

## Digitaal fiscaal tobben

Het blijft fiscaal tobben met de digitale economie. Hoewel de digitale economie al vele jaren en zelfs decennia grote stappen maakt, kan de fiscale wereld dat niet bijhouden. Sterker nog, er gebeurt eigenlijk heel weinig. Belastingheffing sluit nog steeds in vergaande mate aan bij de traditionele economie die in hoofdzaak wordt gekenmerkt door fysieke aan- en verkopen, leveringen van goederen en het verrichten van diensten. Maar ons dagelijks leven zit voor een groot deel zo niet meer in elkaar. Het economisch en handelsverkeer verloopt elektronisch en via de Cloud. Dat is ook zeker niet beperkt tot de ontwikkelde wereld; ook in veel ontwikkelingslanden maakt de digitale wereld grote sprongen en soms wordt zelfs grotere vooruitgang geboekt dan in ontwikkelde landen. Op zich allemaal een goede zaak, maar de vraag is of we dat fiscaal aan kunnen met traditionele systemen. In de eerste plaats blijkt een onderscheid te moeten worden gemaakt tussen enerzijds de indirecte belastingen zoals omzetbelastingen en accijnzen en anderzijds de directe belastingen waarbij het dan vooral gaat om de winstbelastingen. Als we naar bijvoorbeeld de Europese Unie kijken dan zien we dat digitale ontwikkelingen daar behoorlijk adequaat verwerkt zijn in het btw-stelsel. Ook met invoerrechten en accijnzen verloopt dat allemaal redelijk goed. Maar bij de directe belastingen blijft het tobben. Waar hebben we het dan over? Het grootste probleem is in feite waar de winst valt en tot welk bedrag ten aanzien van digitale diensten en leveringen. Een voorbeeld: traditioneel kochten we goederen in de winkel die bijvoorbeeld door de winkelier via een groothandel in Canada zijn geïmporteerd uit de VS. Elk van deze drie partijen behaalt winst en die winst wordt belast in elk van de drie landen. Maar in het digitale tijdperk bestellen we het goed online bij de leverancier die het goed laat bezorgen en soms zelfs elektronisch kan leveren. Wat betreft dit laatste valt te denken aan een e-boek. De Amerikaanse leverancier hoeft geen vestiging te hebben in het land van de afnemers. Waar valt nu de winst? Alleen in het land van de leverancier of ook in het land van de afnemer? En als dat laatste zo is, hoeveel is dat dan en hoe belasten we dat als de leverancier in het land van de afnemer geen vestiging heeft? We weten het als fiscalisten eigenlijk niet. Althans we komen niet tot een oplossing.

De OESO heeft wel een voorstel gedaan: de winst zal in bovenstaand voorbeeld deels toch moeten worden belast in het land van de afnemer. Dat kan door het invoeren van een zogenoemde fictieve vaste inrichting in het land van de afnemer. Voorwaarde is daarvoor met name dat er in dat land een minimale omzet wordt behaald. Er wordt dan winst toegerekend aan de fictieve vaste inrichting en de leverancier wordt daarvoor dan belast. Maar deze oplossing stuit kennelijk op nogal wat bezwaren, deels van fiscale aard, maar deels ook van meer economisch en politieke aard. Wat betreft dit laatste: veel van de grote digitale leveranciers zitten in de VS en in China en willen de belastingheffing liever daar houden dan (deels) in het land van de afnemer. Een ander probleem is dat de winst moet worden verdeeld over het land van vestiging van de leverancier en van de afnemer. Dat is niet zelden arbitrair. Dat probleem bestaat overigens nu deels ook al wel. Een oplossing waar wel over wordt gedacht is de invoering van een systeem van formula apportionment: de winst wordt verdeeld aan de hand van bepaalde factoren zoals omzet, loonsom en activa. In gevallen als uit het voorbeeld kunnen we hier echter niet veel mee, omdat in het afzetland geen activa en geen loonsom is: alleen omzet. Deze laatste constatering heeft sommigen er wel toe gebracht te suggereren de winstbelasting helemaal af te schaffen en alleen een omzetbelasting te heffen. Het zou best kunnen dat dit op enig moment realiteit is.

Een geheel andere benadering vinden we terug bij de Verenigde Naties en wel in het bijzonder in samenhang met het zogenoemde door hen ontwikkelde modelverdrag ter voorkoming van dubbele belasting. Dit modelverdrag sluit nauw aan op het door de OESO ontwikkelde modelverdrag maar geeft meer heffingsrechten aan ontwikkelingslanden. Anders dan het OESO-modelverdrag voorziet

het sinds vorig jaar over een artikel met betrekking tot digitale diensten, het zogenoemde art. 12B. Het artikel gaat met name om de verdeling van heffingsbevoegdheid ten aanzien van winsten bij grensoverschrijdende digitale leveringen. In de kern verdeelt de bepaling de heffingsbevoegdheid over het land waar de dienst tot stand wordt gebracht en het land van de afnemer van de dienst. Het percentage van de maximale heffing door de bronstaat kan bilateraal worden onderhandeld. Het wordt niet vermeld in het modelverdrag maar in de toelichting wordt ter indicatie gesproken over 3-4% van de bruto inkomsten. Interessant is dat het artikel ook een bijzonder alternatief kent. Bijzonder, omdat de keuze voor dat alternatief niet toekomt aan de verdragspartners maar aan de belastingplichtige. Kort gezegd komt het erop neer dat voor een volledige bronstaatheffing kan worden geopteerd. Deze heffing geschiedt dan over een netto winst die 30% bedraagt van de brutowinst, aldus het modelverdrag. Er wordt dus in feite een kostenmarge in aanmerking genomen van 70%. Deze keuze kan van jaar tot jaar worden gemaakt.

Het is interessant of deze aanpak van de digitale economie aanslaat. De tijd zal het moeten leren. Punt is wel dat de OESO dit idee niet lijkt over te nemen. In die zin ligt een oplossing dus nog niet direct voor de hand. Kortom: het blijft allemaal nog wel even fiscaal tobben met de digitale economie.

Peter Kavelaars is hoogleraar fiscale economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en of counsel bij Deloitte