

WFR 2017/249

'Taxation in a digitising world: Solutions for corporate income tax and value added tax'

VERSLAG VAN HET SEMINAR VAN EFS, ERASMUS UNIVERSITY ROTTERDAM, GEHOUDEN OP WOENSDAG 11 OKTOBER 2017, TE ROTTERDAM.

M.L. SCHIPPERS LL.M. EN C.E. VERHAEREN¹

1 Inleiding

Hoewel we leven in een gedigitaliseerde wereld waarin iedereen en alles *online connected* is, zijn de fiscale stelsels heden ten dage gebaseerd op de economische realiteit van decennia – de BTW – en soms zelfs – de vennootschapsbelasting – van een eeuw geleden. Dit zorgt voor frictie. De problemen spitsen zich in het bijzonder toe op het bepalen van omzetten en winsten die worden gemaakt met internetgerelateerde activiteiten, aangezien daaruit voortvloeiende inkomsten niet of nauwelijks voor fiscale doeleinde kunnen worden vastgesteld. De ontwikkeling van de zogenoemde deeleconomie draagt daarnaast nog eens bij aan het ontstaan van deze frictie. De vraag die opkomt: zijn de huidige fiscale stelsels nog steeds "*fit for purpose*"? Hoeveel wordt er gedaan om de opkomende belastinguitdagingen ten gevolge van digitalisering effectief aan te pakken? Is dit het "momentum" om onze belastingstelsels te veranderen? Is de tijd rijp voor fundamentele hervormingen? Zal de tijd ooit rijp zijn?

Dagvoorzitter Maarten de Wilde² poneert voornoemde vragen bij aanvang van het seminar. Hij merkt op dat BEPS Action 1 de digitale uitdagingen waarmee de fiscaliteit zich geconfronteerd ziet adresseert. Nadat de eindrapporten van het BEPS-project zijn gepresenteerd, is echter duidelijk geworden dat de oplossingen, gezocht binnen de huidige fiscale stelsels, in onvoldoende mate rekening houden met de digitalisering en de uitdagingen voor de fiscale stelsels die daarmee gepaard gaan. De Wilde houdt het publiek voor dat de oplossingen wellicht juist buiten de huidige fiscale stelsels moeten worden gezocht. De OESO is in dat kader een nader onderzoek gestart naar alternatieve oplossingen om omzetten en winsten uit internetgerelateerde activiteiten te belasten.³ Ook de EU neemt in dit kader stappen. In dat kader kan gewezen worden op de positieverklaring die Frankrijk, Duitsland, Italië en Spanje gezamenlijk hebben ingediend tijdens de Digital Summit te Tallinn, waarin de Europese Commissie wordt aangemoedigd om de omzetten in plaats van de winsten van *digital multinationals* binnen de markteconomie van de EU te belasten.

Ook het BTW-stelsel ziet zich geconfronteerd met uitdagingen die te maken hebben met de steeds verder digitaliserende economie. Een definitief BTW-stelsel dat aansluit bij het bestemmingslandbeginsel lijkt uitkomst

¹ M.L. Schippers is als programmacoördinator van de Post-Master in EU Customs Law werkzaam voor EFS, Erasmus University Rotterdam en verbonden aan de Erasmus School of Law als promovendus en docent. Voorts maakt hij onderdeel uit van het Global Trade team van EY Nederland. C.E. Verhaeren is als student-assistent verbonden aan EFS, Erasmus University Rotterdam en masterstudent Fiscaal Recht aan de Erasmus School of Law.

² M.F. de Wilde is als programma coördinator van de Post-Master Internationaal en Europees Belastingrecht werkzaam voor EFS, Erasmus University Rotterdam en verbonden aan de Erasmus School of Law als universitair hoofddocent. Voorts is hij werkzaam bij Loyens & Loeff N.V.

³ Zie in dat kader ook: Request for input on work regarding the tax challenges of the digitalised economy (22 september 2017).

te moeten bieden.⁴ In dat verband kan worden gewezen op de initiatieven die worden genomen in het kader van grensoverschrijdende *e-commerce* en andere initiatieven om het systeem aan te passen aan de gedigitaliseerde economie.⁵

Na deze inleidende woorden, ving het seminar aan in het bijzijn van een kleine 200 toehoorders afkomstig uit een groot aantal verschillende landen op de Erasmus Universiteit Rotterdam.⁶

2 'Taxation and Digitisation; Issues and Insights'

De eerste spreker van de middag was Rita de la Feria.⁷ In haar inleiding plaatste De la Feria de digitale economie in breder perspectief en besteedde ze aandacht aan de uitdagingen – en mogelijke oplossingen daarvoor – die (de transformatie naar) de digitale economie met zich brengt voor de vennootschapsbelasting en indirecte belastingen.

