

Vergaderjaar 2022–2023

36 362

Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met een aanpassing van de aanvullende regeling voor antiek, kunst- en verzamelvoorwerpen, en in verband met aanpassingen van de bepalingen inzake plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting bij bepaalde diensten die virtueel aan een afnemer worden verricht

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Het wetsvoorstel strekt tot implementatie van de verplichte onderdelen van de BTW-tarievenrichtlijn.¹ Deze onderdelen hebben betrekking op (1) wijzigingen in de aanvullende margeregeling en (2) wijzigingen in de bepalingen over de plaats van dienst voor de heffing van btw bij bepaalde diensten die virtueel aan een afnemer worden verricht. De wijzigingen moeten uiterlijk 31 december 2024 zijn geïmplementeerd zodat deze met ingang van 1 januari 2025 van toepassing zijn. In paragraaf 7 van deze toelichting is de bij deze implementatie behorende transponeringstabel opgenomen. In het kader van richtlijnconformiteit is ervoor gekozen om de bepalingen in het wetsvoorstel zo nauwkeurig mogelijk te laten aansluiten bij de tekst van de BTW-tarievenrichtlijn.

Op 5 april 2022 heeft de Raad van de Europese Unie de BTW-tarievenrichtlijn vastgesteld. De BTW-tarievenrichtlijn wijzigt de BTW-richtlijn 2006² en biedt lidstaten meer beleidsruimte bij het vaststellen van verlaagde btw-tarieven en nultarieven. Lidstaten zijn niet verplicht om de gecreëerde beleidsruimte (volledig) te benutten.³ De BTW-tarievenrichtlijn verplicht lidstaten echter wel om de eerdergenoemde twee onderdelen te implementeren.

Op grond van de BTW-richtlijn 2006 treffen lidstaten een bijzondere regeling voor belastingplichtige wederverkopers van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (hierna: «margeregeling»), in het bijzonder het recht om te kiezen voor de margeregeling ingeval kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen

¹ Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft (PBEU 2022, L 107).

² Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PBEU 2006, L 347).

³ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2022, nr. 2022-0000132565.

en antiquiteiten door hen zijn gekocht in bijzondere situaties (hierna: «aanvullende margeregeling»). Door de huidige opzet van de aanvullende margeregeling kunnen lidstaten concurrentievervalsingen ervaren. Voor wederverkopers kan het namelijk aantrekkelijk zijn om zich te vestigen in een lidstaat met een (relatief) laag verlaagd tarief op de levering of invoer van antiek, kunst- of verzamelvoorwerpen en met een (relatief) laag algemeen tarief op de doorlevering. Op leveringen onder de margeregeling tussen lidstaten is namelijk het oorsprongslidbeginsel van toepassing. In de lidstaat waar het geleverde goed uiteindelijk aankomt vindt dan geen heffing plaats. Wederverkopers gevestigd in lidstaten met (relatief) lage tarieven hebben dan een commercieel voordeel ten opzichte van wederverkopers in andere lidstaten.

De BTW-tarievenrichtlijn verplicht lidstaten om hiervoor genoemde reden de aanvullende margeregeling te wijzigen en toepassing daarvan niet mogelijk te maken indien de wederverkoper antiek, kunst- of verzamelvoorwerpen heeft aangekocht tegen een verlaagd tarief. Ingeval de wederverkoper antiek, kunst of verzamelvoorwerpen heeft aangekocht tegen het verlaagde tarief is de margeregeling – en daarmee het oorsprongslidbeginsel – niet van toepassing op de doorlevering door de wederverkoper. In de lidstaat van aankomst is de prestatie dan belast.

Daarnaast richt de BTW-tarievenrichtlijn zich ook op het wijzigen van de plaats van dienst bij culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve of gemakdiensten die virtueel worden verricht. Deze diensten worden momenteel belast in de lidstaat waar het evenement of de activiteit daadwerkelijk plaatsvindt. Om heffing van btw in de lidstaat van verbruik te waarborgen, worden deze diensten, voor zover die zien op het verlenen van virtuele toegang, in het vervolg belast op de plaats waar de afnemer, niet zijnde een als zodanig handelende ondernemer, is gevestigd, of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

De voorgestelde implementatie van de BTW-tarievenrichtlijn in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) zorgt ervoor dat (1) de aanvullende margeregeling niet van toepassing is als de wederverkoper een antiek, kunst- of verzamelvoorwerp heeft aangekocht tegen een verlaagd tarief en (2) de plaats van dienst voor de heffing van btw bij bepaalde virtuele diensten gelegen is in de lidstaat waar deze ter beschikking worden gesteld aan een niet als zodanig handelende ondernemer.

