

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. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

- I. Algemeen
 - I.1 Inleiding
 - I.2 Historisch perspectief en Europees kader
 - I.3 Ratio en inhoud van de regeling
 - I.3.1 Ratio
 - I.3.2 Hoofdlijnen van het wetsvoorstel
 - I.3.3 Gevolgen van de Verordening
 - I.4 Handhavings- en uitvoeringsaspecten van de regeling
 - I.5 Budgettaire en personele aspecten
- II. Toelichting op de artikelen

Bijlagen bij de memorie van toelichting:¹

- A. Richtlijn 2002/38/EG van de Raad van de Europese Unie van 7 mei 2002 tot wijziging, voor een gedeelte tijdelijk, van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten (PbEG L 128).
- B. Verordening (EG) nr. 792/2002 van de Raad van de Europese Unie van 7 mei 2002 tot tijdelijke wijziging van Verordening (EEG) nr. 218/92 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (BTW) wat betreft aanvullende maatregelen inzake elektronische handel (PbEG L 128).
- C. Transponeringstabel.
- D. Overzicht van elektronische diensten in het Engels en Nederlands (afkomstig van het Raadgevend Comité voor de BTW).

I. Algemeen

I.1 Inleiding

Op 7 mei 2002 heeft de Raad van de Europese Unie de BTW-richtlijn vastgesteld inzake de heffing van omzetbelasting over elektronische handel.²

¹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

² Richtlijn 2002/38/EG van de Raad van de Europese Unie van 7 mei 2002 tot wijziging, voor een gedeelte tijdelijk, van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten (PbEG L 128).

Het betreft hier een eerste resultaat van langdurig Europees en internationaal overleg met betrekking tot de heffing van BTW over het verrichten van diensten via de digitale snelweg (zoals het downloaden van muziek en software). Deze richtlijn (hierna ook: Richtlijn e-commerce) vult de Zesde BTW-richtlijn¹ aan met een specifieke regeling inzake de plaats van dienst ten aanzien van zogeheten elektronische diensten. Het onderhavige wetsvoorstel strekt ertoe de Richtlijn e-commerce te implementeren in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). 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 richtlijn. Voor de tekst van de Richtlijn e-commerce verwijs ik naar bijlage A bij deze memorie.

Als gevolg van de nieuwe regeling zullen elektronisch geleverde diensten met ingang van 1 juli 2003 worden belast in het land van consumptie en niet – zoals thans veelal het geval is – in het land van herkomst. De noodzaak tot deze nieuwe regeling is gelegen in het feit dat de huidige regeling in de Zesde BTW-richtlijn ontoereikend is gebleken om elektronische diensten die binnen de Europese Unie worden gebruikt op een eenduidige wijze te belasten, alsmede in de wens om concurrentievervalsingen te voorkomen tussen Europese aanbieders en aanbieders uit derde-landen. Momenteel wordt in de Europese Unie immers de invoer van elektronische diensten niet belast met BTW en de uitvoer ervan wel. Hierdoor ontstaat voor de Europese aanbieders een duidelijk en tweeledig concurrentienadeel ten opzichte van aanbieders uit derde-landen; EU-aanbieders dienen zowel aan afnemers uit de gemeenschap als aan afnemers uit derde-landen BTW in rekening brengen, terwijl een dergelijke verplichting niet geldt voor aanbieders uit derde-landen. Om aan deze ongelijkheid een einde te maken heeft de Europese Commissie in juni 2000 een eerste voorstel gedaan om de Zesde BTW-richtlijn te wijzigen. Dit voorstel heeft met de nodige aanpassingen en verfijningen uiteindelijk geleid tot de thans aangenomen richtlijn.

Conform de Richtlijn e-commerce ziet het onderhavige wetsvoorstel in hoofdlijnen op de volgende wijzigingen:

- Aanbieders uit derde-landen van elektronische diensten moeten BTW gaan betalen over hun EU-omzet aan particuliere afnemers en andere niet-ondernemers in de Europese Unie. Voor deze omzet geldt het BTW-tarief van de lidstaat van de afnemer.
- De export van elektronische diensten van EU-aanbieders naar afnemers uit derde-landen is niet meer belast met Europese BTW.
- Elektronische diensten die door EU-aanbieders worden verricht aan particulieren en niet-ondernemers in de Europese Unie worden belast met het BTW-tarief van de lidstaat van de aanbieder.
- Ingeval een elektronische dienst wordt verricht aan een EU-ondernemer, wordt de BTW verlegd en geheven van deze ondernemer tegen het BTW-tarief van de lidstaat waar hij is gevestigd. Deze verlegging van heffing naar de afnemer van de prestatie geldt zowel voor EU-aanbieders als voor aanbieders uit derde-landen.
- Voor aanbieders uit derde-landen is een bijzondere regeling ontworpen voor het nakomen van hun BTW-verplichtingen. Zij hebben de mogelijkheid zich in één van de lidstaten te registreren om vervolgens in deze lidstaat BTW te betalen en melding te doen van hun gehele EU-omzet. Deze lidstaat moet daarna de BTW-opbrengst verdelen over de lidstaten van verbruik.
- Het nakomen van administratieve verplichtingen, zoals de aanmelding als belastingplichtig ondernemer en het doen van aangifte, zal met gebruikmaking van elektronische middelen en technologie geschieden.

¹ Richtlijn nr. 77/388/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PbEG L 145).

Om het begrip elektronische diensten te definiëren is in bijlage L behorende bij de Richtlijn e-commerce een lijst opgenomen met voorbeelden van dergelijke diensten. Het gaat bij elektronische diensten uitdrukkelijk om diensten die met behulp van elektronische middelen tegen betaling worden verricht. De fysieke levering van elektronische gegevens, zoals bijvoorbeeld de levering van een CD, valt niet onder de definitie. Bijlage L noemt als voorbeelden van elektronische diensten onder meer: de levering langs elektronische weg van software en de bijwerking ervan, alsmede de levering langs elektronische weg van beelden, geschreven stukken en informatie, en de terbeschikkingstelling van databanken. Voor een opsomming en uitleg van de voorbeelden van bijlage L zij verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op artikel 2a en naar bijlage D bij deze memorie.

De Richtlijn e-commerce voorziet tevens in een nieuwe regeling voor het bepalen van de plaats van dienst voor radio- en televisieomroepdiensten. Deze diensten worden hiermee uitdrukkelijk als afzonderlijke diensten aangemerkt en niet beschouwd als elektronische diensten. De nieuwe regeling komt overeen met de regeling zoals die thans reeds van toepassing is op telecommunicatiediensten. De plaats van dienst van radio- en televisieomroepdiensten die worden verleend aan ondernemers of aan niet-EU-afnemers, wordt gesitueerd op de plaats waar de afnemer van de dienst woont of is gevestigd dan wel een vaste inrichting heeft. Als de radio- en televisieomroepdiensten evenwel worden verricht door ondernemers uit derde-landen aan niet-ondernemers in Nederland, wordt de plaats van dienst in Nederland gesitueerd als het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie hier plaatsvinden.

Op 7 mei 2002 heeft de Raad van de Europese Unie tevens een verordening vastgesteld (hierna ook: de Verordening)¹. Deze Verordening betreft een tijdelijke wijziging van de zogeheten bijstandsverordening die ziet op de administratieve samenwerking op het gebied van de BTW.² Gelet op het feit dat de niet-EU-aanbieders van elektronische diensten BTW in rekening moeten brengen aan afnemers uit de Europese Unie, is tevens de wettelijke regeling van toepassing dat deze belasting wordt geheven van de afnemer van de elektronische dienst als deze afnemer een BTW-ondernemer is. Voor deze zogeheten verlegging van de heffing naar de afnemer van de prestatie is het dus van belang dat de aanbieder van de dienst over bepaalde informatie kan beschikken betreffende de fiscale status van de afnemer. De wijziging van de Verordening voorziet derhalve onder meer in een uitbreiding van het gemeenschappelijke systeem voor uitwisseling van informatie over intracommunautaire transacties. Tevens voorziet de wijziging van de Verordening in regels voor de lidstaten ter verdeling van BTW-opbrengst die door aanbieders uit derde-landen moet worden voldaan over hun omzet aan particulieren en niet-ondernemers in de Europese Unie. Nu de verordening een rechtsinstrument is dat een algemene strekking heeft, verbindend is in al haar onderdelen en rechtstreeks toepasselijk is in elke lidstaat, behoeven de onderhavige wijzigingen geen implementatie in Nederlandse wetten regelgeving. Voor de tekst van deze Verordening verwijs ik naar bijlage B bij deze memorie.

¹ Verordening (EG) nr. 792/2002 van de Raad van de Europese Unie van 7 mei 2002 tot tijdelijke wijziging van Verordening (EEG) nr. 218/92 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (BTW) wat betreft aanvullende maatregelen inzake elektronische handel (PbEG L 128).

