

Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (implementatie artikelen 2 en 3 richtlijn elektronische handel)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I. ALGEMEEN.....	2
1. Inleiding.....	2
2. Hoofdpijnen van het wetsvoorstel.....	4
2.1. Wijziging van de regeling voor afstandsverkopen binnen de Unie.....	4
2.2. Uitbreiding van de niet-Unieregeling.....	5
2.3. Uitbreiding van de Unieregeling.....	6
2.4. Het schrappen van de btw-vrijstelling bij invoer van goederenzendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22.....	7
2.5. Introductie van de invoerregeling.....	8
2.6. Regeling voor post- en koeriersdiensten.....	10
2.7. Btw-plicht voor elektronische interfaces.....	11
2.8. Overige wijzigingen.....	12
3. Budgettaire aspecten.....	14
4. EU-aspecten.....	14
5. Uitvoeringskosten Belastingdienst.....	14
6. Gevolgen voor bedrijfsleven en burgers.....	14
7. Advies en consultatie.....	15
BIJLAGE.....	16
Transponeringstabellen.....	16

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Op 5 december 2017 heeft de Raad van de Europese Unie een richtlijn vastgesteld voor bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen (hierna: richtlijn elektronische handel).¹ Daarna is op 12 maart 2019 in de Raad overeenstemming bereikt over een richtlijn met nog enkele aanvullende bepalingen op de richtlijn elektronische handel (hierna: aanvullende richtlijn).²

Het doel van de richtlijn elektronische handel is met name gericht op de modernisering en vereenvoudiging van de heffing en inning van de btw op grensoverschrijdende internetverkopen van goederen en diensten. Deze elektronische handel is de afgelopen jaren zeer fors gegroeid en de btw-regels moeten daarop worden aangepast, rekening houdend met het beginsel van belastingheffing in het land van bestemming. Uitgangspunt daarbij is dat de belastinginkomsten van de lidstaten van de Unie moeten worden beschermd en dat er gelijke concurrentievoorwaarden worden gecreëerd voor de betrokken bedrijven van binnen en buiten de Unie. Daarbij moeten de lasten voor het bedrijfsleven zo veel mogelijk worden beperkt.

De nieuwe btw-regels voor internetverkopen van goederen en diensten van genoemde richtlijnen hebben in het bijzonder betrekking op de verkopen aan andere dan ondernemers, doorgaans particuliere consumenten en overheden. Maar wat goederen betreft hebben ze daarnaast in specifieke gevallen ook betrekking op verkopen aan bepaalde ondernemers.³ Al deze afnemers van goederen en diensten worden in dit algemene deel van de memorie voor de eenvoud aangeduid als consumenten. Een klein deel van de richtlijn elektronische handel, artikel 1, is met ingang van 1 januari 2019 reeds geïmplementeerd.⁴

De artikelen 2 en 3 van de richtlijn elektronische handel en de aanvullende richtlijn moeten zijn geïmplementeerd met ingang van 1 januari 2021. Een belangrijk gevolg van deze implementatie is dat een omvangrijke uitbreiding wordt gerealiseerd van de btw-heffing via het zogenoemde mini éénloketsysteem (Mini One-Stop Shop System, afgekort het MOSS), dat nu nog alleen van toepassing is op digitale diensten voor consumenten in de Unie⁵ door ondernemers die geen vestiging hebben in de lidstaat van de afnemer.⁶ Door de uitbreiding van de toepassing van het mini éénloketsysteem kunnen ondernemers straks de btw die verschuldigd is in een lidstaat waar zij niet gevestigd zijn voor diensten verricht voor consumenten in die lidstaat, voor elke willekeurige dienst afdragen via dit systeem (hierna: het éénloketsysteem).

¹ Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen (PbEU 2017, L 348).

² Richtlijn (EU) 2019/... van de Raad van ... 2019 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkopen en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen.

³ Het gaat hierbij om ondernemers die alleen vrijgestelde prestaties verrichten van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen als zodanig krachtens artikel 1a, tweede lid, Wet OB 1968, niet aan de belasting zijn onderworpen.

⁴ Wet implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel. Het belangrijkste onderwerp daarbij is een tegemoetkoming aan vaak kleinere ondernemers die in beperkte mate digitale diensten verkopen aan andere dan ondernemers in andere lidstaten.

⁵ Onder "Unie" wordt in de memorie van toelichting verstaan: Europese Unie.

⁶ Onder "lidstaat" wordt in deze memorie van toelichting overeenkomstig artikel 2a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet OB 1968, verstaan: een lidstaat van de Europese Unie.

Ondernemers die binnen de Unie zogenoemde afstandsverkopen van goederen verrichten aan consumenten in andere lidstaten zullen door nieuwe regels veel sneller dan nu de btw over die verkopen verschuldigd worden in de lidstaat van de consument. Hiermee wordt tegemoet gekomen aan het beginsel van belastingheffing in het land van bestemming. Deze wijziging betekent wel dat deze ondernemers vaker met de btw-regels en tarieven van andere lidstaten te maken zullen hebben. In beginsel moeten zij zich dan bij de belastingdiensten van de lidstaten van de consument aanmelden en daar de btw aangeven en betalen. Echter, ook deze ondernemers kunnen door de uitbreiding van de toepassing van het éénloketsysteem desgewenst de btw voor andere lidstaten in de eigen lidstaat afdragen en betalen.

Verder is het een belangrijke wijziging dat de richtlijn elektronische handel voorziet in de afschaffing van de btw-vrijstelling bij de invoer van goederenzendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22 die worden geleverd door ondernemers van buiten de Unie aan consumenten binnen de Unie. Hiermee wordt voor alle goederenleveringen aan consumenten voor de btw een gelijk speelveld gecreëerd tussen leveranciers van binnen en buiten de Unie.

In samenhang met de afschaffing van de btw-vrijstelling voor de hiervoor genoemde goederenzendingen van buiten de Unie, wordt de leveranciers daarvan de gelegenheid geboden de btw over die verkopen aan te geven en af te dragen via een nieuw in te stellen toepassing van het éénloketsysteem: de zogenoemde invoerregeling. Wanneer een ondernemer de btw gaat aangeven en betalen via de invoerregeling, wordt voor de betreffende goederen die hij verzendt aan een consument in de Unie bij de feitelijke invoer niet meer in de heffing betrokken.