2. Hoofdpijnen van het wetsvoorstel

2.1. Aanpassing van de aanvullende margeregeling

De btw heeft als doel het consumptieve gebruik van goederen en diensten in de heffing te betrekken. Het btw-stelsel kenmerkt zich door heffing van belasting in alle bedrijfsschakels en die in beginsel geen cumulatie van belasting veroorzaakt. Deze cumulatie wordt voorkomen door in iedere schakel slechts belasting te heffen over de in die schakel aan de goederen of diensten toegevoegde waarde. Dit wordt gerealiseerd door alle goederen of diensten in de heffing te betrekken, waarbij de aftrek van voorbelasting een cumulatie van belasting voorkomt. In de schakel naar de particulier of naar een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht vindt geen aftrek plaats. Hierdoor drukt de btw uiteindelijk op het consumptieve gebruik in die eindschakel of op de verricht vrijgestelde prestatie.

Bij gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten kan zich echter cumulatie voordoen. Dit doet zich met name voor wanneer een niet-aftrekgerechtigde – veelal een particulier – die de in zijn aankoopprijs begrepen voorbelasting niet in aftrek kon brengen, de goederen weer in het handelsverkeer terugbrengt. Bij de daaropvolgende levering door een handelaar wordt dan belasting geheven over de totale verkoopprijs, dus ook over de eerder door de niet-aftrekgerechtigde betaalde en niet in aftrek gebrachte btw. Deze cumulatie kan worden voorkomen met de margeregeling.

De margeregeling is een bijzondere regeling voor gebruikte goederen, antiek, kunst- en verzamelvoorwerpen.⁴ Een wederverkoper kan deze regeling toepassen als hij de bovengenoemde goederen aankoopt bij bepaalde niet-aftrekgerechtigden, zoals particulieren, die de in hun aankoopprijs begrepen btw niet in aftrek kunnen brengen en geen btw in rekening kunnen brengen bij de verkoop aan de wederverkoper. In dat geval mag de wederverkoper een van de normale maatstaf van heffing afwijkende maatstaf toepassen op de doorverkoop. De wederverkoper is dan btw verschuldigd over het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs. De margeregeling voorkomt daarmee dat bij de daaropvolgende levering door een wederverkoper btw wordt geheven over de totale verkoopprijs, inclusief de eerdere door de niet-aftrekgerechtigde betaalde en niet in aftrek gebrachte btw (voorbeeld 1). Deze regeling blijft ongewijzigd.

Voorbeeld 1

Particulier Y verkoopt een kunstvoorwerp aan wederverkoper X voor € 1.000. Particulier Y is geen ondernemer en brengt uiteraard geen btw in rekening. Wederverkoper X levert het kunstvoorwerp vervolgens aan particulier Z voor € 1.500, inclusief btw. Wederverkoper X is zonder toepassing van de margeregeling € 260 btw verschuldigd ($21 / 121 \times 1.500$). Wederverkoper X is met toepassing van de margeregeling € 87 btw verschuldigd ($21 / 121 \times (1.500 - 1.000)$).

De margeregeling bevat een aanvullende bepaling voor bijzondere gevallen waarin de wederverkoper antiek, kunst- of verzamelvoorwerpen tegen het verlaagde tarief invoert of met toepassing van het verlaagde tarief krijgt geleverd door de maker of diens rechtverkrijgende onder algemene titel (hierna: maker), of een ondernemer die geen wederverkoper is.⁵ De wederverkoper kan om toepassing van deze aanvullende margeregeling verzoeken.⁶ Hij kan in die gevallen de op de aankoop drukkende btw niet in aftrek brengen.⁷ Deze wederverkoper is vervolgens bij doorverkoop van deze goederen btw verschuldigd over het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs.

De implementatie van de BTW-tarievenrichtlijn brengt verandering in de bovenstaande reikwijdte van de aanvullende margeregeling, omdat de huidige vormgeving wederverkopers een prikkel kan geven om zich te vestigen in een lidstaat met een relatief laag verlaagd tarief op de inkoop van de genoemde goederen en een relatief laag algemeen tarief op de doorverkoop van diezelfde goederen. Deze wederverkoper heeft in dat geval voordeel van zowel het verlaagde tarief als de aanvullende margeregeling.

⁴ Artikel 28b Wet OB 1968.

⁵ Artikel 28c Wet OB 1968.

⁶ Artikel 28c Wet OB 1968.