² Verordening (EEG) nr. 218/92 van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (PbEG L 24).

Tijdens de totstandkoming van de Richtlijn e-commerce is er geregeld contact geweest met bedrijven of organisaties die zich direct of indirect bezig houden met de belangen van het bedrijfsleven in het algemeen en het aanbieden van elektronische diensten in het bijzonder. Het gaat daarbij onder meer om vertegenwoordigers van VNO-NCW, MKB-Nederland, KPN, Philips en ETNO (European Telecommunications Network Operators' Association). De ontwikkelingen in dit dossier heeft men vanaf het begin goed kunnen volgen. Daarbij is mij gebleken dat het bedrijfsleven zich met de nieuwe regeling kan verenigen.

De groei van de digitale informatiemaatschappij en het ontplooiën van economische activiteiten langs elektronische weg heeft zich de afgelopen jaren in een aanzienlijk tempo ontwikkeld. Het mondiale karakter van de elektronische markt betekent dat deze niet door de traditionele geografische of economische grenzen wordt belemmerd. Dit biedt grote economische uitdagingen, die binnen de Europese Unie onder andere worden verbonden met nieuwe mogelijkheden voor het creëren van werkgelegenheid en economische welvaart. Mede in dat kader is het beschikken over een helder, doorzichtig en betrouwbaar regelgevend kader voor elektronische handel van essentieel belang. Dit geldt zowel voor ondernemingen die bereid zijn te investeren en handel te drijven, als voor de (particuliere) afnemers die bereid zijn langs elektronische weg producten af te nemen. Daarbij past geen belastingwetgeving die de groei van elektronische handel belemmert, maar belastingwetgeving die juist een klimaat schept waarin deze groei kan plaatsvinden en waarin de belangen van alle betrokkenen worden beschermd. Indachtig dit uitgangspunt is door de Europese Commissie in juni 2000 het voorstel gedaan om ten aanzien van de BTW de werking van de interne markt te verbeteren voor de diensten die langs elektronische weg worden verstrekt.

Uit onderzoek van de Europese Commissie naar belastingcomplicaties van elektronische handel is onder meer gebleken dat de implicaties van elektronische handel voor de heffing van BTW meevallen. In veel gevallen zijn zowel de bestaande mechanismen als de rechtsgrondslag toereikend om de verschuldigde belasting vast te stellen en te innen.

Voor de heffing van BTW wordt de levering van fysieke goederen die door particuliere eindgebruikers langs elektronische weg worden gekocht maar via traditionele middelen worden geleverd, op dezelfde wijze behandeld als elke andere vorm van verkoop op afstand (via de telefoon, per post of uit een catalogus). Als de desbetreffende goederen afkomstig zijn uit derde-landen worden ze bij de invoer belast en als de goederen worden geëxporteerd geldt het nultarief. De intracommunautaire verkoop van fysieke goederen wordt op basis van een speciale regeling voor afstandsverkoop belast hetzij in de lidstaat van de verkoper, hetzij in de lidstaat van de koper (zie artikel 5a van de Wet OB).

Anders dan de BTW-wetgeving ter zake van de levering van fysieke goederen is de huidige wetgeving niet geheel toereikend gebleken voor de zogeheten on-line-levering van digitale producten, zoals het downloaden van muziek, software, films en andere virtuele goederen. Toen de bestaande rechtsgrondslag en wetgeving werden gecreëerd bestonden dergelijke digitale transacties immers nog niet. Tegenwoordig kan deze leemte echter worden gezien als een potentiële bron van belastingproblemen, nu in bepaalde gevallen BTW-heffing ten onrechte ontbreekt en leidt tot concurrentievervalsingen. Hoewel het acute gevaar voor verlies van belastingopbrengsten niet groot is, zal op termijn de groei van de elektronische handel de Europese belastingautoriteiten voor problemen kunnen stellen. De onderhavige Richtlijn e-commerce tracht dit te voorkomen.

Voor de totstandkoming van deze richtlijn heeft een aantal beginselen als uitgangspunt gediend. Zo mocht de vorenvermelde leemte niet leiden tot een nieuw of aanvullend belastingmiddel voor elektronische handel, maar diende de bestaande BTW-wetgeving dusdanig te worden aangepast dat zij meer voor deze vorm van elektronische handel zou zijn toegerust. Een ander beginsel ziet op het kwalificeren van elektronische transacties. In de Richtlijn e-commerce worden dergelijke transacties in de zin van de Zesde BTW-richtlijn nadrukkelijk gezien als het verrichten van een dienst, en niet als de levering van goederen. Ten slotte is bij de totstandkoming van de

richtlijn specifiek aandacht geschonken aan de aard van het BTW-stelsel als een algemene en alomvattende verbruiksbelasting: Europese BTW dient geheven te worden over alle prestaties die voor verbruik in de Europese Unie zijn bestemd, terwijl over prestaties die worden verbruikt in andere rechtsgebieden geen BTW moet worden geheven. Deze beginselen zijn vertaald in de onderhavige Richtlijn e-commerce en het hierop gebaseerde onderhavige wetsvoorstel; een regeling die op een heldere wijze kan worden uitgevoerd en de huidige tekortkomingen in de Zesde BTW-richtlijn herstelt waar het gaat om elektronische diensten.

1.3 Ratio en inhoud van de regeling voor elektronische diensten

In dit hoofdstuk worden ratio en inhoud van de bijzondere regeling voor elektronische diensten beschreven. Allereerst wordt ingegaan op de ratio van de regeling. Vervolgens worden de hoofdlijnen van de regeling aangegeven met een verwijzing naar de desbetreffende artikelen van het wetsvoorstel. Tot slot worden de gevolgen van de wijziging van de Verordening beschreven.

1.3.1 Ratio

Door de introductie van de regeling in het nieuwe artikel 26 quater van de Zesde BTW-richtlijn is een einde gekomen aan het verschil in fiscale behandeling tussen het afnemen van elektronische diensten van aanbieders uit de Europese Unie, en het afnemen van deze diensten van aanbieders uit derde-landen. Er wordt met deze nieuwe regeling met name voor gezorgd dat elektronische diensten altijd met Europese BTW worden belast als deze diensten worden verbruikt door afnemers die in de Europese Unie zijn gevestigd. De desbetreffende diensten worden niet met Europese BTW belast als de afnemer buiten de Europese Unie is gevestigd. Deze regeling beoogt derhalve het tweevoudige concurrentienadeel tegen te gaan dat de Europese aanbieders van elektronische diensten momenteel ondervinden. Daarnaast is de regeling het signaal dat Europa de langs digitale weg verrichte prestaties voor de BTW niet langer ongemoeid laat. Ondernemers uit derde-landen die aan klanten in de Europese Unie leveren, zullen door deze regeling voortaan Europese BTW in rekening moeten brengen hetgeen ondernemers die in de Europese Unie zijn gevestigd ook moeten doen.

Om te bereiken dat deze regeling op een betrekkelijk eenvoudige wijze kan worden nageleefd, is tevens de bijzondere regeling ingevoerd dat buiten de Europese Unie gevestigde ondernemers zich slechts in één lidstaat hoeven te registreren om vervolgens via de belastingadministratie van deze lidstaat te voldoen aan de fiscale verplichtingen ten aanzien van hun totale EU-omzet aan elektronische diensten. Het nakomen van deze verplichtingen, zoals het doen van periodieke «melding elektronische diensten» en het voeren van een administratie, zal kunnen plaatsvinden met gebruikmaking van elektronische middelen. Op deze wijze wordt de toepassing van de nieuwe regels voor niet-EU-aanbieders zo eenvoudig mogelijk gehouden en worden de administratieve lasten tot een minimum beperkt. Vanzelfsprekend staat het de niet-EU-aanbieders ook vrij om zich te vestigen binnen de Europese Unie. Hiermee wordt de niet-EU-aanbieder een binnen de Europese Unie gevestigde belastingplichtige en zal hij in de desbetreffende lidstaat van vestiging gebruik moeten maken van de nationale wet- en regelgeving inzake de BTW. In een dergelijk geval kan de bijzondere regeling uiteraard geen toepassing meer vinden. De bijzondere regeling voor elektronische diensten geldt in principe voor een tijdelijke periode van 3 jaar; vóór 30 juni 2006 zal de bijzondere regeling opnieuw onderzocht worden. De Raad van de Europese Unie zal op basis van een verslag en een voorstel van de Europese Commissie beoor-

delen of nieuwe maatregelen nodig zijn, dan wel besluiten tot verlenging van de onderhavige nieuwe regeling. Het kan namelijk zo zijn dat nieuwe technische ontwikkelingen het mogelijk maken dat bij de betaling voor elektronische diensten de daarover verschuldigde BTW automatisch wordt ingehouden en toekomt aan de lidstaten van verbruik.