De la Feria omschrijft de digitale economie als een verzamelaar voor verschillende onderdelen met eigen karakteristieken, zoals online winkelen, de deeleconomie (Uber, Airbnb), het ontstaan van nieuwe economische structuren en de dominantie van immateriële activa. Deze afzonderlijke onderdelen raken gezamenlijk aan de fundamenten van ons internationale belastingstelsel, waarin het heffingsrecht van staten is gestoeld op twee elementen: "*substantive jurisdiction*" en "*enforcement jurisdiction*". Het eerste element heeft betrekking op de legitimiteit van de heffing, het tweede element op de

mogelijkheid om de heffing ook daadwerkelijk te kunnen effectueren. Op basis van deze twee elementen is in een traditionele, fysieke en territoriale economie relatief eenvoudig te bepalen welke staat een heffingsrecht toekomt. Dit is evenwel anders in een geglobaliseerde en gedigitaliseerde economie, waarin het vrijwel onmogelijk is vast te stellen welke staat *substantive jurisdiction* en *enforcement jurisdiction* heeft.⁸ De fundamenten van ons belastingstelsel, zo stelt De la Feria vast, worden door deze nieuwe werkelijkheid dan ook ernstig bedreigd.

De reacties op deze dreiging zijn tweërlei. Op het gebied van de indirecte belastingen – een belangrijke inkomstenbron voor staten wereldwijd – kwamen overheid en praktijk tot de conclusie dat de bestaande regels verouderd waren en dat veranderingen noodzakelijk waren om de opbrengst van deze belastingen veilig te stellen ("*internal pressure*"). In de vennootschapsbelasting daarentegen zijn hervormingen niet op initiatief van de overheid en praktijk in gang gezet, maar onder druk van de maatschappij, ngo's en lobbygroepen ("*external pressure*"). De la Feria poneert de stelling dat dit onderscheid – *internal* of *external pressure* – de oorzaak is van de verschillende uitkomsten van de hervormingen in de indirecte belastingen en de vennootschapsbelasting. In de indirecte belastingen leidde de *internal pressure* tot een gedurfde aanpak, zoals bijvoorbeeld de acceptatie van de invloed van *soft law* door de OESO in de *International VAT/GST Guidelines* en de acceptatie van heffing op basis van het bestemmingslandbeginsel door de Europese Unie.⁹ In de vennootschapsbelasting zijn de maatregelen echter conservatief en vooral gericht op het handhaven van de status quo. Recente initiatieven – BEPS daaronder begrepen – hebben enkel geleid tot een enorme toename van nationale en internationale anti-ontgaansbepalingen. Deze maatregelen, die zich per definitie slechts richten op de symptomen en niet de oorzaken van belastingontwijking, acht De la Feria gedoemd te mislukken. Zolang de achterliggende oorzaken blijven bestaan, zullen immers altijd nieuwe symptomen de kop opsteken.

4 Sinds 1 januari 2015 sluiten de plaats-van-dienstregels voor B2C-diensten voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten – in afwijking van de hoofdregel bij B2C-diensten – aan bij het land van bestemming (lees: het land waar de consument is gevestigd).

5 Zie in dit kader onder andere: Actieplan betreffende de btw: naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om knopen door te hakken (Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité), Brussel 7 april 2016, COM(2016) 148 final. VAT Digital Single Market Package (Europese Commissie), Brussel 1 december 2016. European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system, Brussel 4 oktober 2017.

6 De presentaties zijn terug te vinden op: www.europesefiscaalstudies.nl/?page_id=1019.

7 R. de la Feria is als hoogleraar Tax Law verbonden aan de University of Leeds. Voorts is zij als International Research Fellow verbonden aan het Centre for Business Taxation van Oxford University en als visiting professor aan de University of Lisbon.

8 De la Feria verwijst naar de wereldwijde productieketen van een pot Nutella, die de OESO hanteert als voorbeeld in het rapport Mapping Global Value Chains. Zie het OESO Rapport Mapping Global Value Chains, TAD/TC/WP/RD(2012)9, figuur 6.

