

Vergaderjaar 2018–2019

35 033

Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet modernisering kleineondernemersregeling)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave	Blz.
I. ALGEMEEN	1
1. Inleiding	1
2. Hoofdlijnen van het voorstel	2
3. Budgettaire aspecten	9
4. EU-aspecten	10
5. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	11
6. Uitvoeringskosten Belastingdienst	14
7. Advies en consultatie	14
8. Transponeringstabel	18
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	19

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Al in de Fiscale agenda van 2011 is de kleineondernemersregeling genoemd als een vereenvoudiging in de heffing van de btw die kan bijdragen aan het terugdringen van de administratieve lasten en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst.¹ Het kabinet heeft in de fiscale agenda aangegeven prioritair aandacht te willen besteden aan onder meer de herziening van de kleineondernemersregeling.² Recent is in de Fiscale Beleidsagenda van 23 februari 2018 de kleineondernemersregeling wederom benoemd.³ Het kabinet stelt voor om de huidige kleineondernemersregeling (hierna: huidige KOR) in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) te moderniseren door de introductie van een facultatieve omzetgerelateerde vrijstellingsregeling van omzetbelasting (hierna: nieuwe KOR). De nieuwe KOR kent een omzetgrens van € 20.000. Met de modernisering creëert het kabinet een regeling die beter aansluit

¹ Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 20.

² Onder andere in Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 5, Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, nr. 5 en Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 14.

³ Kamerstukken II 2017/18, 32 140, nr. 33.

bij het beoogde doel: een vereenvoudigde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemers, ongeacht de rechtsvorm, om daarmee hun administratieve lasten te verlichten. De modernisering van de huidige KOR levert een flinke vereenvoudiging van het fiscale stelsel en de uitvoering daarvan op. De nieuwe regeling treedt effectief in werking met ingang van 1 januari 2020.

2. Hoofdpijnen van het voorstel

2.1. Toelichting van de huidige regeling

De huidige KOR bestaat in Nederland uit twee onderdelen: een degressieve belastingvermindering en een mogelijke ontheffing van bepaalde administratieve verplichtingen. Daarmee hoeven kleine ondernemers niet te voldoen aan de (administratieve) verplichtingen, die samenhangen met het btw-ondernemerschap en krijgen zij de mogelijkheid om geleidelijk over te gaan naar de volledig btw-belaste ondernemersfeer met bijbehorende (administratieve) verplichtingen. Een in Nederland gevestigde ondernemer die op jaarbasis, na aftrek van voorbelasting, niet meer dan € 1.883 aan btw is verschuldigd, maakt aanspraak op een degressieve vermindering van de te betalen btw. Deze vermindering bedraagt maximaal de per saldo verschuldigde btw en niet meer dan € 1.345. Op basis van het tweede onderdeel van de huidige KOR kan een ondernemer, die op basis van de regeling per saldo geen btw verschuldigd is, de inspecteur verzoeken om ontheffing van administratieve en factureringsverplichtingen. Dit is het geval als de ondernemer op jaarbasis, na aftrek van voorbelasting, niet meer dan € 1.345 aan btw is verschuldigd. De ontheffing impliceert ook dat de ondernemer geen btw meer op zijn facturen mag vermelden en de aan hem in rekening gebrachte voorbelasting niet mag aftrekken. De huidige KOR sluit daarmee niet aan bij de omzetgerelateerde vrijstellingsregeling in de BTW-richtlijn 2006, die de meeste andere lidstaten toepassen.⁴ De BTW-richtlijn 2006 staat Nederland echter toe om de huidige KOR toe te blijven passen.⁵

De huidige regeling is toe aan modernisering

De huidige KOR is toe aan modernisering, omdat deze een drietal belangrijke nadelen kent. Het eerste nadeel heeft te maken met de administratieve lasten van de ondernemers en de toenemende uitvoeringskosten van de Belastingdienst. Als gevolg van de degressieve vermindering en het doen van aangifte op kwartaalbasis is er een systematiek van voorlopige en definitieve teruggaven. Bijbetalingen of teruggaven van btw, die zien op eerdere jaren of het gevolg zijn van commerciële prijscorrecties na afloop van een jaar, kunnen leiden tot een herberekening van de vermindering. Deze omstandigheden kunnen tot gevolg hebben dat ondernemers met een ontheffing van administratieve en factureringsverplichtingen alsnog aangifte btw moeten doen en de volledige (administratieve) verplichtingen van de Wet OB 1968 moeten naleven. Een extra complicatie daarbij is dat alle bedragen van de huidige KOR per jaar gelden, terwijl in de regel elk kwartaal aangifte moet worden gedaan. De huidige KOR kent door dit complexe proces een hoog foutengehalte. In de afgelopen tien jaar zijn er ruim een half miljoen btw-plichtige ondernemers bijgekomen. De toename van de populatie kleine ondernemers leidt dan ook tot steeds hogere uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en administratieve lasten voor ondernemers, terwijl het financiële belang gering is.

⁴ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (Pb EU 2006, L 347).

⁵ Artikel 284, eerste lid, BTW-richtlijn 2006.

Een tweede nadeel is dat Nederland met de opzet van de huidige KOR een beperkte beleidsvrijheid heeft. De BTW-richtlijn 2006 staat het namelijk niet toe de voorwaarden voor de toekenning van de huidige KOR gunstiger te maken. Zo mag de bovengrens van de vermindering in de huidige KOR niet worden verhoogd. Ook kan de keuze van Nederland bij invoering om de huidige KOR alleen toepasbaar te laten zijn voor natuurlijke personen niet worden herzien ten gunste van rechtspersonen, zoals BV's, stichtingen en verenigingen.⁶ De huidige KOR kan daardoor alleen toegankelijk blijven voor ondernemers die natuurlijke personen zijn. Deze niet rechtsvormneutrale vormgeving past niet in het streven van het kabinet om een gelijk speelveld te creëren. Juist voor de vele verenigingen en stichtingen in Nederland met een geringe omzet zou toepassing van een kleineondernemersregeling een forse verlichting van hun fiscale verplichtingen kunnen betekenen.

Een derde nadeel is dat de huidige KOR zijn doel soms voorbij schiet, omdat de regeling niet alleen wordt toegepast door de doelgroep: ondernemers met een geringe omzet. Bij de invoering van de huidige KOR in 1969 stond de kleinhandel centraal (detailhandel en ambachten). In de destijds besproken voorbeelden werden genoemd: het melkwinkelbedrijf, het kruideniersbedrijf, het groentewinkelbedrijf, het kappersbedrijf en het loodgietersbedrijf.⁷ De samenstelling van de groep belastingplichtigen die gebruik maakt van de huidige KOR is in de loop der tijd meer divers geworden. Doordat de huidige KOR momenteel gekoppeld is aan de per saldo verschuldigde btw kunnen ook ondernemers met hoge omzetten, maar met een laag bedrag aan verschuldigde btw, gebruik maken van de huidige KOR. Dit zijn bijvoorbeeld ondernemers die veel goederen exporteren tegen het btw-tarief van 0% of ondernemers met veel voorbelasting. Deze groepen ondernemers kunnen de huidige KOR tot een veel hogere omzetgrens toepassen dan ondernemers met prestaties in het algemene btw-tarief en weinig voorbelasting. De huidige KOR sluit daardoor niet goed aan bij de beoogde doelgroep van ondernemers met een geringe omzet.

Het uitgangspunt van de huidige BTW-richtlijn 2006, namelijk een omzetgerelateerde vrijstellingsregeling, vormt een goed alternatief dat de nadelen van de huidige KOR ondervangt.

2.2. Toelichting op de nieuwe KOR

Het kabinet stelt voor om de huidige KOR te moderniseren door de regeling te vervangen door een facultatieve omzetgerelateerde vrijstelling van omzetbelasting met een omzetgrens van € 20.000. Het gaat daarbij om de omzet die een in Nederland gevestigde ondernemer behaalt met goederenleveringen en diensten die belastbaar zijn in Nederland, ongeacht het van toepassing zijnde tarief en ongeacht of de heffing is verlegd naar zijn afnemer. Een facultatieve omzetgerelateerde vrijstelling maakt de heffing van btw bij ondernemers met een geringe belaste omzet in Nederland een stuk eenvoudiger. De complexiteit wordt verminderd, doordat handmatige (her)berekeningen, die noodzakelijk zijn voor toepassing van de degressieve vermindering, komen te vervallen. De kans op het maken van fouten neemt hierdoor af.

Met een dergelijke vrijstelling kunnen ondernemers, net als onder de huidige KOR, zelf bepalen of zij gebruik willen maken van de regeling (optioneel systeem). De kern van de nieuwe KOR is dat een ondernemer, die onder de omzetgrens blijft en ervoor kiest om de nieuwe KOR toe te

⁶ Artikel 284 BTW-richtlijn 2006.

⁷ Kamerstukken II 1967/68, 9 324, nr. 3, p. 23 en 24.

passen, geen btw in rekening brengt aan zijn afnemers. Daar staat tegenover dat hij de btw die andere ondernemers aan hem in rekening brengen niet in aftrek kan brengen. Ondernemers die voor toepassing van de nieuwe KOR kiezen, zijn als hoofdregel ontheven van het doen van btw-aangifte en de daarbij horende administratieve verplichtingen met betrekking tot de door hen verrichte goederenleveringen en diensten in Nederland. Dit geldt ook voor intracommunautaire leveringen die deze ondernemer vanuit Nederland verricht. Wel gelden administratieve verplichtingen en kan de KOR-ondernemer btw verschuldigd zijn en btw-aangifte moeten doen als de heffing van btw naar hem is verlegd, bijvoorbeeld omdat de leverancier niet in Nederland is gevestigd. De ondernemers die de nieuwe KOR niet (kunnen) toepassen, doen op reguliere wijze btw-aangifte. Het huidige beleid van de Belastingdienst om onder voorwaarden het doen van jaaraangifte voor de btw toe te staan, is gekoppeld aan de afdrachtsgrens van € 1.883 van de huidige KOR. Dit beleid vervalt gelijktijdig met de afschaffing van de huidige KOR.

Toepassingsbereik

De nieuwe KOR wordt, in vergelijking tot de huidige KOR, uitgebreid in die zin dat deze ook toegankelijk wordt voor niet-natuurlijke personen. Hierdoor kunnen, naast natuurlijke personen, bijvoorbeeld ook rechtspersonen, zoals stichtingen, verenigingen en BV's, gebruikmaken van de bijzondere regeling voor kleine ondernemers. Deze rechtsvormneutrale vormgeving past in het streven van het kabinet om een gelijk speelveld te creëren voor ondernemers. Door de omzetgrens van € 20.000 wordt de nieuwe KOR toegespitst op de beoogde doelgroep, namelijk (startende) ondernemers en ondernemers met een beperkte omzet. Deze beoogde doelgroep is ook de groep ondernemers, waarvoor het reguliere btw-proces van de Belastingdienst en de toepassing van de huidige KOR in de praktijk zeer complex is gebleken. De nieuwe KOR kan, net als de huidige KOR, alleen worden toegepast door ondernemers die in Nederland zijn gevestigd of in Nederland een vaste inrichting hebben en de omzet vanuit die vaste inrichting wordt gerealiseerd. Daarnaast is de nieuwe KOR alleen van toepassing op leveringen van goederen en diensten die deze ondernemers verrichten in Nederland.

