

Vergaderjaar 2002–2003

**28 887**

## **Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de – in beginsel tijdelijke – invoering van een omzetbelastingregeling voor elektronische diensten (e-commerce)**

**Nr. 5**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 10 juni 2003

#### **1. ALGEMEEN**

Op 19 mei 2003 is het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting in verband met de – in beginsel tijdelijke – invoering van een omzetbelastingregeling voor elektronische diensten (e-commerce) bij de Kamer ingediend. De belangstelling waarmee kennis is genomen van het onderhavige wetvoorstel stemt tot tevredenheid, evenals het feit dat het verslag op zo'n korte termijn kon worden vastgesteld. Met de leden van de fractie van de VVD ben ik van mening dat het een goede zaak is dat met dit wetsvoorstel een einde wordt gemaakt aan het concurrentienadeel ten aanzien van elektronische handel dat Europese ondernemers thans ondervinden ten opzichte van ondernemers uit derde-landen.

#### **2. INLEIDING**

De leden van de VVD-fractie vragen of de toepassing van de nieuwe regels beperkt kan worden tot op de EU gerichte sites. In dit verband zou ik erop willen wijzen dat ondernemers de mogelijkheid hebben om hun websites zodanig op te zetten dat slechts consumenten uit een bepaald land of een bepaalde regio transacties kunnen uitvoeren. Ondernemers kunnen er dus ook voor kiezen om landen of regio's uit te sluiten. In de praktijk geschiedt dit ook, vaak om economische of juridische redenen. De regels van de richtlijn en het daarvan afgeleide wetsvoorstel zijn alleen van toepassing indien websites aan Europese afnemers de mogelijkheid bieden om elektronische transacties aan te gaan en deze transacties ook daadwerkelijk plaatsvinden. Zou een ondernemer menen dat de investeringen die moeten worden gedaan in verband met de richtlijn e-commerce disproportioneel zijn ten opzichte van de opbrengsten die vanuit de EU mogen worden verwacht, dan zal die ondernemer daar bij de inrichting van zijn website rekening mee moeten houden. De ondernemer kan er in dat geval voor kiezen zijn website af te sluiten voor consumenten uit de EU.

Ten aanzien van de vraag naar een praktische regeling en de introductie van een drempelbedrag kan opgemerkt worden dat het een gebruikelijke handelwijze is dat beleidsvoorschriften worden gepubliceerd waarin op

een meer praktische wijze de uitvoering of toepassing van belastingwetgeving wordt geregeld. Nu bij de totstandkoming van de onderhavige Richtlijn e-commerce herhaaldelijk is gesproken over de mogelijkheid van het introduceren van drempelbedragen, maar uiteindelijk is besloten om hiervan af te zien – onder meer gelet op het feit dat het in beginsel gaat om een tijdelijke bijzondere regeling ter nakoming van BTW-verplichtingen – zal een eventueel nader beleidsvoorschrift niet zien op de introductie van drempelbedragen.