Een groot deel van de afstandsverkopen van goederen wordt aan de consument verkocht via elektronische interfaces (handelsplatforms). Om een doeltreffende heffing en inning te bereiken van de btw die over die verkopen verschuldigd wordt door ondernemers van buiten de Unie, worden de elektronische interfaces voor die verkopen belastingplichtig gemaakt voor die btw.

Een ander aspect van dit wetsvoorstel heeft betrekking op de post- en koeriersdiensten en andere logistieke dienstverleners. Deze ondernemers verzorgen ten behoeve van de consument de invoeraangifte voor het overgrote deel van de goederenzendingen van buiten de Unie met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150. De Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) gaat voor post- en koeriersdiensten voorzien in een vorm van uitstel van betaling waarbij geen zekerheid behoeft te worden gesteld voor de ter zake van de invoer verschuldigde btw bij invoer van pakketjes van buiten de Unie waarvoor door de leverancier geen gebruik wordt gemaakt van de nieuwe invoerregeling, en waarvoor er daarom btw verschuldigd is op het moment van de feitelijke invoer.

Hierna wordt in paragraaf 2 nader ingegaan op de hoofdlijnen van dit wetsvoorstel. Verder wordt in de paragrafen 3 tot en met 7 aandacht besteed aan achtereenvolgens budgettaire effecten, EU-aspecten, Uitvoeringslasten Belastingdienst, gevolgen voor bedrijfsleven en burgers en advies en consultatie.

In de bijlage bij het algemene deel van deze memorie zijn twee transponeringstabellen opgenomen waarin wordt aangegeven waar en hoe de wijzigingen opgenomen in de artikelen 2 en 3 van de richtlijn elektronische handel onderscheidenlijk de bepalingen van de aanvullende richtlijn, in de Wet OB 1968 worden geïmplementeerd.

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om de reeds bestaande artikelen met betrekking tot het éénloketsysteem in de Wet OB 1968, die inhoudelijk niet worden gewijzigd, wat de formulering betreft meer aan te laten sluiten bij de desbetreffende bepalingen van Richtlijn 2006/112 (hierna: de BTW-richtlijn 2006).⁷

2. Hoofdpijnen van het wetsvoorstel

2.1. Wijziging van de regeling voor afstandsverkopen binnen de Unie

Dit wetsvoorstel bewerkstelligt onder meer een wijziging van de regels voor de plaats van heffing van btw over de zogenoemde intracommunautaire afstandsverkopen. Het gaat hierbij om goederen die door een ondernemer vanuit een bepaalde lidstaat, in de meeste gevallen via het internet, worden verkocht aan consumenten in een andere lidstaat, en die in het kader van die levering naar de consument in de andere lidstaat worden vervoerd. Daarbij zorgt de leverancier voor de verzending of het vervoer van die goederen.

Met ingang van 1 januari 2021 worden deze goederenleveringen belast in de lidstaat waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, hierna ook wel aangeduid als de lidstaat van de consument. Onder de huidige nogal ingewikkelde regels worden deze verkopen vaak belast in de lidstaat van de verkoper, en doorgaans alléén belast in de lidstaat van de consument, wanneer een bepaalde (per lidstaat van de consument verschillende) jaarlijkse omzeldrempel is overschreden. Zoals eerder is gesteld wordt hiermee tegemoet gekomen aan het beginsel dat de btw moet toekomen aan het land van bestemming.

Onder de nieuwe regels zullen bedoelde ondernemers in de toekomst veel vaker dan nu btw-aangifte moeten doen in alle lidstaten waar ze goederen leveren aan consumenten. Teneinde de daarmee gepaard gaande verzwaaring van de administratieve lasten zoveel mogelijk te voorkomen, kunnen ze met ingang van 1 januari 2021 voor het alternatief kiezen om de buitenlandse btw over deze internetverkopen in de eigen lidstaat aan te geven en te betalen via het éénloketsysteem. De belastingdiensten van de lidstaten gaan die btw dan onderling verrekenen. De administratieve lasten voor deze ondernemers worden door deze maatregelen niet noemenswaardig veranderd.

In dit verband merk ik nog op dat dit wetsvoorstel een tegemoetkoming bevat voor kleinere ondernemers die grensoverschrijdende afstandsverkopen verrichten. Voor deze ondernemers zal

⁷ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU, L347).

een beperkte uitzondering mogelijk zijn op de met ingang van 1 januari 2021 geldende regeling dat intracommunautaire afstandsverkopen altijd belast zijn in de lidstaat van de consument. De tegemoetkoming houdt in dat het toepassingsbereik van de regeling die met ingang van 1 januari 2019 in het kader van de richtlijn elektronische handel is geïmplementeerd voor kleinere ondernemers die in de Unie grensoverschrijdend digitale diensten leveren aan consumenten, voortaan ook intracommunautaire goederenleveringen omvat. Ingevolge die, nu aan te passen, regeling kunnen ondernemers die in maar één lidstaat gevestigd zijn, en afstandsverkopen verrichten aan consumenten binnen de Unie, voortaan de btw in de eigen lidstaat verschuldigd zijn naar het daar geldende tarief. Dit geldt echter alleen voor zover de totale grensoverschrijdende omzet van de ondernemer voor deze goederen en digitale diensten onder een jaarlijkse drempel van € 10.000 blijft. Daarmee kan voor veel van de kleinere ondernemers een beperking van de administratieve lasten worden bereikt, omdat juist voor deze ondernemers de btw-nalevingslasten van verkopen aan consumenten in een andere lidstaat relatief hoog zijn.

