

E-commerce: een fiscale stand van zaken in België

Patrick Cauwenbergh en Luc Nijs

Deloitte&Touche

Tax&Legal

Inleiding

De economische veranderingsprocessen van de laatste decennia hebben zich in eerste instantie vooral binnen de ondernemingsfeer afgespeeld. Het betreft veranderingen in de organisatie en in de wijze van produceren, distribueren en verstrekken van diensten binnen een onderneming(sgroep), maar ook wijzigingen in de relatie tot andere (onafhankelijke) ondernemingen.

Globalisering is daarbij een duidelijk herkenbaar fenomeen. De ontwikkelingen op het gebied van de informatie- en communicatietechnologie, met in hoofdzaak het internet, geven aan deze veranderingsprocessen een verdere uitdieping.

In dit artikel willen wij, in een eerste deel, kort' de voornaamste potentiële (Belgische) fiscale implicaties (weliswaar beperkt tot de inkomstenbelastingen) in kaart brengen waarmee een internationale groep die onder meer in België werkzaam is, moet rekening houden als zij ook via het internet wil handel drijven. In een tweede deel, in een volgende editie van West-Vlaanderen Werkt, gaan we dieper in op de winst allocatie en transfer pricing aspecten van het elektronisch zakendoen.

Begrippenkader en situatieschets

Voor het begrip **E-commerce** bestaat er als dusdanig geen eenduidige definitie. In de literatuur wordt vaak het onderscheid gemaakt tussen E-commerce, waarmee het virtueel zaken doen tussen ondernemer en consument wordt aangeduid (B2C) en E-business, waarbij het virtueel zaken doen tussen ondernemingen wordt aangeduid (B2B). Aangezien het onderscheid geen echt fiscaal belang heeft – althans wat de inkomstenbelastingen betreft – zal hierna het begrip E-commerce voor beide categorieën van elektronisch handel drijven worden gebruikt.

Het **internet** kan worden omschreven als een (internationaal) netwerk van met elkaar verbonden computersyste-

men. De via het internet verstrekte informatie is te raadplegen door derden via websites of homepages. Zo maken reeds vele particulieren gebruik van de mogelijkheid om de door hun gewenste literatuur aan te kopen via een on-line-boekenwinkel, waarbij zij via de website hun bestelling (en tevens hun betaling) kunnen afhandelen.

Om deze toegang tot het internet te realiseren dient men gebruik te maken van een **Internet Service Provider** (ISP). De ISP kan worden omschreven als een onderneming die gespecialiseerd is in het verschaffen van toegang tot het internet.

Potentiële fiscale implicaties

De fiscale implicaties die hierna worden besproken hebben betrekking op de volgende vragen:

- De kwalificatie van een buitenlandse ("offshore") vennootschap die elektronisch handel drijft als een Belgische vennootschap voor Belgische belastingdoeleinden ("fiscale woonplaats");
- Het bestaan van een Belgische belastbare inrichting in hoofde van een buitenlandse vennootschap die elektronische handel drijft ("vaste inrichtingproblematiek");
- De allocatie van winsten aan een in België gevestigde server, indien deze voor Belgische belastingdoeleinden als een belastbare inrichting in hoofde van een buitenlandse onderneming kwalificeert ("winstallocatieproblematiek");
- De bepaling van marktconforme verrekenprijzen tussen groepsondernemingen die via het internet handel drijven ("verrekenprijzproblematiek").

Criteria voor belastbaarheid in België ("aanknopingspunten")

Algemeen

Een onderneming die in België commerciële activiteiten verricht, wordt – onder voorbehoud van de toepassing van dubbelbelastingverdragen - in België over het algemeen pas belast indien zij:

- Aldaar haar fiscale woonplaats heeft (princiële belastbaarheid op wereldwijd inkomen);
- Niettegenstaande zij haar fiscale woonplaats buiten België heeft, in België wordt geacht een belastbare inrichting te hebben (princiële belastbaarheid op inkomsten van Belgische oorsprong).