### **3. RATIO VAN DE REGELING**

De leden van de VVD-fractie vragen of de regering verwacht dat aanbieders zich zullen vestigen in de lidstaat met het laagste BTW-tarief. Voorts vragen zij naar de reden of aanleiding van de tijdelijke aard van de bijzondere regeling en naar de eventueel vastgestelde onderzoekspunten ten behoeve van het onderzoek door de Commissie. Zoals gezegd beoogt dit wetsvoorstel het concurrentienadeel weg te nemen dat Europese aanbieders van elektronische diensten op dit moment ondervinden ten opzichte van aanbieders uit derde-landen. Deze concurrentievervalsing wordt met name ongedaan gemaakt door uit te gaan van het beginsel dat BTW wordt geheven in het rechtsgebied waar het verbruik plaatsvindt. De aanbieders uit derde-landen hebben in feite drie mogelijkheden om zich te conformeren aan deze nieuwe wetgeving. Ze kunnen zich (a) administratief registreren in iedere lidstaat en zodoende in iedere lidstaat afzonderlijk voldoen aan de fiscale verplichtingen, (b) zich daadwerkelijk vestigen in een van de lidstaten en van hieruit de Europese markt bedienen, en tot slot kunnen ze (c) gebruik maken van de bijzondere regeling van de voorgestelde afdeling 7 in de Wet op de omzetbelasting 1968 (Regeling voor niet in de Gemeenschap gevestigde ondernemers die elektronische diensten verrichten aan anderen dan ondernemers die in de Gemeenschap wonen of zijn gevestigd). In hoeverre bij de keuze voor een eventuele feitelijke vestiging in één van de lidstaten het BTW-tarief van de desbetreffende lidstaat een doorslaggevende rol speelt, is moeilijk te beoordelen. Naar het mij voorkomt is dit slechts één element van afweging en zal ook het vestigingsklimaat in z'n algemeenheid een belangrijke rol spelen. Daarnaast is het van belang om de groep van voornaamste afnemers in ogenschouw te nemen. Als met name elektronische diensten worden verleend aan in de Europese Unie gevestigde ondernemers wordt de BTW immers verschuldigd in de lidstaat van de afnemer en wordt de heffing verlegd. Er lijkt dan geen reden voor niet-EU-aanbieders om zich in een lidstaat te vestigen. Als met name wordt gepresteerd aan particulieren binnen de Europese Unie kan gekozen worden voor de bijzondere regeling, die relatief eenvoudig is.

De tijdelijkheid van de bijzondere regeling houdt verband met het feit dat het handelt om een nieuw concept binnen de BTW-wetgeving en bovendien betrekking heeft op activiteiten die door technische ontwikkelingen mogelijk nog herhaaldelijk aan wijzigingen onderhevig zijn. Derhalve hebben de lidstaten afgesproken de werking van de richtlijn e-commerce vóór 30 juni 2006 door de Commissie te laten onderzoeken. Op basis van een verslag van de Commissie zal vervolgens bezien worden of de regeling wordt gecontinueerd of (deels) wordt vervangen door bijvoorbeeld een passend elektronisch mechanisme op een niet-discriminatoire basis voor heffing, aangifte, inning en verdeling van de belastingopbrengsten van elektronische diensten. Maar ook andere onderdelen van de tijdelijke regeling zullen in dat onderzoek worden betrokken. Verderop in deze nota zal ik nog enkele voorbeelden daarvan geven.

#### **4. BIJZONDERE REGELING**

De leden van de fractie van de VVD vragen of een ruime toepassing van de bijzondere regeling wordt verwacht, dan wel dat wordt verwacht dat aanbieders van elektronische diensten zich zullen vestigen in een lidstaat. In aanvulling op het hieromtrent reeds vermelde onder 3. (Ratio van de regeling) merk ik op dat de bijzondere regeling met name is ontworpen met het oog op een ruime toepassing. Met deze regeling wordt immers bereikt dat het niet-EU-aanbieders van elektronische diensten relatief eenvoudig wordt gemaakt om aan hun BTW-verplichtingen te voldoen. Naar ik verwacht zal de toepassing van de bijzondere regeling dan ook op betrekkelijk ruime schaal in de Gemeenschap worden toegepast.

Deze leden vragen voorts of het niet efficiënter en eenvoudiger zou zijn geweest als voor de registratie en afdracht in één lidstaat een echt Europees loket zou zijn geïntroduceerd in die zin dat die lidstaat dan ook als enige de belastingcontrole zou uitvoeren. Ik onderken dat dit in beginsel een aantrekkelijke gedachte is, maar zo ver is het nog niet gekomen. Daarbij speelt mede een rol dat de bijzondere regeling als zodanig nieuw is, en dat de lidstaten daar eerst ervaring mee willen opdoen voor tot nadere verfijningen over te gaan. Dat neemt niet weg – deze leden vragen daarnaar – dat als de bijzondere regeling zal blijven bestaan, ik in Europees verband aandacht zal vragen voor dit idee.