2.2. Uitbreiding van de niet-Unieregeling

De bestaande regels voorzien erin dat buiten de Unie gevestigde ondernemers die grensoverschrijdend digitale diensten verkopen aan consumenten binnen de Unie, de btw daarover verschuldigd worden in, en naar het tarief van de lidstaat waar de consument is gevestigd, dan wel zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft (hierna: de lidstaat van verbruik). Bij digitale diensten gaat het in dit verband om elektronische diensten, telecommunicatiediensten en omroepdiensten. Voor de aangifte en afdracht van de btw in de lidstaat van verbruik, kan de ondernemer kiezen voor het éénloketsysteem, waarbij de ondernemer de btw die hij verschuldigd is in verschillende lidstaten van verbruik, kan aangeven en afdragen in één lidstaat (hierna: de lidstaat van identificatie). Deze lidstaat van identificatie zorgt er vervolgens voor dat de via het éénloketsysteem aangegeven en afgedragen btw wordt doorgeleid naar de belastingdiensten van de betreffende lidstaten van verbruik.⁸

Deze toepassing van het éénloketsysteem voor digitale dienstverrichtingen door een niet in de Unie gevestigde ondernemer wordt ook wel de “niet-Unieregeling” genoemd, reden om in de onderhavige wetsvoorstel deze term te gebruiken. Als een ondernemer niet kiest voor de toepassing van deze bijzondere regeling, dan moet hij zich registeren in elke afzonderlijke lidstaat van verbruik. Hij moet dan in elk van die lidstaten periodiek de btw over zijn dienstverrichtingen aangeven en voldoen, overeenkomstig de in de betreffende lidstaten geldende administratieve verplichtingen.

Met ingang van 1 januari 2021 wordt de toepassing van de niet-Unieregeling uitgebreid tot alle diensten verricht door niet in de Unie gevestigde ondernemers aan consumenten in de lidstaten, waarvoor de btw verschuldigd is in deze lidstaten. In het kader van deze uitbreiding kan gedacht worden aan vervoersdiensten verricht aan consumenten in de lidstaten of aan diensten aan

⁸ In de periode van 1 juli 2003 tot 1 januari 2015 konden deze ondernemers ook gebruik maken van het éénloketsysteem, maar dan alleen voor elektronische diensten.

onroerende zaken van consumenten die in de Unie zijn gelegen, zoals diensten door architecten of makelaars.

Enkele voorbeelden ter verduidelijking. Een ondernemer in de Verenigde Staten verkoopt online antivirussoftware aan consumenten in Nederland, Duitsland en Frankrijk. Deze digitale diensten zijn op grond van bestaande regels belast in respectievelijk Nederland, Duitsland en Frankrijk. Als deze ondernemer kiest voor de toepassing van de niet-Unieregeling, dan kan hij de btw verschuldigd in de deze drie lidstaten op grond van de bestaande regels opgeven door middel van één btw-melding en afdracht in één van deze lidstaten of in elke andere willekeurige lidstaat. Als een andere ondernemer in de Verenigde Staten daarentegen online makelaarsdiensten verricht aan consumenten met betrekking tot huizen in Nederland, Duitsland en Frankrijk en daarvoor in deze lidstaten btw verschuldigd wordt, dan kan deze ondernemer op grond van de bestaande regels niet kiezen voor de toepassing van de niet-Unieregeling. Deze ondernemer zal zich in elk van deze lidstaten moeten registreren voor de btw en de verschuldigde belasting afzonderlijk in elk van deze lidstaten moeten aangeven en afdragen. Deze situatie wordt met ingang van 1 januari 2021 gewijzigd. De ondernemer in de Verenigde Staten die online makelaarsdiensten verricht voor consumenten in de Unie kan dan ook voor deze diensten kiezen voor de toepassing van de niet-Unieregeling.

2.3. Uitbreiding van de Unieregeling

De onder paragraaf 2.2 beschreven regeling voor ondernemers gevestigd buiten de Unie, bestaat ook voor binnen de Unie gevestigde ondernemers die digitale diensten verrichten voor consumenten gevestigd in een andere lidstaat. Deze toepassing van het éénloketsysteem door een in de Unie gevestigde ondernemer wordt ook wel de "Unieregeling" genoemd, reden om in dit wetsvoorstel die term te gebruiken.

Net als bij de niet-Unieregeling geldt ook bij de Unieregeling dat de ondernemer zelf de keuze maakt of hij van de regeling gebruikmaakt. Het voordeel van toepassing van de Unieregeling is dat de ondernemer zich niet voor de btw-heffing behoeft te registreren in lidstaten waar hij geen vestiging heeft, en dat hij de in die lidstaten verschuldigde btw niet aldaar moet aangeven en betalen.

Met ingang van 1 januari 2021 wordt de toepassing van de Unieregeling uitgebreid tot alle diensten verricht door in de Unie gevestigde ondernemers aan consumenten in de andere lidstaten, wanneer de btw op basis van de bestaande regels verschuldigd is in die lidstaten.

Daarnaast wordt de toepassing van de Unieregeling, zoals hiervoor in paragraaf 2.1 reeds is aangegeven, uitgebreid tot in andere lidstaten verschuldigde btw in verband met intracommunautaire afstandsverkopen van goederen. Het gaat hierbij om goederen die worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier vanuit een lidstaat aan consumenten in andere lidstaten. Zoals is aangegeven in paragraaf 2.1 worden deze

goederenleveringen met ingang van 1 januari 2021 in beginsel altijd belast in de lidstaat van de consument.

Enkele voorbeelden bij deze wijzigingen ter verduidelijking:

Voorbeeld 1: een ondernemer met alleen een vestiging in Spanje verricht telefoniediensten aan consumenten in Nederland, Duitsland en Frankrijk. Als deze ondernemer kiest voor de toepassing van de Unieregeling, kan hij de btw verschuldigd in deze drie lidstaten op grond van de bestaande regels via een btw-melding opgeven en afdragen in Spanje. De Spaanse belastingdienst verrekent de in Nederland, Duitsland en Frankrijk verschuldigde btw dan met de belastingdiensten van Nederland, Duitsland en Frankrijk. Deze situatie blijft na 1 januari 2021 ongewijzigd bestaan.