⁷ Artikel 28e, onderdeel b, Wet OB 1968.

Door de implementatie van de BTW-tarievenrichtlijn kan een wederverkoper voortaan de aanvullende margeregeling niet toepassen als hij antiek, kunst- of verzamelvoorwerpen tegen het verlaagde tarief krijgt geleverd, intracommunautair heeft verworven of heeft ingevoerd. De wederverkoper kan hierdoor mogelijk minder concurrentievervalsingen ervaren. Het effect van deze maatregel op de administratieve lasten en het doenvermogen is verwaarloosbaar.

2.2. Plaats van dienst voor bepaalde virtuele activiteiten en virtuele toegang tot evenementen

Een dienstverrichting is belast in Nederland als de plaats van de dienst Nederland is. Voor de vaststelling van de plaats van dienst, gelden in het btw-stelsel twee hoofdregels: één voor dienstverrichtingen aan ondernemers (hierna: «B2B») en één voor dienstverrichtingen aan andere dan ondernemers (waaronder particulieren hierna: «B2C»). De hoofdregel voor B2B-diensten is gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel. De plaats van dienst is dan de plaats waar de afnemende ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft. De hoofdregel voor B2C-diensten is gebaseerd op het oorspronglandbeginsel. De plaats van dienst is dan de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd dan wel een vaste inrichting heeft van waaruit de dienst wordt verricht.

Op deze twee hoofdregels van het btw-stelsel bestaan een aantal uitzonderingen. Deze bestaan veelal om praktische overwegingen of om (beter) recht te doen aan het beginsel van de btw dat geheven dient te worden in de lidstaat waar de dienst daadwerkelijk wordt verbruikt. Eén van die uitzonderingen betreft diensten van culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve of gemakkelijke aard (hierna kortheids-halve: «culturele e.d. diensten»). Deze culturele e.d. diensten zijn – in afwijking van de twee hoofdregels – belast op de plaats waar de evenementen of activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden. Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen B2B- en B2C-diensten.

De uitzondering voor het bepalen van de plaats van culturele e.d. diensten geldt op dit moment ongeacht of de afnemer de evenementen of activiteiten fysiek of virtueel bijwoont. Indien virtuele toegang wordt verleend aan een activiteit of evenement sluiten de huidige bepalingen over de plaats van dienst niet meer goed aan bij het concept dat geheven dient te worden op de plaats waar de dienst daadwerkelijk wordt verbruikt. De afnemer verbruikt deze diensten immers niet op de plaats waar de evenementen of activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden, maar veelal op zijn vestigingsplaats, woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats. Voor zogeheten elektronische diensten die worden verricht voor een andere dan ondernemer geldt bovendien al dat de plaats van dienst is daar waar de afnemer zich bevindt.⁸

Zodoende regelt de implementatie van de BTW-tarievenrichtlijn dat de plaats van dienst van virtuele diensten van culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve en gemakkelijke aard is daar waar de afnemende ondernemer is gevestigd of zijn vaste inrichting zich bevindt, of waar de andere dan ondernemer, bijvoorbeeld een particulier, is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft (zie ook tabel 1 voor een schematische weergave).

Het effect van deze maatregel op de administratieve lasten is naar verwachting beperkt. Allereerst heeft deze wijziging geen administratief effect als de afnemer is gevestigd in de lidstaat waar het evenement

⁸ Zie onder meer artikel 2a, eerste lid, onderdeel q en artikel 6h Wet OB 1968.

plaatsvindt. Ten tweede zal bij grensoverschrijdende B2B-diensten veelal een verleggingsregeling gelden. Het gevolg van een verlegging is dat de ondernemer die de virtuele prestatie verricht zich niet voor btw-doeleinden hoeft te registreren in de lidstaat van verbruik. Ten derde kan een ondernemer bij B2C-diensten gebruikmaken van het éénloket-systeem. Met dat systeem kan de ondernemer, indien de afnemer is gevestigd in een andere lidstaat, de verschuldigde btw aangeven en afdragen in één lidstaat. Deze ondernemer hoeft zich dan voor die prestaties ook niet voor btw-doeleinden te registreren in de lidstaat van verbruik. Het gebruik van het éénloketsysteem kan leiden tot zowel een gering toe- als afname van de administratieve lasten. Dit is onder meer afhankelijk van het aantal lidstaten waarin de ondernemer actief is. Ten vierde sluit deze aangepaste bepaling van de plaats van dienst voor virtuele diensten, zoals opgemerkt, aan bij de wijze waarop voor elektronische diensten de plaats van dienst wordt bepaald. Daarmee is sprake van een bekende werkwijze voor het bepalen van de plaats van dienst en wordt het onderscheid tussen deze virtuele diensten en elektronische diensten minder relevant.

