup>1</sup>. Omdat de bepalingen van genoemde richtlijn thans niet zijn gewijzigd, worden thans ook geen wijzigingen in de nationale implementatie van die regels voorgesteld. De Raad stelt in verband met de teruggaaf van BTW nog enkele aanvullende vragen.

1°. Wat betreft de verhouding tussen aangifteprocessen geregeld in de voorgestelde artikelen 31 (en volgende) van de Wet OB 1968 en de andere in die wet geregelde aangifteprocessen zoals die van artikel 22 (en volgende) inzake invoer wordt opgemerkt dat het aangifteproces ter zake van de teruggaaf bij invoer los staat van de andere in deze wet geregelde processen. Dat blijft ook zo onder de nieuw voorgestelde regeling met betrekking tot de teruggaaf van Nederlandse BTW aan ondernemers uit een andere lidstaat. Ter zake van de door de Raad aangehaalde artikelen betekent dit dat artikel 22, tweede lid, van de wet onder meer voorziet in een kwijtschelding of teruggaaf van BTW in de gevallen waarin ook aanspraak op kwijtschelding of teruggaaf van rechten bij invoer bestaat. In het derde lid van genoemd artikel 22 is bepaald dat een ondernemer de belasting die hem op grond van artikel 22, tweede lid, wordt kwijt gescholden of terug gegeven niet in aftrek kan brengen. Voor de ondernemer die niet in Nederland maar in een andere lidstaat is gevestigd, geldt dat hij de in Nederland betaalde belasting kan terugvragen op grond van onder meer de artikelen 32b en 32d van de Wet OB 1968. In artikel 32d, tweede lid, is ter zake echter bepaald dat het recht op teruggaaf van voorbelasting wordt bepaald «overeenkomstig de daarvoor geldende bepalingen van deze wet». Dit laatste betekent dat met overeenkomstige toepassing van artikel 22, derde lid, aan ondernemers uit een andere lidstaat geen teruggaaf als bedoeld in de genoemde artikelen 32b en 32d kan worden verleend voor belasting die wordt kwijtgescholden of teruggegeven op de voet van artikel 22, tweede lid. Deze ondernemers zullen derhalve in voorkomend geval kwijtschelding of teruggaaf moeten vragen op de voet van genoemd artikel 22, tweede lid.

2°. De vraag van de Raad over de aangifteprocedures bij teruggaaf van Nederlandse BTW aan ondernemers uit een andere lidstaat heeft aanleiding gegeven de toelichting op artikel 32f uit te breiden.

3°. Wat betreft de vraag van de Raad over de beslissing van de inspecteur het verzoek al dan niet door te sturen wordt opgemerkt dat artikel 4: 5 van de Algemene wet bestuursrecht in dezen van toepassing is

4°. De vraag van de Raad met betrekking tot de verhouding tussen de artikelen 31, achtste lid, en artikel 32m, tweede lid, van de Wet OB 1968 heeft geleid tot een verduidelijking van de toelichting op artikel 32m.

#### 9. Artikel II, onderdeel A (artikel 6e Wet OB 1968)

De suggestie van de Raad heeft aanleiding gegeven het wetsvoorstel op dit punt aan te passen.

10. 1°. De opmerking van de Raad dat de termen «BTW» en «btw» in de Europese richtlijnen en de Wet OB 1968 door elkaar worden gebruikt, wordt onderschreven. Dit is aanleiding geweest de voorgestelde artikelen 33c, tweede lid, onderdeel f, en derde lid, onderdeel b, alsmede artikel 6, onderdeel b, (artikel 7, zevende lid, nieuw) van de Wet OB 1968 preciezer af te stemmen op de schrijfwijze in de desbetreffende twee richtlijnen.

2°. In de BTW richtlijn 2006/112 en in de RI 2008/9 wordt de term «lidstaat» gebruikt, waar de vroegere tot 1 januari 2008 geldende Zesde BTW-richtlijn sprak van «Lid-Staat» en in de latere bepalingen van «lidstaat». Ook de nog van toepassing zijnde Dertiende richtlijn gebruikt de term «Lid-Staat». De verschillende schrijfwijzen die in de loop der jaren zijn ontstaan verklaren ook de verschillende schrijfwijzen in de Wet OB 1968. De opmerking van de Raad heeft aanleiding gegeven in de voorgestelde bepalingen van de Wet OB 1968 en de memorie van toelichting consequent de momenteel meest gangbare term «lidstaat» te gebruiken.

#### Bijlage 1. B

11. Met betrekking tot de opmerkingen van de Raad wat betreft de regelgeving voor teruggaaf van BTW aan ondernemers gevestigd in een andere lidstaat wordt het volgende opgemerkt.