Voorbeeld 2: een ondernemer met alleen een vestiging in Spanje verricht makelaarsdiensten met betrekking tot onroerende zaken in Nederland, Duitsland en Frankrijk. Deze ondernemer kan met ingang van 1 januari 2021 kiezen voor de toepassing van de Unieregeling met betrekking tot deze makelaarsdiensten. Hij hoeft zich voor die diensten dan niet meer in elk van die lidstaten afzonderlijk te registreren voor de btw om die daar aan te geven en af te dragen, maar kan in plaats daarvan via de Unieregeling één btw-melding doen in Spanje.

Voorbeeld 3: een ondernemer met alleen een vestiging in Spanje verkoopt via internet tabletcomputers aan consumenten in Nederland, Duitsland en Frankrijk. De tabletcomputers worden als intracommunautaire afstandsverkopen aan de consumenten verzonden op kosten van deze ondernemer. Met ingang van 1 januari 2021 zijn deze intracommunautaire afstandsverkopen belast in de respectievelijke lidstaten waar de afnemer is gevestigd. De ondernemer kan de ter zake verschuldigde btw in Spanje via een btw-melding opgeven en afdragen via de Unieregeling. Spanje zorgt er als lidstaat van identificatie vervolgens voor dat deze aangiften en de afgedragen btw bij de lidstaten van de consument terechtkomen.

2.4. Het schrappen van de btw-vrijstelling bij invoer van goederenzendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22

Op grond van Richtlijn 2009/132/EG past Nederland een btw-vrijstelling toe op de invoer van goederen in het kader van internet- en postorderverkoop waarvan de intrinsieke waarde niet meer dan € 22 bedraagt.⁹ De intrinsieke waarde is de waarde van de goederen, exclusief verzekering en verzendkosten. De Richtlijn elektronische handel schrapt met ingang van 1 januari 2021 de mogelijkheid voor de lidstaten om de btw-vrijstelling van Richtlijn 2009/132/EG nog langer toe te passen. Ook voor Nederland betekent dit dat de btw-vrijstelling vervalt voor ingevoerde kleine zendingen waarvan de intrinsieke waarde niet meer bedraagt dan € 22.

Het vervallen van de vrijstelling van Richtlijn 2009/132/EG is van belang voor het creëren van gelijke concurrentievoorwaarden voor de betrokken bedrijven en daarnaast voor het beschermen

⁹ Richtlijn 2009/132/EG van de Raad van 19 oktober 2009 houdende bepaling van de werkingssfeer van artikel 143, onder b) en c), van Richtlijn 2006/112/EG met betrekking tot de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen (PbEU 2009, L 292).

van de belastinginkomsten van de lidstaten. Zo wordt onder de bestaande regels bijvoorbeeld geen btw geheven voor een telefoonhoesje dat een ondernemer in China via zijn website voor € 10 heeft verkocht aan een consument in Nederland, en dat vervolgens als één pakketje vanuit China is verzonden naar Nederland. Dit is anders bij dezelfde goederen die al in het vrije verkeer in de Unie zijn, bijvoorbeeld in de situatie waarin eenzelfde telefoonhoesje door een ondernemer in Frankrijk wordt verkocht en verzonden aan een consument in Nederland. Onder de huidige regeling voor afstandsverkopen is deze Franse ondernemer, afhankelijk van het geval, btw verschuldigd in Frankrijk of Nederland. Wanneer deze consument een dergelijk telefoonhoesje bij een Nederlandse ondernemer zou aanschaffen, zou daarover ook in alle gevallen btw verschuldigd zijn.

Met ingang van 1 januari 2021 wordt de concurrentieverstorende situatie beëindigd: over een pakje dat een ondernemer uit een land buiten de Unie verzendt en levert aan een consument in Nederland is dan altijd btw verschuldigd. Hiermee wordt in de eerste plaats dus meer neutraliteit bereikt tussen ondernemers binnen en buiten de Unie die goederen leveren aan consumenten met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22.

Daarnaast wordt met het schrappen van de btw-vrijstelling van Richtlijn 2009/132/EG een budgettaire opbrengst bereikt in de lidstaat van de afnemer, hetgeen in overeenstemming is met het beginsel van de btw dat de opbrengst van de btw behoort toe te vallen aan de jurisdictie waar het verbruik van het goed is.

Ook vermindert het vervallen van de vrijstelling het frauderisico in die zin dat een te lage aangifte van de intrinsieke waarde bij invoer om niet boven de € 22-grens uit te komen, niet langer leidt tot een btw-vrijstelling.

Zoals hiervoor is aangegeven is het vervallen van de hier beschreven btw-vrijstelling bij invoer van kleine zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22 bedoeld om niet-heffing van btw over bepaalde leveringen van goederen te voorkomen. Zonder nadere voorziening (zie paragraaf 2.5 hierna) zullen dan al deze zogenoemde kleine zendingen bij invoer belast zijn met btw. Het vervallen van deze vrijstelling staat overigens los van de introductie van een nieuwe vrijstelling in het onderhavige wetsvoorstel voor gelijksoortige afstandsverkopen van goederen van buiten de Unie met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150. Die vrijstelling, die in paragraaf 2.5 aan de orde zal komen, geldt alleen in specifieke gevallen, en is bedoeld om dubbele heffing te voorkomen.

2.5. Introductie van de invoerregeling

Door het schrappen van de vrijstelling van btw bij invoer voor pakketjes met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22, zoals hiervoor is beschreven in paragraaf 2.4, zal over ieder pakketje verzonden door een ondernemer van buiten de Unie aan een afnemer binnen de Unie btw verschuldigd worden bij invoer.

Zonder aanvullende maatregelen betekent dat voor het bedrijfsleven een aanzienlijke administratieve lastenverzwaring die zijn weerslag zou vinden in doorberekende afhandelingskosten aan de afnemer. Ook voor de belastingdiensten van de lidstaten treedt zonder aanvullende maatregelen een stijging van de uitvoeringslasten op. Over deze pakketjes zal immers bij invoer steeds een volledige douaneaangifte moeten worden gedaan.