Tabel 1: Plaats van dienst bij virtuele en elektronische diensten in de huidige en de voorgestelde situatie

Huidige situatie	Voorgestelde situatie
Elektronische diensten: B2B: bestemmingsland B2C: bestemmingsland	Elektronische diensten (ongewijzigd): B2B: bestemmingsland B2C: bestemmingsland
Virtuele diensten van culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve of vermakelijke aard: B2B: Plaats waar het evenement daadwerkelijk plaatsvindt B2C: Plaats waar de activiteit daadwerkelijk plaatsvindt	Virtuele diensten van culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve of vermakelijke aard: B2B: bestemmingsland B2C: bestemmingsland

3. Budgettaire aspecten

Dit wetsvoorstel leidt tot een budgettaire opbrengst voor het Rijk van € 24 miljoen, waarvan € 5 miljoen afkomstig is van de wijziging van de aanvullende margeregeling en € 19 miljoen afkomstig is van de wijziging in de plaats van dienst bij virtuele culturele e.d. diensten.

Een deel van de huidige gebruikers van de aanvullende margeregeling zal per 1 januari 2025 onder het normale btw-regime vallen. Dat betekent dat de wederverkoper vanaf dan de in rekening gebrachte btw in aftrek kan brengen en vervolgens bij de doorlevering btw (21%) verschuldigd is over de ontvangen vergoeding in plaats van de marge. Het in aftrek brengen van de in rekening gebrachte btw (veelal 9%) op de ingekochte goederen compenseert echter niet volledig het misgelopen financiële voordeel van de margeregeling. Om die reden leidt deze maatregel tot een budgettaire opbrengst.

De virtuele culturele e.d. activiteiten zullen per 1 januari 2025 belastbaar zijn op de plaats waar de afnemer woont of is gevestigd. Dat betekent dat een ondernemer die vanuit Nederland virtuele culturele e.d. diensten verricht geen Nederlandse btw in rekening brengt over de desbetreffende diensten voor zover zijn afnemers zich in het buitenland bevinden. Een ondernemer die vanuit het buitenland virtuele culturele e.d. diensten verricht zal wel Nederlandse btw in rekening brengen voor zover zijn afnemers in Nederland wonen of zijn gevestigd. De verwachting is dat in Nederland gevestigde ondernemers en in Nederland woonachtige

niet-ondernemers meer virtuele culturele e.d. diensten afnemen die buiten Nederland plaatsvinden dan dat buitenlandse afnemers virtuele culturele e.d. diensten afnemen die in Nederland plaatsvinden. Om die reden leidt deze maatregel tot een budgettaire opbrengst. De reikwijdte van deze maatregel is beperkt omdat naar verwachting veel diensten die virtueel worden verricht, reeds kwalificeren als een elektronische dienst of een omroepdienst. De laatstgenoemde diensten worden reeds belast op de plaats waar de afnemer woont of is gevestigd.

4. EU-aspecten

Met dit wetsvoorstel wordt de wijziging van de aanvullende margeregeling en de wijziging van de plaats van dienst bij virtuele culturele e.d. diensten in de BTW-tarievenrichtlijn met ingang van 1 januari 2025 geïmplementeerd.

5. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst

Dit wetsvoorstel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets, die als bijlage is bijgevoegd⁹. Uit deze uitvoeringstoets blijkt dat de Belastingdienst de wijzigingen in de aanvullende margeregeling en de plaats van dienst bij virtuele diensten van culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve of gemakkelijke aard uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De complexiteit neemt echter wel toe rondom het handhaven van de volledigheid van de in Nederland aangegeven virtuele diensten.

6. Advies en consultatie

Het wetsvoorstel is ten aanzien van de aanvullende margeregeling gedurende de periode 19 juli 2022 tot en 22 augustus 2022 geconsulteerd. Het doel van de internetconsultatie was om betrokkenen de gelegenheid te geven op de voorgenomen wijzigingen te reageren. Deze consultatie heeft meerdere reacties opgeleverd die op de website www.internetconsultatie.nl openbaar zijn gemaakt. De reacties zijn afkomstig van de Koninklijke Vereeniging van Handelaren in Oude Kunst en een anonieme respondent. Het kabinet is deze respondenten erkentelijk voor hun reacties. De reacties zijn bestudeerd en meegewogen bij het uiteindelijke voorstel.