9 Zie in dit kader: OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris en Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to act, COM(2017) 566 final.

De la Feria presenteert twee mogelijke alternatieven. Het eerste alternatief is *formulary apportionment*.¹⁰ Een belangrijk nadeel van dit systeem is echter dat het alleen bij wereldwijde implementatie werkt. De la Feria is daarom voorstander van het tweede alternatief, dat wel unilateraal ingevoerd kan worden¹¹: heffing op basis van het bestemmingslandbeginsel. Dit beginsel knoopt aan bij het minst beweeglijke onderdeel van een productieketen, de consument, om economische verstoringen zo veel mogelijk te voorkomen.¹² De la Feria gaat vervolgens in op de vraag of het bestemmingsland ook *substantive jurisdiction* en *enforcement jurisdiction* heeft. Met andere woorden: of heffing op basis van het bestemmingslandbeginsel ook legitiem en handhaafbaar is.¹³

De la Feria meent dat heffing op basis van dit beginsel legitiem is, zowel op nationaal als op internationaal¹⁴ niveau. Het bezwaar, dat een dergelijke heffing nadelig uitpakt voor ontwikkelingslanden, veegt De la Feria dan ook van tafel. Zo importeren veel ontwikkelingslanden meer dan dat ze exporteren en heffen veel ontwikkelingslanden, voor wat betreft diensten althans, al op basis van het bestemmingslandbeginsel.¹⁵ Daarnaast beargumenteert De la Feria dat ontwikkelingslanden in

het huidige systeem, door de aard van hun economie, geen enkele onderhandelingspositie hebben als gevolg van onderlinge belastingconcurrentie – een situatie waar heffing op basis van verkopen een einde aan zou maken. Voorts meent De la Feria dat het voorgestelde systeem ook handhaafbaar is, hoewel op het gebied van fraudebestrijding – wijzend op de ervaringen in de BTW op dat vlak – nog de nodige vooruitgang valt te boeken. Ze constateert dat op dit vlak vooral aandacht is voor het gemis aan inkomsten, terwijl er ook andere “kosten” verbonden zijn aan fraude: concurrentievervalsing, “*taxpayer inequity*” en financiering van de georganiseerde misdaad. Deze eenzijdige benadering vindt zijn weerslag in het beleid van de afgelopen jaren, waarmee staten door inkeerregelingen, compromissen, formalisme en het aansprakelijk stellen van derden trachten het gemis aan inkomsten te compenseren. De la Feria constateert een verschuiving van *fraud control* naar *fraud management*, wat het risico van een selectieve handhaving met zich brengt.

Volgens De la Feria is het internationale belastingstelsel absoluut niet voorbereid op de digitale economie. Dit geldt voor de vennootschapsbelasting en, zij het in mindere mate, voor de indirecte belastingen. Om onszelf wel voor te bereiden, zo antwoordt De la Feria op een vraag uit het publiek, moeten staten eerlijk worden over belastingontwijking, moeten we inzien dat de veranderingen fundamenteel zijn en niet met anti-ontwijkingbepalingen zijn op te vangen en moet handhaving niet langer uitsluitend gericht zijn op het compenseren van gemiste belastinginkomsten. Voorts verduidelijkt De la Feria dat heffing op basis van het bestemmingslandbeginsel naar haar mening niet meer of minder legitiem is dan heffing op basis van het oorsprongsbeginsel of CCCTB, maar wel een einde maakt aan belastingconcurrentie en -ontwijking. De suggestie van De Wilde, om gelijk Canada een “hybride” heffing in te voeren die 50% gebaseerd is op verkopen en 50% op arbeid, acht De la Feria een waarschijnlijk alternatief. Wel merkt ze op dat een dergelijke tussenvorm nadeliger is voor ontwikkelingslanden, omdat belastingconcurrentie in een dergelijk systeem niet volledig verdwijnt.

De la Feria sluit af met de opmerking dat het onmogelijk is de digitale economie af te bakenen; het is immers de gehele economie die digitaliseert. De la Feria pleit daarom voor aanpassen van het huidige systeem aan de nieuwe werkelijkheid, in plaats van het invoeren van een nieuwe “*Google tax*” en het handhaven van de status quo.

10 Dit systeem wordt gebruikt in de Verenigde Staten en Mexico en is recentelijk opnieuw voorgesteld in de EU (CCCTB). Zie ten aanzien van de CCCTB-voorstellen: M.F. de Wilde, ‘The CCCTB Relaunch: A Critical Assessment and Some Suggestions for Modification’ (1 maart 2017), beschikbaar via SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3040739>.

