

Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid

W 98

Belastingheffing en ICT

D.A. Albrechtse

Den Haag, december 1997

ex. 4

Bibliotheek Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid
Plein 1813 nr. 2 2514 JN 's-Gravenhage
Postbus 20004 2500 EA 's-Gravenhage
Telefoon 070 - 564100 toestel 4452/4454

Exemplaren van deze uitgave zijn te bestellen bij het Distributiecentrum Overheidspublikaties, Postbus 20014, 2500 EA 's-Gravenhage, door overmaking van f 15,-- op giro 751 dan wel schriftelijk of telefonisch (071-5352500) onder vermelding van titel en ISBN-nummer en het aantal gewenste exemplaren.

ISBN 90 346 3513 9

Publicatie van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR)
(Publication of the Scientific Council for Government Policy).

VOORWOORD

Informatie- en communicatietechnologie (ICT) geeft de internationalisering van het maatschappelijk verkeer een extra impuls. De territoriale gebondenheid van economische activiteiten neemt in vele gebieden verder af. In het proces van schaalvergroting en internationalisering ging het tot dusver om het beter en sneller overbrugbaar maken van afstand en tijd, grotendeels bij behoud of zelfs toename van fysieke verplaatsing. Door de nieuwe ontwikkelingen in ICT wordt het nu veel eenvoudiger een actie binnen het territoir van de ene nationale staat te laten plaatsvinden, terwijl de actor zich binnen het territoir van een andere nationale staat bevindt. De geografische nabijheid van actor, actie en gevolg wordt daar doorbroken. Deze 'deterritorialisering' en de verdergaande internationalisering blijven niet zonder gevolgen voor het handlingsvermogen van de nationale overheid. In het WRR-project 'Mobiliteit, Communicatie en Informatie' (MCI) worden deze gevolgen nader bestudeerd. In het kader van dat project heeft dr. D.A. Albregtse van de vakgroep Fiscale Economie van de Erasmus Universiteit Rotterdam in opdracht van de WRR de gevolgen van ICT voor de belastingheffing onderzocht.

De studie van dr. Albregtse start met een overzicht van ontwikkelingen op het gebied van ICT. Vervolgens worden de beginselen van nationaal en internationaal belastingrecht op een rij gezet. Confrontatie van beide beschouwingen leidt tot een indruk van de problemen die kunnen ontstaan. De studie vervolgt met een overzicht van actuele beleidsreacties en sluit af met een beschouwing over opties voor een toekomstig belastingsysteem. Het gaat daarbij uitsluitend om mogelijke reacties op ICT. De pretentie is niet een geheel nieuw belastingstelsel te ontwerpen.

De WRR heeft in zijn project MCI dankbaar gebruik gemaakt van de studie van dr. Albregtse. De raad wil met dit werkdocument de studie 'Belastingheffing en ICT' voor een breder publiek beschikbaar stellen.

Prof.dr. W. Derksen
Projectvoorzitter MCI

INHOUDSOPGAVE

	INLEIDING	7
1.	ONTWIKKELINGEN IN DE INFORMATIE- EN COMMUNICA- TIETECHNOLOGIE	9
1.1	Algemeen	9
1.2	Enige belangrijke ontwikkelingen	9
1.3	De elektronische handel	13
1.4	Virtuele ondernemingen	14
1.5	De gevolgen	15
2.	BEGINSELEN VAN NATIONAAL EN INTERNATIONAAL BELASTINGRECHT	21
2.1	ALGEMEEN	21
2.2	Beginselen van nationaal belastingrecht	23
2.3	Beginselen van internationaal belastingrecht	26
2.3.1	Algemeen	26
2.3.2	Het woon- of vestigingsplaatsbeginsel	27
2.3.3	Het bronbeginsel	28
2.3.4	Het nationaliteitsbeginsel	30
2.4	Beginselen van winstallocatie	31
2.5	Kwalificatie van inkomsten	32
2.6	Aanknopingspunten bij de heffing van verbruiksbelastingen	34
3.	DE GEVOLGEN VAN DE ONTWIKKELINGEN IN DE ICT VOOR DE BELASTINGHEFFING	37
3.1	Algemeen	37
3.2	Territoriale aanknopingspunten	38
3.2.1	De afwezigheid van eenduidig bepaalbare territoriale aanknopings- punten	38
3.2.2	De bepaling van de omvang en de kwalificatie van inkomsten	40
3.2.3	Belastingheffing over arbeidsinkomen in internationale situaties	42
3.2.4	Beleggingsinkomsten	43
3.2.5	Het identificeren van goederen- en dienstenstromen	44

3.3	Waar leiden die problemen toe?	44
3.4	De fiscale problematiek kort samengevat	46
4.	ACTUELE BELEIDSREACTIES	47
4.1	Eerste beleidsreacties	47
5.	OPTIES VOOR EEN TOEKOMSTIG BELASTINGSYSTEEM	51
5.1	Algemeen	51
5.2	Aan- en inpassingsscenario's	51
5.3	Hervormingsscenario's	61
6.	CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN	71

INLEIDING

Tussen belastingheffing en informatie- en communicatietechnologie (ICT) bestaan verschillende raakvlakken¹. Zo is bij de uitvoering van belastingheffing de informatie- en communicatietechnologie een steeds belangrijker wordend hulpmiddel. Denk daarbij aan de elektronische aangifte, de steeds meer geavanceerde gegevensverwerking en de hulp van nieuwe informatietechnologieën bij de opsporing van fraude. Een tweede raakvlak betreft de fiscale behandeling van informatie- en communicatietechnologieën als zodanig. Het gaat hierbij om zaken als de fiscale behandeling van software, auteurs- en exploitatierechten. Een derde raakvlak betreft de invloed van ICT op het functioneren van het stelsel van belastingheffing. Dit laatste raakvlak staat in onderhavige studie centraal.

De huidige belastingstelsels hebben een sterk territoriumgebonden karakter. Eigenlijk is dat vanzelfsprekend. De belangrijkste functie die de nationale belastingstelsels wel haast per definitie hebben, is het vullen van nationale schatkisten. Daarnaast beperkt de fiscale soevereiniteit van een land zich in beginsel tot zijn territoriale grenzen. De keuze voor territoriumgebonden aanknopingspunten ligt dan ook voor de hand. Ook bij de internationale toedeling van heffingsrechten spelen die territoriumgebonden aanknopingspunten, zoals woonplaats, vestigingsplaats, plaats van levering en plaats van dienst, een belangrijke rol. Daarbij komt dat de grondslagen waarop de belastingheffing gebaseerd is sterk samenhangen met economische activiteiten. De koppeling tussen die territoriumgebonden aanknopingspunten en economische activiteiten komt in gevaar naarmate die economische activiteiten niet langer territoriumgebonden zijn. En in zo'n wereld leven wij in toenemende mate. Internationalisering van het bedrijfsleven en de toenemende mobiliteit van het personenverkeer leidde er aanvankelijk toe dat slechts sprake was van verschuiving van aanknopingspunten van het ene naar het andere territorium. Ontwikkelingen in de moderne informatie- en communicatietechnologie kunnen ertoe leiden dat niet langer duidelijk is met welk territorium een bepaalde economische activiteit verbonden is. Door de snelheid en de techniek waarmee aanknopingspunten kunnen worden verschoven lijken die aanknopingspunten en optredende belastbare feiten steeds moeilijker identificeerbaar.

In deze studie wordt stilgestaan bij een aantal belangrijke ontwikkelingen in de ICT en bij de mogelijke betekenis daarvan voor het functioneren van de huidige, met name westerse,

¹ Vergelijk ook Betten, R., 'Automatisering en belastingheffing'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 5912, 26 april 1990, blz. 608-613.

belastingstelsels (hfdst. 1). In hoofdstuk 2 komen de beginselen aan bod die aan belastingheffing als zodanig ten grondslag worden gelegd. In hoofdstuk 3 worden die beginselen geëvalueerd in het licht van de ontwikkelingen in de ICT. De mogelijke implicaties hiervan voor de doelstellingen en functies die aan de belastingheffing worden meegegeven worden geïnventariseerd. Hoofdstuk 4 geeft een overzicht van de beleidsreacties die tot nu toe zichtbaar zijn geworden. Hoofdstuk 5 schetst een aantal mogelijke oplossingen van de geconstateerde problemen; implicaties voor het toekomstige belastingbeleid worden aangegeven. Hoofdstuk 6 ten slotte sluit het rapport af met een korte samenvatting en enkele aanbevelingen voor verder onderzoek.

1. ONTWIKKELINGEN IN DE INFORMATIE- EN COMMUNICATIE-TECHNOLOGIE

1.1 Algemeen

Wij leven in een wereld, waarin de ontwikkelingen op het gebied van de informatie- en communicatietechnologie steeds sneller accelereren. Het is echter moeilijk een exact beeld van die ontwikkelingen te krijgen en uitspraken te doen omtrent de toekomst. De bestaande literatuur is fragmentarisch en geeft veelal slechts voorbeelden. Tevens is niet steeds duidelijk of sprake is van realiteiten dan wel van science-fiction of futurisme.

1.2 Enige belangrijke ontwikkelingen

Voor de vormgeving en verdere ontwikkeling van ons belastingstelsel lijken ons met name de volgende ICT-ontwikkelingen van groot belang:

- de opkomst van netwerken, zoals Intranet en vooral het, zeer open, Internet;
- ontwikkelingen in de telecommunicatie, zoals het telefoon- en faxverkeer, satellietcommunicatie en e-mail;
- ontwikkelingen in chip- en scannertechnologie;
- de ontwikkeling in het elektronische geldverkeer.

Internet

Een belangrijke ontwikkeling is ongetwijfeld de ontwikkeling en internationale verbreiding van Internet, ook wel aangeduid met termen als *cyberspace* of *elektronische snelweg*. Hoewel de term *cyberspace* doet denken aan een ruimte, is Internet niet meer en niet minder dan een medium via welke verzenders en ontvangers met elkaar kunnen communiceren¹. Internet is in feite een netwerk van netwerken, dat zich kenmerkt door een grote openheid en toegankelijkheid. In tegenstelling tot eerdere netwerken, waaruit zij als het ware voortkomt, die een besloten karakter hadden, kan van Internet door iedereen gebruik worden gemaakt, waarbij de gebruikers

¹ De gedachte aan een ruimte is echter niet vreemd, als men bedenkt dat de communicatie via Internet vaak tussen meer dan twee gebruikers en op interactieve wijze plaatsvindt. De informatie kan zelfs (tijdelijk) worden opgeslagen en (later) door dezelfde of een andere gebruiker weer worden opgehaald. Gebruikers die met elkaar willen communiceren, hoeven derhalve niet tegelijkertijd van het medium gebruik te maken.

zelfs volledig anoniem kunnen blijven ^{2,3}. Om via Internet te kunnen werken moet men enkel beschikken over een computer, software, een modem, een telefoonlijn en een *server*. Een server is een computer die de verbinding tussen de eigen computer en Internet tot stand brengt en in stand houdt. Hoewel het mogelijk is zo'n server in eigen beheer te hebben, gebeurt dat meestal niet. De hoge kosten die hieraan verbonden zijn, zowel wat de aanschaf ervan betreft als met betrekking tot het onderhoud, zijn hiervoor de belangrijkste redenen. Om toegang te kunnen krijgen tot Internet dient men daarom veelal een abonnement te nemen bij een aanbieder van Internet, die wel over zo'n server beschikt: een zogenoemde *Internet-provider*. Bij de keuze van de provider spelen de telefoonkosten een belangrijke rol. Daarom zal meestal gekozen worden voor een provider, met een lokaal *inbelpunt*, zodat het basistelefoontarief van toepassing is. De tarieven van een Internet-abonnement variëren momenteel van 20 tot 30 gulden per maand. Internet is niet hetzelfde als het *world-wide-web (www)*. Dit *www* is wel een belangrijk onderdeel ervan ⁴. Het *www* bezorgt de gebruikers namelijk de gereedschappen om over het net te surfen en de beschikbare informatie op te vragen.

In bijna alle publicaties over de *information super highway* - of in gewoon Nederlands de *elektronische snelweg* - gaat het over de wijze waarop consumenten straks in staat zullen zijn vanuit hun luie stoel alle mogelijke informatie op te vragen en de meest uiteenlopende goederen en diensten af te nemen en aan te bieden. In rudimentaire vorm is nu al waarneembaar welke kant het opgaat. Iedereen zal bewegend beeld van hoge kwaliteit naar elkaar kunnen versturen. Telefoon, televisie en computer gaan samenvallen.

De verbreiding van Internet is intussen wereldwijd. Het aantal aansluitingen wordt begin 1997 op zo'n 40 miljoen geschat ⁵. Het anonieme, internationale en open karakter van Internet maakt de gebruikers ervan moeilijk identificeerbaar. Bovendien maakt Internet *elektronische handel*,

² De gesloten netwerken zullen zeker niet verdwijnen. Met name in het interzakelijke verkeer, vooral binnen concerns, zijn ze onmisbaar. Een groot nadeel van het open karakter van Internet is namelijk dat bedrijfsspionage voor de hand ligt. Denk ook aan de zogenoemde *hackers*, dat zijn inbrekers in computers.

³ Onderscheid kan gemaakt worden tussen *absolute* en *relatieve* anonimiteit. In een bijlage bij dit rapport wordt het anonimiteitsbegrip nader uitgewerkt.

⁴ Andere belangrijke onderdelen zijn de mogelijkheid tot het versturen van elektronische post (e-mail) en de zogenoemde praat- en nieuwsgroepen.

⁵ Wees, J.G.L. van de, en W.G. Renden, *Internet voor juristen - Jaarboek 1997*; volledig herziene uitgave, Deventer, Kluwer, 1997, blz. 23.

waaronder handel in gedigitaliseerde producten, mogelijk (zie par. 1.3). Hierbij worden allerlei intermediaire functies, die vanouds bij (internationale) handel betrokken zijn geweest, overbodig. Een veelheid van 'kleinere' transacties, rechtstreeks tussen producenten onderling en tussen producenten en consumenten, is ervoor in de plaats gekomen. Bovendien kenmerken activiteiten via Internet (en andere netwerken) zich door hun zeer hoge snelheid en door de grote omvang van de informatiestromen, die ermee gepaard gaat. Dit alleen al maakt het moeilijk territoriale aanknopingspunten, alsmede de daardoor opgeroepen belastbare feiten te identificeren en te controleren. Daarbij komt dat de manipuleerbaarheid ervan groot is. Ten slotte willen wij hier wijzen op het ontstaan van zogenoemde *virtuele ondernemingen*. Dat zijn ondernemingen, waarvan alle bedrijfsprocessen, van input tot output, zich via Internet (of andere netwerken) afspelen.

Ontwikkelingen in de telecommunicatie

Ook ontwikkelingen in de telecommunicatie zelf versnellen steeds meer het communicatieproces. Met name de mogelijkheid van wereldwijde telefonische vergaderingen met beeldoverbrenging (video conferencing), de snelheid en kwaliteit van bijvoorbeeld het faxverkeer en het gebruik van e-mail, waarbij bestanden binnen enkele seconden tegen zeer lage kosten over de gehele wereld verzonden kunnen worden, maken het hanteren van de bestaande fiscale aanknopingspunten steeds moeilijker. Verder kan nog gewezen worden op het toegenomen gebruik van mobiele communicatie. Satellietcommunicatie is voor sommige grote, internationaal opererende ondernemingen al goedkoper dan communicatie via vaste lijnen. Het ligt in de verwachting dat in de komende jaren meer satellieten in gebruik genomen gaan worden, waardoor de kosten van deze vorm van communicatie verder zullen dalen. Het kenmerk van hiervoor genoemde vormen van communicatie is de afwezigheid van de noodzaak voor de communicerende personen zich fysiek op een bepaalde geografische plaats te bevinden. Zo is het momenteel gebruikelijk de wereldwinst van een onderneming te belasten in het land waar de centrale (hoofd)leiding van die onderneming gevestigd is. Met behulp van genoemde communicatietechnieken is het gemakkelijk die plaats van een hoog naar een laag belastingland te verplaatsen of over een aantal landen te verspreiden. Met name dat laatste kan er overigens ook toe leiden dat verscheidene landen de plaats van de centrale leiding voor zich zullen opeisen, hetgeen tot dubbele belastingheffing op wereldwinst kan leiden.

Ontwikkelingen in chip- en scannertechnologie

Aan de andere kant komen ontwikkelingen in de chip- en scannertechnologie met name de overheid als belastingheffer te hulp. Ze vergemakkelijken het opsporen van fraude. Daarenboven

zijn technieken ontwikkeld die het *gebruik* en *verbruik* van overheidsvoorzieningen individualiseerbaar maken. Een ruimere toepassing van het profijt- en schadebeginsel ligt daardoor in het verschiet.

Elektronisch geldverkeer

Het elektronisch geldverkeer dient te worden onderscheiden in de ontwikkeling van het elektronisch rekening-courantverkeer en de ontwikkeling van elektronisch geld (*e-cash*, ook wel *e-money* genoemd). Bij de eerste vorm worden de bij- en afschrijvingen langs elektronische weg verwerkt; denk in dit verband aan de credit-card, de pin- en de chippas. De rekeningen zelf en de transacties die erop plaatsvinden, blijven gewoon zichtbaar en dus identificeerbaar en (voor de fiscus) controleerbaar.