De respondenten brengen als aandachtspunt naar voren dat het consultatievoorstel geen overgangsrecht bevat. Zij geven aan dat de antiek-, kunst- en verzamelvoorwerpensector voorraad kan opbouwen gedurende een langere periode. De wederverkopers hebben in dat geval – conform de toepassing van het aanvullende margeregime – de in rekening gebrachte btw niet in aftrek gebracht. Vervolgens moeten deze wederverkopers als gevolg van het nieuwe margeregime btw in rekening brengen over de gehele vergoeding bij de doorlevering van de desbetreffende goederen. Hierdoor ontstaat cumulatie van btw. Om die reden is de regering verzocht tot het treffen van overgangsrecht waarmee de wederverkoper de eerder niet in aftrek gebrachte btw alsnog in aftrek kan brengen. De regering heeft aan dit verzoek uitvoering gegeven. Ingeval de wederverkoper als gevolg van de wijziging van de aanvullende margeregeling deze regeling niet meer kan toepassen, kan hij de eerder niet in aftrek gebrachte btw alsnog in aftrek brengen in het eerste belastingtijdvak van het kalenderjaar 2025.

⁹ Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

7. Transponeringstabel

Tabel 2: Transponeringstabel in verband met de implementatie van Richtlijn 2022/542

Richtlijn 2022/542	Wet OB 1968 of anderszins	Omschrijving beleidsruimte	Toelichting op keuze bij de invulling van de beleidsruimte
Artikel 1, eerste lid: artikel 53	Artikel 6d	Geen	–
Artikel 1, tweede lid: artikel 54, eerste lid	Artikel 6e, eerste lid	Geen	–
Artikel 1, derde lid: artikel 59 bis	Behoeft geen implementatie, omdat het een optionele bepaling betreft die Nederland al toepast	De mogelijkheid tot treffen van maatregelen ter voorkoming van dubbele heffing of geen enkele heffing.	Van de mogelijkheid tot invoeren van deze maatregelen is reeds gebruikgemaakt in artikel 6j.
Artikel 1, vierde lid: artikel 81	Niet geïmplementeerd omdat het een technische wijziging betreft van een optionele bepaling die Nederland niet toepast.	Geen	–
Artikel 1, vijfde lid: artikel 94, tweede en derde lid	Reeds geïmplementeerd, bestaand recht in artikel 9, tweede lid, onderdeel a, juncto tabel I, onderdeel a, en artikel 20, tweede lid, onderdeel a, juncto tabel I, onderdeel a.	De mogelijkheid van toepassen van een verlaagd tarief op de invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.	Reeds geïmplementeerd.
Artikel 1, zesde lid: artikel 98	Reeds geïmplementeerd, bestaand recht in artikel 9, artikel 17d en artikel 20.	De mogelijkheid van het toepassen van verlaagde tarieven op aangewezen leveringen van goederen en verrichtingen van diensten.	Reeds geïmplementeerd.
Artikel 1, zevende lid: artikel 98 bis	Reeds geïmplementeerd, bestaand recht in tabel I, onderdeel a, post 29	Geen	–
Artikel 1, achtste lid: schrapping artikel 99	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.	Geen	–
Artikel 1, negende lid: artikel 100	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	Geen	–
Artikel 1, tiende lid: schrapping artikel 101	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	Geen	–
Artikel 1, elfde lid: afdeling en artikel 101 bis	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	De mogelijkheid tot het toekennen van een vrijstelling met recht of aftrek na een ingewilligd verzoek ingeval van calamiteiten.	–
Artikel 1, twaalfde lid: Schrapping artikel 102	Niet geïmplementeerd omdat het een schrapping betreft van een optionele bepaling die Nederland niet toepast.	Geen	–
Artikel 1, twaalfde lid: Schrapping artikel 103	Niet geïmplementeerd, omdat het een artikel betreft dat verplaatst is naar bijlage III	Geen	–
Artikel 1, dertiende lid: artikel 104	Niet geïmplementeerd, omdat het een artikel betreft dat specifiek ziet op andere lidstaten.	Geen	–
Artikel 1, veertiende lid: schrapping artikelen 104 bis en 105	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, betreft artikelen die specifiek zien op andere lidstaten	Geen	–
Artikel 1, vijftiende lid: artikel 105 bis	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, betreft een zogeheten standstill-bepaling die Nederland niet toepast	Geen	–
Artikel 1, vijftiende lid: artikel 105 ter	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, betreft een zogeheten standstill-bepaling	Geen	–