De leden van de VVD-fractie vragen verder op welke wijze de leverancier het in rechte te beschermen vertrouwen verkrijgt met betrekking tot de juiste toepassing van de nieuwe BTW regels. Voor een juiste toepassing van de nieuwe regels is een correcte vaststelling van de status van de afnemer belangrijk. Indien de afnemer een ondernemer is, wordt de heffing van omzetbelasting verlegd. Zoals deze leden aangeven geldt in dat geval eenzelfde aanpak als bij de toepassing van intracommunautaire goederen transacties waarbij geverifieerd moet worden of de afnemer in het bezit is van een BTW-identificatienummer. Deze aanpak wordt overigens ook al gevolgd bij bepaalde vormen van grensoverschrijdende dienstverlening. Bij e-commerce transacties tussen ondernemers zal het doorgaans gaan om transacties met een relatief hoge waarde. De aanbieder zal bij dergelijke transacties vragen stellen over de status van de afnemer en in geval er sprake is van een ondernemer de voorgeschreven verificatie uitvoeren. Gaat het wekelijks echter om duizenden transacties met een geringe waarde – denk bijvoorbeeld aan het downloaden van muziek – dan zal de ondernemer ervoor kunnen kiezen om geen vragen over de status te stellen en geen verificatie uit te voeren. Omdat bij deze benadering niet wordt aangetoond dat de afnemer een ondernemer is, zal de aanbieder omzetbelasting in rekening moeten brengen. De heffing kan in dat geval niet worden verlegd, maar kan worden afgewikkeld met gebruikmaking van de bijzondere regeling.

#### **5. GEVOLGEN VAN DE VERORDENING**

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe de juistheid kan worden gecontroleerd van het woonadres of de vestigingsplaats van een afnemer buiten de EU. Zij vragen zich daarbij af of niet moet worden uitgegaan van de opgave van de afnemers zolang geen on-line verificatiesysteem beschikbaar is. De aanbieder zal zich bij de controle in beginsel kunnen baseren op de informatie van de afnemer over zijn woonadres of vestigingsplaats. Deze informatie moet echter in overeenstemming zijn met andere gegevens van de afnemer voorzover de aanbieder die ter beschikking heeft, zoals het adres voor verzending van de factuur of de informatie van de credit-card. Indien deze laatste gegevens afwijken, zal de aanbieder door het stellen van nadere vragen de juistheid van het door de afnemer

opgegeven adres moeten verifiëren. Overigens geldt het vraagstuk van de verificatie niet alleen voor afnemers met een woonadres of vestigingsplaats buiten de EU, maar evenzeer wanneer sprake is van een afnemer die binnen de EU woont of is gevestigd. De proefperiode van drie jaar die in de richtlijn is opgenomen, zal onder meer worden benut om nader onderzoek te doen naar elektronische verificatiesystemen. In dat kader is het bijvoorbeeld denkbaar dat in de toekomst door het gebruik van digitale certificaten zekerheid kan worden verkregen over de woon- of vestigingsplaats van de afnemer. Ook het gebruik van zogenoemde «tracking of geolocation» software waarmee langs elektronische weg een nauwkeurig beeld kan worden verkregen van de plaats van de afnemer, zou in de toekomst mogelijkheden kunnen bieden voor verificatie. In dit kader zij voorts opgemerkt dat over dit onderwerp ook in OESO verband is gesproken waarbij de OESO adviseert om bij lage prijs transacties wel een goede balans te vinden tussen administratieve eisen en fiscaal belang.

De leden van de VVD-fractie vinden het – in het licht van een uniforme BTW-heffing binnen de hele Europese Unie – een goed voorbeeld dat het BTW-comité een nadere invulling van het begrip «elektronische diensten» heeft gegeven. Zij vragen of een dergelijke aanpak niet ook alsnog kan worden gerealiseerd met betrekking tot de mate van zorgvuldigheid die wordt vereist bij de verificatie van de belastingstatus van de afnemer. Als mij signalen bereiken dat er op dit gebied grote verschillen in benadering ontstaan tussen de belastingadministraties van de lidstaten, zullen zeker initiatieven worden genomen om te komen tot een Europese aanpak. Dit zou kunnen in het BTW-comité en ook in het Permanent Comité inzake administratieve samenwerking op het gebied van indirecte belastingen, waarin de Europese Commissie en de lidstaten gezamenlijk de werking van de Verordening bespreken en evalueren.

