

Position paper ten behoeve het rondetafelgesprek in de Tweede Kamer der Staten-Generaal op 20 februari 2019 over het ‘belasten van de digitale economie’

Van : mr. E. (Edwin) A. Visser, PwC, hoofd belastingbeleid EMEA

Datum : 20 februari 2019

Inleiding

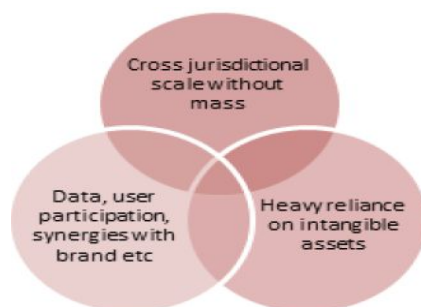
Allereerst dank ik de twee rapporteurs, de heer Sneller van D66 en de heer Alkaya van de SP, voor hun heldere rapport over de twee voorstellen van de Europese Commissie inzake een digitale dienstenbelasting en een belasting voor significante digitale aanwezigheid. Ik zal in mijn bijdrage allereerst het probleem dat we pogen op te lossen nader beschouwen en schets ik een aantal belangrijke randvoorwaarden voor een oplossing. Vervolgens sta ik kort stil welke knelpunten rondom de digitale economie al in de huidige BEPS-acties zijn geadresseerd. Daarna zal ik zeer kort ingaan op de vraag of een DST een oplossing voor het probleem vormt. Ik sluit af met de zeer recent door het Inclusive Framework, waarin 127 landen zijn vertegenwoordigd, geformuleerde potentiële mondiale oplossingsrichtingen.

De beperkingen van het internationale belastingsysteem, het probleem nader beschouwd

In het rapport van de OESO van oktober 2015 (Rapport actie 1-BEPS) en ook in de recente publieke consultatie van de OESO¹ wordt beschreven dat de huidige principes en uitgangspunten van het internationale belastingsysteem minder goed passen bij de bedrijfsmodellen die we zien in de digitaliserende economie. Het eerste belangrijke uitgangspunt in het vigerende internationale belastingsysteem om belasting te kunnen heffen over ondernemingswinsten is fysieke aanwezigheid in een land. Een onderneming kan fysiek aanwezig zijn in een land, omdat zij daar is gevestigd of een zogenaamde vaste inrichting heeft. Een tweede belangrijk fundament in het huidige internationale belastingsysteem is het arm's-lengthbeginsel. Dat houdt het volgende in. Winsten worden toegerekend op basis van activiteiten (uitgeoefende functies), gebruikte activa en gelopen risico's. Daarbij wordt allereerst aan ieder onderdeel van een multinationale onderneming een (fictieve) zelfstandigheid toegekend. Vervolgens worden tussen de onderdelen te hanteren prijzen voor goederen of diensten bepaald op basis van tussen onafhankelijke derden in vergelijkbare omstandigheden gehanteerde prijzen of marges. In digitaliserende bedrijfsmodellen zien we de volgende kenmerken:

1

<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>



Fysieke aanwezigheid is lang niet altijd meer nodig of soms maar zeer beperkt nodig voor een significante marktpositie in een land. Waarde wordt in hoge mate gecreëerd door specifieke immateriële activa die op één centrale plaats in de onderneming worden ontwikkeld, denk bijvoorbeeld aan algoritmes. Gegevens van en participatie door gebruikers bepalen in hoge mate het succes van de onderneming. Deze kenmerken laten zich lastig laten vangen in de uitgangspunten van het huidige internationale belastingsysteem. Zonder fysieke aanwezigheid van een onderneming kan een land volgens de huidige regels geen belasting heffen. Indien er een beperkte fysieke aanwezigheid is in het land waar de markt zich bevindt en aldaar geen activiteiten plaatsvinden op het gebied van het ontwikkelen, onderhouden, beheren etc van de immateriële activa, kan daar volgens de huidige winstallocatie-regels op basis van het arm's-lengthbeginsel geen of slechts een zeer beperkte winst aan worden toegerekend. Waardecreatie met behulp van gebruikersparticipatie wordt het huidige systeem niet onderkend. Uiteindelijk ondergraaft dit het gevoel van legitimiteit en rechtvaardigheid van het huidige internationale belastingsysteem. Ik onderschrijf de noodzaak tot aanpassingen volledig. In mijn ogen zouden deze aan een aantal (rand-) voorwaarden moeten voldoen.