Richtlijn 2022/542	Wet OB 1968 of anderszins	Omschrijving beleidsruimte	Toelichting op keuze bij de invulling van de beleidsruimte
Artikel 1, zestiende lid: schrapping hoofdstuk 4	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, betreft artikelen die specifiek zien op andere lidstaten en technische wijzigingen.	Geen	–
Artikel 1, zeventiende lid: schrapping artikelen 123, 125, 128 en 129	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, betreft artikelen die zien op specifieke lidstaten	Geen	–
Artikel 1, achttiende lid: artikel 221, derde lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, betreft een technische wijziging	Geen	–
Artikel 1, negentiende lid: artikel 288, eerste alinea, onderdeel 2	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, betreft een technische wijziging	Geen	–
Artikel 1, twintigste lid: artikel 316, eerste lid	Artikel 28c, eerste lid	Geen	–
Artikel 1, eenentwintigste lid: schrapping artikel 387, onderdeel c	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, betreft een artikel die ziet op specifieke lidstaat	Geen	–
Artikel 1, tweeëntwintigste lid: wijziging aanduiding titel	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	Geen	–
Artikel 1, drieëntwintigste lid: bijlage	Reeds geïmplementeerd, bestaand recht in Tabel I en Tabel II	De bijlage met aangewezen goederen en diensten waarop een verlaagd tarief kan worden toegepast	De wijziging van bijlage III van de BTW-richtlijn 2006 vormt op zichzelf geen directe aanleiding om de toepassing van de tarieven te herzien
Artikel 2: Artikel 1, vijftiende lid, Richtlijn (EU) 2020/285	Behoeft naar zijn aard momenteel geen implementatie, betreft een wijziging van een richtlijn die in door middel van het wetsvoorstel implementatie Richtlijn kleineondernemersregeling wordt geïmplementeerd.	Geen	–
Artikel 3: Omzetting	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	Geen	–
Artikel 4: Herziening	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	Geen	–
Artikel 5: Inwerkingtreding	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	Geen	–
Artikel 6: Adressaten	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	Geen	–

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel 1, onderdeel A (artikel 6d van de Wet op de omzetbelasting 1968)

In artikel 6d Wet OB 1968 is de plaats van dienst geregeld voor het verlenen van toegang, en de met de toegangverlening samenhangende dienst, tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen, zoals beurzen en tentoonstellingen, die verricht zijn aan een ondernemer. De plaats van dienst van deze diensten is de plaats waar deze evenementen daadwerkelijk plaatsvinden. Dit is een uitzondering op de hoofdregel. Op grond van artikel 6, eerste lid, Wet OB 1968 is de plaats van dienst namelijk de plaats waar die afnemende ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of zijn vaste inrichting zich bevindt.

De uitzondering van artikel 6d Wet OB 1968 wordt aangevuld met de regel voor het bepalen van de plaats van dienst indien de aanwezigheid virtueel is. De plaats van dienst is als gevolg van deze toevoeging niet de plaats waar het evenement daadwerkelijk plaatsvindt. De aanvulling regelt dat de hoofdregel wat betreft de plaats van dienst van toepassing is. De plaats van dienst bij virtuele diensten is zodoende daar waar de afnemende ondernemer is gevestigd of zijn vaste inrichting zich bevindt.

Voorbeeld 2

Kunstenaar Z is gevestigd in Nederland en verzorgt via het internet en vanuit Nederland een interactief cultureel evenement. Kunstenaar Z biedt ondernemer X virtueel toegang tot dit evenement. Ondernemer X is gevestigd in lidstaat B. Onder de huidige wettelijke bepalingen is de plaats van dienst van deze prestatie gelegen in Nederland. Echter, door de nieuwe wettelijke bepalingen is de plaats van dienst van deze prestatie gelegen in lidstaat B. Kunstenaar Z zal zich in lidstaat B voor de btw-heffing moeten registreren en aldaar de verschuldigde btw aangeven en betalen, tenzij een verleggingsregeling van toepassing is.

Artikel I, onderdeel B (artikel 6e, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968)

In artikel 6e, eerste lid, Wet OB 1968 is de plaats van dienst geregeld voor diensten in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten, en de daarmee samenhangende diensten, die verricht zijn aan andere dan als zodanig handelende ondernemers, bijvoorbeeld particulieren. De plaats van dienst van deze diensten is op de plaats waar die activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden. Dit is een uitzondering op de hoofdregel. Op grond van artikel 6, tweede lid, Wet OB 1968 is de plaats van dienst namelijk de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of zijn vaste inrichting zich bevindt.