Om bedoelde verzwaring van administratieve lasten voor het bedrijfsleven en uitvoeringslasten voor de belastingdiensten zo veel mogelijk te beperken, wordt met ingang van 1 januari 2021 een bijzondere regeling geïntroduceerd voor afstandsverkopen vanuit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen (hierna: afstandsverkopen van buiten de Unie). Deze bijzondere regeling, een toepassing van het éénloketsysteem, wordt in het voorstel "invoerregeling" genoemd.

Voor de invoerregeling geldt, net als voor de niet-Unieregeling en de Unieregeling, dat het aan de leverancier is om te bepalen of hij gebruik wil maken van deze vereenvoudigde regeling als alternatief voor de gangbare regeling.

Het gaat bij de invoerregeling om afstandsverkopen van buiten de Unie in pakketjes met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150. Deze waarde is gelijk aan de waarde waarvoor een vrijstelling van invoerrechten geldt voor zogenoemde kleine zendingen. Voorwaarde voor toepassing van de invoerregeling is dat de goederen worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de ondernemer/leverancier, ook wanneer deze slechts indirect tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen.

De plaats van levering van deze afstandsverkopen van buiten de Unie is ten behoeve van de toepassing van de invoerregeling gewijzigd. Die wijziging houdt in dat bij toepassing van de invoerregeling altijd als plaats van levering wordt aangemerkt, de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst bij de consument. Als de btw op afstandsverkopen van buiten de Unie wordt aangegeven via de invoerregeling, dan wordt er dus in de Unie altijd btw geheven ter zake van het leveren van die goederen. Om een dubbele heffing bij de consument te voorkomen komt er een btw-vrijstelling te gelden bij invoer voor goederen die met toepassing van de invoerregeling worden geleverd.

In paragraaf 2.4 is het voorbeeld geschetst van een telefoonhoesje dat een ondernemer in China via zijn website voor € 10 heeft verkocht aan een consument in Nederland en waarover onder de nog bestaande regels geen btw wordt geheven, doordat de invoer ervan is vrijgesteld. Onder de nieuwe regels is die invoer in beginsel belast. Echter, onder de nieuwe regels is ook bepaald dat wanneer de Chinese ondernemer van de invoerregeling gebruik maakt, hij btw verschuldigd is over de levering van het telefoonhoesje in Nederland en dat hij die moet afdragen via de invoerregeling. De invoer van dat hoesje in de Unie is dan vrijgesteld van btw.

Goederen die worden ingevoerd met toepassing van de invoerregeling worden normaliter bij de douane aangegeven door middel van een vereenvoudigde douaneaangifte. De douane controleert daarbij de geldigheid van het invoerregelingnummer en de waarde van de goederen.

Een ander voorbeeld ter verduidelijking. Een ondernemer uit China verkoopt tabletcomputers met een waarde van € 100 aan consumenten in Nederland, Frankrijk en Duitsland. Deze ondernemer heeft ervoor gekozen om de invoerregeling toe te passen en heeft daartoe de wettelijk verplichte tussenpersoon aangewezen die voor hem de met de invoerregeling vastgestelde verplichtingen moet nakomen. Door de keuze voor de invoerregeling dient de tussenpersoon in naam en voor rekening van de Chinese ondernemer de over de levering van de tabletcomputers verschuldigde btw in Nederland, Frankrijk en Duitsland op te geven via een zogenoemde btw-melding voor de invoerregeling, en deze af te dragen in één lidstaat (de lidstaat van identificatie van de tussenpersoon). Hij kan hiervoor bijvoorbeeld Nederland kiezen als lidstaat van identificatie. Nederland zorgt er vervolgens voor dat de door de tussenpersoon gedane opgaves in de btw-melding en de afgedragen btw ook bij Frankrijk en Duitsland bekend worden en terechtkomen. Als deze tabletcomputers vervolgens worden ingevoerd door bijvoorbeeld een post- en koeriersbedrijf dan geldt er een btw-vrijstelling voor de invoer. Het post- en koeriersbedrijf zal daartoe het invoerregelingnummer van de tussenpersoon van de Chinese leverancier moeten vermelden in de vereenvoudigde douaneaangifte bij invoer.

De invoerregeling is niet van toepassing op zogenoemde accijnsgoederen, zoals wijn en tabaksproducten, omdat accijnzen deel uitmaken van de maatstaf van heffing voor de btw bij invoer.

2.6. Regeling voor post- en koeriersdiensten

De toepassing van de hiervoor in paragraaf 2.5 beschreven invoerregeling is voor ondernemers niet verplicht. Het zal in de praktijk dus mogelijk zijn dat voor de invoer van goederen in pakketjes met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 volledige douaneaangifte per afzonderlijk pakketje dient te worden gedaan in iedere lidstaat waar de goederen worden ingevoerd. Bij elektronische handel betekent dit in de praktijk bijna altijd dat de post- en koeriersbedrijven deze douaneaangifte moeten doen of laten doen, omdat zij de goederen voor rekening van de afnemer invoeren. Voor deze bedrijven kan dat door het vervallen van de vrijstelling van btw bij invoer voor pakketjes met een intrinsieke waarde tot en met € 22 een grote administratieve lastenverzwaring betekenen ten opzichte van de huidige situatie.

Om die lastenverzwaring te beperken, verplicht de BTW-richtlijn 2006 elke lidstaat van invoer deze bedrijven met ingang van 1 januari 2021 het gebruik van een bijzondere regeling toe te staan voor de invoer van goederen, andere dan accijnsgoederen, in zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150, waarvoor de in paragraaf 2.5 omschreven invoerregeling niet wordt gebruikt. De bijzondere regeling heeft betrekking op de aangifte en de betaling van btw bij invoer in die lidstaat met betrekking tot goederen waarvan de verzending of het vervoer in diezelfde lidstaat wordt beëindigd.

Ingevolge deze bijzondere regeling kunnen de post- en koeriersdienstenverleners goederen met een waarde van maximaal € 150 aanbrengen bij de douane en de verschuldigde btw innen bij de

persoon voor wie de goederen bestemd zijn. Deze btw kan vervolgens elektronisch worden gerapporteerd in een maandelijkse aangifte. De bijzondere regeling als zodanig is reeds opgenomen in het Douanewetboek van de Unie en is voor de lidstaten thans facultatief. In de Wet OB 1968 wordt nu het recht van bedoelde ondernemers vastgelegd om gebruik te maken van deze in de in de Wet OB 1968 op te nemen bijzondere regeling. Nederland staat dit in de praktijk overigens al toe op basis van de douanewetgeving bij de invoer van goederen van pakketjes met een intrinsieke waarde van meer dan € 22 en niet meer dan € 150.