11 J. Becker & M. Jung, ‘Unilateral Introduction of Destination-Based Corporate Income Taxation’, beschikbaar via: https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=PET15&paper_id=377.

12 Zie in dit kader Meade Committee (1978), *The structure and reform of direct taxation*, London: Allen and Unwin, Howell H. Zee, ‘Reforming the Corporate Income Tax: The Case for a Hybrid Cash-Flow Tax’, 155 *The Economist* 417 (2007), Alan J. Auerbach et al., ‘Taxing Corporate Income’, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper 07/05, Paper Prepared for the Mirrlees Review, *Reforming the Tax System for the 21st Century* (2008) en Alan J. Auerbach et al., ‘Destination-Based Cash Flow Taxation’, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper 17/01.

13 Zie in dit verband ook: M. Devereux & R. de la Feria, ‘Designing and implementing a destination-based corporate tax’, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper 14/07.

14 De la Feria spreekt van *inter-nation equity*: is het legitiem voor staten om te heffen op basis van verkopen, als niet iedere staat eenzelfde koopkracht heeft?

15 Zij het onder de noemer ‘source tax’. Zie M.F. de Wilde, ‘Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy; Why ‘Online Profits’ Are So Hard to Pin Down’, *Intertax* 43 (2015), afl. 12.

3 'The Taxation of the Digital Economy; Suggestions for Reform'

Nicolas Colin¹⁶, de tweede spreker van het seminar, heeft in het kader van zijn voormalige dienstbetrekking bij de Franse belastingautoriteiten opgetreden als medeauteur van het Collin & Colin-rapport.¹⁷ Voornoemd rapport gaat in op de fiscale uitdagingen in een gedigitaliseerde economie en voorziet in aanbevelingen voor de Franse overheid. Colin geeft aan in zijn bijdrage zijn visie te geven op hoe de digitalisering de economie heeft beïnvloed en welke fiscale uitdagingen dit met zich brengt vanuit voornoemde ervaring en de kennis en ervaring die hij heeft opgedaan en opdoet in zijn huidige betrekkingen.

Ten tijde dat eerdergenoemd rapport werd geschreven, werd in het bijzonder aandacht besteed aan de fiscale behandeling van zogeheten techbedrijven (bijvoorbeeld Google, Facebook, Amazon). De vraag hoe kan worden bereikt dat deze bedrijven daadwerkelijk worden belast, zonder dat het fiscale stelsel zodanig wordt aangepast dat traditionele bedrijven hiervan hinder ondervinden, was de onderliggende onderzoeksvraag in het Collin & Colin-rapport. Hierbij werd echter niet het "Carlota Perez"-model in ogenschouw genomen. Dit model, in het kort, verdeelt de afgelopen drie eeuwen in vijf op elkaar volgende (sociaal)economische transformaties.¹⁸ Karakteristiek is dat elke transformatie gedurende haar technologische levenscyclus door twee fasen gaat. Gedurende de eerste fase worden nieuwe uitvindingen gedaan, wordt toepassing van de ideeën onderzocht en worden grote kapitaalinvesteringen gedaan. Aangezien deze fase plaatsvindt in een niet-gereguleerde omgeving, ontstaat een "bubble". De barst van de "bubble" markeert de overgang naar de tweede fase. De tweede fase staat in het teken van implementatie en besef dat de eerste fase van de transformatie een keerpunt is en structureel de huidige (sociaal)economische realiteit zal wijzigen. De technologische ontwikkelingen gaan daaropvolgend bijdragen aan waardecreatie. Het is tevens het moment, zo stelt Colin, dat overhe-

den nieuwe instituten moet oprichten die zorgen voor het duurzaam en inclusief reguleren van de nieuwe (sociaal)economische realiteit. Voor de huidige transformatie – de digitalisering van de economie – markeert de "Dot.com Collapse" in 2001 de overgang naar de tweede fase. Na afloop van de financiële crisis is de tweede fase ten volle gestart.