In artikel 6e, eerste lid, Wet OB 1968 wordt een aanvulling opgenomen voor het bepalen van de plaats van dienst indien deze betrekking hebben op activiteiten die worden gestreamd of anderszins virtueel ter beschikking worden gesteld. Voor deze virtuele diensten is de plaats van dienst niet de plaats waar de activiteit daadwerkelijk plaatsvindt. De aanvulling regelt dat de plaats van dienst is daar waar de afnemende andere dan een als zodanig handelende ondernemer is gevestigd, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

Voorbeeld 3

Kunstenaar Z is gevestigd in Nederland en verzorgt via het internet vanuit Nederland een interactieve culturele activiteit. Particulier Y neemt virtueel deel aan deze activiteit in de zin dat hij «live» bij de activiteit aanwezig is zonder dat hij daadwerkelijk fysiek aanwezig is. De woonplaats van particulier Y is lidstaat B. Onder de huidige wettelijke bepalingen is de plaats van dienst Nederland. Door de aanvulling in artikel 6e, eerste lid, Wet OB 1968 wordt de plaats van dienst lidstaat B. Kunstenaar Z zal zich in lidstaat B voor de btw-heffing moeten registreren en aldaar de verschuldigde btw aangeven en betalen, tenzij kunstenaar Z opteert voor de toepassing van de Unieregeling. In dat geval hoeft kunstenaar Z zich niet voor de btw-heffing te registreren in lidstaat B en kan de aldaar verschuldigde btw worden afgedragen in Nederland door middel van het éénloketsysteem.

In artikel 28c Wet OB 1968 is de aanvullende margeregeling voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten opgenomen. Deze bepaling biedt de wederverkoper het keuzerecht om de margeregeling toe te passen op de door hem verrichte leveringen van antiek, kunst- en verzamelvoorwerpen die hij zelf heeft ingevoerd. Bovendien kan hij de margeregeling toepassen op kunstvoorwerpen die aan hem zijn geleverd door de maker van een kunstvoorwerp of door een ondernemer, niet zijnde een wederverkoper die ter zake van zijn verkrijging volledig recht op aftrek had, die ter zake van zijn levering het verlaagde btw-tarief heeft toegepast.

Het voorgestelde artikel 28c, eerste lid, Wet OB 1968 is gebaseerd op artikel 316, eerste lid, BTW-richtlijn 2006 en wijzigt de huidige bepaling in twee opzichten. De eerste wijziging betreft artikel 28c, eerste lid, aanhef, Wet OB 1968. De voorgestelde aanhef regelt dat de aanvullende margeregeling voor antiek, kunst- en verzamelvoorwerpen niet van toepassing is indien deze goederen aan de wederverkoper worden geleverd of hij deze goederen zelf invoert met toepassing van post a.29 van tabel I Wet OB 1968 (het verlaagde tarief voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten). Dit geldt ook ingeval de wederverkoper een intracommunautaire verwerving van deze goederen verricht en op deze verwerving post a.29 van tabel I Wet OB 1968 van toepassing is. Als de aanvullende margeregeling niet van toepassing is, brengt de wederverkoper bij de doorlevering van het goed btw in rekening over de vergoeding conform artikel 8, eerste lid, Wet OB 1968.

Voorbeeld 4

Kunstenaar Z is gevestigd in lidstaat A en levert een door hem gemaakt kunstvoorwerp aan wederverkoper X in Nederland. Op deze levering door Z is het nultarief van toepassing (intracommunautaire levering). Wederverkoper X verricht vervolgens een intracommunautaire verwerving in Nederland. Op deze intracommunautaire verwerving is het verlaagde btw-tarief van toepassing. Wederverkoper X levert het kunstvoorwerp vervolgens aan particulier Y. Omdat de intracommunautaire verwerving belast is tegen het verlaagde tarief, kan wederverkoper X de aanvullende margeregeling niet toepassen op de levering aan particulier Y.

De tweede wijziging betreft artikel 28c, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968. In dat voorgestelde onderdeel a wordt de verwijzing naar post a.29 van tabel I Wet OB 1968 vervangen door de kwalitatieve vereisten uit artikel 316, eerste lid, onderdeel b en c, BTW-richtlijn 2006. Deze kwalitatieve vereisten zijn ook opgenomen in post a.29 van tabel I Wet OB 1968. Het schrappen van de verwijzing is noodzakelijk omdat toepassing van de aanvullende margeregeling niet meer mogelijk is indien de betrokken goederen zijn verkregen met toepassing van post a.29 van tabel I Wet OB 1968. Ten overvloede wordt opgemerkt dat een wederverkoper wel is gerechtigd de aanvullende margeregeling toe te passen als de betrokken goederen door hem zijn verkregen zonder toepassing van het verlaagde tarief, bijvoorbeeld ingeval de wederverkoper de betrokken goederen krijgt geleverd van een kunstenaar die de kleineondernemersregeling toepast.