2.7. Btw-plicht voor elektronische interfaces

Veel ondernemers faciliteren binnenlandse verkopen en afstandsverkopen aan consumenten in Nederland en in andere lidstaten van de Unie via een elektronische interface, zoals een marktplaats, platform of soortgelijk middel. De ondernemers die het elektronische interface exploiteren kunnen zijn gevestigd in Nederland of in een andere lidstaat van de Unie, maar ook in een land buiten de Unie. Consumenten kunnen via een dergelijk platform gemakkelijk goederen aankopen van aanbieders binnen hun eigen lidstaat, van aanbieders in een andere lidstaat of van aanbieders buiten de Unie. Daarbij bevinden de aangekochte goederen zich soms reeds in Nederland of in een andere lidstaat van de Unie, terwijl ze in andere gevallen nog moeten worden ingevoerd.

In alle hiervoor bedoelde gevallen gaat het erom dat een ondernemer via zijn elektronische interface de verkopen van goederen aan afnemers faciliteert. De ondernemers sluiten in al de hier bedoelde gevallen niet zelf op eigen naam overeenkomsten van koop en verkoop af zoals een commissionair. Niettemin worden ondernemers die met een elektronisch interface verkopen en afstandsverkopen faciliteren met ingang van 1 januari 2021 in twee situaties bij fictie geacht deze goederen zelf te hebben ontvangen van de verkoper en vervolgens te hebben geleverd aan de klant.

In het eerste geval gaat het daarbij om afstandsverkopen van goederen in pakketjes met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 die zijn ingevoerd uit een derdelandsgebied of een derde-land. Het tweede geval heeft betrekking op het faciliteren door het elektronische interface van intracommunautaire afstandsverkopen vanuit een opslagplaats in de Unie door een ondernemer die is gevestigd buiten de Unie.

Deze fictie, de levering van goederen aan en door de elektronische interface, is zowel van toepassing op elektronische interfaces gevestigd binnen als buiten de Unie. Deze maatregel zorgt ervoor dat de belastingdiensten in Nederland en in de andere lidstaten voor de btw-heffing over de desbetreffende goederen in principe alleen te maken hebben met de elektronische interfaces, en niet met talloze leveranciers gevestigd buiten de Unie die via een elektronische interface hun goederen verkopen. Voor de Belastingdienst is dit een belangrijke vereenvoudiging bij de heffing en invordering van de belasting.

2.8. Overige wijzigingen

Naast de in paragrafen 2.1 tot en met 2.7 geschetste wijzigingen, bevat dit wetsvoorstel nog een aantal meer specifieke aanpassingen. Zo wordt de verplichting om een factuur uit te reiken voor ondernemers die intracommunautaire afstandsverkopen verrichten, met ingang van 1 januari 2021 geschrapt voor ondernemers die gebruikmaken van de Unieregeling. De reden voor deze schrapping is het verminderen van de administratieve lasten voor bedrijven.

Een andere wijziging heeft betrekking op de indieningstermijn voor de opgave van de verschuldigde btw bij toepassing van de niet-Unieregeling en de Unie-regeling (hierna: btw-melding). De ondernemer die van deze bijzondere regelingen gebruikmaakt moet ieder kalenderkwartaal een btw-melding indienen bij zijn lidstaat van identificatie. In deze btw-melding zijn onder meer de vergoedingen en de van toepassing zijnde tarieven vermeld van de verrichte diensten en leveringen. Onder de huidige regels wordt deze melding uiterlijk 20 dagen na het einde van het tijdvak waarop die melding betrekking heeft gedaan. Uit een evaluatie van de Europese Commissie is gebleken dat die termijn te kort is. Een verlenging van de indieningstermijn voor de btw-melding is volgens deze evaluatie in het bijzonder van belang voor diensten die worden geleverd via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal. In dat geval worden de via dat netwerk, die interface of dat portaal aan de particuliere afnemer verrichte diensten in veel gevallen geacht te zijn verricht door de exploitant van dat netwerk, die interface of dat portaal. Deze ondernemer moet de gegevens voor het invullen van de btw-melding dan verzamelen bij elke achterliggende individuele dienstverrichter. Teneinde eerstbedoelde ondernemers meer tijd te geven voor het indienen van de btw-melding, wordt deze indieningstermijn verlengd tot het einde van de maand na het verstrijken van het belastingtijdvak waarop de melding betrekking heeft.

Voorts moeten onder de huidige regels correcties in de ingediende btw-melding worden gedaan in een suppletie van de btw-melding van het betreffende belastingtijdvak. Voor ondernemers vormt dit een administratieve last, omdat zij daardoor soms elk kwartaal verschillende btw-meldingen opnieuw moeten indienen. Met ingang van 1 januari 2021 wordt het daarom toegestaan vroegere btw-meldingen te corrigeren in een volgende btw-melding in plaats van in de btw-meldingen van de belastingtijdvakken waarop de correcties betrekking hebben. Voor de ondernemer betekent deze wijziging van het doorgeven van correcties een administratieve vereenvoudiging. Het opnemen van correcties in een volgende btw-melding, die ingediend wordt in zijn lidstaat van identificatie, is voor de ondernemer eenvoudiger dan het doorgeven van correcties in de oorspronkelijke btw-melding of btw-meldingen in mogelijke meerdere lidstaten van verbruik.

Als een elektronische interface belastingplichtig wordt in verband met het faciliteren van bepaalde afstandsverkopen binnen of van buiten de Unie, dan is het noodzakelijk voor het controleren van de btw-melding dat een boekhouding over die leveringen wordt bijgehouden. Met ingang van 1 januari 2021 dient een elektronische interface daarom in dit geval gedurende een periode van ten minste tien jaar een boekhouding over die leveringen bij te houden. Deze termijn geldt reeds voor de nu onder de Unieregeling en niet-Unieregeling voor digitale diensten geldende bewaarplicht.