Een belangrijke impuls voor de ontwikkeling van de digitale handel zal gegeven worden door het vormen van e-cash. De afnemer kan de leverancier van goederen en diensten, die door middel van het Internet verhandeld worden, dan direct via Internet betalen. Belangrijk is daarbij wel dat het digitale geld als betrouwbaar betaalmiddel wordt gezien en als niet-exclusief wordt gekenmerkt. Het werkt sterk belemmerend als de wijze van betalen aan een bepaald product of dienst is gekoppeld. De opkomst van *offshore banking* in deze sector laat echter zien dat dit niet ten koste hoeft te gaan van de anonimiteit van de Internet-gebruiker (meer hierover in bijlage 2). In Nederland is er een nationaal initiatief door de gezamenlijke banken genomen (Interpay), waardoor de gebruiker een zogenoemde I-pay rekening kan openen, die gekoppeld is aan een reguliere rekening zodat hij middels de benodigde software via Internet elektronische betalingen kan doen.

Een nieuwe mogelijkheid zal ontstaan, als er via Internet betalingen kunnen worden verricht, die verwant zijn met chartale geldstromen. De betalingen worden dan verricht met elektronisch geld, maar waarborgen de anonimiteit van de betaler en ontvanger. Door middel van encryptietechnieken en het dubbel blind genereren van een *random transactienummer*, is alleen de opdrachtgever (de betaler) in staat om het transactiebericht te lezen. De bank kan alleen controleren of de opdrachtgever bevoegd was en maakt dan het geld over. Voor de informatiestromen die hierdoor via Internet ontstaan, geldt dat ze moeilijk tot niet identificeerbaar en controleerbaar worden, waardoor ze als aanknopingspunt voor belastingheffing minder geschikt worden.

1.3 De elektronische handel

Elektronische handel (electronic commerce) wordt door Abrams en Doernberg kernachtig omschreven als "the use of computer networks to facilitate transactions involving the production, sale and delivery of goods and services in the marketplace" ⁶. In een Amerikaans Treasury-paper van november 1996 wordt elektronische handel omschreven als: "the ability to perform transactions involving the exchange of goods or services between two or more parties using electronic tools and techniques" ⁷. Elektronische handel beperkt zich niet per definitie tot handel via Internet. Ook gesloten netwerken zullen hiervoor, mede met het oog op de al genoemde bedrijfspionage, gebruikt blijven worden. Internet echter zal door haar open karakter de omvang van de elektronische handel naar alle waarschijnlijkheid sterk positief beïnvloeden. Alleen een open systeem als Internet kan immers producenten/leveranciers over de gehele wereld in contact brengen met (anonieme) consumenten over de gehele wereld. De elektronische handel heeft zowel betrekking op handel in fysieke producten als handel in gedigitaliseerde producten ⁸. Stevens maakt in dit verband onderscheid tussen *Wehkamp-activiteiten* en *city-activiteiten* ⁹.

Wehkamp-activiteiten

Onder Wehkamp-activiteiten worden activiteiten verstaan waarbij van Internet slechts gebruik wordt gemaakt als marketing-, bestel- en betaalmedium. Zij treden in de plaats van de traditionele catalogus van het postorderbedrijf, van waaruit consumenten en andere afnemers een keus kunnen maken en een bestelling kunnen doen. Het enige nieuwe is eigenlijk dat via Internet (of

⁶ Abrams, H.E., and R.L. Doernberg, 'How electronic commerce works'; *Tax Notes International* nr. 19, 1997, blz. 1573.

⁷ *Selected tax policy implications of global electronic commerce*, Treasury-paper, november 1996. De paper is onder meer integraal gepubliceerd in: *Intertax* nr. 4, april 1997, blz. 148-171. In dit paper wordt overigens een goed en duidelijk overzicht gegeven van de ins en outs van de elektronische handel.

⁸ Alle goederen die bestaan uit informatie zijn te digitaliseren, of het nu om woord, beeld of geluid gaat, door omzetting in een reeks van cijfers, bestaande uit 0-en en 1-en, *bits* genaamd. De informatie kan via de elektronische snelweg naar de afnemer worden verstuurd en door hem gedownload. Downloaden kan worden omschreven als het kopiëren van bestanden van Internet of een ander netwerk naar de eigen computer van de afnemer.

⁹ Stevens, S., 'Internet en belastingen'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6222, 21 november 1996, blz. 1719-1731.

een ander soortgelijk systeem) ook kan worden betaald. De goederen en diensten worden buiten Internet om afgeleverd.

City-activiteiten

Bij city-activiteiten gaat het om handel in digitaliseerbare producten en om producten die op Internet zelf kunnen worden geconsumeerd. In tegenstelling tot bij Wehkamp-activiteiten vervult Internet hierbij alle commerciële functies ¹⁰.

De schattingen omtrent de *omvang* van de elektronische handel zijn vooralsnog speculatief te noemen en lopen erg uiteen. In het op 1 juli 1997 gepubliceerde 'framework for global electronic commerce' van de Clinton-administratie wordt de export van de Verenigde Staten van computersoftware, geluid- en beeldragers, informatie en financiële en zakelijke dienstverlening geschat op 40 miljard dollar ¹¹. In een recent OESO-rapport over elektronische handel werd het totale volume daarvan gesteld op 500 miljoen dollar. In het jaar 2000 zou dat volume gegroeid kunnen zijn tot 5 miljard dollar ¹². In een recent artikel in Elsevier Magazine van 8 november 1997 wordt gesproken over een stijging van 3 miljard nu naar 140 miljard dollar in 2000 ¹³. In zijn *presidential message* naar aanleiding van hierboven bedoeld framework spreekt president Clinton van een verdubbeling of zelfs een verdrievoudiging van de handel elk jaar.

1.4 Virtuele ondernemingen

Internet, maar ook elk ander (internationaal) netwerk, maakt het mogelijk om de totale bedrijfsvoering op het netwerk te doen plaatsvinden, van input tot output. Alle bedrijfsactiviteiten vinden dan via een internationaal opererend netwerk plaats en er valt in eerste instantie geen territoriumgebonden aanknopingspunt aan te wijzen. De leidinggevendenden en de mensen die de computers bedienen en de bedrijfsprocessen begeleiden, zullen zich naar alle waarschijnlijk over de gehele wereld verspreiden. Zij kunnen zich gemakkelijk verplaatsen, bijvoorbeeld naar laag-

¹⁰ Voor een overzicht van alle mogelijke functies, samenhangend met handel, verwijzen wij naar de eerdergenoemde 'Treasury-paper' van november 1996.

¹¹ *The framework for global electronic commerce*; 1 juli 1997, www.whitehouse.gov.

¹² *Electronic commerce. Opportunities and challenges of government*; Parijs, OESO, februari 1997.

¹³ 'Handel zonder grenzen'; *Elsevier Magazine* nr. 45, 8 november 1997, blz. 94-100.

belastinglanden en zijn moeilijk identificeerbaar. Hetzelfde geldt in beginsel ook voor de kapitaalverschaffers.

1.5 De gevolgen

Wat zijn nu de gevolgen van de hierboven geschetste ontwikkelingen voor de fiscaliteit? Ongetwijfeld de belangrijkste conclusie is dat nagegaan moet worden of en, zo ja, in hoeverre de huidige territoriale aanknopingspunten die aan het huidige systeem ten grondslag liggen heroverweging behoeven. De aanknopingspunten, die ten grondslag liggen aan de huidige belastingstelsels, kunnen eenvoudig en snel worden verplaatst. De snelheid waarmee via Internet kan worden gehandeld en de omvangrijke informatiestromen zetten de huidige stelsels onder druk.

In de hierna volgende hoofdstukken zullen wij proberen na te gaan wat dat kan gaan betekenen. Kan worden volstaan met een aanpassing van de huidige terminologie en systematiek of is aan een veel radicalere oplossing niet te ontkomen? Moeten we denken aan nieuwe belastingen, gebaseerd op nieuwe beginselen en uitgangspunten? Of ligt zelfs een nieuwe fiscale wereldorde in het verschiet? ¹⁴

Alvorens echter op al die vragen in te gaan allereerst enige relativerende opmerkingen die bij het inschatten van de gevolgen en de te kiezen oplossingen van belang kunnen zijn.

De betekenis van de ontwikkelingen in de ICT voor de belastingheffing kent zijn grenzen. Fysieke producten, traditionele handel, productie en consumptie zullen een belangrijk onderdeel van de economie blijven vormen. Van gedigitaliseerd voedsel moeten wij niet veel hebben, terwijl we ons moeilijk gedigitaliseerde kleding en bijvoorbeeld gedigitaliseerd meubilair kunnen voorstellen, om over gedigitaliseerd wonen maar te zwijgen. Ook de dienstverlening is in vele gevallen territoriaal gebonden en dat zal naar alle waarschijnlijkheid altijd zo blijven ¹⁵. De sectoren die wel sterk beïnvloed kunnen/zullen worden door de ontwikkelingen in de ICT en daardoor voor de belastingheffer problematischer worden, zijn:

¹⁴ Bird, R.M., 'Shaping a new international tax order'; *Bulletin for International Fiscal Documentation* nr. 7, juli 1988, blz. 292-299 en 303.

¹⁵ Wel dient er op gewezen worden dat aan die fysieke producten en diensten steeds meer gedigitaliseerde productieprocessen ten grondslag zullen komen te liggen.

- de informatiesector: denk aan boeken en tijdschriften, die steeds meer in gedigitaliseerde vorm worden aangeboden, en aan geluid- en beelddragers;
- de financiële sector en de financiële dienstverlening: hierbij valt te denken aan bank-, beleggings- en verzekeringssectoren;
- de adviessectoren;
- de (recreatieve) dienstverlening via Internet of een ander netwerk: denk aan het aanbod van spelletjes en aan bijvoorbeeld pornografie.

Onderstaande tabellen beogen een indruk te geven van de ontwikkeling van de te digitaliseren versus de niet te digitaliseren sectoren in Nederland. Tabel 1.1, gebaseerd op tabel P1 uit de Nationale rekeningen voor 1996, geeft enige indicatie omtrent de al dan niet digitaliseerbare productie naar bedrijfstakken en de ontwikkeling daarin tussen 1990 en 1996. Tabel 1.2, gebaseerd op tabel C14 uit de Nationale Rekeningen voor 1996, geeft enige indicatie omtrent de al dan niet te digitaliseren consumptie en de ontwikkeling daarin tussen 1990 en 1996. Onderscheid wordt daarbij gemaakt tussen geheel of nagenoeg geheel digitaliseerbaar, gedeeltelijk digitaliseerbaar en niet of vrijwel niet digitaliseerbare productie c.q. consumptie ¹⁶.

Tabel 1.1 Productie (basisprijzen) naar bedrijfstakken en -klassen uitgedrukt als percentage van de totale productie voor de jaren 1990 tot en met 1996 naar mate van digitaliseerbaarheid

	1990	1993	1994	1995	1996
geheel of nagenoeg geheel digitaliseerbaar		7,4	7,7	7,7	7,7
gedeeltelijk digi- taliseerbaar	32,5	27,4	27,5	27,6	28,0
niet of vrijwel niet digitaliseerbaar	67,5	65,2	64,8	64,7	64,3

¹⁶ In bijlage 3 bij dit rapport worden de onderscheiden bedrijfstakken dan wel de onderscheiden consumptie categorieën onderverdeeld naar mate van digitaliseerbaarheid, d.w.z. dat daartoe de technische mogelijkheid al dan niet bestaat. De daar gegeven indeling is zuiver tentatief.

Tabel 1.2 Binnenlandse particuliere consumptieve bestedingen naar goederen- en dienstencategorieën uitgedrukt als een percentage van de totale binnenlandse particuliere consumptieve besteden voor de jaren 1990 tot en met 1996 naar mate van digitaliseerbaarheid

	1990	1993	1994	1995	1996
geheel of nagenoeg geheel digitaliseerbaar	7,0	6,1	6,9	6,7	6,5
gedeeltelijk digi- taliseerbaar	4,9	5,1	5,1	5,2	5,3
niet of vrijwel niet digitaliseerbaar	88,1	88,8	88,0	88,1	88,2

Een tweede kanttekening betreft de verhouding tussen traditionele en ICT-productie en -handel. Slechts ten dele zal hier sprake zijn van *substitutie*. ICT-activiteiten creëren namelijk hoogstwaarschijnlijk ook een eigen, additionele vraag, die groter zal zijn naarmate de landen welvarender zijn. Het aanbieden van goedkope CD's via Internet maakt het aantrekkelijker om een CD te kopen¹⁷. Denk ook aan het doen van spelletjes of het bekijken van erotische afbeeldingen. Men kan zich afvragen of en, zo ja, in hoeverre dat ten koste gaat van traditionele handel en dienstverlening. Gevolg van één en ander kan zelfs zijn dat de belastinggrondslagen door de ICT-ontwikkelingen worden uitgebreid, hoewel die uitbreiding effectief wellicht minder goed door de belastingheffer is uit te buiten. De verstoring van het neutraliteitsbeginsel blijft echter actueel.

Samenhangend hiermee is de mogelijke relatie tussen ICT-productie en -handel en het (bestaan-
de) *zwartgeldcircuit*. De *Internet-economie* en het zwart-geld-circuit hebben gemeen dat het moeilijk, zo niet onmogelijk is voor de overheid in het algemeen en de fiscale overheid in het bijzonder om deze in haar gezichtsveld te krijgen en bijvoorbeeld de bestaande fiscale regelgeving te effectueren. Het is niet onaannemelijk te veronderstellen dat een deel van het

¹⁷ Zeker ook voor Internet-fanaten; voor hen is het downloaden van zo'n CD al een hele belevenis.

zwart-geld-circuit en de Internet-economie gaan samenvallen. Hoewel deze opmerking volkomen speculatief is, bestaan toch al aanwijzingen in die richting ¹⁸.

Overigens spelen bij het inschatten van de ICT-problematiek veronderstellingen omtrent de *attitude* van de belastingplichtigen ten aanzien van belasting betalen een belangrijke rol. Indien we ervan uitgaan dat belastingplichtigen alle mogelijkheden benutten die de ICT-ontwikkelingen bieden om de belastingheffing zowel langs legale als illegale weg te vermijden, zal de erosie van de grondslag (en de problemen bij de heffing) groter zijn dan indien we mogen uitgaan van een meer positieve attitude ¹⁹. Neem bijvoorbeeld de virtuele ondernemingen. Een probleem hierbij is, zoals we later zullen zien, de *winstbepaling*. De winst van dergelijke ondernemingen is ongetwijfeld vast te stellen als de deelnemers aan een virtuele onderneming bereid zijn daaraan mee te werken. Dat zou de mogelijkheid openen die winst direct aan de deelnemers toe te rekenen om aldus tot een bevredigende belastingheffing over de winst van virtuele ondernemingen te komen. Overigens speelt bij de overweging om belastingen te ontduiken door bijvoorbeeld het niet, niet volledig of verkeerd opgeven van fiscaal relevante gegevens, de *pakkans* een grote rol ²⁰. Aangenomen kan worden dat die pakkans bij bijvoorbeeld Internet-activiteiten vrij klein is.

Een vierde kanttekening betreft de positieve effecten van de ICT-ontwikkelingen voor de belastingheffer zelf. De heffende overheden kunnen de ICT-ontwikkelingen benutten voor onder meer het verkrijgen van meer informatie. De diverse bestanden met voor de belastingheffing relevante informatie kunnen gekoppeld worden, waardoor een stevig wapen in de opsporing en bestrijding van fraude ontstaat. Door profielen op te stellen van systematische en recidive overtreders, kan in de bestanden worden gezocht naar deze kenmerken, waardoor de computer een lijst van mogelijke overtreders produceert. Deze ontwikkeling staat echter op gespannen voet met grondrechten, zoals het recht op privacy en algemene beginselen van rechtsstaat en democratie. In hoeverre de overheid door ICT zal trachten haar positie te versterken, is niet

¹⁸ NIPO *Internet onderzoek onder het Nederlandse bedrijfsleven*; Amsterdam, NIPO, 1997.

¹⁹ Braak, H.J.M., *Belastingweerstand, een proeve van fiscale sociologie*; Deventer, Kluwer, 1981, dissertatie Rotterdam, en Elffers, Henk, *Income tax evasion. Theory and measurement*; Deventer, Kluwer, 1991, dissertatie Rotterdam.

²⁰ Voor meer achtergronden zie Albregtse, D.A., 'De economie van de belastingvermindering'; *Economisch-Statistische Berichten* nr. 3264, 23 juli 1980, blz. 831-833, en de daar aangehaalde literatuur.

voorspelbaar; wel zal dit overheidsgedrag op gespannen voet staan met genoemde rechtsnormen. Ook de uitwisseling van gegevens met andere staten kan worden uitgebreid en verbeterd. In verdragsbepalingen kan eventueel een directe raadpleging van bepaalde bestanden door buitenlandse overheden worden toegestaan.