Naar Belgisch intern belastingrecht wordt een onderneming geacht haar **woonplaats** in België te hebben indien zij haar statutaire zetel of haar zetel van werkelijke leiding aldaar heeft. De statutaire zetel is de plaats van de hoofdzetel zoals deze is ingeschreven in de statuten van de vennootschap (d.i., een louter juridische toestand). Met zetel van werkelijke leiding wordt bedoeld, de plaats van waaruit de vennootschap daadwerkelijk wordt bestuurd of beheerd, wat uiteraard een zuivere feitenkwes-

tie is. In internationale situaties spelen de door België afgesloten dubbelbelastingverdragen een belangrijke rol. Deze voorzien meestal dat, in geval van internationale dubbele woonplaats, de plaats van werkelijke leiding primeert op de statutaire zetel.

Naar Belgisch intern belastingrecht wordt een buitenlandse onderneming geacht een **belastbare inrichting** te hebben indien de volgende drie criteria cumulatief zijn voldaan:

- Het bestaan van een materiële of personele inrichting (bv. een fabriek of een afhankelijke verkoopsagent);
- Het "vast" karakter van deze inrichting;
- Het uitoefenen van activiteiten in of door middel van deze inrichting (voor zover deze activiteiten niet uitdrukkelijk zijn uitgesloten).

De definitie van het begrip belastbare inrichting is ook opgenomen in de meeste door België afgesloten dubbelbelastingverdragen. Hoewel deze definitie in het Belgisch intern recht en in de dubbelbelastingverdragen sterk gelijkwaardig is, kunnen ruw geschetst de volgende belangrijke verschilpunten worden opgesomd:

- Terminologisch is er in het interne recht sprake van een 'Belgische inrichting' terwijl in de dubbelbelastingverdragen meestal de woordgroep 'vaste inrichting' gebruikt wordt;
- De definitie van het begrip 'Belgische inrichting' in het Belgische interne belastingrecht bevat geen uitsluiting voor de zogenaamde negatieve gevallen, dit zijn de zogenaamde hulp- of voorbereidende activiteiten die in de meeste door België gesloten dubbelbelastingverdragen op zich niet tot de aanwezigheid van een vaste inrichting leiden (bv. opslagplaats, goederenvoorraad en aankoopagentuur);
- Onder het Belgische interne recht kwalificeert een constructie als een 'Belgische inrichting' indien deze de ononderbroken duur van 30 dagen overschrijdt. In de meeste door België gesloten dubbelbelastingverdragen is de standaardtermijn daarentegen in principe 12 maanden;
- Een niet-zelfstandige vertegenwoordiger vormt onder het interne Belgische recht een Belgische inrichting zelfs indien hij geen machtiging bezit om contracten af te sluiten namens de buitenlandse onderneming. De laatste voorwaarde is daarentegen als een bijkomende vereiste opgenomen in de meeste door België gesloten dubbelbelastingverdragen.

Kortom, de internrechtelijke definitie laat sneller toe te besluiten tot het bestaan van een Belgische belastbare inrichting dan de definitie opgenomen in de meeste door België gesloten dubbelbelastingverdragen. De relevantie hiervan is uiteraard vooral niet te onderschatten indien een onderneming uit fiscale planningsoverwegingen (een deel van) haar activiteiten via zogenaamde belastingparadijzen wenst te laten verlopen, aangezien België traditioneel met deze landen geen dubbelbelastingverdragen sluit.

Hetgeen hierna volgt zal duidelijk maken dat, afhankelijk van de concrete omstandigheden, E-commerce de relevan-

tie/toepasbaarheid van beide voormelde aanknopingspunten sterk kan vertroebelen in die zin dat weliswaar de mogelijkheden tot internationale fiscale planning (bv. via "offshores") aanzienlijk verhogen, doch dat anderzijds internationale groepen die via het internet handel willen drijven thans in grote onzekerheid verkeren over hun precies internationaal fiscaal statuut (bv. dubbele belasting).