De nieuwe KOR is niet van toepassing op de levering van nieuwe vervoermiddelen die door of voor rekening van de ondernemer of afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats in een andere lidstaat in het kader van de levering aan de afnemer. Ook kan een ondernemer niet de KOR-vrijstelling toepassen op de levering van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen en die door de ondernemer in zijn bedrijf is gebruikt. Verder kan een ondernemer, die de nieuwe KOR toepast en daarmee bewust kiest voor ontheffing van aangifte- en administratieve verplichtingen, niet worden aangewezen voor voldoening van de bij invoer verschuldigde btw op aangifte.

Omzetgrens, omzetdefinitie en overschrijding

Het kabinet heeft gekozen voor een omzetgrens van € 20.000 per kalenderjaar. Dat betekent dat de kosten voor de schatkist van de voorgestelde nieuwe KOR even hoog zijn als de kosten van de huidige KOR. Deze omzetgrens geldt ook indien het eerste kalenderjaar feitelijk korter is, bijvoorbeeld één maand, omdat de ondernemer pas in de maand december zijn onderneming is gestart.

De BTW-richtlijn 2006 voorziet in een relatief lagere omzetgrens van € 5.000.⁸ Voor de hoogte van de voorgestelde omzetrempel dient daarom een derogatieverzoek te worden ingediend bij de Europese Commissie. De omzetgrens is gekozen op een niveau dat mogelijke concurrentievervalsing met ondernemers in de belaste sfeer beperkt is. De omzetgrens van € 20.000 is ten opzichte van andere lidstaten relatief laag. De gemiddelde omzetgrens, exclusief het Verenigd Koninkrijk, is € 26.000.⁹ In België geldt een omzetgrens van € 25.000, in Luxemburg van € 30.000, in Duitsland van € 17.500, in Oostenrijk van € 30.000 en in Verenigd Koninkrijk van £ 83.000 (ongeveer € 95.000).

Voor het bepalen van de relevante omzet moet worden aangesloten bij de BTW-richtlijn 2006. Dit betekent dat de volledige in Nederland belaste omzet van de ondernemer moet worden meegeteld, ongeacht welk btw-tarief van toepassing is en of de heffing van btw is verlegd naar zijn afnemer. Ook moeten enkele specifiek in de wettekst genoemde prestaties die van btw zijn vrijgesteld worden meegeteld. Dit zijn onder andere de levering en verhuur van onroerende goederen en financiële diensten op het gebied van het betaalverkeer, de handel in effecten, kredietverlening en verzekeringen. Verder wordt tot de omzet meegerekend de vergoedingen die de ondernemer behaalt met de uitvoer van goederen uit de Unie of plaatsen onder de regeling douane-entrepot in het kader van hun menslievende, liefdadige of opvoedkundige werk buiten de Unie, waarvoor op verzoek teruggaaf van btw wordt verleend. Daarnaast wordt tot de omzet meegerekend waarvoor aan natuurlijke personen, andere dan ondernemers, onder voorwaarden een ontheffing wordt verleend van btw, omdat deze goederen worden uitgevoerd uit de Unie. Bij leveringen van goederen waar de btw wordt betaald over de winstmarge, zoals de reisbureauregeling en de margeregeling voor gebruikte goederen, wordt alleen de winstmarge meegerekend als omzet voor toepassing van de nieuwe KOR.

Omzet die wordt behaald met andere leveringen en diensten dan de hiervoor genoemde prestaties telt niet mee om te bepalen of een ondernemer onder de omzetgrens blijft voor toepassing van de nieuwe KOR. Dit zijn onder andere grensoverschrijdende prestaties, waarbij de plaats van levering of de plaats van dienst niet Nederland is en andere vrijgestelde prestaties dan die specifiek genoemd zijn. Ook wordt voor de relevante omzet niet in aanmerking genomen de door de ondernemer in zijn bedrijf gebruikte investeringsgoederen. Dit zijn onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen en roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting afschrijft of zou kunnen afschrijven.

Het kan gebeuren dat de ondernemer in de loop van een kalenderjaar een dusdanig hoge omzet genereert dat hij boven de omzetgrens uitkomt. In dat geval voldoet hij bij het verrichten van die omzetgrensoverschrijdende prestatie niet meer aan de voorwaarden. Dit betekent dat alle leveringen en diensten die worden verricht na die overschrijding en de omzetgrensoverschrijdende handeling zelf niet langer onder de vrijstelling vallen. Vanaf dat moment gaan de normale btw-regels gelden en is de ondernemer bijvoorbeeld ook verplicht op de reguliere wijze btw-aangifte te doen en daartoe de inspecteur te verzoeken om uitgenodigd te worden tot het doen van aangifte. Daarnaast zijn de gebruikelijke aangifteverplichtingen uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) inclusief

⁸ Artikel 285 BTW-richtlijn 2006.

⁹ Deloitte, Special scheme for small enterprises under the VAT Directive 2006/112/EC – Options for review, Final Report, Volume II, Mei 2017, p. 176. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_sme_scheme_vol_2_2017_en.pdf.

de regels die betrekking hebben op verzuim van overeenkomstige toepassing. Ook dient de desbetreffende ondernemer weer ten volle te voldoen aan zijn administratieve verplichtingen, zoals deze zijn neergelegd in de Wet OB 1968. Verder is vastgelegd hoe bij sferovergang omgegaan moet worden met de btw die ten tijde van de overschrijdende prestatie nog drukt op investeringen.

Aangifte- en administratieve verplichtingen

Ondernemers die voor toepassing van de nieuwe KOR kiezen, zijn ontheven van het doen van btw-aangifte, voor zover zij geen btw zijn verschuldigd. Zij zijn ook ontheven van de daarbij horende administratieve verplichtingen van de Wet OB 1968 voor de door hen verrichte goederenleveringen en diensten in Nederland. Ondernemers die de nieuwe KOR toepassen, zijn daarnaast ook ontheven van de administratieve verplichtingen voor de intracommunautaire leveringen, zoals een btw-aangifte en listing. Voor inkopen geldt wel een administratieplicht. De ondernemer kan volstaan met het ordelijk bewaren van de aan hem uitgereikte facturen.

De nieuwe KOR geldt ook voor bepaalde in Nederland verrichte leveringen van goederen en diensten door de ondernemer waarvoor de heffing van btw onder de reguliere btw-regels zou worden verlegd naar de afnemer. Een voorbeeld is het door de ondernemer overdragen van broeikasgasemissierechten of het leveren van mobiele telefoons voor een totaalbedrag van meer dan € 10.000.¹⁰ De omzet van deze prestaties wordt meegerekend voor het bepalen van de omzet van de ondernemer voor toepassing van de nieuwe KOR. Blijft de ondernemer onder de omzetgrens en kiest hij voor toepassing van de nieuwe KOR, dan is de nieuwe KOR ook van toepassing op deze prestaties. Door toepassing van de nieuwe KOR komt de verlegging van de verschuldigdheid van de btw te vervallen, is de ondernemer vrijgesteld van het doen van btw-aangifte en ontheven van de daarbij horende administratieve verplichtingen en hoeft ook zijn afnemer geen aangifte te doen van verlegde btw.

Voor nieuwe KOR-ondernemers blijft wel een aangifte- en administratieplicht bestaan voor btw op ingekochte goederen en diensten, wanneer deze ondernemers verantwoordelijk zijn voor de voldoening van deze btw. Te denken valt aan btw op ingekochte goederen en diensten die naar de ondernemer verplicht is verlegd (bijvoorbeeld de aankoop in Nederland van een buitenlandse leverancier) of btw die hij is verschuldigd voor intracommunautaire goederenverwervingen in Nederland.¹¹ Intracommunautaire goederenverwervingen door een ondernemer die de nieuwe KOR toepast, zijn belast in Nederland als deze in het lopende of vorige kalenderjaar meer bedragen dan € 10.000. Beneden deze grens van € 10.000 betaalt de ondernemer die de nieuwe KOR toepast buitenlandse btw over de aankoop van goederen in andere lidstaten en heeft hij ter zake in Nederland geen btw-verplichtingen. Accijnsgoederen, margegoederen en nieuwe vervoermiddelen tellen niet mee voor de berekening van het drempelbedrag van € 10.000.¹²

¹⁰ In artikel 12, vijfde lid, Wet OB 1968 in samenhang met artikel 24ba, eerste lid, onderdeel g, aanhef en onder 1°, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 is bepaald dat bij levering van mobiele telefoons aan ondernemers voor een totaalbedrag van € 10.000 of meer de btw wordt geheven van degene aan wie de levering wordt verricht.

¹¹ Artikel 12, tweede en derde lid, Wet OB 1968.

¹² Artikel 1a, tweede lid, Wet OB 1968.

Sfeerovergang

Ondernemers die opteren voor de nieuwe KOR kunnen bij het ingaan van die vrijstelling te maken krijgen met een herziening van de eerder in aftrek gebrachte voorbelasting met betrekking tot investeringsgoederen, zoals onroerende zaken en bepaalde roerende zaken, bijvoorbeeld een computer. In lagere regelgeving is voor investeringsgoederen bepaald dat herziening achterwege blijft in het boekjaar waarin de btw welke op basis van de voor dat boekjaar geldende gegevens voor aftrek in aanmerking komt, niet meer dan tien percent verschilt van de in aftrek gebracht btw. De ministeriële regeling zal op dit punt worden aangevuld in die zin dat bij een sfeerovergang herziening achterwege blijft beneden een grensbedrag van € 500. Dit moet onder andere voorkomen dat kleine ondernemers gedwongen worden de in het jaar van aanschaf genoten teruggaaf van btw (bijvoorbeeld voor aangekochte zonnepanelen of een computer) te herzien als op een later moment wordt geopteerd voor de nieuwe KOR. Onwenselijke administratieve lasten voor de ondernemers en extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst worden daarbij meegewogen.

De keuze van de belastingplichtige om de nieuwe KOR toe te passen, geldt, net als bij de huidige KOR, in beginsel voor onbepaalde tijd. Vanwege het facultatieve karakter van de nieuwe KOR kunnen ondernemers de keuze voor toepassing van de nieuwe KOR herzien. Het is echter ongewenst dat belastingplichtigen strategisch gedrag gaan vertonen en bijvoorbeeld per aangiftetijdvak of investering kunnen kiezen of zij de nieuwe KOR willen toepassen. Om ongewenst jojo-effect tegen te gaan, ook gezien vanuit de daarmee samenhangende uitvoeringsaspecten, voorziet het voorstel in een bezinningsperiode. De ondernemer kan de vrijstelling vrijwillig opzeggen nadat deze ten minste drie jaren van toepassing is geweest, te rekenen vanaf het tijdvak waarin de toepassing van de vrijstelling ingaat. Na ingang van de opzegging kan de ondernemer pas na drie jaren weer in aanmerking komen voor hernieuwde toepassing van de vrijstelling, te rekenen vanaf het tijdvak waarin de toepassing van de vrijstelling wordt beëindigd. Deze bezinningsperiode van drie jaren is naar het voorkomt lang genoeg om ongewenste jojo-effecten te voorkomen.