Daarnaast geven de ICT-ontwikkelingen steeds meer mogelijkheden om het gebruik en verbruik van overheidsvoorzieningen te meten. Een belangrijke bijdrage daartoe zal kunnen worden geleverd door de zogenoemde 'smart card'. Op deze chipkaart kan een zeer grote hoeveelheid gegevens worden opgeslagen. Het doel van deze kaart zal grotendeels worden bepaald door de informatie die er wordt opgeslagen. Een aaneenschakeling van deze gegevens creëert een dossier van alle aspecten van het leven van een persoon, zoals identiteitsbewijs, gezinssituatie, koopgedrag en reispatronen. De integriteit en exclusiviteit van de opgeslagen informatie moet daartoe wel worden gewaarborgd. Dergelijke ontwikkelingen maken toepassingen van het op het gelijkheidsbeginsel steunende *profijtbeginsel* in meer gevallen mogelijk ²¹. Voor de vormgeving van het toekomstig belastingstelsel kan dat van groot belang zijn. Overigens zullen (calculerende) burgers daar ongetwijfeld op hun beurt weer op reageren ²².

²¹ 'Tolheffing in ochtendspits grote steden'; *NRC/Handelsblad*, 3 juli 1997, blz. 3.

²² Zo leidde invoering van een radarcontrolesysteem ten einde te hard rijden tegen te gaan vrijwel meteen tot de ontwikkeling van apparaatjes waarmee de radargolven konden worden opgespoord.

2. BEGINSELEN VAN NATIONAAL EN INTERNATIONAAL BELASTINGRECHT

2.1 ALGEMEEN

Wat de belastingheffing betreft wordt veelal onderscheid gemaakt tussen haar hoofdfunctie, de *budgettaire functie*, en haar nevenfuncties. Beide categorieën beïnvloeden de vormgeving van het belastingstelsel. De budgettaire functie houdt verband met de behoefte aan overheidsfinanciën. Vragen als hoe de lasten moeten worden verdeeld, of de hoogte en de verdeling van de lasten aanvaardbaar is en of het gekozen stelsel of de gekozen heffing uitvoerbaar is, spelen hierbij een rol. Tezamen met het postulaat van de *economische neutraliteit* bepalen de antwoorden op deze vragen wat men wel aanduidt als de *normatieve* of *primaire structuur* van het belastingstelsel¹. De *steunfunctie*, die aan sommige heffingen wordt toegeschreven, is ondergeschikt aan de budgettaire functie van belastingheffing. Zij zorgt er immers voor dat de desbetreffende heffingen doelmatiger kunnen worden geïnd².

¹ In de jaren zeventig en tachtig is intensief gediscussieerd over wat nu precies onder een *normatieve* of *primaire* belastingstructuur moet worden verstaan. Dit in het kader van de wens zogenoemde *tax expenditures* of *belastinguitgaven* te kunnen afscheiden en kwantificeren. Zie bijvoorbeeld: Halberstadt, V., en C.A. de Kam, 'Belastinguitgaven nader beschouwd'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 5313, 7 april 1977, blz. 337-349 en McDaniel, Paul R., and Stanley S. Surrey, *International aspects of tax expenditures*; Deventer a.o., Kluwer Law and Taxation Publishers, 1985. 420 pages. Tot een eenduidige, internationaal aanvaarde, definitie van de begrippen *normatieve* of *primaire structuur* en *tax expenditures* of *belastinguitgaven* is men tot op heden niet kunnen komen. Ook in de OESO-studie *Tax expenditures. Recent experiences*; Parijs, OESO, 1996, 118 blz, zoekt men er tevergeefs naar. Ieder land hanteert kennelijk zijn eigen definitie. In het rapport *Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en loonbelasting* van het Ministerie van Financiën uit 1987 wordt op blz. 16 de volgende definitie gegeven "Een belastinguitgave is een overheidsopgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet". Wat onder de primaire heffingsstructuur wordt verstaan, is echter niet duidelijk. Zie Vermeend, W.A., 'Instrumentalisering van het belastingrecht'; *Weekblad voor Fiscaal Recht*, nr. 6186, 15 februari 1996, blz. 213.

² Een voorbeeld van een heffing waaraan een steunfunctie wordt toegeschreven is de vermogenbelasting. Zij waarborgt de heffing van inkomstenbelasting over vermogensinkomsten beter. Ook aan loonbelasting wordt een belangrijke steunfunctie toegeschreven.

In de loop van de laatste honderd jaar is de belastingheffing steeds meer ingezet als instrument op allerlei beleidsterreinen en heeft de belastingheffing er in steeds toenemende mate nevenfuncties, veelal *instrumentele functies* genoemd, bij gekregen. Ging het aanvankelijk vooral om sociale en economische beleidsterreinen, zoals inkomensverdeling en investeringsbeleid, de laatste decennia is het aantal beleidsterreinen, waarop belastingen als instrument wordt ingezet sterk uitgebreid. Denk aan het milieubeleid, emancipatiebeleid en het cultuurbeleid.

Over de wenselijkheid en doelmatigheid om belastingheffing (instrumentele) nevenfuncties mee te geven, en met name over de mate waarin dit geschiedt, werd in de loop van de tijd, en wordt heden ten dage nog, verschillend gedacht³. Belangrijkste kritiekpunten zijn ten eerste het feit dat instrumentalisering van de belastingheffing de (interne) rechtswaarden, zoals de eis van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid van de belastingwetgeving, aantast waardoor de klassieke functie van de belastingheffing onder druk komt te staan, en ten tweede de toenemende complexiteit die er het gevolg van is⁴. Ook Stevens ondersteunt die kritiek in diverse publicaties⁵, hoewel hij het inzetten van het fiscale instrument ten behoeve van een vitale economie in een leefbare samenleving aanvaardbaar acht. Voorwaarde is echter, zo schrijft hij in zijn beleidsnotities 1995, "dat moet vaststaan dat de belastingheffing het meest doelmatig instrument is om het beoogde belastingvreemde doel te dienen"⁶.

In het eerder aangehaalde artikel noemt Vermeend drie voorwaarden, die bij gebruik van het heffingsinstrument voor nevendoelelen moet worden gesteld, te weten *doeltreffendheid*, *doelmatig-*

³ Voor een recent overzicht zie Niessen, R.E.C.M., 'Instrumentalisme en belastingrecht'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6244, 7 mei 1997, blz. 653-662.

⁴ Gribnau, J.L.M., 'Grenzen aan instrumentalisering'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6248, 5 juni 1997, blz. 807-818, en de Algemene Rekenkamer in haar Verslag opgenomen in de Nederlandse Staatscourant 1996, nr. 166. Vergelijk ook Vermeend, op. cit., blz. 210, die overigens voorstander is van een vrij grote mate van instrumentalisering, zij het onder randvoorwaarden.

⁵ Zie bijvoorbeeld Stevens, L.G.M., 'Naar een nieuw regime voor inkomsten uit aandelen'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6108, 16 juni 1994, blz. 868, en 'Fiscale beleidsnotities 1997'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6214, 26 september 1996, blz. 1360.

⁶ Stevens, L.G.M., 'Fiscale beleidsnotities 1995'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6120, 29 september 1994, blz. 1388.

heid, en *inpasbaarheid binnen de fiscale structuur*⁷. Onder doeltreffendheid verstaat hij de mogelijkheid om met behulp van het heffingsinstrument het beoogde niet-fiscale beleidsdoel beter te kunnen bereiken, dan door inzet van bijvoorbeeld het subsidie-instrument. Hij wijst er hierbij op dat de fiscaliteit een globaal en generiek werkend instrument is en dat, naarmate een bepaalde maatregel een specifiekere werking moet hebben, het risico ontstaat dat een *weglek* ontstaat naar belastingplichtigen die strikt genomen niet voor toepassing van de regeling in aanmerking zouden moeten komen. Bij doelmatigheid gaat het erom dat het doel met zo min mogelijk (uitvoerings)kosten moet kunnen worden bereikt (maximale realisatie). Onder de elementen die hij in het kader van de *inpasbaarheid binnen de fiscale structuur* van belang acht, schaaft hij de uitvoerbaarheid, de handhaafbaarheid, de controleerbaarheid en de fraudegevoeligheid van de regeling.

2.2 Beginselen van nationaal belastingrecht

Beginselen van nationaal belastingrecht zouden wij willen omschrijven als de uitgangspunten en randvoorwaarden, die ten grondslag liggen aan de *normatieve* structuur van een belastingstelsel. Ze zijn onder te verdelen in (1) *verdelingsbeginselen*, (2) *doelmatigheidsbeginselen* en (3) *beginselen van economische efficiency*.

Verdelingsbeginselen

Verdelingsbeginselen vinden hun grondslag veelal in *rechtvaardigingsgevoelens* en vloeien dan ook voort uit algemene rechtsbeginselen. Het is een algemeen aanvaard uitgangspunt dat een belastingstelsel dat daarmee in strijd is, onrechtvaardig en dus onaanvaardbaar is⁸. Een zeker in de westerse, industriële wereld stoelend algemeen rechtsbeginsel dat ook is verankerd in de belangrijke mensenrechtenverdragen, zoals het *EVRM*-verdrag en het Verdrag van New York, het zogenoemde *Bupo-verdrag*, is het *gelijkheidsbeginsel*⁹. Op grond hiervan moeten gelijke

⁷ Vermeend, op. cit., blz. 210 e.v.

⁸ Dat bleek onlangs weer op een door de Stichting Europese Fiscale Studies georganiseerd symposium over de toepassing van algemene rechtsbeginselen in het Europese recht. Zie Buur, M., 'Recht en onrecht'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6253, 10 juli 1997, blz. 1011-1016.

⁹ Het gelijkheidsbeginsel is onder meer gecodificeerd in artikel 8 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens, in artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten, het *Bupo-verdrag* uit 1966 en in art. 1 Nederland Grondwet. Ook in de Universele Verklaring van de Rechten van de Mens,

gevallen gelijk behandeld worden, en ongelijke gevallen ongelijk. Kernvraag bij de invulling daarvan is wat gelijk is.

Een belangrijke fiscale invulling van het gelijkheidsbeginsel is het *draagkrachtbeginsel*. Op grond daarvan dienen personen met gelijke draagkracht gelijk te worden belast en personen met ongelijke draagkracht ongelijk. Naarmate iemands draagkracht hoger is, is de belastingdruk hoger. In tegenstelling tot wel eens wordt verondersteld, impliceert het draagkrachtbeginsel geen herverdeling. Een uitgangspunt van het draagkrachtbeginsel is juist de bestaande draagkrachtverhoudingen in tact te laten ¹⁰.

Wat echter geldt voor het gelijkheidsbeginsel in het algemeen geldt ook voor het draagkrachtbeginsel. Draagkracht is moeilijk te meten. Er bestaat een vrij algemene consensus over de vraag welke maatstaven er zijn om draagkracht te meten. Over het algemeen worden hiervoor drie maatstaven in overweging genomen: *inkomen*, *vermogen* en *consumptie*. Internationaal gezien wordt het draagkrachtbeginsel vooral teruggevonden in de heffingen naar inkomen en vermogen, hoewel steeds meer wordt erkend dat ook omzetbelastingen draagkrachtelementen bevatten. Over het algemeen wordt ervan uitgegaan, dat iemands draagkracht het best tot uiting wordt gebracht door een ruim inkomensbegrip (inclusief vermogenswinsten) en een progressief tarief ¹¹. Van een naar draagkracht geheven directe *consumptiebelasting*, zoals hier te lande wel bepleit door Cnossen ¹², is (nog) nergens ter wereld sprake (meer hierover in par. 5.3).

Een belangrijk verdelingsbeginsel, sporend met het gelijkheidsbeginsel, wordt verder het *profijtbeginsel*, door Hofstra ook wel het *belangenbeginsel* genoemd ¹³, geacht te zijn. Het

geproclameerd op 10 december 1948 door de Algemene Vergadering van de Verenigde Naties staat het gelijkheidsbeginsel voorop.

¹⁰ Vergelijk Hofstra, H.J., 'Het einde van de draagkrachttheorie'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* 1939/nrs. 3495, 3496 en 3497/1939.

¹¹ Met name de operationalisering van het draagkrachtbeginsel is problematisch. Wat is draagkracht en waarin komt ze tot uiting? Voor de discussie hierover verwijzen wij naar Stevens, L.G.M., *Belasting naar draagkracht*; Deventer, Kluwer, 1980, dissertatie Tilburg, hoofdstuk 7.

¹² Cnossen, S., *De belasting van de toekomst?*; Deventer, Kluwer, 1978. Inaugurele rede Rotterdam, 5 oktober 1978.

¹³ Hofstra, H.J., m.m.v. C. van Raad, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*; zevende druk, Deventer, Kluwer, 1992, blz. 119 e.v.

hebben van profijt van overheidsuitgaven wordt daarbij gezien als een grond van belastingheffing. Het profijtbeginsel in de zin van het belasten van individueel profijt, is alleen toepasbaar als sprake is van individualiseerbare overheidsvoorzieningen. Naast het draagkrachtbeginsel en het profijtbeginsel wordt ook het *schadebeginsel* wel als algemeen aanvaard belastingverdelingsbeginsel aangemerkt¹⁴. Vrij algemeen wordt in Nederland ook het *beginsel van de bevoorrechte verkrijging*, ook wel het *buitenkansbeginsel* genoemd, dat ten grondslag wordt geacht te liggen aan bijvoorbeeld de successierechten, als een verdelingbeginsel aangemerkt. De vraag is echter of dit beginsel wel stoelt op het gelijkheidsbeginsel¹⁵. Ten slotte kan hier nog het *inspanningsbeginsel*¹⁶ als verdelingsbeginsel worden genoemd¹⁷.

Doelmatigheidsbeginselen

Doelmatigheidsbeginselen hebben te maken met de uitvoering en aanvaardbaarheid van de belastingheffing. Belastingheffing, bedoeld om de overheid van financieringsmiddelen te voorzien, dient te geschieden tegen zo laag mogelijke perceptiekosten (*beginsel van de maximale realisatie*). Voorts dient de belasting aanvaardbaar te zijn en zo min mogelijk vermijdingsgedrag op te roepen. Het *beginsel van de minste pijn* en het *vereenvoudigingsbeginsel* spelen hierbij een belangrijke rol.

Neutraliteitsbeginsel

In de belastingtheorie wordt er veelal vanuit gegaan dat belastingheffing de economische verhoudingen (of andere maatschappelijke verhoudingen) niet mag verstoren. Bij de vormgeving van het normatieve belastingstelsel dient dat althans het uitgangspunt te zijn. Dit beginsel staat

¹⁴ Grapperhaus, F.H.M., 'Belasting op productiefactoren'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 1525, 12 oktober 1995, blz. 1527.

¹⁵ M.n. Hofstra liet zich over dit beginsel uiterst kritisch uit. Zie Hofstra, H.J., *Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*; Deventer, Kluwer, 1970, blz. 140. In latere drukken van Hofstra's inleiding blijft het beginsel van de bevoorrechte verkrijging zelfs geheel onbesproken.

¹⁶ Op grond van het inspanningsbeginsel wordt minder belasting geheven, naarmate het inkomen of bijvoorbeeld vermogen met meer inspanning is verkregen.

¹⁷ Eerder heb ik het *solidariteitsbeginsel* ook wel onder de verdelingbeginselen begrepen. Zie Albregtse, D.A., 'Economische benadering van belastingbeginselen'; *Beleid & Maatschappij* nr. 3, 1986, blz. 139. Ik denk dat dat in de benadering die ik hier gekozen heb onjuist is. De wens solidariteit een plaats te geven in het belastingstelsel is een politieke vraag en raakt de instrumentele functie van belastingheffing.

bekend als het neutraliteitsbeginsel, en wordt ook wel het *welvaartsbeginsel* of het beginsel van *economische efficiency* genoemd¹⁸.

Door uit te gaan van bovenstaande beginselen staat de normatieve structuur van het belastingstelsel vast, de normatieve structuur die naar in zijn algemeenheid wordt aangenomen zijn wortels behoort te hebben in algemeen aanvaarde rechtsbeginselen. Nadat men aan belastingheffing instrumentele functies is gaan toekennen, en de belastingheffing steeds meer als instrument van algemeen overheidsbeleid is ingezet, zijn de inbreuken op de normatieve structuur steeds talrijker geworden en is steeds minder sprake van een neutrale, louter op algemene rechtsbeginselen stoelende belastingheffing. Voor de aanvaardbaarheid daarvan verwijzen we naar paragraaf 2.1.

2.3 Beginselen van internationaal belastingrecht

2.3.1 Algemeen

In het internationaal belastingrecht is een drietal beginselen tot ontwikkeling gekomen, die gehanteerd worden om de heffingsbevoegdheden tussen landen af te bakenen en te verdelen¹⁹.