Op de vraag van deze leden of er voor 1 juli richtlijnen zullen uitgaan ten aanzien van de handelwijze van niet in de EU gevestigde aanbieders, kan ik mededelen dat dit voornemen niet bestaat. Mocht bij de uitvoering van de richtlijn blijken dat er behoefte bestaat aan richtlijnen op dit terrein, dan zullen die – mede aan de hand van signalen vanuit de praktijk – alsnog worden uitgevaardigd.

Voor het antwoord op de vraag of voor kleine transacties vertrouwen mag worden ontleend aan de informatie die de afnemer ontvangt van zijn klant, verwijs ik naar hetgeen hiervoor is gezegd over de verificatie van de woonplaats van de afnemer. Een drempelbedrag wordt daarbij niet gehanteerd.

Deze leden stellen vervolgens dat goedwillende e-commerce aanbieders kunnen worden opgezadeld met potentieel grote BTW claims in alle EU-lidstaten. Het lijkt niet waarschijnlijk dat deze problematiek zich zal voordoen. Indien een aanbieder een transparante administratie voert waaruit eenduidig kan worden opgemaakt in welke lidstaat een e-commerce dienst is verricht, zal er geen twijfel ontstaan over de lidstaat van consumptie. Er zullen in die situatie dan ook geen claims in andere lidstaten kunnen ontstaan.

## **6. HANDHAVINGS- EN UITVOERINGSASPECTEN VAN DE REGELING**

De leden van de VVD-fractie wensen te vernemen welke garanties er zijn te geven over het heffen van BTW door andere landen van identificatie en de daadwerkelijke verdeling van de BTW over de lidstaten van verbruik. Gevraagd wordt hoe de heffing en verdeling wordt gecontroleerd en verzekerd. Ook over deze onderwerpen dient opgemerkt te worden dat het

hier een nieuwe regeling betreft waarmee ervaring zal moeten worden opgedaan. Verordening 792/2002 voorziet in de regels voor de lidstaten ter verdeling van de BTW-opbrengst die de lidstaat van identificatie ontvangt ter zake van omzet van aanbieders uit derde landen aan particulieren en niet-ondernemers in de Europese Unie. Zo is onder meer bepaald dat de lidstaat van identificatie ervoor zorgt dat de BTW die wordt betaald door de niet-EU-aanbieder, binnen tien dagen na het einde van de maand waarin de betaling is ontvangen wordt gestort op de bankrekening van de lidstaat van verbruik waaraan de belasting is verschuldigd. Ook is bepaald dat indien de niet-EU-aanbieder niet de totale verschuldigde BTW voldoet, de lidstaat van identificatie ervoor zorgt dat de betaling naar de lidstaat van verbruik wordt overgemaakt in evenredigheid met de in elke lidstaat van verbruik verschuldigde belasting. Hierover brengt de lidstaat van identificatie de bevoegde belastingautoriteiten van de lidstaten van verbruik langs elektronische weg op de hoogte. De lidstaat van verbruik blijft echter primair verantwoordelijk voor de nakoming van de fiscale verplichtingen door de niet-EU-aanbieders. Evenals de bepalingen ten aanzien van de bijzondere regeling in de richtlijn e-commerce en het hierbij behorende onderzoek, zijn ook de bepalingen in onderhavige verordening in principe tijdelijk van aard. Feitelijk wordt met deze regeling een eerste systeem van verrekening van BTW tussen lidstaten geïntroduceerd. De werking hiervan zal zeker ook in het evaluatieonderzoek van de Commissie worden betrokken.

De leden van de VVD-fractie vragen voorts op welke wijze aanbieders van elektronische diensten worden opgespoord die niet in de EU zijn gevestigd of geregistreerd. In de toelichting bij dit wetsvoorstel is al enige aandacht geschonken aan de opsporing van aanbieders. Daarbij is erop gewezen dat aanbieders die zich niet op eigen initiatief laten registreren in sommige gevallen door concurrenten worden aangemeld. Voorts is in de toelichting gewezen op het mogelijke gebruik van zoekmachines als methode om aanbieders op te sporen. Met een zoekmachine kan op het Internet onderzoek worden gedaan naar bepaalde risicovolle branches die zich richten op de Nederlandse of Europese markt. Een voor dit doel geschikte zoekmachine wordt op dit moment in opdracht van de Belastingdienst ontwikkeld.