Toekenning en ingangsdatum nieuwe KOR

De ondernemer die een economische activiteit start, kan de nieuwe KOR toepassen wanneer hij op de daarvoor voorgeschreven wijze en tenminste vier weken voor de start melding maakt dat zijn activiteit waarschijnlijk zal voldoen aan de voorwaarden die voor de toepassing van die regeling zijn gesteld.

De ondernemer die verwacht in het jaar 2020 de omzetgrens van € 20.000 niet te overschrijden kan de vrijstellingsregeling toepassen vanaf 1 januari 2020. De ondernemer moet deze keuze meedelen op de door de inspecteur voorgeschreven wijze. Het is vanaf 1 juni 2019 mogelijk om deze melding in te dienen. Voor toepassing van de vrijstelling vanaf 1 januari 2020 moet de betrokken ondernemer zijn keuze uiterlijk 20 november 2019 melden. Deze termijn is eenmalig langer dan 4 weken, omdat er in het eerste jaar van de nieuwe KOR meer meldingen worden verwacht dan de jaren daarna. Doet een ondernemer later dan 20 november 2019 de melding, dan is de ondernemer vanaf 1 januari 2020 onderworpen aan de normale btw-regels en is de nieuwe KOR op zijn vroegst toepasbaar vanaf 1 april 2020. Voor toepassing van de nieuwe KOR na 1 januari 2020 geldt een meldingstermijn van vier weken voorafgaand aan het aangiftetijdvak waarin de nieuwe KOR wordt

toegepast. De nieuwe KOR kan niet met terugwerkende kracht worden toegepast.

Voorbeeld:

Een ondernemer doet op 13 augustus 2019 melding dat hij de nieuwe KOR toepast. De nieuwe KOR moet worden toegepast vanaf 1 januari 2020.

Een ondernemer doet op 17 december 2019 melding dat hij de nieuwe KOR toepast. De nieuwe KOR moet worden toegepast vanaf 1 april 2020. Voor het eerste kwartaal van 2020 gelden de normale btw-regels.

Een ondernemer doet op 2 maart 2020 melding dat hij de nieuwe KOR toepast. De nieuwe KOR moet worden toegepast vanaf 1 april 2020. Voor het eerste kwartaal van 2020 gelden de normale btw-regels.

Een ondernemer doet op 21 maart 2020 melding dat hij de nieuwe KOR toepast. De nieuwe KOR moet worden toegepast vanaf 1 juli 2020. Voor het eerste en tweede kwartaal van 2020 gelden de normale btw-regels.

Afschaffing van de landbouwregeling per 1 januari 2018

Op 1 januari 2018 is de landbouwregeling in de Wet OB 1968 afgeschaft. Dit betekent dat agrariërs vanaf 1 januari 2018 btw-plichtig zijn, een btw-administratie moeten voeren en periodiek btw-aangifte moeten doen. In het kader van de afschaffing van de landbouwregeling is op 7 november 2017 de motie Bruins (CU) aangenomen.¹³ In de motie verzoekt de Tweede Kamer om de modernisering van de huidige KOR nadrukkelijk onder de aandacht te brengen van de agrariërs die noodgedwongen afscheid moeten nemen van de landbouwregeling. Daarnaast verzoekt de Tweede Kamer de regering om de herziening van de huidige KOR zodanig vorm te geven dat deze aantrekkelijker wordt voor agrariërs die tot op heden gebruik hebben gemaakt van de landbouwregeling, en daartoe uiterlijk in het Belastingplan 2019 een voorstel aan de Kamer voor te leggen. Het aantal agrariërs dat tot 1 januari 2018 de landbouwregeling toepaste is ruim 19.000. Van deze 19.000 ondernemers zijn geen recente omzetgegevens bekend. Pas in het voorjaar van het jaar 2019 kan inzichtelijk worden gemaakt hoeveel agrariërs gebruik kunnen maken van de nieuwe KOR, omdat dan pas de totale omzet over 2018 bekend is. Er is uitvoering gegeven aan de motie Bruins door het wetsvoorstel van de nieuwe KOR nadrukkelijk onder de aandacht te brengen van de agrarische sector in deze memorie van toelichting van het wetsvoorstel en bij de internetconsultatie. Het feit dat de Land- en Tuinbouworganisatie (LTO Nederland) en de Vereniging van Accountants en Belastingadviesbureaus (VLB) op de internetconsultatie hebben gereageerd, geeft al aan dat de nieuwe KOR niet onopgemerkt is gebleven voor de agrarische sector. Ook zal er in verdere communicatie over de nieuwe KOR specifieke aandacht worden gegeven aan de agrariërs. De nieuwe KOR is daarnaast dusdanig vormgegeven dat deze ook voor agrariërs die aan de voorwaarden van de nieuwe KOR voldoen een administratieve lastenverlichting op kan leveren. De oude en nieuwe KOR zijn echter niet het juiste middel om de btw-behandeling van agrariërs aantrekkelijker te maken, wanneer deze ondernemers al in een btw-teruggaafpositie verkeren. Ondernemers moeten immers wel in een afdrachtspositie verkeren, wil het kabinet een

¹³ Kamerstukken II 2017/18, 34 785 nr. 14.

verlichting kunnen bieden. Bij een btw-teruggaafpositie kiezen ondernemers er zelf voor om geen gebruik te maken van de nieuwe KOR.

2.3. Overgangsregeling en inwerkingtreding

De nieuwe KOR treedt in werking met ingang van 1 januari 2020. Voorafgaand aan dat tijdstip van inwerkingtreding worden zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst in de gelegenheid gesteld om zich goed voor te bereiden op de nieuwe situatie. Ondernemers wordt vanaf 1 juni 2019 de mogelijkheid geboden om melding te doen van het toepassen van de nieuwe KOR met ingang van 1 januari 2020. Er is een overgangsregeling getroffen voor ondernemers die onder de huidige KOR reeds zijn ontheven van administratieve verplichtingen en voor de afwikkeling van de periode tot 1 januari 2020.

3. Budgettaire aspecten

In 2017 bedroegen de voor het lastenkader relevante budgettaire kosten van de huidige KOR ten aanzien van aangifteplichtige ondernemers € 134 miljoen. De verwachting is dat de nieuwe KOR bij een omzetgrens van € 20.000 budgettair neutraal is ten opzichte van de huidige KOR. Deze raming is gebaseerd op berekeningen op basis van aangiftegegevens omzetbelasting 2017 en aannames over de gedragseffecten van ondernemers. Enerzijds is er een groep ondernemers die nu niet van de huidige KOR gebruik kan maken, maar vanaf 1 januari 2020 wel van de nieuwe KOR gebruik kan maken (te veel btw verschuldigd, niet-natuurlijke personen). Anderzijds is er een groep ondernemers die wel van de huidige KOR gebruik maakt, maar vanaf 1 januari 2020 niet van de nieuwe KOR gebruik kan of wil maken, bijvoorbeeld vanwege een te hoge omzet of het presteren aan aftrekgerechtigde ondernemers. De btw-opbrengst van de groep ondernemers die wel de huidige KOR toepast, maar niet de nieuwe KOR zal toepassen, dekt bij een omzetgrens van € 20.000 de misgelopen btw van de groep ondernemers die niet van de huidige KOR gebruik maakt, maar wel voor toepassing van de nieuwe KOR zal kiezen. De raming kent echter een aanzienlijke onzekerheid door moeilijk in te schatten gedragsreacties. Het gaat hierbij om de groep ondernemers voor wie het financieel voordelig zou zijn om van de nieuwe KOR gebruik te maken, maar die, vanwege eerder geschetste redenen, dat niet gaan doen. Een extra budgettaire onzekerheid vormt de verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6% naar 9% per 1 januari 2019. Aangezien de ingangsdatum van de nieuwe KOR een jaar later ligt, is het verlaagde btw-tarief van 9% het uitgangspunt bij de raming van de effecten van invoering van de nieuwe KOR. Wegens het ontbreken van informatie zijn daarbij veronderstellingen gemaakt en zijn de effecten getoetst aan de hand van een gevoeligheidsanalyse. Uit deze analyse blijkt dat ook bij het verlaagde btw-tarief van 9% de omzetting van de huidige KOR in de nieuwe KOR budgettair neutraal is bij een omzetgrens van € 20.000. Tot slot speelt bij de raming de problematiek bij sfeerovergang een rol. Indien een ondernemer gebruik maakt van de nieuwe KOR, maar op enig moment boven de omzetgrens uitkomt, gaan op dat moment de gebruikelijke btw-regels gelden en is de ondernemer bijvoorbeeld ook verplicht om op reguliere wijze btw-aangifte te doen. De ondernemer kan pas na drie jaar weer opteren voor de nieuwe KOR, ondanks dat zijn omzet in de tussenliggende jaren daarna beneden de omzetgrens zou blijven. Deze bepaling zal een, naar verwachting, beperkt drukkend effect hebben op de budgettaire kosten van de nieuwe KOR.

Het kabinet heeft het voornemen om het gebruik van de nieuwe KOR niet eerder dan het eerste jaar van inwerkingtreding te evalueren. Daarbij zal met name worden gekeken naar het aantal meldingen voor toepassing

van de nieuwe KOR en het soort ondernemer dat kiest voor toepassing van de nieuwe KOR, zodat een beter beeld wordt gekregen van het daadwerkelijke gebruik van de nieuwe KOR. Mocht de evaluatie daar aanleiding voor geven, dan kan de omzetgrens indien gewenst na het verkrijgen van een derogatie worden bijgesteld, waarbij de bedragen rekenkundig wordt afgerond op duizendtallen.

4. EU-aspecten

Europese regeling(en) voor kleine ondernemers

De Europese kleineondernemersregeling is in 1969 tot stand gekomen bij de invoering van het geharmoniseerde stelsel in de Europese Economische Gemeenschap voor de btw. De regeling had als doel om kleine ondernemers tegemoet te komen vanwege de administratieve lasten die de invoering van het nieuwe stelsel meebracht. De BTW-richtlijn 2006 biedt lidstaten de mogelijkheid om een vereenvoudigde regeling te hanteren voor ondernemers met een geringe omzet door het toekennen van een vrijstelling van btw. De BTW-richtlijn 2006 staat het de lidstaten onder de huidige regels toe vrijstelling van btw te regelen voor ondernemers met een jaaromzet welke ten hoogste gelijk is aan € 5.000. Voor een hogere omzetgrens is het noodzakelijk een derogatie aan te vragen. Het verlenen van de derogatie zal naar verwachting ongeveer negen maanden in beslag nemen. De inwerkingtreding van de nieuwe KOR is, mede vanwege het aanvragen en verkrijgen van een derogatie, voorzien op 1 januari 2020. Als voorwaarde voor toepassing van vereenvoudigde regels voor belastingheffing en belastinginning geldt dat dit niet mag leiden tot een vermindering van de belasting. De verwachting is dat met een omzetgrens van (maximaal) € 20.000 ongeveer 8,0% van de belastingplichtigen gebruik zal maken van de omzet gerelateerde vrijstellingsregeling, zonder effect op de begroting.¹⁴ De bijzondere maatregel zal dan ook geen noemenswaardige invloed zal hebben op de totale belastingopbrengst in het stadium van het eindverbruik en daarmee is voldaan aan de voorwaarde dat de maatregel niet leidt tot vermindering van de belasting.