Die drie beginselen zijn:

- *het woonplaats- of vestigingsplaatsbeginsel;*
- *het bron- of situsbeginsel;*
- *het nationaliteitsbeginsel.*

Op grond van zowel het woonplaats- of vestigingsplaatsbeginsel als het nationaliteitsbeginsel wordt het totale wereldinkomen, de totale wereldwinst en/of het totale wereldvermogen van een natuurlijk persoon of lichaam, die woont of gevestigd is in, respectievelijk de nationaliteit heeft van, een bepaald land in dat land belast. Op grond van het bron- of situsbeginsel belast het land

¹⁸ Anderen kennen aan het welvaartsbeginsel juist een instrumentele functie toe, hetgeen op gespannen voet staat met het neutraliteitsbeginsel. Zie bijvoorbeeld Stevens, L.G.M., *Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*; 13e druk, Deventer, Kluwer, 1997, blz. 11.

¹⁹ Wij gaan hier voorbij aan de normen en randvoorwaarden die hieraan ten grondslag hebben gelegen. Verwezen zij naar Moons, P.V.S., 'Winsttoerekeningsstelsels getoetst aan belastingbeginselen'; *Maandblad Belastingbeschouwingen* nr. 3, maart 1997, blz. 102-106, en de door hem aangehaalde literatuur.

waar inkomen ontstaat en/of vermogen is gelegen, dat inkomen en/of dat vermogen. Door samenspel van die beginselen en bijvoorbeeld interpretatieverschillen kan gemakkelijk *dubbele belastingheffing* plaatsvinden. Om dit te voorkomen hebben de meeste landen *eenzijdige maatregelen* in hun nationale wetgeving opgenomen. Daarnaast hebben tal van landen *bi-laterale verdragen ter voorkoming van dubbele belastingen op inkomen en vermogen* met elkaar afgesloten. Nederland kent ongeveer zestig van zulke verdragen ²⁰. Hoewel de verdragen soms belangrijke verschillen vertonen, is er toch veel gelijkens. Het door de OESO opgestelde modelverdrag, voor het eerst gepubliceerd in 1963, en daarna verschillende malen herzien, is bij de verdragsluitende partijen veelal het uitgangspunt ²¹. Omdat de door de afzonderlijke staten gehanteerde beginselen en de interpretatie daarvan sterk op het OESO-modelverdrag zijn geënt, gaan we hiervan in het navolgende uit. Voorts concentreren we ons bij de uitwerking van de beginselen op de betekenis ervan voor de belastingheffing bij ondernemingen.

2.3.2 Het woon- of vestigingsplaatsbeginsel

Het woon- of vestigingsbeginsel sluit aan bij de woon-/vestigingsplaats van natuurlijke personen en lichamen. Het totale wereldinkomen, de totale wereldwinst wordt in beginsel in het woon- of vestigingsland belast.

Artikel 4, paragraaf 1 OESO-verdrag bepaalt dat de woon- of vestigingsplaats moet worden vastgesteld op grond van feitelijke omstandigheden. Met name genoemd worden "domicilie, residence, en place of management". De toevoeging "or any criterion of a similar nature" maakt de definitie heel breed ²². De definitie kan er gemakkelijk toe leiden dat twee of meer landen de belastingheffing over de wereldwinst voor zich opeisen. Daartoe is in artikel 4, paragraaf 3 OESO-Modelverdrag een zogenoemde *tie-breakerbepaling* opgenomen: "Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting

²⁰ Behalve belastingverdragen ter zake van inkomsten- en vermogensbelasting zijn er ook zogenoemde *successierechtverdragen*. Zij voorkomen dubbele heffing van successie- en soms ook schenkingsrechten. Hier gaan we verder niet op in.

²¹ *OECD-Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, 1977 en 1992-1996*. In OECD-verband is ook een modelverdrag ter voorkoming van dubbele *successierechten* opgesteld. Het betreft *OECD-Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts*, uit 1966.

²² Overigens komt de definitie qua strekking sterk overeen met die in de Nederlandse wetgeving, artikel 4 AWR.

States, it shall be deemed to be a resident of the State in which its place of effective management is situated." Deze tie-breakerbepaling speelt een belangrijke rol bij het voorkomen van dubbele belasting en kan zeker een leidend beginsel van internationaal belastingrecht genoemd worden ²³.

2.3.3 Het bronbeginsel

Bij toepassing van het bron- of situsbeginsel worden inkomensbestanddelen ter heffing overgelaten aan de staat op wiens territorium het bestanddeel is ontstaan. In het OESO-Modelverdrag worden inkomensbestanddelen die op grond van het woon- of vestigingsplaats- of nationaliteitsbeginsel door een staat in de belastingheffing kunnen worden betrokken, doch hun bron hebben in een andere staat, ter heffing aan die andere staat, *de bronstaat*, overgelaten. Voor wat winst uit onderneming betreft, moet die winst wel kunnen worden toegerekend aan een in de bronstaat aanwezige *vaste inrichting*. Het begrip *vaste inrichting* is daarmee een cruciaal begrip in het internationale belastingrecht.

Uit de algemeen aanvaarde definitie van artikel 5, paragraaf 1 OESO-Modelverdrag blijkt dat moet worden voldaan aan een drietal voorwaarden, wil sprake zijn van een *vaste inrichting*. Die voorwaarden zijn:

- er moet sprake zijn van een *bedrijfsinrichting*, zoals gebouwen, installaties en personeel. In paragraaf 2 van dat artikel worden met name genoemd: een plaats waar leiding wordt gegeven, een fabriek, een kantoor, een filiaal, een werkplaats, alsmede een mijn, olie- of gasbron, een steengroeve of een andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen;
- het moet gaan om een *vaste* bedrijfsinrichting, zowel vast in de tijd (permanent) als vast op de plaats;
- de onderneming moet geheel of gedeeltelijk door middel van die *vaste inrichting* worden uitgeoefend.

²³ Vergelijk in dit verband ook de landenstudie uitgevoerd door Brood. Zie Brood, E.A., *De vestigingsplaats van lichamen*; Deventer, Kluwer, 1989. Dissertatie Rotterdam.

Voorts wordt er veelal van uitgegaan dat er een verband moet bestaan tussen de buitenlandse onderneming en de vaste inrichting; de onderneming moet het recht hebben om de bedrijfsinrichting te gebruiken ²⁴.

In artikel 5, paragraaf 3 OESO-Modelverdrag is voorts bepaald dat *constructiewerken* die langer dan 12 maanden duren, ook als een vaste inrichting aangemerkt worden. In de specifieke verdragen wordt veelal ook uitgegaan van een periode van 12 maanden, zij het dat ook langere en kortere perioden voorkomen. Een, zoals we zullen zien, speciaal met het oog op de Internet-handel belangrijke bepaling is voorts artikel 5, paragraaf 4 OESO-Modelverdrag. Daarin staat een aantal activiteiten opgesomd die in elk geval *niet* als vaste inrichting worden beschouwd, ook al wordt voldaan aan de vereisten, genoemd in artikel 5, paragraaf 1. Het betreft:

- het gebruik maken van inrichtingen, uitsluitend voor het opslaan, uitstellen en afleveren van aan de onderneming toebehorende goederen of koopwaar;
- het uitsluitend aanhouden van een voorraad goederen voor opslag, uitstalling of aflevering;
- het uitsluitend aanhouden van een voorraad voor de bewerking of verwerking daarvan door een andere onderneming;
- het uitsluitend aankopen van koopwaar of het inwinnen van inlichtingen;
- het uitsluitend uitvoeren van werkzaamheden van voorbereidende aard of hulpwerkzaamheden. Bij het beoordelen of er sprake is van hulp- of voorbereidende werkzaamheden is volgens het officiële commentaar bij het Modelverdrag (punt 24 bij artikel 5) het doorslaggevend criterium of de vaste inrichting een wezenlijk en belangwekkend deel van de onderneming in haar geheel is. Als dat het geval is, dan is er geen sprake van hulp- en voorbereidende werkzaamheden. Ook als een vaste inrichting hetzelfde hoofddoel heeft en dezelfde hoofdactiviteiten als het hoofdkantoor verricht, is geen sprake van hulp- en voorbereidende werkzaamheden. Voorts geldt dat artikel 5, paragraaf 4 OESO-Modelverdrag niet van toepassing is als vanuit de vaste inrichting leiding wordt gegeven, al is die maar beperkt tot een klein deel van de onderneming. Artikel 5, paragraaf 4 is eigenlijk alleen van toepassing als zij hulp- en voorbereidende werkzaamheden verricht voor de onderneming van de belastingplichtige.

²⁴ Skaar, A.A., *Permanent establishment, the erosion of a tax treaty principle*; Deventer, Kluwer, 1991.

Ten slotte is in artikel 5, paragraaf 4, onderdeel f OESO-Modelverdrag bepaald dat bij een combinatie van de genoemde activiteiten nog steeds geen sprake is van een vaste inrichting, indien het nog steeds gaat om hulp- en voorbereidende werkzaamheden.

Het zou te ver voeren om hier in te gaan op alle ins en outs van de vaste inrichting. Hiervoor verwijzen we naar de literatuur²⁵. Wel moet melding worden gemaakt van wat bekend staat als de *vaste vertegenwoordiger*. Een vaste vertegenwoordiger wordt als een vaste inrichting aangemerkt als hij aan een aantal vereisten voldoet. Die vereisten zijn:

- het moet gaan om een persoon, natuurlijk persoon of lichaam, die de bevoegdheid bezit namens de buitenlandse onderneming contracten af te sluiten;
- hij moet van die machtiging regelmatig gebruik maken;
- hij dient voor rekening van de buitenlandse onderneming te handelen;
- hij dient zijn bevoegdheid uit te oefenen op het grondgebied van de staat die over de aan hem toe te rekenen winst wenst te heffen;
- hij is niet een onafhankelijk persoon die in de normale uitoefening van zijn bedrijf handelt.

2.3.4 Het nationaliteitsbeginsel

Het nationaliteitsbeginsel laat de belastingheffing aanknopen bij de *nationaliteit* van natuurlijke personen en rechtspersonen. Het nationaliteitsbeginsel houdt onder meer in dat de (wereld)winst van een onderneming belast wordt door het land naar wiens recht de onderneming is opgericht, waar ter wereld deze onderneming zich ook bevindt. Hetzelfde geldt voor het wereldinkomen van natuurlijke personen. Het nationaliteitsbeginsel is in de meeste landen van ondergeschikt belang. Veelal wordt het als ondersteunend beginsel gebruikt bij de voorkoming van internationale belastingvermijding. Ook het OESO-Modelverdrag kent aan dit beginsel geen leidende rol toe. In Nederland komt het nationaliteitsbeginsel naar voren in artikel 2, lid 2, Wet Vennootschapsbelasting 1969. Daarin wordt bepaald dat vennootschappen opgericht naar Nederlands recht altijd worden geacht in Nederland gevestigd te zijn. Leidende beginselen in vrijwel alle Westerse landen zijn echter het woon- of vestigingsplaatsbeginsel en het bronlandbeginsel.

²⁵ Voor een meer uitgebreide behandeling van het begrip vaste inrichting verwijzen we onder meer naar het in de voorgaande noot aangehaalde werk van Skaar, en naar: Vogel, K., *Klaus Vogel on double taxation conventions*; Deventer, Kluwer, 1991 (hoofdwerk) en 1994 (supplement) en naar Albert, P.G.H., *Vaste inrichting*; Deventer, FED, Fed's Fiscale Brochures, 1994.

Belangrijke uitzonderingen vormen de Verenigde Staten en Zwitserland. Voor hen is het nationaliteitsbeginsel bij zowel natuurlijke personen als lichamen het uitgangspunt.

2.4 Beginselen van winstallocatie

Op grond van bovenstaande beginselen wordt bepaald welke landen mogen heffen over het wereldinkomen, dan wel over de wereldwinst (het woon-, vestigingsplaats- of nationaliteitsland) en welke landen mogen heffen over de in hun land ontstane inkomsten, dan wel winsten (bronland). Het is dan echter nog lang niet duidelijk over welke inkomsten, respectievelijk winsten, met name de desbetreffende bronlanden mogen heffen. Vooral de bepaling van de in aanmerking te nemen winsten door de bronlanden is problematisch. In het internationaal belastingrecht is in dit verband een groot aantal theorieën over winstallocatie tot ontwikkeling gekomen, die antwoord op die vraag beogen te geven. Er zijn twee hoofdstromen te onderscheiden.

De eerste hoofdstroom betreft die van de *ondernemingsplitsing*. Hierbij wordt ervan uitgegaan dat alle onderdelen van een concern (zowel vaste inrichtingen als dochterondernemingen) voor de winstbepaling moeten worden aangemerkt als zelfstandige ondernemingen. De onderlinge transacties moeten worden afgerekend tegen zakelijke prijzen. Dit beginsel, bekend als het *at-arm's-length-beginsel*, staat centraal in het OESO-Modelverdrag en wordt door de meeste bij de OESO aangesloten landen, waaronder Nederland, als leidend beginsel geaccepteerd²⁶. De methode staat ook wel bekend als de *directe methode*.

De tweede hoofdstroom is die van de *winstsplitsing* en wordt ook wel de *indirecte methode* genoemd. Ze ligt ten grondslag aan het systeem van *unitary taxation*. Hierbij wordt uitgegaan van de totale concernwinst, die vervolgens wordt toegedeeld aan de verschillende concernonderdelen op basis van bepaalde verdeelsleutels. Als verdeelsleutel wordt in het algemeen gebruik gemaakt van de omzet, de loonsom of het totaal van de activa. Beide hoofdstromen kennen de nodige varianten en vloeien soms zelfs in elkaar over. Met name het ontbreken van zakelijke prijzen maakt toepassing van de directe methode soms problematisch, waardoor moet worden teruggegrepen op ficties, ontleend aan de indirecte methode. Het zou te ver voeren om hier op

²⁶ Het beginsel is vastgelegd in de artikel 7 en 9 van het OESO-Modelverdrag.

alle ins en outs van de verschillende theorieën in te gaan. Wij verwijzen hiervoor naar de literatuur ²⁷.

2.5 Kwalificatie van inkomsten

In het belastingrecht speelt het probleem van de internationale dubbele belastingheffing, en met name de voorkoming daarvan, een cruciale rol. Zoals uit het voorgaande blijkt, kan door een samenspel van genoemde belastingbeginselen gemakkelijk dubbele belastingheffing ontstaan. Ter voorkoming daarvan zijn bi-laterale belastingverdragen in het leven geroepen, waarbij de heffingsrechten worden toebedeeld en verdeeld. Het OESO-Modelverdrag speelt een belangrijke rol bij de wijze waarop dit geschiedt. In onderstaand schema wordt aangegeven hoe de heffingsrechten over de belangrijkste inkomens- en vermogensbestanddelen zijn verdeeld, daarmee het genoemde OESO-Modelverdrag tot uitgangspunt nemend. Tabel 2.1 geeft de hoofdregel.

²⁷

Moons, P.V.S., 'Winsttoerekeningsstelsels getoetst aan belastingbeginselen'; *Maandblad Belastingbeschouwingen* nr. 3, maart 1997, blz. 102-108.

Tabel 2.1 Verdeling van heffingsrechten (+ =heffingsrecht toegewezen;
- =geen heffingsrecht toegewezen)

Inkomens-/vermogensbestanddeel	Woon-/vestigingsland	Bronland/situsland ²⁸
Inkomsten uit onroerende zaken	-	+
winst uit onderneming	+	- tenzij sprake is van een vaste inrichting; dan wordt over vaste inrichtingswinst geheven
Inkomsten uit zee- en luchtvaart dividenden	+	-
rente	+	mogelijkheid bronheffing (meestal 15%; soms 5%) mogelijkheid bronheffing ²⁹ (meestal 10-15%)
royalties	+	mogelijkheid bronheffing ³⁰ (meestal 10-15%)
vermogenswinsten op onroerende zaken	+	+
vermogenswinsten op andere zaken	+	-
inkomsten uit zelfstandige arbeid	+	- tenzij sprake is van een vast middelpunt; inkomsten toe te rekenen aan dat vast middelpunt mogen in het bronland worden belast
inkomsten uit onzelfstandige arbeid	+	- tenzij werknemer meer dan 183 dagen (in een belastingjaar) in werkstaat verblijft
bestuurders- en commissarissen beloningen	+	+
inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars	+	+
particuliere pensioenen	+	-
overheidsbeloningen (incl. pensioenen)	-	+
studenten (stagebeloningen ed.)	-	+
overige inkomsten	+	-
roerend vermogen	+	-
onroerend vermogen	-	+

Het is dus voor de internationale belastingheffing van groot belang tot welke inkomens- en/of vermogensbestanddelen het betreffende inkomen en/of vermogen behoort. Ingeval beide staten mogen heffen, betekent dit niet dat sprake hoeft te zijn van dubbele belastingheffing. De

²⁸ Situsland is het land waar vermogen gelegen is.

²⁹ Nederland kent overigens geen bronheffingen op rente en op royalties.

³⁰ Ibid.

woonstaat zal dan meestal hetzij de in de bronstaat belaste inkomstenbestanddelen vrijstellen, hetzij de daarover betaalde belasting verrekenen. Soms is de belasting slechts aftrekbaar van het in het woonland te belasten inkomen.

Ook bij het ontbreken van een bilateraal verdrag is kwalificatie van inkomens- en vermogensbestanddelen van belang. De meeste landen hebben in hun nationale wetgevingen eenzijdige bepalingen opgenomen. Aan de ene kant beperken die veelal het heffingsobject van buitenlandse belastingplichtigen tot bijvoorbeeld bepaalde binnenlandse inkomensbestanddelen; aan de andere kant geven zij regels ter voorkoming van dubbele belastingheffing op buitenlandse inkomens- en vermogensbestanddelen van binnenlandse belastingplichtigen. Die regels kunnen per inkomens- of vermogensbestanddeel variëren.

2.6 Aanknopingspunten bij de heffing van verbruiksbelastingen

Een belangrijke inkomstenbron voor vele landen wordt gevormd door verbruiksbelastingen. Onderscheid moet daarbij worden gemaakt tussen algemene en bijzondere verbruiksbelastingen, zoals accijnzen. De verbruiksbelastingen worden in het algemeen geacht te drukken op het verbruik, de consumptie van goederen en diensten. Wat betreft de heffing van de verbruiksbelastingen dienen twee beginselen te worden onderscheiden, te weten het *oorspronglandbeginsel* en het *bestemmingslandbeginsel*. In het eerste geval drukt het tarief van het land van oorsprong op de goederen en diensten genoten door de consumenten, in welk land de consumptie dan ook plaatsvindt. In het tweede geval drukt het tarief van het land waar de consument woont op het verbruik van de goederen en diensten. Bij het systeem van heffing van verbruiksbelastingen binnen Europese Unie, de *BTW*, staat het bestemmingsland centraal. De goederen en diensten gaan in beginsel geschoond van omzetbelasting de (binnen)grenzen over. Ook in de toekomst blijft het bestemmingslandbeginsel gehandhaafd, voor zover de transacties worden geleid via belastingplichtige ondernemers in andere lidstaten. Voor consumenten die hun aankopen doen in andere lidstaten geldt echter nu en in de toekomst het oorspronglandbeginsel ³¹.

³¹ Teneinde *tariefshopping* door bijvoorbeeld postorderbedrijven tegen te gaan, is in artikel 5a Wet omzetbelasting 1968 (artikel 28 ter B Zesde EG-richtlijn omzetbelasting) een regeling getroffen op grond waarvan de levering van goederen aan particulieren (of vrijgestelde ondernemers), voorzover de waarde daarvan een bepaald drempelbedrag overschrijdt, geacht wordt plaats te vinden in het land van aankomst van die goederen.

Belangrijke territoriale aanknopingspunten hierbij zijn de plaats van *levering* en de plaats van *diens*t. In het eerste geval staat de plaats waar geconsumeerd wordt centraal; in het tweede geval de plaats waar de dienstverlener woont of gevestigd is, of van waaruit hij met behulp van een vaste inrichting handelt. Overigens wordt in de verschillende landen nog al eens, met name om praktische redenen, van de hoofdgedachte afgeweken.

Het verschil tussen goed en dienst is, althans binnen de Nederlandse BTW-wetgeving ook in een ander verband nog van belang, namelijk in verband met de *tariefstoepassing*. Diensten vallen in het algemeen onder het normale tarief (momenteel 17,5%), terwijl een groot aantal goederen onder het verlaagde tarief van momenteel 6 procent valt.

3. DE GEVOLGEN VAN DE ONTWIKKELINGEN IN DE ICT VOOR DE BELASTINGHEFFING

3.1 Algemeen

De problemen die de geschetste ontwikkelingen in de informatie- en communicatietechnologie voor de belastingheffing oproepen, kunnen in een aantal hoofdcategorieën worden onderverdeeld. De eerste hoofdcategorie betreft de toepasbaarheid van de momenteel gehanteerde aanknopingspunten voor de heffing over inkomen en winst. In de eerste plaats is lang niet altijd meer een eenduidig territoriaal aanknopingspunt vast te stellen. Dat is bijvoorbeeld het geval bij virtuele ondernemingen. Deze zijn in eerste instantie gevestigd op Internet, waardoor een concreet territoriaal aanknopingspunt ontbreekt. Daarnaast maken systemen als Internet fysieke aanknopingspunten met bepaalde territoria minder noodzakelijk. In de tweede plaats stellen de ontwikkelingen belastingplichtigen in staat om de bestaande territoriale aanknopingspunten te ontgaan, dan wel te ontduiken. Hoewel het hierbij gaat om oude problemen in een nieuw jasje, zijn het gemak (de geringe kosten e.d.) alsmede de snelheid waarmee een en ander in zijn werk kan gaan, zeker nieuw¹. Beide ontwikkelingen kunnen leiden tot een belangrijke erosie van de bestaande belastinggrondslagen.

Een tweede hoofdcategorie heeft te maken met het bepalen en de kwalificatie van inkomen, winst en vermogen; die is namelijk van invloed op de toedeling van de heffingsrechten en de fiscale behandeling ervan. Een laatste hoofdcategorie betreft de problematiek van het identificeren van goederen- en dienstentransacties, hetgeen met name van groot belang is voor de heffing van verbruikbelastingen. Aan deze drie hoofdcategorieën wordt in dit hoofdstuk aandacht besteed.

¹ Horner, Frances M., and Jeffrey Owens, 'Tax and the web: New technology, old problems'; *Bulletin for international fiscal documentation* nr. 11/12, november/december 1996, blz. 516-523.

3.2 Territoriale aanknopingspunten

3.2.1 De afwezigheid van eenduidig bepaalbare territoriale aanknopingspunten

De virtuele onderneming

De virtuele onderneming kenmerkt zich doordat alle bedrijfsprocessen zich op Internet afspelen. Op grond van het vestigingsplaatsbeginsel, zoals neergelegd in het OESO-Modelverdrag, moet worden geconcludeerd dat de vestigingsplaats van een dergelijke onderneming zich in eerste instantie op Internet bevindt en dat de winst van de onderneming niet aan enig territorium is toe te rekenen. Als de deelnemers en leidinggevenden van een dergelijke onderneming over verschillende landen verspreid zijn, en dat zal in vele gevallen zo zijn of is in elk geval makkelijk te bewerkstelligen, lost de zogenoemde tie-breaker-bepaling uit het OESO-Modelverdrag niets op. Gevolg hiervan zal zijn dat de wereldwinst van de virtuele onderneming buiten schot blijft. In theorie behoort dubbele of zelfs meervoudige heffing tot de mogelijkheden, omdat de verschillende landen waar de verschillende deelnemers of leidinggevenden zich bevinden, elk voor zich de (centrale) vestigingsplaats kunnen opeisen. Toch valt hier makkelijk aan te ontkomen, bijvoorbeeld door de centrale leiding naar een laagbelastingland te verplaatsen. Bovendien roept de bepaling van de totale wereldwinst de nodige problemen op (zie hierover par. 3.2.2). In eerste instantie lijkt het dat hantering van het nationaliteitsbeginsel een oplossing kunnen bieden. Het kiezen van de nationaliteit van een laagbelastingland ligt dan echter voor de hand. Meer hierover in paragraaf 5.2.

De afwezigheid van een vaste inrichting bij Internet-handel

Onderscheid moet in dit verband gemaakt worden tussen Wehkamp-activiteiten en city-activiteiten. Ingeval van zogenoemde *Wehkamp-activiteiten* waarbij naast informatiestromen via Internet sprake is van fysieke goederenstromen, kan vaak worden volstaan met een inrichting in de zin van artikel 5, paragraaf 4 OESO-Modelverdrag (een fictieve niet-vaste inrichting). In vergelijking tot de traditionele handel, waarvoor veelal een grotere fysieke aanwezigheid in het afzetland is vereist, betekent dit het verloren gaan van belastbare substantie voor het afzetland. Over het algemeen wordt aangenomen dat het irrelevant is of de handel plaatsvindt door middel van een in het afzetland gevestigde server dan wel door middel van een in een ander land

gevestigde server². Ook kan de (binnenlandse) server niet als een verkoop- of gokautomaat in de zin van het OESO-Modelverdragcommentaar worden aangemerkt³. Onder bijvoorbeeld de Duitse wetgeving is dat wel mogelijk⁴.

Ingeval van zogenoemde *city-activiteiten* is mogelijk wel van belang of sprake is van een in het buitenland dan wel in binnenland gevestigde server. Bij een buitenlandse server is de aanname van een vaste inrichting in de zin van het OESO-Modelverdrag onwaarschijnlijk. Ingeval sprake is van een binnenlandse server ligt dat anders. In dat geval levert de server namelijk niet alleen voorbereidende en hulpwerkzaamheden in de zin van artikel 5, paragraaf 4 OESO-Modelverdrag; ook de levering en consumptie van de gedigitaliseerde goederen vindt dan namelijk via Internet plaats. Het is daarbij irrelevant of de server een dienst of een goed eerst kan leveren nadat een buitenlandse onderneming fiat voor consumptie of verzending heeft gegeven.

Bedenk overigens wel dat ook als de server kan worden aangemerkt als een vaste inrichting, dit nog niet betekent dat het ICT-probleem is opgelost. Voor zowel de leverancier als de afnemer/consument is het (technisch en financieel) niet van belang, waar de server is gevestigd. Verplaatsing van een server naar een laag-belastingland ligt dan ook voor de hand.

De plaats waar de server is gevestigd, staat overigens los van de plaats waar de *Internet-provider* die de server beheert, woont of gevestigd is. Indien we de provider in de beschouwing betrekken, is vanuit het afzetland gezien met name interessant of een in het buitenland gevestigde Internet-provider een vaste inrichting in het afzetland kan hebben. Twee mogelijkheden kunnen worden onderscheiden. Ten eerste kan de Internet-provider in het binnenland een eigen server opzetten en personeel die server laten onderhouden. In dat geval zal sprake zijn van een vaste inrichting in de zin van artikel 5, paragraaf 1 OESO-Modelverdrag. Het commentaar op het Modelverdrag, dat ook een vaste inrichting kan worden aangenomen als voornamelijk installaties de werkzaamheden verrichten, is hier waarschijnlijk van toepassing. Het bedrijf van de Internet-provider bestaat immers uit het verlenen van het toegang tot Internet; de server is hierbij een essentieel onderdeel van het bedrijf, niet alleen een vorm van communicatie. De

² Stevens, S., op. cit., blz. 1727, Horner en Owens, op. cit., blz. 516 en Brodersen, Christian, 'International tax in cyberspace: Taxation of cross-border electronic commerce: Germany'; *Intertax* nr. 4, 1997, blz. 133.

³ OESO-commentaar paragraaf 10 bij artikel 5.

⁴ Bordersen, op. cit., blz. 133.

tweede mogelijkheid is dat de Internet-provider in het binnenland telefoonlijnen least ten einde over lokale inbelpunten te kunnen beschikken. De telefoonlijnen staan in dat geval in verbinding met een buitenlandse server. Op grond van het OESO-Modelverdrag kan in dit geval geen vaste inrichting worden verondersteld. Onder bijvoorbeeld de Duitse wetgeving (en jurisprudentie) wordt echter in dit geval wel een vaste inrichting aangenomen ⁵. Meer hierover in hoofdstuk 5.

Manipulatie van aanknopingspunten

Ten aanzien van de manipulatie van aanknopingspunten kunnen we na het reeds gestelde kort zijn. Internet stelt met name rechtspersonen (ondernemingen) in staat zich snel en gemakkelijk te verplaatsen naar andere territoria. In wezen gaat het om een oud probleem, maar de snelheid en het gemak, waarmee dat mogelijk is, is nieuw. Daarenboven kan deelname, met name aan open systemen als Internet, door natuurlijke personen in volstrekte anonimiteit plaatsvinden. De fiscus is daardoor niet langer in staat om concrete territoriale aanknopingspunten voor de belastingheffing, in dit geval de natuurlijke personen, aan te wijzen. Ook de identificatie van de op of via Internet verdiende inkomens en de toerekening daarvan aan participanten levert de nodige problemen op. Met name ook de opkomst en de ontwikkeling van het elektronisch geldverkeer is hierbij van belang ⁶.

3.2.2 De bepaling van de omvang en de kwalificatie van inkomsten

Zoals uit paragraaf 2.5 en het daarin opgenomen schema blijkt, is de benoeming of, anders gezegd, de *kwalificatie* van de inkomsten van belang op de toe- en verdeling van heffingsbevoegdheden over landen en daarmee op de hoogte van de feitelijke belastingdruk. Alvorens echter aan het kwalificatievraagstuk kan worden toegekomen, dient aandacht te worden besteed aan de *bepaling* van de omvang van die inkomsten, waaronder winsten zijn begrepen.

⁵ Broderson, op. cit., blz. 133.

⁶ Spencer, Ian, 'Globalization of transnational business: the challenge for international tax policy'; *Intertax* nr. 4, april 1997, blz. 143-147. Vergelijk ook de opvattingen van J. Sasseville tijdens een door de Leidse fiscale studentenvereniging op 6 juni 1997 georganiseerd congres over Internet en belastingheffing van internationale elektronische handel. De congresbijdragen zijn nog niet gepubliceerd. De bedoelde opvattingen van Sasseville zijn echter duidelijk weergegeven in: Vording, H., 'Verslag van het congres Internet and the taxation of international electronic commerce'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6256, 21 augustus 1997, blz. 1150.

De bepaling van de omvang van de inkomsten

Het zal uit het voorgaande duidelijk zijn dat de ICT-ontwikkelingen problemen kunnen oproepen voor de bepaling van de omvang van inkomsten en winsten. De mogelijke anonieme deelname aan open netwerken als Internet, alsmede het voor de fiscus onzichtbaar zijn van de transacties die via Internet plaatsvinden, zijn hier debet aan. De problematiek inzake de bepaling van de inkomsten en winsten hangt nauw samen met de problematiek inzake de territoriale aanknopingspunten. Immers, bezien vanuit het kader van de huidige, in hoofdstuk 2 beschreven beginselen en de invulling daarvan, komt de bepaling in het geheel niet aan de orde wanneer de territoriale aanknopingspunten ontbreken. Als echter geen sprake is van feitelijk ontbreken van territoriale aanknopingspunten, dan wordt het anders. In dat geval gaat de *attitude* van de betrokken belastingplichtigen immers een belangrijke rol spelen. Wij wezen er al eerder op dat het uitgangspunt dat ter zake wordt gehanteerd, van groot belang is voor de inschatting de problematiek, ook voorzover die samenhangt met de bepaling van de inkomsten. Indien we ervan uitgaan dat belastingplichtigen alle mogelijkheden benutten die de ICT-ontwikkelingen bieden om de belastingheffing zowel langs legale als illegale weg te vermijden, zullen de problemen groter zijn dan indien we mogen uitgaan van een meer positieve attitude. Behalve ethische aspecten, speelt hierbij met name de *pakkans* (bij het langs illegaal weg vermijden van belastingen) een belangrijke rol⁷. Het instrumentarium dat de heffende overheid kan inzetten om die pakkans te vergroten, en daarmee bijvoorbeeld de bepaling (en de aangifte) van de inkomsten te kunnen afdwingen, speelt hierbij een grote rol. Zie hierover paragraaf 5.2.

De kwalificatie van de inkomsten

Wat die kwalificatie betreft roept Internet-handel een aantal nieuwe problemen op. In het reeds genoemde US-Treasury paper van november 1996 wordt die problematiek vanuit het perspectief van de VS geïnventariseerd⁸. In theorie bestaat er een aantal mogelijke, vanuit het huidige OESO-Modelverdragcommentaar verdedigbare, kwalificaties voor inkomsten uit Internet-activiteiten in het algemeen en uit elektronische handel in het bijzonder. Veel gehoorde opties zijn ondernemingswinst, inkomsten uit zelfstandige arbeid en royalties. Op het eerder aangehaalde Leidse congres werd de mogelijkheid geopperd de inkomsten te behandelen overeenkomstig de in het OESO-Modelverdrag opgenomen bepaling voor zee- en luchtvaartwinsten (art. 8 Modelverdrag). Het zal duidelijk zijn dat de belangen die de verschillende landen bij de

⁷ Voor meer achtergronden zie de literatuur terzake aangehaald bij paragraaf 1.5.

⁸ 'Selected tax policy implications of global electronic commerce; Treasury paper, november 1996'; *Intertax* nr. 4, april 1997, blz. 162 e.v.

kwalificatie van de inkomsten hebben, divergeren ⁹. Met name Tillinghast heeft herhaaldelijk gewezen op de belangenstrijd en het belang van internationale afspraken, bijvoorbeeld in OESO-verband, benadrukt ¹⁰.

3.2.3 Belastingheffing over arbeidsinkomen in internationale situaties

Bij de arbeidsinkomsten speelt de toedeling van heffingsrechten een belangrijke rol (zie tabel 2.1). In beginsel heft de woonstaat van de werknemer over diens loon. Indien de dienstbetrekking echter in de werkstaat wordt uitgeoefend, mag ook de werkstaat heffen ¹¹. Op die laatste regel bestaat weer een aantal uitzonderingen. De belangrijkste uitzondering, die in vele belastingverdragen is opgenomen, bestaat hierin dat wanneer een werknemer in een bepaald jaar gedurende minder dan 183 dagen in de werkstaat verblijft om daar te werken, slechts de woonstaat mag heffen ¹². De plaats waar men werkt én fysiek verblijft, kan derhalve van grote betekenis zijn voor de belastingheffing over het verdiende inkomen.