1°. De Raad constateert dat in de BTW-richtlijn 2006 de begrippen «belasting» en «BTW» als synoniem en wisselend worden gebruikt. Deze begrippen zien

---

<sup>1</sup> Dertiende richtlijn 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. Richtlijn 86/560/EEG, PbEG nr. L 326 van 21 november 1986.



daarom zowel op de Nederlandse BTW als op bijvoorbeeld de Franse TVA. Het in de Wet OB 1968 gehanteerde begrip «de belasting» betreft, zo stelt de Raad, steeds Nederlandse «omzetbelasting». Ware dat niet het geval dan zou, zo meent de Raad, reeds thans buitenlandse «belasting» – bijvoorbeeld Franse TVA – op de Nederlandse belasting in aftrek kunnen worden gebracht. De Raad vervolgt met de constatering dat het begrip «belasting» van de Wet OB 1968 als zodanig niet meer toereikend is nu in de wet ook voorzieningen moeten worden getroffen voor de teruggaaf aan Nederlandse ondernemers van in een andere lidstaat betaalde belasting.

Deze conclusie van de Raad wordt niet gedeeld. Zowel in de BTW-richtlijn 2006 als in de Wet OB 1968 is met name ook de context waarin het begrip «belasting» wordt gebruikt van belang. Zo wordt bijvoorbeeld in artikel 168, onderdelen a tot en met e, van BTW-richtlijn 2006 aangegeven in welke gevallen een ondernemer recht heeft op aftrek van de voorbelasting. Bedoeld is dat het hierbij alleen gaat om de voorbelasting die hem in de eigen lidstaat in rekening is gebracht. Dat wordt echter alleen expliciet aangegeven in de onderdelen a en e. Voor de belaste handelingen bedoeld in onderdelen b, c en d, blijkt dit niet expliciet en moet dit worden afgeleid uit de context van deze bepaling en van de daarop volgende artikelen.

Wat betreft de nu voorgestelde bepalingen voor de Wet OB 1968 voor de teruggaaf van in een andere lidstaat geheven omzetbelasting of BTW komt uit die bepalingen zelf en uit de context waarin zij zijn geplaatst eenduidig naar voren in welke betekenis het begrip «belasting» daar wordt gehanteerd. In dit verband wordt nog opgemerkt dat er al sinds geruime tijd bepalingen in de Wet OB 1968 opgenomen zijn waarin de term belasting betrekking heeft op de in een andere lidstaat geheven omzetbelasting of BTW (bijvoorbeeld artikel 17a, derde en vierde lid, en artikel 27, derde en vijfde lid), dan wel mede betrekking kan hebben op de in een andere lidstaat geheven omzetbelasting of BTW (bijvoorbeeld artikel 28q, onderdeel d). Waar dat het geval is komt dat steeds uit de context van de desbetreffende bepalingen naar voren.

2°. en 3°. Er is geen gevolg gegeven aan de suggestie van de Raad om in het opschrift van het wetsvoorstel en in het algemene deel van de memorie van toelichting de aandacht enerzijds afzonderlijk te richten op de situatie van de Nederlandse ondernemer die een teruggaafverzoek wil doen voor in een andere lidstaat betaalde BTW en anderzijds afzonderlijk op de ondernemer gevestigd in een andere lidstaat die een teruggaafverzoek wil doen voor in Nederland betaalde BTW. Het gaat bij zowel het opschrift van het voorstel van wet als bij het algemene deel van de memorie om een meer algemene duiding. De specifieke regels zijn opgenomen in de onderscheiden bepalingen van het voorstel en in de daarbij behorende artikelsgewijze toelichting. Naar aanleiding van deze opmerking is die toelichting op enkele punten nader geconcretiseerd. In lijn met het voorgaande zijn ook de opschriften van afdeling 2 van hoofdstuk VI en van paragraaf 1, van die afdeling gehandhaafd.

4°. Buitenlandse ondernemers zullen concreet uit de Nederlandse regelgeving kunnen opmaken welke eisen Nederland stelt aan de inhoud van een verzoek om teruggaaf van BTW van die ondernemers. Er is er daarbij voor gekozen die voorwaarden alle bij elkaar op te nemen in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. Het gaat daarbij niet alleen om de eisen genoemd in de artikelen 8 en 9, lid 1, van Richtlijn 2008/9, maar ook om aanvullende eisen die Nederland nog mag en zal stellen op grond van de artikelen 9, lid 2, 10, 11 en 12 van die richtlijn. In de praktijk zullen al deze eisen evenwel bekend zijn bij de portaal-site van de lidstaat van de buitenlandse ondernemer via welke portaal-site hij zijn verzoek om teruggaaf van Nederlandse BTW moet indienen. Voor het teruggaafverzoek dat Nederlandse ondernemers kunnen doen om teruggaaf van in een andere lidstaat betaalde belasting zijn de eisen die een andere lidstaat ingevolge RI 2008/9 in ieder geval moet stellen, expliciet vermeld in de artikelen 33c en 33d, lid 1, dit om de Nederlandse ondernemer wat dit betreft waar dat mogelijk is helderheid te bieden. De aanvullende eisen die andere lidstaten kunnen stellen op grond van voornoemde artikelen 9, lid 2, 10 11, en 12 zal de Nederlandse ondernemer kunnen opmaken uit de nationale regelgeving van die lidstaten. Deze eisen zullen bekend zijn bij de portaal-site van de Nederlandse belastingdienst.