Ervan uitgaande dat veel partijen er belang bij hebben om ongewenste concurrentievervalsingen te voorkomen, wordt het risico dat veel ondernemers zich niet aan de regels zullen houden beperkt geacht. Ook om op dit punt toch de vinger aan de pols te kunnen houden voorziet de richtlijn in een evaluatie, waarbij de Europese Commissie voor 30 juni 2006 verslag zal uitbrengen over de werking van de richtlijn. Daarbij zal ook worden ingegaan op de eventuele problemen die zich bij de uitvoering van deze regeling voordoen.

## **7. BUDGETTAIRE EN PERSONELE ASPECTEN**

De leden van de VVD-fractie vragen waarop de verwachting is gebaseerd dat de opbrengst aan BTW geheven van niet-ondernemers van niet-EU-leveranciers gelijk zal zijn aan de derving van BTW op export van elektronische diensten. Deze leden vragen hoe hoog deze twee omzetten aan elektronische diensten worden geschat op dit moment en qua ontwikkelingen de komende jaren.

Binnen e-commerce is een onderscheid te maken tussen e-commerce waarbij een fysieke levering plaatsvindt en e-commerce waarbij tegen betaling diensten via elektronische weg plaatsvinden. De omzetbelastingregeling voor elektronische diensten is uitsluitend van toepassing op diensten die langs elektronische weg worden verricht. 90% van deze activiteiten is zakelijk. In dit segment leidt het wetsvoorstel niet tot een budgettair effect, omdat de BTW op zakelijke kosten binnen de bedrijfs-

kolom neutraal uitwerkt. Eventuele budgettaire consequenties treden op als gevolg van het heffen van BTW op diensten van niet EU-leveranciers aan niet-ondernemers in Nederland enerzijds, en het vrijstellen van BTW-heffing op de «export» van diensten naar landen buiten de EU anderzijds. Er treden dus twee tegengestelde budgettaire effecten op. Gegevens over de exacte omvang van deze markten zijn niet bekend, maar op basis van huidige inzichten kan geconcludeerd worden dat de omvang van beide effecten relatief klein zal zijn. Derhalve is het saldo van beide effecten dermate gering, dat gesproken kan worden van budgettaire neutraliteit.

Met betrekking tot de incidentele en structurele kosten vragen de leden van de VVD-fractie zich af waarop de budgettaire inschatting is gebaseerd. De incidentele kosten van € 6,4 miljoen zijn de investeringen in de automatisering om elektronische aangifte on-line mogelijk te maken. De structurele kosten van € 2,6 miljoen zijn de beheers- en exploitatiekosten van de automatisering. De inschatting is gebaseerd op calculaties vanuit de Belastingdienst, zoals gebruikelijk bij nieuwe wet- en regelgeving. De voorziene lasten en risico's zijn in deze calculaties meegenomen. Naar verwachting zullen geen extra medewerkers gemoeid zijn met de uitvoering.