In de bovengenoemde situatie waarbij een ondernemer die een elektronische interface uitbaat belastingplichtig is, wordt de levering van goederen gesplitst in twee delen: de levering door de leverancier aan de elektronische interface en de levering door de elektronische interface aan de consument in een lidstaat. Teneinde de plaats van levering te kunnen bepalen, wordt de verzending of het vervoer van de goederen in dit kader toegerekend aan de levering door de elektronische interface aan de consument.

Een andere wijziging in dit wetsvoorstel heeft betrekking op de leverancier die in geen enkele lidstaat is gevestigd, maar wel in een lidstaat is geregistreerd in verband met de levering van daar opgeslagen goederen via een elektronische interface. Zoals in paragraaf 2.7 is aangegeven wordt een dergelijke buiten de Unie gevestigde ondernemer door wetsfictie geacht deze goederen aan de elektronische interface te hebben geleverd, waarna de elektronische interface die goederen levert aan de consument.

Dit wetsvoorstel bepaalt dat de levering van bedoelde ondernemer aan de elektronische interface valt onder de toepassing van het btw-tarief van nihil. Deze leverancier heeft derhalve het recht de voorbelasting met betrekking tot de aankoop of invoer van de geleverde goederen in aftrek te brengen.

Voor deze wijziging zijn twee redenen te geven. In de eerste plaats wordt hierdoor het frauderisico verkleind. De situatie kan zich immers voordoen dat de feitelijke leverancier gevestigd buiten de EU voor de verkoop via de elektronische interface wel aangifte doet in de lidstaat waar de goederen zijn opgeslagen, maar deze btw vervolgens niet afdraagt. De ondernemer die via zijn elektronische interface deze verkopen faciliteert, kan niettemin deze btw in aftrek brengen, waardoor er door de fraude van de leverancier een lek voor de btw ontstaat. Door de levering van de leverancier aan de elektronische interface tegen 0% te belasten, wordt dit voorkomen.

In de tweede plaats betekent deze maatregel een vereenvoudiging voor de leverancier en voor de ondernemer die via een elektronische interface deze verkopen faciliteert. Deze ondernemers behoeven zo immers geen btw in rekening te brengen en af te dragen respectievelijk in aftrek te brengen.

In de bovengenoemde situatie waarin de niet in de Unie gevestigde ondernemer via een elektronische interface goederen levert aan afnemers in de Unie en deze te leveren goederen in de Unie zijn opgeslagen, kan de elektronische interface de Unieregeling zowel toepassen voor de intracommunautaire afstandsverkopen als voor binnenlandse verkopen in de lidstaat van identificatie. Deze maatregel met betrekking tot de binnenlandse verkopen is bedoeld om de administratieve lasten voor de elektronische interface te verlichten.

Ten slotte, ondernemers gevestigd buiten de Unie die gebruikmaken van de invoerregeling, moeten een in de Unie gevestigde tussenpersoon aanwijzen die gehouden is tot voldoening van de door eerstbedoelde ondernemer verschuldigde btw en die in zijn naam en voor zijn rekening aan de verplichtingen van de invoerregeling moet voldoen. Deze verplichting is in BTW-richtlijn 2006 opgenomen om de belastinginkomsten van de lidstaten zoveel mogelijk te beschermen. De niet in

de Unie gevestigde ondernemers behoeven alleen dan geen tussenpersoon aan te wijzen, indien ze gevestigd zijn in een land waarmee de Unie een overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft gesloten.

3. Budgettaire aspecten

Nader in te vullen.

4. EU-aspecten

Met dit wetsvoorstel worden artikelen 2 en 3 richtlijn elektronische handel en de aanvullende richtlijn met ingang van 1 januari 2021 geïmplementeerd.

5. Uitvoeringskosten Belastingdienst

Nader in te vullen.

6. Gevolgen voor bedrijfsleven en burgers

Voor ondernemers binnen de Unie die diensten en intracommunautaire afstandsverkopen verrichten aan met name consumenten in andere lidstaten wordt het eenvoudiger om btw aan te geven en af te dragen. Zij kunnen dat in meer gevallen dan nu het geval is, doen in de eigen lidstaat via het éénloketsysteem. Hetzelfde geldt voor ondernemers van buiten de Unie die diensten en afstandsverkopen verrichten aan afnemers binnen de Unie. Ook zij kunnen in meer gevallen dan nu, de verschuldigde btw in de lidstaten aangeven en afdragen via het éénloketsysteem. Voor goederenzendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22 van ondernemers van buiten de Unie aan afnemers binnen de Unie zal de btw-vrijstelling niet langer gelden. Deze ondernemers zullen dus in dit kader btw moeten gaan opgeven en afdragen. Ondernemers die via hun elektronische interfaces bepaalde afstandsverkopen faciliteren en daardoor belastingplichtig worden, zullen eveneens btw moeten gaan aangeven en afdragen.

Doordat met ingang van 1 januari 2021 de bovengenoemde btw-vrijstelling voor pakketjes met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22 vervalft, zal in alle gevallen btw verschuldigd zijn over deze pakketjes. Als de leverancier van buiten de Unie de nieuwe invoerregeling toepast, dan zal de consument daar, afgezien van de hogere prijs, weinig van merken. De consument betaalt voor het online aangekochte goed, inclusief de btw, en de leverancier van buiten de Unie, of in voorkomend geval de elektronische interface, of de tussenpersoon doet een btw-melding in één lidstaat en draagt de in de verschillende lidstaten verschuldigde btw in die lidstaat af. De leverancier zal daarnaast een vereenvoudigde douaneaangifte moeten doen als de pakketjes de Unie binnenkomen. In de huidige situatie wordt de douaneaangifte voor goederen waarop een vrijstelling van btw en invoerrechten van toepassing is, gedaan door het passeren van de grens.