Voorbeeld 5

Kunstenaar Z levert een door hem gemaakt kunstvoorwerp aan wederverkoper X. Op deze levering is in beginsel het verlaagde tarief van toepassing. Wederverkoper X levert het kunstvoorwerp

vervolgens aan particulier Y. Kunstenaar Z maakt gebruik van de kleineondernemersregeling en brengt als gevolg hiervan geen btw (verlaagde tarief) in rekening bij wederverkoper X. Omdat de maker van het kunstvoorwerp levert aan wederverkoper X en deze levering niet belast is tegen het verlaagde tarief, kan wederverkoper X de aanvullende margeregeling toepassen op de levering aan particulier Y.

Artikel II (overgangsrecht)

In artikel II is overgangsrecht opgenomen voor de wederverkoper die beschikt over een ingewilligd verzoek van de inspecteur, bedoeld in artikel 28c, tweede lid, Wet OB 1968, en in de periode tot en met 31 december 2024 ter zake van leveringen van antiek, kunst- en verzamelvoorwerpen de aanvullende margeregeling, bedoeld in artikel 28c, eerste lid, Wet OB 1968 (tekst tot 31 december 2024) kan toepassen, maar vanaf 1 januari 2025 ter zake van een dergelijke levering niet meer in aanmerking komt voor de toepassing van de aanvullende margeregeling, bedoeld in artikel 28c, eerste lid, Wet OB 1968 (tekst met ingang van 1 januari 2025), door de wijziging als gevolg van artikel I, onderdeel C, van dit voorstel. Deze wederverkoper heeft ingevolge artikel 28e, onderdeel b, Wet OB 1968 geen btw in aftrek gebracht ter zake van aan hem verrichte leveringen van kunstvoorwerpen of ter zake van de door hem verrichte invoer van antiek, kunst- en verzamelvoorwerpen. Bovendien kan het voorkomen dat de wederverkoper niet in de gelegenheid is om de desbetreffende goederen voor de inwerkingtreding van artikel I, onderdeel C, door te leveren. Het gevolg daarvan is enerzijds dat de in rekening gebrachte btw niet in aftrek is gebracht en anderzijds dat bij de doorlevering btw in rekening wordt gebracht over de normale maatstaf van heffing, bedoeld in artikel 8, eerste lid, Wet OB 1968. Om te voorkomen dat zich cumulatie van btw voordoet, voorziet artikel II ter zake van de bovengenoemde situatie in een mogelijkheid om het recht op aftrek alsnog te effectueren in het eerste belastingtijdvak van het kalenderjaar 2025. Dit overgangsrecht is gebaseerd op artikelen 180 en 182 van de BTW-richtlijn 2006.

Voorbeeld 6

Kunstenaar Z levert als ondernemer in 2019 een door hem gemaakt kunstvoorwerp aan wederverkoper X. Op deze levering is, tenzij de kleineondernemersregeling van toepassing is, het verlaagde tarief van toepassing. Wederverkoper X houdt dit kunstvoorwerp in voorraad en levert het kunstvoorwerp in 2026 door aan particulier Y. Wederverkoper X heeft conform artikel 28e, onderdeel b, Wet OB 1968 de in rekening gebrachte btw niet in aftrek gebracht. Wederverkoper X kon tot en met 31 december 2024 de aanvullende margeregeling toepassen op de doorlevering van het kunstvoorwerp aan particulier Y. Echter, omdat wederverkoper X het kunstvoorwerp pas in 2026 aan particulier Y levert, kan hij de aanvullende margeregeling niet langer toepassen op de levering aan particulier Y. Als gevolg van de overgangsregeling kan wederverkoper X de door kunstenaar Z in rekening gebrachte btw in aftrek brengen in het eerste belastingtijdvak van het kalenderjaar 2025.

Artikel III (inwerkingtreding)

Deze wet treedt ingevolge artikel III in werking met ingang van 1 januari 2025. Hiermee wordt de wijziging van de aanvullende margeregeling en de wijziging van de plaats van dienst bij virtuele diensten van culturele,

artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijke aard conform artikel 3, eerste lid, BTW-tarievenrichtlijn per 1 januari 2025 effectief.

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij