E-commerce: een fiscale stand van zaken in België (deel 2)

Patrick Cauwenbergh en Luc Nijs
Deloitte & Touche Tax&Legal

Het eerste deel van dit artikel verscheen in West-Vlaanderen Werkt 1, 2001 (maart). Hier volgt het tweede deel dat handelt over winstallocatie en transfer pricing aspecten van het elektronisch zakendoen

Winstallocatie aan een Belgische (vaste) inrichting

Algemeen

Zodra is vastgesteld dat een onderneming in een ander land haar activiteiten ontplooit door middel van een belastbare inrichting, rijst de vraag welk deel van het verkoopresultaat aan deze inrichting kan worden toegewezen.

Teruggrijpend naar de algemene principes van het internationale belastingrecht kan men stellen dat aan een belastbare inrichting in principe die winsten moet worden toegerekend die onder gelijkaardige omstandigheden aan een onafhankelijke onderneming zouden zijn toegekend en dit in verhouding tot de door de belastbare inrichting uitgevoerde activiteiten, op zich genomen risico's en ingezette immateriële activa (dit is de toepassing van het "arm's length" of marktconformiteitsbeginsel).

In concreto

Voorbeeld:
Een buitenlandse onderneming die eigenaar is van een in België geplaatste server beslist in België te verkopen - zonder enige personele aanwezigheid - via het internet. De volledige verkoopcyclus is geautomatiseerd in die zin dat de klant op zijn personal computer alle informatie kan aflezen over het bedrijf en de verkrijgbare producten, een bestelorder kan plaatsen via on-line bestelformulieren, een confirmatie kan opvragen van zijn bestelling, het nummer van zijn credit card kan opgeven teneinde de betaling af te wikkelen en zelfs op gedigitaliseerde wijze de bestelde producten kan ontvangen. Alle strategische beslissingen en input van gegevens worden echter gedaan vanuit het buitenland.
Over het reëel karakter van het risico dat de Belgische belastingautoriteiten tot het bestaan van een Belgische (vaste) inrichting in hoofde van de buitenlandse onderneming zullen besluiten, bestaat ons inziens weinig twijfel. De vraag welke winst hieraan kan worden toegewezen is echter veel minder duidelijk.

Op het eerste gezicht zou men kunnen denken dat deze winst slechts marginaal is. Inderdaad, een server kan bezwaarlijk worden geacht enige strategische beslissingen te nemen, laat staan enige risico's te nemen of immateriële activa te ontwikkelen. Op die basis zou de stelling kunnen worden verdedigd dat aan dergelijke vaste inrichting maximaal een cost-plus vergoeding kan worden aangerekend. De vraag rijst uiteraard - gezien het essentieel kostenbesparend karakter van handel drijven via het internet - welke kosten als basis kunnen worden genomen om de lokale belastbare winstmarge te berekenen.

Anderen verdedigen evenwel de stelling dat in onderhavig geval een commissie of zelfs een deel van de totale lokale verkoopwinst aan de belastbare inrichting moet worden toegewezen. Zij baseren zich hiervoor op de stelling dat de vaste inrichting een verlengstuk is van de buitenlandse onderneming en dat de laatste door middel van deze server duidelijk beoogt de lokale markt te penetreren en aldus een winst te behalen die hoger ligt dan louter een (kleine) marge op de lokaal gemaakte en vaak minimale kosten.

Welke stelling ook wordt aangehouden, zeker is dat het momenteel bijzonder moeilijk is voor de onderneming en/of voor de fiscus om marktgegevens te vinden op grond waarvan kan worden aangetoond dat de belastbare inrichting een arm's length vergoeding heeft verkregen. Hoe kan men immers - bij gebrek momenteel aan voldoende uitgebreide databanken die marktgegevens bevatten over handel via internet - een server (dit is niet levende materie) met een natuurlijke of rechtspersoon vergelijken die als distributeur of agent optreedt? Niet alleen de invulling van de functies (bijvoorbeeld verkooptussenkomst, marketing, facturatie, opslag, levering) doch ook de kostenstructuren en risicoassumpties (bijvoorbeeld debiteurenrisico) zijn immers totaal verschillend, zodat een vergelijking tussen internethandel en handel via traditionele verkoopkanalen meestal niet opgaat.

Transfer pricing aspecten van het elektronisch zakendoen

Op het eerste gezicht zou men kunnen denken dat E-commerce de problematiek van verrekenprijzen zou moeten vereenvoudigen, vooral op het gebied van de (intragroeps)verkopen. Inderdaad, in bepaalde sectoren kunnen de moderne elektronische communicatiemiddelen ertoe leiden dat de functies van de tussenschakels op het vlak van de verkoop (de zogenaamde distributiekanalen) sterk worden vereenvoudigd of dat zelfs één of meerdere fasen in de distributieketen binnen de groep volledig worden geëlimineerd.
Bij nader inzicht wordt evenwel duidelijk dat E-commerce

in vele gevallen de problematiek van verrekenprijzen aanzienlijk bemoeilijkt, en dit vooral omwille van het vaak uniek en sterk geïntegreerd karakter van internet transacties. De hierna volgende voorbeelden kunnen dit illustreren.

Uniek karakter van internet transacties

Voorbeeld 1: verkoop van digitale producten
Men kan stellen dat traditioneel de marktwaarde van goederen en diensten in grote mate afhankelijk is van de specifieke karakteristieken van een bepaald product. Duidelijk is reeds dat de dematerialisering van goederen en diensten, waarbij het mogelijk is deze via het internet te downloaden ingrijpende wijzigingen aanbrengt aan de karakteristieken van een bepaald goed. Dat deze wijziging in de karakteristieken van het product in kwestie een enorme invloed heeft op de vergelijkbaarheidsanalyse met identieke of soortgelijke goederen die op de markt gevonden kunnen worden, hoeft dan ook geen verder betoog. Verder is de kostenstructuur die gepaard gaat met een fysieke levering veel hoger als dat het geval is bij een gedigitaliseerde levering van hetzelfde product. Dit maakt dat het bijzonder moeilijk is om fysieke en digitale leveringen te vergelijken zelfs als het gaat om feitelijk dezelfde producten.

Voorbeeld 2: arm's length waardering van nieuwe immateriële activa
Een Belgische groep gespecialiseerd in de groothandelverkoop van computers zet een internet site op om haar producten rechtstreeks aan eindconsumenten te verkopen. De traditionele distributievennootschappen van de groep zullen verder klantendiensten aanbieden in de landen waar zij actief zal zijn (en eigenlijk functioneren als dienstverstrekkers). Daartoe zal zij een dochteronderneming oprichten in Ierland die, naast eigenaar te zijn van de server, zich in hoofdzaak zal bezighouden met de ontwikkeling van de website en met het nemen van alle strategische verkoop- en marketingbeslissingen.

Deze nieuwe manier van handel drijven heeft tot gevolg dat internet-verkopers vaak nieuwe, zeer waardevolle immateriële activa ontwikkelen, zoals de websites via dewelke ze hun goederen of diensten aanbieden, de product technologie die werd ontwikkeld, de marketing database die werd gebruikt en de eventueel op die manier ontwikkelde klantenlijst. Deze immateriële activa kenmerken zich door hun eenvoudige verplaatsbaarheid en het feit dat de kosten die gepaard gaan met de ontwikkeling van de immateriële activa relatief laag zijn in verhouding tot de toegevoegde waarde die zij vaak leveren aan de eindwaarde van het goed of de dienst.

Het laat weinig aan de verbeelding over dat - bij gebrek aan gelijkaardige immateriële activa in de traditionele economie - het waarderen van deze immateriële activa geen evidente zaak is, net zoals ook de bepaling van de precieze bijdrage van ieder van de betrokken groepsondernemingen tot de totale waarde van deze immateriële activa (bijvoorbeeld de Belgische onderneming die in de traditionele economie reeds een aardige reputatie bij de klanten heeft opgebouwd en een deel van haar opgebouwde kennis in dit verband op continue wijze ter beschikking stelt aan haar Ierse dochter).

Sterk geïntegreerd karakter van internet transacties

Voorbeeld 1: globale verhandeling van financiële producten
Een Belgische moedervennootschap maakt deel uit van een internationale groep die gespecialiseerd is in financiële transacties. Op het hoogste niveau werd beslist dat - teneinde aan de eisen van de toenemende internationalisering van de economie te voldoen - de groep haar voorraad financiële producten systematisch ter beschikking stelt van haar dochtervennootschappen die over de hele wereld gevestigd zijn. Aan elk van deze sterk horizontaal geïntegreerde dochters wordt permanent de bevoegdheid gedelegeerd om deze financiële producten gedurende 24 uur in de drie grote tijdszones te verhandelen. In casu wordt de globale verhandeling gekenmerkt door de centralisatie van het risico- en personeelsbeleid, door een sterke interactie tussen de in de ver-

CARL ADAMS NV
ERKEND SELECTIEBUREAU • SELECTIE, TRAINING EN ADVIES
VG. WS. 032
PERSONEELSRECRUTERING
ORGANISATIE & MANAGEMENT ADVIES
ARDOOISESTEENWEG 25, 8800 ROESELARE
TELEFOON: (051) 24 16 56 / 24 19 98 • FAX (051) 24 02 06

schillende strategische locaties gevestigde teamleden ("traders", "sales persons", "managers" en "support people") en door het bestaan van één "global trading book" dat voortdurend van de ene naar de andere handelslocatie wordt "overgedragen" al naargelang van de openings- en sluitingsuren van de respectievelijke financiële markten.

Het is duidelijk dat het bijzonder moeilijk zal zijn in de praktijk om dergelijke transacties, die in feite bestaan uit talloze in de verschillende tijdszones verrichte minitransacties en activiteiten die zeer nauw met elkaar verbonden zijn en sterk geïntegreerd, op te splitsen of systematisch met markttransacties te vergelijken. De traditionele verrekenprijsmethoden (zoals "comparable uncontrolled price method", "resale price method" en "cost plus method"), die in principe uitgaan van een (on)rechtstreekse vergelijking tussen verrekenprijzen en marktprijzen per (soort) transactie, zijn dan ook in beginsel niet toe te passen.

In heel wat landen wordt aanvaard dat voor dergelijke complexe transacties de (residuele) winstsplitsingsmethode - waarbij de totale winst die voortvloeit uit het geheel van de minitransacties wordt opgesplitst tussen alle betrokken partijen overeenkomstig een arm's length verdeelsleutel die wordt gekozen op grond van een uitvoerige functionele analyse – vaak de enige haalbare oplossing is.

Voorbeeld 2: grensoverschrijdende ontwikkeling van een nieuw automodel
Een internationale groep met onder andere een vestiging in België wenst een nieuw automodel te ontwikkelen. De groep heeft verder vestigingen in Japan en de U.S. Om zo efficiënt mogelijk te werken wordt ervoor geopteerd om de know-how inzake het ontwikkelen van nieuwe modellen (die aanwezig is in de verschillende entiteiten) te bundelen door gebruik te maken van hun interne netwerkconnectie. Het voordeel hiervan is dat de groep ononderbroken aan het automodel kan werken, zonder enige hinder te ondervinden van de tijdszones. Praktisch betekent dit dat de ene vennootschap verder werkt op datgene wat de andere groepsvennootschap in de vorige tijdszone heeft ontwikkeld. Ondanks het feit dat het eindproduct mogelijkerwijs vergelijkbaar is met identieke of soortgelijke modellen op de markt, zal het bijzonder moeilijk worden om de verschillende prestaties van ieder van de betrokken groepsentiteiten die hebben bijgedragen tot de ontwikkeling van het eindproduct, op precieze wijze te identificeren. Ook in zulk geval zullen de traditionele verrekenprijsmethoden, waarbij de marktconformiteit in principe per transactie moet worden beoordeeld, moeilijk toe te passen zijn.

Conclusie

Een mogelijke structuur via dewelke een ondernemingsgroep haar internet activiteiten kan structureren, bestaat erin de (hoofd)server en alle strategische activiteiten (inclusief risico's) te centraliseren in een vennootschap (de principaal), bijvoorbeeld in een land met lage belastingdruk. Alle (nieuwe) immateriële activa die in het kader van deze internethandel zullen worden ontwikkeld, zullen op deze wijze van in het begin toebehoren aan de principaal. De activiteiten van de andere groepsentiteiten die bij de internethandel betrokken zijn, worden dusdanig gestructureerd dat zij eerder als diensten (meer uitvoerende functies en weinig risico's) kwalificeren. Deze entiteiten kunnen zodoende op cost-plus of commissiebasis vergoed worden, wat de verrekenprijsproblematiek aanzienlijk vereenvoudigt.

Bij sterk geïntegreerde transacties (bijvoorbeeld global trading van financiële en andere producten) waarbij het niet mogelijk is om een eenvoudig ondernemingsmodel op te stellen, verdient het ons inziens, voor zover mogelijk, aanbeveling om - tenminste met de landen waar de kernactiviteiten zullen plaatsvinden - te trachten tot een voorafgaandelijk schriftelijk akkoord te komen inzake het arm's length karakter van het voorgestelde verrekenprijsbeleid. In dit verband kan worden opgemerkt dat de Belgische belastingadministratie zich bereid verklaart om dergelijke bi- of zelfs multilaterale "advance pricing agreements" af te sluiten.

ZEEBRUGGE :
THE PLACE TO BE FOR BUSINESS

Investeer nu in de toekomst. De Transportzone Zeebrugge biedt ruimte (gronden) en burelen voor alle Haven- en Transportgebonden bedrijven.

Voor inlichtingen en begeleiding bel nu
NV TRANSPORTZONE op het nummer 050 / 54.76.47
(internationaal /3250.547.647)

AN OFFICE WITH A WORLDWIDE VIEW!

TRANSPORTZONE ZEEBRUGGE NV