Bijzondere aanpassing in de tweede fase verdienen de huidige fiscale stelsels. Zij gaan uit van een gedateerde (sociaal)economische realiteit. Een voorbeeld dat Colin in dat kader geeft, betreft de keuze om belastingen te heffen van ondernemingen. Doordat ondernemingen gehouden zijn een goede administratie bij te houden en zij hun transacties rapporteren, vormden zij destijds een redelijk eenvoudig aanknopingspunt om belasting te heffen. Makkelijker dan het heffen van belasting van natuurlijke personen, omdat destijds informatieasymmetrie ervoor zorgde dat inkomsten en vermogens van natuurlijk personen lastiger waren vast te stellen. De huidige tijd kenmerkt zich echter door een grote hoeveelheid informatie die eenvoudig kan worden opgevraagd en voorhanden is. Hierdoor is voornoemd argument om tijdens de vierde technologische transformatie – het tijdperk van olie, auto's en massaproductie – winstbelastingen te introduceren, komen te vervallen. Dat doet dan ook de vraag rijzen of we niet enkel de inkomsten en vermogens van natuurlijke personen moeten belasten in plaats van de omzetten en winsten van ondernemingen.

Ondanks deze prikkelende gedachte blijft er in de werkelijkheid een hang naar het heffen van belasting van ondernemingen. Voor de discussies over de hervorming van de fiscale stelsels is het echter essentieel, aldus Colin, dat de discussies plaatsvinden onder bepaalde voorwaarden. Het morele argument, dat ondernemingen hun *fair share* aan belasting moeten afdragen en waarbij ondernemingen onder druk van de publieke opinie soms zelfs overgaan tot een "vrijwillige" belastingafdracht – bijvoorbeeld Starbucks in het Verenigd Koninkrijk –, is geen argument dat leidt tot een structurele oplossing. Ook (gevaarlijke,) kortzichtige oplossingen zoals bijvoorbeeld eerder genoemd initiatief van Frankrijk, Duitsland, Italië en Spanje om omzetten te belasten, zijn aldus Colin ongewenst. Zij zullen namelijk leiden tot een tegenreactie van niet-EU-landen. Een betere aanpak is volgens Colin bijvoorbeeld het herdefiniëren van het vaste-inrichtingbegrip. Onder het Estse voorzitterschap is deze oplossing dan ook, tot genoegen van Colin, naar voren gebracht tijdens de eerdergenoemde Digital Summit te Tallinn.

Daaropvolgend bespreekt Colin het probleem waar niemand zijn vingers aan wil branden en dat te maken heeft met het benoemen en erkennen van uitdagingen die de digitale economie met zich brengt en die essenti-

16 N. Colin is hoogleraar Business Strategy aan de University of Paris-Dauphine en als hoogleraar Policy verbonden aan de leerstoel Digital, Policy & Organizations bij Sciences Po.

17 P. Collin & N. Colin, *Task Force on Taxation of the Digital Economy*, p. 1 et seq. (2013).

18 De vijf (sociaal)economische transformaties zijn 1) de industriële revolutie, 2) de opkomst van stoommachines en spoorwegen, 3) de opkomst van de staal, elektriciteit en zware industrie, 4) de opkomst van olie, auto's en massaproductie en, tot slot, 5) de opkomst van informatie en telecommunicatie (digitale transformatie). C. Perez, *Technical revolutions and Financial Capital - The dynamics of bubbles and Golden Ages*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited 2002.

eel zijn om op een juiste wijze het vaste-inrichtingbegrip te kunnen herdefiniëren. Ten eerste wordt in dat kader genoemd het feit dat de kracht van een onderneming niet langer in het bedrijf gelegen is, maar gevoed wordt door externe factoren. Vóór de digitale transformatie bepaalden activa, het personeelsbestand en immateriële activa de kracht van een onderneming. Nu is de kracht gelegen in de aan de onderneming verbonden gebruikers. Zij zorgen voor waardecreatie. Deze gebruikers bevinden zich niet langer aan het eind van de *value chain*, maar bevinden zich er, als actieve gebruikers, middenin. Colin noemt Facebook als bedrijf dat zijn kracht en waarde ontleend aan het aantal gebruikers. Bij de herdefiniëring van het vaste-inrichtingbegrip moet hiermee rekening worden gehouden en moet, aldus Colin, belasting worden geheven in de landen waar de gebruikers actief zijn.