Voor een transponeringstabel waaruit blijkt of en hoe de afzonderlijke bepalingen van de BTW-richtlijn 2006 die betrekking hebben op de kleineondernemersregeling worden geïmplementeerd bij het onderhavige wetsvoorstel wordt verwezen naar paragraaf 8 van deze toelichting.

EU-richtlijnvoorstel voor de bijzondere regeling voor kleine ondernemers

In het btw-actieplan van de Europese Commissie (hierna: Commissie) van april 2016 over een gemeenschappelijke Europese btw-ruimte heeft de Commissie aangekondigd met een herziening van de bijzondere regeling voor kleine ondernemers te komen.¹⁵ De huidige regeling is complex, kent veel derogaties en is beperkt tot een nationale toepassing in de lidstaat waar de desbetreffende ondernemer is gevestigd. Dit laatste is volgens de Commissie ook niet meer in lijn met de voorstellen om voor B2C (e-commerce) en B2B (definitief systeem) over te gaan naar een heffing volgens het bestemmingslandprincipe. De Commissie heeft daarom op 18 januari 2018 een richtlijnvoorstel gepubliceerd voor het herzien van de

¹⁴ Berekeningen zijn gebaseerd op cijfers uit de btw-aangiften van 2017.

¹⁵ Mededeling van de Commissie aan het Europees parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over een actieplan betreffende de btw – Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – Tijd om knopen door te hakken (COM(2016) 148 final) van 7 april 2016 en Mededeling van de Commissie aan het Europees parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité – Follow-up van het actieplan betreffende de btw – Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – Tijd om in actie te komen (COM(2017) 566 final) van 4 oktober 2017.

huidige regelgeving in de BTW-richtlijn 2006 voor kleine ondernemers met een ingangsdatum van medio 2022.¹⁶ Het richtlijnvoorstel borduurt voort op de huidige vrijstelling in de BTW-richtlijn 2006 die de meeste (26) lidstaten toepassen en anticipeert op de Europese ontwikkelingen in het kader van het btw-actieplan. Nederland en Spanje zijn nog de enige lidstaten die werken met een kleineondernemersregeling in de vorm van een degressieve vermindering. Zowel de huidige kleineondernemersregeling in de BTW-richtlijn 2006 als de herziene regeling in het richtlijnvoorstel gaan uit van een omzetgerelateerde vrijstellingsregeling. Nieuw is dat, indien een lidstaat een vrijstelling hanteert, deze vrijstelling onder voorwaarden ook binnen de EU grensoverschrijdend kan worden toegepast. Onderdeel van de herziening is de afschaffing van de door Nederland toegepaste degressieve verminderingsregeling. Wordt het richtlijnvoorstel aangenomen, dan kunnen lidstaten uitsluitend nog kiezen voor een grensoverschrijdende vrijstellingsregeling. Wordt het richtlijnvoorstel niet aangenomen, dan wordt met het voorstel voor een nieuwe KOR in Nederland nog steeds aangesloten bij het uitgangspunt van de huidige BTW-richtlijn 2006 en de handelwijze van de meeste andere lidstaten. Het is nog niet duidelijk of het richtlijnvoorstel zal worden aangenomen, hoe deze in detail inhoudelijk zal worden vormgegeven en wat de ingangsdatum wordt. Het kabinet heeft ervoor gekozen om deze ontwikkelingen van het richtlijnvoorstel niet af te wachten en de modernisering van de huidige KOR al eerder door te voeren. De huidige KOR is dermate complex dat deze hoe dan ook een modernisering behoeft.

5. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

Gevolgen voor ondernemers

In het jaar 2017 maakten ruim 244.000 ondernemers gebruik van de degressieve vermindering van de huidige KOR, zonder ontheffing van de administratieve verplichtingen. Het aantal ondernemers dat onder de huidige KOR valt en ontheven is van de administratieve verplichtingen bedroeg eind 2017 230.000 ondernemers. Dat is inclusief de groep zonnepaneelhouders (circa 204.000 per eind 2017).

Ondernemers die voor toepassing van de nieuwe KOR kiezen, zijn ontheven van de administratieve verplichtingen voor de door hen verrichte goederenleveringen en diensten in Nederland. Voor hen zullen de administratieve lasten afnemen door de toepassing van de nieuwe KOR, indien zij niet reeds ontheven zijn. De financiële gevolgen voor ondernemers hangen sterk af van de verhouding tussen de gegenereerde omzet, de arbeidsintensiteit van de prestaties (toegevoegde waarde) en het toe te passen btw-tarief. Binnen de huidige groep van 2,1 miljoen (cijfer: 2017) ondernemers die btw-aangiften doen, komen bij een omzetgrens van € 20.000 ruim een miljoen (cijfer: 2017) ondernemers die btw-aangiften doen in aanmerking voor de nieuwe KOR. De nieuwe KOR zal vooral interessant zijn voor ondernemers die leveringen of diensten verrichten aan particulieren (B2C) en niet in een teruggaafpositie zitten. Vooralsnog is het uitgangspunt dat ongeveer 169.000 van de btw-plichtige ondernemers zullen kiezen voor de nieuwe KOR. Opgeteld bij de 230.000 ondernemers die onder de huidige KOR inclusief ontheffing vallen, wordt uitgegaan van een totaal van circa 399.000 ondernemers die vrijgesteld zullen zijn van btw-verplichtingen onder toepassing van de nieuwe KOR. Per saldo leidt de wijziging van de huidige KOR naar de nieuwe KOR tot

¹⁶ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen (SWD(2018) 9 final – SWD(2018) 11 final).

een reductie van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven van circa € 35 miljoen.

Geen effect: ontheven ondernemers

Voor een aanzienlijk deel van de ondernemers zal de maatregel geen gevolgen hebben en zullen de administratieve lasten niet wijzigen. Dit betreft ondernemers die onder toepassing van de huidige KOR geen btw verschuldigd zijn (i.e. op jaarbasis na aftrek van voorbelasting niet meer dan € 1.345 btw verschuldigd zijn) en ontheven zijn van de administratieve verplichtingen. Deze ondernemers blijven, indien zij aan de voorwaarden van de nieuwe KOR voldoen, ontheven van het doen van aangifte en bijbehorende administratieve lasten.

Een specifieke groep ontheven ondernemers die naar verwachting geen effect ondervinden van de overgang van de huidige KOR naar de nieuwe KOR zijn de natuurlijke personen die eigenaar zijn van zonnepanelen (in de praktijk aangeduid als: particuliere eigenaren van zonnepanelen). Op 20 juni 2013 is door het Hof van Justitie van de Europese Unie bepaald dat particuliere eigenaren van zonnepanelen die duurzaam en tegen vergoeding energie leveren aan een energiemaatschappij, voor de btw kwalificeren als ondernemer.¹⁷ Het btw-ondernemerschap brengt naast administratieve verplichtingen, zoals factuurverplichtingen en aangifteplicht, ook het recht op aftrek van voorbelasting mee. Veel van deze ondernemers maken momenteel in het jaar van aanschaf van de zonnepanelen gebruik van hun recht op aftrek van voorbelasting. In dat jaar verkeren zij in een teruggaafpositie en krijgen zij per saldo btw terug. In de daarop volgende jaren passen deze ondernemers de huidige KOR toe en verzoeken zij om ontheffing van de administratieve verplichtingen. Particuliere eigenaren van zonnepanelen die geen andere economische activiteiten hebben, blijven in de praktijk altijd beneden de huidige KOR-grens voor volledige vermindering van € 1.345 en zullen ook beneden de omzeldrempel van de nieuwe KOR blijven. De verwachting is dat deze ondernemers in het jaar van aanschaf van de zonnepanelen nog steeds gebruik maken van hun recht op aftrek van voorbelasting en het daarop volgende jaar kiezen voor de nieuwe KOR (mits geen nadelige herzieningsgevolgen). De nieuwe KOR heeft daarom naar verwachting geen effect op de particuliere eigenaren van zonnepanelen. Eind 2017 maakten 204.000 particuliere eigenaren van zonnepanelen gebruik van de ontheffing van administratieve verplichtingen. De verwachting is dat deze groep ondernemers eind 2019 zal zijn toegenomen tot 330.000.

Effect: wel huidige KOR, wel nieuwe KOR

Ondernemers die momenteel gebruik maken van de huidige KOR en een jaarlijkse omzet hebben van maximaal € 20.000 kunnen gebruik maken van de nieuwe KOR. Het merendeel van deze ondernemers wordt nu in de btw-heffing en desbetreffende administratieve – en aangifteverplichtingen betrokken. De verwachting is dat ongeveer 101.000 ondernemers die nu de degressieve vermindering van de huidige KOR toepassen (zonder ontheffing), ook zullen opteren voor de nieuwe KOR. De administratieve lasten zullen voor hen daarom naar verwachting substantieel afnemen (circa € 21 miljoen). Deze ondernemers kunnen een financieel nadeel van de overgang van de huidige KOR naar de nieuwe KOR ondervinden van de maximale huidige vermindering van € 1.345 plus de btw op inkopen door het verlies aan vooraftek. Daartegenover staat dat de ondernemers in verband met de vrijstelling een financieel voordeel kunnen hebben van

¹⁷ HvJ EU van 20 juni 2013, C-219/12 (Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr), ECLI:EU:C:2103:413, ook bekend onder de naam «Fuchs».

de overgang van de huidige KOR naar de nieuwe KOR van maximaal € 4.200 (21% van € 20.000).

Effect: wel huidige KOR, geen nieuwe KOR

Ondernemers die momenteel gebruik maken van de huidige KOR, maar een omzet hebben van meer dan € 20.000, kunnen geen gebruik maken van de nieuwe KOR. Hierbij valt te denken aan grotere ondernemers met een laag bedrag aan verschuldigde btw, bijvoorbeeld omdat zij veel voorbelasting in aftrek kunnen brengen (o.a. door grote investeringen), veel producten exporteren tegen het btw-tarief van 0% of het verlaagde btw-tarief toepassen. Deze ondernemers overschrijden mogelijk eerder de omzetgrens van de nieuwe KOR dan dat zij de grens aan verschuldigde btw van de huidige KOR overschrijden. Verder is de verwachting dat ondernemers die prestaties leveren aan aftrekgerechtigde ondernemers (B2B) geen gebruik zullen maken van de nieuwe KOR. Redenen hiervoor kunnen zijn dat de toepassing van de nieuwe KOR waarschijnlijk niet leidt tot een financieel voordeel, deze ondernemingen reeds een uitgebreide administratie voeren of vanwege commerciële redenen. De vrijstelling zonder recht op aftrek van voorbelasting van de nieuwe KOR impliceert dat de voorbelasting op inkopen van de ondernemer blijft drukken, en onderdeel wordt van zijn kostprijs. Hoe hoger het bedrag aan btw op inkopen, hoe onaantrekkelijker de nieuwe KOR zal zijn. De verwachting is dat ongeveer 143.000 ondernemers die nu de degressieve vermindering van de huidige KOR toepassen (zonder ontheffing), niet zullen opteren voor de nieuwe KOR. Hiervan komen naar verwachting 52.000 ondernemers boven de voorgestelde omzetgrens van € 20.000 en verrichten ongeveer 71.000 ondernemers B2B-prestaties. Ondernemers die momenteel gebruik maken van de huidige KOR (zonder ontheffing) worden nu in de btw-verplichtingen betrokken en zullen dit zonder toepassing van de nieuwe KOR vanaf 1 januari 2020 ook blijven. De administratieve lasten zullen voor hen naar verwachting daarom gelijk blijven. Deze ondernemers kunnen een financieel nadeel ondervinden van het wegvallen van de degressieve belastingvermindering van maximaal € 1.345.