Waar moeten oplossingen aan voldoen

De digitale economie kan niet afgezonderd worden van de meer traditionele economie en kan niet apart worden belast. Bijna iedere onderneming is bezig met een digitale transformatie.² De digitaliserende economie biedt een enorm groeipotentieel voor bijna alle ondernemingen en economieën en belastingheffing dient dat groeipotentieel zo min mogelijk te verstoren. Oplossingen dienen bij voorkeur multilateraal en mondiaal te zijn, gericht te zijn op de lange termijn, duurzaam te zijn, uitvoerbaar te zijn en dubbele heffing en conflicten over wie het recht heeft belasting te heffen zoveel als mogelijk te voorkomen. Oplossingen moeten landen en hun inwoners het gevoel geven dat er sprake is van een rechtvaardige verdeling van heffingsrechten. Zoals hiervoor aangegeven, staan we voor een fundamentele herziening van het internationale belastingsysteem. Een herziening die jaren mee moet kunnen gaan. Het is om die reden belangrijk de oplossingsrichtingen te toetsen aan de internationaal aanvaarde beginselen van goed belastingbeleid, de zogenaamde Ottawa taxation framework conditions³.

Wat is al geadresseerd in de 'BEPS'-acties

Door de brede implementatie van de minimumstandaarden en aanbevelingen uit de BEPS-rapporten (met name actie 7 en 8 tot en met 10) op het gebied van winstallocatie en door de aanpassing van de definitie van een zogenaamde vaste inrichting, vindt belastingheffing in toenemende mate plaats in het land waar de economische activiteiten worden verricht. Tot aan de wijziging van het OESO-modelverdrag in 2017 leverde een model waarin verkoop op afstand plaatsvindt met behulp van een agent die geen bevoegdheid heeft de onderneming contractueel te binden, geen vaste inrichting op. Een aantal ondernemingen is na 2017 gaan werken met voor lokale distributeurs, in het jargon LRD's

² https://www.strategyand.pwc.com/media/file/Global-Digital-Operations-Study_Digital-Champions.pdf

³ OECD (2014), "Fundamental principles of taxation", in *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, Paris. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264218789-5-en>.

(low risk distributors). Omdat deze distributeurs geen rol hebben op het gebied van het ontwikkelen, onderhouden, beheren etc van de immateriële activa, kan er maar weinig winst aan worden toegerekend aan die distributeurs. Dat is geen tax planning, maar vloeit voort uit het (gecentraliseerde) bedrijfsmodel met de kenmerken zoals die hiervoor zijn beschreven.

Digitale diensten belasting (DST)

Ik snap de politieke urgentie voor een oplossing. Toch denk ik dat een DST niet de oplossing is voor de lange termijn. Ook de EU-lidstaten erkennen dat een DST geen lange termijn-oplossing vormt; ik verwijs naar de gezamenlijke Frans-Duitse verklaring van december 2018⁴ en het laatste voorstel van het Oostenrijkse voorzitterschap, waarin horizonbepalingen voor een DST zijn opgenomen⁵. Een DST is een heffing over de omzet die voortvloeit uit bepaalde vormen van digitale dienstverlening. Een DST wordt ook geheven van verliesgevende ondernemingen en kan de markttoegang belemmeren. Zij houdt geen rekening met het feit dat over dergelijke activiteiten al belasting wordt betaald, namelijk door middel van de vennootschapsbelasting. Omdat de DST niet onder de reikwijdte van de bilaterale belastingverdragen valt, zijn er ook geen mechanismen om de dubbele belasting weg te nemen. In de bijgevoegde literatuurstudie naar de economische en beleidsmatige aspecten van een DST, wordt deze getoetst aan de internationaal aanvaarde beginselen van goed belastingbeleid, de zogenaamde Ottawa taxation framework conditions⁶. Ik vind het zeer zorgelijk dat een aantal landen toch heeft besloten een unilaterale DST in te voeren of zelfs al heeft ingevoerd, zeker nu er zich in mijn ogen een reële kans op mondiale consensus over een mondiale oplossingsrichting aftekent.

Mondiale oplossingsrichtingen

Na het actie 1-BEPS-rapport van oktober 2015 en het interim rapport van maart 2018, heeft de OESO op 13 februari 2019 een publieke consultatie gepubliceerd met de titel “Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy”.⁷ Een samenvatting is als bijlage bijgevoegd. De OESO schetst daarin de contouren van twee pijlers ter aanpassing van het internationale belastingstelsel, te weten:

- 1) Nieuwe winstallocatie regels en nieuwe regels om landen heffingsbevoegdheid te geven en
- 2) Mondiale regels ter bestrijding van de uitholling van de belastinggrondslag.

Pijler 1 Winstallocatie en nexus

De OESO doet een drietal voorstellen die toepasbaar zijn op verschillende digitaliserende bedrijfsmodellen.

Het **gebruikersparticipatie-model** erkent dat de activiteiten van en deelname door gebruikers aan sociale media, zoekmachines en online-marktplaatsen waarde creëren voor de onderneming in het land waar de gebruikers wonen. Ongeacht of de onderneming fysiek aanwezig is in het land waar die gebruikers wonen, stelt de OESO voor dat dat land toch belasting kan heffen over een deel van de winst die voortvloeit uit de gebruikersparticipatie. Daarvoor is een nieuwe nexus-bepaling nodig naast de vaste inrichting. Die winst wordt bepaald door van de totale winst van de onderneming wereldwijd te verminderen met een beloning voor routine-functies. Van de restwinst dient te worden bepaald welk deel samenhangt met de gebruikersparticipatie en vervolgens wordt dat deel verdeeld over de diverse landen op basis van een formule, bijvoorbeeld op basis van verkopen.

⁴ <https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf>

⁵ Artikel 25: “This Directive shall expire upon the entry into application of the revisions to the international corporate tax standards to address the challenges arising from digitalisation agreed at OECD level, or by 31 December [X] at the latest.” Compromisvoorstel 29 november 2018, <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14886-2018-INIT/en/pdf>.

⁶ OECD (2014), “Fundamental principles of taxation”, in Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing, Paris. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264218789-5-en>.

⁷

<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

Het **marketing-intangibles-model** beschrijft een oplossing voor een brede groep bedrijven, die bij een aanwezigheid op afstand in een markt of een beperkte fysieke aanwezigheid in die markt toch marketing intangibles ontwikkelen. Daarbij kan worden gedacht aan online-retailers en ondernemingen met sterke merken in de consumentenmarkt. Winstallocatie vindt grofweg langs vergelijkbare lijnen plaats als in het hiervoor beschreven model. Voor nexus is een nieuwe bepaling nodig.

Het **significante-economische-aanwezigheids-model (SEP)** is nog maar zeer beperkt uitgewerkt. Het SEP-model hanteert voor het vaststellen van fysieke aanwezigheid criteria die lijken op de criteria die de Europese Commissie gebruikt in de voorgestelde Richtlijn voor een belasting bij een significante digitale aanwezigheid. Om de winst te kunnen alloceren aan de SEP en kunnen verdelen, denkt de OESO langs de lijnen van een fractionele toerekeningsmethode.

De voorstellen zijn gedurfd en vergaand. Er worden nieuwe bepalingen geïntroduceerd die het heffingsrecht loskoppelen van een bepaalde vorm van fysieke aanwezigheid, die een bepaald deel van wereldwijde winsten alloceert aan landen waarin gebruikers actief zijn of marketing intangibles aanwezig zijn. Waar functies worden uitgeoefend en wie eigenaar is van bepaalde immateriële activa lijkt voor de winsttoerekening is in de beschreven modellen minder relevant dan de vraag- of marktzijde. Het deel van de winst dat wordt gegenereerd door gebruikersparticipatie of door de marketing-intangibles kan via een formule benadering worden toegerekend aan de diverse landen. Het valt op dat de drie pijlers verschillende bedrijfsmodellen adresseren die elkaar kunnen overlappen. De OESO geeft enerzijds aan “that it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy for tax purposes”⁸, terwijl anderzijds een onderscheid aan wordt gebracht tussen meer traditionele bedrijfsmodellen en digitaliserende bedrijfsmodellen. Indien en zover het onderscheid niet duidelijk is (of houdbaar), kunnen daarmee ook de grenzen van het arm’s-lengthbeginsel vervagen. Er zijn nog geen economische analyses beschikbaar die een indicatie van de effecten op de belastinggrondslag en de opbrengsten geven. Het SEP-model toont gelijkenissen met de voorstellen van de Europese Commissie en de winsttoerekenings-regels in het voorstel voor een Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), na amendering door het Europees Parlement.⁹ De OESO geeft aan dat uitvoerbaarheid en het voorkomen en oplossen van geschillen belangrijke randvoorwaarden zijn.

Pijler 2 BEPS 2.0

De tweede pijler onderscheidt twee maatregelen. Ten **eerste** een maatregel die landen toestaat bij te heffen over de winst van een deelneming of een vaste inrichting als deze winst (te) laag wordt belast (‘income inclusion rule’). Dit wordt ook wel aangeduid als een global minimum tax bepaling. Ten **tweede** wordt een belasting op grondslaguithollende betalingen voorgesteld die weer uiteenvalt in een maatregel die de aftrek ten laste van de winst beperkt en een maatregel die alleen verdragsvoordelen biedt als het inkomen voldoende is belast in een ander land. Ik ga hier niet verder op in, omdat deze rondetafel zich richt op belastingheffing in de digitaliserende economie.

- 0 -

⁸ Publieke consultatie OESO, par. 1 (zie voetnoot 6)

⁹

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A8-2018-0051+0+DOC+PDF+Vo//EN&language=EN>

Bijlagen:

- Brief PwC aan de Europese Commissie van 3 januari 2018 (reactie op de survey van de Europese Commissie inzake een 'fair taxation of the digital economy')
- Tax Policy Bulletin van 9 april 2018, OECD and EC release disparate recommendations on tax and the digitalisation of the economy, PwC
- Economic and policy aspects of digital services turnover taxes: a literature review, PwC, december 2018
- Tax Policy Bulletin van 1 februari 2018, OECD policy note scopes work on the future of the international tax system, PwC
- Summary by PwC of the OECD Public Consultation Document of 13 February 2019