#### 12. Artikel I, onderdeel D (artikel 12 Wet OB 1968)

De suggestie van de Raad om het voorgestelde artikel 12, vierde lid, van de Wet OB 1968 te wijzigen is overgenomen in de door de Raad bedoelde zin.

13. Artikel I, onderdeel M (artikel 37a Wet OB 1968)

De suggestie van de Raad om het voorgestelde artikel artikel 37a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet OB 1968 aan te passen is opgevolgd in de door de Raad bedoelde zin.

**Bijlage 2 bij het advies van de Raad van State betreffende no. W06.08.0482/III met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.**

- In het in artikel I, onderdeel C, opgenomen artikel 6k, aanhef, Wet OB 1968 de zinsnede «Teneinde dubbele heffing of niet-heffing van de belasting alsmede verstoring van de mededinging te voorkomen» schrappen (en de aanhef dientengevolge herformuleren) om te voorkomen dat die passage wordt beschouwd als een bij de toepassing van artikel 6k te toetsen voorwaarde.
- De verwijzing in artikel 15, eerste lid, onderdeel c, onder 2°, Wet OB 1968 naar artikel 12, vierde lid, Wet OB 1968 aanpassen naar aanleiding van de vernummering van dat vierde lid ingevolge artikel I, onderdeel D, tweede lid, aanhef.
- Teneinde te voorkomen dat ingevolge artikel I, onderdeel E, in Hoofdstuk V, afdeling 7, Wet OB 1968 naast het opschrift van afdeling 7 ook de artikelen 28q tot en met 28t van die afdeling worden vervangen door de in onderdeel E opgenomen tekst, dit onderdeel E formuleren overeenkomstig artikel I, onderdeel I (alleen vervangen van het opschrift).
- In het in artikel I, onderdeel J, opgenomen artikel 32, onderdeel a, Wet OB 1968 de woorden «in een andere» vervangen door «in een andere lid-staat».
- In de in artikel I, onderdeel J, opgenomen artikelen 32a, eerste en tweede lid, en 32g Wet OB 1968, «euro» steeds vervangen door «€», in overeenstemming met het gebruik van het €-teken zowel in het eveneens in onderdeel J voorgestelde artikel 31, zesde lid, Wet OB 1968 als in de bestaande artikelen van de Wet OB 1968.
- In artikel IV, onderdeel B, ook opnemen dat artikel 6j, tweede lid, Wet OB 1968 vervalt, in overeenstemming met het ingevolge artikel 5, tweede lid, RI.2008/8 vervallen van artikel 59, tweede alinea, BTW-richtlijn 2006/112.
- De puntkomma aan het slot van het in artikel IV, onderdeel C, opgenomen artikel 6k, onderdeel b, Wet OB 1968 vervangen door een punt.
- De aanduiding «melding» (in het in artikel IV, onderdeel E, tweede lid, opgenomen artikel 28q, onderdeel d, Wet OB 1968) en de aanduiding «BTW-melding» (in het in artikel IV, onderdeel I, opgenomen artikel 28u, eerste lid, onderdeel d, Wet OB 1968) gelijkkluidend laten zijn of, zo een onderscheid noodzakelijk is, dat onderscheid op andere wijze tot uitdrukking brengen nu het in beide gevallen om een «BTW-melding» gaat.
- In het in artikel IV, onderdeel E, tweede lid, opgenomen artikel 28q, onderdeel d, Wet OB 1968 de woorden «alsmede het bedrag van die belasting» schrappen aangezien het in artikel 5, achtste lid, RI.2008/8 opgenomen artikel 358, onderdeel 4, deze toevoeging ook niet kent en voorts de gegevens die in de melding moeten worden opgenomen al staan vermeld in het in artikel IV, onderdeel G, derde lid, voorgestelde artikel 28s, derde lid, Wet OB 1968.
- Aan de slotzinsnede van de eerste volzin van het in artikel IV, onderdeel G, derde lid, opgenomen artikel 28s, derde lid, Wet OB 1968 toevoegen de woorden «, opgesplitst naar belastingtarieven», in overeenstemming met het in artikel 5, elfde lid, RI.2008/8 opgenomen artikel 365. Het in genoemd derde lid, tweede volzin, vermelden van de «geldende belastingtarieven» volstaat niet.
- Aan de slotzinsnede van de eerste volzin van het in artikel IV, onderdeel I, opgenomen artikel 28w, derde lid, Wet OB 1968 toevoegen de woorden «, uitgesplitst naar belastingtarieven», in overeenstemming met het in artikel 5, vijftiende lid, RI.2008/8 opgenomen artikel 369octies. Het in genoemd derde lid, tweede volzin, vermelden van de «geldende belastingtarieven» volstaat niet.
- In het in artikel V opgenomen artikel 42a van de Invorderingswet 1990 «(Stb. 329)» laten vervallen.
- In artikel VI de zinsnede «zoals dat luidde tot» vervangen door «zoals dat luidde onmiddellijk voor».