Effect: geen huidige KOR, wel nieuwe KOR

De verwachting is dat 68.000 ondernemers die geen gebruik (kunnen) maken van de huidige KOR, wel gebruik zullen maken van de nieuwe KOR. Dit betreft onder andere rechtspersonen, zoals stichtingen en verenigingen. Daarnaast zijn dit ondernemers die per saldo méér dan € 1.883 aan btw verschuldigd zijn, maar wel onder de voorgestelde omzetgrens van € 20.000 blijven en weinig voorbelasting hebben. Dit zijn bijvoorbeeld ondernemers die arbeidsintensieve diensten verrichten en vooral niet-aftrekgerechtigde afnemers bedienen, zoals consumenten en ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten. De modernisering beoogt daarmee met name ondernemers die leveringen of diensten verrichten aan consumenten (B2C) in de nieuwe KOR te betrekken. Deze ondernemers hebben bij weinig of geen voorbelasting een financieel voordeel van de nieuwe KOR van maximaal € 4.200 ten opzichte van ondernemers die aan consumenten leveren en de nieuwe KOR niet toepassen. De toepassing van de nieuwe KOR leidt voor deze groep ondernemers tot een afname van de administratieve lasten van circa € 14 miljoen.

Regeldruk

De nieuwe KOR heeft gevolgen voor de regeldruk voor btw-plichtige ondernemers, wanneer deze ondernemers van een niet ontheven btw-positie naar een wel ontheven btw-positie gaan of andersom. Dit doet zich voor bij ondernemers die een btw-administratie voeren en op enig moment kiezen voor toepassing van de nieuwe KOR. De andersom situatie doet zich voor wanneer ondernemers na enig moment de nieuwe KOR niet meer toe (kunnen) passen. Bij deze overgang van ontheffing naar niet-ontheffing van administratieve verplichtingen zal de ondernemer zijn administratie en factureringsproces moeten aanpassen. Ondernemers die de huidige KOR toepassen en reeds zijn ontheven van administratieve verplichtingen en per 1 januari 2020 kiezen voor de nieuwe KOR, ervaren geen gevolgen voor de regeldruk. Dit geldt ook voor ondernemers die al een btw-administratie voeren en per 1 januari 2020 de nieuwe KOR niet (kunnen) toepassen. Om ondernemers tijdig bewust te maken van het voornemen van het kabinet om de kleineondernemersregeling te moderniseren, heeft het Ministerie van Financiën het voorgenomen wetsvoorstel op internet geconsulteerd en gesproken met diverse belangenorganisaties. Ook is ondernemers de mogelijkheid geboden om tijdig te anticiperen op het wetsvoorstel door de mogelijkheid te bieden om al vanaf 1 juni 2019 een melding te kunnen doen bij de Belastingdienst voor toepassing van de nieuwe KOR per 1 januari 2020.

6. Uitvoeringskosten Belastingdienst

Dit wetsvoorstel is door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. Voor dit wetsvoorstel geldt dat de Belastingdienst dit uitvoerbaar acht per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd¹⁸.

Het wetsvoorstel betekent voor de Belastingdienst een vereenvoudiging van de uitvoering. Tegenover de incidentele kosten die nodig zijn om deze vereenvoudigingen te realiseren, staan structurele besparingen. Deze zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting IX. De structurele besparing die met deze maatregel beoogd wordt, komt ten goede aan begroting IX.

Tabel: Overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst (Bedragen x € 1.000)

Modernisering kleineondernemersregeling	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Modernisering kleineondernemersregeling	310	4.100	-3.700	-8.000	-8.000	-8.000

7. Advies en consultatie

Over het conceptvoorstel voor modernisering van de kleineondernemersregeling in de omzetbelasting heeft op 26 maart 2018 overleg plaatsgevonden met VNO-NCW en MKB-Nederland en op 28 april 2018 overleg plaatsgevonden met FNV Zelfstandigen, ZZP Nederland en Platform Zelfstandige Ondernemers (PZO). Daarnaast heeft het Adviescollege Toetsing Regeldruk (ATR) een advies uitgebracht over het wetsvoorstel. Het advies van het ATR is ter harte genomen door de gevolgen voor de regeldruk kwantitatief in beeld te brengen, waarbij ook een onderscheid is gemaakt per groep ondernemers. Verder is het conceptvoorstel gedurende de periode 30 maart 2018 tot en met 1 mei 2018 ter consultatie

¹⁸ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

op internet geplaatst. Het doel van de internetconsultatie was om betrokkenen de gelegenheid te geven op de voorgenomen wijzigingen te reageren, waarbij ook een vijftal specifieke vragen zijn voorgelegd. De consultatie bood belanghebbenden ook de mogelijkheid informatie te delen die van belang kon zijn bij wijzigingen van de regeling in de aanloop naar de indiening bij de Tweede Kamer. Deze consultatie heeft 28 reacties opgeleverd. Daarvan zijn 12 reacties op de website www.internetconsultatie.nl openbaar gemaakt.

De reacties zijn afkomstig van bedrijven en brancheorganisaties, waaronder de Land- en Tuinbouworganisatie (LTO), PZO en de Vereniging van Accountants en Belastingadviesbureaus (VLB), de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en VNO-NCW en MKB Nederland. Daarnaast hebben individuele ondernemers en ook particulieren waardevolle reacties ingezonden. Het kabinet is alle respondenten erkentelijk voor hun reacties. Al deze reacties zijn bestudeerd en de argumenten zijn meegewogen bij het voorstel. Voor zover deze reacties openbaar zijn, wordt voor een integrale weergave van de betogen van de diverse respondenten verwezen naar de voornoemde website. Hierna wordt ingegaan op enkele aspecten die in de consultatie naar voren zijn gekomen.

De meerderheid van de respondenten staat positief tegenover de modernisering van de kleineondernemersregeling en ziet de maatregel het liefst zo snel mogelijk ingaan. Door enkele respondenten wordt nog wel een aantal zorgpunten genoemd.

Uit de reacties blijkt dat de conceptwetgeving nog tot onduidelijkheid bij de respondenten leidt over het toepassen van de regeling wanneer een ondernemer ook (deels) vrijgestelde prestaties verricht of (deels) grensoverschrijdende prestaties verricht. De omzet die wordt behaald met vrijgestelde prestaties telt bij de ondernemer niet mee voor het berekenen van de relevante omzet voor de omzetgrens, met uitzondering van omzet verkregen uit specifiek genoemde vrijgestelde leveringen van goederen en diensten in het binnenlandse verkeer. Dit zijn onder andere de levering en verhuur van onroerende goederen en verschillende financiële diensten. Deze prestaties zijn specifiek uitgezonderd, omdat de nationale wetgeving nauw moet aansluiten bij de tekst van de BTW-richtlijn 2006. Deze dienstverlening staat specifiek in de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemers in de BTW-richtlijn 2006 genoemd bij het bepalen van de omzetgrens. Andere vrijgestelde prestaties blijven buiten beschouwing. Valt de ondernemer met de relevante omzet beneden de omzetgrens van € 20.000 voor toepassing van de nieuwe KOR, dan kan de ondernemer de nieuwe KOR toepassen.

Om te bepalen of de vrijstelling van de nieuwe KOR toegepast kan worden op een grensoverschrijdende prestatie is bepalend of de levering of dienst belastbaar is in Nederland of in het buitenland. Zo is de vergoeding voor goederenleveringen van Nederland naar het buitenland in de regel hier belast en telt die vergoeding mee voor de omzetgrens van de nieuwe KOR. De nieuwe KOR geldt niet wanneer de goederenlevering of dienst belastbaar is in het buitenland. In dat geval moet de ondernemer voldoen aan de btw-verplichtingen die gelden in het buitenland voor het voldoen van de daar verschuldigde btw of is de voldoening van de buitenlandse btw verlegd naar de afnemer. Is de grensoverschrijdende prestatie belast in Nederland, dan gelden dezelfde regels als voor binnenlandse prestaties en komen deze wel in aanmerking voor toepassing van de nieuwe KOR.

Voorbeeld deels grensoverschrijdende, vrijgestelde en in Nederland verrichte prestaties

De jaaromzet van een in Nederland gevestigd vertaalbureau ziet er als volgt uit:

1. € 10.000 (exclusief btw) voor vertaling van boeken van het Nederlands naar het Duits voor in Duitsland gevestigde ondernemers;
2. € 5.000 (exclusief btw) voor vrijgesteld taalonderwijs in opdracht van een Nederlandse middelbare school; en
3. € 11.000 (exclusief btw) voor vertaling van documenten van het Duits naar het Nederlands in opdracht van in Nederland gevestigde opdrachtgevers.

In deze situatie blijven omzet van 1 en 2 buiten beschouwing voor het berekenen van de omzetgrens. De vertaaldienst aan de in Duitsland gevestigde ondernemer is belastbaar in het land waar de afnemer is gevestigd, in dit geval Duitsland. De onderwijsdienst is anderszins vrijgesteld. De vertaaldienst aan de Nederlandse opdrachtgevers (situatie 3) is een in Nederland belastbare prestatie die belast is met Nederlandse btw. De omzet van de vertaaldiensten voor de Nederlandse ondernemer telt mee als relevante omzet voor toepassing van de KOR (artikel 25, tweede lid, (nieuw) Wet OB 1968). Voor de vertaling van de Duitse documenten kan de nieuwe KOR worden toegepast, omdat de totale som van de relevante omzet op jaarbasis niet boven de € 20.000 uitkomt (artikel 25, eerste lid, (nieuw) Wet OB 1968).

Voor grensoverschrijdende goederenleveringen naar een andere lidstaat tussen ondernemers geldt op basis van de BTW-richtlijn 2006 dat, indien de verkoper een vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen toepast, geen intracommunautaire levering plaatsvindt die belast is tegen het 0%-tarief. Anderzijds verricht de afnemer ook geen belaste intracommunautaire verwerving in de lidstaat waar de goederen worden geleverd. Als gevolg hiervan wordt de intracommunautaire levering behandeld als een in Nederland belaste – en tegelijkertijd door de nieuwe KOR van btw ontheven – levering. De levering hoeft dus ook niet als intracommunautaire levering in een btw-aangifte te worden aangegeven of in de Opgaaf ICP opgenomen. Ook de afnemer heeft ter zake van de aankoop geen btw-verplichtingen.