Het zal duidelijk zijn dat de ICT-problematiek aan deze toedeling afbreuk doet. Het is in vele gevallen niet meer absoluut noodzakelijk om ter plekke fysiek aanwezig te zijn. *Telewerken*, werken op afstand, zal wellicht in toenemende mate ook een internationaal fenomeen worden. De techniek maakt het in elk geval mogelijk dat er bijvoorbeeld continubedrijven ontstaan die

⁹ Zo wordt in het hiervoor aangehaalde US-Treasury rapport het royalty-karakter van de door de koper van gedigitaliseerde producten betaalde vergoeding benadrukt. Vanuit het standpunt van de VS is dat zeer begrijpelijk. Immers, de gedigitaliseerde producten komen voornamelijk voor verreweg het grootste deel uit de VS, en op die manier behoudt de VS zijn heffingsrechten als woon- of vestigingsplaats van de copyrighthouders. Afnemerslanden, zoals de Europese landen, hebben hier echter veel minder belang bij en zullen liever een vaste inrichting binnen hun grenzen aangenomen willen zien en de inkomsten kwalificeren als ondernemingswinst.

¹⁰ Tillinghast, David R., 'The impact of the Internet on the taxation of international transactions'; *Bulletin for International Fiscal Documentation* nr. 11/12, november/december 1996, blz. 524-526.

¹¹ Artikel 15, eerste lid OESO-Modelverdrag. Overigens geldt die bepaling niet voor overheidspersoneel. In dat verband is artikel 19 OESO-Modelverdrag van belang (zie tabel 2.1). Als de werkstaat ook mag heffen, verleent Nederland veelal vrijstelling (met progressievoorbehoud) voor de in het buitenland verdiende arbeidsinkomsten.

¹² Andere uitzonderingen zijn het geval waarin de beloning wordt uitbetaald door een niet in de werkstaat wonende of gevestigde werkgever en het geval waarin de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting die, of een vast middelpunt dat, de werkgever in de werkstaat heeft (artikel 15, tweede lid, OESO-Modelverdrag).

werknemers verspreid over heel de wereld hebben, die ieder in hun eigen tijdszone gewoon overdag kunnen werken ¹³. Een en ander heeft tot gevolg dat de strekking van de bepaling zoals opgenomen in artikel 15 van het OESO-Modelverdrag niet meer tot zijn recht komt. Er komt een andere verdeling van de heffingsrechten, en daarmee van belastingopbrengsten, tot stand dan met die bepaling werd beoogd.

3.2.4 Beleggingsinkomsten

De ICT-ontwikkelingen hebben ongetwijfeld ook betekenis voor beleggingsinkomsten, en dan met name voor inkomsten uit roerend kapitaal, zoals dividenden en rente-inkomsten. Ook hierbij spelen problemen als identificatie van de inkomensstromen een belangrijke rol. Overigens is de additionele ICT-problematiek met betrekking tot deze inkomsten op het eerste gezicht minder revolutionair. De mobiliteit van roerend kapitaal en de inkomsten wordt immers ook zonder die ontwikkelingen hoog ingeschat. Reeds langer wordt nagedacht over de oplossing daarvan. Met name het voorstel om te komen tot een bronheffing op rente in EU-verband en het voorstel om te komen tot een *duale inkomstenbelasting*, die in de Scandinavische landen en Oostenrijk om die reden al is ingevoerd, worden als mogelijke antwoorden daarop gepropageerd ¹⁴. Ook de invoering per 1 januari 1997 van een nieuw regime voor inkomsten en vermogenswinsten bij aanmerkelijke belangenaandelen is mede ingegeven door de hoge mobiliteit van roerend vermogen en de belastingvlucht van vermogende particulieren ¹⁵.

¹³ Volgens het reeds meermalen aangehaalde US-Treasury paper uit november 1996 is hiervan reeds in de praktijk sprake. Zie *Intertax* nr. 4, april 1997, blz. 166. Overigens wordt op die plaats ook de verwachting uitgesproken dat het hier beschreven fenomeen, door de opstellers ervan *global collaboration* genoemd, zeker in belangrijkheid zal toenemen. Hierbij wordt verwezen naar Levin, C., and S. Rupley, 'Collaboration on call'; *PC Magazine*, 10 september 1996, blz. 31, en naar Habanero, Will, 'Be the next big thing?'; *Wall Street Journal*, 30 mei 1996, blz. B6.

¹⁴ Eijffinger, S.C.W., H.P. Huizinga en J.J.G. Lemmen, 'Naar een Europese bronbelasting op rente'; *Economisch-Statistische Berichten* nr. 4127, 5 november 1997, blz. 840-842, en Metten, Alman, en Bart van Riel, 'Alternatieven voor een duaal belastingsysteem'; *Economisch-Statistische Berichten* nr. 4101, 9 april 1997, blz. 289-292.

¹⁵ Sinds 1 januari 1997 worden dividenden en verkoopwinsten van zogenoemde aanmerkelijk belanghouders belast naar een proportioneel tarief van 25%. Van een aanmerkelijke belanghouder is sprake indien iemand 5% van het geplaatste kapitaal in een NV of BV heeft.

3.2.5 Het identificeren van goederen- en dienstenstromen

Naast problemen bij het identificeren van inkomenstromen geven systemen als Internet problemen bij de identificatie van goederen- en dienstenstromen. Met name bij zogenoemde city-activiteiten (gedigitaliseerde producten) is dat het geval. Ook het opsporen van leveranciers en afnemers is moeilijk. Een bijkomend probleem is voorts de kwalificatie van gedigitaliseerde producten. Gaat het daarbij om goederen of om diensten? Die kwalificatie kan om een aantal redenen van belang zijn. Ten eerste voor de *tariefstoepassing*. Zo worden in Nederland diensten, op enkele uitzonderingen na, belast naar het normale BTW-tarief van momenteel 17,5 procent, terwijl op een groot aantal goederen, en daarbij gaat het vooral om eerste levensbenodigdheden, het verlaagde tarief van 6 procent van toepassing is¹⁶. Voorts speelt de betekenis van de plaats van dienst, respectievelijk plaats van levering, een belangrijke rol (zie par. 2.6). Immers beide 'plaatsen' kunnen van elkaar afwijken en zodoende van invloed zijn op de uiteindelijke druk van de verbruiksbelastingen.

3.3 Waar leiden die problemen toe?

De hiervoor geschetste problemen kunnen in een aantal probleemvelden worden onderverdeeld. In de eerste plaats leidt de structuur van de ICT-handel ertoe dat, als niets wordt ondernomen, de *interstatelijke* verdeling van belastingopbrengsten wijzigt. Zo impliceert het wegvallen van een vaste inrichting dat voortaan de staat van de hoofdvestiging kan volstaan met het heffen van belasting over de wereldwinst zonder dat deze een tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belastingheffing hoeft te verlenen. Voor de desbetreffende belastingplichtigen hoeft dat in beginsel uiteraard geen gevolgen te hebben; er treedt alleen een verschuiving op in de overheid waaraan de belastingen moeten worden afgedragen¹⁷. Voor de staten met relatief weinig hoofdvestigingen betekent dit wel derving van belastingopbrengsten. Onder dit eerste probleemveld zouden wij ook willen verstaan de conflicten die tussen staten kunnen ontstaan omtrent de *kwalificatie* van Internet-inkomen en vermogen, alsmede omtrent het te maken onderscheid tussen bijvoorbeeld goederen en diensten, relevant voor de heffing van verbruiksbelastingen. Een

¹⁶ Deze situatie doet zich echter in vrijwel alle lidstaten van de Europese Unie voor.

¹⁷ Dit uiteraard afgezien van het feit dat men geconfronteerd wordt met verschillen in belastingen, belastinggrondslagen, tarieven e.d., maar, afgezien van acties door de belastingplichtigen leidt dit niet per definitie tot een verlaging van de belastingdruk; het kan even goed leiden tot een verhoging.

tweede probleemveld betreft het gemakkelijk kunnen *ontgaan* van de bestaande territoriale aanknopingspunten. Op de eerste plaats maakt ICT het hebben van fysieke, territoriale aanknopingspunten minder noodzakelijk. Denk aan de mogelijkheid van virtuele ondernemingen. De bedrijfsprocessen hiervan spelen zich via Internet of een ander netwerk af. De participanten zitten mogelijk verspreid over meerdere, soms vele, landen. Hetzelfde geldt voor de leidinggevenden. Ook bestaat de mogelijkheid dat de centrale leiding wordt overgebracht naar een laagbelastingland. Op de tweede plaats kan met name de productie eenvoudig en snel worden verplaatst naar laagbelastinglanden. Een derde probleemveld hangt samen met het ontstaan van meer mogelijkheden tot *ontduiking* van de belastingheffing. De mogelijkheid van anonieme deelname aan Internet en het proces van de elektronische handel enerzijds, alsmede de relatieve onmogelijkheid om vanwege de snelheid en de veelheid Internet-transacties te identificeren en te controleren, leidt ertoe dat de pakkans voor frauduleus handelen zeer gering is. Zowel de heffing over winst en broninkomen als de heffing van verbruiksbelastingen bij productie en consumptie via systemen als Internet wordt daardoor problematisch, zo niet onmogelijk.

Met name de twee laatstgenoemde probleemvelden leiden ertoe dat het gelijkheidsbeginsel dat ten grondslag ligt aan de Westerse belastingstelsels, in gevaar komt; meer economisch uitgedrukt, de neutraliteit tussen traditionele productie-, verkoop- en consumptiemethoden en ICT-methoden wordt verstoord. Voor de staten betekent het dat erosie van de belastinggrondslagen optreedt. Schattingen over de mate van belastingerosie en van de ontwikkeling daarvan zijn vooralsnog moeilijk te geven en zijn vooralsnog dan ook zuiver speculatief. Voor de omvang ervan wordt echter alom gevreesd. Zo wijzen Lambooj en Vermeulen erop dat de Internet-revolutie ertoe leidt dat de fiscus grote moeite zal hebben het bedrijfsleven bij te benen: de fiscus zal hijgend achter de feiten aan blijven hollen, tenzij hij met nieuwe, werkbare regels aankomt die aansluiten bij de Internet-revolutie¹⁸. Bij het inschatten van de omvang van de problemen passen echter de kanttekeningen die wij eerder plaatsten (zie par. 1.5). De daar gemaakte kanttekeningen hebben betrekking op:

- het slechts gedeeltelijk digitaliseerbaar van productie, handel, dienstverlening en consumptie;
- de relatie tussen ICT en de traditionele sectoren;
- de relatie tussen ICT en zwartgeldeconomie;
- het belang van de attitude van belastingplichtigen; en

¹⁸ Lambooj, M., en R.M. Vermeulen, *Internet en belastingen*;
<http://www.lovotax.nl/publikaties/algemeen/12.htm>.

- de mogelijkheden die ICT biedt aan de (heffende) overheid.

3.4 De fiscale problematiek kort samengevat

De in dit hoofdstuk geïnventariseerde fiscale problematiek als gevolg van ICT-ontwikkelingen laat zich als volgt samenvatten:

1. het is niet mogelijk belastingen te heffen over de winsten van een virtuele onderneming, wanneer de bestaande territoriale aanknopingspunten, zoals neergelegd in het OESO-Modelverdrag, gehanteerd worden. Hantering van het nationaliteitsbeginsel lost niets op;
2. de Internet-handel leidt tot een wijziging in de interstatelijke verdeling van de belastingopbrengsten. De definitie van het begrip *vaste inrichting* in het OESO-Modelverdrag leidt er namelijk toe dat in de afzetlanden van de Internet-handel minder snel een vaste inrichting kan worden aangenomen;
3. eventuele te constateren territoriale aanknopingspunten kunnen met behulp van de ICT snel en eenvoudig worden ontgaan;
4. zowel de bepaling als de kwalificatie, noodzakelijk om de heffingrechten en de toedeling daarvan te effectueren, is vanwege de ICT-ontwikkelingen problematisch;
5. ICT-ontwikkelingen kunnen ertoe leiden dat het fenomeen *telewerken* ook over de grens heen een grote vlucht zal nemen. De in het OESO-Modelverdrag neergelegde uitgangspunten bij de toedeling van arbeidsinkomsten zullen daardoor gefrustreerd worden;
6. de gevolgen van de ICT-ontwikkelingen voor inkomsten uit roerend vermogen lijken op het eerste gezicht minder revolutionair. De mobiliteit van roerend kapitaal wordt ook zonder die ontwikkelingen als zeer hoog ingeschat;
7. de identificatie van goederen- en dienstenstromen in verband met de heffing van verbruiksbelasting roept de nodige problemen. Het betreft hier met name problemen bij de opsporing van leveranciers en afnemers, bij de bepaling van de plaats van levering en plaats van dienst, en bij de tariefstoepassing.

4. ACTUELE BELEIDSREACTIES

In hoofdstuk 5 zal worden ingegaan op een aantal mogelijke fiscale beleidsopties ten aanzien van de problemen die de ICT-ontwikkelingen oproepen. Voorafgaand geven we in dit hoofdstuk een overzicht van een aantal actuele beleidsreacties op de geschetste problematiek.

4.1 Eerste beleidsreacties

De politieke aandacht voor de geschetste problematiek is met name in de eerste zes maanden van 1997 sterk gegroeid. Zij kenmerkt zich vooralsnog door een zekere afwachtendheid. Verkenning van de problematiek staat hierbij vooralsnog centraal.

Naar aanleiding van het op 1 juli 1997 gepubliceerde *Framework for global electronic commerce* heeft de Amerikaanse regering voorlopig de meest vergaande reactie gegeven¹. De regering-Clinton heeft zich uitgesproken voor zo min mogelijk overheidsbemoeienis en is voorstander van zelfregulering. Wel acht de regering-Clinton wetgeving noodzakelijk teneinde enige begeleiding en vooral rechtszekerheid te bieden. Van nieuwe additionele belastingen op Internet-transacties kan geen sprake zijn, omdat dit de gewenste Internet-activiteiten niet ten goede zou komen. Voorgesteld wordt op het Internet een vrijhandelszone te creëren². Voordat landen zelf lukraak allerlei belastingen zullen opleggen, dienen internationale afspraken te worden gemaakt. Dit om te voorkomen dat er internationaal inconsistente en ingewikkelde belastingssystemen ontstaan, waardoor de handel geschaad wordt en dubbele belastingheffing ontstaat. Op één punt wil de Verenigde Staten echter wel de touwjes strak in handen houden. Dit betreft de codering van de informatie. Alle leveranciers van informatie via Internet zouden uit veiligheidsoverwegingen een tweede sleutel bij justitie moeten inleveren. Op deze manier zou de politie de mogelijkheid hebben onder meer diefstal van informatie of communicatie tussen terroristen op te sporen.

In de reeds eerder genoemde Treasury paper³ was reeds eind 1996 een aantal uitgangspunten van beleid ten aanzien van Internet-activiteiten neergelegd. Daarin stond het neutraliteitsbeginsel,

¹ <http://www.whitehouse.gov>.

² *Framework*, blz. 3.

³ *Intertax* nr. 4, 1997, blz. 148-171.

in de zin van neutraliteit tussen fysieke en elektronische handel, centraal. Ook werd daarin gepleit voor het verschuiven van belastingheffing gebaseerd op het *bronbeginsel* naar belastingheffing gebaseerd op het *woon- of vestigingsplaatsbeginsel*. In paragraaf 5.2 komen we hierop terug.

Op een conferentie van Europese ministers in Bonn over elektronische informatie werden de standpunten uit het Amerikaanse *framework* grotendeels onderschreven. Ook hier werden nieuwe heffingen niet gewenst geacht. De Nederlandse minister van Economische Zaken, Wijers, gaf aan dat de overheden zo weinig mogelijk obstakels moeten opwerpen⁴. Over de kwestie of de staat informatie, die via Internet verstuurd wordt, moet kunnen controleren, wordt in Europees verband zeer verschillend gedacht. Frankrijk steunt het Amerikaanse voorstel, maar Duitsland en Nederland hebben zware kritiek. Laatstgenoemde landen zijn bevreesd dat een dergelijke inbreuk op de privacy het particuliere en zakelijke gebruik van Internet sterk zal afremmen⁵. Wel wordt het probleem onderkend dat bepaalde transacties via Internet voor overheden vrijwel niet te achterhalen zijn en dat de belasting derhalve gemakkelijk ontdoken kan worden. Hoe men dit probleem wil oplossen, werd niet duidelijk. Het voorstel van Staatssecretaris Vermeend om Internet-activiteiten te belasten, kreeg in elk geval geen steun⁶.