Het begrip fiscale woonplaats en "E-commerce"

Een voorbeeld kan de problematiek verduidelijken:

De Belgische vennootschap A is actief in de groothandel-sector. Zij wenst gevolg te geven aan de hedendaagse tendensen en zal vanaf heden ook via het internet verkopen aan eindconsumenten. Om dit te realiseren richt zij een dochtervennootschap B op in Bermuda. Via deze dochtervennootschap – althans overeenkomstig diens statutair doel – zal deze nieuwe vorm van handel drijven worden ontwikkeld. In werkelijkheid echter wordt enkel een server in Bermuda geplaatst waar vennootschap B haar website op het internet aanbiedt. Al de strategische beslissingen inzake deze nieuwe verkoopsactiviteit (bv. marketing, prijsbepaling, speciale kortingen) worden in België genomen (bv. door de raad van bestuur van vennootschap A). Bovendien zijn enkel een aantal personeelsleden van ondergeschikt belang (dit wil zeggen zonder enige beslissingsbevoegdheid) permanent aanwezig in Bermuda. Tenslotte is geen van de bestuurders in vennootschap B fiscaal inwoner in Bermuda.

Naar onze mening is het twijfelachtig dat vennootschap B kan worden geacht haar fiscale woonplaats in Bermuda te hebben. Ons lijkt het aangewezen dat, naast de vervulling van de traditionele voorwaarden (bv. samenkomst van de Raad van Bestuur, het aldaar houden van de algemene vergadering der aandeelhouders, het houden van de centrale boekhouding, enz.), ten minste iemand met beslissingsmacht (bv. een bestuurder van vennootschap B) inwoner is van Bermuda en daar op permanente basis toezicht en leiding uitoefent over de dagdagelijkse activiteiten³.

De situatie zou evenwel nog complexer worden indien vennootschap B een joint venture zou zijn die werd opgezet door een aantal in verschillende landen gevestigde distributievennootschappen die hun krachten wensten te bundelen. En wanneer daarenboven de raad van bestuur van vennootschap B (bestaande uit management van de achterliggende aandeelhouders - distributievennootschappen) vergadert via een video conference georganiseerd door een Belgisch advocatenkantoor dat de aandeelhouders heeft bijgestaan in het opzetten van de joint venture, zal het bijzonder moeilijk worden om de Belgische belastingadministratie ervan te kunnen overtuigen dat vennootschap B haar zetel van werkelijke leiding buiten België heeft.

Het weze duidelijk dat vennootschap B – bij gebrek aan dubbelbelastingverdrag tussen België en Bermuda – op haar wereldwijd inkomen in België belast zou worden indien de

Belgische belastingautoriteiten zouden besluiten dat vennootschap B haar fiscale woonplaats in België heeft.

Het bestaan van een belastbare inrichting en "E-commerce"

Over de invloed van "E-commerce" op het bestaan van een belastbare inrichting in hoofde van een buitenlandse onderneming is al heel wat inkt gevloeid. De problematiek spreekt voor zich: terwijl de begrippen "vaste inrichting" en "fiscale woonplaats" traditioneel uitgaan van een minimale "vaste" en "fysieke" aanwezigheid van personen in een bepaald land, kan via "E-commerce" perfect handel worden gedreven (bv. verkoop en marketing) in een bepaald land zonder dat hiertoe enige persoon aldaar fysiek aanwezig moet zijn en dus zonder dat op het eerste gezicht enig aanknopingspunt voorhanden is waarop de lokale belastingautoriteiten (van de bronstaat) zich kunnen baseren om de hieruit voortvloeiende winsten te belasten.

Hierna wordt vooral ingegaan op de meest prangende vraag ter zake, met name of en zo ja, in welke mate, de lokale fysieke aanwezigheid van een server door middel waarvan een aantal activiteiten worden ontplooid, tot een belastbare inrichting in België kan leiden.

Ter zake maken wij een onderscheid tussen twee hypothesen:

- Het bestaan van een personele (vaste) inrichting;
- Het bestaan van een materiële (vaste) inrichting.

Bij elk van deze hypothesen behandelen we telkens de volgende twee sub-hypothesen:

- De server (en website) is fysiek aanwezig in een land waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten;
- De server (en website) is fysiek aanwezig in een land waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft gesloten.

Het weze opgemerkt dat de Belgische belasting-administratie tot nu toe geen specifieke richtlijnen heeft uitgevaardigd over de vaste inrichting problematiek. Recentelijk heeft de OESO echter haar conclusies in verband met E-commerce en vaste inrichting gepubliceerd⁴. Omwille van de traditionele sterk moreel bindende kracht van de OESO-rapporten valt het te verwachten dat de Belgische belastingadministratie zich – uiteraard binnen het kader van de thans vigerende Belgische fiscale wetgeving en de door België gesloten dubbelbelastingverdragen – in grote mate zal inspireren op het standpunt van de OESO. Het is dan ook in deze context, zijnde het gebrek aan specifieke Belgische wetgeving en administratieve richtlijnen ter zake, dat de hierna ingenomen standpunten moeten worden gelezen.