Er zijn echter technische, procedurele en politieke belemmeringen die een snelle herdefiniëring van het vaste-inrichtingbegrip verhinderen. Als technische belemmering noemt Colin de moeilijkheden die gepaard gaan met de waardering van het gebruik dat consumenten maken van digitale platformen zoals Facebook. Die waardering is essentieel voor de allocatie van winsten. De procedurele en politieke belemmeringen hebben te maken met het feit dat aanpassingen pas gestalte krijgen nadat zij zijn aangenomen door bestaande internationale organisatie als de OESO of de EU, waarbij het bereiken van overeenstemming vaak juist een heikel punt is. Colin noemt in dat verband het unanimitescriterium in de EU en de belangrijke en vaak doorslaggevende stem van het Amerikaanse Congres voor beslissingen bij de OESO. Om het Amerikaanse Congres te laten instemmen met fiscale hervormingen, stelt Colin voor om Amerikaanse techbedrijven in de EU te ontdoen van de strijd en belemmeringen die zij ondervinden van allerlei regelgeving (bijvoorbeeld de rechtszaken tegen Airbnb en Uber). De versoepeling van de regelgeving zal erin voorzien dat Amerikaanse techbedrijven hun marktaandeel kunnen vergroten. In ruil zullen zij gevraagd worden meer winsten in de EU te alloceren en overeenkomstig meer belasting te betalen. Faciliterende regelgeving kan dan als het ware worden “verkocht” c.q. uitonderhandeld door meer belastingafdracht te verlangen. Uiteindelijk zullen techbedrijven door deze faciliterende houding, in de ogen van Colin, ook bereid zijn om het Amerikaanse Congres in de onderhandelingen te overtuigen om in te stemmen met fiscale hervormingsmaatregelen. Colin noemt deze vorm van onderhandelen een vorm van een nieuwe institutie die past bij het nieuwe paradigma dat hoort bij de vijfde (sociaal)economische transformatie.

In de discussie die volgt op de presentatie van Colin, spreken toehoorders hun zorgen uit over de door Colin gepresenteerde informele “onderhandelingsoplossing”.

Over deze *single entity approach*, zoals één van de toehoorders het noemde, werden in de zaal nog niet alle klokken gelijk gezet. Zij vragen zich af hoe een en ander zich verhoudt met het verbod op staatssteun en soortgelijke verboden van bijvoorbeeld de wereldhandelsorganisatie. Ook bekritiseert een toehoorder het idee vanuit de gedachte dat wanneer regelgeving in ruil voor zwaardere fiscale maatregelen wordt aangepast, dit de komst van *free riders* in de hand werkt. Concurrenten van bijvoorbeeld Uber zouden dan gebruik kunnen maken van de faciliterende regelgeving, zonder als tegenpresentatie een hoger bedrag aan belasting af te dragen. Dit laatste probleem weerlegt Colin door erop te wijzen dat de gedigitaliseerde economie wordt gekenmerkt door bedrijven met monopolieposities. Elk sector binnen de gedigitaliseerde wereld wordt door één techbedrijf gedomineerd. Er zijn derhalve niet veel *free riders*. Daarnaast zullen de dominante spelers niet of nauwelijks worden benadeeld door het kleine aantal concurrenten dat als *free rider* zal profiteren van de faciliterende regelgeving. Hetgeen een dominante speler aan belasting zal moeten afdragen, verdient hij, aldus Colin, terug met zijn verbeterde reputatie en behaalde schaalvoordelen.

4 ‘VAT in a digitising economy; Disruption/exponential growth, automation and impact on Taxation’

Als derde en laatste spreker van het seminar, belicht Rogier Vanhorick¹⁹ de uitdagingen waarmee het BTW-stelsel zich in de gedigitaliseerde economie geconfronteerd ziet. Aan de hand van een videoclip maakt hij inzichtelijk dat mondiaal gezien indirecte belastingen steeds belangrijker worden. De indirecte belastingen worden in steeds meer jurisdicties geheven en zij verwerven een steeds groter aandeel in het totaal aan geïnde belastinginkomsten. Redenen zijn de lage perceptiekosten en de eenvoudige en relatief “onzichtbare” wijze waarop indirecte belastingen worden geheven; de consument roert zich amper bij de introductie van een indirecte belasting en protesten, op het moment dat de belastingtarieven stijgen, blijven uit. Indirecte belastingen zijn vaak “onzichtbaar” en lijken zich als een kameleon aan te kunnen passen aan een nieuwe (sociaal) economische werkelijkheid, waarbij een indirecte belasting zo maar als “Google tax” geheven kan worden.

Vanhorick *triggert* de toehoorders door te stellen dat we genegen zijn om lineair te denken, terwijl de nieuwe (sociaal)economische werkelijkheid uitgaat van *exponential growth*. *Exponential growth* sluit aan bij de

¹⁹ D.R.F. Vanhorick is als partner en global digital leader verbonden aan Deloitte.

wet van Moore. Deze wet gaat uit van de gedachte dat het aantal transistors in een geïntegreerde schakeling door de technologische vooruitgang elke twee jaar verdubbelt. Vanhorick illustreert aan de hand van een aantal voorbeelden dat de wet nog steeds van toepassing is op een groot deel van de huidige technologische ontwikkelingen, maar ook op de transformatie van bedrijfsmodellen en de groei van bedrijven.²⁰

Er is een aantal trends die Vanhorick onderkent als het gaat om de digitalisering van de economie en het concept van *exponential growth*. Ten eerste is er een verschuiving van een markt van schaarste naar een markt van overvloed. Ten tweede ziet hij een verschuiving van een wereldeconomie die is ingericht op goederenhandel naar een wereldeconomie die uitgaat van dienstenverkeer. De Btw-richtlijn, zo stelt Vanhorick, is vastgesteld onder wat Colin de vierde (sociaal)economische transformatie noemt en is afgestemd op een wereldeconomie gebaseerd op goederenhandel. Derhalve sluiten bijvoorbeeld begrippenkaders en belastbare feiten in de Btw-richtlijn niet aan bij de huidige (sociaal)economische werkelijkheid. Een voorbeeld dat de verschuiving inzichtelijk maakt, is het door Vanhorick genoemde Essentvoorbeeld. Essent biedt een *service flexibility* contract aan waarbij inzicht wordt gegeven in het energieverbruik en de wijze waarop het energieverbruik kan worden verminderd. De levering van elektriciteit lijkt verworpen tot een bijzaak onder dit contract.

Overheden hebben bij *exponential growth* moeite om adequaat op nieuwe technologische ontwikkelingen te reageren en overeenkomstig wet- en regelgeving aan te passen. Vaak reageren overheden daarom afwijzend op nieuwe technologische ontwikkelingen. In dat kader kan worden gewezen op het verbannen van bepaalde *social media* in Turkije en China. Ook de regelgeving die zich verzet tegen bedrijven als Airbnb en Uber kan in dat kader worden genoemd. Vanhorick noemt ook de discussies over *fair value*. Multinationals zullen altijd betogen voldoende belasting afgedragen te hebben, terwijl overheden het tegenovergestelde zullen betogen, met als gevolg Spaanse inquisitieachtige taferelen zoals de verhoren van Starbucks in het Verenigd Koninkrijk. In de subjectieve argumenten die worden gebruikt ziet Vanhorick het bewijs dat er een onderliggend probleem is. Namelijk dat de regelgeving niet aansluit bij de (sociaal)economische werkelijkheid.

Ten tijde dat mondiaal de publieke discussies over belastingontwijking ontstonden, vond tegelijk een *race to the bottom* van vennootschapsbelastingtarieven plaats, ingegeven door de vrees van overheden dat bedrijven

anders hun activiteiten en zetel zouden verplaatsen. Om de belastinginkomsten op peil te houden, zagen we aan de andere kant dat de BTW-tarieven werden verhoogd. De primaire achtergrond van BEPS is dan ook om politieke verantwoording af te leggen waarom enerzijds consumenten zwaarder worden belast door hogere BTW- en inkomstenbelastingtarieven en anderzijds ondernemingen steeds lager zijn belast door eerdergenoemde *race to the bottom* of door winstallocatie die mogelijk is door *loopholes* in het internationale belastingrecht. Hoewel BEPS de fiscale uitdagingen die te maken hebben met digitalisering nog niet volledig aanpakt, worden de digitale ontwikkelingen in BEPS Action 1 wel grotendeels geadresseerd.

Zoals eerder door Vanhorick aangegeven, zijn bedrijfsmodellen sterk aan veranderingen onderhevig door technologische ontwikkelingen. Hoewel door andere sprekers werd betoogd dat de BTW zich redelijk eenvoudig aan deze ontwikkelingen lijkt aan te passen, maakt Vanhorick een pas op de plaats. De traditionele transactieketen verdwijnt bijvoorbeeld bij 3D-printers. Aanknopingspunten om BTW te heffen verdwijnen daaropvolgend ook. Dit brengt uitdagingen met zich. Van wie wordt BTW geheven? Wordt iemand een BTW-ondernemer als hij een schoen aan de buurman verkoopt die hij heeft gefabriceerd met zijn 3D-printer?²¹ Wordt überhaupt BTW geheven bij *peer-to-peer* structuren wanneer een duidelijk aanduidbare vergoeding ontbreekt – en zo ja, hoe? Maar ook de vraag over welke waarde BTW wordt geheven is een uitdaging die in dit verband genoemd kan worden. Vanhorick ziet een risico dat BTW-inkomsten op den duur zullen dalen en vraagt zich dan ook af of het bestemmingslandbeginsel wel de oplossing vormt. Hij voorziet een groot aantal handhavingproblemen en het is derhalve de vraag of het huidige BTW-stelsel wel is opgewassen tegen de nieuwe technologische ontwikkelingen.

Gezocht moet daarom worden naar andere oplossingen. Zo heeft Tanzania bijvoorbeeld besloten accijnzen te heffen van mobiele telefoongebruikers op basis van het aantal belminuten. Vanhorick geeft aan dat betalingen wellicht een aanknopingspunt kunnen zijn voor belastingheffing. Tot slot merkt Vanhorick op dat de ontwikkelingen ook gevolgen hebben voor banen in de fiscaliteit.²² Robots zullen bestaande fiscale banen in grote mate overnemen. Dit geldt niet alleen voor aangiftemedewerkers. *Artificial intelligence* zal bijvoorbeeld ook in-

²⁰ Bedrijven zijn in recordtempo een miljardenbedrijf. Google in acht jaar, Facebook in vijf jaar en Groupon in twee jaar.

²¹ Zie in dat verband rechtspraak waaruit blijkt dat de drempel van het BTW-ondernemerschap vrij laag is. HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12 (Thomas Fuchs), ECLI:EU:C:2013:413.

²² C.B. Frey & M.A. Osborne, *The future of employment: how susceptible are jobs to computerisation?*, Oxford: Oxford Martin School.

vloed hebben op fiscale adviesfuncties. We zullen derhalve moeten leren om technologie toe te passen en ons niet afzetten tegen robotisering, maar aanpassen aan onze nieuwe fiscale adviesrol.

5 Final remarks and observations

Ons huidige belastingsysteem, zo vatte De Wilde de middag tot besluit samen, is in de nieuwe werkelijkheid exponentieel verouderd en toe aan vernieuwing. Om die verandering in gang te zetten moeten we onszelf uit de status quo "*disrupten*" en een belastingsysteem ontwerpen dat is toegespitst op de nieuwe werkelijkheid. Daarbij constateert hij een verschil van inzicht over de te kiezen systematiek: volgens De la Feria moet dit systeem gebaseerd zijn op het bestemmingslandbeginsel, maar Vanhorick voorziet te veel problemen en stelt voor om belastingen aan te laten sluiten bij betalingen (*follow the money-aanpak*).

Daarop reageert De la Feria dat zij het verhaal van Vanhorick onderschrijft, maar tot een andere conclusie komt. Het probleem dat Vanhorick identificeert – het vaststellen van de bestemming – houdt naar haar me-

ning immers niet zozeer verband met het bestemmingslandbeginsel zelf, als wel met de indicatoren die gebruikt worden om die bestemming vast te stellen. Uiteindelijk komt ook de *follow the money*-aanpak immers neer op het vaststellen van de locatie van de consumptie – en dus op een heffing gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel. Daaraan voegt De la Feria toe dat een groot aantal knelpunten die Vanhorick identificeert niet zozeer *substantive* van aard zijn, maar vooral zien op *enforcement* van het systeem. Ze erkent dat op dat vlak inderdaad knelpunten zitten. Met die laatste vaststelling is Vanhorick het niet eens. Hij meent dat er weldegelijk *substantive* problemen zijn, bijvoorbeeld ten aanzien van de deeleconomie. Hoe moet bijvoorbeeld de waarde worden bepaald van een prestatie indien een tegenprestatie in geld uitblijft? Is überhaupt altijd duidelijk wat de tegenprestatie is? En wat, zo sloot Vanhorick af, resteert van de idee van belastingheffing als een vergoeding aan de staat voor het beschermen van private eigendom, indien er geen door de overheid te beschermen eigendom meer is? *Food for thought!*

Na deze laatste discussies sloot De Wilde het seminar met dankzegging aan de sprekers en de organisatie.