I.3.2 Hoofdpijnen van het wetsvoorstel

Zoals hiervoor reeds uiteengezet, beoogt dit wetsvoorstel het concurrentienadeel weg te nemen dat de Europese aanbieders van elektronische diensten momenteel ondervinden ten opzichte van de aanbieders van buiten de Europese Unie. Het ongedaan maken van deze concurrentieverstoring wordt bereikt door ten aanzien van deze diensten nadrukkelijk uit te gaan van het bestemmingslandbeginsel, anders gezegd: de belasting wordt geheven in het rechtsgebied waar het verbruik plaatsvindt. Voorts is het wetsvoorstel gebaseerd op een uitbreiding van de verleggingsregeling op transacties tussen ondernemers en de invoering van een registratieverplichting voor niet-EU-aanbieders die elektronische diensten verrichten aan niet-belastingplichtigen in de Europese Unie. Sluitstuk vormt de heffing, aangifte en verdeling van de belasting met gebruikmaking van elektronische technologie.

BTW-heffing

De gevolgen van de inhoud van het wetsvoorstel kunnen in een schema worden samengevat.

Afnemer	Aanbieder in de EU	Aanbieder buiten de EU
In de EU gevestigde ondernemer	BTW verschuldigd in de lidstaat van de afnemer (heffing verlegd naar afnemer, tenzij dienstverrichter in dezelfde lidstaat is gevestigd)	BTW verschuldigd in de lidstaat van de afnemer (heffing verlegd naar afnemer)
In de EU gevestigde niet-ondernemer	BTW verschuldigd in lidstaat van aanbieder	BTW verschuldigd in lidstaat van de afnemer; betaling in de lidstaat van registratie (bijzondere regeling)
Buiten de EU gevestigde afnemer (ondernemers en niet-ondernemers)	Geen BTW-heffing	Geen BTW-heffing

Met dit wetsvoorstel wordt derhalve bereikt dat elektronische diensten in alle gevallen belastingvrij kunnen worden geëxporteerd (buiten de Europese Unie) en dat er een toereikende rechtsgrondslag bestaat voor de heffing van BTW op elektronische diensten die door niet-EU-ondernemers aan ondernemers en niet-ondernemers in de Europese Unie worden verricht:

- Voor elektronische diensten van EU-aanbieders aan niet-ondernemers in de Europese Unie worden feitelijk geen veranderingen voorgesteld. Ondernemingen in de Europese Unie blijven in dergelijke gevallen BTW in rekening brengen van de lidstaat waar zij zijn gevestigd (artikel 6, eerste lid, van de Wet OB). Voor de elektronische diensten die de EU-aanbieders verrichten aan klanten buiten de Europese Unie, bevat het wetsvoorstel nu een expliciet een bepaling om deze diensten niet langer te belasten met BTW (het voorgestelde artikel 6, tweede lid, onderdeel d, 10°, van de Wet OB);
- Buiten de Europese Unie gevestigde aanbieders van elektronische diensten zullen, indien zij diensten verrichten aan afnemers uit de Europese Unie, evenals EU-aanbieders BTW moeten gaan berekenen. Dit betekent enerzijds dat zij op verkopen aan niet-ondernemers BTW in rekening moeten brengen (het voorgestelde artikel 6, tweede lid, onderdeel f, van de Wet OB) en anderzijds dat ten aanzien van verkopen aan ondernemers de heffing van BTW wordt verlegd naar de

Bijzondere regeling

Teneinde het de niet-EU-aanbieders van elektronische diensten zo eenvoudig mogelijk te maken om aan de BTW-verplichtingen te voldoen is een speciale regeling ontworpen. Op grond van deze regeling hoeft een niet-EU-aanbieder die elektronische diensten verricht aan niet-ondernemers uit de Europese Unie, zich slechts in één van de lidstaten naar keuze te registreren voor BTW-doeleinden (de voorgestelde Afdeling 7 van de Wet OB). Vervolgens kan in deze zogeheten lidstaat van identificatie een «melding elektronische diensten» worden gedaan naar de BTW-tarieven van de lidstaten waar hun afnemers wonen, inclusief vermelding van het totale omzetbedrag dat ter zake van elektronische diensten in de betrokken lidstaten in rekening is gebracht alsmede de daarover verschuldigde belasting. De verschuldigde BTW wordt betaald aan de lidstaat van identificatie, die het vervolgens zal verdelen onder de desbetreffende lidstaten van verbruik. Gelet op het feit dat de huidige Zesde BTW-richtlijn verschillen toestaat in de regimes inzake aftrek van voorbelasting zoals die gelden in de verschillende lidstaten, vindt op deze melding elektronische diensten geen vooraftek plaats. De eventuele voorbelasting die op de elektronische diensten betrekking heeft, kan door de niet-EU-aanbieder afzonderlijk worden teruggevraagd in de lidstaat waar deze belasting is betaald.

De registratie als ondernemer in één van de lidstaten, evenals het doen van een periodieke melding elektronische diensten, zal langs elektronische weg plaatsvinden. Op deze wijze wordt, mede gelet op het beleid van de overheid inzake reductie van administratieve lasten, het voldoen aan de fiscale verplichtingen zo eenvoudig mogelijk gemaakt.

De mogelijkheid tot het doen van elektronische aangifte omzetbelasting zal, voor zover dat niet reeds mogelijk is, tevens worden geboden aan de binnenlandse ondernemingen.

In het geval dat zowel de leverancier als de afnemer van de elektronische diensten een ondernemer is, wordt voor de BTW-heffing de zogeheten verleggingsregeling toegepast (tenzij beiden in dezelfde lidstaat zijn gevestigd). Voor de toepassing van deze verleggingsregeling is het dus nodig dat de leveranciers onderscheid kunnen maken tussen afnemers die ondernemer zijn en afnemers die geen ondernemer zijn (eindverbruikers). Feitelijk betekent dit dat leveranciers voor het nemen van het besluit om al dan niet BTW in rekening te brengen, moeten weten of hun afnemer door de desbetreffende nationale belastingautoriteit wordt aangemerkt als BTW-ondernemer. Deze informatie krijgen ze in eerste instantie van de ondernemer zelf. De verificatie van deze informatie is thans reeds van belang voor ondernemers ter zake van de traditionele intra-communautaire handel; bij de levering van goederen naar een andere lidstaat is naar huidig beleid immers één van de voorwaarden voor terechte toepassing van het nultarief dat de leverancier beschikt over het BTW-identificatienummer van de afnemer. Bij de Belastingdienst kan het door de afnemer opgegeven nummer schriftelijk, telefonisch of per fax worden gecontroleerd op juistheid. Deze verificatiemogelijkheid van BTW-identificatienummers zal na inwerkingtreding van dit wetsvoorstel tevens langs elektronische weg kunnen geschieden en ook voor niet-EU-ondernemers openstaan. De uitwerking hiervan wordt onder meer nader geregeld in de wijziging van de Verordening 218/92.

Elektronische communicatie

De onderhavige richtlijn legt tevens vast dat de lidstaten, onder de door hen vast te stellen voorwaarden, aan (binnenlandse) belastingplichtigen de mogelijkheid zullen bieden om met behulp van elektronische middelen

de BTW-aangifte te doen, de zogeheten opgaaf intracommunautaire leveringen in te dienen (zie het huidige artikel 37a van de Wet OB) en zich aan of af te melden als belastingplichtig ondernemer dan wel wijzigingen van de belastingplicht door te geven. De Belastingdienst zal hiervoor de nodige voorzieningen treffen.

I.3.3 Gevolgen van de Verordening

Zoals aangegeven in de inleiding, is naast de Richtlijn e-commerce ook een tijdelijke wijziging van Verordening 218/92 vastgesteld. Deze Verordening regelt onder meer de uitwisseling van inlichtingen ten behoeve van de BTW-heffing inzake intracommunautaire transacties. Ondernemers kunnen op basis van deze regeling de status van een afnemer nagaan en daarmee bepalen of bij een intracommunautaire transactie aanspraak bestaat op toepassing van het nultarief.

De wijziging van de Verordening is om twee redenen noodzakelijk. Het gaat allereerst om een uitbreiding van de groep van ondernemers die de status van een afnemer kan verifiëren. Onder de huidige regeling is het alleen voor ondernemers die betrokken zijn bij intracommunautaire transacties – het gaat hier om binnen de Europese Unie gevestigde ondernemers – mogelijk om de status van hun afnemers te verifiëren. Deze verificatie vindt plaats door een controle van het BTW-identificatienummer van de afnemer. Na invoering van de omzetbelastingregeling voor elektronische diensten wordt het ook voor buiten de Europese Unie gevestigde ondernemers van belang de status van een binnen de Europese Unie gevestigde afnemer te kennen. Heeft de afnemer van een elektronische dienst een geldig BTW-identificatienummer, dan wordt de heffing van BTW verlegd van de aanbieder naar de afnemer. Ontbreekt een geldig nummer, dan zal de aanbieder van de elektronische dienst omzetbelasting in rekening moeten brengen. Door een aanpassing van artikel 6 van de Verordening wordt de mogelijkheid om de status van een afnemer te verifiëren uitgebreid naar de buiten de Europese Unie gevestigde ondernemers die elektronische diensten verrichten. Het wordt, zoals reeds opgemerkt, tevens mogelijk om de verificatie van BTW-identificatienummers langs elektronische weg te laten verlopen.

Een tweede reden om de Verordening te wijzigen hangt samen met de bijzondere regeling die wordt ingevoerd voor de afhandeling van fiscale verplichtingen door de buiten de Europese Unie gevestigde aanbieders van langs elektronische weg verrichte diensten aan niet-ondernemers in de Europese Unie. Zoals hiervoor is uiteengezet, kunnen aanbieders van buiten de Europese Unie zich in één lidstaat identificeren en in die lidstaat «melding elektronische diensten» doen voor de gehele binnen de Europese Unie behaalde omzet. Deze bijzondere regeling noodzaakt de lidstaten tot het maken van nadere afspraken. De lidstaat van identificatie zal de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten op de hoogte moeten brengen van de identificatie van een buiten de Europese Unie gevestigde ondernemer en gegevens uit de melding elektronische diensten van deze ondernemer moeten doorzenden aan ieder van de lidstaten. De op kwartaalbasis ontvangen informatie zal door de lidstaat van identificatie langs elektronische weg worden verzonden aan de lidstaat van verbruik. De technische uitwerking van het elektronische berichtenverkeer tussen de lidstaten vindt in nauwe samenwerking met de Europese Commissie plaats in het Permanent Comité inzake administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen.

In het verlengde van het elektronische berichtenverkeer is ook een regeling getroffen voor de doorbetaling van de bedragen aan omzetbelasting die worden ontvangen van de buiten de Europese Unie gevestigde ondernemer. De door deze ondernemer in alle lidstaten tezamen verschuldigde

omzetbelasting wordt betaald aan de lidstaat van identificatie. De Verordening regelt dat deze lidstaat zorgdraagt voor de doorbetaling van het gedeelte dat toekomt aan de lidstaat van verbruik. Deze doorbetaling vindt plaats binnen tien dagen na afloop van de maand waarin het bedrag is ontvangen.

De uitwerking van deze regeling heeft plaatsgevonden in Titel IIIA die nieuw in de Verordening is ingevoegd.

1.4 Handhavings- en uitvoeringsaspecten van de regeling

Wat de handhaafbaarheid van de regeling betreft, wijs ik erop dat dit aspect veel aandacht heeft gekregen bij de besprekingen over de richtlijn. De lidstaten zijn er bij de vormgeving van de Richtlijn e-commerce steeds van uitgegaan dat een eenvoudige uitvoerbaarheid van de regeling de beste garantie biedt dat niet-EU-aanbieders aan hun fiscale verplichtingen zullen voldoen. Dit heeft geresulteerd in het opnemen van een bijzondere regeling voor niet-EU-aanbieders die elektronische diensten verrichten aan anderen dan ondernemers in de Europese Unie (zie Artikel I, Onderdeel D, van het wetsvoorstel). Hoewel deze aanpak geen volledige zekerheid biedt dat de betreffende aanbieders aan hun verplichtingen zullen voldoen, past deze benadering geheel in het op dienstverlening en administratieve eenvoud gerichte beleid waarmee de Belastingdienst de afgelopen jaren positieve ervaringen heeft opgedaan.

De totstandkoming van de Richtlijn e-commerce heeft veel reacties opgeroepen van aanbieders van buiten de Europese Unie. Uit deze reacties lijkt te kunnen worden afgeleid dat veel van de aanbieders zich in een van de lidstaten zullen laten identificeren. Door het verstrekken van informatie wordt getracht de groep van aanbieders die zich niet identificeert tot een minimum te beperken.

Aanbieders van elektronische diensten van buiten de Europese Unie die zich desondanks – bedoeld of onbedoeld – niet laten identificeren, zullen uiteindelijk moeten worden opgespoord. De daarbij gehanteerde methode zal enigszins afwijken van wat thans gebruikelijk is. Omdat de aanbieders zich via het Internet tot de Europese consument richten, zal de opsporing voor een deel langs elektronische weg plaatsvinden. Zoekmachines zullen hierbij een rol spelen, evenals het monitoren van het Internet in kwantitatieve en kwalitatieve zin. Nu de geldstroom en de geautomatiseerde vastleggingen blijven bestaan, zullen daarnaast ook meer traditionele methoden worden gebruikt om informatie over aanbieders te verkrijgen. Zo lijkt het waarschijnlijk dat een deel van de informatie zal worden verkregen van aanbieders die zelf aan hun fiscale verplichtingen voldoen en zich vanuit een oogpunt van concurrentie in een nadelige positie bevinden.

Na opsporing zal een aanbieder van elektronische diensten een verzoek tot identificatie ontvangen. Mocht aan een dergelijk verzoek geen gevolg worden gegeven, dan wordt zo mogelijk om administratieve bijstand gevraagd aan de bevoegde autoriteiten van het land van vestiging van de aanbieder. De weg van de administratieve bijstand zal ook worden gebruikt ingeval niet wordt voldaan aan andere fiscale verplichtingen, zoals de aangifte- of betalingsverplichtingen.

De lidstaten hebben bij de totstandkoming van de Richtlijn e-commerce de bedoeling gehad eerste enige jaren ervaring op te doen alvorens tot een meer definitieve regeling te komen. Zoals uit de titel van de richtlijn en het wetsvoorstel expliciet blijkt, is een belangrijk deel van de huidige regeling tijdelijk van aard en zal de werking binnen drie jaar na de inwerkingtreding worden onderzocht. Dit biedt de mogelijkheid om ervaring op te doen met de uitvoering en handhaving van deze «innovatieve» regeling, en om zo mogelijk in Europees verband wijzigingen aan te brengen die de werking ervan kunnen verbeteren.

Het wetsvoorstel zal naar verwachting voor Nederland budgettair neutraal verlopen. Feitelijk voorziet het wetsvoorstel er slechts in dat niet langer BTW wordt geheven op export van elektronische diensten van EU-ondernemers en dat wel BTW wordt geheven als deze diensten in Nederland worden afgenomen door niet-ondernemers van niet-EU-ondernemers.

Voor de elektronische handel tussen ondernemingen worden weliswaar ook technische wijzigingen voorgesteld, maar van een budgettair voordeel zal hier geen sprake zijn nu in casu de BTW feitelijk alleen drukt op eindverbruikers. Onder het huidige regime kunnen buitenlandse ondernemers de aan hen in rekening gebrachte Nederlandse BTW terugvragen op grond van de Achtste of Dertiende BTW-richtlijn en dragen zij geen BTW af over hun elektronische omzet in Nederland. Onder het voorgestelde regime wordt geen BTW meer in rekening gebracht aan buitenlandse ondernemers en wordt ten aanzien van hun omzet in Nederland de heffing van BTW verlegd naar de Nederlandse afnemer die deze in aftrek kan brengen. Per saldo lijkt hier dus geen budgettair effect te verwachten. Derhalve is in de begroting met additionele belastingopbrengsten geen rekening gehouden.

De Richtlijn e-commerce en de Verordening hebben tot gevolg dat de Belastingdienst verschillende voorzieningen moet treffen opdat ondernemers zich elektronisch kunnen melden en aangifte kunnen doen. De incidentele kosten die nodig zijn om de automatisering in te richten zijn begroot op € 6,4 miljoen. De structurele kosten van de voorgestelde maatregelen bedragen circa € 2,6 miljoen.

De besparing op de administratieve lasten wordt geschat op circa € 16 miljoen, waarbij ervan wordt uitgegaan dat 25% van de ondernemers die BTW-aangifte doen, gebruik gaat maken van de elektronische voorzieningen.

II. Toelichting op de artikelen

Artikel I (Wet op de omzetbelasting 1968)

Onderdeel A (artikel 2a van de wet)

Dit artikelonderdeel neemt de definitie van «elektronische diensten» op in artikel 2a van de Wet OB. Laatstgenoemd artikel bevat reeds meerdere definities voor de Wet OB en de daarop gebaseerde bepalingen. Ten aanzien van de elektronische diensten wordt voorgesteld de definitie van de Richtlijn e-commerce over te nemen: langs elektronische weg verrichte diensten, onder andere de in bijlage L bij de Zesde Richtlijn (zoals die bijlage is vastgesteld bij de Richtlijn e-commerce) beschreven diensten. Gelet op de voortdurende groei van de digitale informatiemaatschappij en het feit dat het hier gaat om economische activiteiten die door technische ontwikkelingen frequent aan wijzigingen onderhevig kunnen zijn, is dit de meest geschikte vorm van implementatie voor het nader duiden van deze elektronische diensten. Hiermee wordt onder meer bereikt dat de jurisprudentie van het Hof van Justitie steeds bepalend is voor de uitleg van het begrip «elektronische diensten» en dat geen verschil van interpretatie ontstaat tussen de lidstaten over het gehanteerde begrip. Zo ontstaat tevens de mogelijkheid om snel en doeltreffend in te spelen op actuele ontwikkelingen die verband houden met deze vorm van handel en die gevolgen hebben voor de heffing van BTW over deze prestaties. Hiervan kan sprake zijn als de Raad van de Europese Unie bijlage L aanvult met nieuwe voorbeelden. Bijlage L geeft geen limitatieve opsomming van elektronische diensten, maar geeft een vijftal voorbeelden ervan. Achtereenvolgens worden genoemd:

- Het langs elektronische weg leveren en onderbrengen van websites, het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen;
- De levering langs elektronische weg van software en de bijwerking ervan;
- De levering langs elektronische weg van beelden, geschreven stukken en informatie, en de terbeschikkingstelling van databanken;
- De levering langs elektronische weg van muziek of films, van spelen, met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning;
- De levering langs elektronische weg van onderwijs op afstand.

In deze bijlage L wordt tevens vermeld dat indien de verrichter van een dienst en de afnemer ervan communiceren via e-mail, dit op zichzelf niet betekent dat sprake is van het verrichten van een elektronische dienst als bedoeld in deze richtlijn.

In principe kunnen de lidstaten de bijlage met voorbeelden zelf aanvullen en nader toelichten, dan wel in hun nationale wet- en regelgeving andere voorbeelden van elektronische diensten noemen. Hiermee lijkt echter de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid niet gebaat; gelet op doel en strekking van de Richtlijn e-commerce dient er in Europees verband helderheid te bestaan over de kwalificatie van elektronische prestaties. Dit is dan ook de reden geweest dat de lidstaten na de totstandkoming van de richtlijn bijlage L nader hebben besproken en – in overleg met het bedrijfsleven – hebben uitgewerkt in het Raadgevend Comité voor de BTW (zie artikel 29 van de Zesde BTW-richtlijn). Dit comité, dat is samengesteld uit vertegenwoordigers van de lidstaten en van de Europese Commissie, heeft een overzicht opgesteld van de in bijlage L genoemde elektronische diensten en deze toegelicht met aanvullende voorbeelden. Ook is een lijst opgesteld van diensten die niet als elektronische diensten worden aangemerkt. Hoewel dit Raadgevend Comité voor de BTW niet de competentie bezit om voor alle lidstaten een juridisch bindende interpretatie te geven, is in dit dossier unaniem overeenstemming bereikt over de uitleg van de in bijlage L genoemde voorbeelden. Gelet hierop en op de complexiteit van de onderhavige materie, alsmede met het oog op de gewenste rechtszekerheid voor de betrokken belastingplichtigen, is als bijlage D bij deze memorie het Engelstalige en Nederlandstalige document van het comité opgenomen. Nederland committeert zich, evenals de andere lidstaten, aan de in deze bijlage opgenomen toelichting. Hiermee wordt bereikt dat tussen de lidstaten geen interpretatieverschillen zullen ontstaan over de duiding en interpretatie van elektronische diensten.

Onderdeel B (artikel 6 van de wet)

Zoals hiervoor reeds uiteengezet, berust de huidige regeling voor de heffing van BTW ter zake van elektronische diensten op artikel 9, eerste lid, van de Zesde BTW-richtlijn en op artikel 6, eerste lid, van de Wet OB. Hierdoor wordt thans de invoer in de Europese Unie van elektronische diensten niet belast met BTW en de uitvoer ervan wel. Dit artikelonderdeel wijzigt deze regel en bepaalt dat als dergelijke diensten worden afgenomen door afnemers uit de Europese Unie, deze diensten altijd worden belast met BTW en dat deze diensten niet worden belast als zij buiten de Europese Unie worden verricht. Op deze wijze wordt het concurrentienadeel weggenomen dat de Europese aanbieders momenteel ondervinden ten opzichte van de aanbieders van buiten de Europese Unie. Teneinde te bewerkstelligen dat over elektronische diensten naar derde landen niet langer BTW verschuldigd is, en deze diensten van niet-EU-ondernemers binnen de Europese Unie op de normale wijze in de heffing van BTW worden betrokken, worden de regels voor het bepalen van de plaats van dienst gewijzigd. Voor het huidige artikel 6, eerste lid, van de Wet OB worden geen wijzigingen voorgesteld, met als gevolg dat het uitgangspunt niet wijzigt; de plaats waar een dienst wordt verricht, is de

plaats waar de dienstverrichter woont of is gevestigd dan wel een vaste inrichting heeft van waaruit hij de dienst verricht. Ten aanzien van elektronische diensten wordt nu echter het volgende geregeld:

1. Als de afnemer van de elektronische dienst buiten de Europese Unie is gevestigd, wordt de plaats van de elektronische dienst gesitueerd op de plaats waar deze afnemer woont of is gevestigd dan wel een vaste inrichting heeft waarvoor de dienst wordt verricht (het voorgestelde artikel 6, tweede lid, onderdeel d, 10°). Deze dienst is dan dus niet belast met Europese BTW;
2. Als de afnemer van de elektronische dienst een ondernemer is die in de Europese Unie is gevestigd, wordt de plaats van de elektronische dienst eveneens gesitueerd op de plaats waar deze afnemer woont of is gevestigd dan wel een vaste inrichting heeft waarvoor de dienst wordt verricht (het voorgestelde artikel 6, tweede lid, onderdeel d, 10°). In dit geval wordt de heffing van BTW verlegd naar de afnemer, tenzij de afnemer en dienstverrichter in dezelfde lidstaat zijn gevestigd (zie de voorgestelde wijziging van artikel 12 van de Wet OB in onderdeel C hierna);
3. Als de afnemer van de elektronische dienst geen ondernemer is die in de Europese Unie woont of is gevestigd, en de elektronische dienst wordt aangeboden door een ondernemer die niet in de Europese Unie is gevestigd, dan wordt de plaats van de elektronische dienst gesitueerd op de plaats waar de afnemer van de dienst woont of is gevestigd (het voorgestelde artikel 6, tweede lid, onderdeel f).

Een duidelijk inzicht in de werking van de voorgestelde regeling wordt derhalve verkregen door, zoals hiervoor is gedaan, de groepen van afnemers van elektronische diensten te onderscheiden in afnemers die buiten de Europese Unie zijn gevestigd, ondernemers die in de Europese Unie zijn gevestigd en niet-ondernemers die in de Europese Unie wonen of zijn gevestigd. In dit wetsvoorstel wordt namelijk voortgebouwd op het systeem van de regeling van artikel 9, tweede lid, onderdeel e, van de Zesde BTW-richtlijn en artikel 6, tweede lid, onderdelen d en e, van de Wet OB.

Als gevolg van het opnemen van de elektronische diensten in de opsomming van artikel 6, tweede lid, onderdeel d, van de Wet OB, wordt in twee situaties de plaats van dienst gesitueerd op de plaats waar de afnemer van deze elektronische dienst is gevestigd. Hiervan is sprake in het geval de afnemer een ondernemer is (al dan niet gevestigd in de Europese Unie) of als de afnemer een buiten de Europese Unie gevestigde niet-ondernemer is. Dit heeft tot gevolg dat geen Europese BTW meer wordt geheven als de afnemer, ondernemer of niet, buiten de Europese Unie is gevestigd.

Afgezien van het herstel van concurrentieverhoudingen heeft deze regeling tevens tot gevolg dat de afnemende ondernemers uit derde-landen, nu zij niet langer BTW in rekening gebracht krijgen, geen verzoeken om teruggave van BTW meer behoeven te doen in de lidstaat waar hun die BTW in rekening is gebracht. Derhalve wordt de procedure van de Dertiende BTW-richtlijn¹ voor deze afnemers vermeden. Voor binnen de Europese Unie gevestigde ondernemers die elektronische diensten afnemen geldt een vergelijkbaar voordeel. In de nieuwe regeling voor elektronische diensten wordt bij transacties tussen Europese ondernemers de heffing verlegd naar de (Europese) afnemer. Ook de binnen de Europese Unie gevestigde aanbieders van elektronische diensten brengen dus geen BTW meer in rekening aan ondernemers in een andere lidstaat. Hierdoor hoeven deze afnemers geen BTW meer terug te vragen in de lidstaat van hun leverancier via de procedure van de Achtste BTW-richtlijn.²

Voor niet-ondernemers uit de Europese Unie die elektronische diensten afnemen van EU-aanbieders wijzigt er niets ten opzichte van de huidige

¹ Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 november 1986 nr. 86/560/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting op de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (PbEG nr. L 326 van 21 november 1986).

² Richtlijn van der Raad van de Europese Gemeenschappen van 6 december 1979 nr. 79/1072/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting op de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PbEG nr. L 331/11 van 27 december 1979).

situatie. Deze diensten worden belast overeenkomstig de hoofdregel: de plaats van dienst blijft gesitueerd op de plaats waar de dienstverrichter woont of is gevestigd dan wel een vaste inrichting heeft van waaruit hij de dienst verricht. Als de niet-ondernemer uit de Europese Unie echter elektronische diensten afneemt van een ondernemer die niet in de Europese Unie is gevestigd, voorziet dit wetsvoorstel wel in een wijziging. In dat geval bepaalt de voorgestelde regeling dat de plaats van de elektronische dienst wordt gesitueerd op de plaats waar de afnemer van de dienst woont of is gevestigd. Hierdoor ontstaat een gelijke behandeling van elektronische diensten op de internationale markt: de niet-EU-aanbieder dient over zijn EU-omzet aan niet-ondernemers BTW af te dragen. Om het deze aanbieders uit derde-landen zo eenvoudig mogelijk te maken om aan hun BTW-verplichtingen te voldoen is een bijzondere regeling ontworpen. Op grond van deze regeling hebben zij de mogelijkheid zich in één van de lidstaten te registreren om vervolgens in deze lidstaat langs elektronische weg een «melding elektronische diensten» te doen voor hun gehele EU-omzet. Deze lidstaat verdeelt vervolgens de BTW-opbrengst over de andere lidstaten van verbruik. Het nakomen van de administratieve verplichtingen, zoals de registratie en aanmelding als ondernemer, vindt plaats met gebruikmaking van elektronische middelen.

Voor de zogeheten off-line-levering van elektronische goederen is een wijziging van de bestaande BTW-wetgeving niet nodig. De regels die gelden voor de fysieke levering van goederen kunnen worden gehandhaafd, ook als deze transacties het gevolg zijn van een bestelling langs elektronische weg. De levering in stoffelijke vorm van elektronische goederen, zoals een CD of een DVD, valt bijvoorbeeld niet onder de definitie van «elektronische diensten». De reikwijdte van de wijzigingen is nadrukkelijk beperkt tot diensten die met elektronische middelen en tegen betaling worden verricht. Het gaat dus wel om het verlenen van het recht op het gebruik van diverse diensten, zoals culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten, als deze langs elektronische weg plaatsvinden. Het onderhavige voorstel heeft geen gevolgen voor diensten waarvoor niets betaald hoeft te worden, zoals de gratis toegang tot het Internet of het gratis downloaden van muziek en computerprogramma's; BTW wordt alleen geheven op diensten die tegen vergoeding worden verricht.

Ten aanzien van radio- en televisieomroepdiensten wordt in dit onderdeel bepaald dat deze diensten als afzonderlijke diensten worden aangemerkt en dus niet worden gezien als elektronische diensten. Abonneetelevisiekanalen of pay-per-view-uitzendingen van bijvoorbeeld sportevenementen worden voor de bepaling van de plaats van dienst en de daarbij behorende heffing van BTW dus niet behandeld als elektronische diensten. Op deze radio- en televisieomroepdiensten is het regime van toepassing dat thans geldt voor de telecommunicatiediensten. Voor de plaats van dienst en heffing van BTW ten aanzien van laatstgenoemde diensten worden geen wijzigingen voorgesteld. Samengevat betekent dit derhalve dat de plaats van dienst van deze prestaties, die worden verricht aan niet-EU-afnemers en aan belastingplichtige EU-afnemers, is gelegen daar waar de ontvanger van de dienst woont of is gevestigd, dan wel een vaste inrichting heeft waarvoor de radio- en televisieomroepdienst wordt verricht. Worden de diensten – naar of binnen de Europese Unie – verricht aan een belastingplichtige EU-afnemer, dan wordt de heffing van BTW verlegd naar deze afnemer. Radio- en televisieomroepdiensten die worden verricht aan afnemers in derde-landen worden niet belast met Europese BTW en voor andere gevallen van deze diensten binnen de EU geldt het BTW-tarief van het land van de aanbieder. Wordt de radio- en televisieomroepdienst door niet-EU-aanbieders verricht aan particulieren dan geldt het tarief van de lidstaat van de EU-particulier en moet de

aanbieder zich aldaar laten registreren (tenzij deze reeds beschikt over een vaste inrichting elders in de Europese Unie).

Onderdeel C (artikel 12 van de wet)

Dit artikelonderdeel regelt dat de verleggingsregeling van artikel 12, tweede lid, van de Wet OB, tevens toepassing vindt in het geval dat een niet-EU-aanbieder of een EU-aanbieder elektronische diensten verricht aan een andere ondernemer uit de Europese Unie. Anders gezegd: elektronische diensten tussen ondernemers zullen volgens de verleggingsregeling worden belast, tenzij de ondernemers in dezelfde lidstaat zijn gevestigd. Hiervoor is het noodzakelijk dat de desbetreffende leveranciers onderscheid kunnen maken tussen afnemers die BTW-ondernemer zijn en afnemers die dat niet zijn. Feitelijk betekent dit dat leveranciers voor het nemen van het besluit of BTW in rekening gebracht dient te worden, moeten weten of hun afnemer een BTW-identificatienummer heeft. Is de afnemer van de elektronische dienst in het bezit van een geldig BTW-identificatienummer, dan wordt de heffing van BTW verlegd naar de afnemer. Deze verificatieprocedure is op dit moment reeds van belang voor de BTW-heffing bij intracommunautaire transacties. Op basis van de hiervoor genoemde Verordening 218/92 kunnen ondernemers de status van een afnemer nagaan en bepalen of het nultarief, dat van toepassing is op een intracommunautaire levering, toegepast kan worden. Door een aanpassing van artikel 6 van deze Verordening kunnen buiten de Europese Unie gevestigde aanbieders van elektronische diensten nu ook verifiëren of hun afnemer is geregistreerd als BTW-ondernemer. De verificatie van deze BTW-identificatienummers zal langs elektronische weg kunnen plaatsvinden.

Onderdeel D (hoofdstuk V, afdeling 7; de artikelen 28q tot en met 28u van de wet)

Dit artikelonderdeel introduceert een bijzondere regeling voor buiten de Europese Unie gevestigde ondernemers die elektronische diensten verrichten aan niet-ondernemers in de Europese Unie. Deze bijzondere regeling voorziet erin dat deze ondernemers zich langs elektronische weg in Nederland kunnen melden om vervolgens hier aan de BTW-verplichtingen ten aanzien van hun totale Europese omzet te voldoen. Nederland zal vervolgens zorgdragen voor de doorbetaling van het gedeelte aan ontvangen BTW dat toekomt aan andere lidstaten van verbruik.

Artikel 28q (definities)

In dit artikel worden een aantal definities gegeven van begrippen die gelden voor deze nieuwe bijzondere regeling in Afdeling 7 en de daarop berustende bepalingen van Hoofdstuk V van de Wet OB. Op deze wijze wordt ter voorkoming van misverstanden en interpretatieverschillen duidelijkheid verschaft over de gebruikte terminologie in de desbetreffende bepalingen en wordt tevens duidelijk dat het hier gaat om begrippen die uitsluitend betrekking hebben op de in deze afdeling neergelegde bijzondere regeling. Zo geldt de regeling bijvoorbeeld alleen voor niet in de Europese Unie gevestigde ondernemers die elektronische diensten verrichten aan niet-ondernemers in de Europese Unie. Dit betekent dat deze ondernemers niet reeds in de Europese Unie wonen of zijn gevestigd, of er een vaste inrichting hebben, en ook niet op een andere wijze voor BTW-doeleinden in de Europese Unie zijn geïdentificeerd. Voorts wordt duidelijk gemaakt dat als lidstaat van identificatie wordt aangemerkt de lidstaat die door de buitenlandse ondernemer wordt gekozen ter verkrijging van een registratienummer in verband met aanvang van zijn met BTW belaste elektronische dienstverlening aan niet-ondernemers uit de Europese Unie. Met behulp van dit registratie-

nummer zal de ondernemer vervolgens in deze lidstaat ieder kwartaal een «melding elektronische diensten» moeten indienen. In deze melding elektronische diensten moeten alle gegevens worden verstrekt die nodig zijn om het BTW-bedrag vast te stellen dat in elke lidstaat van verbruik verschuldigd is ter zake van elektronische diensten die zijn verricht aan niet-ondernemers. De lidstaat van verbruik is de lidstaat waar deze afnemers wonen of zijn gevestigd.

Artikel 28r (aanmelding en registratie)

Dit artikel regelt de wijze waarop de buiten de Europese Unie gevestigde ondernemer zich dient aan te melden en van welke gegevens opgave gedaan dient te worden om voor toepassing van de bijzondere regeling in aanmerking te komen. De Richtlijn e-commerce schrijft voor dat de ondernemer bij zijn aanmelding – via elektronische weg – contact dient op te nemen met een belastingautoriteit van de lidstaat van identificatie. De bijzondere regeling biedt in het voorgestelde artikel 28r, eerste lid, van de Wet OB, de mogelijkheid aan een buiten de Europese Unie gevestigde ondernemer Nederland te kiezen als lidstaat van identificatie. In artikel 26quater, paragraaf A, onderdeel c, van de Zesde BTW-richtlijn wordt het begrip «lidstaat van identificatie» gedefinieerd als de lidstaat die de niet in de Europese Unie gevestigde belastingplichtige «verkiest te contacteren om opgave te doen van het begin van z'n activiteit als belastingplichtige op het grondgebied van de Gemeenschap overeenkomstig dit artikel.» Uitgaande van het feit dat door gebruik van een elektronische weg werkelijke identificatie in feite onmogelijk is, ligt het voor de hand de «lidstaat van identificatie» te duiden als de lidstaat van registratie, of anders gezegd: het begrip «contacteren» in de richtlijn niet uit te leggen als identificeren maar als registreren. Registratie vereist niet meer dan contact; de Belastingdienst hoeft geen verdere actie te ondernemen om de niet-EU-belastingplichtige nader te identificeren.

Ingeval de keuze van de buiten de Europese Unie gevestigde ondernemer op Nederland is gevallen om een nummer van registratie te verkrijgen vanwege het begin van zijn activiteit als bedoeld in artikel 6, tweede lid, onderdeel f, van de Wet OB, moet de ondernemer hier ingevolge artikel 28r, tweede lid, van de Wet OB, onverwijld kennis van geven en daarbij opgave doen van de begindatum van de belastbare activiteiten. Ook dient op dezelfde wijze de eventuele beëindiging van het verrichten van deze elektronische diensten doorgegeven te worden, evenals de mogelijke wijziging van activiteiten of omstandigheden waardoor deze bijzondere regeling niet langer van toepassing kan zijn. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de omstandigheid dat de aanvankelijk buiten de Europese Unie gevestigde ondernemer zich feitelijk vestigt in één van de lidstaten of de beschikking krijgt over een zogeheten vaste inrichting in de Europese Unie. In dergelijke gevallen is het niet langer mogelijk gebruik te maken van de bijzondere regeling van Hoofdstuk V, afdeling 7, en dient de plaats van dienst, evenals de daarbij behorende heffing van BTW, bepaald te worden overeenkomstig het regime zoals dat geldt voor EU-aanbieders van elektronische diensten. Ingevolge artikel 28r, derde lid, van de Wet OB dient de opgave als bedoeld in het tweede lid van artikel 28r te geschieden langs elektronische weg en dient de opgave in ieder geval de naam, het postadres en de elektronische adressen van de ondernemer te bevatten, alsmede zijn websites. Voorts dient het eventuele belastingnummer dat is verstrekt door de nationale belastingautoriteit te worden opgegeven. Gelet op het feit dat de onderhavige bijzondere regeling alleen van toepassing is op niet in de Europese Unie gevestigde ondernemers, dient door de ondernemer expliciet verklaard te worden dat hij niet reeds in de Europese Unie is geïdentificeerd voor BTW-doeleinden. Voor

de opgave van al deze gegevens langs elektronische weg wordt door de Belastingdienst een on-line voorziening ontwikkeld.

Artikel 28s (melding elektronische diensten)

De buiten de Europese Unie gevestigde ondernemer komt tot betaling van BTW, zo volgt uit artikel 26quater, onderdeel B, van de richtlijn, door toepassing van een procedure in twee fasen, te weten: (1) de aanmelding en registratie als belastingplichtige en (2) het doen van aangifte (met gelijktijdige betaling van de verschuldigde BTW). Om bij implementatie van de Richtlijn e-commerce tegemoet te komen aan doel en strekking van deze richtlijn, dient het de niet in de Europese Unie gevestigde ondernemer mogelijk te worden gemaakt informatie te verstrekken langs elektronische weg. Dit noodzaakt tot de introductie van een bijzondere – in hoofdstuk V, afdeling 7, van de Wet OB opgenomen en in zoverre van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) afwijkende – regeling waarin de twee vorenvermelde fasen zijn beschreven. De aanmelding en registratie zijn hiervoor omschreven. De tweede fase geschiedt als volgt.

Na aanmelding en registratie als belastingplichtige op grond van artikel 28r van de Wet OB moet de niet in de Europese Unie gevestigde ondernemer – met gebruikmaking van het verstrekte nummer van registratie – BTW betalen en melding doen van elektronische diensten die hij binnen de Europese Unie verricht (zie artikel 26quater, onderdeel B, lid 7, van de richtlijn). In de bijzondere regeling is het mogelijk gemaakt dat een niet in de Europese Unie gevestigde ondernemer langs elektronische weg melding maakt van alle gegevens die nodig zijn om het bedrag vast te stellen van de in elke lidstaat van verbruik verschuldigde belasting ter zake van elektronische diensten welke zijn verricht aan anderen dan ondernemers die in de Europese Unie wonen of zijn gevestigd. Op deze wijze en met het oog op doel en strekking van de richtlijn, met name artikel 26quater, onderdeel B, lid 5, wordt voorgesteld dat de belastingplichtige die elektronische diensten verricht vanuit een derde-land, een aparte status krijgt. Om deze niet in de Europese Unie gevestigde ondernemer bij het doen van de «melding elektronische diensten» gebruik te kunnen laten maken van elektronische middelen zal de Belastingdienst een systeem beschikbaar hebben waarmee de buiten de Europese Unie gevestigde ondernemer langs elektronische weg een dergelijke melding kan doen. Zodoende wordt afgeweken van het uit artikel 14 van de Wet OB voortvloeiende systeem van heffing bij wege van voldoening op aangifte. Doordat het vereiste van het doen van de aangifte is vervangen door het voorschrift dat een «melding elektronische diensten» moet worden ingediend bij de inspecteur, wordt weliswaar niet aangesloten bij de terminologie van de richtlijn waarin ook over (BTW-)aangifte wordt gesproken (artikel 26quater, onderdeel B, lid 5 tot en met lid 9, van de richtlijn), maar wordt voorkomen dat verwarring zou kunnen ontstaan tussen het systeem van heffing ter zake van elektronische diensten en het heffingssysteem dat in andere gevallen geldt. Door gebruik te maken van de term «melding elektronische diensten» en doordat de verplichting belasting te voldoen is vervangen door de verplichting belasting te betalen, zijn de artikelen in de AWR die gelden als sprake is van een voldoeningssysteem op aangifte, niet van toepassing. Daarom wordt voorgesteld artikel 20 van de AWR betreffende de naheffingsbevoegdheid, van overeenkomstige toepassing te verklaren. Deze naheffingsmogelijkheid geldt zowel wanneer de niet-EU-aanbieder die zich in Nederland heeft geïdentificeerd géén of onvoldoende in Nederland verschuldigde omzetbelasting heeft betaald, als wanneer dit het geval is indien hij zich in een andere lidstaat heeft geïdentificeerd. De formulering «van overeenkomstige toepassing» biedt de ruimte om onder artikel 20, eerste lid, te verstaan de belasting die in Nederland verschuldigd is geworden en moet

worden betaald conform de Richtlijn e-commerce. Wat betreft de niet of te weinig betaalde belasting is het opleggen van een bestuurlijke boete mogelijk, doordat is voorgesteld de artikelen 67c en 67f van de AWR van overeenkomstige toepassing te verklaren (artikel 28s, vijfde lid).

Gelet op het feit dat in de lidstaten van de Europese Unie verschillende regimes gelden ten aanzien van de aftrek van voorbelasting, kan geen aftrek van voorbelasting plaatsvinden op de melding elektronische diensten. Hiermee wordt onder meer voorkomen dat de Belastingdienst de in andere lidstaten geldende wet- en regelgeving inzake de aftrek van voorbelasting zou moeten kennen en toepassen. Tevens wordt hiermee voorkomen dat bij de verdeling van de BTW-opbrengst over de verschillende lidstaten van verbruik, eerst nog rekening zou moeten worden gehouden met de aftrek van voorbelasting die in die lidstaten is betaald. Het betekent niet dat de buitenlandse ondernemer in het geheel geen teruggaaf van deze omzetbelasting kan krijgen. De eventuele voorbelasting die op de elektronische diensten betrekking heeft, zal namelijk door de niet-EU-aanbieder afzonderlijk kunnen worden teruggevraagd. Een dergelijke teruggaaf zal worden verleend overeenkomstig de bepalingen van de Dertiende Richtlijn (artikel 28s, zesde lid).

De bedragen in de melding elektronische diensten moeten in eurobedragen worden uitgedrukt. Indien de elektronische diensten in een andere valuta zijn gefactureerd, dient bij het invullen van de melding elektronische diensten de wisselkoers gehanteerd te worden zoals die gold op de laatste dag van de periode waarop de melding elektronische diensten betrekking heeft. Deze omrekening geschiedt volgens de wisselkoersen die de Europese Centrale Bank voor die dag bekend heeft gemaakt. Als er op de desbetreffende dag geen bekendmaking heeft plaatsgevonden, dient omrekening plaats te vinden volgens de wisselkoers van de eerstvolgende dag van bekendmaking (artikel 28s, zevende lid).

Artikel 28t (administratieve verplichtingen)

Dit artikel regelt de administratieve verplichtingen van de niet in de Europese Unie gevestigde ondernemers die gebruik maken van de voorgestelde bijzondere regeling van Hoofdstuk V, afdeling 7, van de Wet OB. Van alle handelingen die betrekking hebben op elektronische diensten en waarvan kennisgeving door de desbetreffende belastingautoriteiten van belang kan zijn voor de belastingheffing in Nederland en in andere lidstaten van verbruik, moet aantekening worden gehouden. Deze vastleggingen dienen ertoe om de belastingautoriteit van de lidstaat van verbruik in staat te stellen de juistheid van de melding elektronische diensten vast te stellen. De ondernemers zijn verplicht hun boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, met betrekking tot de elektronische diensten waarop de voorgestelde bijzondere regeling van toepassing is te bewaren. In afwijking van de nationale bewaartermijn van 7 jaar (artikel 52, vierde lid, van de AWR), maar conform artikel 26quater, paragraaf B, lid 9, van de Zesde BTW-richtlijn, moeten deze vastleggingen tien jaar bewaard worden. Met het gebruik van de uitdrukking «boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan» is aangesloten bij de reeds in de AWR gebezigde begrippen. Op deze manier wordt voorkomen dat nieuwe begrippen worden geïntroduceerd en gewerkt moet worden met verschillende definities of uitleg ervan. De beschikbaarstelling van de vastleggingen aan de desbetreffende lidstaat van identificatie en lidstaat van verbruik, kan desgevraagd langs elektronische weg plaatsvinden.

Artikel 28u (delegatie)

Ingevolge het voorgestelde artikel 28u kunnen bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld inzake de toepassing van deze afdeling. Zo zal in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 bijvoorbeeld nader geregeld worden welke administratieve verplichtingen feitelijk zullen gelden voor de buiten de Europese Unie gevestigde aanbieders van elektronische diensten. Ook zal nader inhoud kunnen worden gegeven aan de wijze van vastlegging van de in artikel 28t bedoelde boeken, bescheiden en andere gegevensdragers, alsmede aan de wijze van terbeschikkingstelling ervan.

Onderdeel E (artikel 37a van de wet)

Het huidige artikel 37a van de Wet OB is gebaseerd op artikel 22, lid 6, onder b, van de Zesde BTW-richtlijn en geeft invulling aan het voorschrift dat ondernemers verplicht zijn opgave te doen van hun intracommunautaire leveringen waarop zij het nultarief hebben toegepast. Een dergelijke opgave- in de internationale terminologie spreekt men van listing – is van wezenlijk belang voor de administratieve controle in de lidstaten. Na het wegvallen van de fysieke douanecontrole aan de binnengrenzen van de Europese Unie maakt immers de vergelijking van de listinggegevens die ontvangen zijn van belastingautoriteiten uit andere lidstaten met gegevens die in de administratie van de binnenlandse ondernemer zijn opgenomen, het mogelijk om te controleren of die ondernemer verwervingen uit andere lidstaten heeft aangegeven. Tevens zal de reactie uit de lidstaat van bestemming dat de goederen aldaar niet zijn aangegeven, een nader onderzoek rechtvaardigen naar de terechte toepassing van het nultarief. Deze verplichte listing vormt derhalve de kern van het administratieve controlesysteem bij intracommunautaire transacties. In artikel 2, lid 4, van de Richtlijn e-commerce wordt de Zesde BTW-richtlijn gewijzigd, in die zin dat nadrukkelijk wordt bepaald dat de lidstaten onder door hen vast te stellen voorwaarden moeten toestaan dat elektronische middelen worden gebruikt voor de listing. Ook mag het gebruik van elektronische middelen verplicht worden gesteld. Met het oog op richtlijnconformiteit bewerkstelligt dit onderdeel dat er geen verschil bestaat tussen de tekst van de Zesde BTW-richtlijn en de Wet OB. Een verdere inhoudelijke wijziging is niet beoogd.

Onderdeel F (artikel 40 van de Wet)

Dit onderdeel bepaalt dat een bestuurlijke boete is verschuldigd in geval van het niet of niet tijdig indienen van de in artikel 28s (als voorgesteld) bedoelde melding elektronische diensten. De sanctie geldt eveneens als de ingediende melding elektronische diensten onvolledig of onjuist is. In de in artikel 28s bedoelde melding elektronische diensten dient de ondernemer ten aanzien van elke lidstaat van verbruik waar BTW verschuldigd is, het totale bedrag aan te geven dat ter zake van elektronische diensten in rekening is gebracht. Tevens moet het totale bedrag van de hierover verschuldigde BTW worden vermeld, alsmede de in de desbetreffende lidstaten geldende BTW-tarieven en het bedrag van de totaal verschuldigde BTW voor het desbetreffende tijdvak. Het beschikken over dergelijke gegevens is van groot belang, omdat zij worden gebruikt voor het verdelen van de BTW-opbrengst over de lidstaten van verbruik. Mede gelet op deze belasting- en gegevensuitwisseling in EU-verband is, voor het bepalen van een op te leggen boete met betrekking tot het niet nakomen van deze specifieke meldingverplichting, aansluiting gezocht bij de huidige bepalingen van artikel 40 van de Wet OB inzake de opgave van intracommunautaire leveringen. Door introductie van deze administratieve boete wordt een middel verkregen om de niet in de Europese Unie gevestigde ondernemers het naleven van hun fiscale verplichtingen af te dwingen.

In het geval de belasting niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig is betaald, wordt het opleggen van een bestuurlijke boete mogelijk doordat wordt voorgesteld de artikelen 67c en 67f van de AWR van overeenkomstige toepassing te verklaren (artikel 28s, vijfde lid).

Artikel II (inwerkingtreding)

Het eerste lid voorziet in de inwerkingtreding van de onderhavige wijzigingswet met ingang van de in de Richtlijn e-commerce voorgeschreven datum 1 juli 2003. In de richtlijn is naast deze datum van inwerkingtreding tevens vastgelegd dat artikel 1 van de richtlijn gedurende een periode van drie jaar van toepassing zal zijn. Daarna zal door de Raad van de Europese Unie worden bezien of de desbetreffende bepalingen om praktische redenen zullen worden verlengd, of zij zullen vervallen, of nieuwe maatregelen zullen worden geïntroduceerd. Aangezien niet duidelijk is of, en zo ja welke, bepalingen op termijn komen te vervallen, wordt in het tweede lid voorgesteld om eventuele noodzakelijke wijzigingen in de Wet OB die het gevolg zijn van de mogelijke intrekking per 1 juli 2006 van de tijdelijke bepalingen uit de Richtlijn e-commerce, bij algemene maatregel van bestuur te kunnen aanbrengen.

Ten slotte merk ik op dat ik onderken dat de periode voor de parlementaire behandeling van de implementatie van de Richtlijn e-commerce in nationale wetgeving kort is. Dit houdt verband met een aantal aspecten en onvoorziene omstandigheden. Enerzijds betreft het een nieuw concept binnen de BTW-wetgeving, anderzijds is rekening gehouden met het moment van beschikbaarheid van informatie over nieuwe technische voorzieningen en vereiste wijzigingen in de automatisering van de Belastingdienst voor de toepassing in de praktijk van het wetsvoorstel. Voorts heeft het Europees overleg van het Raadgevend Comité voor de BTW over de uitleg van de in bijlage L genoemde voorbeelden van elektronische diensten, meer tijd gevergd dan aanvankelijk was voorzien. Niet eerder dan op 15 januari 2003 werd uiteindelijk unaniem overeenstemming bereikt over de definitieve tekst van dit document. Eerdere aanbieding van het voorstel was mijn inziens niet gewenst, gelet op het tot dan toe ontbreken van een in Europees verband eenduidige uitleg en kwalificatie van de definiëring van elektronische diensten.

De Staatssecretaris van Financiën,
S. R. A. van Eijck