Als de leverancier er daarentegen voor kiest de nieuwe invoerregeling niet toe te passen, dan kan de consument in de praktijk wel meer gaan merken van het vervallen van deze btw-vrijstelling. In de regel zal dan de zogenoemde bijzondere regeling voor de aangifte en de betaling van belasting bij invoer dan van toepassing zijn. Volgens deze regeling, die hiervoor al is toegelicht in paragraaf 2.6, kunnen de post- en koeriersbedrijven goederen met een intrinsieke waarde van maximaal

€ 150 aanbrengen bij de douane en de verschuldigde btw innen bij de persoon voor wie de goederen bestemd zijn. Deze regeling bestaat nu in Nederland ook al voor pakketjes met een intrinsieke waarde van € 23 tot niet meer dan € 150, maar zal dus met ingang van 1 januari 2021 ook gaan gelden voor ingevoerde pakketjes met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22. Hierdoor zal in veel meer gevallen dan nu de verschuldigde btw door de post- en koeriersbedrijven worden geïnd bij de consument. De post- en koeriersbedrijven brengen daarvoor kosten in rekening aan de consument.

Om consumenten te wijzen op deze nieuwe situatie, zal er door de Belastingdienst in 2020 tijdig een voorlichting worden gestart. Daarbij zullen de consumenten erop worden gewezen dat het vervallen van de btw-vrijstelling voor pakjes besteld bij een leverancier van buiten de Unie voor hen meebrengt dat zij het beste de btw meteen bij de aankoop van de goederen betalen. Zij kunnen zo voorkomen dat ze die btw bij de bezorging moeten betalen tezamen met de daarbij behorende afhandelingskosten van het post- of koeriersbedrijf.

7. Advies en consultatie

Tijdens het proces van de onderhandelingen bij de Europese Unie in Brussel over de totstandkoming van de richtlijn elektronische handel is er verschillende keren overleg en afstemming geweest met vertegenwoordigers van het Nederlandse bedrijfsleven. Het ging daarbij voor de bepalingen waarop dit wetsvoorstel betrekking heeft om met name vertegenwoordigers van VNO-NCW en MKB-Nederland.

BIJLAGE

Transponeringstabellen

Tabel 2: Transponeringstabel in verband met de implementatie van de artikelen 2 en 3 richtlijn elektronische handel

Richtlijn elektronische handel	Beleidsruimte bij omzetting	Wet op de OB 1968 of anderszins
Artikel 2, eerste lid	nee	Artikel 2a, eerste lid, onderdelen w en x
Artikel 2, tweede lid	nee	Artikel 3b
Artikel 2, derde lid	nee	Artikel 5a
Artikel 2, vierde lid	nee	Artikel 5a vervangen
Artikel 2, vijfde lid	nee	Artikel 5a, tweede lid
Artikel 2, zesde lid	nee	Artikel 6h, tweede tot en met zesde lid geschrapt
Artikel 2, zevende lid	nee	Hoofdstuk 2, paragraaf 4
Artikel 2, achtste lid	nee	Artikel 13a
Artikel 2, negende lid	nee	Artikel 21, onderdeel e
Artikel 2, tiende lid	nee	Artikel 34c, eerste lid, onderdeel b
Artikel 2, elfde lid	nee	Artikel 34, vijfde, zesde en zevende lid
Artikel 2, twaalfde lid	nee	Titel van hoofdstuk V, afdeling 7
Artikel 2, dertiende lid	nee	-
Artikel 2, veertiende lid	nee	Titel van hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 2
Artikel 2, vijftiende lid	nee	Artikel 28r, onderdeel c
Artikel 2, zestiende lid	nee	Artikel 28ra
Artikel 2, zeventiende lid	nee	Artikel 28rd
Artikel 2, achttiende lid	nee	Artikel 28re, eerste lid, onderdeel a
Artikel 2, negentiende lid	nee	Artikel 28rf
Artikel 2, twintigste lid	nee	Artikel 28rj
Artikel 2, eenentwintigste lid	nee	Titel van hoofdstuk V, afdeling 7. Paragraaf 3
Artikel 2, tweeëntwintigste lid	nee	Artikel 28s
Artikel 2, drieëntwintigste lid	nee	Artikel 28sa, Artikel 28sb
Artikel 2, vierentwintigste lid	nee	Artikel 28sc
Artikel 2, vijfentwintigste lid	nee	Artikel 28sd, Artikel 28se
Artikel 2, zesentwintigste lid	nee	Artikel 28sf
Artikel 2, zevenentwintigste lid	nee	Artikel 28sg
Artikel 2, achtentwintigste lid	nee	Artikel 28sh

Artikel 2, negenentwintigste lid	nee	Artikel 28sj
Artikel 2, dertigste lid	nee	Hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 4
Artikel 2, eenendertigste lid	Nee, m.u.v. artikel 28zx	Hoofdstuk V, afdeling 8
Artikel 3	nee	Schrapping artikel 7:27, derde lid, van de Algemene douaneregeling
Artikel 4	nee	Artikel II

Tabel 2: Transponeringstabel in verband met de implementatie van de artikelen 1 en 2 van de aanvullende richtlijn

Richtlijn elektronische handel	Beleidsruimte bij omzetting	Wet op de OB 1968 of anderszins
Artikel 1, eerste lid	nee	Artikel 5c
Artikel 1, lid 1a	nee	Artikel 13a
Artikel 1, tweede lid	nee	Tabel II, onderdeel a, 9
Artikel 1, derde lid	nee	Tabel II, onderdeel a, 9
Artikel 1, vierde lid	nee	Niet toegepast
Artikel 1, lid 4a	nee	Niet toegepast
Artikel 1, vijfde lid	nee	Titel van hoofdstuk V, afdeling 7
Artikel 1, zesde lid	nee	Titel van hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 3
Artikel 1, zevende lid	nee	Artikel 28s
Artikel 1, achtste lid	nee	Artikel 28sa
Artikel 1, negende lid	nee	Artikel 28re, eerste lid, onderdeel a
Artikel 1, tiende lid	nee	Artikel 28sd
Artikel 1, elfde lid	nee	Artikel 28se
Artikel 1, twaalfde lid	nee	Artikel 28x, tweede lid
Artikel 2	nee	Artikel II