Voorbeeld grensoverschrijdende transactie met nieuwe KOR
Een in Nederland gevestigde ondernemer die de nieuwe KOR toepast, levert vanuit Nederland in het betrokken jaar naar verwachting voor € 15.000 (exclusief btw) aan goederen aan een in Duitsland gevestigde ondernemer en verricht geen andere prestaties. Deze leveringen zijn belastbaar in Nederland en de vergoeding voor de levering telt mee voor de omzetgrens van de nieuwe KOR. De vrijstelling van de nieuwe KOR kan worden toegepast op deze leveringen. De ondernemer is voor de leveringen ontheven van aangifte- en administratieve verplichtingen en heeft geen recht op aftrek van voorbelasting. De afnemer hoeft geen intracommunautaire verwerving aan te geven in de lidstaat van aankomst van de goederen.

Door veel respondenten (voornamelijk de individuele ondernemers) wordt als aandachtspunt naar voren gebracht dat het voor een ondernemer lastig is om zijn jaaromzet voor het komende jaar in te schatten. Het kabinet is zich ervan bewust dat er een onzekere factor zit aan een verwachting/inschatting voorafgaand aan het kalenderjaar. Het kan dan ook gebeuren dat de ondernemer in de loop van een kalenderjaar

onverwachts toch een dusdanig hoge omzet genereert dat hij boven de omzetgrens komt. Mede daarom is ervoor gekozen om bij een eventuele overschrijding van de omzetgrens de vrijstelling niet met terugwerkende kracht te laten vervallen. Wordt gedurende een jaar de omzetgrens overschreden, dan heeft dat tot gevolg dat alle leveringen en diensten die worden verricht *na* die overschrijding en de omzetgrensoverschrijdende handeling *zelf* niet langer onder de vrijstelling vallen. Op de voorafgaande leveringen en diensten, die onder de nieuwe KOR vielen, wordt niet teruggekomen. Op die manier wordt bereikt dat de vrijstelling alleen openstaat voor kleine ondernemers met een omzet van niet meer dan € 20.000. Dit is overigens een voordeel in vergelijking met de huidige KOR. De ondernemer, die de degressieve vermindering gedurende het jaar in mindering heeft gebracht bij het indienen van de kwartaalaangiften, moet het gehele bedrag van de vermindering terugbetalen, indien aan het eind van het kalenderjaar blijkt dat hij boven de grens van € 1.883 aan verschuldigde btw uitkomt. Overigens zou iedere andere begrenzing ook weer overschrijdingsvragen oproepen. Het kabinet geeft daarom de voorkeur aan een heldere en eenduidige omzetgrens, die bij overschrijding leidt tot het niet langer toepassen van de nieuwe KOR vanaf de overschrijdende prestatie.

VNO-NCW en MKB Nederland en PZO verzoeken om het mogelijk te laten zijn om vanaf het begin van het jaar te opteren voor de normale btw-regels. Volgens hen kan het zijn dat een ondernemer halverwege de driejaarsperiode toch af wil van de nieuwe KOR, omdat hij dan de wetenschap heeft dat hij in dat jaar over de omzetgrens heen gaat. Zoals in paragraaf 2 is aangegeven, voorziet het voorstel in een bezinningsperiode om ongewenst jojo-effect tegen te gaan, ook gezien vanuit de daarmee samenhangende uitvoeringsaspecten. In het uitzonderen van bepaalde gevallen, behalve wanneer niet meer aan de voorwaarden van de nieuwe KOR wordt voldaan, wordt bewust niet voorzien vanwege de hiervoor genoemde redenen. Mocht de omzetgrens binnen de driejaarsperiode daadwerkelijk worden overschreden, vervalt de toepassing van de nieuwe KOR met ingang van de overschrijdende prestatie. Een verkeerde inschatting van de omzetgrens vooraf leidt dus niet tot extra btw-verschuldigdheid bij overschrijding van de omzetgrens. Als er overschrijdingen zijn te verwachten in het eerste jaar, mag een ondernemer niet kiezen voor de nieuwe KOR. Voor zover dit een voorzienbare overschrijding is in het tweede of derde jaar, kan de ondernemer zich daar vroegtijdig op voorbereiden.

Door enkele respondenten, waaronder VNO-NCW en MKB Nederland, VLB, LTO Nederland en PZO, wordt gepleit voor het behoud van de mogelijkheid tot het doen van een jaaraangifte btw (voor een specifieke sector). De vertegenwoordigers van de agrarische sector stellen zich op het standpunt dat agrariërs veelal niet zullen kiezen voor de nieuwe KOR, aangezien deze nadelig voor hen uitpakt. Vaak hebben zij namelijk recht op een klein bedrag aan aftrek van voorbelasting. Bij afschaffing van de mogelijkheid tot het doen van jaaraangiften moeten zij steeds per kwartaal aangiften doen, en daardoor menen de respondenten dat de administratieve lasten zullen toenemen bij deze groep. Voor het afschaffen van de jaaraangifte is geen aanpassing in wetgeving of lagere regelgeving noodzakelijk. De maatregel staat in zoverre op zichzelf en betreft een door de Belastingdienst vastgesteld beleid met betrekking tot de vaststelling van het aangiftetijdvak door de inspecteur. In dat beleid wordt wel een verband gelegd tussen de jaaraangifte en de huidige KOR in de zin dat de mogelijkheid van jaaraangifte is gekoppeld aan de huidige KOR-grens van maximaal € 1.883 aan per saldo verschuldigde btw op jaarbasis. De jaaraangifte is dus bedoeld voor de kleine ondernemers, die qua verschuldigde btw onder de huidige KOR kunnen vallen. Met de

modernisering van de kleineondernemersregeling naar een omzetgerelateerde vrijstelling komt ook de grond te vervallen aan de jaaraangifte op basis van een maximaal saldo verschuldigde btw. Daarnaast spelen toezicht- en handhavingseisen voor de Belastingdienst een rol en is er vanuit die achtergrond een voorkeur voor een kortere aangiftetermijn. Voor ondernemers in een teruggaafpositie staat er tegenover de kortere aangiftetermijn een eerdere teruggaaf van de btw.

De NOB merkt op dat het bij de huidige KOR mogelijk is om ontheffing van administratieve verplichtingen met terugwerkende kracht tot het moment van de datum van het verzoek te verlenen. De NOB geeft in overweging om voor de nieuwe KOR een vergelijkbare coulanceregeling te treffen. Bij de huidige KOR is de ontheffing een afzonderlijk onderdeel, dat los van de vermindering is geregeld en zijn eigen voorwaarden kent. In beginsel geldt voor de ontheffing een ingangsdatum per het jaar volgend op het verzoek. Voor starters was ingang per start van de activiteiten mogelijk, mits het verzoek uiterlijk op de datum van start van de activiteiten is ingediend. Bij besluit van 3 juli 2018 is deze goedkeuring echter ingetrokken.¹⁹ In de nieuwe KOR is de ontheffing van administratieve verplichtingen vanwege eenvoud en uitvoerbaarheid direct gekoppeld aan toepassing van de vrijstelling. De rechtszekerheid en uitvoerbaarheid van de facultatieve vrijstelling vereisen een tijdige melding van de keuze voor toepassing van de vrijstelling. De hieraan gekoppelde ontheffing van de administratieve verplichtingen volgt de waarborgen en vereisten die gelden voor toepassing van de nieuwe KOR. Bij de meldingstermijn van minimaal vier weken voorafgaand aan de toepassing van de nieuwe KOR is rekening gehouden met de uitvoerbaarheid bij de Belastingdienst en het zo kort mogelijk houden van de meldingstermijn voor een optimaal gebruik door belastingplichtigen.

8. Transponeringstabel

Deze tabel bevat alleen verwijzingen naar die bepalingen van de BTW-richtlijn 2006 die betrekking hebben op de kleineondernemersregeling. Voor een toelichting van de gemaakte beleidskeuze wordt verwezen naar paragraaf 2 van deze memorie van toelichting.

BTW-richtlijn 2006	Beleidsruimte bij omzetting	Wet op de OB 1968
Artikel 189, eerste lid, onderdeel b	Ja	Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, vijfde lid en artikel 15, zesde lid ¹
Artikel 272, eerste lid, onderdeel d	Ja	Artikel 37a, eerste lid en artikel 25, vijfde lid
Artikel 281	Ja	Artikel 25, eerste lid en vijfde tot en met het negende lid
Artikel 282	Nee	Artikel 25, eerste lid
Artikel 283, eerste lid	Nee	Artikel 25, eerste lid
Artikel 283, tweede lid	Ja	Artikel 25, eerste lid
Artikel 283, tweede lid	Ja	Artikel 23, vijfde lid
Artikel 285 en 395	Ja	Artikel 23, eerste lid
Artikel 288, eerste volzin, onderdeel 1	Nee	Artikel 25, tweede lid, onderdeel a

¹⁹ Wijziging van het besluit van 26 maart 2013, nr. BLKB/2013/400M, Stcrt. 8829 in besluit van 3 juli 2018, nr. 2018-71700, Stcrt. 38320.

BTW-richtlijn 2006	Beleidsruimte bij omzetting	Wet op de OB 1968
Artikel 288, eerste volzin, onderdeel 3	Nee	Artikel 25, tweede lid, onderdeel a, c en d
Artikel 288, eerste volzin, onderdeel 4	Nee	Artikel 25, tweede lid, onderdeel b
Artikel 288, tweede volzin	Nee	Artikel 25, derde lid
Artikel 289	Nee	Artikel 25, vierde lid
Artikel 290	Nee	Artikel 25, eerste lid
Artikel 314, onderdeel c	Nee	Artikel 28b, tweede lid, onderdeel c

¹ Artikel 189, eerste lid, onderdeel b, van BTW-richtlijn 2006 vormt de basis voor de bij ministeriële regeling vast te stellen grens van € 500 waar beneden een herziening van btw bij sfeerovergang als gevolg van de keuze voor toepassing van de nieuwe KOR achterwege blijft.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I, onderdeel A (artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, ten vijfde, Wet OB 1968 geeft aan dat ondernemers die kiezen voor toepassing van de nieuwe KOR en de daarmee samenhangende ontheffing niet kunnen opteren voor btw-belaste verhuur van onroerende zaken als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 5°, Wet OB 1968. Een dergelijke optie zou betekenen dat de ondernemer kiest voor het doen van een aangifte ter zake van de btw over de verhuur van de onroerende zaak, terwijl hij anderzijds kiest voor ontheffing van die verplichting in het kader van de nieuwe KOR waar de verhuur dan ook onder valt. Om deze tegenstrijdigheid te voorkomen, kan de ondernemer die de nieuwe KOR toepast niet opteren voor met btw-belaste verhuur van onroerende zaken. Als de ondernemer onroerende zaken met btw wenst te verhuren, moet hij zich niet aanmelden of afmelden voor toepassing van de nieuwe KOR en voor al zijn prestaties op reguliere wijze btw-aangifte doen.

Artikel I, onderdeel B (artikel 23 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Het voorgestelde artikel 23, vijfde lid, Wet OB 1968 geeft aan dat ondernemers die kiezen voor toepassing van de nieuwe KOR niet in aanmerking komen voor toepassing van artikel 23 Wet OB 1968. Een keuze voor toepassing van de nieuwe KOR impliceert een ontheffing van administratieve verplichtingen, waaronder de verplichting tot het doen van aangifte. Het doen van aangifte op basis van artikel 23 van die wet verhoudt zich dan ook niet met de keuze voor toepassing van de nieuwe KOR en de daarmee samenhangende ontheffing van administratieve verplichtingen. Voor ondernemers die de nieuwe KOR toepassen, gelden ingevolge artikel 22 Wet OB 1968 de wettelijke bepalingen, bedoeld in artikel 1:1, eerste en tweede lid, van de Algemene douanewet.

Artikel I, onderdeel C (hoofdstuk V, afdeling 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Het opschrift van hoofdstuk V, afdeling 1, Wet OB 1968 wordt vervangen in verband met de wijziging van een degressieve vermindering (huidige KOR) in een omzetgerelateerde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemers (nieuwe KOR).

Voorzien wordt in een nieuw artikel 25 Wet OB 1968. Daarin is een optionele vrijstelling opgenomen die van toepassing is op ondernemers die aan de voorwaarden in het artikel voldoen. Het gaat daarbij om een in Nederland gevestigde ondernemer of om een niet in Nederland gevestigde ondernemer die een vaste inrichting in Nederland heeft en de omzet vanuit die vaste inrichting wordt gerealiseerd. Ondernemers die buiten Nederland zijn gevestigd en hier geen vaste inrichting hebben komen niet in aanmerking voor toepassing van de nieuwe KOR. Verder komt een ondernemer alleen in aanmerking voor de vrijstellingsregeling, indien zijn omzet in het onderhavige kalenderjaar in Nederland niet meer bedraagt dan € 20.000. Het bedrag van de btw wordt daarbij niet in de omzet begrepen. De vrijstelling is niet van toepassing op belastbare handelingen die de ondernemer buiten Nederland verricht. De nieuwe KOR is niet van toepassing voor de met 0% btw-belaste intracommunautaire levering van nieuwe vervoermiddelen die door of voor rekening van de verkoper of de afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats in een andere lidstaat. Deze in artikel 283 BTW-richtlijn 2006 voorgeschreven uitzondering past in het systeem van de BTW-richtlijn 2006, waarin alle leveringen van nieuwe vervoermiddelen worden belast via de systematiek van de met 0% btw-belaste intracommunautaire levering in de lidstaat van vertrek en de afdracht van btw over de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst. Dit geldt ongeacht of de levering of de verwerving gebeurt door een ondernemer of een particulier. Deze systematiek vereist, ter controle van de aangifte van de belaste intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst van het vervoermiddel, dat de leverancier aangifte en opgaaf doet van de intracommunautaire levering bij de inspecteur op basis van het voorgestelde artikel 37a, eerste lid, Wet OB 1968.

De vrijstelling is voorts niet van toepassing op de levering van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen en die de ondernemer in zijn bedrijf heeft gebruikt. Dit zijn de onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen die op basis van het voorgestelde artikel 25, derde lid, Wet OB 1968 ook niet wordt meegerekend voor het bepalen van de omzet van de ondernemer. Voor deze uitgesloten prestaties kan de nieuwe KOR niet worden toegepast en gelden de reguliere btw-regels. De vrijstelling is wel van toepassing op de levering van roerende zaken waarop wordt of kan worden afgeschreven voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting en die de ondernemer in zijn bedrijf heeft gebruikt.

Het voorgestelde artikel 25, tweede lid, Wet OB 1968 geeft aan welke vergoedingen worden meegerekend voor het bepalen van de omzet, bedoeld in het eerste lid van dat artikel, die als maatstaf dient om in aanmerking te komen voor vrijstelling van btw. Deze bedragen zijn gebaseerd op artikel 288 BTW-richtlijn 2006. De omzet wordt gevormd door de som van de vergoedingen, exclusief btw, van alle in Nederland verrichte leveringen van goederen en diensten, voor zover deze hier belast zouden zijn als de nieuwe KOR geen toepassing zou vinden. Het gaat om alle handelingen die zonder rekening te houden met de nieuwe KOR belast zijn naar het algemene btw-tarief, het verlaagde btw-tarief of het 0%-tarief van tabel II behorende bij de Wet OB 1968, waarvoor de ondernemer recht op aftrek van voorbelasting zou hebben (het voorgestelde artikel 25, tweede lid, onderdeel a, Wet OB 1968). De omzet die is behaald met het verrichten van intracommunautaire leveringen en exportleveringen vanuit Nederland valt hier ook onder. Tot de omzet, bedoeld in genoemd artikel 25, tweede lid, wordt ook gerekend de vergoedingen voor de levering van goederen die in bij ministeriële regeling aan te wijzen gevallen als reizigersbagage of als zending waaraan elk handelskarakter vreemd is, worden uitgevoerd uit de Europese Unie.

Ditzelfde geldt voor de vergoedingen voor de leveringen van goederen, waarvoor aan de afnemer teruggaaf of ontheffing wordt verleend op de voet van artikel 24, eerste of tweede lid, Wet OB 1968. Ook de vergoedingen voor de leveringen van goederen en diensten, waarvoor aan de afnemer vrijstelling van btw wordt verleend, ingevolge het bepaalde bij of krachtens artikel 39 AWR, worden meegerekend tot de omzet, als bedoeld in genoemd tweede lid. Bij leveringen van goederen waar de btw wordt betaald over de winstmarge, zoals de reisbureauregeling en de margeregeling voor gebruikte goederen, wordt alleen de winstmarge meegerekend als omzet voor toepassing van de nieuwe KOR. De zinsnede «voor zover deze zonder toepassing van het eerste lid belast zouden zijn» brengt de verduidelijking aan dat het gaat om de leveringen van goederen en diensten die belast zouden zijn als de nieuwe KOR niet zou gelden. Met de term vergoedingen wordt de vergoeding bedoeld die op grond van hoofdstuk V, afdeling 2, 5 en 10, Wet OB 1968 de maatstaf van heffing vormt.

De omzet uit leveringen van goederen en diensten die vrijgesteld zijn op grond van artikel 11 Wet OB 1968 blijft buiten de omzetbepaling voor de nieuwe KOR. Hierop zijn conform de BTW-richtlijn 2006 enkele uitzonderingen gemaakt. De eerste betreft de omzet behaald met de vrijgestelde handelingen bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdelen a, b, i en j, van die wet (het voorgestelde artikel 25, tweede lid, onderdeel b, Wet OB 1968). Het gaat daarbij om bijvoorbeeld de omzet verkregen uit bepaalde vrijgestelde leveringen van goederen en diensten in het binnenlandse verkeer, zoals de levering en verhuur van onroerende goederen en financiële diensten op het gebied van het betaalverkeer, de handel in effecten en kredietverlening. Daarnaast telt ook omzet uit verzekeringsdiensten in dit verband mee. Deze handelingen zijn in artikel 11, lid 1, onderdeel k, Wet OB 1968 vrijgesteld van btw. Voor deze uitzonderingen is nauw aangesloten bij de tekst van de BTW-richtlijn 2006. Er is daarom ook bewust geen verwijzing naar artikel 11, eerste lid, onderdeel k, Wet OB 1968 gemaakt. Wanneer genoemde vrijgestelde leveringen van goederen en diensten samenhangend zijn met andere handelingen – opgaan in een levering van een goed of dienst – wordt voor het bepalen van de omvang van de omzet die andere handeling gevolgd.

Het voorgestelde artikel 25, derde lid, Wet OB 1968 bepaalt overeenkomstig artikel 288 BTW-richtlijn 2006 dat de levering van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen en roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen en die de ondernemer in zijn bedrijf heeft gebruikt niet wordt meegerekend voor het bepalen van de omzet van de ondernemer. In artikel 288 BTW-richtlijn 2006 spreekt hierbij over lichamelijke en onlichamelijke investeringsgoederen. Voorbeelden hiervan zijn de levering van een bedrijfspand of een bedrijfsauto. Het uitsluiten van de levering van deze onroerende en roerende zaken voorkomt dat een ondernemer bijvoorbeeld door de verkoop van een bedrijfspand eenmalig boven de omzetgrens voor toepassing van de nieuwe KOR uitkomt en daardoor de nieuwe KOR niet meer kan toepassen.

Het voorgestelde artikel 25, vierde lid, Wet OB 1968 geeft aan dat ondernemers die de vrijstelling toepassen, bedoeld in het eerste lid van dat artikel, geen recht op aftrek hebben van de voorbelasting ter zake van aan hen verrichte leveringen van goederen of diensten. Als een ondernemer op enig moment kiest om van de btw-belaste sfeer over te gaan op de nieuwe KOR of andersom, gelden de herzieningsregels van artikel 15, vierde en zesde lid, van de wet en de regelingen in hoofdstuk VI van de Uitvoeringsbeschikking OB 1968. De herziening blijft achterwege als de wijziging in aftrek in het desbetreffende boekjaar minder bedraagt dan tien procent van de in aftrek gebrachte btw. De ministeriële regeling zal op

dit punt worden aangevuld, door het opnemen van een herzieningsdrempel van € 500 op jaarbasis. De ondernemers die gebruik maken van de nieuwe KOR mogen in de gevallen waarin zij ter zake van een vrijgestelde levering of dienst een factuur aan de afnemer uitreiken of doen uitreiken, op die factuur op geen enkele wijze melding maken van omzetbelasting.

Het voorgestelde artikel 25, vijfde lid, Wet OB 1968 geeft aan dat ondernemers die de vrijstelling toepassen, bedoeld in het voorgestelde artikel 25, eerste lid, van die wet ontheven zijn van administratieve verplichtingen als bedoeld in artikel 34, 34c tot en met 35b en 37a, van die wet, waaronder de verplichting tot het doen van aangifte, factureren en de indiening van een listing voor de intracommunautaire levering van goederen. Wel blijft de ondernemer op basis van artikel 35c van die wet verplicht om kopieën van de door hem dan wel, in zijn naam en voor zijn rekening, door zijn afnemer of door een derde uitgereikte facturen en alle door hem zelf ontvangen facturen in zijn administratie te bewaren. Op basis van de bewaarde ontvangen facturen kan de eventuele herziening bij sfeerovergang worden berekend, indien de ondernemer op enig moment niet meer de nieuwe KOR toepast. Aangezien de vrijstelling ziet op btw ter zake van door de betrokken ondernemer verrichte leveringen en diensten is de nieuwe KOR niet van toepassing op de btw verschuldigd ter zake van de aan hem verrichte leveringen van goederen en diensten, de invoer van goederen of de intracommunautaire verwervingen van goederen door deze ondernemers. Die handelingen blijven daarom te allen tijde buiten de toepassing van deze vrijstelling. De vrijstelling geldt dan ook niet voor de levering van goederen of diensten aan de ondernemer die de nieuwe KOR toepast, voor zover de btw ter zake van die inkoop naar hem is verlegd op basis van artikel 12, tweede, derde en vijfde lid, Wet OB 1968 (verleggingsregelingen). Verlegging naar de nieuwe KOR-ondernemer in verband met de optie voor een btw-belaste levering van onroerende zaken kan niet aan de orde zijn in verband met het ontbreken van aftrekrecht bij de nieuwe KOR-ondernemer. Ook geldt de vrijstelling niet voor zover de btw van de ondernemer wordt geheven ter zake van de intracommunautaire verwerving als bedoeld in 17f van die wet. Op grond van artikel 1a, tweede lid, onderdeel b, Wet OB 1968 is heffing in verband met een intracommunautaire verwerving alleen aan de orde als de intracommunautaire verwervingen door de ondernemer in het lopende of voorafgaande kalenderjaar meer hebben bedragen dan € 10.000. In de genoemde gevallen moet de ondernemer, die de nieuwe KOR toepast en is ontheven van administratieve verplichtingen voor de door hem verrichte leveringen van goederen en diensten, wel de btw over deze ingekochte prestaties op aangifte voldoen en tijdig verzoeken om uitreiking van een aangifte. Een uitzondering geldt voor de verwerving van goederen die niet is belast op grond van artikel 1a, eerste lid, onderdeel a, van die wet. In dit geval wordt het verworven goed geleverd door een ondernemer in een andere lidstaat die daar de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemers, bedoeld in de artikelen 282 tot en met 292 BTW-richtlijn 2006, toepast.

Het voorgestelde artikel 25, zesde lid, Wet OB 1968 geeft aan dat de ondernemer die kiest voor toepassing van de vrijstelling van btw als bedoeld in het eerste lid van dat artikel hiervan melding dient te doen uiterlijk vier weken voorafgaand aan het aangiftetijdvak waarin de vrijstelling voor het eerst wordt toegepast. De melding dient plaats te vinden op een door de inspecteur voorgeschreven wijze. Deze termijn is gesteld om de melding administratief te verwerken en te controleren of is voldaan aan de driejaarstermijn van het voorgestelde artikel 25, zevende en achtste lid, van die wet. De inspecteur heeft de mogelijkheid om bij voor bezwaar vatbare beschikking te beslissen dat de ondernemer niet de nieuwe KOR mag toepassen, wanneer niet aannemelijk is dat zal worden voldaan aan de gestelde voorwaarden voor de toepassing van de

vrijstelling. In dat geval blijven de reguliere btw-regels van toepassing. Op dat moment zijn ook de gebruikelijke aangifteverplichtingen uit de AWR, inclusief de regels die betrekking hebben op verzuim, van toepassing. Ingevolge het voorgestelde artikel 25, zevende lid, Wet OB 1968 geldt de toepassing van de vrijstelling in beginsel voor onbepaalde tijd. De ondernemer kan de toepassing van de vrijstelling evenwel opzeggen nadat deze ten minste drie jaren van kracht is geweest. In een dergelijk geval kan de ondernemer pas na drie jaren na het tijdvak van ingang van de opzegging opnieuw kiezen voor toepassing van de vrijstelling. Hij zal dan opnieuw een tijdige melding conform het zesde lid van het voorgestelde artikel 25 van de wet moeten doen.

Het voorgestelde artikel 25, achtste lid, Wet OB 1968 geeft aan wat de consequenties zijn, indien de ondernemer op enig moment de omzetgrens van € 20.000 overschrijdt. In dat geval voldoet de ondernemer niet langer aan de voorwaarden genoemd in het eerste lid van dat artikel en kan hij niet meer gebruik maken van de vrijstelling. Dit is ook het geval wanneer de overschrijding plaatsvindt binnen de eerste drie jaren volgend op de ingangsdatum dat de vrijstelling wordt toegepast. Alle leveringen en diensten die worden verricht na die overschrijding en de overschrijdende handeling zelf vallen niet langer onder de vrijstelling. Alsdan zal de btw ter zake van de desbetreffende leveringen en diensten moeten worden voldaan en zal de ondernemer de inspecteur tijdig moeten verzoeken om uitreiking van een aangifte. De ondernemer zal in voorkomend geval pas na het verstrijken van drie jaren na het tijdvak van overschrijding opnieuw in aanmerking kunnen komen voor toepassing van de vrijstelling. Bij ministeriële regeling is vastgelegd hoe bij deze sfeerovergang omgegaan moet worden met de btw die ten tijde van de overschrijdende prestatie nog drukt op investeringen. Hier gelden de herzieningsregels van artikel 15, vierde en zesde lid, Wet OB 1968 en de bepalingen van hoofdstuk VI van de Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

Het voorgestelde artikel 25, negende lid, Wet OB 1968 bepaalt dat bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld voor toepassing van dat artikel. Hierbij kan gedacht worden aan het stellen van nadere regels bij het vaststellen van de omzet voor toepassing van de nieuwe KOR, bedoeld in het tweede lid van genoemd artikel, indien in de Wet OB 1968 bijzondere regels zijn gesteld voor het bepalen van de maatstaf van heffing waar btw over is verschuldigd. Zo zal bij ministeriële regeling worden verduidelijkt welke omzet wordt meegerekend, indien bijzondere regels zijn gesteld waarbij de belasting wordt berekend over de winstmarge.

Ook kunnen de bij ministeriële regeling bepaalde nadere regels voor herziening in hoofdstuk VI van de Uitvoeringsbeschikking OB 1968 aangepast worden naar aanleiding van de nieuwe KOR. Zo kunnen ondernemers die opteren voor de nieuwe KOR bij het ingaan van die vrijstelling te maken krijgen met een herziening van de eerder in aftrek gebrachte voorbelasting met betrekking tot onroerende zaken en bepaalde roerende zaken, zoals een computer. De daarvoor algemeen geldende regels van artikel 15, zesde lid, Wet OB 1968 zijn nader uitgewerkt in hoofdstuk VI Uitvoeringsbeschikking OB 1968. In artikel 13, vierde lid, van genoemde ministeriële regeling is bepaald dat herziening voor deze zaken achterwege blijft in het boekjaar waarin de belasting welke op basis van de voor dat boekjaar geldende gegevens voor aftrek in aanmerking komt, niet meer dan tien percent verschilt van de in aftrek gebrachte belasting. Deze regeling zal worden aangepast voor de kleine ondernemers die de nieuwe KOR toe gaan passen of op enig moment niet meer toepast door het opnemen van een herzieningsdrempel van € 500 per jaar.

Artikel I, onderdeel E (artikel 28b van de Wet op de omzetbelasting 1968)

In verband met voornoemde aanpassingen in artikel 25 Wet OB 1968 moeten ook de verwijzingen in artikel 28b, tweede lid, onderdeel c, Wet OB 1968 worden aangepast. Dit zijn slechts tekstuele wijzigingen die geen inhoudelijke wijzigingen beogen voor de werking van dat artikel.

Artikel I, onderdeel F (artikel 37a Wet op de omzetbelasting 1968)

Voor de toepassing van artikel 37a Wet OB 1968 zijn ondernemers, die de nieuwe KOR toepassen, uitgezonderd, omdat grensoverschrijdende leveringen die worden verricht door deze ondernemer niet als intracom-munautaire leveringen in de Opgaaf ICP worden opgenomen.

Artikel II (overgangsrecht)

Het in artikel II opgenomen overgangsrecht voorziet in het volgende. De ondernemer die gebruikmaakt van de huidige KOR past tot 1 januari 2020 de huidige KOR toe op btw die hij is verschuldigd. De huidige regels van de Wet OB 1968 en de Uitvoeringsbeschikking OB 1968 blijven vervolgens ook vanaf 1 januari 2020 van toepassing op de levering van goederen en diensten die hij tot die datum heeft verricht. Hiermee wordt bewerkstelligd dat hoofdstuk VIII Uitvoeringsbeschikking OB 1968 wordt toegepast bij de aangifte over het laatste tijdvak van 2019, die in 2020 wordt ingediend, in die zin dat de voorlopige vermindering, bedoeld in artikel 24 Uitvoeringsbeschikking OB 1968, verrekend wordt met de vermindering, bedoeld in artikel 25, eerste lid, Wet OB 1968, zoals die bepalingen luiden op 31 december 2019. Op deze wijze wordt de huidige KOR op een correcte wijze afgesloten.

Artikel III (overgangsrecht)

Alle ondernemers die in Nederland zijn gevestigd of hier een vaste inrichting hebben, kunnen opteren voor de nieuwe KOR, zoals voorzien in het voorgestelde artikel 25, eerste lid, Wet OB 1968. In artikel III, eerste lid, is aangegeven dat de ondernemer die met ingang van 1 januari 2020 de nieuwe KOR wil toepassen, hiervan melding moet doen bij de inspecteur en wel uiterlijk 20 november 2019 op een door de inspecteur voorgeschreven wijze. Hiervoor is gekozen, omdat wordt verwacht dat een grote hoeveelheid meldingen zal worden gedaan. Deze termijn is gesteld om de melding administratief te verwerken. Daarnaast wordt via een in artikel III, tweede lid, opgenomen wettelijke fictie geregeld dat ondernemers die op 31 december 2019 reeds ontheven zijn van administratieve verplichtingen geacht worden onder de huidige KOR een melding hebben ingediend als bedoeld in Artikel III, eerste lid. Op grond van artikel III, derde lid, geldt dat echter niet indien de betreffende ondernemer in 2020 naar verwachting niet aan de voorwaarden van de nieuwe KOR voldoet. Dit is bijvoorbeeld het geval als hij naar verwachting in 2020 met zijn jaarlijkse omzet boven de omzetgrens van € 20.000 komt. Voldoet de ondernemer naar verwachting niet aan de voorwaarden voor de nieuwe KOR, dan wordt de ondernemer geacht zelf een verzoek te doen tot uitnodiging tot het doen van aangifte als bedoeld in artikel 6 AWR. Een op 31 december 2019 ontheven onder de huidige KOR vallende ondernemer hoeft dus niet afzonderlijk bij de Belastingdienst melding te doen van toepassing van de nieuwe KOR. Omdat de ontheven ondernemer niet uit eigen beweging melding maakt voor toepassing van de nieuwe KOR kan deze ondernemer, in afwijking van de termijn van drie jaren, zoals genoemd in het in artikel I opgenomen artikel 25, zevende lid, Wet OB 1968, de toepassing van de vrijstelling door wederopzegging beëindigen voor 1 januari 2023. Het in artikel III, tweede en derde lid, opgenomen overgangsrecht is

bedoeld om te voorkomen dat ondernemers die in het kader van de huidige KOR reeds zijn ontheven van administratieve verplichtingen en de melding voor toepassing van de nieuwe KOR te laat zouden doen, onbedoeld eenmalig tegen de verplichting om een btw-aangifte in te dienen zouden aanlopen. Daarnaast wordt hiermee de administratie van de meldingen bij de Belastingdienst tussen 1 juni 2019 en 20 november 2019 beperkt.

Artikel IV (inwerkingtreding)

Deze wet treedt ingevolge artikel IV, eerste lid, in werking met ingang van 1 juni 2019. Hiermee wordt (nog niet onder de huidige KOR met ontheffing vallende) ondernemers de mogelijkheid geboden tijdig een melding te doen voor toepassing van de nieuwe KOR, die ingevolge artikel IV, tweede lid, op 1 januari 2020 in werking treedt.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel