

**DIE INVLOED VAN ELEKTRONIESE HANDEL OP DIE
TOEPASLIKHEID VAN DIE WET OP BELASTING OP
TOEGEVOEGDE WAARDE, NO.89 VAN 1991**

deur

SONIA OOSTHUIZEN

Werkstuk

ter gedeeltelike vervulling van die vereistes vir die graad

M. REKENINGKUNDE (BELASTING)



FAKULTEIT EKONOMIESE EN BESTUURSWETENSKAPPE

aan die

UNIVERSITEIT VAN STELLENBOSCH

STUDIELEIER: PROF C J VAN SCHALKWYK

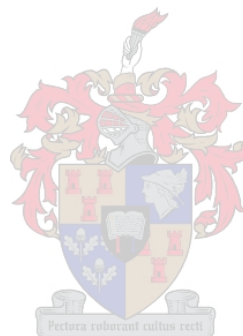
Oktober 2006

VERKLARING

Ek die ondergetekende verklaar hiermee dat die werk in hierdie werkstuk vervat, my eie oorspronklike werk is wat nog nie vantevore in die geheel of gedeeltelik by enige ander universiteit ter verkryging van 'n graad voorgelê is nie.

Handtekening:

Datum: Oktober 2006



Opsomming

DIE INVLOED VAN ELEKTRONIESE HANDEL OP DIE TOEPASLIKHEID VAN DIE WET OP BELASTING OP TOEGEVOEGDE WAARDE, NO.89 VAN 1991

Die koms van die internet het dit moontlik gemaak om op 'n nuwe wyse handel te dryf, naamlik elektronies. Elektroniese handel het die wêreld inderdaad 'n kleiner plek gemaak, want inwoners en ondernemings kan te eniger tyd met inwoners en ondernemings van enige ander land (jurisdiksie) handel dryf.

Die koms van elektroniese handel het internasionaal vele vrae na vore gebring. Uit 'n regering se oogpunt is dit belangrik dat die invloed van sulke transaksies op die belastingbasis van die land bepaal word. Die Suid-Afrikaanse Inkomstediens het die internasionale tendens gevolg en wetgewing met betrekking tot inkomstebelasting verander om die globalisering in ag te neem. Daar is egter nog geen aanpassings voorgestel met betrekking tot die indirekte belasting, naamlik belasting op toegevoegde waarde, nie.

Toe die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde in 1991 ingestel is, is die ontstaan en ontwikkeling van elektroniese handel nie in ag geneem nie. Die heffingsartikel (artikel 7 van die vermelde wet) bepaal dat 'n transaksie op die lewering van goed of dienste, op die invoer van goed en op die lewering van ingevoerde dienste in Suid-Afrika belas sal word. Tradisioneel was die plek van lewering voor die hand liggend, want 'n suiwer verbruikstoets kon toegepas word, naamlik dat die plek van lewering daar is waar die goed of diens fisies verbruik word.

Die toets sal vandag 'n enorme nakomingslas op ondernemers plaas, aangesien die fisiese plek van verbruik in 'n elektroniese handelsomgewing nie so voor die hand liggend is nie (Masters, 2001). Die las behels nie net die bepaling van die presiese plek van lewering nie, maar ook die waarde van verbruik in veelvuldige jurisdiksies.

In die werkstuk word die toepaslike artikels in die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde uitgelig en in die elektroniese handelsomgewing toegepas. Die ondersoek sal aan die lig bring of die wetgewing slegs gemoderniseer of in dele herskryf moet word. Die volgende begrippe sal in besonder beskou word:

- *Plek van lewering* om die jurisdiksie waar die belasting gehef moet word, te bepaal.
- *Waarde van lewering* om die waarde waarop belasting hefbaar is, te bepaal.
- *Ondernemer* om te bepaal watter entiteite, hetsy Suid-Afrikaans of buitelands, as ondernemer vir BTW-doeleindes in Suid-Afrika moet registreer.
- *Goedere*.
- *Dienste* om produkte of dienste van digitale inhoud in ag te neem.

In die ondersoek na die nodige aanpassings is die internasionale inisiatiewe rondom die toepassing van verbruikersbelasting, onder leiding van die Fiskale Komitee van die Organisasie vir Ekonomiese Samewerking en Ontwikkeling (OESO), in ag geneem. Die OESO het in Januarie 1999 'n taakgroep, "The Consumption Tax Technical Advisory Group", bymekaargeroep ten einde met besighede en nie-lidlande te konsulteer met betrekking tot die implementering van verbruikersbelasting op elektroniese handelstransaksies. Die samestelling van die taakgroep is verteenwoordigend van die hoof handelsnasies in die wêreld, maar sluit ook kleiner

lande, nie-lidlande en privaatsektordeelnemers in. Dit sluit in verteenwoordigers van Australië, Japan, die Verenigde Koninkryk van Brittanje, die Verenigde State van Amerika en die Europese Gemeenskap. Op grond van die wêreldwye samestelling van die taakgroep sal in hierdie werkstuk slegs op die inisiatiewe van die OESO gekonsentreer word en word dit nie nodig geag om inisiatiewe van individuele lande te ondersoek nie. In die werkstuk sal die navorsing en inisiatiewe van Suid-Afrika se grootste handelsvennoot, die Europese Unie, wel ondersoek word (OESO, 2004a: 285).

Suid-Afrikaanse inisiatiewe met betrekking tot elektroniese handel sluit in die Groenskrif op Elektroniese Handel wat in November 2000 deur die Departement van Kommunikasie vrygestel is en die Wet op Elektroniese Handel en Transaksies wat op 26 Junie 2002 gepromulgeer is. Die wetgewing self spreek nie die belastinghantering van elektroniese handelstransaksies aan nie maar, in hoofstuk 4 van die vermeldde groenskrif is dit wel deur wetsopstellers bespreek.

Ter afsluiting kan genoem word dat daar wêreldwyd groeiende druk is om die korporatiewe inkomstebelastingkoerse te verlaag. Namate die belastingbasis uit inkomstebelasting verklein, sal alternatiewe bronne, moontlik verbruikersbelasting, vir die tekorte gevind moet word om die tekorte aan te vul (Masters, 2001).

Dit is die oogmerk van die werkstuk om te toon dat die huidige Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde modernisasie nodig het om op 'n duidelike manier vir 'n wye reeks elektroniese handelstransaksies voorsiening te maak.

Summary

THE EFFECT OF ELECTRONIC COMMERCE ON THE APLLICABILITY OF THE VALUE-ADDED TAX ACT NO.89 OF 1991

The advent of the internet made it possible to conduct business in a different manner - electronically. Electronic commerce enables residents and vendors to transact with residents and vendors of any other country (jurisdiction) at any time, making the world indeed a smaller place.

Electronic commerce has, however, raised many questions internationally. Determining the effect of such transactions on the tax take of a country is of great importance to a government. The South African Revenue Service adjusted the Income Tax Act in order to take globalisation into account in accordance with international direction. In contrast, no changes have been suggested for the indirect taxation, namely value added tax.

Electronic commerce were not contemplated when the Value-Added Tax Act was introduced in 1991. The charging section (section 7 of the mentioned act) provides that a transaction will be taxed in South Africa on the supply of goods or services, on the import of goods and on the supply of an imported service. In traditional business the place of supply was easy to define because a pure consumption test could be applied: namely that the place of supply is where the goods or services have been consumed. Today this rule will put an enormous compliance burden on vendors since the physical place of consumption in electronic commerce is not that obvious

(Masters, 2001). Not only must the precise place of supply be determined but the vendor also has to value the supply in multiple jurisdictions.

This study highlights the applicable sections of the Value-Added Tax Act and applies it to electronic commerce in order to determine if the existing legislation should be modernised or if parts of it needs to be re-written.

The following concepts will be considered:

- Place of supply in order to determine the jurisdiction where tax must be charged.
- Value of supply to determine the value on which tax must be charged.
- Vendor to determine which entities, South African or otherwise, have to register for VAT in South Africa.
- Goods.
- Services to consider goods and services of digital content.

The international initiatives regarding the application of consumption tax, under the leadership of the Fiscal Committee of the Organisation for Economic Co-operation and Development, were taken into account in the study of any required amendments to sections of the Value-Added Tax Act. A group, “The Consumption Tax Technical Advisory Group”, was established in January 1999 by the OECD to consult with business and non-members on the implementation of consumption tax on electronic commerce transactions. The composition of the group is representative of the main trading nations in the world, but also includes smaller countries, non-members and private sector participants. It includes Australia, Japan, the United Kingdom, the

United States of America and the European Commission. Considering the global composition of the group this study will focus on the initiatives of the OECD and it is not deemed necessary to investigate the initiatives of individual countries. The study will however consider the research and initiatives of South Africa's biggest commercial partner, the European Union (OECD, 2004a: 285).

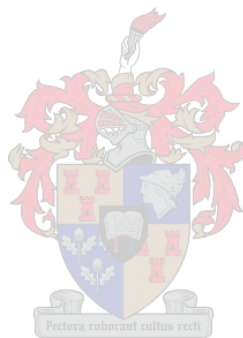
The South African initiatives regarding electronic commerce include the Green Paper on Electronic Commerce released by the Department of Communication in November 2000 and the Electronic Communications and Transactions Act promulgated on 26 June 2002. The legislation does not address the tax implication of electronic commerce but in chapter 4 of the mentioned green paper it was discussed by the legislators.

There is growing international pressure to lower corporate income tax rates. As the tax base erodes in this area other sources, possibly consumer taxation, must be found to meet the shortfalls (Masters, 2001).

It is the aim of this study to show that the present Value-Added Tax Act is in need of modernisation in order to take into account the wide range of electronic commerce transactions.

DANKBETUIGING

Ek wil my opregte dank betuig aan my studieleier, prof Van Schalkwyk, vir sy leiding in hierdie werkstuk asook my vriende en familie vir die ondersteuning en belangstelling. Besondere dank aan my man, Jack, vir sy opofferings en aanmoediging gedurende my studies.



INDEKS

	Bladsy Nr
VERKLARING	1
OPSOMMING	2
SUMMARY	5
DANKBETUIGING	8
LYS VAN TABELLE	15
LYS VAN FIGURE	16
LYS VAN BYLAES	17
LYS VAN AFKORTINGS GEBRUIK	18
HOOFSTUK 1 INLEIDING	19
1.1 AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING	19
1.2 DIE ONDERWERP VAN DIE WERKSTUK	20
1.3 MOTIVERING VAN DIE WERKSTUK	22
1.4 NAVORSINGSONTWERP EN RAAMWERK VIR DIE WERKSTUK	23
1.4.1 Werking van 'n elektroniese handelstransaksie	24
1.4.2 Huidige artikels in die Suid-Afrikaanse Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde toegepas op elektroniese handel	24
1.4.3 Internasionale inisiatiewe rondom verbruikersbelasting in die elektroniese handelsomgewing	24
1.4.4 Impak van internasionale inisiatiewe op areas vir modernisering in die Suid- Afrikaanse omgewing	25
1.4.5 Samevatting en gevolgtrekking	26

HOOFSTUK 2	WERKING VAN 'n ELEKTRONIESE HANDELSTRANSAKSIE ...	27
2.1	AGTERGROND	27
2.1.1	Die internet	27
2.1.2	Die wêreldwye web (www: world wide web)	28
2.1.3	Internetdiensverskaffer (ISP: Internet Service Provider).....	29
2.1.4	Adresse	29
2.2	DEFINISIE VAN ELEKTRONIESE HANDEL	30
2.3	DIE INTERNET EN ELEKTRONIESE HANDELSTRANSAKSIES	31
2.3.1	Vloei van 'n transaksie.....	31
2.3.2	Voorbeeld.....	32
2.3.3	Klassifikasie van die tipe elektroniese transaksie	33
2.4	IMPAK OP TRADISIONELE HANDEL.....	35
2.5	GEVOLGTREKING	37
HOOFSTUK 3	HUIDIGE ARTIKELS IN DIE SUID-AFRIKAANSE WET OP	
	BELASTING OP TOEGEVOEGDE WAARDE TOEGEPAS OP	
	ELEKTRONIESE HANDEL	38
3.1	AGTERGROND	38
3.1.1	Heffingsartikel.....	38
3.1.2	Woordomsrywings.....	41
3.2	ARTIKELS VAN TOEPASSING OP UITVOERE.....	43
3.2.1	Goed	43
3.2.2	Dienste	45
3.2.3	Dokumentêre bewys	46
3.3	ARTIKELS VAN TOEPASSING OP INVOERE	47
3.3.1	Goed.....	47

3.3.2	Dienste	48
3.3.2.1	Woordomsrywings	48
3.3.2.2	Artikel 14 van Die Wet	49
3.4	ARTIKELS VAN TOEPASSING OP REGISTRASIE AS ONDERNEMER ..	51
3.5	TOEPASSING VAN ARTIKELS OP ELEKTRONIESE HANDEL	54
3.5.1	Voorbeeld.....	54
3.5.2	Waarde van lewering	55
3.5.3	Plek van lewering.....	56
3.5.4	Uitvoere.....	58
3.5.5	Invoere - Besigheid tot besigheid (B2B).....	60
3.5.5.1	Goed	60
3.5.5.2	Dienste	62
3.5.5.3	Lewering van digitale produk.....	64
3.5.6	Invoere - Besigheid tot verbruiker (B2C).....	65
3.5.6.1	Goed	65
3.5.6.2	Dienste	65
3.5.6.3	Lewering van digitale produk.....	67
3.5.7	Registrasie as ondernemer.....	67
3.6	GEVOLGTREKKINGS.....	69
 HOOFSTUK 4 INTERNASIONALE INISIATIEWE RONDON VERBRUIKERS-		
	BELASTING IN DIE ELEKTRONIESE HANDELSOMGEWING	72
4.1	AGTERGROND	72
4.2	WÊRELDHANDELSORGANISASIE.....	73
4.3	ORGANISIE VIR EKONOMIESE SAMEWERKING EN ONTWIKKELING	
	(OESO)	74

4.3.1	Agtergrond tot die rol van die OESO.....	74
4.3.2	"Ottawa Taxation Framework Conditions".....	75
4.3.3	"Consumption Tax Guidance Series".....	82
4.3.3.1	Verslag No. 001: Elektroniese Handel – Kommentaar aangaande die Plek van Verbruik vir Besigheid-tot-Besigheidlewering (Besigheids-teenwoordigheid).....	82
4.3.3.2	Verslag No. 002: Elektroniese Handel – Riglyn vir Vereenvoudiging van Registrasie.....	84
4.3.3.3	Verslag No. 003: Verifikasie van Status en Jurisdiksie van die Klant.....	85
4.4	EUROPESE GEMEENSAP	87
4.4.1	Agtergrond.....	87
4.4.2	Sesde BTW-Direktief (77/388/EEC).....	87
4.4.2.1	Belasbare persoon.....	88
4.4.2.2	Invoere.....	89
4.4.2.3	Plek van lewering - Goed.....	89
4.4.2.4	Plek van lewering - Dienste.....	90
4.4.2.5	Vaste saak (establishment).....	91
4.4.3	Implikasies van elektroniese handel op die Sesde Direktief.....	91
4.4.3.1	Dienste.....	92
4.4.3.2	Registrasie.....	94
4.4.3.3	Bewyse.....	96
4.4.4	Toekomstige wysigings aan die Sesde Direktief.....	96
4.5	GEVOLGTREKKING	100
4.5.1	Lewering van dienste en ontasbare goed vanaf 'n afstandsverwyderde ligging in oor-die-grens-handel.....	101

4.5.2	Die status en jurisdiksie van die verbruiker.....	103
-------	---	-----

**HOOFSTUK 5 IMPAK VAN INTERNASIONALE INISIATIEWE OP AREAS VIR
MODERNISERING IN DIE SUID-AFRIKAANSE OMGEWING 105**

5.1	AGTERGROND	105
------------	-------------------------	------------

5.2	TOEPASSING VAN INTERNASIONALE INISIATIEWE OP TEKORTKOMINGE IN DIE SUID-AFRIKAANSE WETGEWING.....	106
------------	---	------------

5.2.1	Plek van lewering.....	106
-------	------------------------	-----

5.2.1.1	Bepalings	106
---------	-----------------	-----

5.2.1.2	Woordomsrywings	109
---------	-----------------------	-----

5.2.1.3	Plek van lewering in uitvoertransaksies.....	111
---------	--	-----

5.2.1.4	Plek van lewering in invoertransaksies	112
---------	--	-----

5.2.2	Ondernemer	113
-------	------------------	-----

5.2.2.1	Woordomskrywing	113
---------	-----------------------	-----

5.2.2.2	Registrasieproses	115
---------	-------------------------	-----

5.2.3	Goed en dienste van digitale inhoud	118
-------	---	-----

5.2.3.1	Digitale Produkte	118
---------	-------------------------	-----

5.2.3.2	Telekommunikasiedienste.....	122
---------	------------------------------	-----

5.2.4	Nakoming.....	123
-------	---------------	-----

5.2.4.1	Posinvoerperke	123
---------	----------------------	-----

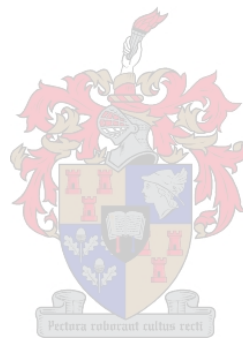
5.2.4.2	Beginsel van selfaanslag.....	124
---------	-------------------------------	-----

5.2.4.3	Dokumente en bewyse in die uitvoer en invoer van elektroniese handelstransaksies.....	126
---------	--	-----

5.2.4.4	Dubbelbelastingooreenkomste.....	128
---------	----------------------------------	-----

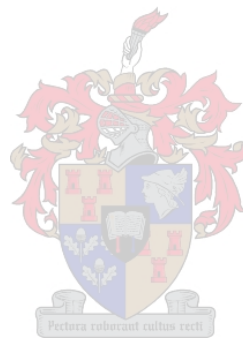
5.2.4.5	Tradisionele meganismes	131
---------	-------------------------------	-----

5.3	NOODSAAKLIKHEID VAN INTERNASIONALE ADMINISTRATIEWE	
	SAMEWERKING	134
5.4	GEVOLGTREKKING	135
HOOFSTUK 6	SAMEVATTING EN GEVOLGTREKKING.....	137



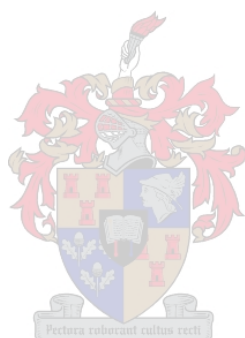
LYS VAN TABELLE

Tabel 4. 1 Opsommende Analise van Belastingvorderingsopsies	77
Tabel 4. 2 Rolle en verantwoordelikhede van die Vorderingsopsies	78



LYS VAN FIGURE

Figuur 2. 1 Vloei van inligting in 'n Elektroniese handelstransaksie	35
--	----



LYS VAN BYLAES

Bylae A	Lidlande van die WTO op 31 Desember 2003	154
Bylae B	Lidlande van die OESO	155
Bylae C	Breë belastingbeginsels vir toepassing op elektroniese handel.....	156
Bylae D	Elemente van die ideale belastingsraamwerk.....	157
Bylae E	Lede van die Europese Unie op 30 Junie 2004	159
Bylae F	Jaarlikse omsetperk vir BTW-registrasie en invordering - OESO lidlande	160
Bylae G	Lys van BTW-koerse wat in lande gehef word	161



LYS VAN AFKORTINGS GEBRUIK

APRANET	“Advanced Research Projects Agency Network”
B2C	Besigheid tot Privaat verbruiker
B2B	Besigheid tot Besigheidsverbruiker
BTW	Belasting op Toegevoegde Waarde
CAs	“Certification Authorities”
COEC	Raad van die Europese Gemeenskap (“Council of the European Communities”)
Die Wet	Wet Op Belasting Op Toegevoegde Waarde 89 Van 1991
E-handel	Elektroniese Handel
EU	Europese Unie
HTML	“Hypertext Markup Language”
ICP	Internet-inhoudsverskaffer (“Internet Content Provider”)
IP	Internetprotokol
ISP	Internetdiensverskaffer (“Internet Service Provider”)
OESO	Organisasie vir Ekonomiese Samewerking en Ontwikkeling
SARS	Suid-Afrikaanse Inkomstediens (“South African Revenue Services”)
SSL	“Secure Sockets Layer”
TBP	Transmissiebeheerprotokol
UNINET	Universiteitenetwerk
URL	“Uniform Resource Locators”
Wet op EHT	Wet op Elektroniese Handel en Transaksies
WTO	Wêreldhandelsorganisasie (“World Trade Organisation”)
www	Wêrelwye web (“World Wide Web”)

HOOFSTUK 1 INLEIDING

1.1 AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING

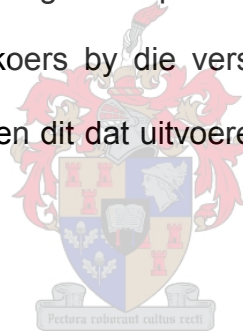
In 1988 is die eerste e-posverbinding deur middel van die internet in Suid-Afrika tussen die Universiteit van Rhodes, Grahamstad en 'n privaat woning in Portland, Oregon, Verenigde State van Amerika, opgestel. Internetgebruik het so gegroei dat 3,5 miljoen Suid-Afrikaners binne 16 jaar toegang verkry het waarvan 1,8 miljoen meer as 5 jaar ondervinding het (Scott, 2005).

Alhoewel die internet as 'n kommunikasiestelsel vir regerings en universiteite vir die ontleding, deel en verkryging van informasie ontwikkel is, is die ekonomiese potensiaal deur die besigheidswêreld raakgesien. So het 'n proses om kommersiële transaksies elektronies te sluit, naamlik elektroniese handel, begin.

Die koms van elektroniese handel het die markplek vanaf 'n fisiese omgewing na 'n byna fiktiewe omgewing verander. Die fiktiewe omgewing misken geografiese grense en bestaan uit 'n magdom tegnologiese hardeware en sagteware. Sekere skrywers gaan sover om na handel in die fisiese wêreld en die inligtingwêreld as onderskeidelik die markplek en die markruimte te verwys (Rayport, 1995). Die markruimte verwys na 'n virtuele omgewing, in teenstelling met die fisiese omgewing van die markplek, waar vraag en aanbod ontmoet. Soortgelyk aan die internasionale waters en lugruim is die kubermarkruimte nie aan enige land se eksklusiewe jurisdiksie onderhewig nie.

’n Produk word op ’n webwerf, wat ’n virtuele markruimte in die wêreldwye web is, geadverteer. Die aankoper en leweransier van die handelstransaksie is in verskillende lande en hoef mekaar nooit te ontmoet nie. Die plek waar die produk gelewer word, kan in ’n ander land as die van die aankoper of leweransier wees, terwyl die betaling vanaf ’n finansiële instelling vir die betrokke transaksie weereens in ’n ander land kan wees. Die vraag ontstaan dus in watter land indirekte belasting op die transaksie hefbaar sal wees.

Die onderliggende uitgangspunt van indirekte belasting is om die finale verbruiker in die jurisdiksie waar die spesifieke goedere of dienste verbruik en geniet word, te belas (Buys, 2000). ’n Ewe belangrike aspek is dat goedere of dienste wat oor grense voorsien word, teen nulkoers by die verskaffer in die land van oorsprong gehef word. Operasioneel beteken dit dat uitvoere nie belas word nie, maar invoere wel (McLure,2001).



Die vraag is dus hoe die huidige Suid-Afrikaanse Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde op elektroniese handelstransaksies toegepas kan word. Indien die toepassing te gekompliseerd blyk te wees, moet huidige artikels en woordomsrywings uitgebrei of vervang word om die onregmatige verkleining in en miskenning van die belastingbasis te verhoed.

1.2 DIE ONDERWERP VAN DIE WERKSTUK

Die doel van die werkstuk is om ondersoek in te stel na maniere waarop die huidige Suid-Afrikaanse Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde aangepas of uitgebrei

moet word om die hantering van indirekte belasting op elektroniese handel vir beide besigheids- en privaat verbruikers duidelik te maak.

Die doel word bereik deur:

- (i) die huidige artikels en woordskrywings in die Suid-Afrikaanse Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde wat op elektroniese handelstransaksies van toepassing is, te identifiseer;
- (ii) die geïdentifiseerde bepalings op elektroniese handelstransaksies toe te pas ten einde tekortkominge te identifiseer;
- (iii) te kyk na die internasionale siening en ondersoek met betrekking tot verbruikersbelasting in die elektroniese handelsomgewing om tekortkominge in (ii) op te los;
- (iv) die internasionale aanbevelings te ontleed ten einde die areas vir modernisering in die Suid-Afrikaanse Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde uit te lig.



Die werkstuk handel nie oor die volgende nie:

- (i) Die werking van oordragprysbepalings.
- (ii) Die tegnologies gebaseerde oplossings vir die daarstel van belasting-invorderingsmeganismes en vir die vasstelling van verbruikersidentiteit.

Alhoewel genoemde uitsluitings wel deur elektroniese handelstransaksies geraak word, is elk 'n studiegebied op hul eie. Hierdie werkstuk fokus op die interpretasie van die huidige artikels en die woordskrywings in die Suid-Afrikaanse Wet op

Belasting op Toegevoegde Waarde soos op die elektroniese handelstransaksies toegepas en het ten doel om aanbevelings daarvoor te maak.

1.3 MOTIVERING VAN DIE WERKSTUK

“We know that in just a few years electronic commerce will grow ten-fold, its share of global economic activity will mushroom. [...] We recognize that we must adapt to this new reality. We must find new ways of defining economic activity and commercial transactions so that each jurisdiction may receive its rightful share of global tax revenues.” (Wright, 2001)

Elektroniese handelstransaksies oor landgrense (sogenaamde oor-die-grens-handel) noodsaak sekere internasionale ooreenkomste wat al die lande gelykstel met betrekking tot die stimulering van handel, die beskerming van 'n land se belastingbasis en die gepaardgaande nakomingslas van bepalings met betrekking tot indirekte belasting op elektroniese handel. Die lidlande van die Organisasie vir Ekonomiese Samewerking en Ontwikkeling het ooreengekom dat die plek van lewering die plek is waar belasting hefbaar en invorderbaar is. Nie-lidlande, soos Suid-Afrika, wat deel wil neem aan internasionale handel, kyk toenemend na die Europese inisiatiewe. Alhoewel die Suid-Afrikaanse Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde reeds met die ontstaan daarvan hierdie benadering gevolg het, is daar tans geen beleidsdokumente of belastinghofbeslissings wat die aspekte rondom BTW in die elektroniese handelsomgewing aanspreek nie (Buys, 2004: 276). Die bepaling van die plek van lewering in die elektroniese handelsomgewing, soos in die werkstuk beoog word, is dus belangrik ten einde internasionale samewerking te bewerkstellig.

Die fundamentele beginsel van neutraliteit word deur die hoof handelsnasies (Europese Gemeenskap, Verenigde State van Amerika en vele ander) ondersteun. Neutraliteit veronderstel dat soortgelyke inkomste dieselfde hanteer word ongeag die metode van handel, naamlik of dit deur 'n elektroniese handelstransaksie of langs die tradisionele roetes van handel verdien word. Volgens hierdie beginsel moet belastingpligtiges in soortgelyke situasies in die uitvoer van soortgelyke transaksies onderhewig wees aan soortgelyke belasting en word besigheidsbesluite deur ekonomiese eerder as belastingoorwegings gemotiveer (OESO, 1998). Die OESO het dus ooreengekom dat neutraliteit eerder bereik kan word deur bestaande belastingbeginsels aan te pas as om nuwe belastings of addisionele belastings te hef.



Die probleme wat as gevolg van elektroniese handel ontstaan, moet dus ondersoek word met verwysing na die huidige artikels en woordskrywings in die Suid-Afrikaanse Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde. Ook is dit nodig om duidelikheid oor die interpretasie van die huidige wetgewing te verkry en die nodige aanpassings te maak sodat die Suid-Afrikaanse belastingbasis beskerm word.

1.4 NAVORSINGSONTWERP EN RAAMWERK VIR DIE WERKSTUK

Die navorsing behels hoofsaaklik 'n literatuurstudie. Vir hierdie doel word daar van relevante wetgewing, regspraak, menings van erkende nasionale en internasionale tegniese en belastingkundiges gebruik gemaak. Vervolgens word die onderwerp van die werkstuk op 'n gestruktureerde wyse, volgens hoofstuk, uiteengesit.

1.4.1 Werking van 'n elektroniese handelstransaksie

In hoofstuk 2 word die tegniese aspekte van 'n elektroniese handelstransaksie asook die invloed van die internet op tradisionele handel bespreek. 'n Begrip van die werking van 'n elektroniese handelstransaksie is nodig om die impak op huidige artikels en woordskrywings in die Suid-Afrikaanse Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde te bepaal. Die hoofstuk dien as basis vir die volgende hoofstukke.

1.4.2 Huidige artikels in die Suid-Afrikaanse Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde toegepas op elektroniese handel

In hoofstuk 3 word die toepaslike bepalings in die Suid-Afrikaanse Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde geïdentifiseer deur na die aard van elektroniese handelstransaksies te verwys. Die heffingsartikel, artikels met betrekking tot invoere en uitvoere sowel as die afgeleide woordskrywings word uitgelig en op elektroniese handelstransaksies toegepas. Voortvloeiend uit die toepassing sal enige tekortkominge en areas vir ondersoek geïdentifiseer word.

1.4.3 Internasionale inisiatiewe rondom verbruikersbelasting in die elektroniese handelsomgewing

In hoofstuk 4 word die geskiedenis van internasionale ondersoeke en die gevolgtrekkings wat gemaak is, beskou. Daar word hoofsaaklik gekyk na die bevindinge van die "The Consumption Tax Technical Advisory Group" wat onder leiding van die Fiskale Komitee van die Organisasie vir Ekonomiese Samewerking en Ontwikkeling met besighede en nie-lidlande gekonsulteer het oor die implementering

van verbruikersbelasting op elektroniese handelstransaksies. Op grond van die wêreldwye samestelling van die taakgroep sal in die werkstuk slegs op die inisiatiewe van die OESO gekonsentreer word en word dit nie nodig geag om inisiatiewe van individuele lande te ondersoek nie. Aangesien die EU die eerste belastingjurisdiksie is wat die beginsels van die OESO in ag geneem het in die herskrywing en toevoeging van wetgewing ten einde 'n vereenvoudigde raamwerk vir verbruikersbelasting op elektroniese dienste daar te stel, sal die inisiatiewe van die EU ook ondersoek word (COEC, 2004: 1).

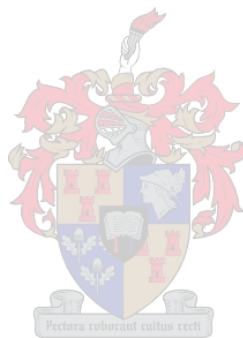
Die internasionale inisiatiewe word bespreek met die oog op oplossings vir die tekortkominge wat in hoofstuk 3 geïdentifiseer word en dien as riglyne vir die modernisering van die Suid-Afrikaanse wetgewing.

1.4.4 Impak van internasionale inisiatiewe op areas vir modernisering in die Suid-Afrikaanse omgewing

In hoofstuk 5 word gekyk na die internasionale ondervinding ten opsigte van die tekortkominge wat in hoofstuk 3 geïdentifiseer is. Eerstens word die bestaan en aard van elektroniese handel in die Suid-Afrikaanse omgewing bespreek. Daarna word die internasionale inisiatiewe wat in die vorige hoofstuk uitgelig is, toegepas op die Suid-Afrikaanse wetgewing in die areas wat modernisering vereis. Die noodsaaklikheid van internasionale administratiewe samewerking word kortliks bespreek.

1.4.5 Samevatting en gevolgtrekking

Hoofstuk 6 bevat die samevatting van die werkstuk asook die gevolgtrekkings wat die skrywer ten opsigte van die probleemstelling gemaak het.



HOOFSTUK 2 WERKING VAN 'n ELEKTRONIESE HANDELSTRANSAKSIE

2.1 AGTERGROND

Ten einde die impak van elektroniese handel op bestaande wetgewing te verstaan, is dit nodig om die tegnologie wat by so 'n transaksie betrokke is, te verstaan. Die sogenaamde “inligtingshoofweg”, 'n kombinasie van telefoonstelsels en netwerke van rekenaars, kables en satelliete, maak die tipe transaksies moontlik. Kenmerkend van die “inligtingshoofweg” is dat alle bronne van inligting in een enkele ondersoekbare databasis saamgevoeg word (De Wet, 1998:4).

2.1.1 Die internet

'n Rekenaarnetwerk, “Advanced Research Projects Agency Network” (APRANET), wat in 1969 deur die Verenigde State van Amerika se Departement van Verdediging ontwikkel is, word as die vader van die internet beskou. Die APRANET is oorspronklik ontwikkel as 'n eksperiment in die wye-area-netwerk wat 'n kernoorlog moes kon oorleef (Buys, 2000: 459). Die internet het vanaf 'n militêre internetwork in 'n akademiese navorsingsinternetwork verander. Gedurende vir die daaropvolgende twee dekades is die netwerk hoofsaaklik deur akademiese instellings, wetenskaplikes en die Amerikaanse regering gebruik. Ook in Suid-Afrika is netwerke geskep waarvan Die Stigting vir Navorsingsontwikkeling se Universiteite Netwerk (UNINET) een is wat vanaf 1988 gebruik is om universiteite tot 'n gemeenskaplike netwerk te verbind (Lawrie, 1997: 24).

Die aard van die internetwork het in 1992 drasties verander toe die Amerikaanse regering uit die beheer van die netwerk onttrek het en kommersiële entiteite toegelaat is om internettoegang aan die publiek te bied (Buys, 2000: 34).

Die internet word in die Wet op Elektroniese Handel en Transaksies van 2002 (hierna verwys na as Wet op EHT) soos volg gedefinieer: "n onderling verbonde ("*interconnected*") stelsel van netwerke wat rekenaars van oor die wêreld via TBP/IP verbind en sluit in enige toekomstige weergawes daarvan".

Transmissiebeheerprotokol (TBP) verwys na 'n reeks reëls en regulasies wat verskillende tipe rekenaars en toepassings toelaat om oor 'n netwerk te kommunikeer (Buys, 2000:467).



2.1.2 Die wêreldwye web (www: world wide web)

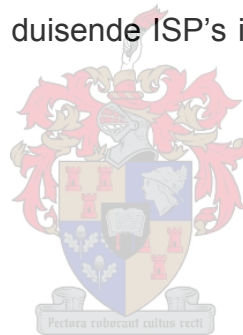
Die definisie van die wêreldwye web in die Wet op EHT is soos volg : "An Internet hyperlinked distributed information retrieval system and includes all data messages residing on all computers linked to the internet".

Die www maak dit moontlik vir besighede om 'n tuisblad of webwerf op te stel deur die programmeringstaal HTML ("*Hypertext Markup Language*") te gebruik. Die webwerf word deur die webmeester gadministreer en word op 'n bediener gehuisves. Die bediener is 'n rekenaar of 'n sagtewarepakket wat 'n spesifieke tipe diens aan kliëntsagteware wat 'n ander rekenaar gebruik, verskaf. Die bediener kan deel wees van 'n internetdiensverskaffer (ISP) se fasiliteite of kan geleë wees op 'n onafhanklike rekenaar wat besit of gehuur word.

Die webwerf word besoek deur gebruik te maak van "browser"-sagteware soos "Netscape Navigator" of "Microsoft Internet Explorer", wat die gebruiker toelaat om verwante databoodskappe te lees (definisie per die Wet op EHT).

2.1.3 Internetdiensverskaffer (ISP: Internet Service Provider)

'n Gebruiker verkry toegang tot die wêreldwye web vanaf enige plek in die wêreld deur 'n telefoonnommer te skakel of deur 'n direkte verbinding tot 'n ISP. ISP's is besighede wat internetdienste, soos webwerwe of webwerfontwikkeling, asook toegang tot die internet, verskaf. Vir sodanige dienste word gewoonlik 'n maandelikse fooi betaal. Daar is duisende ISP's in die wêreld, waarvan M-Web en UUNET maar twee is.



2.1.4 Adresse

Daar is drie tipe adresse wat op die internet gebruik word:

1) e-posadresse: *user-ID@domeinnaam*

Die adres identifiseer die afsender van 'n databoodskap in 'n elektroniese kommunikasie. "Domeinnaam" is 'n unieke alfanumeriese benoeming wat geregistreer of aangewys is met verwysing na 'n elektroniese adres op die internet (definisie per die Wet op EHT). Die elektroniese adres is waar die webwerf gevind word, byvoorbeeld sun.ac.za.

Die e-pos adres sal dus lees: scollins@sun.ac.za

2) IP-adresse: *111.22.3.4444*

Die unieke reeks van alfanumeriese karakters identifiseer die ligging van 'n rekenaar of databoodskap op 'n informasiesistelsel of deel daarvan (definisie per die Wet op EHT).

3) *Uniform Resource Locators (URL): <http://www.ecomm-debate.co.za>*

Dit is die norm om die adres van enige bron op die internet, wat deel van die wêreldwye web is, te verskaf. Hierdie adres staan bekend as die webadres. Deur middel van bogenoemde adresse word die partye van 'n elektroniese handelstransaksie geïdentifiseer.

2.2 DEFINISIE VAN ELEKTRONIESE HANDEL

In die inleiding tot die Groenskrif op Elektroniese Handel, wat deur die Departement van Kommunikasies in November 2000 uitgereik is, word die begrip "elektroniese handel" breedweg gedefinieer as:

Die gebruik van elektroniese netwerke om inligting, produkte, dienste en betalings uit te ruil vir kommersiële en kommunikasiedoeleindes tussen individue (verbruikers) en besighede, tussen besighede onderling, tussen individue onderling, binne regering of tussen die publiek en regering en laastens tussen besigheid en regering.

Op grond van die definisie kan lewerings in 'n elektroniese handelstransaksies dus rofweg uit die volgende tipes bestaan:

- 1) Die verkoop en lewering van inligting soos *intellektuele eiendom*, byvoorbeeld elektroniese boeke en die aflaai van musiek deur die internet.
- 2) Die verkoop en lewering van *fisiese goedere*, byvoorbeeld boeke en kompaktskywe per fisiese aflewering.

- 3) Die verkoop en lewering van *dienste*, byvoorbeeld reisreëlings en vliegtuigkaartjies.

2.3 DIE INTERNET EN ELEKTRONIESE HANDELSTRANSAKSIES

2.3.1 Vloei van 'n transaksie

Die gebruiker verkry toegang tot die wêreldwye web vanaf enige plek in die wêreld deur 'n telefoonnommer te skakel of deur 'n direkte verbinding met 'n ISP. Die IP-adres verskaf 'n punt van teenwoordigheid ('n land of ligging waarvandaan 'n netwerk verbind kan word) vir die gebruiker. Die ISP gebruik dan die telekommunikasie-infrastruktuur, wat van 'n verskeidenheid van telekommunikasie verskaffers aangekoop kan word, om die spesifieke boodskap aan die hoof bedryfstelsel te stuur.

By die hoof bedryfstelsel word die kliënt-identifikasie en kodewoord bevestig en goedgekeur, waarna die kliënt tot die internet verbind word. Die verbruiker kan nou die verskaffer se webwerf besoek deur die relevante URL in te tik of kan die spesifieke URL van 'n soekenjin se webwerf, soos byvoorbeeld www.ananzi.co.za, intik en daarop snuffel om die produk of verskaffer op te spoor.

Op hierdie wyse die verbruiker nou 'n produk of produkte selekteer, 'n bestelling op die webwerf plaas, die betalingsbesonderhede invul en die geld elektronies na die leweransier se bank oorplaas. Die betaling oor die webwerf behoort veilig te wees, mits die webwerf 'n digitale sertifikaat wat deur 'n goedgekeurde lid van die Certification Authorities (CAs) uitgereik is, het. Die bekendste hiervan in Suid-Afrika is die *thawte Trusted Site Seal* wat aandui dat die webwerf 'n "SSL Web Server"-

sertifikaat het. SSL is die afkorting vir “Secure Sockets Layer”, ’n sekuriteitsprotokol wat die sekuriteit van internetboodskaptransmissie bestuur deur die inligting tussen die verbruiker se snuffelaar en die ontvanger se bediener so enkripteer of verwar, dat dit bykans onmoontlik is om die inligting te onderskep (<http://www.thawte.com/siteseal/consumer.html>).

Die transmissie van inligting word beheer deur TBP/IP wat dit in kleiner dele, genoem pakkies, opbreek. Elke pakkie word in ’n elektroniese koevert met die webadresse van beide die afsender en die ontvanger verpak. Die IP bepaal hoe die data deur ’n reeks posbusse na die ontvanger se adres moet beweeg. Wanneer al die pakkies die finale bestemming bereik sal die TBP elke pakkie identifiseer en verseker dat die inligting volledig is voordat dit in die oorspronklike vorm hersaamgestel word. Die proses neem natuurlik enkele sekondes.



2.3.2 Voorbeeld

Die volgende voorbeeld wat *Masters* verskaf, is geskoei op die oorspronklike voorbeeld wat die OESO in die ondersoek van direkte belastings (*Masters,2001*) opgestel het:

’n Verbruiker in Suid-Afrika koop ’n produk via ’n Amerikaanse webwerf, wat op ’n enkele bediener in Engeland gehuisves word. Die bestelling word ontvang op die bediener wat geprogrammeer is om, sonder menslike invloed, die bestelling te prosessee en telefonies die kredietkaartmaatskappy in Suid-Afrika te kontak ten einde onmiddellike betaling te verseker en dan die betaling na die Amerikaanse maatskappy se bankrekening oor te plaas.

Indien 'n fisiese produk bestel word, sal die bediener 'n boodskap stuur om die verbruiker in te lig wanneer die produk afgelewer sal word. Terselfdertyd sal 'n boodskap gestuur word aan die rekenaar van die naaste filiaalmaatskappy van die Suid-Afrikaanse verbruiker dat die produk versend moet word. Die filiaal, wat in Suid-Afrika handel dryf, doen dit deur van sy eie voorraad te onttrek en dan die moedermaatskappy te faktureer.

Indien 'n digitale produkte bestel word, verskaf die bediener toestemming aan die verbruiker om die produk dadelik af te laai van die webwerf. "Aflaai" behels die aanlyn stuur van 'n kopie van die digitale produk wat bestel is vanaf die digitale inventaris wat op die bediener gevind kan word.

Daar word nou gevra watter goed of dienste gelewer word, waar die BTW gehef moet word, hoeveel BTW gehef moet word en watter party die invordering en oorbetaling van BTW moet administreer. Hierdie voorbeeld sal in hoofstuk 3 verder bespreek word met verwysing na die huidige Suid-Afrikaanse Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde.

2.3.3 Klassifikasie van die tipe elektroniese transaksie

Stoler beweer dat by elektroniese handel daar twee aspekte in terme van internasionale handel ter sprake kom. Eerstens verskaf dit 'n baie belangrike kanaal vir klein- en groothandel in goed en dienste, en tweedens verskaf dit die vermoë om dienste direk aan die verbruiker in die vorm van digitale inligting te lewer (Stoler, 2000).

Die tipes lewerings in elektroniese handel per die definisie van elektroniese handel (sien 2.2) kan dus vir doeleindes van indirekte belasting verder in die volgende breë kategorieë verdeel word:

- 1) Lewering van fisiese goedere deur besigheid aan besigheid (B2B), dus groothandel.
- 2) Lewering van fisiese goedere deur besighede aan privaat verbruikers (B2C), dus kleinhandel.
- 3) Lewering van dienste deur besigheid aan besigheid (B2B).
- 4) Lewering van dienste deur besigheid aan privaat verbruikers (B2C).
- 5) Lewering van digitale produkte, soos die aflaai van sagteware of 'n boek, aan besigheid (B2B).
- 6) Lewering van digitale produkte aan privaat gebruikers (B2C).

In die ondersoek na die belasting op elektroniese handelstransaksies word telkens onderskei tussen produkte wat fisies of digitaal oor die netwerke afgelewer word. Sekere skrywers (Kabisch, 2002:136,141) verwys hierna as onderskeidelik aflyn- en aanlyn-transaksies terwyl die begrippe indirekte en direkte e-handel deur die EU gebruik is (COEC,1998: 3). In hierdie werkstuk sal die begrip indirekte e-handel verwys na die fisiese produk wat oor landsgrense via die invoer- en uitvoerkanale afgelewer word, terwyl direkte handel sal verwys na die aflaai van digitale produkte soos musiek, sagteware, literatuur, persoonlike dienste en die verskaffing van inligting oor die internet.

Hierdie klassifikasies sal in hoofstuk 3 verder bespreek word met verwysing na die huidige Suid-Afrikaanse Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde wat, soos baie

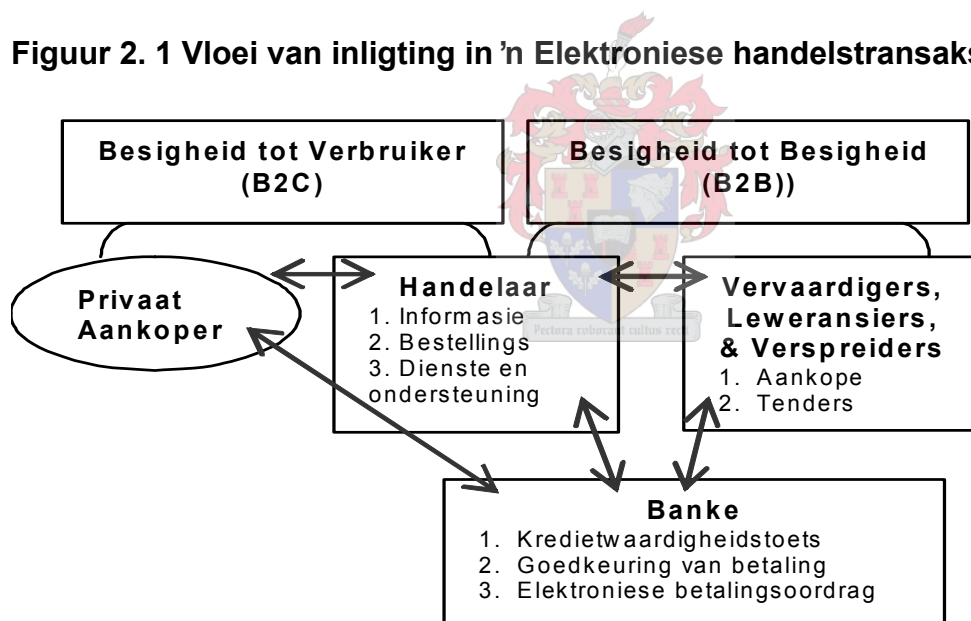
ander lande se wetgewing, bepalings bevat wat die tipe transaksie verskillend sal hanteer.

2.4 IMPAK OP TRADISIONELE HANDEL

By die omskrywing van elektroniese handel verwys die Wêreldhandelsorganisasie (WTO) se werkprogram ten opsigte van elektroniese handel na die produsering, verspreiding, bemarking, verkoop of aflewering van goed en dienste wat op elektroniese wyse plaasvind.

Diagrammaties kan elektroniese handelstransaksies soos volg voorgestel word:

Figuur 2. 1 Vloei van inligting in 'n Elektroniese handelstransaksie



Bron: Erwin & Singh, 2001: 13 (eie vertaling)

Dit is duidelik uit die figuur dat alle aspekte (verkope, aankope, finansiering, bemarking, menslike hulpbronne en informasietegnologie) en alle sektore (klante, leweransiers, banke, mededingers, aandeelhouders) van besigheid deur elektroniese handel geraak word.

Omdat elektroniese handel nuwe markte skep en ou markte binne en oor geografiese en sektorgrense verander, is dit noodsaaklik om internasionale konsensus aangaande die belasting op elektroniese handelstransaksies te bereik. Alhoewel die afleweringsemechanisme in die elektroniese handelsomgewing goedkoper en vinniger is, verander die wetregtelike en kommersiële verhouding tussen leweransiers en verbruikers nie. Dit volg dus dat 'n transaksie by die toepassing van belasting onafhanklik van die metode van vervulling, elektronies (direkte e-handel) of tradisioneel (indirekte e-handel), beskou moet word (SACOB, 1999).

Van die 3,5 miljoen Suid Afrikaners wat teen die einde van 2004 toegang tot die internet het, het 1 miljoen aanlynbankrekenings en die helfte hiervan gebruik dit slegs om bankstate op te roep. Dit beteken dat slegs 500 000 Suid Afrikaners transaksies via aanlynbankrekenings sluit (Scott, 2005).

Die getal Suid-Afrikaanse kleinhandelwebwerwe het van 215 teen die einde van 2001 tot 719 aan die einde van 2003 toegeneem. Daar is agt aanlynhandelaars wat 80% van die mark besit, naamlik: *Pick 'n Pay Home Shopping*, *Kalahari.net*, *Woolworths Inthebag*, *Netflorist*, *Cybercellar* and *Streetcar.com*, *MWEB ShopZone* en *Digital Mall* met kruideniersware, klerasie, boeke, blomme en boeke as die gewildste aankope. Die totale randwaarde van aanlyn-kleinhandelverkope was R341-miljoen in 2003 (R89 miljoen meer as in 2002). Dit was egter slegs 0.14% van die totale kleinhandelmark in Suid-Afrika (Goldstuck, 2004). Die persentasie syfer (0.14%) is onveranderd in 2005 alhoewel die totale randwaarde van aanlyn-kleinhandelverkope in 2004 R480-miljoen was en op R580 miljoen vir 2005 beraam word (Senne, 2005).

2.5 GEVOLGTREKKING

In hierdie hoofstuk is die omgewing waarbinne elektronies handel plaasvind, asook die invloed op die tradisionale markplek, bespreek.

Die ondersoek na die tegnologie en die vloeï van hierdie tipe transaksies het die partye, asook hul rol in die transaksie, uitgelig. Die bediener of ISP en ook die bank of finansiële instelling wat die vereffening afhandel, verrig al die relevante dienste deur tegnologiese oplossings sonder die bemoeïing van 'n mens. Die ander partye wat by die transaksie betrokke is, is dieselfde as in die geval van 'n tradisionele handelstransaksie, naamlik die leweransier, die verbruiker en die regering wat op indirekte belasting geregtig is, maar die partye kan ten tye van die transaksie fisies in verskillende geografiese gebiede (lande) wees.

'n Verdere uitvloeïel van die ondersoek na die werking van die elektroniese handelstransaksie is die onderskeid wat getref moet word ten opsigte van die aard van die produk of diens. In teenstelling met tradisionele handel kan dienste hier oor 'n afstand gelewer word, terwyl 'n produk nie net fisies (indirek e-handel) nie, maar ook digitaal (direk e-handel) afgelewer kan word.

Teen die agtergrond van die groeiende mark wat elektroniese handel skep, moet die belastingposisie van die partye met inagneming van die aard van die gelewerde produk aan die hand van bestaande wetgewing ondersoek word. Dit is nie net nodig ten einde die belastingbasis van lande te beskerm en onsekerheid ten opsigte van die fiskale verpligtinge van die partye uit die weg te ruim nie, maar ook om sodoende die groei van die tipe handel verder te stimuleer.

HOOFSTUK 3 HUIDIGE ARTIKELS IN DIE SUID-AFRIKAANSE WET OP BELASTING OP TOEGEVOEGDE WAARDE TOEGEPAS OP ELEKTRONIESE HANDEL

3.1 AGTERGROND

Belasting op Toegevoegde Waarde (BTW) word ingevolge die Wet Op Belasting Op Toegevoegde Waarde 89 Van 1991 (Die Wet) gereël. Artikel 7 van die wet bepaal die situasies (tipe lewerings) waarop BTW hefbaar is en hef belasting teen 'n standaardkoers van 14% daarop. Artikel 11 van die bogenoemde wet verwys na sogenaamde “Nulkoers Sake” waarvolgens 'n lewering aan belasting teen die koers van nul persent onderworpe mag wees. Hiervolgens word die leweraar bemaagtig om enige insetbelasting ten opsigte van die lewering terug te eis. Artikel 12 van dieselfde wet stel sekere lewerings vry van BTW en hiervolgens word die leweraar nie toegelaat om enige insetbelasting ten opsigte van die lewering terug te eis nie.

3.1.1 Heffingsartikel

Ter inleiding word artikel 7 van die Wet, die sogenaamde heffingsartikel, volledig aangehaal:

“Artikel 7: Heffing van belasting op toegevoegde waarde

- 1) Behoudens die vrystellings, uitsonderings, aftrekkings en verrekenings waarvoor in hierdie Wet voorsiening gemaak word, word daar ten bate van die Nasionale Inkomstefonds 'n belasting gehef en betaal, bekend as die belasting op toegevoegde waarde-*

a) op die lewering deur 'n ondernemer van goed of dienste wat op of na die aanvangsdatum deur hom gelewer word in die loop of ter bevordering van 'n onderneming deur hom bedryf;

b) op die invoer van goed in die Republiek deur enige persoon op of na die aanvangsdatum; en

c) op die lewering van ingevoerde dienste deur enige persoon op of na die aanvangsdatum,

bereken teen die koers van 14 persent op die waarde van die betrokke lewering of die invoer, na gelang van die geval.

2) Behoudens andersluidende bepalings van hierdie Wet, word die belasting wat ingevolge paragraaf (a) van subartikel (1) betaalbaar is, deur die in daardie paragraaf bedoelde ondernemer betaal, word die belasting wat ingevolge paragraaf (b) van daardie subartikel betaalbaar is, deur die in daardie paragraaf bedoelde persoon betaal en word die belasting wat ingevolge paragraaf (c) van daardie subartikel betaalbaar is, deur die ontvanger van die ingevoerde dienste betaal.

3) (a) Waar goed wat in die Republiek vervaardig is, synde van 'n klas of soort wat ingevolge Deel 2 van Bylae 1 by die Doeane- en Aksynswet aan aksynsreg onderworpe is, gelewer is teen 'n prys wat bedoelde aksynsreg

nie insluit nie en belasting ten opsigte van die lewering ingevolge subartikel (1)

(a) betaalbaar geword het, word belasting op toegevoegde waarde teen die koers van 14 persent gehef en betaal ten bate van die Nasionale Inkomstefonds op 'n bedrag gelyk aan die bedrag van bedoelde aksynsreg wat, behoudens 'n korting van bedoelde aksynsreg kragtens die vermeldde Wet, betaal word.

(b) Die belasting wat ingevolge paragraaf (a) betaalbaar is, word betaal deur die persoon wat ingevolge die Doeane- en Aksynswet aanspreeklik is vir die betaling van genoemde aksynsreg.

(c) [Par. (c) geskrap by a. 34 (1) van Wet 34 van 1997.]

*(d) Behoudens die bepalings van hierdie Wet, is die bepalings van die Doeane- en Aksynswet met betrekking tot die klaring van goed wat aan aksynsreg onderworpe is en die betaling van bedoelde aksynsreg, *mutatis mutandis* van toepassing asof dit in hierdie Wet verorden is.”*

(eie onderstreping)

Soos bo vermeld, volg dit dat die lewering van goed of dienste deur 'n ondernemer wat 'n onderneming in die Republiek bedryf asook die invoer van goed en dienste na die Republiek, teen 14% belasbaar is.

Subartikel 2 van die aangehaalde artikel verwys na die beginsel van selfaanslag waardeur die invoerder van goed of dienste verplig is om BTW aan die Suid-Afrikaanse Inkomstediens (SARS) oor te betaal. Die beginsel word verder in artikel 14 van Die Wet aangespreek en sal later in die werkstuk bespreek word.

By die bepaling van die waarde van die lewering sal kortliks verwys word na subartikel 3 waar gekyk word na goed wat onderhewig is aan aksynsreg (soos sigarette, petrol en alkohol), soos gehef ingevolge die Doeane- en Aksynswet, 1964 (Wet 91 van 1964).

3.1.2 Woordomsrywings

Ten einde die relevante artikels ten opsigte van elektroniese handelstransaksies ten volle te begryp moet verwys word na artikel 1 van Die Wet, wat woordomsrywings van sekere begrippe verskaf ten einde twyfel oor die interpretasie daarvan te beperk. Hierdie woordomsrywings sal saam met die artikels wat dit toelig, bespreek word maar daar is egter sekere algemene begrippe wat vooraf uitgelig moet word.

"lewering" beteken prestasie ongeag die vorm (verkoop, huurooreenkoms, paaientkredietooreenkoms en alle ander vorms van lewering) daarvan of rede (vrywillig, verplig of deur regswerking) daarvoor of plek waar dit bewerkstellig word.

"dienste" beteken enigiets wat gedoen is of gedoen gaan word. Die begrip enigiets sluit in transaksies (verlening, assignasie, sessie of afstanddoening) met betrekking tot 'n reg of die beskikbaarstelling van 'n fasiliteit of voordeel, maar sonder uit die lewering van goed, geld en sekere seëls, vorms of kaarte.

"goed" beteken liggaamlike roerende goed, vasgoed en enige saaklike reg in bedoelde goed, maar sonder uit geld, 'n reg uit hoofde van 'n verband of pand van bedoelde goed of vasgoed en sekere seëls, vorms of kaarte.

"ondernemer" beteken enige persoon wat ingevolge Die Wet geregistreer is of moet wees vanaf die datum soos in artikel 23 en 50A van Die Wet vasgestel.

"onderneming" beteken 'n onderneming of bedrywigheid wat voortdurend of gereeld in die Republiek of gedeeltelik in die Republiek bedryf word, waar in die loop of ter bevordering daarvan goed of dienste aan 'n ander persoon teen 'n vergoeding gelewer word, hetsy met winsoogmerk al dan nie, insluitend enige saak van 'n voortdurende aard ongeag die vorm daarvan. Die woordomskrywing is duidelik baie wyd, daarom word spesifiek verwys na sekere organisasies en sake wat slegs onder sekere omstandighede, soos uitgelig in subartikel (b) en (c) van die omskrywing, sal kwalifiseer. Uit die oogpunt van elektroniese handelstransaksies is die bepaling van paragraaf (ii) van die voorbehoudsbepaling belangrik. Die bepaling sonder die lewering uit van goed of dienste buite die Republiek deur 'n instansie vanaf 'n tak of hoof besigheid waar die tak of hoof besigheid permanent op 'n perseel buite die Republiek gevestig is. Solank as die tak of hoof besigheid afsonderlik geïdentifiseer kan word asook 'n onafhanklike rekeningkundige stelsel handhaaf, word die bedrywigheede nie geag binne die woordomskrywing van "onderneming" te wees nie.

3.2 ARTIKELS VAN TOEPASSING OP UITVOERE

Artikel 11 stipuleer die omstandighede waaronder sekere lewerings onderworpe is aan belasting teen die koers van nul persent. Slegs die subartikels wat relevant vir uitvoere is, word hieronder bespreek.

3.2.1 Goed

Subartikel (1) (a) verwys spesifiek na uitvoere waar

(a) die leweraar die goed (synde roerende goed) ingevolge 'n verkoop of paaientkredietooreenkoms gelewer het en-

(i) die leweraar die goed uitgevoer het in die omstandighede in paragraaf (a), (b) of (c) van die omskrywing van "uitgevoer" in artikel 1 beoog; of

(ii) die goed deur die ontvanger uitgevoer is en die leweraar gekies het om die goed teen die nulkoers beoog in Deel 2 van 'n uitvoeraansporingskema bedoel in paragraaf (d) van die omskrywing van "uitgevoer" in artikel 1, te lewer: Met dien verstande dat-

(aa) waar 'n leweraar die goed aan die ontvanger in die Republiek gelewer het anders as ingevolge hierdie subparagraaf, belasting nie op daardie lewering teen die nulkoers gehef word nie; en

(bb) waar die goed ooreenkomstig die bepalings van 'n uitvoeraansporingskema bedoel in paragraaf (d) van die omskrywing van "uitgevoer" in

artikel 1, deur die ontvanger uit die Republiek verwyder is, daardie belasting ooreenkomstig die bepalings van artikel 44 (9), aan die ontvanger terugbetaal word;

Subartikel (1) (b) verwys na die gebruik van goed tydens die lewering van dienste aan goed wat tydelik in die Republiek ingevoer is of aan 'n skip of lugvaartuig op 'n vreemde vaart. Hierdie subartikel verwys spesifiek na dienste van herstel, vernuwing, modifisering of behandeling.

Subartikels (1) (c) en (1) (d) verwys na die lewering van goed aan 'n persoon kragtens 'n huurooreenkoms, vragkontrak of ooreenkoms vir vervragting mits die goed uitsluitlik in 'n uitvoerland gebruik gaan word.

Subartikel (1) (i) verwys na die lewering van goed aan 'n tak of hoof besigheid wat in 'n uitvoerland geleë is met verwysing na die bepalings in paragraaf (ii) van die omskrywing van "onderneming" in artikel 1.

Die woordomskrywing van "uitgevoer" verwys na die lewering van roerende goed deur 'n ondernemer ingevolge 'n verkoop of 'n paaientkredietooreenkoms onder vier omstandighede:

- 1) waar die goed versend word na of afgelewer word by 'n adres in 'n uitvoerland, soos gestaaf deur dokumentêre bewys wat vir die Kommissaris aanvaarbaar is; of

- 2) waar die goed gelewer word aan die eienaar of bevrachter van 'n passasierskip of aan 'n lugvaartuig op 'n vreemde vaart, na 'n bestemming in 'n uitvoerland, vir gebruik of verbruik in die skip of lugvaartuig, of
- 3) waar die goed gelewer word aan die eienaar of bevrachter van 'n kommersiële skip op 'n vreemde vaart vir gebruik in daardie skip;
- 4) waar die goed uit die Republiek deur die ontvanger weggeneem word vir vervoer na 'n uitvoerland ooreenkomstig die bepalings van 'n uitvoeraansporingskema wat deur die Minister goedgekeur is.

Die begrip "uitvoerland" verwys logies na 'n land of 'n plek wat nie in die Republiek geleë is nie. Die President kan deur middel van kennisgewing in die Staatskoerant bepaal dat 'n spesifieke land of gebied in sekere omstandighede, geag word nie 'n uitvoerland te wees nie.



3.2.2 Dienste

Artikel 11 bepaal in subartikel (2) dat daar spesifieke situasies in die lewering van dienste is wat teen nulkoers belas sal word. Die volgende is van belang by elektroniese handelstransaksies:

- 1) dienste wat fisies elders as in die Republiek gelewer word (subartikel (2) (k));
- 2) dienste wat aan 'n persoon wat nie 'n inwoner van die Republiek is nie, gelewer word, met sekere uitsonderings van toepassing op dienste aan eiendom wat in die Republiek geleë is (subartikel (2) (l));
- 3) dienste met betrekking tot die indiening, voortsetting, verlening, instandhouding, oordrag, assignasie, lisensiëring of afdwinging, met inbegrip van die samehangende lewering deur die leweraar van daardie dienste van

enige ander dienste wat noodsaaklik is vir die lewering van daardie dienste, van intellektuele eiendomsregte, met inbegrip van patente, modelle, handelsmerke, outeursregte, bedrewenheid, vertroulike inligting, handelsgeheime of dergelike regte; of die aanvaarding deur iemand van 'n verpligting om hom te weerhou van die opvolging of gebruik van bedoelde regte in geheel of gedeeltelik waar en vir sover dié regte vir buite die Republiek gebruik is; (subartikel (2) (m));

- 4) dienste wat gelewer word aan 'n tak of hoofbesigheid wat in 'n uitvoerland geleë is met verwysing na die bepalings in paragraaf (ii) van die omskrywing van "onderneming" in artikel 1 (subartikel (2) (o)).

Die werklike plek van lewering en leiding in die bepaling van die plek van lewering word egter nie duidelik in die subartikel uiteengesit nie (Buys, 2004:281).

3.2.3 Dokumentêre bewys



Subartikel (3) van artikel 11 bepaal dat dokumentêre bewys, wat vir die Kommissaris aanvaarbaar is, verkry en behou moet word ter bewys dat die koers van nul persent toegepas kan word. Die tipe dokumentasie wat vereis word, is nie duidelik nie, maar leiding word verskaf deur BTW Praktyknota: No. 2 van 1998 ten opsigte van die bewys wat vereis word in die versending of verskaffing van roerende goed en aan 'n adres in 'n uitvoerland. Buiten die belastingfaktuur, word in die algemeen die volgende dokumentasie vereis: bewys ten opsigte van 'n kontrak of bestelling, van die betaling en van die ontvangs in die uitvoerland, asook 'n afskrif van die uitvoerdokumentasie. Die tipe bewyse is geredelik beskikbaar by die fisiese uitvoer van goed, maar nie by die verskaffing van elektronies gelewerde goed of dienste nie.

Alhoewel BTW teen nulkoers gehef word, moet die waarde van die lewering steeds verklaar word, en die waarde moet vasgestel word op die tydstip van lewering. Artikel 9 (1) ag dat die lewering plaasvind wanneer die faktuur uitgereik word of wanneer die betaling van vergoeding vir die lewering geskied, watter ook al die vroegste.

Die Wet op EHT bepaal in artikel 28 dat dokumente in elektroniese formaat gehou mag word, maar verskaf geen leiding aangaande die standaard daarvan nie. *BTW-beslissing 16: Elektroniese data-verwisseling* (uitgereik in September 2002) bepaal die formaat (128bit enkripsie) waarin die dokumente verwissel moet word en dat alle partye (leweransier, ontvanger en ISP) dit in leesbare en ge-enkripteerde formaat vir 5 jaar sal behou. Die elektronies verwisselde dokument verteenwoordig die oorspronklike faktuur, krediet of debietnota en die partye moet die kode aan die SARS-ouditeure verskaf om die leesbare en ge-enkripteerde dokumente te vergelyk. Harde kopieë moet aandui dat dit rekenaargegenereerd is en die verskaffer moet 'n verklaring van die ontvanger van die lewering verkry dat die elektronies verwisselde dokumente aanvaar word.

3.3 ARTIKELS VAN TOEPASSING OP INVOERE

3.3.1 Goed

Artikel 13 van Die Wet reël die heffing van BTW op ingevoerde goed deur te verwys na die tyd (subartikel 1) en waarde (subartikel 2) van lewering, asook die invordering van die belasting (subartikel 4). Hiervolgens word goed geag ingevoer te wees op die datum wat artikel 10 of 21A van die Wet op Doeane en Aksyns (Wet No. 91 van

1964) dit as ingevoer ag. Die waarde word geag te wees die waarde vir doeaneheffing plus enige heffings op die invoer daarvan plus 10 persent van die waarde onderworpe aan sekere uitsonderings. Indien die BTW nie op die tydstop van invoer betaal is nie, moet die invoerder binne 7 dae vanaf die vasgestelde datum van invoer die belasting aan SARS betaal, vergesel met 'n verklaring in die vorm soos deur die Kommissaris voorgeskryf.

Subartikel (3) sonder goedere, soos uiteengesit in skedule 1 tot Die Wet, uit terwyl subartikel (5) na die magte van die Kommissaris verwys en subartikel (6) beklemtoon dat die Wet op Doeane en Aksyns op invoere toegepas moet word.

3.3.2 Dienste

3.3.2.1 Woordomsrywings

Die omskrywing van "ingevoerde dienste" in artikel 1 lees soos volg: "Lewering van dienste wat gemaak word deur 'n leweraar wat buite die Republiek woonagtig is of besigheid bedryf, aan 'n ontvanger wat 'n inwoner van die Republiek is vir sover bedoelde dienste in die Republiek gebruik of verbruik word anders as met die doel om belasbare lewerings te maak".

Die omskrywing van "inwoner van die Republiek" verwys na die woordomskrywing van "inwoner" soos in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet, en ag persone of maatskappye wat 'n onderneming of bedryf in die Republiek bedryf en 'n vaste of permanente plek in die Republiek het met betrekking tot die bedoelde onderneming of bedrywigheid, as inwoner van die Republiek. Artikel 1 van die Inkomste-

belastingwet bepaal dat enige natuurlike persoon wat normaalweg in die Republiek woonagtig is of wat nie tydens die jaar van aanslag normaalweg in die Republiek woonagtig was nie maar wel fisies teenwoordig in die land was as “inwoner” van die Republiek beskou moet word. Die begrip “normaalweg woonagtig” verwys daarna dat die persoon ’n permanente woning in die Republiek het waarna gereeld teruggekeer word. Waar die persoon wel fisies teenwoordig was, maar nie normaalweg woonagtig was nie, word drie tydskriteria gestel, naamlik dat die persoon teenwoordig was:

- 1) vir ’n periode langer as 91 dae in totaal gedurende die jaar van aanslag;
- 2) vir ’n periode of periodes langer as 91 dae in totaal gedurende elk van die drie jare wat die jaar van aanslag voorafgaan; en
- 3) vir ’n periode of periodes langer as 549 dae in totaal in die drie voorafgaande jare van aanslag.

Persone, anders as ’n natuurlike persoon, wat in die Republiek geïnkorporeer, gevestig of gestig is of wat sy plek van effektiewe bestuur in die Republiek het, word ook geag “inwoner” te wees.

3.3.2.2 Artikel 14 van Die Wet

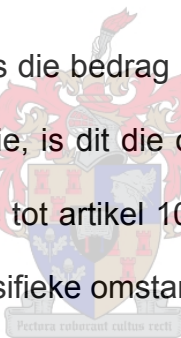
Artikel 14 van Die Wet reël die invordering van BTW op ingevoerde dienste (subartikel 1), die vasstelling van die tydstip (subartikel 2), en die waarde daarvan (subartikel 3), asook insluitings (subartikel 4) en uitsluitings (subartikel 5) onder sekere omstandighede.

SARS moet die belasting, wat ingevolge artikel 7 (1) (c) gehef is, binne 30 dae na die vasgestelde datum van invoer ontvang tesame met 'n verklaring (BTW 215-vorm) soos deur die Kommissaris voorgeskryf.

Die datum van lewering word geag te wees die vroegste van of die datum waarop 'n faktuur deur die leweraar of ontvanger uitgereik word óf wanneer enige betaling gedoen word.

Die waarde van die lewering word geag as die grootste van of die waarde van die vergoeding, soos vasgestel in artikel 10(3), óf die ope markwaarde van die lewering.

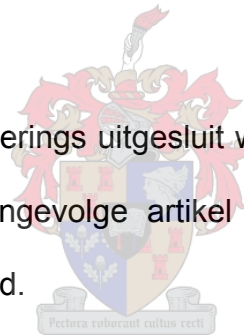
Artikel 10 (3) stel die waarde vas as die bedrag in geld indien die vergoeding geld is. Indien die vergoeding nie geld is nie, is dit die ope markwaarde van die vergoeding wat ontvang is. Verdere subartikels tot artikel 10 verskaf meer besonderhede vir die berekening van waarde wat op spesifieke omstandighede gegrond is.



Artikel 1 van Die Wet bepaal dat die "ope markwaarde" ingevolge die bepalings van artikel 3 vasgestel moet word. Artikel 3 (2) bepaal dat die ope markwaarde van enige lewering van dienste en goed bereken word volgens die vergoeding in geld wat die lewering in die algemeen in soortgelyke omstandighede op dieselfde datum in die Republiek sou behaal indien dit vrylik aangebied word tussen partye wat nie-verbonde persone is nie. Die ander subartikels tot artikel 3 brei weereens uit oor die bepaling van die waarde onder spesifieke omstandighede.

Ten einde die vermyding van belasting te verhoed, bepaal Artikel 14 (4) dat waar 'n buitelandse tak van die Suid-Afrikaanse onderneming goedere of dienste ontvang en dit dan aan die onderneming oordra, die handeling geag word om 'n ingevoerde dienste te wees. Waar 'n persoon buite die Republiek bedrywighede uitvoer wat nie deel uitmaak van die bedrywighede van enige onderneming wat deur hom bedryf word nie en in die loop van bedoelde eersgenoemde bedrywighede dienste gelewer word vir doeleindes van bedoelde onderneming wat, indien dit deur enigiemand anders as die bedoelde persoon gelewer is, ingevoerde dienste sou wees, word bedoelde dienste vir doeleindes van artikel 7 (1) (c) geag te wees ingevoerde dienste wat deur daardie persoon gelewer en ontvang is ten opsigte van bedoelde onderneming.

Ingevolge Artikel 14 (5) word lewerings uitgesluit wat binne die bedoeling van artikel 7 (1) (a) val, asook waar dit ingevolge artikel 11 teen nulkoers belas word of ingevolge artikel 12 vrygestel word.



3.4 ARTIKELS VAN TOEPASSING OP REGISTRASIE AS ONDERNEMER

Artikel 23 van Die Wet bepaal dat enige persoon wat 'n onderneming of bedrywigheid handel dryf na 30 September 1991 waar in die loop of ter bevordering daarvan belasbare lewerings (ingesluit nulkoerslewerings) gemaak word met 'n totale waarde van meer as R300 000 per jaar (of die maandelikse ekwivalent van R25 000), verplig is om vir BTW te registreer. Die artikel verwys na die berekening aan die einde van die maand, maar vermeld ook dat, indien daar redelike grond is om te glo dat die bedrag in die komende 12 maande oorskry sal word, daar 'n verpligting is om te registreer. Indien die oorskryding as gevolg van die beëindiging van 'n deel van die

onderneming, die vervanging van 'n kapitaalbate in die onderneming of abnormale omstandighede van 'n tydelike aard is, sal die Kommissaris oorweeg of registrasie verpligtend is.

Die begrip persoon sluit in verskeie vorme van besigheid, onder meer maatskappy, alleenhandelaar, tak en verenigings.

Die persoon moet binne 21 dae na kwalifisering die BTW-registrasievorm (BTW 101-vorm) en enige ander besonderhede en dokumentasie wat vir registrasie vereis word, by die Kommissaris ingee. Artikel 23 (2) (ii) verwys spesifiek na persone wat nie 'n inwoner van die Republiek is nie. Hiervolgens moet registrasie eers oorweeg word wanneer 'n verteenwoordigende ondernemer (sien artikel 48 (1)) in die Republiek aangestel is en wanneer 'n rekening by 'n geregistreerde bank in Suid-Afrika geopen is. Die besonderhede van die verteenwoordigende ondernemer en die bankrekening moet aan die Kommissaris verskaf word in onderskeidelik afdeling 6 en 8 van die BTW 101-vorm. Artikels 46 tot 48 reël die vereistes vir, die magte en verpligting asook die remedie van die verteenwoordigende ondernemer, terwyl die verklaring in BTW 101-vorm afdeling 6 uiteengesit is.

'n Persoon mag vrywillig registreer indien lewerings met 'n totale waarde van meer as R20 000 per jaar gemaak word.

Artikel 23 (4) bepaal dat wanneer registrasie goedgekeur is of indien 'n persoon vir registrasie kwalifiseer maar nie aansoek gedoen het nie, sodanige persoon as

ondernemer in terme van Die Wet beskou word vanaf 'n datum wat die Kommissaris goeddink.

In 1997 is subartikel (b)(iv) voorgestel as toevoeging tot die omskrywing van die begrip ondernemer in artikel 1. Hiervolgens sou die aktiwiteite deur enige persoon wat telekommunikasiedienste lewer aan 'n ander persoon wat dié dienste binne die Republiek gebruik, in die woordskrywing ingesluit word. Die voorgestelde bepaling werp lig op die beginsel van plek van lewering in die toepassing van Die Wet, naamlik verbruik in Suid-Afrika.

Telekommunikasiedienste wat gelewer word deur hardeware wat fisies buite die Republiek geleë is, sal sonder die insluiting van die bepaling, in terme van artikel 7 (1) (c) as ingevoerde dienste beskou word en dus in terme van artikel 14 onderworpe wees aan selfaanslag. Ten tye van die wetswysiging vir die insluiting van die paragraaf is verduidelik dat BTW selde in die situasies betaal word en as sulks moes 'n ander benadering gevolg word ten einde beter beheer oor die invordering van die BTW te verkry.

Die voorgestelde bepaling sou beteken dat die voorsiener van die tipe aktiwiteite, alhoewel nie fisies teenwoordig in die Republiek nie, as ondernemer in Suid-Afrika moet registreer en gevolglik BTW op die dienste moet hef. Om te verseker dat die dienste wel teen die standaardkoers belas word, was 'n wysiging tot artikel 11 (2) (k) ook nodig. Gevolglik is die woorde "*behalwe telekommunikasiedienste gelewer aan 'n persoon wat daardie dienste in die Republiek gebruik*" bygevoeg.

Die beweegrede vir die veranderings was om die sogenaamde “call back operators” te belas (Explanatory Memorandum On The Taxation Laws Amendment Bill, 1997). Die “call back operators” gebruik telekommunikasietoerusting en infrastruktuur van oor die wêreld om goedkoper telefoonoproepe aan die publiek te lewer. Die begrip “telekommunikasiedienste” word nie in Die Wet omskryf nie, gevolglik kan die interpretasie wyer wees en moontlik elektronies gelewerde dienste en die dienste van ’n ISP insluit (Buys, 2004: 283,284). Die datum van inwerkingtrede is egter nooit deur die regering aangekondig nie (Buys, 2004: 280) en as gevolg van die kritiek wat ontvang is, is die voorgestelde wetswysiging in 2004 teruggetrek (Franck, 2004).

3.5 TOEPASSING VAN ARTIKELS OP ELEKTRONIESE HANDEL

Hierdie afdeling verwys na die toepassing van die vermelde artikels op elektroniese handelstransaksies ten einde tekortkominge te identifiseer. Die afdeling sal die huidige wetgewing wat in die werkstuk geïdentifiseer is, toepas op die voorbeeld in hoofstuk 2 met verwysing na die uitvoer en invoer van goed en dienste, sowel as na die registrasieproses.

3.5.1 Voorbeeld

’n Verbruiker in Suid-Afrika koop ’n produk wat fisies of digitaal afgelewer kan word, vir USD12 (rand waarde is R100) via ’n Amerikaanse webwerf wat op ’n enkele bediener in Engeland gehuisves word en wat sonder menslike bemoeïing al die nodige aksies uitvoer om die transaksie af te handel.

In 'n indirekte e-handeltransaksie waar die produk fisies afgelewer word, sal 'n boodskap gestuur word aan die rekenaar van die naaste stoor aan die verbruiker, 'n filiaalmaatskappy, om die produk af te lewer. Die filiaal, wat handel in Suid-Afrika dryf, sal die voorraad versend en die moedermaatskappy teen R90 faktureer. Dit is minder as die verkoopprijs, want die moedermaatskappy het die transaksie geïnisieer, maar is meer as die kosprys van R80 aangesien die filiaal vergoed moet word vir die voorraadrisko en koste van aflewering.

In 'n direkte e-handeltransaksie sal die produk digitaal afgelewer word deur dit dadelik vanaf die webwerf af te laai. Is die lewering steeds 'n lewering van goed of verwys dit na die verlening van 'n reg of die beskikbaarstelling van 'n fasiliteit soos per die woordoms krywing van dienste?

Die Suid-Afrikaanse verbruiker kan 'n privaat verbruiker of besigheidsverbruiker wees wat as ondernemer geregistreer is vir die doeleindes van Die Wet al dan nie.



3.5.2 Waarde van lewering

Elektroniese handel het 'n grenslose markplek waar goed en dienste geredelik oor geografiese grense aangekoop en verskaf kan word, geskep. Die geografiese grense is egter nie totaal verwyder nie aangesien verskillende geldeenhede in lande gebruik word (Buys, 2004: 280). In die bogenoemde voorbeeld is die Suid-Afrikaanse verbruiker in USD gefaktureer. Dit volg dus dat die bepaling van die waarde van 'n lewering vir die doeleindes van Die Wet onderhewig sal wees aan die toepassing van 'n wisselkoers. Die uitruilkoers wat gebruik word, sal ingevolge BTW-

reëling 345 bepaal word met verwysing na die tydstip-van-leweringreëls soos in Artikel 9 uiteengesit is.

BTW-reëling 60 verduidelik dat Buitelandse valuta winste en verliese wat met betaling van skuld ontstaan, nie die waarde van 'n lewering beïnvloed nie aangesien die aard van die transaksie die verskaffing van geld is en dus geen BTW-implikasies het nie.

3.5.3 Plek van lewering

Die plek van verbruik word beskou as die plek van lewering wat weer die tydstip en waarde van die lewering vasstel. Die beperkte plek-van-leweringreëls in die Suid-Afrikaanse wetgewing is in algemene terme geformuleer en nie ontwerp om die spesifieke vereistes van die elektroniese era aan te spreek nie (Buys, 2004: 279).

Direkte en indirekte handel binne landsgrense is onderworpe aan bestaande wetgewing in soverre die plek van lewering binne die land is, terwyl indirekte e-handel oor landsgrense onderworpe is aan of die huidige invoerbepalings waar die leweransier BTW by die aangewysde doeaneposte oorbetaal of aan uitvoerbepalings waar die lewering aan nulkoers onderworpe is. In die geval van direkte e-handel moet twee aspekte aangespreek word, naamlik in watter stadium van uitvoering van 'n elektroniese handelstransaksie die plek van verbruik vasgestel moet word en hoe die plek van verbruik bepaal word.

Die Wet op EHT (in artikel 23) bepaal die tyd en plek van die kommunikasie deurdat 'n databoodskap:

- 1) as versend beskou mag word wanneer dit die inligtingstelsel, insluitend die internet, buite die beheer van die skepper binnegaan of waar die skepper en die geadresseerde dieselfde inligtingstelsel benut wanneer die boodskap beskikbaar is om deur die geadresseerde herwin te word;
- 2) as ontvang beskou mag word wanneer die volledige boodskap die inligtingstelsel wat deur die geadresseerde benoem is of gebruik word, vir die doel binnegaan en beskikbaar is vir herwinning en verwerking deur die geadresseerde; en
- 3) beskou moet word as versend vanaf die skepper se normale plek van besigheid of verblyf en as ontvang by die geadresseerde se normale plek van besigheid of verblyf.

Ingevolge Artikel 23(b) van die Wet op EHT is die tydstop en plek van aanvaarding dus wanneer die databoodskap vir die aanvaarding van die transaksie die inligtingstelsel van die geadresseerde vir die doel binnegaan mits dit herwin en verwerk kan word (Buys, 2004: 98, Meiring R).

Artikel 77 van die Wet op EHT stel dit duidelik dat die ISP in die versending van databoodskappe as geleibuis gesien word, selfs indien dit die data tydens versending, tydelik en outomaties berg met die doel om dit meer effektief te versend. Die wet stel egter sekere voorwaardes wat daarop neerkom dat die ISP nie enige aksies buiten die versending van die databoodskap mag uitvoer nie.

Volgens die skrywer kan die tydstop van verbruik in die uitvoering van 'n elektroniese handelstransaksie nie tydens die verskillende stadiums van data-versending wees

nie, maar eerder wanneer die boodskap van aanvaarding die benoemde inligtingstelsel van die geadresseerde vir die doel binnegaan en wel in 'n vorm wat herwin en verwerk kan word. Soortgelyk word die plek van verbruik op die tydstip geag te wees die geadresseerde se normale plek van besigheid of verblyf.

3.5.4 Uitvoere

Die volgende kwalifiseer vir nulkoers ingevolge artikel 11 van Die Wet:

- die lewering van tasbare goedere wat uitgevoer word
- dienste wat fisies buite Suid-Afrika gelewer word
- dienste wat gelewer word aan 'n nie-inwoner
- dienste wat gelewer word in verband met intellektuele eiendom tot die mate wat die regte buite Suid-Afrika gebruik sal word

Artikel 11 verwys slegs na “uitgevoer” en “lewer”, terwyl die woordomskeywing van “uitgevoer” verwys na “versend na” of “afgelewer by” 'n adres in 'n uitvoerland of wegge neem vir vervoer na 'n uitvoerland, maar geen leiding word verskaf om die werklike plek van lewering (die jurisdiksie/land buite Suid-Afrika) te bepaal nie.

Na aanleiding van die voorbeeld (sien 3.5.1) waar 'n fisiese produk in Suid-Afrika gelewer word en nie in 'n uitvoerland soos die woordomskeywing van “uitgevoer” bepaal nie, kan die nulkoers in terme van artikel 11 nie toegepas word nie. Dus sal die filiaal wat in Suid-Afrika geleë is, BTW moet hef teen 14% ingevolge artikel 7 (1) (a) of die bedrag van R90 sal geag word om BTW in te sluit. (Masters, 2001).

Die filiaal verkoop dus die produk teen R78,94 (nadat BTW afgetrek is) wat minder is as die aankoopprys of indien BTW op die R90 gehef word beteken dit dat die

moedermaatskappy die produk teen R102,60 koop wat meer is as die bedrag wat in die verkooptransaksie ontvang is. Indien die transaksie nie as die lewering van 'n produk beskou word nie, maar eerder as die lewering van 'n diens, sal belasting ingevolge artikel 11 (2) (o) teen nulkoers gehef word aangesien 'n diens gelewer word aan die hoofbesigheid wat in 'n uitvoerland gevestig is.

Die vraag ontstaan of dit die bedoeling is dat die lewering van die produk namens die moedermaatskappy wel teen die standaardkoers of teen die nulkoers belas moet word. Praktyknota 56 stel dit duidelik dat 'n buitelandse maatskappy wat produkte in die Republiek verkoop, as 'n BTW-ondernemer moet registreer, selfs al is 'n ooreenkoms met 'n plaaslike maatskappy aangegaan ingevolge waarvan die goed plaaslik vervaardig en versprei word. In die geval waar die moedermaatskappy as ondernemer geregistreer is, sal die BTW wat deur die filiaal gehef is, teruggeëis kan word.



Ter volledigheid moet genoem word dat die lewering van goed of dienste deur 'n Suid-Afrikaanse leweransier aan 'n buitelandse verbruiker teen nulkoers belasbaar sal wees.

Nog 'n party tot die transaksie is die ISP in Engeland wat moontlik vir BTW in Suid-Afrika geregistreer kan wees.

Die Wet verwys na dokumentêre bewyse wat by die uitvoer van goedere en dienste bygehou moet word. Omdat kontrakte, ooreenkomste en fakture in die elektroniese handelsomgewing dikwels in digitale formaat is, ontstaan die vraag of die byhou van

elektroniese dokumente voldoende sal wees. Die vraag is egter nie net relevant vir uitvoer nie, maar is van belang vir die byhou van dokumentasie ten opsigte van belasbare (insluitende nulkoers) en vrygestelde lewerings.

3.5.5 Invoere - Besigheid tot besigheid (B2B)

3.5.5.1 Goed

Daar is sprake van twee scenario's wanneer goed aan 'n Suid-Afrikaanse besigheidsverbruiker gelewer word: Die verskaffer kan:

- 1) 'n Suid-Afrikaanse of 'n buitelandse leweransier wees, wat as ondernemer vir Suid-Afrikaanse BTW-doeleindes geregistreer is; of
- 2) 'n buitelandse leweransier wees wat nie as ondernemer vir Suid-Afrikaanse BTW-doeleindes geregistreer is nie.



Die lewering deur 'n Suid-Afrikaanse leweransier sal onderhewig wees aan BTW volgens die bestaande reëls.

In die geval van die buitelandse leweransier waar goedere wat elektronies bestel is, fisies van buite Suid-Afrika versend word, sal die lewering onderhewig wees aan die doeaneheffing van toepassing op daardie kommoditeit. Die klaringsbewys (DA550 en CCA1) kan deur die besigheidsverbruiker gebruik word om BTW op invoere terug te eis. Praktyknota 2 van 1998 lys 41 aangewese poste waar goed ingevoer kan word.

Waar die goedere egter vanuit 'n plaaslike depot verskaf of plaaslik aangeskaf word vir die herverkoop, sal die buitelandse leweransier BTW op die verkoop daarvan aan SARS oorbetaal. In die eerste scenario sal die buitelandse leweransier inset-BTW kan terugeis ten opsigte van die koste van die belasbare lewering, terwyl dit vir die buitelandse leweransier wat nie geregistreer is nie (tweede scenario), 'n onkoste sal wees. Die BTW wat op die lewering gehef word, kan in sekere omstandighede teruggeëis word deur die buitelandse leweransier se agent mits die agent uitsetbelasting hef op die verkoop aan die Suid-Afrikaanse verbruiker. Die faktuur wat deur die leweransier uitgereik word, moet voldoen aan die vereistes van 'n belastingfaktuur soos in Die Wet uiteengesit.

Die Suid-Afrikaanse verbruiker sal heel moontlik onbewus wees daarvan dat die produk plaaslik beskikbaar gestel is en daarom glo dat die produk ingevoer is en ingevolge artikel 7 (1) (b) 'n selfaanslag met betrekking tot BTW op die "ingevoerde" goed maak, wat R13,51 aan die Inkomstediens sal verskaf. Die waarde word in terme van artikel 13 (2) bepaal as R100 plus enige invoerbelasting (wat nul is in die geval) plus 10% van die doeanewaarde, dus 14% van R110. Dit is op dié aanname dat die besigheidsverbruiker 'n wetsgehoorsame ondernemer is wat die bepaling in artikel 13 van Die Wet verstaan en nakom. Alhoewel onkunde en die geaardheid van die verbruiker (wetsgehoorsaam al dan nie) irrelevant is in die nakoming van die wet is die realiteit dat die tipe verklarings nie plaasvind nie (Franck, 2004).

Indien die verbruiker 'n geregistreerde ondernemer is en die goed word in die maak van belasbare lewerings gebruik, kan dit teruggeëis word as insetbelasting ingevolge artikel 16 (2) mits die vereiste dokumente in besit is van die "invoerder". Dit is heel

moontlik op hierdie stadium dat die verbruiker sal uitvind dat die goed nie ingevoer is nie.

Bylae 1 van Die Wet lys 'n aantal ingevoerde goedere wat vrygestel is van BTW in terme van artikel 13 (3). In die geval van gedrukte boeke, koerante en joernale wat per pos ingevoer word, is die perk R100 per pakkie. Die perk is nie genoegsaam indien dit na die dollars omgeskakel word nie en gevolglik sal die meeste klein pakkies wat Suid-Afrika binnekom, onderhewig aan BTW wees (Master, 2001).

Die vraag ontstaan of die invoer van goedere na Suid-Afrika genoegsaam beheer kan word deur die gewone meganismes van doeaneheffing en BTW-klaring en of BTW nie meer effektief op 'n ander manier ingevorder kan word nie.



3.5.5.2 Dienste

Die produk wat deur die Suid-Afrikaanse verbruiker bestel word kan 'n diens soos afstandsonderrig wees. By die lewering van dié tipe diens kan daar ook twee scenario's wees, naamlik waar goed aan 'n Suid-Afrikaanse besigheidsverbruiker gelewer word deur:

- 1) 'n verskaffer, hetsy 'n Suid-Afrikaanse of 'n buitelandse leweransier, wat as ondernemer vir Suid-Afrikaanse BTW-doeleindes geregistreer is; of
- 2) 'n buitelandse verskaffer wat nie as ondernemer vir Suid-Afrikaanse BTW-doeleindes geregistreer is nie.

Ten opsigte van die eerste scenario sal BTW deur die verskaffer op die normale manier gehef word. Die diens word dus belas in die jurisdiksie waar die lewering

verbruik of gebruik word, naamlik Suid-Afrika. Die besigheidsverbruiker sal BTW van SARS terugeis in die mate waarin die lewering aangegaan is in die maak van belasbare lewerings vir BTW-doeleindes.

Ten opsigte van die tweede scenario waar die buitelandse leweransier nie geregistreer is nie en die ontvanger van die diens van plan is om die lewering in die maak van belasbare lewerings te benut, sal die verbruiker nie verplig wees om die BTW te verklaar nie, aangesien dit nie as 'n ingevoerde diens vir die doeleindes van Die Wet beskou word nie. Die woordoms krywing van "ingevoerde diens" bepaal dat 'n diens slegs vir sover as wat dit in die Republiek gebruik of verbruik word anders as met die doel om belasbare lewerings te maak, as 'n ingevoerde diens beskou word.

Artikel 12 (h) sonder egter die lewering van sekere opvoedkundige dienste uit vir die toepassing van BTW. Indien die vereistes nagekom word, sal die diens nie hefbaar wees nie.



Die dienste wat deur 'n ISP wat buite Suid-Afrika geleë is, gelewer word deur 'n inbelfasiliteit aan 'n Suid-Afrikaanse gebruiker beskikbaar te stel, sal 'n ingevoerde diens vir Suid-Afrikaanse doeleindes verteenwoordig. Dit is op die aanname dat die ISP nie in Suid-Afrika as BTW-ondernemer hoef te registreer nie. Die onus word dus op die ontvanger van die diens geplaas om die lewering te verklaar in die mate waarin dit nie in die maak van belasbare lewerings benut word nie. Dit is egter onwaarskynlik dat die Suid-Afrikaanse verbruiker die BTW verklaring sal maak (Franck, 2004).

3.5.5.3 Lewering van digitale produk

Uit die bostaande bespreking blyk dit dat die digitale produk soos volg hanteer sal word:

- 1) Indien die aard van die digitale produk as goed beskou word, sal die verbruiker verplig wees om die R13,51 BTW wat reeds bereken is, oor te betaal.
- 2) Indien die aard van die digitale produk beskou word as die lewering van 'n diens, wat in die maak van belasbare lewerings benut word val dit buite die omskrywing van "ingevoerde dienste" en is dus nie aan BTW onderworpe nie. Dit sal egter ingevolge artikel 14 van Die Wet belas word indien die verbruiker dit vir privaat doeleindes of in die maak van vrygestelde lewerings benut.

Die Wet spreek nie die klassifisering van digitale goed aan nie, maar in die BTW 404-vorm word 'n voorbeeld ingesluit wat aantoon dat digitale goed internasionaal as dienste beskou word en as sulks in die toepassing van Die Wet geïnterpreteer moet word. In die voorbeeld bestel die Suid-Afrikaanse verbruiker 'n boek vanaf 'n internetbesigheid wat in België gevestig is en laai die dokument af op haar persoonlike rekenaar, waarna sy EUR20 (R200) met haar kredietkaart betaal. Die stelling word gemaak dat hierdie "dienste" deur 'n nie-inwoner aan 'n inwoner vir nie-belasbare (privaat) doeleindes gelewer word en BTW dus teen 14% (R28) betaalbaar is.

Die vraag is of die aard van digitale lewerings in Die Wet ingesluit moet word en of die huidige reëls vir die heffing, invordering en oorbetaling van BTW voldoende is.

3.5.6 Invoere - Besigheid tot verbruiker (B2C)

3.5.6.1 Goed

Waar die ontvanger 'n privaat verbruiker is, sal dieselfde posisie geld soos reeds in 3.5.5.1 bespreek, behalwe dat geen inset-BTW teruggeëis kan word nie, aangesien die persoon nie vir BTW geregistreer is nie. Die verbruiker se posisie sal dus soos volg wees:

- 1) Indien die goed elektronies bestel is en van buite Suid-Afrika fisies versend word, moet die verbruiker die doeanehewing wat op daardie kommoditeit van toepassing is, met inagneming van die *de minimus* perk op posinvoere betaal.
- 2) Indien die goed vanuit 'n plaaslike depot verskaf of plaaslik aangeskaf word vir die herverkoop, sal die buitelandse leweransier daarvan BTW op die verkoop aan SARS oorbetaal. Die Suid-Afrikaanse verbruiker sal heel moontlik onbewus wees daarvan dat die produk plaaslik beskikbaar gestel is en daarom glo dat die produk ingevoer is en gevolglik 'n selfaanslag met betrekking tot BTW op die "ingevoerde" goed maak. Die aanname word weereens gemaak dat die privaat verbruiker 'n wetsgehoorsame persoon is wat die bepaling in artikel 13 van Die Wet verstaan en nakom. Alhoewel verwag word dat 'n geregistreerde ondernemer die kundigheid sal besit, is dit hoogs onwaarskynlik dat die algemene publiek die kundigheid het (Franck, 2004).

3.5.6.2 Dienste

Die lewering van dienste aan 'n persoon binne Suid-Afrika vanaf 'n Suid-Afrikaanse leweransier of buitelandse leweransier (wat in Suid-Afrika as BTW-ondernemer geregistreer is) sal onderhewig wees aan BTW op die normale manier volgens die bestaande reëls.

Die verskaffer sal BTW verklaar wanneer die diens aan die plaaslike verbruiker gelewer word. Die privaat verbruiker sal BTW nie kan terugeis nie, want die diens is nie gebruik of verbruik in die maak van belasbare lewerings vir BTW-doeleindes nie. Die gevolg is dat die diens belas word in die jurisdiksie waar die lewering verbruik of gebruik word, naamlik Suid-Afrika.

Indien die buitelandse leweransier nie 'n BTW-ondernemer is nie, sal die privaat verbruiker verplig wees om, ingevolge artikel 14 van Die Wet, BTW vir die ingevoerde diens by SARS te verklaar. Die diens word weereens belas in die jurisdiksie waar die lewering verbruik of gebruik word, naamlik Suid-Afrika.

Die Suid-Afrikaanse reëling wat die onus van nakoming op die nie-belasbare privaat verbruiker plaas veroorsaak probleme. Daar is 'n risiko dat die bedrag nooit aan SARS oorbetaal sal word nie. Die bepaling plaas ook 'n unieke onregverdige verpligting op die individue om ingewikkelde wetgewing na te kom. Die individu moet 'n opgawe aan die plaaslike kantoor van SARS (BTW 215-vorm) maak elke keer as 'n betaling oorsee gemaak word, ook vir relatiewe klein bedrae.

Hierdie kategorie verteenwoordig potensieel die grootste toets vir die effektiewe belastingadministrasie van elektroniese handelstransaksies, maar gelukkig is die omvang van die kategorie die kleinste (Gasser, 2001).

3.5.6.3 Lewering van digitale produk

Uit die bostaande bespreking blyk dit dat die digitale produk soos volg hanteer sal word:

- 1) Indien die aard van die digitale produk as goed beskou word, sal die verbruiker verplig wees om die R13,51 BTW soos reeds bereken, oor te betaal.
- 2) Indien die aard van die digitale produk as die lewering van 'n diens beskou word, sal dit ingevolge artikel 14 van Die Wet belas word as die verbruiker dit vir privaat doeleindes of in die maak van vrygestelde lewerings benut. Die verbruiker sal die koers van 14% toepas op die grootste van die waarde van die vergoeding óf die ope markwaarde van die lewering.

3.5.7 Registrasie as ondernemer

Nog 'n area vir ondersoek is die maatskappy in Amerika wat as ondernemer volgens die vereistes in Artikel 23 van Die Wet moet registreer.



Artikel 23 van Die Wet verwys na die bedryf van 'n onderneming. Die woordskrywing van "onderneming" vereis nie 'n vaste of permanente plek in Suid-Afrika nie en alhoewel dit aktiwiteite van besigheid insluit, is dit nie tot sulke aktiwiteite beperk nie. Daarom word afgelei dat 'n buitelandse leweransier wat op 'n gereelde basis transaksies met Suid-Afrikaanse verbruikers sluit, alhoewel dit nie 'n besigheid in Suid-Afrika bedryf nie, steeds verplig kan wees om vir doeleindes van BTW te registreer.

Praktyknota 56 versterk die interpretasie deur te bepaal dat 'n buitelandse maatskappy wat produkte in die Republiek verkoop, as BTW-ondernemer moet

registreer, selfs al word die produkte deur 'n plaaslike maatskappy vervaardig en versprei.

Buys beweer egter dat, in die afwesigheid van duidelike riglyne, daar geen definitiewe antwoord is op die verpligting van 'n buitelandse elektroniese handelsverskaffer om in Suid-Afrika te registreer nie en vervolg dat dit nie vir die buitelandse Internetinhoudsverskaffer (ICP) verpligtend is nie (Buys, 2004: 283).

Die status en belasbaarheid van dienste wat deur 'n ISP gelewer is, moet ook ondersoek word. Omdat die Wet geen bepalings het wat spesifiek die posisie van 'n ISP aanspreek nie, sal dieselfde reëlings geld soos wat in die vorige paragrawe bespreek. 'n ISP wat gereeld dienste aan Suid-Afrikaanse verbruikers beskikbaar stel, al is dit slegs 'n inbel-fasiliteit, sal verplig wees om vir doeleindes van BTW te registreer. Die vraag ontstaan is of dit werklik binne die bedoeling van Die Wet is dat ISP's en ondernemers van oor die wêreld heen in Suid-Afrika moet registreer. Indien dit wel die geval is, kan die besighede hulle produkte onttrek as die verpligting om te registreer en ander BTW-sake af te handel, te veel vir die buitelandse ondernemers word. Leiding moet verskaf word hoe die verbruiker in kennis gestel kan word dat die self-aanslagartikel nie van toepassing is nie, aangesien die buitelandse ISP ingevolge Die Wet 'n ondernemer is.

Dit is belangrik om daarop te let dat Suid-Afrika, as lidland van die WTO, die moratorium waarvolgens doeanehettings nie op elektroniese transmissies toegepas word nie, ondersteun (Buys, 2004: 283).

3.6 GEVOLGTREKKINGS

Ter opsomming kan die volgende tekortkominge in die Suid-Afrikaanse wetgewing uitgelig word:

- 1) Dit is duidelik uit die bostaande bespreking dat daar telkens na die plek van verbruik verwys word en dat die plek van verbruik in die uitvoer van 'n elektroniese handelstransaksie by verskillende stadiums van uitvoering kan wees. Deur te verwys na die Wet Op EHT het die skrywer wel tot 'n gevolgtrekking gekom, maar dit sou wenslik wees om enige onsekerheid oor die bepaling van plek van lewering uit die weg te ruim. Dit sal die bepaling van die tydstop en waarde van die lewering in 'n elektroniese handelstransaksie ondersteun.
- 2) Leiding moet verskaf word ten opsigte van die tipe dokumente en bewyse wat bygehou moet word by die uitvoer en invoer van elektroniese handelstransaksies, sowel as die vorm daarvan, ten einde die publiek en ondernemers in die nakoming van Die Wet te ondersteun.
- 3) Die wysheid daarvan om die beginsel van selfaanslag aan 'n publiek wat grootliks oningelig is ten opsigte van BTW-wetgewing wat redelik kompleks voorkom toe te vertrou, moet ondersoek word. In die afwesigheid van enige alternatief moet vasgestel word hoe die verbruiker oor enige verpligting teenoor SARS ingelig kan word en of die leweransier enige verpligting in die verband moet dra.
- 4) Die toereikendheid van die tans lae posinvoerperke moet opgeweeg word teen die onkoste en moeite wat die invordering en administrasie daarvan te weeg bring.

- 5) Die klassifikasie van digitale goed word nie in Die Wet of praktyknotas aangespreek nie, maar slegs in die BTW 404-vorm waar verwys word na die internasionale siening dat dit as dienste beskou moet word. Die klassifikasie moet amptelik aangespreek word ten einde enige onsekerheid uit die weg te ruim, veral aangesien Die Wet telkens onderskeid tref tussen die belastinghantering en administrasie van goed en dienste. Weereens kan beklemtoon word dat die grootliks oningeligte publiek betrokke is by die tipe transaksies en as sulks die wetgewing moet nakom.
- 6) Daar is geen duidelike bepaling wat aandui wanneer 'n onderneming in Suid-Afrika beoefen word nie. Die woordskrywing van onderneming verwys terug na onderneming sonder om die tipe aktiwiteite te omskryf. Meer duidelike leiding word vereis ten opsigte van die eienskappe van 'n onderneming of bedrywigheid in Suid-Afrika, veral met verwysing na besighede (en veral internetinhoudsverskaffers) wat fisies teenwoordig in die buiteland is.
- 7) Die noodsaaklikheid en wenslikheid daarvan dat buitelandse leweransiers (insluitende ISP's) wat gereeld elektroniese handelstransaksies met Suid-Afrikaanse verbruikers sluit, verplig moet word om ingevolge Die Wet as ondernemer te registreer moet ondersoek word. Dit is nodig, aangesien dit vir SARS 'n toename van registrasie met die gepaardgaande administrasie tot gevolg sal hê, terwyl dit ook 'n nakomingslas (tydsame en ingewikkelde registrasie asook gereelde inlewering en administrasie van opgawes) op besighede plaas.
- 8) Die afwesigheid van dubbelbelastingooreenkomste wat BTW aanspreek, moet ondersoek word, aangesien Suid-Afrika BTW op die plek van lewering hef terwyl 'n soortgelyke indirekte belasting dalk op 'n ander wyse in die jurisdiksie van die

internasionale besigheidsvennoot in die transaksie gehef word. Die Suid-Afrikaanse uitvoerder of invoerder kan vind dat daar 'n verpligting is om in die ander jurisdiksie BTW of 'n soortgelyke tipe belasting te betaal.

- 9) Die onsekerheid aangaande belasbaarheid van telekommunikasiedienste al dan nie moet ondersoek word en toegelig word met voorbeelde vir toepassing op elektroniese handelstransaksies. Sekerheid moet ook verskaf word ten opsigte van die begrip “telekommunikasiedienste” en wat hierby ingesluit is.
- 10) Die tradisionele meganismes van doeanehewing en BTW-klaring vir die invordering van BTW is nie noodwendig die mees effektiewe in die elektroniese handelsomgewing nie. Teen die agtergrond van hoofstuk twee waar die tegnologiese aspekte en partye in die elektroniese handelstransaksies bespreek is, is daar dalk geleenthede waar die tegnologie beter benut kan word in die heffing, invordering en oorbetalings van BTW ter beskerming van die belastingbasis.



In die volgende hoofstuk gaan die internasionale inisiatiewe ondersoek word ten einde oplossings vir hierdie tekortkominge te vind.

HOOFSTUK 4 INTERNASIONALE INISIATIEWE RONDON VERBRUIKERS- BELASTING IN DIE ELEKTRONIESE HANDELSOMGEWING

4.1 AGTERGROND

In hierdie hoofstuk gaan die internasionale inisiatiewe rondom verbruikersbelasting in die elektroniese handelsomgewing ondersoek word na aanleiding van die werk wat gedoen is deur die Wêreldhandelsorganisasie (WTO), waarvan Suid-Afrika 'n lid is, en die Organisasie Vir Ekonomiese Samewerking en Ontwikkeling (OESO).

Die Sentrum vir Samewerking met Nie-Lede van die OESO fasiliteer samesprekings en deelname aan die OESO-komitees vir lande buite die OESO. Suid-Afrika, as nie-lidland, se status as waarnemer in die Fiskale Komitee van die OESO vanaf Junie 2004 is deur Suid-Afrika se Minister van Finansies, Trevor Manuel, soos volg opgesom: “observer status on the CFA and its relevant subsidiary bodies will assist South Africa in developing both our tax policy and administrative capacity...and assist South Africa with regard to its contribution to the NEPAD [New Partnership for African Development] Programme of Action” (OESO,2004b).

Die werkstuk sal ook inisiatiewe deur die Europese Gemeenskap (EG) ondersoek, aangesien die Europese Unie in 2002 34 persent van uitvoere vanuit en 40 persent van invoere na Suid-Afrika verteenwoordig en dus Suid-Afrika se grootste handelsvennoot is (OESO, 2004a: 285).

4.2 Wêreldhandelsorganisasie

Die WTO het na afloop van die Tweede Ministeriële Konferensie in Geneva verklaar dat die handelsverwante aspekte van globale elektroniese handel ondersoek moet word (Geneva WTO Ministerial, 1998). 'n Plan is goedgekeur en besprekings het op 25 September 1998 begin tussen die Rade vir Goedere, Dienste en Intellektuele Eiendom, sowel as die Komitee vir Handel en Ontwikkeling.

Die verklaring het ook aangedui dat lidlande (sien Bylae A) moet voortgaan met die praktyk waarvolgens doeanehettings op elektroniese transmissies nie toegepas word nie. Hierdie standpunt is by al die volgende Ministeriële Konferensies onderstreep, insluitende die mees onlangse Vyfde Ministeriële Konferensie in Cancun gedurende September 2003 (Del Castillo & Panitchpakdi, 2003: par 24).

Die doel van die werkprogram is om:

1. duidelikheid te verkry oor die toepaslikheid van die WTO-ooreenkomste op elektroniese handelstransaksies - GATT ("*General Agreement on Tariffs and Trade*"), GATS ("*General Agreement on Trade in Services*") en TRIPS ("*Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights*");
2. enige tekortkominge en weglatings in bestaande ooreenkomste wat aangespreek moet word, te identifiseer; en
3. te bepaal of daar enige punte is, wat nie tans gedek is nie, en wat lede wil aanspreek.

Stoler beklemtoon dat bogenoemde bestaande ooreenkomste enige vorm van lewering dek, insluitende elektroniese lewering. Indien digitale informasie dus as goed beskou word, sal die GATT toegepas word. Indien dit egter as dienste beskou

word, sal GATS toepaslik wees. Hy noem voorts dat elektroniese handel sekere nakomingsprobleme na vore bring, onder andere belasting, maar dat dié areas nie binne die kundigheid van die WTO lê nie (Stoler, 2000).

Die ander internasionale organisasie wat handel en verwante sake op 'n wêreldwye platform aanspreek, is die Organisasie vir Ekonomiese Samewerking en Ontwikkeling.

4.3 ORGANISIE VIR EKONOMIESE SAMEWERKING EN ONTWIKKELING (OESO)

4.3.1 Agtergrond tot die rol van die OESO

Die OESO bestaan uit verteenwoordigers van 30 lande (sien Bylae B) wat gereeld in die vorm van 'n aantal komitees vergader om spesifieke ekonomiese en sosiale sake onder die algemene leiding van die Raad van Permanente Verteenwoordigers te bespreek. Die Raad vergader een keer per jaar op Ministeriële vlak waartydens die lidlande se Ministers van Buitelandse sake, Finansies en Handel bymekaar kom om vir die komende jaar prioriteite vir die OESO te stel.

Een van die komitees van die OESO is Die Fiskale Komitee (CFA), wat 'n forum bied vir die uitruil van opinies aangaande belastingbeleid en administratiewe sake wat belastingooreenkomste, verbruikersbelasting en uitdagings wat belasting-administrateurs in die gesig staar, insluit.

Die 2001-verslag van die CFA beklemtoon dat navorsing aangedui het dat die toepassing van bestaande belastingbeginsels (soos van toepassing op tradisionele handel) verkies word bo die twee ekstreme alternatiewe, naamlik die instelling van 'n spesiale belasting op elektroniese handelstransaksies (sogenaamde "Bit Tax") of 'n belastingvrye omgewing vir elektroniese handel (OESO, 2003a: 13).

Onder leiding van die OESO is sekere inisiatiewe met betrekking tot Belasting op Toegevoegde Waarde geneem - die heel belangrikste hiervan was die "Ottawa Taxation Framework Conditions" wat die raamwerk daargestel het vir toekomstige navorsing met betrekking tot oplossings vir die probleme aangaande die belastinghantering van e-handel. Al die navorsing is onlangs in 'n reeks riglyne saamgevat, naamlik die "Consumption Tax Guidance Series".

4.3.2 "Ottawa Taxation Framework Conditions"

In November 1997 het die OESO 'n konferensie in Turku, Finland, georganiseer met die doel om die hoofbeginsel van die OESO se werk oor elektroniese handel, naamlik die skepping van 'n omgewing waarin elektroniese handel tot volle potensiaal kan ontwikkel, te bespreek. Die besprekings is by die 1998 Ottawa OESO Ministeriële Konferensie voortgesit. Die "Ottawa Taxation Framework Conditions", wat die breë belastingbeginsels (sien Bylae C) wat op elektroniese handel toegepas moet word, uiteensit, is hierna aanvaar (OESO, 1998: 4).

In Januarie 1999 is 'n taakgroep, "The Consumption Tax Technical Advisory Group", onder leiding van die CFA bymekaargeroep ten einde met die besigheidsektor en nie-lidlande te konsulteer oor die implementering van die elemente van die

belastingraamwerk (sien Bylae D) wat op verbruikersbelasting van elektroniese handelstransaksies gerig is (OESO, 1998: 5). Ten opsigte van indirekte belasting is die volgende elemente gelys:

- 1) Reëls vir verbruikersbelasting in oor-die-grens-handel moet uitloop op belasting in die jurisdiksie waar verbruik plaasvind en internasionale konsensus moet verkry word aangaande die omstandighede waaronder lewerings as verbruik in 'n jurisdiksie beskou word.
- 2) Vir die doel van verbruikersbelasting sal die lewering van digitale produkte nie as lewering van goed beskou word nie.
- 3) Wanneer besighede en ander organisasies in 'n land dienste en ontasbare eiendom van leweransiers buite die lande bekom, moet lande die gebruik van selfaanslag of soortgelyke meganismes ondersoek om onmiddellike beskerming aan die inkomstebasis en mededingendheid van plaaslike leweransiers te bied.
- 4) Lande moet verseker dat toepaslike stelsels ontwikkel word in samewerking met die WHO en in konsultasie met die karweiers en ander belanghebbende partye sodat belasting op die invoer van fisiese goed gevorder kan word en die stelsels nie die invordering en die effektiewe aflewering van produkte aan verbruikers onnodig bemoeilik nie.

'n Ander taakgroep, die "Technology Technical Advisory Group" van die OESO het in 2000 sekere opsies vir die implementering van BTW-heffing op lewering van digitale produkte aan privaat verbruikers, soos huishoudings en nie-geregistreeerde handelaars, bekendgestel (OESO, 2000:7-9). Eerstens is daar die metode van selfaanslag waar die ontvanger verplig word om die BTW in die jurisdiksie van ontvangs te verklaar. Tweedens is daar die opsie om buitelandse handelaars te

verplig om in die land van verbruik te registreer ten einde BTW te hef en aan die jurisdiksie van verbruik oor te betaal. “Belasting by bron en oordrag” is die derde opsie wat behels dat die handelaar die BTW in die land van registrasie betaal wat dit dan aan die belastingowerheid in die land van verbruik oorbetaal. Die vierde oplossing is ’n tegnologiese oplossing wat die gebruik van ’n betroubare derde party behels. Sodanige derde party onderhou ’n databasis van die belastingwetgewing van deelnemende lande waarteen die besonderhede van die verkoop, die status van die aankoper en die eindbestemming van die verkoop ingevoer sal word ten einde die belasbaarheid van die handelaar in verskeie jurisdiksies te bereken. Diagrammaties kan die opsies soos volg opgesom word:

Tabel 4. 1 Opsommende Analise van Belastingvorderingsopsies

	Belastingvorderingsopsie			
	Selfaanslag	Registrasie van nie-inwoner	Belasting by bron en oordrag	Betroubare Derde Party
Effektiwiteit	Moeilik	Moeilik	Goed, handel slegs met belastingowerheid in handelaarse jurisdiksie.	Goed, ’n stelsel word benodig wat oor-die-grenshandelstransaksies van ontstaan tot afhandeling kan monitor.
Effek op verbruiker	Groot las	Geen	Neutraal	Neutraal
Nakomingslas vir handelaar	Geen	Groot las	Klein las	Aanvanklike koste maar toekomstige voordele* is groter
Administratiewe las	Groot las	Groot las	Lae addisionele koste. Geen primêre bekommernisse.	Aanvanklike koste maar toekomstige voordele* is groter
Uitvoerbaarheid	Inkomste owerhede vind die opsie oneffektief en nie aanvaarbaar nie.	Nie prakties op globale basis nie.	Uitvoerbaar: vereis ooreenkoms met state en plaaslike regerings. Mag uitvoere ontmoedig.	Uitvoerbaar: Handelaars soek reeds na ’n stelsel wat oor-die-grenshandelstransaksies van ontstaan tot afhandeling kan monitor. Globale spanwerk sal vereis word.

* Die voordele verwys na effektiwiteit, konsolidasie, outomatisering en minimalisering van foute.

Tabel 4. 2 Rolle en verantwoordelikhede van die Vorderingsoptes

	Selfaanslag	Registrasie van nie-inwoner	Belasting by bron en oordrag	Betroubare Derde Party
Registrasie	Verbruiker	Besigheid	Besigheid	Besigheid
Identifikasie van Verbruiker	Gebaseer op inligting verskaf deur verbruiker	Verifieer verbruiker se jurisdiksie in transaksie	Verifieer verbruiker se jurisdiksie in transaksie	Verifieer verbruiker se jurisdiksie in transaksie
Belasting-berekening	Data van besigheid en globale belasting-databasis (Inkomstediens* is verplig om dit te onderhou)	Data van besigheid en globale belasting-databasis (Inkomstediens* is verplig om dit te onderhou)	Data van besigheid en globale belasting-databasis (Inkomstediens* is verplig om dit te onderhou)	Data van besigheid en globale belasting-databasis (Inkomstediens* is verplig om dit te onderhou)
Verifikasie van Nakoming	Verbruiker se inkomstediens*	Verbruiker se inkomstediens*	Besigheid se inkomstediens*	Besigheid se inkomstediens*
Invordering	Verbruiker verklaar aan plaaslike jurisdiksie	Versamel deur besigheid en verklaar in die verbruiker se jurisdiksie	Versamel deur besigheid se inkomstediens* en verklaar in die verbruiker se jurisdiksie	Versamel deur betroubare derde party en verklaar in die verbruiker se jurisdiksie

* Inkomstediens verwys na die regeringsinstelling wat belasting (BTW) invorder, byvoorbeeld SARS

(OESO, 2000:7-9, 22; verkort en eie vertaling)

Die verslag het ook die moontlikhede van hibriede opsies ondersoek. Die gewildste was die kruising van die “Belasting by bron en oordrag” en die gebruik van ’n betroubare derde party. In die model sal die derde party die identifikasie van jurisdiksie, belastingkoerse, produk-identifikasie en belastingberekeningsdienste aan die besigheid voorsien. Die belastingowerheid sal die belasting dan aan die toepaslike belastingowerhede oordra. Die gevolgtrekking was egter dat ’n vereenvoudigde registrasieproses vir nie-inwoners die beste opsie in die interim is, terwyl tegnologiese opsies verder ondersoek word (OESO, 2000:22).

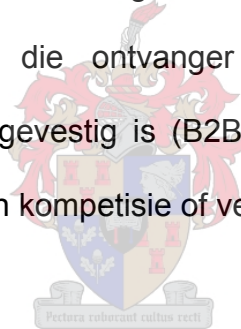
Die CFA het ook ’n werkprogram, bekend as Studiegroep No. 9 (“Working Party No. 9”), goedgekeur wat onder andere die ontwikkeling van riglyne in die omskrywing van plek van verbruik moes ondersoek. Die resultate van die ondersoeke is saamgevat

in die aanbevelings van die 2001-verslag wat die voorgestelde riglyne saamvat in twee afdelings per die aanhangsel, naamlik:

- A. Riglyne vir die definisie van plek van verbruik ("*Guidelines on the definition of place of consumption*") (OESO, 2001:24,25)
- B. Voorgestelde Benaderings tot die praktiese toepassing van die Riglyne ("*Recommended Approaches to the practical application of the Guidelines*") (OESO, 2001:26,27)

Die riglyne (Afdeling A) onderskei tussen B2B- en B2C-lewerings en bepaal soos volg:

- 1) Wanneer aan 'n buitelandse besigheidsverbruiker gelewer word, is die jurisdiksie die land waar die ontvanger van die goed of dienste se besigheidsteenwoordigheid gevestig is (B2B). Indien die toepassing van die paragraaf tot verwringing van kompetisie of vermyding van belasting sal lei, mag 'n ander kriteria benut word.



Die begrip "buitelandse besigheidsverbruiker" sluit in 'n belasbare persoon of entiteit buite die land vanwaar die diens gelewer word, wat verplig is om vir belasting in die land waar die lewering ontvang word te registreer of reeds geregistreer is. "Besigheidsteenwoordigheid" is, in beginsel, die onderneming of saak byvoorbeeld die hoofkantore, geregistreerde kantoor of besigheidstak van die ontvanger van die lewering.

2) Wanneer aan 'n buitelandse privaat verbruiker (B2C) gelewer word, is die jurisdiksie die land waar die ontvanger van die goed of dienste normaalweg woonagtig is.

“Buitelandse privaat verbruiker” verwys na 'n nie-belasbare persoon of entiteit buite die land vanwaar die diens gelewer word en wat nie verplig is om vir belasting te registreer of reeds geregistreer moet wees nie. Die gevolg is dat belasting ingevolge die reëling nie altyd in die plek waar die diens verbruik word, gehef sal word nie, maar die vasstelling van die suiwer plek van verbruik sal 'n enorme nakomingslas op ondernemers plaas.

Dit is belangrik om te noem dat die riglyn van toepassing is op internasionale oor-die-grens-lewering van dienste en ontasbare eiendom deur 'n buitelandse leweransier wat, anders as vir hierdie bepaling, nie in die destinasie-jurisdiksie geregistreer is of verplig is om te registreer nie. Ook is dit van toepassing op lewerings wat vanaf 'n afstandsverwyderde ligging plaasvind en dus sal dit nie toegepas word as die plek van lewering op 'n voor die handliggende manier bepaal kan word nie. Voorbeelde waar die plek van lewering voor die handliggend is, sluit in wanneer die diens nie afgelewer kan word nie (byvoorbeeld verskaffing van akkommodasie: land waar die eiendom bewoon word), waar die diens in die fisiese teenwoordigheid van beide die leweransier en klant plaasvind (byvoorbeeld dienste van 'n haarkappery: land waar die haarkappery diens fisies plaasvind) of waar dienste met betrekking tot onroerende bates gelewer word (byvoorbeeld dienste van 'n eiendomsagent: land waar die eiendom fisies geleë is).

Die verslag het voortgegaan om aanbevelings (Afdeling B) te maak aangaande die belastingvorderingsmeganismes vir oor-die-grens-handel:

- 1) Die beginsel van selfaanslag is aanbeveel vir B2B-lewerings waar die leweransier nie geregistreer is of verplig is om te registreer nie, met die verdere aanbeveling dat lande mag afsien van die verpligting waar die ontvanger geregtig is om die BTW as inset ten volle terug te eis.
- 2) In die geval van B2C-lewerings word in die afwesigheid van 'n beter oplossing 'n vereenvoudigde registrasieproses vir die buitelandse leweransier aanbeveel. Drie oorwegings word genoem: die nakomingslas moet verminder word (deur middel van elektroniese registrasie en indiening); die registrasieperke moet op 'n nie-diskriminerende wyse toegepas word; die nodige beheer- en handhawingsmaatstawwe moet ingestel word. Die noodsaaklikheid van uitgebreide internasionale administratiewe samewerking moet oorweeg word.

Die volgende areas is vir verdere ondersoek deur die Studiegroep No. 9 aanbeveel (OESO, 2001:23):

- Verifikasie van die verklaarde jurisdiksie waar die klant woonagtig is in B2C-transaksies
- Verifikasie van die status van die klant
- Registrasieperke
- Tegnologies gebaseerde en gefasiliteerde vorderingsmeganismes
- Internasionale administratiewe samewerking
- Opsies en inisiatiewe vir vereenvoudiging
- Nakomingsverwante vrae

- Langtermynstrategieë vir die uitbuiting van potensiaal van tegnologie-gebaseerde meganismes

4.3.3 "Consumption Tax Guidance Series"

Op grond van al die navorsing wat gedoen is, het die CFA besluit om 'n reeks riglyne te publiseer, naamlik die "Consumption Tax Guidance Series", met die doel om alle aspekte van verbruikersbelasting aan te spreek en nie slegs elektroniese handel nie (OEO, 2003a: 19). Die eerste drie verslae is egter die resultaat van die navorsing oor elektroniese handel:

- Verslag No. 001: Elektroniese Handel – Kommentaar aangaande die Plek van Verbruik vir Besigheid-tot-Besigheidlewering (Besigheidsteenwoordigheid) (OESO, 2003b)
- Verslag No. 002: Elektroniese Handel – Riglyn vir Vereenvoudiging van Registrasie (OESO, 2003c)
- Verslag No. 003: Verifikasie van Status en Jurisdiksie van die Klant (OESO, 2003d)

4.3.3.1 Verslag No. 001: Elektroniese Handel – Kommentaar aangaande die Plek van Verbruik vir Besigheid-tot-Besigheidlewering (Besigheids-teenwoordigheid)

In die verslag is die riglyne vir die definisie van plek van verbruik, soos hierbo reeds bespreek, uitgebrei deurdat kommentaar gelewer word op gevalle waar die klant in meer as een jurisdiksie teenwoordig is. Die hoofkriterium is die bepaling dat belasting gehef word in die jurisdiksie waar die ontvanger se besigheids-

teenwoordigheid, naamlik die onderneming of saak (die hoofkantore, geregistreerde kantoor of besigheidstak), gevestig is. Die verslag beklemtoon die belangrikheid van die normale kommersiële praktyke soos saamgevat in die kontrak wat die transaksie oorsien. Dit gee normaalweg genoegsame aanduiding aan beide die ondernemers en die belastingowerhede van die plek van lewering en dus die jurisdiksie vir heffing van BTW (OESO, 2003b: 3).

’n Alternatief, hierna verwys as die oorskrydingskriterium, waarvolgens ’n suiwer toets van verbruik toegepas mag word, word in die verslag genoem vir gevalle waar die toepassing van die hoof kriterium tot die verwringing van kompetisie of vermyding van belasting kan lei. Waar ’n land die benadering volg, kan dit kies om belasting onder die land se eie jurisdiksie te hef in die mate waarin verbruik daar plaasvind. Die land wat die belasting ingevolge die hoof kriterium hef, kan kies om ’n kredietperk op dieselfde bedrag te plaas. Die volgende voorbeeld word uiteengesit:

“Ter illustrasie, oorweeg ’n besigheid in land A wat ’n kontrak aangaan vir die lewering van \$1 000 waarvan 70% van die lewering in land A en 30% van die lewering in land B verbruik word. Die belastingkoers in land A is 10% en in land B 20%. In die geval sal land A die besigheid verplig om ’n selfaanslag te maak op die volle waarde van die lewering ($\$1\,000 \times 10\%$ of $\$100$). Indien land B die oorskrydingskriterium navolg, kan dit belasting van $\$60$ ($\$1\,000 \times 30\% \times 20\%$) vorder. Vervolgens mag land A ’n krediet van 30% toestaan. Dit verteenwoordig die deel van land A se belasting wat toegeskryf kan word aan die verbruik wat in land B belas word ($\$1\,000 \times 30\% \times 10\%$). Die resultaat is dat beide land A en B belasting hef op die verbruik wat in hul jurisdiksie plaasvind - $\$70$ in land A en $\$60$ in land B.”

(OESO, 2003b: 3– eie vertaling)

4.3.3.2 Verslag No. 002: Elektroniese Handel – Riglyn vir Vereenvoudiging van Registrasie

Hierdie verslag brei verder uit op die Voorgestelde Benaderings tot die praktiese toepassing van die Riglyne, soos reeds hierbo bespreek, deur die registrasie- en verklaringsprosedures sowel as die vereistes vir dokumentêre bewys te ondersoek in die konteks van oor-die-grens e-handel B2C-transaksies.

Belastingadministrasies en regerings is aangemoedig om:

- toegang tot registrasie-aansoeke op hul webwerwe te verskaf;
- standaardregistrasie-aansoeke wat minimum besonderhede vereis, te ontwikkel;
- op elektroniese wyse die ontvangs van registrasie-aansoeke te erken en die geregistreerde se identifikasienommer te verskaf;
- 'n elektroniese opgaweformaat op hul webwerf beskikbaar te stel;
- 'n vereenvoudigde belastingopgawe te ontwikkel;
- indieningsvereistes vir opgawes te standaardiseer (tydperke en frekwensie);
- die wetlike basis vir die hou van bewyse te hersien en waar nodig 'n wetlike basis te ontwikkel vir die hou van bewyse op elektroniese wyse; en
- die basis vir die retensie van bewyse op algemeen aanvaarde kommersiële praktyk te baseer.

(OESO, 2003c: 5)

4.3.3.3 Verslag No. 003: Verifikasie van Status en Jurisdiksie van die Klant

Hierdie verslag verskaf praktiese riglyne aangaande maniere om die status (privaat of besigheid) en die jurisdiksie van die verbruiker in die raamwerk van e-handel vas te stel en stel voor dat die jurisdiksie van die verbruiker terselfdertyd en op dieselfde manier as die status bepaal moet word. Dit is belangrik om daarop te let dat die verslag toegespits is op lae-waarde-transaksies waar die leweransier nie in 'n gevestigde verhouding met die verbruiker is nie (OESO, 2003d: 2). Daar word aangeneem dat die leweransier en verbruiker in hoë-waarde-lewerings bewus sal wees van die status en jurisdiksie van elke party.

Die verslag kom tot twee gevolgtrekkings aangaande die rol van belastingsowerhede, naamlik dat leiding aan besighede verskaf moet word ten opsigte van die aard en tipe verifikasie wat vereis word in die bepaling van status en jurisdiksie en tweedens dat die aard, tipe, omvang en inkomstekwantum van elke transaksie oorweeg moet word in die ontwikkeling van leiding (OESO, 2003d: 3). Die doel hiervan is om die administratiewe verpligting te weeg teen die koste van nakoming vir die besigheid en die inkomstepotensiaal (BTW) vir die regering.

Aangesien daar nie op die eerlikheid van individue vertrou kan word nie, is 'n verklaring deur die verbruiker aangaande status en jurisdiksie op sigself nie voldoende nie; dit moet opgeweeg word teen ander indikatore, soos die aanlyn-verifikasie van BTW-registrasienommers in die geval van 'n besigheidsverbruiker. Daar word egter gewaarsku dat nie alle lande registrasienommers gebruik nie. In Europa word verifikasie moontlik gemaak deur die BTW-inligtingsuitruiltelsel (VIES) (OESO, 2003d: 4).

Ander indikatore kan wees die betalingsmetodes, die afbetalingsooreenkomste en die aard van die lewering. Digitale lewering van musiek beteken byvoorbeeld dat die verbruiker heel moontlik 'n privaat persoon is terwyl die digitale lewering van besigheidsagteware heel moontlik beteken dat die verbruiker 'n besigheid is.

Die beste indikator sal egter digitale sertifikate wees indien die integriteit daarvan verseker kan word. 'n Digitale sertifikaat is 'n digitale dokument wat bevestig dat 'n elektroniese kommunikasie aan 'n sekere individu of entiteit verbind kan word. Integriteit verwys na die oorweging van wie die uitreiker van die sertifikaat is, hoe akkuraat die inligting daarop is en veral of die BTW-registrasiestatus en jurisdiksie daarop kan verskyn (OESO, 2003d: 5-6).

Die verslag noem ook die moontlikheid van tegnologiese oplossings, soos die ontwikkeling van nuwe sekuriteits- en betalingstelsels en aanwysings of toekenningstegnologie waarvolgens die jurisdiksie van 'n IP-adres deur IP-nommer naspeuring bepaal kan word. Nog 'n vorm van tegnologie wat fyn dopgehou moet word, is *Universal User Profile* waar 'n kodewoord en ander inligting van die verbruiker op 'n ISP gehuisves word. Die kodewoord vervang in der waarheid die tradisionele handtekening vir 'n transaksie (OESO, 2003d: 7-8).

Laastens kom die verslag tot die gevolgtrekking dat belastingowerhede, in gevalle waar die verbruiker se verklaring ten opsigte van status en jurisdiksie nie in lyn is met die ander indikatore nie, leiding moet verskaf ten opsigte van wat die verskaffer te doen staan (OESO, 2003d: 9).

4.4 EUROPESE GEMEENSKAP

4.4.1 Agtergrond

Toe die Europese Unie (EU) in 1967 ondersoek ingestel het na verkoopsbelasting binne die Europese interne mark, is daar op 'n gestruktureerde aanslag besluit om die doelwit van harmonisering in die Verkoopsbelastingwetgewings van die lidlande te bereik. Die eerste stap was die instel van die Eerste BTW Direktief ("First VAT Directive") op 11 April 1967 deur die Raad van die Europese Gemeenskap (COEC). Hiervolgens was die lidlande verplig om teen 1 Januarie 1970 hul stelsel van verkoopsbelasting met die gemeenskaplike stelsel van BTW te vervang. Nog direktiewe is ingestel, waarvan die belangrikste uit die oogpunt van die werkstuk die *Sesde BTW Direktief (77/388/EEC) van 17 Mei 1977 op die harmonisering van die wette van die Lidlande met betrekking tot omset belasting – Gemeenskaplike stelsel vir belasting op toegevoegde waarde: Uniforme basis van aanslag*, algemeen bekend as die "basiese BTW wet" is (COEC, 1977). Hierdie direktief is deur die jare aangevul en gewysig deur verdere direktiewe wat in die studie aangehaal en bespreek sal word.

4.4.2 Sesde BTW-Direktief (77/388/EEC)

Die lewering van goed en dienste vir vergoeding binne die gebied van die land deur 'n belasbare persoon en die invoer van goed, is ingevolge Artikel 2 van die Sesde BTW-Direktief onderhewig aan BTW.

Die term "gebied van die land" verwys na die insluiting van Lidlande (sien Bylae E) in die Europese Gemeenskap (EG) in terme van Artikel 227 van die "Treaty on

European Union”, geteken te Maastricht op 7 Februarie 1992 met verdere wysigings na daardie datum (Europese Ekonomiese Gemeenskap, 1992).

4.4.2.1 Belasbare persoon

BTW is betaalbaar deur enige

- 1) belasbare buitelandse persoon wat belasbare transaksies ten uitvoer bring. Waar die belasbare transaksie deur 'n belasbare buitelandse persoon bewerkstellig word, mag lidlande reëlings tref ingevolge waarvan die belasting betaalbaar is deur 'n persoon anders as die buitelandse persoon. Ander persone mag 'n aangewysde belastingverteenvoorderer wees of die persoon vir wie die transaksie uitgevoer is, dus die verbruiker.
- 2) persoon aan wie dienste deur 'n belasbare buitelandse persoon gelewer word. Lidlande mag bepaal dat die verskaffer gesamentlik en afsonderlik aanspreeklik vir die betaling van die belasting is.
- 3) Persoon wat 'n BTW-bedrag op 'n faktuur toon.

Met die invoer van goed mag BTW betaal word deur enige persoon wat deur die lidland waarheen die goed ingevoer is, aangewys word.

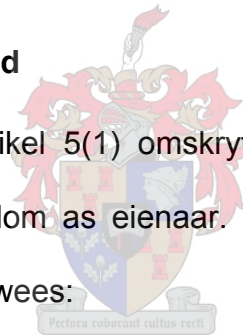
Artikel 4 (1) van die Sesde BTW-Direktief omskryf “belasbare persoon” as enige persoon wat op enige plek enige ekonomiese aktiwiteit uitvoer ongeag die doel of resultaat van daardie aktiwiteit. Die ekonomiese aktiwiteit waarna verwys word, word in Artikel 4 (2) omskryf as alle aktiwiteite van vervaardigers, handelaars en persone wat dienste lewer, insluitend mynbou- en landbouaktiwiteite en aktiwiteite van professies. Die benutting van roerende en onroerende eiendom vir die doel om inkomste op 'n gereelde basis te bekom, word ook ingesluit (COEC, 2004b).

4.4.2.2 Invoere

Ingevolge artikel 7 word invoere van buite die EG, in die Lidland, waar die goedere die EG binnekom, belas. Dit stel dus die plek en tyd van lewering vas terwyl die waarde van lewering die doeanewaarde is. Invoere is egter slegs belasbaar indien dit die *de minimis-perk* ingevolge Paragraaf 1 (d) van Artikel 14 oorskry. Die paragraaf verwys na Direktief 83/181/EEC waar die perk in 1983 op EUR22 gestel is, maar dit is belangrik om daarop te let dat Lidlande die opsie gegee is en nie verplig is om die perk toe te pas nie (COEC, 1983: Artikel 22).

4.4.2.3 Plek van lewering - Goed

Lewering van goed word in artikel 5(1) omskryf as die oordrag van die reg tot vervreemding van tasbare eiendom as eienaar. Die plek van lewering van goed word ingevolge Artikel 8 geag te wees:



- die plek waar die goed op die tydstip van versending of vervoer is indien die goed versend of vervoer word deur of die verskaffer of ontvanger;
- die plek waar die goed geïnstalleer of aanmekaar gesit word indien die goed geïnstalleer of aanmekaar gesit moet word;
- die plek waar die goed is op die tydstip van lewering, indien die goed nie versend word nie.

Daar is verdere bepalings met betrekking tot die vervoer van passasiers en die lewering van gas.

4.4.2.4 Plek van lewering - Dienste

Lewering van dienste word in Artikel 6 (1) beskou as enige transaksie wat nie as lewering van goed beskou word nie. Artikel 9 (1) ag die plek van lewering van dienste te wees die plek waar die leweransier se besigheid of vaste saak is vanwaar die diens gelewer is of, in die afwesigheid van 'n plek van besigheid of vaste saak, die plek waar die leweransier 'n permanente adres het of normaalweg woonagtig is. Sekere uitsonderings word in Artikel 9 (2) uiteengesit. Van spesifieke belang is paragraaf (e) wat soos volg lui:

“die plek waar die volgende dienste gelewer word, indien gelewer aan klante buite die Gemeenskap of aan belasbare persone binne die Gemeenskap, maar nie in die dieselfde land as die verskaffer nie, sal die plek wees waar die klant, aan wie die dienste gelewer word, is. In die afwesigheid van so 'n plek, is dit die plek waar die klant 'n permanente adres het of normaalweg woonagtig is “ (Eie vertaling).

Die dienste waarna verwys word, is oordrag en aanwysing van kopiereg; advertensiedienste; die dienste van konsultante, ingenieurs, prokureurs of rekenmeesters; banke; finansiële en versekeringstransaksies (COEC, 2004b).

Ten einde dubbelbelasting, geen belasting of die verwinging van kompetisie te verhoed, mag Lidlande in terme van artikel 9(3), vir die doeleindes van hierdie dienste en die verhuring van roerende vaste goed, die plek van lewering beskou as buite die Gemeenskap indien die effektiewe gebruik of genot van die dienste buite die Gemeenskap plaasvind óf as binne die gebied van die land waar die effektiewe gebruik of genot van die dienste plaasvind (COEC, 2004b).

4.4.2.5 Vaste saak (establishment)

Die begrip “vaste saak” word nie in EU-wetgewing omskryf nie maar is wel in die Europese sakereg (*G Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, 1985) aangespreek. In die Berkholz saak is bepaal dat die plek van besigheid verwys na waar dit wetlik geïnkorporeer of waar die hoofsetel (“*main seat*”) vir effektiewe beheer en bestuur is. Daar is ook bepaal dat ’n vaste saak die fisiese teenwoordigheid van beide tegniese en menslike vermoëns vereis. Hiervolgens sal die teenwoordigheid van hardeware vir ’n internetbediener en die gereelde onderhoud daarvan weens die gebrek aan permanente teenwoordigheid van personeel, onvoldoende wees om ’n vaste saak daar te stel (Käbisich, 2002: 157).

4.4.3 Implikasies van elektroniese handel op die Sesde Direktief

Die EU het op 3 April 1998 die *Interim Verslag oor die Implikasies van elektroniese handel vir BTW en Doeanes* uitgereik. Dit het as basis gedien vir die EU se posisie tydens die OESO Ministeriële konferensie in Ottawa in Oktober van daardie jaar. Die verslag het 6 riglyne vir die debat gestel, naamlik:

- 1) Geen nuwe of addisionele belastings moet oorweeg word nie.
- 2) Die lewering van produkte in digitale vorm via die elektroniese netwerk moet as die lewering van dienste beskou word.
- 3) Die BTW-stelsel moet verseker dat dienste wat vir verbruik in die EG gelewer word binne die EG belas word, irrelevant van die afleweringswyse. Waar dienste deur ’n EG-leweransier vir verbruik buite die EG gelewer word, moet dit nie onderworpe wees aan BTW in die EG nie. Die BTW op verwante insette moet egter kwalifiseer vir aftrekking. Die riglyn het egter ’n verandering van die EU-wetgewing beteken, aangesien dit bepaal het dat belasting in die plek van

oorsprong belasbaar is. Die denkrigting vir die riglyn was die behoud van neutraliteit vir die belastinghantering van EG- en nie-EG-leweransiers en ook tussen aanlyn- en tradisionele lewerings.

- 4) Nakoming moet vir alle partye van elektroniese handelstransaksies so maklik moontlik gemaak word.
- 5) Die belastingstelsel en kontroles moet verseker dat belasting afdwingbaar is op dienste wat deur beide besigheids- en privaat verbruikers binne die EG ontvang is.
- 6) Elektroniese fakturering moet 'n karaktereienskap van elektroniese handel word en 'n duidelike raamwerk vir samewerking tussen lande aangaande die uniforme voorwaardes van fakturering moet ontwikkel word. Soortgelyk moet belastingowerhede dit vir alle partye moontlik maak om hul verpligtinge elektronies na te kom.

(COEC. 1998, eie vertaling)

Hierdie riglyne is deur die OESO opgeneem in die "Ottawa Framework Conditions".



4.4.3.1 Dienste

Die aflaai van produkte in digitale formaat behels nie die oordrag van tasbare eiendom nie en kan dus nie lewering van goed in terme van artikel 5 wees nie, maar is wel die lewering van dienste in terme van artikel 6 (Käbisich,2002: 141). Die toepassing van die BTW-reëls per die Sesde Direktief, beteken dat elektronies gelewerde dienste wat vanuit die EG gelewer word, in die EG belas sou word, ongeag die plek van verbruik. Dienste van buite die EG vir verbruik binne die EG was nie onderhewig aan BTW nie.

In 1999 is telekommunikasiedienste spesifiek ingesluit en omskryf in subartikel 9 (2) (e) waarvolgens die plek van lewering geag word om te wees die plek waar die klant is. Die begrip “telekommunikasiedienste” word omskryf as dienste van transmissie, emissie of ontvangs van teks, skrywes, beelde en geluide of inligting van enige aard deur draad, radio, optiese of ander elektromagnetiese stelsels, ingesluit die verwante oordrag of toekenning van die reg om kapasiteit vir die transmissie, emissie of ontvangs te benut. Hier word spesifiek vermeld dat die beskikbaarstelling van toegang tot die globale inligtingsnetwerke ingesluit word in die interpretasie van telekommunikasiedienste (COEC. 1999). Dit volg dat die beskikbaarstelling van internettoegang, internetnuusgroepe, geselskamers en e-posdienste wel telekommunikasiedienste is (Käbisch, 2002: 155).

Ten einde die EU-wetgewing in lyn met die OESO se aanbevelings ten opsigte van digitale lewering van produkte te bring, is Direktief 2002/38/EC op 15 Mei 2002 vir 'n periode van 3 jaar aanvaar met 1 Julie 2003 as finale implementeringsdatum vir Lidlande (COEC. 2002: Artikel 4).

Die Direktief brei subartikel 9 (2) (e) van die Sesde Direktief uit, deur radio- en televisie-uitsaaidienste sowel as spesifieke elektronies gelewerde dienste in die bepaling in te sluit. Die dienste waarna verwys word, is dienste gelewer in elektroniese vorm oor elektroniese netwerke, insluitend die verskaffing van informasie op kulturele, kuns-, sport-, wetenskaplike, opvoedkundige en vermaaklikheidsgebied, asook soortgelyke dienste asook sagteware, rekenaarspeletjies en rekenaardienste in die algemeen (COEC. 2002: Bylae L) .

Die gevolg is dat die plek van lewering vir dié tipe dienste sal wees:

- 1) in die EG, indien dit van buite die EG aan 'n verbruiker binne die EG gelewer word;
- 2) die plek waar die verbruiker gevestig is, indien van binne die EG aan 'n verbruiker buite die EG gelewer word;
- 3) die plek waar die besigheidsverbruiker gevestig is, indien van binne die EG aan 'n besigheid in 'n ander Lidland gelewer word (B2B); en
- 4) die plek waar die verskaffer gevestig is, indien van binne die EG aan 'n privaat individu in die EG (B2C) of aan 'n belasbare persoon in dieselfde Lidland gelewer word.

“Gevestig is” verwys na waar die verskaffer of verbruiker se besigheid of vaste saak is of, in die afwesigheid van so 'n plek, die plek waar die klant 'n permanente adres het of normaalweg woonagtig is. (COEC. 2002: Artikel 1.1)



4.4.3.2 Registrasie

Direktief 2002/38/EC voeg 'n nuwe artikel ten opsigte van die nakoming van 'n belastingverpligting toe tot die Sesde direktief, naamlik Artikel 26c: Spesiale skema vir die nie-gevestigde belasbare persoon wat elektroniese dienste aan nie-belasbare persone lewer (COEC. 2002: Artikel 1.3).

Die begrip “nie-gevestigde belasbare persoon” verwys na belasbare persone waarvan beide die vaste saak en besigheid buite die EG gevestig is. Die skema is gebaseer op die beginsel dat dié leweransiers vir BTW-doeleindes moet registreer indien verkope in die vorm van elektroniese dienste aan die finale privaat verbruikers in die EU deel is van die EG-belasbare besigheidsverkope, maar slegs indien die verskaffer nie andersins verplig is om te registreer nie.

In die geval van verkope aan besigheidsklante (B2B) is daar geen verpligting vir die leweransier om te registreer nie, aangesien die klant die BTW ingevolge die beginsel van selfaanslag sal oorbetaal.

Volgens die skema moet die registrasie, nakoming en aanlynverslaggewingsprosedures vereenvoudig word en mag 'n besigheid in enige enkele Lidland van hul keuse (omskryf as "Lidland van identifikasie"), vir EG-belastingdoeleindes registreer om die.

Die verpligtinge word in detail uiteengesit, naamlik dat BTW gehef moet word op lewerings aan nie-besigheidsklante teen die koers van toepassing in die Lidland waar die klant is (omskryf as "Lidland van verbruik"). Die ingevorderde belasting moet elke drie maande oorbetaal word in 'n euro-gedeneerde bankrekening wat deur die administrasie van die Lidland van identifikasie aangewys is en wat op hul beurt die BTW aan die onderskeie Lidlande van verbruik sal toeken. 'n Elektroniese opgawe moet in dieselfde tyd as die betaling ingedien word. Dit moet die volgende aandui: die identifikasienommer wat die Lidland van identifikasie aan die besigheid toegewys het, die totale waarde, minus die BTW, van elektronies gelewerde dienste aan elke Lidland vir die periode en die totale bedrag van die ooreenkomstige belasting met die toegepaste belastingkoers. Die opgawe sal in euro uitgemaak word. In die geval van lewerings in 'n ander geldeenheid moet die wisselkoers op die laaste dag van die verslagdoende periode gebruik word om die euro bedrag te bepaal. Indien die Lidland van verbruik nie die euro as geldeenheid aangeneem het nie, mag dié land

verkies dat betaling plaasvind in 'n bankrekening, gedenomineer in hul eie geldeenheid.

In ooreenstemming met die Interim verslag wat hierbo reeds bespreek is, verwys Artikel 1 van die Direktief 2002/38/EC telkens na nakoming en dokumentasie in elektroniese formaat, insluitende die vereiste dat die dokumente op versoek in elektroniese formaat verskaf moet word en vir 'n periode van tien jaar gehou moet word. Hierdie bepalings het ten doel om die administratiewe verpligtinge vir buitelandse (buite die EG) besighede te vereenvoudig en sal vir drie jaar toegepas word met die opsie om na 'n tegnies meer gevorderde oplossing te beweeg.

4.4.3.3 Bewyse

Ingevolge Direktief 2002/38/EC moet die Lidlande verklarings en bewyse in elektroniese formaat toelaat en mag selfs vereis dat dit in elektroniese formaat verskaf moet word. Daar word spesifiek verwys na die verklarings aangaande aktiwiteite as belasbare persoon (aanvang, veranderinge en beëindiging), inlewering van opgawes en verklarings aangaande aanpassings ten opsigte van vorige opgawes (COEC. 2002: Artikel 2). Hierdie bepalings in Artikel 2 is vanaf 1 Julie 2003 van toepassing en is nie na drie jaar onderworpe aan hersiening nie.

4.4.4 Toekomstige wysigings aan die Sesde Direktief

Soos reeds aangedui, is Artikel 1 van Direktief 2002/38/EC slegs vir drie jaar aanvaar en moet dit voor 30 Junie 2006 hersien word. Die bepalings moet dan óf aanvaar word óf die periode van toepassing sal verleng word (COEC. 2002: Artikel 5). Die

COEC het nog 'n verslag oor die uitkoms van die Belasting en Doeane Unie Direkoraat-Generaal konsultasie aangaande BTW – Die Plek van Lewering van Dienste op 17 September 2003 bekendgestel (COEC, 2003a). Die verslag stel voor dat 'n direktief aanvaar word ingevolge waarvan die BTW-verpligting sal verskuif van die plek waar die verskaffer geleë is, na waar die klant is, met sekere uitsonderings. Die nakoming van hierdie voorstel sal die volgende voordele vir die vereenvoudiging van BTW-nakoming hê, naamlik dat:

- 1) die verpligting op 'n leweransier om in verskillende lande te registreer, beperk word;
- 2) die toepassing van die basis vir selfaanslag verhoog word, aangesien die ontvanger van die diens die BTW-verpligting moet verklaar; en
- 3) die nodige ondersoek na die verdere uitbreiding en toepassing van die VIES vir Dienste oorweeg moet word.

Die voorgestelde direktief behels die vervanging van die huidige artikel 9 van die Sesde Direktief, met die volgende:

“Artikel 9

Basiese reël:

- 1) Die plek van lewering van dienste aan belasbare persone sal wees die plek waar die klant se besigheid gevestig is of waar die klant 'n vaste saak het waaraan die diens gelewer is.

Indien die plek waar die belasbare persoon se besigheid gevestig is of waar die vaste saak is, nie bepaal kan word nie, sal die plek van lewering van dienste die plek wees waar die belasbare persoon 'n permanente adres het of normaalweg woonagtig is.

- 2) Die plek van lewering van dienste aan nie-belasbare persone sal wees die plek waar die leweransier se besigheid gevestig is of waar die vaste saak is waarvandaan die diens gelewer word.
- 3) Vir die doeleindes van paragraaf 1 en 2, waar die persoon 'n belasbare persoon is wat ook aktiwiteite en transaksies uitvoer wat nie as belasbare lewering van goed of dienste beskou kan word nie, sal die persoon geag word om 'n belasbare persoon te wees met verwysing na alle dienste wat aan die persoon gelewer is, met uitsluiting van dienste wat vir privaat gebruik van die persoon of die persoon se personeel gelewer is. ”

(COEC, 2003b: 18-19; eie vertaling).

Dit is interessant om daarop te let dat hier weereens verwys word na die volgende begrippe: “besigheid gevestig”, “vaste saak”, “permanente adres” en “normaalweg woonagtig”. Die voorgestelde direktief spreek die betekenis van “vaste saak” aan deur te verwys na regspraak waar besluit is dat 'n vaste saak 'n genoegsame graad van permanensie en 'n voldoende struktuur, in terme van menslike en tegniese hulpbronne, moet besit ten einde die genoemde dienste van 'n onafhanklike basis te lewer. Die siening is aanvaar dat die status quo gehandhaaf moet word en dat die begrip nie in wetgewing omskryf sal word nie. In die geval waar 'n onderneming meervoudige vaste sake het, sal na die feite en omstandighede van die onderneming en gepaardgaande aktiwiteite gekyk moet word om die plek van lewering te bepaal (COEC, 2003b: 9).

Daar is natuurlik uitsonderings op die basiese reël wat betrekking het op e-handel:

- 1) Tot en met 30 Junie 2006 sal die plek van lewering van elektroniese dienste aan 'n nie-belasbare persoon, die plek wees waar die nie-belasbare persoon gevestig is, 'n permanente adres het of normaalweg woonagtig is. Die bepaling is van toepassing op die dienste in Bylae L, soos vroeër in die werkstuk reeds bespreek is, en op dienste gelewer deur 'n belasbare persoon waar die besigheid of vaste saak vanwaar die diens gelewer is, buite die EG gevestig is.
- 2) Die plek van lewering van telekommunikasiedienste, insluitende die voorsiening van toegang tot globale informasienetwerke, aan 'n nie-belasbare persoon deur 'n belasbare persoon waar die besigheid of vaste saak vanwaar die diens gelewer is, buite die EG gevestig is, sal wees die land waar die dienste se effektiewe verbruik en genot is .

(COEC, 2003b: 21).



Die Europese Ekonomiese en Sosiale Komitee het op 28 April 2004 die voorstel aanvaar, maar besluit om meer navorsing te doen voordat die Direktief deel van die Europese wetgewing kan raak. Daar is besluit om in 2005 nog 'n voorstel aangaande die plek van lewering van dienste aan individue en nie-belasbare persone (B2C) te maak (COEC, 2004c: 11 en COEC, 2004d).

Die inisiatief moet ook gesien word teen die agtergrond van 'n voorgestelde Direktief vir die oorskryf ("*recast*") van die Sesde Direktief ten einde die tans komplekse en lomp teks te vereenvoudig, die duidelikheid en verstaanbaarheid daarvan te verhoog. (COEC, 2004e: 2).

Nog 'n inisiatief is die "VAT-One-Stop-Shop"-projek wat in Oktober 2003 aangekondig is en wat ten doel het om elektroniese kommunikasie tussen besighede, belastingowerhede en tussen Lidlande se belastingowerhede onderling aan te moedig en die vereenvoudiging en die nakoming van belastingverpligtinge te bewerkstellig. Die idee is om die bepalings in Artikel 26c van die Sesde Direktief, reeds hierbo bespreek, ook van toepassing te maak op Lidlande wat elektroniese lewerings in Lidlande waar hul nie gevestig is nie, maak. Meer belangrik egter is die voorstel dat die beginsel op alle nie-EG-besighede toegepas moet word ingevolge gesamentlike aanvaarde ooreenkomste, selfs indien hulle nie by e-handel betrokke is nie (COEC, 2004f: 3).

4.5 GEVOLGTREKKING

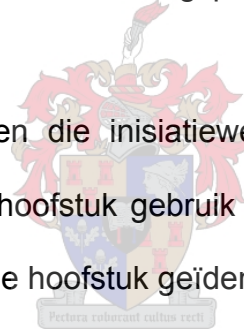
Teen die agtergrond van die WTO se siening dat belasting nie binne die vaardigheid van die organisasie val nie, is die werk en inisiatiewe van die OESO vir die toepassing van BTW op elektroniese handel in hierdie hoofstuk ondersoek. Dit is interessant dat Suid-Afrika se Minister van Finansies die deelname van Suid-Afrika in die OESO se Fiskale Komitee nie net tot voordeel van Suid-Afrika sien nie, maar ook tot voordeel van NEPAD (OESO, 2004b).

Net soos by die vorige hoofstuk waar die huidige Suid-Afrikaanse BTW-wetgewing ondersoek is, is daar hier kortliks gekyk na die huidige reëlings vir BTW in die EU, naamlik die Sesde Direktief. Hierdie EU-wetgewing sluit sekere woordomsrywings in wat van hulp kan wees in die soeke na oplossings vir die tekortkominge soos in die vorige hoofstuk geïdentifiseer, naamlik 'n gepaste definisie van belasbare persoon, onderneming, ekonomiese aktiwiteite, telekommunikasiedienste en elektronies

gelewerde dienste (digitale produkte). Die interpretasie van die begrip “vaste saak” kan ook van waarde wees.

Op grond van die navorsing en bepalings van die OESO het die EU sekere inisiatiewe, soos bespreek, geneem in die aanpassing en verandering van die Sesde Direktief. Hierdie inisiatiewe beteken dat die EU die eerste belastingjurisdiksie is om die vereenvoudigde raamwerk vir verbruikersbelasting op elektroniese dienste, soos per goedgekeurde beginsels in die raamwerk van die OESO, te ontwikkel en te implementeer (COEC, 2004: 1). Die beginsels waarna verwys word, is hoofsaaklik die heffing van belasting in die jurisdiksie waar die verbruik plaasvind en 'n vereenvoudigde aanlynregistrasie en nakomingsproses.

Die bepalings van die OESO en die inisiatiewe van die EU in reaksie op die bepalings gaan in die volgende hoofstuk gebruik word om moontlike oplossings vir die tekortkominge wat in die vorige hoofstuk geïdentifiseer is voor te stel.



Ter opsomming kan die werk van die OESO en die EU ten opsigte van e-handel in die volgende bepalings saamgevat word:

4.5.1 Lewering van dienste en ontasbare goed vanaf 'n afstandsverwyderde ligging in oor-die-grens-handel

Vir die tipe lewerings het die OESO aanbeveel dat die plek van lewering en belastinginvorderingsmeganisme soos volg bepaal moet word:

- 1) Vir B2B-transaksies is die plek van lewering waar die ontvanger se besigheidsteenwoordigheid gevestig is en die vorderingsmeganisme is selfaanslag deur die ontvanger waar die leweransier nie geregistreer is of

verplig is om te registreer nie. Die hoofkriterium vir bepaling van plek van lewering is die jurisdiksie van die ontvanger se besigheidsteenwoordigheid terwyl die oorskrydingskriterium die suiwer toets van verbruik moet wees.

- 2) Vir B2C-transaksies is die plek van lewering waar die ontvanger normaalweg woonagtig is en die vordering sal deur die buitelandse leweransier gemaak word. Die bepaling het die behoefte aan vereenvoudigde registrasie beklemtoon. Die OESO moedig regerings en belastingadministrasie aan om registrasiemetodes, opgawes en bewyse te vereenvoudig, te standaardiseer en elektroniese afhandeling toe te laat.

Die EU het soos volg op die bepalings van die OESO gereageer:

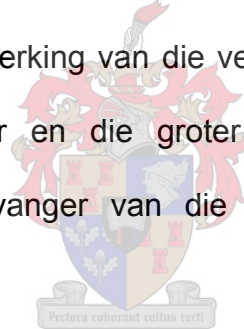
Die bepaling vir plek van lewering van dienste in die Sesde Direktief, naamlik waar die leweransier is, bevat uitsonderings vir elektronies gelewerde en telekommunikasiedienste. Gevolglik word die plek van lewering soos volg bepaal:

- 1) vir die invoer van dienste na die EG: die Lidland waar die klant gevestig is
- 2) vir die uitvoer van dienste na buite die EG: die land waar die klant gevestig is
- 3) vir B2B-lewerings van een EU-land na 'n ander EU-land (binne die interne mark): die land waar die klant gevestig is
- 4) vir B2C-lewerings binne interne mark of enige lewering binne dieselfde land: land waar verskaffer gevestig is

Elektroniese dienste is omskryf as dienste wat via elektroniese netwerke gelewer word, dus vanaf 'n afstandsverwyderde ligging en sluit ook in ontasbare goed, soos verskaffing van informasie. In die geval van elektronies gelewerde dienste is die bepaling slegs geldig vir 3 jaar, so ook die spesiale reëling vir registrasie vir nie-

gevestigde belasbare persone wat die tipe elektroniese dienste lewer. Volgens die spesiale skema mag die leweransier in enige Lidland registreer en kan deur die Lidland van identifikasie alle verpligtinge teenoor ander Lidlande van verbruik nakom. Die skema vereis bewyse en afhandeling in elektroniese formaat, maar die EU het 'n algemene bepaling aanvaar om die elektroniese registrasie en wyse van nakoming aan te moedig.

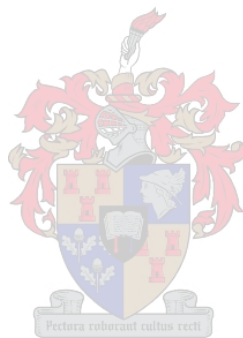
Daar is ook ander inisiatiewe waarvolgens die bestaande reëling van die plek van lewering as waar die verskaffer geleë is, sal verander na die plek waar die klant is, terwyl B2C-lewerings steeds die plek is waar die leweransier is, met sekere uitsonderings, soos elektronies gelewerde dienste en telekommunikasiedienste. Die gevolg hiervan sal wees die beperking van die verpligting op die leweransier om in verskillende lande te registreer en die groter toepassing van die basis van selfaanslag aangesien die ontvanger van die diens die BTW-verpligting moet verklaar.



4.5.2 Die status en jurisdiksie van die verbruiker

Die status (privaat of besigheid) en jurisdiksie van die verbruiker moet in dieselfde tyd as die bepaling van plek van lewering vasgestel word. Die OESO het voorbeelde uiteengesit vir die bepaling van die situasie waar daar nie 'n gevestigde verhouding met die verbruiker is nie, maar beklemtoon dat dit die rol van plaaslike belastingowerhede is om leiding in die verband te verskaf. Voorbeelde wat verskaf is, sluit in die kommersiële aard van die transaksie, aanlynverifikasie van BTW-nummer en toekomstige tegnologiese oplossings.

Die EU het ten opsigte van die bepaling van die status (privaat of besigheid) en jurisdiksie van die verbruiker/klant die VIES ontwikkel, waarvolgens inligting elektronies tussen belastingowerhede uitgeruil kan word.



HOOFSTUK 5 IMPAK VAN INTERNASIONALE INISIATIEWE OP AREAS VIR MODERNISERING IN DIE SUID-AFRIKAANSE OMGEWING

5.1 AGTERGROND

Franck verwys na Suid-Afrika se huidige posisie met betrekking tot die BTW-hantering van elektroniese handel as *in 'n rou fase van ontwikkeling waar staat gemaak word op die ingevoerde dienstebepalings*. Die nakoming van die bepalings is ook tans nog nie in 'n groot mate opgevolg nie. 'n Uitsondering is egter dienste wat deur banke en finansiële instellings ingevoer is waar SARS wel die transaksies en die gepaardgaande belasbaarheid daarvan nagevolg het (Franck, 2004).

Die Departement van Kommunikasie het in November 2000 die Groenskrif op Elektroniese Handel (hierna verwys as die Groenskrif) vrygestel waar hoofstuk 4 spesifiek die heffing van indirekte belasting op elektroniese handel aangespreek het. Vier areas, wat in lyn met die internasionale ervaring van daardie tyd was, is vir bespreking geïdentifiseer:

- 1) Plek van verbruik – Internasionale konsensus is nodig vir die identifikasie van die plek van verbruik. Die hoofprobleme is dat die verskaffer dalk nie die ligging van die verbruiker kan bepaal nie en dalk self geen verteenwoordiging in die jurisdiksie van die land van verbruik het nie.
- 2) Elektroniese produkte – Die lewering moet as lewering van dienste beskou word.
- 3) Selfaanslagmeganisme – Die meganisme moet toegepas word op die belasting van besighede wat dienste en ontasbare eiendom vanuit die buiteland bekom.

- 4) Privaat verbruikers – Daar is drie opsies vir die belasting van privaat verbruikers wat dienste en ontasbare eiendom vanuit die buiteland bekom:
- i. Die verskaffer is verantwoordelik vir belasting in die land van verbruik.
 - ii. Die verbruiker is verantwoordelik vir belasting in die land van verbruik.
 - iii. Die betalingsbemiddelaar (bank of kredietkaartmaatskappy) is verantwoordelik vir belasting in die land van verbruik.

Geen bepalings ten opsigte van belasting is egter in die finale teks van die Wet op EHT aangeteken toe dit op 26 Junie 2002 gepromulgeer is nie.

Teen hierdie agtergrond is die huidige belastingwetgewing en SARS-publikasies wat die wetgewing verduidelik, in hoofstuk drie ondersoek. Sekere tekortkominge is uitgelig wat in hierdie hoofstuk aangespreek gaan word met verwysing na die internasionale ondervinding wat in hoofstuk vier bespreek is. Inherent aan die aard van elektroniese handel is die vermoë om handel te dryf oor landsgrense. Die noodsaaklikheid van internasionale administratiewe samewerking sal dus kortliks bespreek word.

5.2 TOEPASSING VAN INTERNASIONALE INISIATIEWE OP TEKORTKOMINGE IN DIE SUID-AFRIKAANSE WETGEWING

5.2.1 Plek van lewering

5.2.1.1 Bepalings

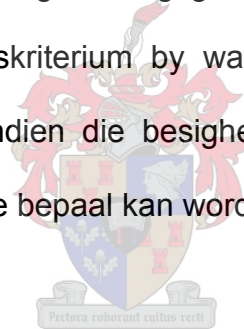
In die ondersoek na die plek van lewering is na die verskillende stadiums in die uitvoer van 'n elektroniese handelstransaksie verwys, en beklemtoon dat Die Wet nie leiding verskaf in die bepaling van plek van verbruik nie. Deur na die Wet op EHT te

verwys, het die skrywer tot die gevolgtrekking gekom dat die tyd en plek van verbruik te vind is in die uitvoering van 'n elektroniese handelstransaksie wanneer die boodskap van aanvaarding die benoemde inligtingstelsel van die geadresseerde vir die doel binnegaan, en wel in 'n vorm wat by die geadresseerde se normale plek van besigheid of verblyf herwin en verwerk kan word.

Die gevolgtrekking vergelyk goed met die OESO se aanbevelings dat die plek van lewering van dienste en ontasbare goed vanaf 'n afstandsverwyderde ligging in oordie-grens-handel deur 'n buitelandse leweransier beskou moet word as:

- 1) waar die ontvanger se besigheidsteenwoordigheid is (B2B); of
- 2) waar die ontvanger normaalweg woonagtig is (B2C).

Die OESO voeg 'n oorskrydingskriterium by wat bepaal dat 'n suiwer toets van verbruik toegepas moet word indien die besigheidsteenwoordigheid of plek waar normaalweg woonagtigheid is, nie bepaal kan word nie.



Die EU se Sesde Direktief bepaal dat die plek van lewering van elektronies gelewerde dienste die land sal wees waar die:

- 1) klant gevestig is, indien die diens na die EG van buite die EG gelewer word;
- 2) klant gevestig is, indien die dienste na buite die EG uitgevoer word;
- 3) besigheidsklant gevestig is, indien die diens van een EU-land na 'n ander EU-land gelewer word (B2B);
- 4) verskaffer gevestig is, waar die diens binne interne mark of binne dieselfde land aan 'n privaat verbruiker (B2C) gelewer word.

Die plek van lewering is dus waar die klant gevestig is, behalwe by die laaste stelling waar die EU spesiale reëlings getref het ten einde 'n beter invorderingsmeganisme daar te stel. Die plek waar die klant gevestig is, word bepaal deur te verwys na waar die besigheid of vaste saak is aan wie die dienste gelewer word of, in die afwesigheid van so 'n plek, die plek waar die klant 'n permanente adres het of normaalweg woonagtig is.

Die plek van lewering van telekommunikasiedienste sal die land wees waar die klant is (subartikel 9(2)(e) van die Sesde Direktief) met inagneming van artikel 9(3)(b) van die Sesde Direktief wat toegepas moet word waar lewering binne die interne mark plaasvind. Hier ontstaan egter die moontlikheid vir dubbelbelasting aangesien subartikel 9 (3) die bepaling in subartikel 9(2)(e) ter syde mag stel. Indien 'n nie-belasbare persoon wat normaalweg in Suid-Afrika woonagtig (nie-EU-verbruiker) is, byvoorbeeld tydens 'n besoek aan Frankryk 'n telekommunikasiediens vanaf 'n EU verskaffer benut, sal die lewering belas word in die land waar die verbruiker se vaste saak is of waar hy normaalweg woonagtig is - dus Suid-Afrika. Subartikel 9(3)(b) verwys na die dienslewering per Subartikel 9(2)(e) in sover dit aan 'n nie-belasbare persoon gelewer word en bepaal dat, indien die effektiewe verbruik en genot binne die EU is, mag 'n EU-lidland bepaal dat die plek van lewering daar is waar die verbruik en genot plaasvind, dus Frankryk. Frankryk, Denemarke en Italië het wetgewing geïmplementeer wat bepaal dat lewering van ontasbare dienste vanuit die buiteland aan 'n nie-belasbare persoon in hul jurisdiksie belas word indien die gebruik en genot daar plaasvind (Kabisch, 2002: 145 & 153).

Die voorgestelde herskryf van die Sesde Direktief bevestig die beginsel dat die plek van lewering van dienste die plek sal wees waar die:

- 1) klant 'n vaste saak het waaraan die diens gelewer is of waar die klant se besigheid gevestig is indien dit aan belasbare persone gelewer word (B2B).
- 2) leweransier se vaste saak is vanwaar die diens gelewer word of besigheid gevestig is indien die diens aan nie-belasbare persone gelewer word (B2C).

'n Uitsondering is gemaak vir die lewering van elektroniese dienste aan 'n nie-belasbare persoon deur 'n belasbare persoon waar die besigheid of vaste saak vanwaar die diens gelewer is, buite die EG gevestig is. Tot en met 30 Junie 2006 sal die plek van lewering die plek wees waar die nie-belasbare persoon gevestig is, waar sy permanente adres is of waar hy normaalweg woonagtig is.

5.2.1.2 Woordomsrywings

Die OESO steun op die begrip "besigheidsteenwoordigheid" terwyl die EU die begrippe "besigheid" en "vaste saak" in hul wetgewing gebruik. EU-sakereg bepaal dat die plek van besigheid is waar die besigheid wetlik geïnkorporeer is of waar die hoofsetel vir effektiewe beheer en bestuur is, terwyl vaste saak 'n genoegsame graad van permanensie en 'n voldoende struktuur van beide menslike en tegniese hulpbronne vir die lewering van dienste op 'n onafhanklike basis vereis. Dienooreenkomstig het die OESO aanbeveel dat die begrip "besigheidsteenwoordigheid" verwys na 'n onderneming of saak (byvoorbeeld die hoofkantore, geregistreeerde kantoor of besigheidstak) soos aangedui in die normale kommersiële praktyke per kontrak wat die transaksie oorsien.

Die Wet op EHT verwys na “normale plek van besigheid of verblyf” terwyl Die Wet slegs verwys na “ondernemer wat ’n onderneming bedryf in die Republiek” in die heffingsartikel en in die artikels aangaande uitvoere en invoere verwys word na “inwoner”. Die Wet verwys na die Wet op Inkomstebelasting in die omskrywing van “inwoner van die Republiek”. Hier word dit omskryf word as natuurlike persone wat normaalweg woonagtig is in die Republiek of persone anders as ’n natuurlike persoon wat geïnkorporeer, gevestig of gestig is of effektiewelik in die Republiek bestuur word. Persone of maatskappye wat ’n onderneming of bedryf in die Republiek bedryf en ’n vaste of permanente plek in die Republiek met betrekking tot die bedoelde onderneming of bedrywigheid het, word spesifiek in Die Wet geag inwoner van die Republiek te wees.

Interpretasienota 6 (26 Maart 2002) tot die Inkomstebelastingwet bepaal dat die plek van effektiewe bestuur is waar die maatskappy op ’n gereelde of dag-tot-dag-basis deur direkteure of senior bestuurders bestuur word, ongeag waar die raad van direkteure vergader of vanwaar die algehele beheer uitgeoefen word. Indien die direkteure of senior bestuurders op verskillende plekke is en die maatskappy oor ’n afstand bestuur, sal die plek van effektiewe bestuur die plek wees waar die dag-tot-dag-operasionele bestuur en kommersiële besluite wat geneem is, uitgevoer word. Waar die besigheidsaktiwiteite in verskillende plekke plaasvind, moet die plek met die sterkste ekonomiese neksus bepaal word. Die nota lys ’n aantal faktore wat in individuele gevalle benut kan word in die bepaling van die plek van effektiewe beheer.

5.2.1.3 Plek van lewering in uitvoertransaksies

Artikel 11 van Die Wet verwys na “uitgevoer” en “lewer”, terwyl die woordskrywing van “uitgevoer” verwys na “versend na” of “afgelewer by” ’n adres in ’n uitvoerland of “weggeneem vir vervoer na” ’n uitvoerland, en kan toegepas word op indirekte e-handel sonder enige aanpassings. Subartikel 2 bepaal dat dienste wat fisies elders gelewer is as in die Republiek (Artikel 11(2)(k)) of “aan ’n persoon wat nie ’n inwoner van die Republiek” is nie (Artikel 11(2)(l)), teen nulkoers belas sal word. Aksies soos uiteengesit in Artikel 11(2)(m) ten opsigte van intellektuele eiendomsregte, sal aan nulkoers onderworpe wees vir sover dié regte vir gebruik buite die Republiek gelewer is.

Die uitvoerbepalings verwys dus slegs na wanneer goed die land verlaat of wanneer dienste buite die land benut word. Die tyd en waarde van die lewering moet hiervolgens bepaal word. Die werklike plek van lewering word egter nie aangespreek nie, aangesien daar geen verwysing is hoe die jurisdiksie van waar die goed gelewer is of waar die dienste benut is, bepaal kan word nie. Aangesien uitvoere teen nulkoers belasbaar is, is die bepaling van plek van lewering nie belangrik vir die heffing van BTW in Suid-Afrika nie, maar uit die oogpunt van internasionale samewerking moet leiding aan die Suid-Afrikaanse ondernemer verskaf word ten einde die ondernemer se moontlike belasbaarheid in ander jurisdiksies aan te toon. So byvoorbeeld is die verskaffer van elektroniese dienste aan ’n EU-privaatverbruiker wel verplig om te registreer en BTW in die EU oor te betaal.

Twee verdere probleme wat direkte e-handel na die uitvoerbepalings bring, is die uitdaging om die ligging van die ontvanger te bepaal en wanneer dit bepaal is,

watter dokumentasie voldoende bewys is dat die diens wel uitgevoer is. Die vereiste vir voldoende bewys sal verder in die hoofstuk aangespreek word met verwysing na die bepalinge rondom die uitvoer van goed maar die ondersoek na tegnologiese oplossings vir die bepaling van die ligging van die ontvanger vorm nie deel van die werkstuk nie.

5.2.1.4 Plek van lewering in invoertransaksies

Goed word geag ingevoer te wees op die tydstip wanneer dit die land inkom, terwyl ingevoerde dienste by die plek van verbruik belas word. Die plek van lewering is dus Suid-Afrika. Invoere word dus belas in die land van verbruik, met die uitsondering van dienste gelewer aan 'n persoon wat dit in die maak van belasbare lewering gaan benut, aangesien geen belasting onder die omstandigheid gehef word nie. Die omskrywing van ingevoerde dienste verwys na 'n ontvanger wat 'n inwoner van die Republiek is wat weer omskryf word as 'n onderneming of bedryf met 'n vaste of permanente plek in die Republiek, 'n natuurlike persoon wat normaalweg woonagtig is in die Republiek en 'n persoon, anders as 'n natuurlike persoon, wat geïnkorporeer, gevestig of in die Republiek gestig is of wat sy plek van effektiewe bestuur in die Republiek het. In die geval van 'n persoon wat nie aan die definisie voldoen nie, 'n buitelandse persoon, wat 'n oorsese diens fisies in Suid-Afrika benut, sal geen BTW gehef word nie. Dit is nie in lyn met die suiwer toets van verbruik nie, maar wel in lyn met die OESO- en EU-stellings dat BTW gehef word in die land waar die verbruiker normaalweg woonagtig is of waar die besigheidsteunwoordigheid gevestig is.

Twee probleme wat e-handel wel na die invoerbepalinge bring, is die aanvaarbaarheid van die tans lae posinvoerperke (slegs van toepassing op indirekte e-handel) en die uitdaging aan SARS om die beginsel van selfaanslag effektief te

administreer (van toepassing op beide direkte en indirekte e-handel). Beide aspekte word verder in die hoofstuk aangespreek.

5.2.2 Ondernemer

5.2.2.1 Woordomskrywing

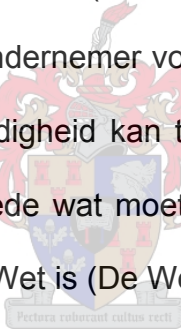
Die begrip “ondernemer” word omskryf as ’n onderneming of bedrywigheid wat voortdurend of gereeld in die Republiek of gedeeltelik in die Republiek bedryf word, waar in die loop of ter bevordering daarvan goed of dienste aan ’n ander persoon teen ’n vergoeding gelewer word, hetsy met winsoogmerk al dan nie, insluitend enige saak van ’n voortdurende aard, ongeag die vorm daarvan.

Die EU-wetgewing beskou ’n belasbare persoon as enige persoon wat op enige plek enige ekonomiese aktiwiteite lewer - van vervaardigers, handelaars en persone wat dienste lewer, insluitend mynbou- en landbou-uitvoer. Hierdie persone moet as ondernemers in die land waar die aktiwiteite beoefen word, registreer. Die plek van lewering word bepaal met verwysing na waar die belasbare persoon gevestig is of ’n vaste saak het. In teenstelling hiermee bespreek Die Wet nie plek-van-lewering-reëls nie en vereis die woordomskrywing van ondernemer nie ’n vaste of permanente saak in Suid-Afrika nie, maar slegs dat aktiwiteite van besigheid plaasvind.

Die begrip “vaste saak” vereis die teenwoordigheid van beide tegniese en menslike vermoëns (Berkholz saak). Aangesien menslike hulpbronne nie by die ligging van ’n bediener benut word nie, sal dit nie ’n vaste saak daarstel nie en sal die bediener dus nie verplig wees om te registreer vir belastingdoeleindes nie. Dieselfde logika is ook

van toepassing op 'n inhoudsverskaffer (ICP) en 'n advertensie of hiperskakel (*hyperlink*) op 'n webtuiste (Buys, 2004: 283). In die ARO Lease saak is bepaal dat die verhuring van voertuie deur 'n agent in 'n ander land nie 'n vaste saak in daardie land is nie. Dit volg dus dat 'n ISP as 'n agent van die inhoudsverskaffer beskou word en as sulks nie 'n vaste saak daarstel nie.

'n ISP wat in Suid-Afrika gevestig is en dienste aan 'n Suid-Afrikaanse verbruiker lewer, moet as ondernemer registreer. Indien die ISP nie in Suid-Afrika gevestig is nie, word lewering aan Suid-Afrikaanse verbruikers belas ingevolge die ingevoerde dienstebepalings in Die Wet, spesifiek Artikel 7(1)(b) en (c), as sulks is die ISP nie verplig om vir belasting te registreer nie (Franck, 2004). Die ISP mag dus tegnies aan die woordskrywing van 'n ondernemer voldoen, maar steeds nie verplig wees om te registreer nie. Die teenstrydigheid kan toegeskryf word aan die gebrek van bepalings rondom die omstandighede wat moet bestaan voordat 'n Suid-Afrikaanse bedrywigheid onderworpe aan Die Wet is (De Wet, 1998: 16).



In 1997 is 'n wysiging tot Die Wet voorgestel waarvolgens enige persoon wat voortdurend en gereeld telekommunikasiedienste lewer aan enige persoon wat dit in Suid-Afrika benut, ingevolge paragraaf b(iv) tot die woordskrywing 'n ondernemer is en dus verplig sou wees om as Suid-Afrikaanse ondernemers te registreer. Die wysiging het egter ook 'n wysiging aan die uitvoerbepaling vir dienste genoodsaak en Artikel 11(2)(k) sou gewysig word om dienste wat in Suid-Afrika verbruik word, uit te sluit ten opsigte van die bepaling. Die voorgestelde wetswysigings is hierdie jaar onttrek en sal dus nie in Die Wet opgeneem word nie (Franck, 2004).

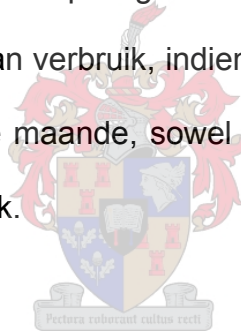
5.2.2.2 Registrasieproses

Die noodsaaklikheid en wenslikheid daarvan om buitelandse leweransiers (insluitend *ISP's*) wat gereeld elektroniese handelstransaksies met Suid-Afrikaanse verbruikers sluit, te verplig om as ondernemer ingevolge Die Wet te registreer, moet ondersoek word. Dit is nodig aangesien dit, uit SARS se oogpunt, 'n toename in registrasies en die gepaardgaande administrasie tot gevolg sal hê, terwyl dit uit die oogpunt van die leweransier 'n nakomingslas (tydsame en ingewikkelde registrasie asook gereelde inlewering en administrasie van opgawes) op besighede plaas.

McLure (McLure, 2001) verwys na vier opsies vir bepaling van die persoon wat BTW moet oorbetaal, soos deur die "Technology Technical Advisory Group" van die OESO (OESO, 2000:7-9) genoem is, en bespreek dit teen die agtergrond van Minder Ontwikkelde Lande (MOLe). Eerstens is daar die metode van selfaanslag soos per die Suid-Afrikaanse wetgewing. McLure kritiseer die metode deur te verwys na die lae vlak van moraliteit van belastingbetalers in MOLe, met die gevolglike lae nakoming van selfaanslag wat beteken dat die ingevorderde BTW eerder 'n belasting op eerlikheid is. Tweedens is die opsie om buitelandse handelaars te verplig om in die land van verbruik te registreer. Hierdie opsie het die voor die handliggende nadeel dat handelaars verplig sal word om diverse belastingwetgewings in veelvuldige jurisdiksies na te kom, wat 'n onaanvaarbare las op hulle plaas. Die opsie het ook die inherente probleme dat handelaars nie noodwendig bewus is van die plek van verbruik van hul produk nie en dat die belastingadministrasies nie noodwendig die "tande" het om nakoming te verplig nie. "Belasting by bron en oordrag" is die derde opsie waar die nadele soortgelyk is as by die opsie van registrasie. Daarbenewens is die nadeel dat die land van registrasie geen

aansporing het om die nakoming te monitor nie, aangesien daar geen voordeel is om die BTW-invordering namens 'n ander land te doen nie. McLure verwys ook na minder eerlike belastingadministrasies wat 'n werklikheid in sekere MOLe is. Die vierde oplossing is 'n tegnologiese oplossing wat die gebruik van 'n betroubare derde party behels. Hierdie opsie beklemtoon die noodsaaklikheid van wye internasionale samewerking.

Die EU het die tweede opsie gebruik in die belasting van elektroniese dienste (Direktief 2002/38/EC) en het gevolglik bepalinge ingestel vir vereenvoudigde administrasie van nie-gevestigde belasbare persoon wat elektroniese dienste aan nie-belasbare persone lewer. Die bepalinge sluit in registrasie in 'n enkele Lidland met toedeling aan die Lidlande van verbruik, indiening van 'n elektroniese opgawe en elektroniese oorbetalings elke drie maande, sowel as die verskaffing van dokumente in elektroniese formaat op versoek.



Hierdie beginsel van vereenvoudigde registrasie en die nakoming van belastingverpligtinge is uitgebrei in die aankondiging van die voorgestelde "VAT-One-Stop-Shop" projek. Die primêre doel van die projek is om elektroniese kommunikasie tussen besighede, belastingowerhede en tussen Lidlande se belastingowerhede onderling te vergemaklik, maar ook om dieselfde voordeel te verskaf aan Lidlande wat elektroniese lewerings in Lidlande waar hul nie gevestig is nie, maak. Sterk oorweging word geskenk aan die moontlikheid om die voorstel uit te brei deur dit toe te pas op alle nie-EG-besighede ingevolge gesamentlike aanvaarde ooreenkomste (COEC, 2004f: 3).

'n Besoek aan die SARS-webtuiste (<http://www.sars.gov.za/>) toon dat SARS alreeds aanlyn-administrasie vir belasbare leweransiers beskikbaar stel in 'n poging om die BTW-proses te vereenvoudig. Buiten die beskikbaarheid van Die Wet, BTW-uitsprake en ander dokumentasie om Die Wet toe te lig, is die volgende ook moontlik gemaak op die webtuiste <http://www.sarsefiling.co.za/>:

- Elektroniese inlewering van BTW-opgawes
- Veilige aanlynbetalings van belasting
- Aanlyn-ondersoek na die BTW-status van leweransiers (*Vat Vendor Search*)
- Aansoek vir belastingdirektiewe met die verklaring dat dit binne 24 uur verskaf sal word

Alle dokumente vir registrasie is beskikbaar, maar die fasiliteit vir aanlynregistrasie is nog nie moontlik nie. In die 2002/2003 periode was daar slegs 6 395 BTW-ondernemers wat vir aanlyn transaksies geregistreer het. Dit verteenwoordig 1.2% van die totale 520 359 geregistreerde BTW-ondernemers in Suid-Afrika (Business Day, 2003).

Belastingadministrasies benut 'n registrasieperk as manier om die registrasie van kleiner besighede waar die nakomingskoste groter as die belastinginkomste is, te beperk. In Suid-Afrika is die perk belasbare lewerings (ingesluit nulkoerslewerings) met 'n totale waarde van R300 000 per jaar of die maandelikse ekwivalent van R25 000. Die perke vir die OESO-Lidlande word in Bylae F uiteengesit en is baie uiteenlopend vanaf geen perk tot ZAR 1.7 miljoen vir die algemene perk. Sommige lande laat vrywillige registrasie toe en drie lande het spesiale reëlings vir persone wat slegs dienste lewer. Die OESO waarsku dat die benutting van registrasieperke 'n

balans tussen vereenvoudiging van administrasie en neutraliteit vereis (OESO. 2003e:5).

5.2.3 Goed en dienste van digitale inhoud

Twee tipes lewerings moet aangespreek word, naamlik:

- 1) Produkte wat tradisioneel fisies afgelewer is en tans digitaal gelewer kann word; en
- 2) Internetdienste soos die beskikbaarstelling van toegang tot die internet, internetnuusgroepe, kuierkamers, e-posdienste, die verhuring deur 'n ISP van die toerusting om 'n klant se webbladsy te berg en die verskaffing van 'n domeinnaam.



5.2.3.1 Digitale Produkte

Boeke, musiek, films en sagteware kan in fisiese vorm op mediums soos papier, kassette en kompakskywe gelewer word of kan in digitale vorm via netwerke, soos die internet gelewer word. Omdat die inhoud in beide gevalle deur kopiereg beskerm sal wees, word 'n tipe reg dus by die aankoop van die produkte geïmpliseer.

Die Wet se omskrywing van goed verwys na liggaamlike roerende goed, vasgoed en enige saaklike reg in bedoelde goed, terwyl dienste omskryf word as enigiets wat gedoen is of gedoen gaan word. Die begrip enigiets sluit in transaksies (verlening, assignasie, sessie of afstanddoening) met betrekking tot 'n reg of die beskikbaarstelling van 'n fasiliteit of voordeel. Masters beweer dat digitale produkte nie as goed beskou kan word nie, maar eerder as dienste verstaan moet word

volgens die sinsnede “die beskikbaarstelling van ’n fasiliteit of voordeel” (Masters, 2001). Die aard van die lewering waar goed van die internet afgelaai word, kan beskou word as die lisensie vir gebruik van die spesifieke diens. Waar die ontvanger geregtig is om kopieë te versprei, is die aard van die lewering tantieme. Die werklike aard van ’n oor-die-grens-lewering is egter irrelevant, aangesien dit as ingevoerde diens belas word (De Wet, 1998).

Die aankoop van die medium word internasionaal as die primêre element in die transaksie beskou en word as sulks ingevolge Artikel 5 (paragraaf 1) van die Sesde Direktief as ’n lewering van goed beskou. Die oordrag van die reg deel dus in die belastinghantering van die tasbare bate (Kabisch, 2002: 136-137). Die OESO en EU het in 1998 bepaal dat die lewering van goed in digitale vorm nie as goed beskou moet word nie, maar wel as dienste. Die besluit het nie enige verandering in die omskrywing van goed en dienste in die Sesde Direktief vereis nie, aangesien die lewering van dienste beskou word as lewering van enige iets wat nie goed is nie. Bepalings wat elektronies gelewerde dienste en telekommunikasiedienste aanspreek, is wel ingesluit ten einde die belasbaarheid by die plek van verbruik te verseker.

Die lewering van sekere goed, soos boeke en koerante, kan ingevolge die Sesde Direktief (Artikel 12 para 3.a Bylae H Kategorie 6) teen ’n verminderde koers belas word. Indien dieselfde inhoud in digitale vorm gelewer word, is die gelewerde diens onderworpe aan BTW teen standaardkoers. Die beginsel van neutraliteit waarvolgens belastingbetalers wat soortgelyke transaksies in soortgelyke situasies uitvoer, aan dieselfde belasting blootgestel moet word, word dus nie bereik nie

(Käbisch, 2002: 136-137). In teenstelling hiermee maak Die Wet slegs voorsiening vir belasting teen die standaardkoers of nulkoers; Suid-Afrika is dus nie in dieselfde posisie nie. Daar is wel sprake dat boeke van opvoedkundige aard vrygestel of teen nulkoers belas kan word. Die oordrag van dieselfde inhoud in digitale formaat sal dan ook deur Die Wet aangespreek moet word ten einde neutraliteit te verseker (Business Day, 2004).

Die doeanewaarde van sagteware (rekenaarprogramme) wat fisiese ingevoer word, word bepaal deur die koste of waarde van die medium waarop die data gestoor word. Hierdie waarde van die medium moet afsonderlik op die faktuur aangedui word. Die waarde van die data en instruksies (intellektuele waarde) word dus nie in ag geneem nie, met uitsluiting van kinematiese, klank- en video-opnames, sowel as rekenaarspeletjies (Customs Valuation Guide, 2002: 66, para 25).

Käbisch illustreer, aan die hand van die volgende voorbeeld, dat die hantering van lewerings op grond van die metode van aflewering die beginsel van neutraliteit verbreek:

“A besit ’n rekenaar in die Verenigde Koninkryk en benodig sagteware. Indien A die sagteware

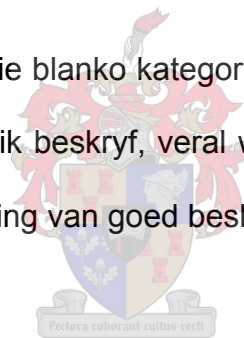
- by die plaaslike handelaar aankoop, sal BTW per wetgewing in die Verenigde Koninkryk gehef word;
- oor die internet vanaf ’n handelaar in ’n mede-EU lidland bestel, sal BTW teen die lidland se koers gehef word;
- oor die internet vanaf ’n nie-EU-handelaar koop, sal geen belasting betaal word nie;

- vanaf die Verenigde State van Amerika vir fisiese aflewering bestel, sal BTW met invoer gehef word. Die belasbare bedrag ingevolge artikel 11(B) (1) van die Sesde Direktief sal die doeanewaarde wees, dus die waarde van die medium, wat heel moontlik onderhewig sal wees aan die *de minimis-perk* en glad nie belas word nie.”

(Käbisch, 2002: 160; eie vertaling en groepering)

Dit is duidelik dat meer belasting met die plaaslike aankoop en die direkte e-handelstransaksie betaalbaar is as met die indirekte e-handelstransaksie. Die Suid-Afrikaanse verbruiker sal in dieselfde situasie as A wees buiten vir die tweede punt aangesien Suid-Afrika nie deel van die EU is nie.

Die Groenskrif op E-handel het die blanko kategorisering van alle aanlyn-afleweringe as lewering van dienste as onbillik beskryf, veral waar dieselfde produk wanneer dit fisies gelewer kan word, as lewering van goed beskou word.



Dit is interessant om daarop te let dat die voorbeeld in die BTW 404-vorm (paragraaf 10.4.1) nie die aard van aanlynleweringe bespreek nie, maar slegs noem dat digitale goed internasionaal as dienste beskou word en as sulks in die toepassing van Die Wet geïnterpreteer moet word. Dit blyk dus dat SARS die internasionale siening volg. Daar is dus geen rede waarom SARS nie die EU se leiding kan onderskryf deur telekommunikasie en elektronies gelewerde dienste spesifiek in wetgewing aan te spreek nie.

Die kategorisering van digitale produkte veroorsaak duidelik probleme, maar internasionaal is konsensus wel bereik en die fokus is tans op die behoefte aan

internasionaal verenigbare definisies vir dienste asook vir die verbintenis dat dit konsekwent tussen die verskillende lande geïnterpreteer sal word. Dit sal sekerheid in die toepassing van verbruikersbelasting verskaf en die moontlikheid van dubbelbelasting of geen belasting minimaliseer (Buys, 2004:279).

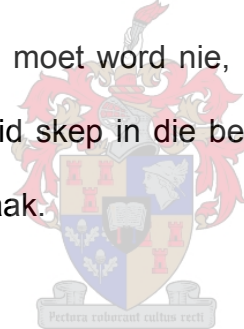
5.2.3.2 Telekommunikasiedienste

Die eerste poging om meer spesifieke plek van leweringreëls vir elektroniese handel in Die Wet daar te stel, was die voorgestelde wetswysiging met betrekking tot telekommunikasiedienste. Die beweegrede vir die wysiging was om “call back operators” te belas, maar die lewering van dienste via die internet kon ook as sulks geïnterpreteer word.

Die plek van lewering vir telekommunikasiedienste is in 1999 spesifiek deur die EU in die Sesde Direktief aangespreek met 'n omskrywing van die begrip in subartikel 9(2)(e). Die omskrywing behels twee sinne. Die eerste sin kan beskou word as verwysing na konvensionele akoestiese kommunikasie, terwyl die tweede sin beklemtoon dat die “beskikbaarstelling van toegang tot die globale inligtingsnetwerke” wel in die omskrywing bygelees moet word. Die verskaffing van toegang tot die internet behels die aanwys van 'n IP-adres en die verskaffing van toerusting om seine en inligting oor die netwerk uit te ruil. Die tydelike berging van informasie deur die ISP tydens uitruil van e-pos is ondergeskik aan die opstel van 'n e-posposbus en beskikbaarstelling van fasiliteite vir kommunikasie. Die beskikbaarstelling van kuierkamers is die onmiddellike kommunikasietransmissie van data, so ook die beskikbaarstelling van nuusgroepe, aangesien data oor die internet uitgeruil word. Dit volg dus dat die beskikbaarstelling van toegang tot die internet,

internetnuusgroepe, kuierkamers en e-posdienste telekommunikasiedienste is, aangesien die onmiddellike kommunikasie binne die definisie as transmissie van data beskou word (Käbisch, 2002: 154-155). Die verhuring deur 'n ISP van die toerusting om 'n klant se webbladsy te berg, is 'n alleenstaande diens wat binne die omskrywing van telekommunikasie val. Die verskaffing van 'n domeinnaam kwalifiseer egter nie, aangesien die IP-adres reeds toegang tot die internet verskaf het en die domeinnaam nie werklik nodig word nie (Käbisch, 2002: 156).

Die voorgestelde wetswysiging tot Die Wet is egter nooit in Suid-Afrika gepromulgeer nie en is in 2005 onttrek weens die negatiewe reaksie vanuit die besigheidsektor (Franck, 2004). Gevolglik is dit nie net die weglating van wat as telekommunikasiedienste beskou moet word nie, maar ook die algehele gebrek om dit aan te spreek wat onsekerheid skep in die belastinghantering van aktiwiteite en dienste wat e-handel moontlik maak.



5.2.4 Nakoming

5.2.4.1 Posinvoerperke

Die invoerder van goed en dienste is verplig om BTW oor te betaal aan die SARS binne onderskeidelik 7 en 30 dae vanaf die vasgestelde datum van invoer met 'n verklaring soos deur die Kommissaris voorgeskryf (bekend as die beginsel van selfaanslag). In die geval van goed mag die belasting egter reeds met invoer gehef wees en in die geval van posinvoere moet die *de minimus*-perk van R100 in ag geneem word.

Volgens McLure is die instelling van posinvoervlakke in MOLE nie 'n belangrike probleem nie, aangesien die doeane- en posdienste van die meeste van dië lande geag word om so ondoeltreffend en/of korrup te wees dat die meeste aankopers nie sal poog om goed per pos in te voer nie (McLure,2001).

Nieteenstaande is dit interessant om daarop te let dat die Suid-Afrikaanse *de minimus*- perk van R100 minder is as die perk van R175.99, EUR22 teen wisselkoers van 1 Euro tot 7.99970 Suid-Afrikaanse Rand (Oanda), wat in 1983 in die EU-wetgewing opgeneem is. Dit is belangrik dat lidlande die opsie gegee is en nie verplig is om die perk toe te pas nie. Soos Suid-Afrika behoort die EU ook die perk te hersien ten einde die nakomingslas op die publiek met die invoer van goed te verlig.

'n Addisionele maatreël wat die administrasie van BTW-invordering op lae-waardepakkies kan verbeter, is om reëlings te tref met die verskillende spoedafleweringssmaatskappye waarvolgens die doeane-owerheid toegang tot hul inligtingstelsel kry om sodoende vereenvoudigde invoerprosedures daar te stel (Käbisch, 2002: 171).

5.2.4.2 Beginsel van selfaanslag

Die gebrek aan nakoming in terme van selfaanslag met die invoer van goed maak dit hoogs onwaarskynlik dat die aflaaier van digitale goed wel vir BTW-doeleindes verklaar sal word (Masters, 2001). Op die vraag of Suid-Afrikaanse privaat verbruikers tans hul verpligting tot selfaanslag nakom, het Franck bevestig dat dit nie die geval is nie. Slegs 14 gevalle van selfaanslag is in 2003 deur SARS verwerk (Franck, 2004).

Franck noem ook dat daar oorweeg word om in die persoonlike belastingopgawe (IB12) 'n vraag in te sluit aangaande die waarde van goed en dienste wat tydens die jaar ingevoer is. Dit kan dan gebruik word as basis vir aanslag van BTW.

'n Moontlike bron van inligting aangaande betalings aan die buiteland is die Reserwebank, aangesien spesifieke dokumentasie en inligting deur die goedgekeurde handelaar in die transaksie, byvoorbeeld 'n erkende finansiële instelling, in die goedkeuringsproses voorgelê moet word vir die oordrag van buitelandse valuta aan die buiteland. Die Reserwebank laat egter toe dat inwoners buitelandse valutabetalings vir klein transaksies, soos invoere oor die internet, op 'n krediet- of debietkaart tot en met R20 000 per transaksie mag maak sonder om vooraf goedkeuring by die Reserwebank te verkry (*Exchange Control Manual*, 2004).

Die OESO het reeds tydens die 1998-Ottawa OESO Ministeriële Konferensie aanbeveel dat lande die gebruik van selfaanslag of ander ekwivalente meganismes moet ondersoek vir die belasbaarheid van invoere sodat dit onmiddellike beskerming aan hul inkomstebasis en aan die mededingingsvermoë van plaaslike leweransiers kan bied.

Die 2001-verslag van die CFA het aanbeveel dat die vorderingmeganismes vir oordie-grens-handel vir B2B-lewerings waar die leweransier nie geregistreer is of verplig is om te registreer nie, die beginsel van selfaanslag moet wees. 'n Verdere aanbeveling is gemaak dat lande mag afsien van die beginsel waar die ontvanger geregtig is om die BTW ten volle terug te eis as inset. Vir B2C-transaksies is vordering deur die buitelandse leweransier voorgestel met 'n vereenvoudigde

registrasieproses vir die buitelandse leweransier in die afwesigheid van 'n beter oplossing.

Die EU-wetgewing (Sesde Direktief) bepaal dat die belasbare buitelandse persoon wat belasbare transaksies ten uitvoer bring of die persoon aan wie dienste gelewer word, die belasbare persoon is. In die eerste geval word verwys na die verskaffer wat in 'n ander land gevestig is, maar in die land van lewering geregistreer is of verplig is om te registreer. Die tweede geval verwys na die ontvanger van die diens wat belasting moet oorbetaal (selfaanslag), Lidlande mag egter ander reëlings tref om die verskaffer gesamentlik en afsonderlik aanspreeklik vir betaling van die belasting te maak. Dit is presies wat die 1999-wysiging van toepassing op telekommunikasiedienste en Direktief 2002/38/EC (radio, televisie-uitsaaidienste en spesifieke elektronies gelewerde dienste) bepaal, naamlik dat belasbare buitelandse verskaffers vir BTW-doeleindes moet registreer indien verkope in die vorm van elektroniese dienste aan finale EU-verbruikers (B2C), die enigste EG-belasbare besigheidsverkope is. Verkope aan besigheidsklante (B2B) is spesifiek nie ingesluit in die wysigings nie, aangesien die klant die BTW ingevolge die beginsel van selfaanslag sal oorbetaal.

5.2.4.3 Dokumente en bewyse in die uitvoer en invoer van elektroniese handelstransaksies

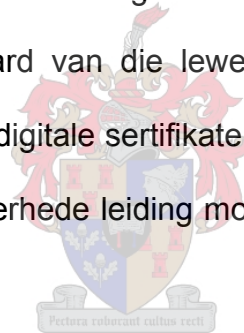
In die EU bepaal Direktief 2002/38/EC tot die Sesde Direktief dat Lidlande vanaf 1 Julie 2003 verklarings en bewyse in elektronies formaat mag toelaat en selfs mag vereis dat dit in elektroniese formaat verskaf moet word.

In Suid-Afrika het die Wet op EHT (Artikel 28) dokumente in elektroniese formaat gewettig, terwyl BTW-beslissing 16: Elektroniese data-verwisseling (September 2002) die formaat (128bit enkripsie) en retensie periode van 5 jaar deur alle partye (leweransier, ontvanger en ISP) bepaal. Nog bepalings behels dat die elektronies verwisselde dokument die oorspronklike faktuur, krediet- of debietnota verteenwoordig; die partye die kode aan die SARS-ouditeure moet verskaf om die leesbare en ge-enkripteerde dokumente te vergelyk; dat harde kopieë moet aandui dat dit rekenaargegenereerd is; en dat die verskaffer 'n verklaring van die ontvanger van die lewering moet verkry dat die elektronies verwisselde dokumente aanvaar word.

Dokumente wat vir indirekte e-handel met die uitvoer van roerende goed bygehou moet word, sal per Praktyknota No. 2 van 1998 die volgende wees: die belastingfaktuur, bewys ten opsigte van 'n kontrak of bestelling, bewys van die betaling, bewys van die ontvangs in die uitvoerland en 'n afskrif van die uitvoerdokumentasie. Buiten die belastingfaktuur en moontlike bewyse van die kontrak of bestelling, is die tipe dokumentasie nie beskikbaar by direkte e-handel nie.

'n Klaringsbewys (DA550 of CCA1) word benodig indien die verbruiker die BTW wat tydens invoer in 'n indirekte e-handeltransaksie gehef is, wil terugeis tot die mate waarin dit in die maak van belasbare lewerings benut word. Indien BTW nie met die invoer gehef is nie, moet dit binne 7 dae aan SARS vermeld word. BTW op die invoer van dienste moet aan SARS verklaar word indien dit nie in die maak van belasbare lewerings benut word nie, tesame met 'n verklaring (BTW-vorm 215) soos deur die Kommissaris voorgeskryf.

SARS verskaf min leiding aangaande die tipe dokumentasie wat in die invoer en uitvoer van dienste en dus ook direkte e-handel vereis word. Internasionaal kan Verslag No. 001: Elektroniese Handel – Kommentaar aangaande die Plek van Verbruik vir Besigheid-tot-Besigheidlewering (Besigheidsteenwoordigheid) en Verslag No. 003: Verifikasie van Status en Jurisdiksie van die Klant van die OESO as riglyn gebruik word, aangesien bewys van besigheidsteenwoordigheid, status en jurisdiksie van die klant ook bewys sal wees van uitvoer en invoer na 'n privaat verbruiker. Eersgenoemde verwys na normale kommersiële praktyke soos saamgevat in die kontrak wat die transaksie oorsien (OESO, 2003b: 3), terwyl laasgenoemde verwys na 'n verklaring deur die verbruiker, betalingswyse, afbetalingsooreenkomste, die aard van die lewering en die aanlynverifikasie van BTW-registrasienommers asook digitale sertifikate (OESO, 2003d: 5-6). Verslag No. 003 beveel aan dat plaaslike owerhede leiding moet verskaf ten opsigte van die tipe bewyse wat bygehou moet word.



5.2.4.4 Dubbelbelastingooreenkomste

In teenstelling met die inkomstebelastingwetgewing waar dubbelbelastingooreenkomste tussen lande enige verwarring en twyfel in interpretasie van belastingbeginsels aanspreek ten einde die belasbare persoon teen dubbelbelasting te beskerm en ook te verseker dat elke jurisdiksie die regmatige deel van inkomste bekom, is daar geen riglyne vir BTW-wetgewing nie.

Die BTW-koerse wat internasionaal gehef word, verskil dramaties. Selfs in die EU bemagtig die Sesde Direktief lande om self 'n standaard en 'n verlaagde belasting-

koers te bepaal, met die gevolg dat standaardkoerse in die EU van 15% tot 25% wissel en verlaagde koerse van 5% tot 17% (Bylae G). Dit is duidelik dat die koers in die jurisdiksie waar belasting gevorder gaan word, die koste van die transaksie beïnvloed, daarom is duidelike internasionale riglyne by die bepaling van plek van lewering belangrik.

Beide die OESO en EU het egter in hul navorsing en aanbevelings ten opsigte van BTW-hantering van e-handel situasies geïdentifiseer waar die moontlikheid van dubbelbelasting aangespreek moet word. Verslag No. 001: Elektroniese Handel – Kommentaar aangaande die Plek van Verbruik vir Besigheid-tot-Besigheidlewering (Besigheidsteenwoordigheid) sluit 'n oorskrydingskriterium in waarvolgens 'n suiwer toets van verbruik toegepas mag word vir gevalle waar die toepassing van die hoofkriterium tot die verwringing van kompetisie of vermyding van belasting kan lei. Hiervolgens, soos in paragraaf 4.3.3.1 verduidelik, kan die land wat belasting ingevolge die hoofkriterium hef, kies om 'n kredietperk te verleen gelykstaande aan die bedrag wat in die land van verbruik se eie jurisdiksie belas word (OESO, 2003b: 3).

Artikel 9(3) van die Sesde Direktief bepaal dat die plek van lewering van sekere dienste (soos die oordrag en aanwysing van kopiereg) aan 'n klant buite die Gemeenskap, as geleë buite die Gemeenskap beskou mag word, of as lewering aan belasbare persone in 'n EU-land anders as die gebied van die land beskou mag word. Dit geld slegs indien die effektiewe gebruik of genot van die dienste daar plaasvind en indien die hoofreël tot dubbelbelasting, geen belasting of die verwringing van kompetisie kan lei (COEC, 2004b). Die spesiale skema vir die nie-

gevestigde belasbare persoon wat elektroniese dienste aan nie-belasbare persone lewer wat in terme van Artikel 26c tot die Sesde direktief ingestel is (COEC. 2002: Artikel 1.3), kan as voorbrand beskou word vir die moontlike belastingtoedeling tussen lande in 'n spesifieke gebied soos die EU of NEPAD.

'n OESO-verslag, *The application of consumption taxes to the trade in international services and intangibles*, lig sekere aspekte uit wat internasionaal probleme veroorsaak tussen lande in die toepassing van BTW op dienste en ontasbare bates. Die primêre probleem is dat lande verskillende stelsels vir belastingheffing gebruik. Sekere lande gebruik steeds die oorsprong-gebaseerde stelsel met uitsonderings ten einde belasting in die land van verbruik te verseker, terwyl ander lande die destinasiemodel gebruik waar gespesifiseer word wanneer dienste en ontasbare bates geag word buite die land se jurisdiksie gelewer te wees. Volgens die oorsprong-gebaseerde stelsel word belasting in die land vanwaar die lewering verskaf word gehef terwyl die destinasiemodel belasting hef in die land waar die lewering verbruik word. Sekondêr hieraan is die potensiele konflik in die interpretasie van die bepalings ten opsigte van die plek van belasting soos die verskaffer of verbruiker se woning of permanente/vaste saak, die fisiese plek van uitvoering en die plek van verbruik en genot. Ander aspekte wat beklemtoon word, is die inkonsekwente hantering van vermengde produkte (produkte wat as beide goed en dienste beskou kan word, soos byvoorbeeld rekenaarprogrammatuur), verskillende benaderings in die bepaling van tyd van lewering en die interaksie daarvan met die plek van lewering asook die verskillende definisies van dienste en ontasbare bates (OESO, 2004c: 6).

Die verslag eindig deur moontlike oplossings te gee wat deur die OESO ondersoek gaan word, soos om 'n internasionaal ooreengekome raamwerk van beginsels wat in 'n stel werkbare reëls vertaal sal word, saam te stel waarin nie-OESO-lande ook betrek is. Aangesien dit hoogs onwaarskynlik is dat die daarstel van 'n raamwerk en reeks riglyne alle probleme sal oplos of dat lande dieselfde begrippe soortgelyk gaan interpreteer, sal dit nodig wees om 'n vorm van dispuutresolusie daar te stel. Alternatiewelik kan die *Model Tax Convention* (MTC) aangepas word om BTW aan te spreek of 'n afsonderlike MTC kan saamgestel word (OESO, 2004c: 16).

5.2.4.5 Tradisionele meganismes

BTW moet gehef word in die jurisdiksie waar die lewering ontvang word met die veronderstelling dat dit daar verbruik en geniet word en dus die plek van lewering verteenwoordig. Uit die bostaande bespreking blyk dit dat Die Wet twee opsies het om die doelwit in die geval van lewerings aan nie-belasbare persone vanaf 'n buitelandse bron te bereik. Die ontvanger van die lewering word naamlik verplig om BTW te betaal of die buitelandse verskaffer word verplig om te registreer en die BTW te betaal.

In die eerste geval is daar weereens twee opsies. Eerstens kan alle potensiële verbruikers verplig word om te registreer of tweedens kan die verbruiker vertrou word om 'n opgawe in te dien soos en wanneer nodig. Die eerste opsie sal 'n addisionele kategorie van belasbare persoon daarstel en sal 'n onaanvaarbare administratiewe las op nie-belasbare persone en die belastingowerheid skep, terwyl die tweede opsie reeds is as onsuksesvol bewys in die volledige vordering van BTW.

Die tweede geval sal weereens 'n onpraktiese en onaanvaarbare administratiewe las vir beide die buitelandse leweransier en die belastingowerheid daarstel.

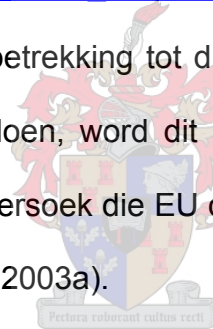
Alternatiewe tot die twee gevalle is om die banke en finansiële instellings as 'n Betroubare Derde Party te betrek of om 'n tipe klaringshuis te stig. Die eerste alternatief sal 'n administratiewe las op die instellings plaas, veral aangesien die plek van betaling nie noodwendig die plek van verbruik verteenwoordig nie. Die instellings is nie in 'n posisie om die oordrag van e-geld te monitor nie, aangesien klaring nie deur 'n finansiële instelling plaasvind nie. Die klaringshuis-opsie sal die BTW vorder in die jurisdiksie waar die verskaffer gevestig is met 'n tipe van vereffening tussen die verskillende belastingowerhede. Die uitdagings vir hierdie opsie sal die bepaling van die plek van lewering en die status van die ontvanger wees. Die opsie vereis ook globale samewerking en 'n groot mate van vertroue tussen belastingowerhede.



Verslag No. 003: Verifikasie van Status en Jurisdiksie van die Klant van die OESO verskaf praktiese riglyne om die status en jurisdiksie van die verbruiker te bepaal, soos 'n verklaring deur die verbruiker, aanlynverifikasie van BTW registrasienommers waar moontlik, digitale sertifikate indien die integriteit daarvan verseker kan word en ander indikatore soos betalingsmetodes, afbetalingsooreenkomste en aard van die lewering (OESO, 2003d: 5-6). Ander tegnologiese oplossings sluit in die ontwikkeling van nuwe sekuriteit- en betalingstelsels, allokasietegnologie en *Universal User Profiles* (OESO, 2003d: 7-8). Die tegnologies gebaseerde oplossings vir die daarstel van belasting-invorderingsmeganismes en die vasstelling van die verbruikersidentiteit word deur 'n OESO taakgroep, die "Technology Technical

Advisory Group”, ondersoek. Die verslag kom tot die gevolgtrekking dat belastingowerhede riglyne moet verskaf aangaande die aard en tipe verifikasie wat vir die bepaling van status en jurisdiksie vereis word, maar ook dat die aard, tipe, omvang en inkomstekwantum van elke transaksie oorweeg moet word in die ontwikkeling van sodanige riglyne (OESO, 2003d: 9).

In Europa word verifikasie moontlik gemaak deur die BTW-inligtingsuitruilingstelsel (VIES) waarvolgens maatskappye die BTW-nommers van hul EU-handelsvennote kan bevestig en administrateurs die vloei van intra-gemeenskaphandel kan monitor en kontroleer. Die inligting kan verkry word vanaf die VIES webblad: http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm. Alhoewel die stelsel ontwikkel is om met betrekking tot die vloei van goed aan die behoeftes van die interne EU-mark te voldoen, word dit aanbeveel in die toepassing van e-handel (OESO, 2003d: 4) en ondersoek die EU die verdere uitbreiding en toepassing van die VIES vir Dienste (COEC, 2003a).



Soortgelyk aan die VIES kan die *Vat Vendor Search* op die SARS-webblad benut word om die BTW-status en registrasienommers van Suid-Afrikaanse ondernemers aanlyn te bevestig. 'n Ander inisiatief was om die Inkomstebelastingvorm vir Maatskappye (IB14) te wysig deur inligting aangaande e-handeltransaksies te vereis. Die maatskappye moet die bron en transaksiewaarde van aankope en verkope van goed en dienste vanaf internetbesigheidstransaksies verklaar en ook die epos- en webadres van die hoof internetpartye verskaf (Buys, 2004: 292). Die inligting word dan vergelyk met die BTW-opgawes van die verskaffer en ontvanger indien wel as ondernemers geregistreer.

5.3 NOODSAAKLIKHEID VAN INTERNASIONALE ADMINISTRATIEWE SAMEWERKING

E-handel is per definisie globaal en enige e-handelbeleid of ooreenkoms sal beperkte impak hê tensy dit op 'n globale benadering geformuleer word. Die 1998-Ottawa OESO Ministeriële Konferensie het die elemente van die ideale belastingraamwerk (sien Bylae D) uiteengesit in die formulering van die belastinghantering van elektroniese handelstransaksies (OESO, 1998: 5).

Verskeie verwysings na internasionale samewerking is ten opsigte van belastinginvordering en beheer uitgelig. Daar word genoem dat internasionale meganismes ontwikkel moet word ten einde behulpsaam te wees in die invordering van belasting. Twee aspekte van globale samewerking ten opsigte van indirekte belasting word genoem:

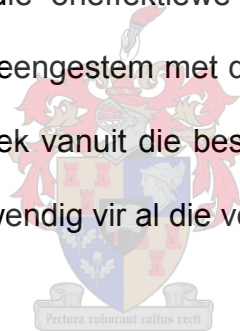
1. Internasionale konsensus moet bereik word aangaande die omstandighede waaronder lewerings as verbruik in 'n jurisdiksie beskou word.
2. Lande moet ook verseker dat toepaslike stelsels ontwikkel word in samewerking met die WHO en in konsultasie met die karweiers en ander belanghebbende partye sodat belasting op die invoer van fisiese goed gevorder kan word en dat die stelsels nie die effektiewe aflewering van produkte aan verbruikers onnodig bemoeilik nie.

Die Groenskrif op E-handel het ook beklemtoon dat internasionale konsensus benodig word in die identifikasie van die plek van verbruik.

5.4 GEVOLGTREKKING

Die internasionale ondersoek, riglyne en aanbevelings kan ongetwyfeld benut word om die tekortkominge in Die Wet en die *rou fase van ontwikkeling* waarna Franck verwys, aan te spreek (Franck, 2004). Sekere van die internasionale inisiatiewe is wel alreeds in Suid-Afrika nagevolg, soos die gebruik van dokumente in elektroniese formaat, elektroniese fakturering, elektroniese inlewering van BTW-opgawes, aanlynverifikasie van BTW-nommers en die aanlynverskaffing van 'n magdom inligting rondom BTW in Suid-Afrika.

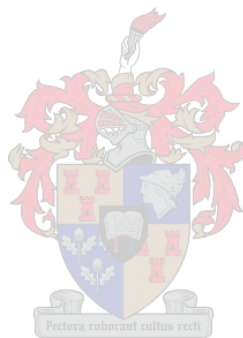
'n Inisiatief om 'n spesifieke plek-van-lewering-reël ten opsigte van telekommunikasiedienste daar te stel, wat ook die oneffektiewe selfaanslagbeginsel met 'n beter meganisme sou vervang, het ooreengestem met die internasionale inisiatief, maar is nie gepromulgeer nie weens kritiek vanuit die besigheidsektor. Dit blyk dus dat die inwoners in Suid-Afrika nie noodwendig vir al die voorstelle ontvanklik sal wees nie.



In sekere gevalle waar Die Wet 'n spesifieke kwessie nie direk aanspreek nie, kan duidelikheid verkry word deur dit saam met ander wetgewing te lees: 'n Voorbeeld is die duidelike bepaling van tyd en plek van lewering van elektroniese kommunikasie soos dit in die Wet op EHT opgeneem is. Nog 'n voorbeeld is die definisie van inwoner in die Inkomstebelastingwetgewing wat lig werp op die begrip ondernemer. Die interpretasies en bepalings kan egter beter gekommunikeer word indien dit in Die Wet vervat word, of in die besprekingsdokumente soos die BTW-beslissings, praktyknotas, BTW-vorms en selfs die BTW Nuus wat gereeld gepubliseer word. Soortgelyk aan die riglyne vir die gebruik van dokumente in elektroniese formaat wat

in BTW-beslissing 16 uiteengesit en die BTW 404-vorm word 'n voorbeeld ingesluit waar die karakter van digitale goed as dienste aangespreek word.

Dit is belangrik om aan die internasionale ontwikkelings op die gebied van elektroniese handel deel te neem ten einde die Suid-Afrikaanse belastingbasis te beskerm. Suid-Afrika se deelname as waarnemer in die Fiskale Komitee van die OESO is 'n positiewe stap in die rigting.



HOOFSTUK 6 SAMEVATTING EN GEVOLGTREKKING

Die uitvoering van handelstransaksies oor landsgrense tussen maatskappy en verbruikers, verkopers en aankopers en diensteverskaffers en klante is deur die internet en ander elektroniese toerusting vergemaklik. Al die partye tot 'n kontrak vergader nou in virtuele winkelpromenades en virtuele raadskamers. Hierdie virtuele omgewings skep 'n uitdaging vir belastingadministrateurs wêreldwyd deurdat die jurisdiksie waar indirekte belasting gehef moet word, nie so voor die handliggend is as met tradisionele handelstransaksies nie.

In hierdie werkstuk is die toepassing van die huidige bepalings in Die Wet tot e-handelstransaksies ondersoek. Die klem van die ondersoek het geval op invoer- en uitvoerbepalings met betrekking tot goed en dienste. Die feit dat produkte nie net fisies gelewer kan word nie, maar ook aanlyn en in digitale formaat het spesifieke aandag geniet. Die doel van die werkstuk was om te bepaal of Die Wet modernisering benodig of in dele herskryf moet word.

Die benadering wat tradisioneel ingevolge die heffingsartikel (artikel 7 van Die Wet) gevolg is, bepaal dat 'n transaksie belas sal word op die lewering van goed of dienste, op die invoer van goed en op die lewering van ingevoerde dienste in Suid-Afrika. Die Wet verskaf geen reëls vir die interpretasie van die plek van lewering nie aangesien dit voor die handliggend beskou word as die plek waar die goed of diens fisies verbruik word. Die plek van verbruik kan potensieel by verskillende stadiums van uitvoering van 'n elektroniese handelstransaksie wees, maar onsekerheid oor die bepaling van tyd en plek van lewering kan uit die weg geruim word deur na die Wet op EHT te verwys.

Die woordskrywing van ondernemer verwys na aktiwiteite van besigheid wat voortdurend of gereeld in die Republiek bedryf word, maar vereis nie 'n vaste of permanente saak in Suid-Afrika nie. Die omskrywing verskaf egter nie duidelike riglyne in terme waarvan beoordeel kan word of 'n buitelandse bediener, ICP of ISP 'n onderneming vir BTW doeleindes is nie.

Die begrip goed word omskryf met verwysing na liggaamlike roerende goed, vasgoed en enige saaklike reg in bedoelde goed en die begrip dienste word omskryf as enigiets wat gedoen is of gedoen gaan word. Hierdie woordskrywings spreek nie die klassifikasie van digitale goed aan nie, maar in die BTW 404 word verwys na die internasionale siening dat dit as dienste beskou moet word.

Die gevolgtrekking is dus gemaak dat die E-handelomgewing die gebrek aan plek-van-loweringreëls en die toepaslikheid van die vermelde woordskrywings bevraagteken. Die verdere afleiding is gemaak dat die tradisionele meganismes van doeaneheffing en BTW-klaring vir die invordering van BTW ondersoek moet word, aangesien die invoerbepalings steun op die beginsel van selfaanslag wat met betrekking tot privaat verbruikers as oneffektief bewys is. Die noodsaaklikheid van internasionale samewerking en konsensus in die heffing van BTW ten einde die tipe belasting effektief in die E-handelomgewing toe te pas, is 'n uitvloeisel van die ondersoek.

Aangesien SARS reeds die Europese inisiatiewe tot die Inkomstebelasting in wetgewing geïnkorporeer het, die Groenskrif internasionale BTW-uitgangspunte weerspieël het en Suid-Afrika as waarnemer in die Fiskale Komitee van die OESO teenwoordig is, is internasionale inisiatiewe ondersoek ten einde die nodige aanpassings vir genoemde areas te identifiseer. Suid-Afrika se grootste

handelsvennoot, die Europese Unie, het reeds wetgewing gepromulgeer om spesifiek vir E-handel voorsiening te maak. Hierdie inisiatiewe is ook ondersoek.

Navorsing in hierdie werkstuk het getoon dat daar internasionale konsensus is dat die fundamentele beginsel van neutraliteit beter bereik kan word deur bestaande belastingbeginsels aan te pas en dat die ontwikkeling en potensiaal van E-handel nie inhibeer mag word nie. Dit volg dus dat die finale verbruiker in die jurisdiksie waar die spesifieke goedere of dienste verbruik en geniet word belas moet word. Dit volg dus dat uitvoere nie belas word nie, maar invoere wel. Die Wet is op die beginsel saamgestel en gevolglik is modernisering of herskryf op groot skaal nie nodig nie.

Die EU het wetgewing ingeskryf wat 'n vereenvoudigde raamwerk vir verbruikersbelasting op elektroniese dienste daarstel. Dit behels hoofsaaklik die heffing van belasting in die jurisdiksie van verbruik en volg 'n vereenvoudigde aanlynregistrasie en nakomingsproses. Suid-Afrika het reeds internasionale inisiatiewe gevolg deur dokumente in elektroniese formaat en elektroniese inlewering van BTW-opgawes asook aanlynverifikasie van BTW-nommers, aan te moedig.

Die skrywer maak dus die volgende gevolgtrekkings ten opsigte van die modernisering van Die Wet:

- 1) Plek van lewering per ingevoerde dienstebepalings moet in die teks van Die Wet geïnkorporeer word sodat dit nie van die verbruikers verwag word om dit vanuit ander wetgewing soos die Wet op EHT en Inkomstebelastingwet af te lei nie. Die internasionale aanbevelings dat die plek van lewering van dienste en ontasbare goed vanaf 'n afstandverwyderde ligging in oor-die-grens-handel daar is waar die ontvanger se besigheidsteenwoordigheid gevestig is (besigheids-

verbruiker) of waar die ontvanger normaalweg woonagtig is (privaat verbruiker) kan gevolg word.

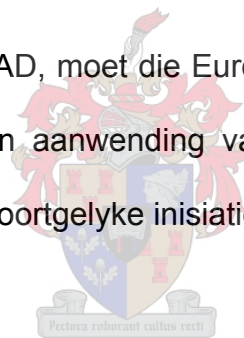
2) Plek van lewering-uitvoerbepalings hoef nie aangepas te word nie, maar die publiek moet bewus gemaak word van moontlike verpligtinge in ander jurisdiksies soos die EU. Riglyne moet egter wel in 'n praktyknota verskaf word aangaande die dokumentêre bewys wat behou moet word ter ondersteuning van direkte handel. Die OESO verskaf leiding deur te verwys na normale kommersiële praktyke soos per die kontrak, 'n verklaring deur die verbruiker, betalingswyse en die aanlynverifikasie van BTW-registrasienommers asook digitale sertifikate.

3) Die omstandighede waaronder 'n besigheid as ondernemer beskou word, moet uitgebrei word in 'n praktyknota, veral in gevalle waar die persoon nie fisies teenwoordig is nie. Die internasionale ervaring in die verband het verwys na die teenwoordigheid van beide tegniese en menslike hulpbronne. In die ontwikkeling van die praktyknota is dit belangrik om die koste en nakomingslaste te vergelyk met die inkomste wat gegenereer word, asook die potensiële effek op die gesonde ontwikkeling van e-handel.

4) Die inkorporasie van produkte in digitale formaat of “ontasbare goed wat vanaf 'n afstandverwyderde ligging verskaf kan word” in die woordomskrywing van dienste sal enige potensiaal vir verskillende interpretasie uit die weg ruim. Die blanko beskouing van alle digitale produkte as dienste kom nie die beginsel van

neutraliteit na nie, maar stem ooreen met die internasionale siening. Dit is onwaarskynlik dat die siening sal verander.

- 5) Alternatiewe tot die selfaanslagmetode moet ondersoek word vir die heffing van BTW op e-handelstransaksies met privaat verbruikers. Aangesien die tipe handel 'n klein deel van die mark is, is dit nie krities dat 'n alternatief vinnig geïmplementeer word of dat 'n groot opvoedingsprojek van stapel gestuur word nie. SARS en die Suid-Afrikaanse publiek kan dus wag op verdere internasionale tegnologiese oplossings waar die koste daarvan die gepaardgaande inkomste-vordering regverdig.
- 6) Suid-Afrika, as lid van NEPAD, moet die Europese ondervinding wat opgedoen word in die ontwikkeling en aanwending van die VIES en "One-Stop-Shop" projekte monitor ten einde soortgelyke inisiatiewe later in Afrika daar te stel.



Die aanvaarding van internasionale begrippe en bepalings sal Suid-Afrika baat om toekomstige tegniese belastingbenaderings soos dit ontwikkel, te absorbeer en om deel te neem aan die voortgesette internasionale werk op die onderwerp van indirekte belasting op e-handel. Die voortgesette werk deur die OESO het ten doel om praktiese riglyne en voorbeelde van interpretasie in ooreenstemming met die internasionaal aanvaarde beginsels daar te stel, aangesien die implementering van die beginsels in wêreldwye wetgewing moeilik is. Suid-Afrika se deelname sal die onregmatige verkleining in en miskenning van die belastingbasis verhoed en sekerheid bied aangaande die fiskale verpligtinge van die Suid-Afrikaanse partye tot die transaksie.

BRONNELYS

LYS VAN BOEKE EN TYDSKRIFTE

Business Day. 2004 , April 21 2004 *The taxing task of cheaper textbooks*, [Intyds]

Beskikbaar: <http://www.bday.co.za/bday/content/direct/1,3523,1597802-6078-0,00.html> 23 Oktober 2003

Business Day. 2003 [Intyds] Besikbaar:

<http://www.bday.co.za/bday/content/direct/1,3523,1471229-6078-0,00.html> 23 Oktober 2003

Buy, R. 2000. *Cyberlaw@Suid-Afrika: The internet and the law in South Afrika*.

Pretoria: Van Schaik Publishers



Buy, R. 2004. *Cyberlaw@Suid-Afrika II: The law of the Internet in South Africa*

Pretoria: Van Schaik Publishers.

COEC. 1977: *Sixth Council Directive (77/388/EEC) of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment.*

[Intyds] Besikbaar:

http://www.europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&lg=en&numdoc=31977L0388 05 Julie 2004

COEC. 1983. *Council Directive 83/181/EEC of 28 March 1983 determining the scope of Article 14 (1) (d) of Directive 77/388/EEC as regards exemption from value added tax on the final importation of certain goods.* [Intyds] Beskikbaar:

http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=EN&numdoc=31983L0181&model=guichett 12 September 2004

COEC. 1998. *Interim Report on the implications of electronic commerce for VAT and Customs* - Commission Working Paper, COM(1998) 374. [Intyds] Beskikbaar:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/official_doc/com/com.htm#COM1998374 10 September 2004

COEC. 1999. *COUNCIL DIRECTIVE 1999/59/EC of 17 June 1999 amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to telecommunications services.*

[Intyds] Beskikbaar:

<http://europa.eu.int/ISPO/infosoc/telecompolicy/en/dir99-59en.pdf> 12 September 2004

COEC. 2002. *COUNCIL DIRECTIVE 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services.*

[Intyds] Beskikbaar:

http://www.europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=en&type_doc=Directive&an_doc=2002&nu_doc=38 10 September 2004



COEC. 2003a. *Summary Report on the outcome of the TAXUD Consultation [May – June 2003] VAT – The Place of Supply of Services*. Directorate-General Taxation and Customs Union. TAXUD/ C3 /2357.

[Intyds] Beskikbaar:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/vat_supply_results_en.pdf 08 September 2004

COEC. 2003b. *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services*. COM(2003) 822. [Intyds]

Beskikbaar:

http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/lip/latest/doc/2003/com2003_0822en01.doc 09 September 2004



COEC. 2003c. *Vat rates applied in the member and accession states of the European Community, Situation at 30 October 2003* (DOC/2402/2003 – EN)

Directorate-General Taxation and Customs Union.

[Intyds] Beskikbaar:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/info_doc/taxation/tva/taux_tva-2003-10-1_en.pdf 16 Oktober 2004

COEC. 2004a. Consolidated TEXT: *Sixth Council Directive (77/388/EEC) of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment*.

CONSLEG Stelsel vir die Kantoor vir Amptelike Publikasies van die Europese Gemeenskap

[Intyds] Beskikbaar: http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1977/en_1977L0388_do_001.pdf 09 September 2004

COEC. 2004a. *Vat on Electronic services* [Intyds] Beskikbaar: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce/index_en.htm 06 September 2005

COEC. 2004b. *Activities Of The European Union (Eu) In The Tax Field In 2003.*

Directorate-General Taxation and Customs Union. Doc (2004) 1402. [Intyds]

Beskikbaar:

http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/information_notes/report_activities_2003.pdf 11 September 2004



COEC. 2004c. *Opinion of the European Economic and Social Committee on the 'Proposal for a Council Directive*

amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services' -

(COM(2003) 822 final, Official Journal of the European Union, 30.4.2004 [Intyds]

Beskikbaar: [http://europa.eu.int/eur-](http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/2004/c_117/c_11720040430en00150020.pdf)

[lex/pri/en/oj/dat/2004/c_117/c_11720040430en00150020.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/2004/c_117/c_11720040430en00150020.pdf) 09 September 2004

COEC. 2004d. *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of value added tax (Recast) COM(2004) 246 final, 15 April 2004 [Intyds] Beskikbaar:*

http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/en/com/2004/com2004_0246en01.pdf

08 September 2004

COEC. 2004e. *Consultation Paper Simplifying VAT obligations The one-stop system*. TAXUD/590/2004. Directorate-General Taxation and Customs Union.

[Intyds] Beskikbaar:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/One_stop_en.pdf.

08 September 2004

Del Castillo, C. P. & Panitchpakdi, S. 2003. *Draft Cancún Ministerial Text, Second Revision*. [Intyds] Beskikbaar:

http://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min03_e/draft_decl_rev2_e.htm 04

September 2004



De Wet, C. G. 1998. *The Value-Added Tax Place of Supply Rules for Services*.

Technical report. Kaapstad: University of Cape Town, April 1998

Europese Ekonomiese Gemeenskap. 1992. *Treaty on European Union . European*

Community. [Intyds] Beskikbaar: <http://europa.eu.int/en/record/mt/top.html> 05

September 2004

Geneva WTO Ministerial. 1998: *Declaration on global electronic commerce — adopted on 20 May 1998*.

[Intyds] Beskikbaar:

http://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min98_e/ecom_e.htm 04 September 2004

Goldstuck, A. 2004: The Need for Speed in online retail. *Online retail in South Africa 2004*.

[Intyds]. Beskikbaar: <http://www.theworx.biz/retail04.htm> 25 Julie 2004

Käbisch, V. 2002. *ESPRIT Project 27028 Electronic Commerce Legal Issues Platform*. Research Paper. ELIP Februarie 2002

Lawrie, M. 1997, The History of the Internet in South Africa [Intyds] Beskikbaar: <http://www2.frd.ac.za/uninet/history/> 28 Augustus 2001

Oanda, [Intyds] Beskikbaar: <http://www.oanda.com>, 16 Oktober 2004

OECD Tax Database, 05 Augustus 2004

[Intyds] Beskikbaar: <http://www.oecd.org/dataoecd/46/17/2506460.xls>

OESO. 1998: Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. *A borderless world: Realising the Potential of Global Electronic Commerce*. OECD Committee on Fiscal Affairs. [Intyds] Beskikbaar:

<http://www.OECD.org/dataOECD/46/3/1923256.pdf> 29 Augustus 2004

OESO. 2000: *Report by the Consumption Tax Technical Advisory Group*. Desember 2000. [Intyds] Beskikbaar: <http://www.oecd.org/dataOECD/46/2/1923248.pdf> 05 Julie 2003

OESO. 2001. *Consumption taxation of cross-border services and intangible property in the context of e-commerce*. Consumption Tax Aspects Of Electronic Commerce A Report From Working Party No. 9 On Consumption Taxes To The Committee On Fiscal Affairs. [Intyds] Beskikbaar: <http://www.OECD.org/dataOECD/37/19/2673667.pdf> 04 September 2004

OESO. 2003a. *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions*. The 2003 Report. [Intyds] Beskikbaar: <http://www.OECD.org/dataOECD/45/19/20499630.pdf> 26 June 2004

OESO. 2003b. *Paper N° 001: Electronic Commerce - Commentary on Place of Consumption for Business to Business Supplies (Business Presence)*. [Intyds] Beskikbaar: <http://www.OECD.org/dataOECD/38/47/5592717.pdf> 26 June 2004

OESO. 2003c. *Paper N° 002: Electronic Commerce - Simplified Registration Guidance*. [Intyds] Beskikbaar: <http://www.OECD.org/dataOECD/38/48/5590980.pdf> 26 Junie 2004

OESO. 2003d. *Paper N° 003: Verification of Customer Status and Jurisdiction*. [Intyds] Beskikbaar: <http://www.OECD.org/dataOECD/15/8/5574687.pdf> 26 Junie 2004

OESO. 2003e. *Report on the use of thresholds in simplified registration systems*, Directorate for financial, fiscal and enterprise affairs. 12 Junie 2003

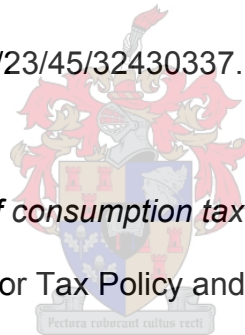
OESO. 2004a. *China, South Africa to Participate in Work of OECD's Committee on Fiscal Affairs*. [Intyds] Beskikbaar:

http://www.OECD.org/document/21/0,2340,en_2649_201185_32074069_1_1_1_1,00.html 27 Junie 2004

OESO. 2004b. *African Economic Outlook 2003/2004 - 22 Country Studies*, Afdeling Suid-Afrika. [Intyds] Beskikbaar:

<http://www.OECD.org/dataOECD/23/45/32430337.pdf> 21 Julie 2004

OESO. 2004c. *The application of consumption taxes to the trade in international services and intangibles*, Centre for Tax Policy and Administration. 30 Junie 2004



Rayport, J. F. 1995: *Exploiting the virtual value chain*, Harvard Business Review, November – Desember 1995

SACOB (South African Chamber of Business). 1999: *Electronic commerce Memorandum in Respect to the Tax Implications*, [Intyds] Beskikbaar:

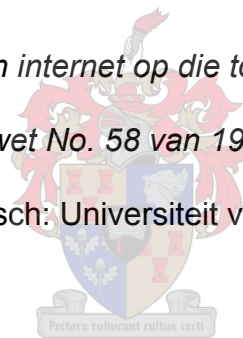
<http://www.sacob.co.za> 28 Julie 1999

Scott, I. 2005: *Submarine cable 'key to e-commerce growth'*. [Intyds]. Beskikbaar:
<http://www.itweb.co.za/sections/business/2005/0508191101.asp?S=IT%20in%20Banking&A=ITB&O=S> 07 September 2005

Senne, D. 2005: *Shoppers increase online spending*. [Intyds]. Beskikbaar:
<http://www.itweb.co.za/sections/internet/2005/0508261036.asp?A=COV&S=Cover&T=News&O=C> 07 September 2005

World Trade Organization. *Annual Report 2004*. [Intyds] Beskikbaar:
http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/anrep_e/anrep04_e.pdf 16 Maart 2004

Wesson, N. 1999: *Die invloed van internet op die toepaslikheid van die bronreëls in terme van die Inkomstebelastingwet No. 58 van 1962*. Gepubliseerde meestersverhandeling. Stellenbosch: Universiteit van Stellenbosch. Desember 1999



Wright, R. 2001: *Closing Remarks: Tax Administrations in an Electronic World*, Montreal, Canada. [Intyds] Beskikbaar: <http://www.ae-tax.ca/papers/eng/48Wright-closing.html> 3-6 Junie 2001

HOFBESLISSINGS

Europese Unie

ARO Lease BV v Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen Amsterdam,
CJEC 17 Julie 1997, 1997 STI 1025

G Berkhoz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, CJEC Julie 1985, [1985] ECR 2251

STAATSPUBLIKASIES

Republiek van Suid-Afrika. *BTW Praktyknota 2*. Pretoria: Suid-Afrikaanse
Inkomstediens

Republiek van Suid-Afrika. *BTW-beslissing 16*. Pretoria: Suid-Afrikaanse
Inkomstediens

Republiek van Suid-Afrika. *BTW 404-vorm: Gids vir Ondernemers*. Pretoria: Suid-
Afrikaanse Inkomstediens

Republiek van Suid-Afrika. *BTW-Interpretasienota 6*. Pretoria: Suid-Afrikaanse
Inkomstediens



Republiek van Suid-Afrika. *Customs Valuation Guide*. Pretoria: Departement Doeane
en Aksyns, Suid-Afrikaanse Inkomstediens

Republiek van Suid-Afrika. *Exchange Control Manual*. 2004. Section G Current
Payments by Residents. Paragraaf 2.1.7 [Intyds] Beskikbaar:

[http://www.reservebank.co.za/internet/Publication.nsf/LADV/0FFC404CDD16E30F42
256D580031E635/\\$File/G.pdf](http://www.reservebank.co.za/internet/Publication.nsf/LADV/0FFC404CDD16E30F42256D580031E635/$File/G.pdf) 03 October 2004

Republiek van Suid-Afrika. *Explanatory Memorandum On The Taxation Laws Amendment Bill*. 1997: Klousule 23(1)(e) & Klousule 28(c). Pretoria: Suid-Afrikaanse Inkomstediens

Republiek van Suid-Afrika. 2000. *Groenskrif op E-handel*. Pretoria: Departement van Kommunikasie.

Republiek van Suid-Afrika. *Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde*, no. 89 van 1991

Republiek van Suid-Afrika. *Wet op Elektroniese Handel en Transaksies*, 2002

Republiek van Suid-Afrika. *Wet op Belasting op Inkomstebelasting*, 1962



SEMINARE

Stoler, A. 2000. *Electronic Commerce and WTO*. Voorgedra by die 3rd short Trade Policy Course. Webcast. Geneva: 16 October – 3 November 2000. [Intyds]
Beskikbaar: http://www.wto.org/english/res_e/webcas_e/webcas_e.htm#ecom 04 September 2004

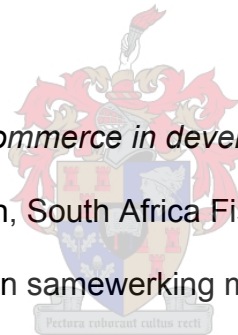
Erwin, G. J. and Singh, S. 2001. *e- BAP (Electronic Business Accepted Practice) - A Preliminary Framework for Auditors for Systematically dealing with Processing of electronic transactions*. Voorgedra by South African Academic Accountants Western Cape Regional Quarterly Seminar, Cape Town, September 2001

Franck, P. 2004. Hoof, SARS. Pretoria: Telefoniese onderhoud, 24 September 2004

Gasser, R. 2001. *Overview of the work of the OESO in the area of taxation and e-commerce*. Voorgedra by Seminar on E-commerce Taxation, South Africa Fiscal Association and The Cape Information Technology Initiative in samewerking met OESO, Cape Town, 14-15 Junie 2001

Masters, A. 2001. *Do similar problems arise for developing countries*. Voorgedra by Seminar on E-commerce Taxation, South Africa Fiscal Association and The Cape Information Technology Initiative in samewerking met OESO, Cape Town, 14-15 Junie 2001

McLure, C. 2001. *Taxation of e-commerce in developing countries*. Voorgedra by Seminar on E-commerce Taxation, South Africa Fiscal Association and The Cape Information Technology Initiative in samewerking met OESO, Cape Town, 14-15 Junie 2001



Bylae A Lidlande van die WTO op 31 Desember 2003

Albanië	Fiji	Liechtenstein	Sentraal Afrika Rep.
Angola	Filippyne	Litoue	Sierra Leone
Antigua en Barbuda	Finland	Luxemburg	Singapore
Argentinië	Frankryk	Macao, China	Slovak Republiek
Armenia, Rep. van	Gabon	Madagaskar	Slovenia
Australia	Gambia	Malawi	Solomon Ylande
Bahrain, Koningdom v	Georgië	Malaysië	Spanje
Bangladesh	Ghana	Maldives	Sri Lanka
Barbados	Grenada	Mali	St. Kitts en Nevis
België	Griekeland	Malta	St. Lucia
Belize	Guatemala	Masedonië	St. Vincent &
Benin	Guinee Bissau	Mauritania	die Grenadines
Bolivia	Guinee, Rep. van	Mauritius	Suid-Afrika
Botswana	Guyana	Mexiko	Suriname
Brazil	Haiti	Moldovia	Swaziland
Brunei Darussalam	Honduras	Mongolië	Swede
Bulgarye	Hong Kong, China	Morokko	Switserland
Burkina Faso	Hongarye	Mozambiek	Tanzania
Burundi	Ierland	Myanmar	Thailand
Cameroon	Indië	Namibië	Togo
Chad	Indonesië	Nederland	Trinidad en Tobago
Chili	Israel	New Seeland	Tsjeg Republiek
China	Italië	Nicaragua	Tunisië
Chinees Taipei	Ivoorkus	Niger	Turkye
Ciprus	Jamaika	Nigerië	Uganda
Colombia	Japan	Norweë	Uruguay
Costa Rica	Jordaan	Oman	Venezuela
Denemarke	Kanada	Oostenryk	Verenigde Arabiese
Djibouti	Kenia		Emirate
Dominika	Kongo	Panama	Verenigde
Dominikaanse	Kongo, Demokratiese	Papua Nieu	Koningkryk
		Guinee	
Republiek	Rep. Van die	Paraguay	Vernenigde State
Duitsland	Korea, Rep. Van	Peru	van Amerika
Ecuador	Kroasië	Poland	Voormalige Joego-
Egipte	Kuba	Portugal	Slawië,
El Salvador	Kuwait	Qatar	Republiek van
Estonia	Kyrgyz Republic	Romania	Ysland
Europese	Latvia	Rwanda	Zambië
Gemeenskap	Lesotho	Senegal	

Bron: World Trade Organization, Annual Report 2004

Bylae B Lidlande van die OESO

Australië	Kanada	Spanje
België	Korea	Swede
Denemark	Luxemburg	Switserland
Duitsland	Mexico	Tsjech Republic
Finland	Nederlands	Turkye
Frankryk	New Seeland	Verenigde
Griekeland	Norweë	Koningryk
Hungarye	Oostenryk	Verenigde State
Ierland	Poland	van Amerika
Italië	Portugal	Ysland
Japan	Slovak Republiek	

Bron: OESO Tuisblad

(http://www.oecd.org/document/18/0,2340,en_2649_201185_2068050_1_1_1_1,00.html#member)



Bylae C Breë belastingbeginsels vir toepassing op elektroniese handel

1. Neutraliteit

Die belastingbeginsel behoort verskillende vorme van elektroniese handel op dieselfde wyse te hanteer en moet ook nie onderskeid tref tussen die hantering van tradisionele en elektroniese handel nie. Belastingbesluite behoort op grond van ekonomiese redes eerder as belasting gemotiveer te word. Belastingbetalers in soortgelyke situasies wat soortgelyke transaksies uitvoer behoort aan dieselfde vlakke van belasting blootgestel te word.

2. Effektiwiteit

Die nakomingskoste vir die belastingpligtige en invorderingskoste vir die belastingowerheid behoort so laag as moontlik gehou te word.

3. Sekerheid en eenvoud

Die belastingreëls behoort duidelik en verstaanbaar te wees sodat belastingpligtiges kan voorspel wat die belastinggevolge van 'n transaksie, insluitende die wete van waar, wanneer en hoe die belasting verreken moet word, sal wees.

4. Doeltreffendheid en redelikheid

Die belastingstelsel behoort te lei tot die korrekte bedrag van belasting op die korrekte tyd. Die potensiaal vir belasting ontduiking en –vermyding behoort beperk te word deur die instelling van maatreëls wat gepas is in die lig van die spesifieke risiko's betrokke.

5. Aanpasbaarheid

Die belastingstelsel behoort aanpasbaar en dinamies te wees ten einde met die tempo van tegnologiese en kommersiële ontwikkelings tred te hou.

Bron: OESO, 1998: 4 (soos vertaal deur Wesson, 1999: 52-53)

Bylae D Elemente van die ideale belastingsraamwerk

a) Dienste aan belastingpligtiges

- i) Belastingowerhede moet gebruik maak van die beskikbare tegnologie ten einde voortdurend beter dienste aan belastingpligtiges te kan lewer.

b) Belastingadministrasie, identifikasie en inligtingsbehoefes

- i) Belastingowerhede moet verseker dat hulle toegang tot betroubare inligting kan verkry ten einde belastingpligtiges te kan identifiseer en hul administratiewe pligte te kan nakom.

c) Belastinginvordering en beheer

- i) Lande moet verseker dat doeltreffende stelsels beskikbaar is om belastings te beheer en in te vorder.
- ii) Internasionale meganismes moet ontwikkel word ten einde behulpsaam te wees in die invordering van belasting.

d) Indirekte belasting

- i) Reels vir verbruikersbelasting in oor-die-grens-handel moet uitloop op belasting in die jurisdiksie waar verbruik plaasvind en internasionale konsensus moet gesoek word aangaande die omstandighede waaronder lewerings as verbruik in 'n jurisdiksie beskou word.
- ii) Vir die doel van verbruikersbelasting, sal die lewering van digitale produkte nie as lewering van goed beskou word nie.
- iii) Wanneer besigheid en ander organisasies in 'n land dienste en ontasbare eiendom van leweransiers buite die lande bekom, moet lande die gebruik van selfaanslag of soortgelyke meganismes ondersoek om onmiddellike beskerming aan die inkomstebasis en mededingendheid van plaaslike leweransiers te bied.

iv) Lande moet verseker dat toepaslike stelsels ontwikkel word in samewerking met die WHO en in konsultasie met die karweiers en ander belanghebbende partye om belasting te vorder op die invoer van fisiese goed en dat die stelsels nie die invordering en die effektiewe aflewering van produkte aan verbruikers onnodig bemoeilik nie.

e) **Internasionale belastingooreenkomste, oordragprysbepaling en samewerking**

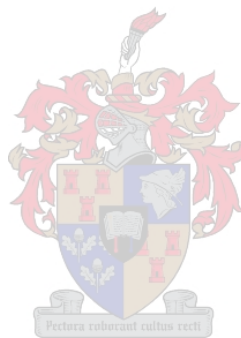
i) Die Komitee glo dat die huidige konsepte wat onderliggend is aan internasionale belastingooreenkomste en oordragprysbepaling (soos vervat in die OESO-model en OESO Oordragprysbepalingriglyne) nog steeds toepaslik is in die Internetomgewing. Daar is egter duidelikheid nodig oor die spesifieke toepassing van die OESO Model ten opsigte van sekere aspekte van die Internet.



Bron: OESO, 1998: 5 (soos vertaal deur Wesson, 1999: 52-53)

Bylae E Lede van die Europese Unie op 30 Junie 2004

België
Cyprus
Denemark
Duitsland
Estonië
Finland
Frankryk
Griekeland
Hongarye
Ierland
Italië
Latvia
Litoue
Luxemburg
Malta
Nederlands
Oostenryk
Poland
Portugal
Slovakië
Slovenië
Spanje
Swede
Tsjek Republiek
Verenigde Koningryk



Bron: Europese Unie Tuisblad (http://europa.eu.int/abc/index_en.htm#)

Bylae F Jaarlikse omsetperk vir BTW-registrasie en invordering - OESO

lidlande

Land	Registrasie perk in plaaslike gelkeenheid				Vrywillige Registrasie **
	Algemene Perk	ZAR ekwivalent	Verminderde perk vir voorsieners van alleenlik dienste	ZAR ekwivalent	
Australië	AUD 50 000	ZAR 230 967			Ja
Oostenryk	EURO 22 000	ZAR 172 260			Ja
België	Geen perk	-			NVT
Kanada	CAD 30 000	ZAR 151 234			Ja
Tsjek Republiek	CZK 3 million	ZAR 749 219			Ja
Denemark	DKK 50 000	ZAR 52 879			Ja
Finland	EURO 8 500	ZAR 66 555			Ja
Frnakryk	EURO 76 300	ZAR 597429	EURO 27 000	ZAR 211 410	Ja
Duitsland	EURO 16 620	ZAR 130 135			Ja
Griekeland	EURO 9 000	ZAR 70 470	EURO 4 000	ZAR 31 320	Ja
Hongarye	HUF 2 million	ZAR 64 050			Ja
Ysland	ISK 220 000	ZAR 19 674			Ja
Ierland	EURO 51 000	ZAR 399 330	EURO 25 500	ZAR 199 665	Ja
Italië	Geen perk	-			NVT
Japan	JPY 30 million	ZAR1 741 991			Ja
Korea	Geen perk	-			NVT
Luxemburg	EURO 10 000	ZAR 78 300			Ja
Mexiko	Geen perk	-			NVT
Nederland	Geen perk	-			NVT
New Zeeland	NZD 40 000	ZAR 168 070			Ja
Noorweë	NOK 30 000	ZAR 28 949			No
Poland	EUR10 000	ZAR 78 300			Ja
Portugal	Geen perk	-			NVT
Slowak Republiek	SKK 3 million	ZAR 590 926			Ja
Spanje	Geen perk	-			NVT
Swede	Geen perk	-			NVT
Switzerland	CHF 75 000	ZAR 49 074			Ja
Turkye	Geen perk	-			NVT
Verenigde Koningryk	GBP 55 000	ZAR 622 594			Ja
Verenigde State	NVT		NVT	-	NVT

* ZAR ekwivalent: Koers per oanda.com op 01 November 2004

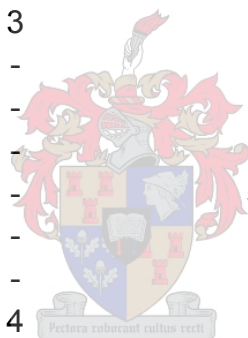
** Vrywillige Registrasie voor algemene perk bereik is

NVT = Nie van toepassing

Bron: OECD Tax Database

Bylae G Lys van BTW-koerse wat in lande gehef word

	Super verminderde koers	Verminderde koers	Standaard koers
België	-	6	21
Cyprus	-	5	15
Denemark	-	-	25
Duitsland	-	7	16
Estonia	-	5	18
Finland	-	17	22
Frankryk	2.1	5.5	19.6
Griekeland	4	8	18
Hungarye	-	12	25
Ierland	4.3	13.5	21
Italië	4	10	20
Latvia	-	9	18
Lithuania	-	5/9	18
Luxemburg	3	6	15
Malta	-	5	15
Nederland	-	6	19
Oostenryk	-	10	20
Portugal	-	5/12	19
Slovak Republiek	-	-	19
Slovenië	-	8.5	20
Spanje	4	7	16
Swede	-	6/12	25
Tsjek Republiek	-	5	22
Verenigde Koningkryk	-	5	17.5



Bron: COEC. 2003c: 3