De personele (vaste) inrichting

Het louter aanwezig zijn van een server of van een website in België zonder enige lokale fysieke aanwezigheid van personeel zou naar onze mening geen personele (vaste)

inrichting mogen uitmaken (eventueel wel een materiële vaste inrichting: zie 'de materiële (vaste) inrichting'). Dit zou zelfs moeten gelden indien een buitenlandse onderneming via de website (intelligente software) quasi alle diensten lokaal, in België, aanbiedt die voorheen door een Belgische distributeur werden verstrekt (bv. marketing, opname en aanvaarding van bestelorders, betaling en gedigitaliseerde levering). Inderdaad, in tegenstelling tot een fysieke of een rechtspersoon kan een server of een website bezwaarlijk worden geacht een "persoon" te zijn, wat nochtans een noodzakelijke voorwaarde is om als afhankelijke vertegenwoordiger te worden gekwalificeerd in het kader van het Belgisch intern, respectievelijk verdragsrecht.

Een in België gevestigde ISP kan evenmin een personele inrichting uitmaken voor een niet in België gevestigde internet-verkoper, vooral niet indien deze gelijkaardige diensten verstrekt aan meerdere website gebruikers en aldus in het kader van haar normale bedrijfsactiviteit handelt. Inderdaad, onder deze omstandigheden kan de ISP bezwaarlijk worden geacht de website gebruiker in zijn commerciële activiteiten ten opzichte van klanten te vertegenwoordigen (internrechtelijke definitie), laat staan te verbinden (verdragsrechtelijke definitie).

De materiële (vaste) inrichting

Algemeen

Er bestaat weinig discussie over het feit dat, in tegenstelling tot een website, een server een 'materiële bedrijfsuitrusting' uitmaakt. Uit het voorgaande blijkt echter dat dit geen voldoende voorwaarde is om over een belastbare inrichting te spreken. Hiervoor is tevens vereist dat:

- De betrokken belastingplichtige een gebruiksrecht op de server heeft. Dit gebruiksrecht beperkt zich traditioneel niet tot het eigendomsrecht maar slaat op alle situaties waarbij de belastingplichtige in rechte of in feite (via leasing, huur, enz.) de mogelijkheid heeft om regelmatig van die inrichting, (server), gebruik te maken teneinde door middel hiervan een beroepsactiviteit uit te oefenen. Het is daarbij zonder belang of de belastingplichtige over een persoonlijk of zakelijk recht op die inrichting, (server), beschikt. In het geval dat een internetverkoper een dienstencontract sluit met een ISP teneinde zijn website via de server van de ISP voor het publiek toegankelijk te maken op het internet, is het dan ook van uitermate belang dit contract als dusdanig te stipuleren dat de internetverkoper enkel kan worden geacht een voorde-riingsrecht op een aantal prestaties te hebben ten aanzien van de ISP. Hij kan bijgevolg niet worden geacht een gebruiksrecht te hebben op de server zelf van de ISP;
- De server met een zekere graad van bestendigheid in het betreffende land wordt gebruikt ("vast" karakter). Er kan dus – althans in theorie - geen sprake zijn van een belastbare (vaste) inrichting indien de server effectief op regelmatige basis van land tot land wordt verplaatst;
- Door middel van deze server bedrijfsactiviteiten worden verricht die niet uitdrukkelijk zijn uitgesloten. In dit verband moet worden opgemerkt dat de OESO in haar laat-

ste richtlijnen uitdrukkelijk stipuleert dat een server een materiële vaste inrichting kan uitmaken zelfs zonder enige lokale interventie van personen.

Het spreekt voor zich dat het al of niet bestaan van een materiële vaste inrichting een zuivere feitenkwestie is.

Casuïstiek

Hierna wordt de problematiek van de belastbare (materiële) inrichting toegelicht aan de hand van een aantal voorbeelden. Al de hierna besproken voorbeelden gaan uit van de veronderstelling dat:

- De buitenlandse internetverkoper een gebruiksrecht heeft op de Belgische server. Zoniet kan er immers in geen van deze voorbeelden sprake zijn van een belastbare materiële -vaste – inrichting (zie supra);
- De Belgische activiteiten van de buitenlandse internetverkoper louter elektronisch verlopen (dus geen lokale interventie van natuurlijke of rechtspersonen). Het spreekt voor zich dat de aanwezigheid in België van personen die op de pay-roll staan van de buitenlandse internetverkoper en die de activiteiten van de in België geplaatste server ondersteunen het risico van een belastbare (materiële) inrichting aanzienlijk kan verhogen.

Marketing

De volgende marketing activiteiten zouden over het algemeen geen aanleiding mogen geven tot het ontstaan van een belastbare materiële vaste inrichting naar Belgisch verdragsrecht, gelet op hun voorbereidend- of hulpkarakter:

- Het verstrekken van informatie over het bedrijf;
- Het verstrekken van informatie over de producten/diensten (samenstelling, technische eigenschappen, prijzen per hoeveelheid, bestelprocedure, enz.);
- Het plaatsen van advertenties.

Het spreekt voor zich dat marketing activiteiten duidelijk tot een belastbare vaste inrichting zouden leiden bij groepen waarvan (één van) de kernactiviteit(en) uit marketing bestaat (zoals reclamebureau's).

In de hypothese echter dat de internetverkoper zijn woonplaats heeft in een land waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten, is het risico reëel dat de Belgische belastingadministratie op basis van het intern recht zal besluiten tot het bestaan van een belastbare Belgische inrichting.

Aflevering van gedigitaliseerde producten

In deze situatie zal de bestelling en betaling gebeuren via de traditionele handelskanalen. De aflevering van de bestelde producten geschiedt echter op gedigitaliseerde wijze. In verdragssituaties zou over het algemeen het louter afleveren via een website van gedigitaliseerde producten als een voorbereidende activiteit moeten worden beschouwd, zodat er in principe geen sprake zou mogen zijn van een Belgische vaste inrichting.

In gevallen waarin de buitenlandse internetverkoper in een land is gevestigd waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft gesloten, is de situatie minder duidelijk. Inderdaad, in dergelijk geval kan de Belgische belastingadministratie concluderen tot het bestaan van een Belgische goederenvoorraad in hoofde van de buitenlandse internet-verkoper – althans indien de server in België is gelokaliseerd – welke overeenkomstig het Belgisch intern recht uitdrukkelijk als een belastbare inrichting wordt gekwalificeerd.

On-linebestelling van goederen die nadien fysiek geleverd worden

Het loutere feit dat een Belgische klant goederen on line kan bestellen via een website en dat deze orders vervolgens elektronisch worden verwerkt, zou geen aanleiding mogen geven tot het ontstaan van een materiële (vaste) inrichting voor de buitenlandse internetverkoper indien de server die hiervoor wordt aangewend gevestigd is buiten België. Dit geldt zowel op verdrags- als op internrechtelijk niveau. In zulk geval is er immers geen sprake van een materiële bedrijfsinrichting.

Indien daarentegen dezelfde diensten worden aangeboden via een server gelokaliseerd in België is de situatie totaal anders. Zeker is dat in dergelijk geval sprake is van een belastbare inrichting naar Belgisch intern recht, althans indien de internetverkoper wordt geacht over een gebruiksrecht te beschikken op de Belgische server. In dergelijk geval is het risico evenmin uit te sluiten dat de Belgische belastingadministratie tot het bestaan van een belastbare vaste inrichting naar Belgisch verdragsrecht besluit. Inderdaad, volgens een strikte interpretatie van de Belgische administratieve commentaar inzake internationale overeenkomsten (nrs. 5.322 en 5.324) is er sprake van een belastbare vaste inrichting van zodra de materiële bedrijfsinrichting "op enigerlei wijze optreedt bij het werken, tot stand brengen, aanvaarden of uitvoeren van bestellingen" en/of "in "aanraking komt met de cliënteel van de onderneming (of de groep) waarvan zij afhangt";

De precieze inschatting van het laatste risico zal in grote mate afhangen van het relatieve belang (kwantitatief en kwalitatief) van de tussenkomst van de server ten opzichte van de kernactiviteit van de internetverkoper. Meer precies rijst de vraag of de tussenkomst van de server al of niet als een voorbereidende of hulpactiviteit kwalificeert, rekening houdend met de concrete omstandigheden en de precieze bewoordingen van het toepasselijke dubbelbelastingverdrag.

Organisatie van een (quasi)volledige verkoopcyclus

Het spreekt voor zich dat de organisatie van bijkomende activiteiten via de website (naast de mogelijkheid tot on-linebestellen van materiële goederen: zie supra), zoals marketing, afwikkeling van betalingen, elektronische confirmatie van de bestelling en digitale levering van bestelde producten, het risico van een belastbare vaste inrichting in België aanzienlijk zou verhogen. Inderdaad, indien in werkelijkheid een "quasi-volledige" verkoopcyclus wordt georga-

niseerd via een Belgische server (door middel van zgn. "intelligente" software), is men het er in de huidige stand van zaken unaniem over eens dat de buitenlandse internetverkooper een belastbare (vaste) inrichting heeft in België, en dit ongeacht de woonplaats van laatstgenoemde.

Conclusie

Het handel drijven via het internet creëert ongetwijfeld heel wat uitdagingen, ook op het gebied van fiscale planning (bv. via offshores). Dit is zeker het geval voor ondernemingsgroepen die reeds een traditionele verkoop- en operationele structuur hebben uitgebouwd alvorens zich aan het internet avontuur te wagen. De kans is immers groot dat de belastingautoriteiten van de landen waar de bestaande activiteiten werden (en nog steeds worden) ontwikkeld, proberen te argumenteren dat de betreffende groepsvennootschappen de door hun opgebouwde know-how (goodwill) op de traditionele markten op de ene of de andere wijze ter beschikking stellen van de nadien opgerichte internetvennootschap van de groep (mogelijkerwijze gevestigd in een land met lage belastingdruk). Het is dan ook sterk aan te bevelen dat, indien mogelijk, vanaf het begin wordt overgegaan tot het opzetten van een optimale juridische en/of operationele structuur waardoor de risico's op fiscale afrekening voor goodwill over-

dracht en vaste inrichting worden ingeperkt en waardoor het verrekenprijsbeleid niet al te complex wordt.

- 1 Gelet op de opzet van deze bijdrage wordt niet ingegaan op de uitermate complexe materie van kwalificatie van bepaalde internettransacties (bv. dienst, verkoop, licentie, leasing) en de daaruit voortvloeiende gevolgen op het gebied van de inkomstenbelastingen (bv. al of niet verschuldigd zijn van roerende voorheffing en verdeling van heffingsbevoegdheid).
- 2 In de literatuur wordt doorgaans een onderscheid gemaakt tussen het internet, waarmee netwerkverbindingen in het algemeen worden bedoeld, extranet waarmee netwerkverbindingen tussen een onderneming(sgroep) en derden worden aangeduid en het intranet waarmee netwerkverbindingen binnen een zelfde groep van ondernemingen worden aangeduid. Teneinde verwarring te vermijden, wordt hierna enkel de term "internet" gebruikt. Het spreekt echter voor zich dat de fiscale aspecten die in deze bijdrage worden besproken, vooral verband houden met "intranet" ("intragroepsverhoudingen").
- 3 In dit verband kan worden opgemerkt dat wanneer de Belgische belastingautoriteiten in dit geval zouden aanvoeren dat vennootschap B in Bermuda is gevestigd, zij zich nog steeds kunnen beroepen op de Belgische fiscale bepalingen op het vlak van verrekenprijzen om een zo groot mogelijk gedeelte van de aldaar behaalde verkoopswinst in België, en meer precies in hoofde van vennootschap A, te belasten. In het besproken geval is deze kans zeer reëel, aangezien vennootschap B slechts uitvoerende activiteiten verricht en (quasi) alle waardedoelvoegende activiteiten door vennootschap A in België worden verricht.
- 4 Commissie voor fiscale zaken OESO, 22 december 2000, Verduidelijking inzake de toepassing van 'vaste inrichting' bij E-Commerce. Voorgestelde wijzigingen van de OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-modelverdrag.