## **8. ARTIKELSGEWIJS**

### *Artikel I, onderdeel A*

De leden van de fractie van de VVD vragen of met de «bij ministeriële regeling aan te wijzen diensten die langs elektronische weg worden verricht» wordt bedoeld op bijlage L bij de Zesde BTW-richtlijn. Tevens vragen zij of deze lijst niet door de EU uniform is vast te stellen voor alle lidstaten. In het wetsvoorstel wordt voor de uitleg van het begrip «elektronische diensten» rechtstreeks verwezen naar genoemde bijlage L. Er zullen derhalve bij ministeriële regeling geen elektronische diensten worden aangewezen. Bijlage L geeft echter geen limitatieve opsomming van elektronische diensten, maar geeft een vijftal voorbeelden ervan. Zoals vermeld in de memorie van toelichting, kunnen de lidstaten de bijlage in principe met voorbeelden aanvullen en nader toelichten, dan wel in hun nationale wet- en regelgeving andere voorbeelden van elektronische diensten noemen. Hiermee zijn echter de rechtszekerheid, de rechtsgelijkheid en een uniforme toepassing niet gebaat. Met het oog op helderheid over de kwalificatie van elektronische prestaties hebben de lidstaten na de totstandkoming van de richtlijn, de bijbehorende bijlage L nader uitgewerkt in het BTW-comité. Dit comité heeft een overzicht opgesteld van de in deze bijlage genoemde elektronische diensten en deze toegelicht met aanvullende voorbeelden. Ook is een lijst opgesteld van diensten die niet als elektronische diensten worden aangemerkt. Omdat alle lidstaten het eens zijn over deze uitleg van de in bijlage L genoemde voorbeelden, is bereikt dat tussen de lidstaten geen verschillen zullen ontstaan over de interpretatie van «elektronische diensten».

### *Artikel F*

Door de leden van de VVD-fractie wordt gevraagd waarom de regeling niet voorziet in de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen de melding elektronische diensten. Dit hangt samen met de wens een in de praktijk zo eenvoudig en werkbaar mogelijke regeling in het leven te roepen. Daarbij past geen formalistische of juridiserende vormgeving. Wanneer een ondernemer terugkomt op een eerder gedane melding en betaling past het in het systeem dat de Belastingdienst soepel omgaat met een dergelijke correctiemelding. Een eerder gedane betaling zal, mits de reden van

de correctie genoegzaam, in het licht van de bijzondere regeling en naar de omstandigheden van het geval, wordt aangetoond, dan ook worden gerestitueerd. Indien de belasting over in Nederland verrichte elektronische diensten geheel of gedeeltelijk niet is betaald, kan de inspecteur de te weinig geheven belasting naheffen. Tegen de naheffingsaanslag staat wel bezwaar en beroep open.

Gelet op de voorgestelde vormgeving van de regeling, voorzie ik nu geen situaties waarin de inspecteur tegen de wil van de ondernemer de bijzondere regeling intrekt en de registratie doorhaalt, overeenkomstig artikel 26 quater B, vierde lid, onderdelen c en d, van de richtlijn. De doorhaling is daarom niet opgenomen in het voorstel, zodat ook geen behoefte bestaat aan een regeling van bezwaar en beroep op dat punt. Ingeval blijkt, mede in het licht van de communautaire evaluatie, dat daar wel aanleiding toe is zal de regeling worden aangepast, zonedig ook wat betreft de mogelijkheid van bezwaar en beroep. De voorgestelde regeling zal er naar mijn mening geenszins toe leiden dat aanbieders Nederland als registratieland zullen mijden, laat staan dat dit op termijn negatieve consequenties zou hebben voor Nederland als vestigingsland.

Het gebruik van de begrippen melding en betaling in de plaats van de bij de heffing van omzetbelasting gebruikelijke begrippen aangifte en voldoening dienen – deze leden vragen daarnaar – in dit zelfde licht te worden bezien. Zij strekken ertoe te accentueren dat sprake is van een bijzondere, weinig formalistische regeling die vooralsnog op eenvoudiger wijze is vorm gegeven dan het geval is bij het normale heffingssysteem van de omzetbelasting. Hoewel sprake is van afwijkende begrippen, wordt daarmee een resultaat bereikt dat geheel past binnen de bedoeling van de richtlijn. De voorziene evaluatie op communautair niveau biedt de gelegenheid de balans op te maken van de gemaakte keuzes en te bezien in hoeverre aanpassing noodzakelijk is.

Ten slotte merk ik op dat bij deze nota een nota van wijziging is gevoegd. Deze nota van wijziging bevat een tweetal meer formeelrechtelijke wijzigingen van het wetsvoorstel (het vervallen van het voorgestelde artikel 28u in de Wet op de omzetbelasting 1968 en een aanpassing van de inwerkingtredingsbepaling). Korthedshalve verwijs ik naar de toelichting op de nota van wijziging.

De Staatssecretaris van Financiën,  
J. G. Wijn