Ook het beleid van de Nederlandse staatssecretaris van Financiën Vermeend, is vooralsnog afwachtend te noemen. Bij diverse gelegenheden verwijst hij naar een onderhanden zijnde en wellicht binnenkort te publiceren OESO-studie over de relatie tussen belastingheffing en ICT. Zo ook op het op 26 september 1997 gehouden LOF-congres over het belastingstelsel van de 21ste eeuw⁷. Wel heeft hij reeds in de in mei 1996 verschenen fraude-nota aandacht besteed,

⁴ Waard, M. de, 'Regeringen geven Internet volledig vrij baan'; *NRC Handelsblad*, 9 juli 1997, blz. 11.

⁵ Zie behalve het hiervoor genoemde krantenartikel van De Waard ook Waard, M. de, 'Felle strijd om de sleutel van Internet'; *NRC/Handelsblad*, 8 juli 1997, blz. 13.

⁶ *Volkskrant*, 3 mei 1997.

⁷ LOF betekent Landelijk Overleg Fiscalisten. Het is een samenwerkingsverband van Fiscale studentenverenigingen. Jaarlijks wordt door één van hen een congres georganiseerd. Dit jaar was de Rotterdamse Fiscale Studentenvereniging Christiaanse-Taxateur aan de beurt.

aan wat hij aanduidt als *digi-fraude*⁸. Digi-fraude wordt omschreven als "mogelijke (frauduleuze) constructies gericht op het ontgaan van belasting, waarbij via de elektronische snelweg bedrijven of onderdelen daarvan in een tax-haven worden 'gevestigd'". Een belangrijk uitgangspunt van het fraudebeleid in het algemeen is dat de voorkeur, waar mogelijk, uitgaat naar preventieve boven repressieve maatregelen. Met preventieve maatregelen kan echter niet worden volstaan (zie onder meer blz. 7 van de Fraudenota). Ook ten aanzien van de digi-fraude worden deze beleidsuitgangspunten gehanteerd. In onderstaand overzicht zijn de uitgangspunten van het beleid, voorzover speciaal van belang voor de bestrijding van digi-fraude, puntsgewijs samengevat⁹.

Het beleid zal blijkens de aangehaalde bronnen worden vormgegeven door:

- vereenvoudiging van belasting- en douanewetgeving. Daarbij zal gebruik worden gemaakt van de nieuwe technologie op het gebied van informatie en communicatie;
- adequate voorlichting en dienstverlening via onder meer elektronische loketten en interactieve aangiftes, waarbij betreffende instanties al de bekende gegevens hebben ingevuld;
- een vergroting van de zichtbaarheid van de belastingdienst;
- effectievere en efficiëntere controles (inclusief verruiming van de daarvoor beschikbare tijd), dit onder meer ter vergroting van de pakkans;
- intensivering van de gegevensuitwisseling tussen overheidsinstanties en samenwerking op basis van onder andere het registreren van ondernemingen met onder meer de Kamers van Koophandel en de bedrijfsverenigingen;
- het door middel van nieuwe technologieën analyseren van risico's en risicopatronen, en het op basis hiervan gericht optreden ten aanzien van vermoedelijke fraudegevallen;
- het vergroten c.q. het verbreden van het algemene toezicht, zodat daar waar de risico's het grootst zijn, beter en sneller kan worden opgetreden (denk aan: geïntegreerde controles en waarnemingen ter plaatse);

⁸ *Nota van de Staatssecretaris van Financiën inzake Nadere Maatregelen ter intensivering van de bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van de belasting- en douanewetgeving 1996-2000*, mei 1996, blz. 5.

⁹ Het gaat hier om maatregelen, die zijn aangekondigd in de reeds aangehaalde Fraudenota, aangevuld en geactualiseerd naar aanleiding van de in de Miljoenennota en Rijksbegroting van Financiën voor 1998 aangekondigde beleidsvoornemens. Zie *Vakstudie-Nieuws* nr. 40, 18 september 1997, blz. 3295-3377.

- het oprichten van speciale coördinatiegroepen 'Constructiebestrijding' en het uitvoeren van zogenoemde Trafi-onderzoeken ten aanzien van omvangrijke financiële stromen tussen (rechts)personen;
- het oprichten van een overkoepelend kenniscentrum: het Belasting Informatie Centrum (B.I.C.) en de ontwikkeling van een informatieverdelingssysteem, zodat van elke bedrijfstak/branche/sector de kenmerken en risico's bekend zijn en hiermee het belang van geïntegreerde controles bijvoorbeeld kan worden vastgesteld (zie ook de Goedkeuringswet voor de Overeenkomst met betrekking tot de toepassing van Informatica voor douanedoeleinden, ook wel aangeduid als de Overeenkomst inzake het Douane Informatie Systeem (D.I.S.);
- het genereren en indienen van nieuwe wetsvoorstellen ten aanzien van de rechtsbescherming bij de Staten-Generaal en indien nodig daarover advies inwinnen bij de Raad van State; en
- het op initiatief van de Nederlandse regering op internationaal niveau, in onder andere OESO-verband, overleg plegen en afspraken maken.

Ten slotte moet melding worden gemaakt van een concreet wetsvoorstel, dat zijn grond vindt in de ICT-ontwikkelingen. Het betreft het wetsontwerp nr. 25.379 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de plaats van de dienst van telecommunicatiediensten; dit als antwoord op het fenomeen van de buitenlandse *call centers*. Hierdoor worden tot op heden niet-omzetbelastingplichtigen, bijvoorbeeld particulieren, in de gelegenheid gesteld een gratis nummer te bellen, waarna zij door de telecomaandbieder worden teruggebeld. Vervolgens wordt een verbinding tot stand gebracht met het gekozen nummer. Aangezien de telecomaandbieder niet in de EU gevestigd is, hoefde geen omzetbelasting in rekening te worden gebracht. Voor de heffing van omzetbelasting is momenteel de plaats waar de aanbieder van de dienst woont of gevestigd is, essentieel en die is wat de *call centers* betreft in het buitenland. Sinds kort, en mede op aandringen van de Nederlandse PTT/Telecom, is door de Europese Raad een beschikking afgegeven op grond waarvan aan alle lidstaten van de Europese Unie de bevoegdheid is verleend om met betrekking tot telecomdiensten de plaats van de dienst van buiten de EU gevestigde telefoonmaatschappijen te verleggen naar de plaats waar de afnemer van de dienst woont of gevestigd is ¹⁰.

¹⁰ Beschikking van de Raad van 17 maart 1997, 97/209/EG, *Publicatieblad van de EG* nr. L 86/23. Zie ook *Vakstudie-Nieuws* nr. 18, 17 april 1997, blz. 1576.

5. OPTIES VOOR EEN TOEKOMSTIG BELASTINGSYSTEEM

5.1 Algemeen

In dit hoofdstuk willen we de belangrijkste consequenties van één en ander voor het toekomstig belastingbeleid op een rij zetten. Wanneer immers niets wordt gedaan, zal erosie optreden van de belastinggrondslagen en zal een andere interstatelijke verdeling van de belastingopbrengsten tot stand komen. Hoe groot die erosie is, hangt af van de omvang van ICT-ontwikkelingen. Daarom gaan wij hier eerst in op een aantal mogelijkheden om het bestaande belastingstelsel zodanig aan te passen dat het beter bestand is tegen de geschetste ICT-problematiek (par. 5.2). Daarna komt een aantal hervormingsvoorstellen aan de orde en wordt aangegeven of en in hoeverre invoering daarvan met het oog op de ICT-problematiek kan worden bepleit, mede rekening houdend met de beginselen en uitgangspunten die men aan het (toekomstig) belastingstelsel ten grondslag wil leggen (par. 5.3). Een belangrijke rol is, gezien het internationale karakter van de problematiek, weggelegd voor internationaal overleg¹.

5.2 Aan- en inpassingsscenario's

In deze paragraaf gaan we in op een aantal mogelijke aanpassingen van het bestaande systeem en het daarbij behorende begrippenkader, die de problemen, ontstaan als gevolg van de geschetste ICT-ontwikkelingen oplossen, of althans kunnen verzachten.

Vestigingsplaatsbegrip

Een van de grote problemen, die in het vorige hoofdstuk naar voren zijn gekomen, betreft de hantering van het vestigingsplaatsbegrip. Twee belangrijke beleidsopties stellen we hier aan de orde, te weten (a) het begrip *werkelijke leiding* aanpassen, dan wel (b) het begrip werkelijke leiding vaarwel zeggen en een nieuw aanknopingspunt voor de bepaling van de vestigingsplaats kiezen. Hierbij kan worden gedacht aan de *substance* van de onderneming, de *nationaliteit* van de onderneming of aan een combinatie van beide factoren.

¹ Vergelijk in dit verband ook Hinnekens, L., 'New age international taxation in the digital economy of the global society'; *Intertax* nr. 4, april 1997, blz. 116-119.

a. Het aanpassen van het begrip werkelijke leiding

Het begrip werkelijke leiding is in het OESO-Modelverdrag niet nader gedefinieerd. De Britse belastingdienst (Inland Revenue) heeft reeds in 1982 een *consultative document* opgesteld, daar ze constateerde dat het mogelijk was een vestigingsplaats te creëren die geen enkel raakvlak met de onderneming had ². In genoemd document stelde de Inland Revenue voor om de vestigingsplaats in het vervolg te bepalen aan de hand van de plaats van:

- *day-to-day management*: de plaats waar de dagelijkse beslissingen worden genomen;
- *principal administrative functions*: de plaats waar de hoofdadministratie van een onderneming wordt gevoerd (bijv. de plaats waar de consolidatie plaatsvindt);
- *principal acts of management*;
- *principal place of business*: de plaats waar de *substance* van de onderneming zich bevindt.

Voor de problematiek van de *virtuele ondernemingen* biedt dit voorstel echter weinig oplossingen. Verplaatsing van die functie naar *tax havens* ligt voor de hand. Daarnaast bevinden genoemde plaatsen zich deels op Internet. Ook wordt, even afgezien van de *principal place of business*, geen afdoende oplossing geboden voor ondernemingen van wie de deelnemers, leidinggevend en kapitaalverschaffers zich in meerdere landen bevinden. Het probleem hierbij is niet wezenlijk anders dan bij de bepaling van de werkelijke leiding en de genoemde plaatsen zijn gemakkelijk over te brengen naar laagbelastinglanden.

b. Afstand doen van het begrip werkelijke leiding

Zoals uit de vorige passages blijkt, levert het aanpassen van het begrip werkelijke leiding weinig op. Een alternatief is het begrip werkelijke leiding als aanknopingspunt te vervangen. Twee mogelijkheden doen zich dan voor. De eerste betreft een doorvoering van het nationaliteits- of land-van-oprichtingbeginsel. Voor bestaande ondernemingen is dit misschien een bruikbaar alternatief, voor nieuwe echter niet. Zij kunnen ondernemingen gemakkelijk oprichten naar het recht van een laagbelastingland. Ook voor bestaande ondernemingen is het vrij eenvoudig om van nationaliteit te wisselen.

Een bruikbaarder alternatief lijkt het om aan te knopen bij de *substance* van de onderneming. Aanknopen bij de *substance* van de onderneming betekent dat wordt aangeknoopt bij de

² Davies, David R., 'United Kingdom: Inland Revenue proposals; on company residence and tax havens and the corporate sector'; *Intertax* nr. 4, april 1981, blz. 159.

economische en sociale realiteit en niet bij de gekozen juridische vormgeving van een en ander. De in dit kader ontwikkelde doctrine staat dan ook wel bekend als de *substance-over-form*-doctrine, die mede in de jurisprudentie in de Westerse landen tot ontwikkeling is gekomen. De *substance* wordt daarbij gezien als een kern of een deekern van een onderneming, zoals de productie en de afzet, plaatsen waar de feitelijke winst ontstaat. De *substance* als aanknopingspunt is vanuit beginselmatig uitgangspunt ook uitermate verdedigbaar³. Hoewel in voornoemd document van de Inland Revenue de *principal place of business*, de *substance*, als aanknopingspunt werd genoemd, werd het daar volgens sommigen te weinig benadrukt⁴.

Overigens is het moeilijk aan te geven wat de *substance* van een bepaalde onderneming nu precies is. Dat is namelijk onder meer afhankelijk van de *aard* van de onderneming en van waar die *substance* zich in feite bevindt. In een door het Fiscaal-Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam in de jaren zeventig uitgevoerde studie komt Wisselink al tot de conclusie dat het welhaast onmogelijk is criteria op te stellen, waaruit *substance*, met name van transacties, blijkt⁵. Internationale afspraken en het opstellen van internationaal aanvaarde richtlijnen zouden een oplossing kunnen bieden. Van groot belang is daarbij dat zowel dubbele belasting als het voorkomen van een belastingvacuüm wordt voorkomen. Overigens biedt de *substance*-benadering geen directe oplossing voor de problematiek bij virtuele ondernemingen, aangezien die *substance* uit combinaties van transacties bestaat die niet aan één plaats zijn toe te rekenen⁶.

³ Immers, de plaats waar de *substance* zich bevindt, is vaak ook de plaats waar de voornaamste investeringen zijn gedaan en waar geprofiteerd wordt van overheidsvoorzieningen als infrastructuur en goed opgeleid personeel.

⁴ Vergelijk Davies, Alun G., 'The British revenue: problems of company residence and the use of tax haven subsidiary companies proposals: proposals for new legislation in the finance bill 1982'; *European Taxation*, 1981, blz. 379.

⁵ *International tax avoidance, a study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies*; volume A, 1979, blz. 204.

⁶ Misschien wel indirect. Men zou kunnen overwegen de winst, die met behulp van Internet-activiteiten wordt behaald, toe te rekenen aan de deelnemers, de vennoten daarin. Problematisch is echter het bepalen van de winst van de virtuele onderneming. Wellicht kan de *substance*-doctrine hierbij behulpzaam zijn. Vergelijk ook de idee van *unitary taxation*.

Vaste inrichting

In artikel 5, paragraaf 4 OESO-Modelverdrag is, zoals in hoofdstuk 3 beschreven, een aantal activiteiten opgenomen die, ondanks dat ze mogelijk voldoen aan de vereisten die in het eerste lid van artikel 5 worden gesteld, nooit een vaste inrichting in de betekenis van het OESO-Modelverdrag zullen vormen. Deze activiteiten zijn te vangen onder de noemer hulp- en voorbereidende werkzaamheden. Door dit artikelonderdeel uit het OESO-Modelverdrag te verwijderen kan wellicht een deel van de geschetste problematiek, met name die in samenhang met de zogenoemde Wehkamp-activiteiten uitgevoerd met een binnenlandse server, worden opgelost. Bedenk wel dat het niet moeilijk is de server naar het buitenland te verplaatsen. Een tweede oplossing in deze categorie is wellicht om bepaalde territoriumgebonden zaken, die samenhangen met Internet-activiteiten, uitdrukkelijk onder het begrip vaste inrichting te brengen, door ze toe te voegen aan artikel 5, paragraaf 2 OESO-Modelverdrag. Denk daarbij bijvoorbeeld aan telefoonlijnen.

Een andere oplossing, die met de laatstgenoemde samenhang vertoont, is het oprekken van het begrip vaste inrichting. Mogelijk kan de definitie die nu in Duitsland geldt, als uitgangspunt dienen. Hieronder valt elke plaats van productie die, of elk materiaal dat, de activiteiten ondersteunt⁷. Alleen al de aanwezigheid van kabels en telefoonbedradingen is voldoende om een vaste inrichting aanwezig te achten. Slechts in het geval dat ondernemingen telefoonlijnen leasen, zal in de woonstaat van de consument een vaste inrichting geconstateerd worden. Echter alleen Internet-providers zullen die telefoonlijnen leasen; dit als service voor de klant. In de gevallen dat ondernemers via buitenlandse servers handelen, zal de communicatie verlopen via telefoonlijnen en satellieten die niet onder de beschikkingmacht van de onderneming vallen. Er zal dan geen vaste inrichting aanwezig geacht kunnen worden in de woonstaat van de consument.

Aanpassing van het vaste inrichtingsbegrip lost naar onze mening de problematiek overigens maar zeer gedeeltelijk op. De constatering van een vaste inrichting in het ene land leidt in beginsel tot het (gedeeltelijk) verdwijnen van de heffingsgrondslag in een ander land. Vanuit de onderneming als geheel is sprake van een verschuiving. Daarbij komt dat het vrij eenvoudig is een vaste inrichting te creëren in een laagbelastingland.

⁷ Broderson, op. cit., blz. 133.

De US-Treasury benadering: van bronbeginsel naar vestigingsplaatsbeginsel

In het eerdergenoemde US-Treasury paper uit november 1996 wordt aanbevolen de belastingheffing meer dan voorheen te baseren op het woon- of vestigingsplaatsbeginsel dan op het bronlandbeginsel. Dit vooral omdat de ICT-ontwikkelingen het met name moeilijk maken bronnen te identificeren. Daarbij wordt ervan uitgegaan dat iedereen wel ergens woont of gevestigd is. Wel moet dit gepaard gaan met aanpassing van de gangbare woon- en vestigingsplaatsdefinities. Het inbouwen van ficties om de manipuleerbaarheid daarvan te verkleinen, lijkt in ieder geval noodzakelijk⁸. Nadruk leggen op de woon- en vestigingsplaats weerspiegelt overigens de Amerikaanse belangen. In de Verenigde Staten zijn namelijk de meeste Internet-ondernemingen gevestigd, althans dat kan bij fictie zo worden bepaald, bijvoorbeeld door verband te leggen met de woonplaats van de uiteindelijk gerechtigden tot de opbrengsten van de Internet-ondernemingen.

At-arm's-length of unitary taxation?

Passend in het voorstel van de US-Treasury is ook het verlaten van de 'at-arm's-length'-benadering en het invoeren van *unitary taxation*. Ook tegen de achtergrond van de door ons gesignaleerde problemen, betreffende het constateren van een vaste inrichting, de plaatsbepaling van de werkelijke leiding, en het door het bestaan van Internet (eenvoudig) kunnen verplaatsen van de onderneming, verdient dit winsttoerekeningssysteem nadere overweging.

Unitary taxation gebruikt een ander uitgangspunt bij het toerekenen van de winst dan het *at-arm's-length*-beginsel doet. Het *at-arm's-length*-beginsel maakt gebruik van de fictie dat elk onderdeel van een concern zelfstandig is en derhalve met andere onderdelen handelt alsof ze niet verbonden zijn; onderlinge transacties zullen voor de winsttoerekening dan ook tegen zakelijke prijzen moeten geschieden. *Unitary taxation* gaat er daarentegen juist van uit dat binnen concerns onderlinge verwevenheid van de onderdelen bestaat. Het concern zal als geheel in de belastingheffing worden betrokken. Doordat de wereld door ICT 'kleiner wordt', zal uitbreiding van concerns over de grenzen heen steeds meer en op grotere schaal voorkomen. De mogelijkheid die *unitary taxation* biedt om concerns als geheel te beschouwen, sluit steeds beter aan bij de werkelijkheid dan de zelfstandigheidsfictie van het *at-arm's-length*-beginsel. Hoewel de uitgangspunten van enerzijds het *at-arm's-length*-beginsel en anderzijds *unitary taxation* verschillend zijn, hoeven de uitkomsten van beide methoden niet, althans niet per definitie, te

⁸ *Intertax*, 1997, blz. 159.

verschillen. Dit hangt weer af van de uitgangspunten ter zake van winsttoerekening, die aan de twee methoden ten grondslag worden gelegd ⁹.

Bij *unitary taxation* geschiedt het toerekenen van de totale winst van het concern aan de verschillende landen met behulp van een verdeelsleutel. Deze verdeelsleutel bevat in het algemeen de factoren omzet, loonsom en activa ¹⁰. Met behulp van deze drie factoren wordt geprobeerd winst toe te delen aan datgene dat winst veroorzaakt, respectievelijk het verkopen van het product (de dienst), de werknemers en de activa ¹¹.

Het al dan niet kunnen constateren van een vaste inrichting is niet meer van belang voor het kunnen toerekenen van de winst aan een land. De drie *substance*-factoren bepalen of er in dat land iets te belasten valt. Hetzelfde geldt voor het begrip werkelijke leiding. De werkelijke leiding is niet meer de 'kapstok' waaraan de plaats van het ondernemen wordt opgehangen. Zit de werkelijke leiding verspreid over drie landen, dan zal op basis van één of meerdere *substance*-factoren de onderneming daarvoor in die drie landen worden belast.

Overigens kan winstsplitsing ook worden toegepast zonder de concerngedachte van *unitary taxation*, namelijk door middel van *formula apportionment*. Ook hierbij wordt een verdeelsleutel toegepast om de winst over de landen te verdelen. Het gaat hierbij echter niet om de winst van een concern, maar om de winst van een enkele onderneming. Hiervoor gelden in principe dezelfde voordelen als bij *unitary taxation* (de werkelijke leiding kan 'gesplitst' belast worden, enz.), maar er blijft één groot nadeel bestaan: toepassen van het *at-arm's-length*-beginsel tussen de verbonden ondernemingen blijft noodzakelijk. Zo blijven wij dus kampen met de problemen die toepassing van het *at-arm's-length*-beginsel met zich mee brengt.

Om te voorkomen dat er dubbele belastingheffing optreedt of een belastingvacuüm ontstaat, zullen landen wel moeten afspreken dat zij van dezelfde totale concernwinst uitgaan en dezelfde

⁹ Vergelijk Albregtse, D.A., 'Unitary taxation: een verwerpelijke manier van belastingheffing?'; *Economisch-Statistische Berichten* nr. 3498, 20 maart 1985, blz. 282-284.

¹⁰ Daarbij kunnen aan de factoren verschillende gewichten worden toegekend. Gebruikelijk is echter aan elke factor hetzelfde gewicht toe te kennen; hier wordt in het vervolg verder van uit gegaan.

¹¹ Het antwoord op de vraag 'wat genereert winst' is moeilijk te geven. Zowel de keuze van de factoren als de weging van elk van de factoren is dan ook voor lange discussies vatbaar.

verdeelsleutel gebruiken (en daarin met dezelfde definities van de verschillende factoren werken)¹². De noodzaak nadere afspraken te maken bij het invoeren van *unitary taxation* impliceert wel dat landen bereid moeten zijn een deel van hun soevereiniteit op te geven.

Een groot probleem, ook onder de toepassing van *unitary taxation*, blijft de *bepaling* van de winst. Hiervoor is en blijft altijd medewerking van de belanghebbenden nodig.

Verschuiven belastingheffing van mobiele naar immobiele grondslagen

Vanuit de budgettaire doelstelling zou kunnen worden bepleit de belastingheffing meer te doen aansluiten bij immobiele grondslagen. Hierbij valt te denken aan onroerende zaken. Ook de zogenoemde *poll tax* (*kopbelasting*) komt dan in beeld. Arbeid is ook lange tijd als een immobiele grondslag gezien. In het verleden heeft dat ertoe geleid, dat de druk in vele landen steeds meer op de factor arbeid is komen te liggen. Recentelijk nog is dit aspect naar voren gebracht in een Monti-paper ter verklaring van het ontstaan van een onevenwichtige en ongewenste economische ontwikkeling binnen de Europese Unie¹³. Toch past bij de mobiliteit van arbeid een aantal kanttekeningen. Ten eerste geldt de relatieve immobiliteit van arbeid niet voor alle soorten arbeid in dezelfde mate. Denk hierbij aan de traditionale brain drain. Daarnaast valt te verwachten dat de ICT-ontwikkelingen de mobiliteit van arbeid zeker zal vergroten.

Het zal duidelijk zijn dat het verschuiven van mobiele naar immobiele grondslagen al snel in conflict komt met het gelijkheidsbeginsel, en het daarop geënte draagkrachtbeginsel, zoals dat in de westerse wereld wordt ervaren. Overigens zal, ook als niets aan de in deze bijdrage geschetste problematiek wordt gedaan, een verschuiving van belastingheffing naar immobiele grondslagen plaatsvinden. Landen zullen namelijk trachten de budgettaire gaten, die als gevolg van de ICT-problematiek ontstaan, te dichten.

Verleggen van de plaats van dienst

Een aanpassing die in de omzetbelasting doorgevoerd zou kunnen worden, en zoals in paragraaf 4.2 is aangegeven ten aanzien van telecomdiensten ook al in praktijk is gebracht, is het

¹² Eén van de redenen, dat het stelsel van *unitary taxation* bij het internationale bedrijfsleven vrij impopulair is, is juist die vrees van dubbele belastingen door manipulatie met de verdeelsleutels. Met name belangenconflicten tussen staten worden hierbij als schuldige aangewezen.

¹³ *Taxation in the European Union*; Commission of the European Union, Sec(96) 487 final, Brussel, 20 maart 1996.

verleggen van de plaats van de dienst. De controle bij een dergelijke verlegging van de plaats van de dienst naar de plaats van de afnemer is bij digitale producten, die via Internet geleverd worden, vrijwel onmogelijk; bij telecommatachappijen gaat het slechts om enkele bekende grote ondernemingen, terwijl het aantal aanbieders van digitale producten op Internet wereldwijd bijzonder groot is. Daarnaast zijn de meeste aanbieders van digitale producten op Internet in de meeste gevallen niet eens bekend met de nationaliteit/vestigingsplaats van de afnemers.

Digitaliseerbare producten onder het nultarief

Om concurrentievervalsingen tegen te gaan zouden producten die via Internet geleverd worden onder het nultarief van de omzetbelasting gebracht kunnen worden. Vrijstelling van omzetbelasting is immers niet voldoende; de voorbelasting zou alsdan doorberekend moeten worden in de prijzen¹⁴. Het voordeel van dit alternatief is dat de externe neutraliteit gewaarborgd blijft; de producten die op Internet geleverd worden, dragen alle dezelfde omzetbelastingdruk. Wel ontstaat zo een verstoring van de interne neutraliteit. Een 'echt' boek is wel belast met omzetbelasting, terwijl een boek dat wordt gedownload (bijv. via Internet) vrij zal zijn van omzetbelasting. De interne neutraliteit kan bereikt worden door alle producten die digitaliseerbaar zijn, dus ook degene die niet feitelijk gedigitaliseerd zijn, zoals (fysieke) boeken, kranten en geluidsdragers, onder het nultarief te brengen.

De stand van de techniek en de beschikbaarheid ervan, de mate en het tempo waarin de techniek gebruikt gaat worden alsmede de omvang van de markt voor digitale producten die via Internet geleverd worden, dienen als uitgangspunt te worden genomen bij de keuze om digitaliseerbare producten te onderwerpen aan het nultarief.

Van een reëel naar een fictief belastingstelsel: de weg terug?

In het verleden is veel onderzoek gedaan naar de wordingsgeschiedenis van belastingstelsels¹⁵.

¹⁴ Omzetbelastingstechnisch bestaat er een belangrijk onderscheid tussen het *onder het nul-tarief vallen* en het *vrijgesteld* zijn. In het eerste geval is de leverancier of dienstverrichter belastingplichtig; hij kan de door hem betaalde omzetbelasting terugkrijgen. Hij hoeft in wezen geen, 0 procent, omzetbelasting in rekening te brengen. Als de ondernemer is vrijgesteld, kan hij de door hem betaalde omzetbelasting niet terugkrijgen, zodat deze een onzichtbaar bestanddeel van de prijs gaat vormen. Hij mag de omzetbelasting die hij betaald heeft, ook niet openlijk doorberekenen, zodat zijn eventueel wel belastingplichtige afnemers ze kunnen terugvorderen.

¹⁵ Twee baanbrekende studies op dit gebied zijn: Hinrichs, H., *A general theory of tax structure change during economic development*; 1966, blz. 154 en Musgrave, R.A.,

Eén van de belangrijkste conclusies daaruit is dat, naast het niveau van economische ontwikkeling, de administratieve uitvoerbaarheid van een belastingstelsel een belangrijke verklarende factor is. Bij de introductie van met name persoonsgebonden belastingen, zoals de inkomsten- en winstbelastingen, speelt ook de mogelijkheid van burgers om de hiertoe benodigde administratieve handelingen te kunnen verrichten een belangrijke rol. Voor het doen van persoonlijke aangiftes is kunnen lezen en schrijven een vereiste. Het historisch antwoord daarop was dat men aanvankelijk de heffing van persoonsgebonden belastingen meer baseerde op ficties dan op feitelijkheden. Ook Nederland kende tot 1941 fictieve stelsels¹⁶. Aan te nemen is dat het ontwikkelingsniveau van de belastingplichtigen in de westerse landen nu zodanig is dat dat voor die landen geen reden meer zal zijn om van persoonlijk geheven belastingen af te zien. Echter, de mogelijkheid om aan de belastingheffing mee te werken en de bereidheid om dat te doen lijken twee verschillende zaken, maar zij leiden tot hetzelfde probleem voor de betrokken overheden.

Het zou om die reden aan te bevelen kunnen zijn om in verband met de ICT-problematiek over te gaan op meer fictieve stelsels. Overigens is die ontwikkeling (het introduceren van meer ficties) voor wat Nederland betreft al weer enige decennia geleden in gang gezet. Denk bijvoorbeeld aan de introductie van het huurwaardeforfait, het autokostenforfait, het fictieve rendement buitenlandse beleggingsinstelling en het forfaitair rendement genotsrechten in de Wet inkomstenbelasting 1964. Hoewel ook de wens te komen tot vereenvoudiging bij de introductie hiervan een rol heeft gespeeld, speelt de (veranderende) attitude van de belastingbetaler hierbij eveneens een belangrijke rol¹⁷.

Aanpassing respectievelijk verbetering van het instrumentarium van de heffende overheid

De vorenstaande opties hebben gemeen dat ze betrekking hebben op het *materiële* belastingrecht. Als laatste aanpassingsscenario valt te denken aan het aanpassen respectievelijk verbeteren van het instrumentarium van de heffende overheden in verband met de ICT-problematiek. In

Fiscal systems; 1969.

¹⁶ Hofstra, H.J., en L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting*; vierde druk, Deventer, Kluwer, 1994, blz. 13 e.v. Ook in *oudere* belastingen als de successiebelastingen spelen ficties een belangrijke rol.

¹⁷ Ook in het plan voor nieuwe belastingstelsel van de 21e eeuw spelen ficties een rol. Mede vanwege de hoge mobiliteit van roerend kapitaal wordt voorgesteld een zogenoemde *vermogensrendementheffing* in te voeren. Niet langer zullen de feitelijke vermogensinkomsten worden belast, maar de fictieve.

wezen is daarbij geen sprake van aanpassing van het belastingstelsel in materiële zin, maar meer van de *formele bepalingen* die bij de uitvoering van de materiële wetten van belang zijn. Het zou te ver voeren om hier in dit kader uitgebreid op in te gaan. Het zou een uitvoerige aanvullende studie vergen, alleen al om na te gaan in hoeverre het Nederlandse instrumentarium in verband met de ICT-problematiek aanpassing behoeft. Daarom volstaan wij hier met het noemen van een aantal aandachtspunten.

a. Informatievoorziening

Een essentiële noodzaak voor het functioneren van elk heffingssysteem is de mogelijkheid om voldoende informatie te krijgen waarop de heffing kan worden gebaseerd. Dat geldt zeker voor heffingen als de inkomsten- en vennootschapsbelasting. In de diverse belastingwetgevingen zijn daartoe de nodige informatieverplichtingsbepalingen opgenomen. In verband met het internationale karakter van de ICT-problematiek zijn de mogelijkheden van informatie-uitwisseling, internationale samenwerking en bijstandsverlening tussen landen van groot belang. Nederland kent hiertoe zelfs een aparte wet, de Wet internationale bijstandverlening, die op 22 mei 1986 in werking is getreden. In vele bilaterale belastingverdragen zijn daartoe nu al bepalingen opgenomen. Ook in Europees verband bestaat een vrij omvangrijk instrumentarium; zowel in het kader van de Europese Unie als in dat van de Raad van Europa zijn de nodige maatregelen genomen¹⁸. Het is echter zeer de vraag of dit instrumentarium voldoende is om daarmee de ICT-problematiek tegemoet te treden. Het (vrijwel) niet-bestaan van dergelijke verdragen tussen OESO-landen en laagbelastinglanden is een belangrijke lacune. Ook het ontbreken van bijstandsverdragen en opsporingsovereenkomsten vergroten die tekortkoming. Een meer mondiale aanpak lijkt gewenst. De vraag is uiteraard of en in hoeverre dat haalbaar is.

Een ander aspect betreft de *privacy-wetgeving*. Privacy-wetgeving en informatievoorziening staan welhaast per definitie op gespannen voet. Met name de komst van de automatisering heeft de roep om privacy- en gegevensbescherming zeker doen toenemen en er zijn allerlei methoden ontwikkeld om fenomenen als computerinbraak terug te dringen. De regelgeving op dit punt heeft zeker een negatieve invloed op de mogelijkheden van de fiscale overheden om de

¹⁸ Voor een uitvoerige en actuele beschrijving daarvan, zie Wisselink, M.A., *Fiscale informatie-uitwisseling tussen Europese en andere landen*; Deventer, Kluwer, 1996.

ICT-problematiek effectief tegemoet te treden. Het verdient aanbeveling de problematiek van de privacy en de informatiebehoefte van de fiscale overheden nader te bezien en af te wegen ¹⁹.

b. Invordering

Verwant aan de informatieproblematiek is de invorderingsproblematiek. Het invorderingsinstrumentarium is echter vooralsnog veel minder ontwikkeld. Meer nog dan bij de informatieproblematiek speelt hier het over het algemeen zeer gevoelig liggende probleem van politieel optreden over de grenzen heen. Verder is van belang de problematiek van de uitlevering en internationale samenwerking bij het opleggen van onder meer strafrechtelijke sancties. Zeker is dat ook de invorderingsproblematiek in samenhang met de ICT-problematiek noopt tot een mondiale aanpak.

c. ICT als hulp bij heffing en inning

De ICT-ontwikkelingen werken voor de belastingheffende overheid naar twee kanten. Enerzijds brengen ze de heffing en de inning van belastingen in gevaar; anderzijds kunnen zij behulpzaam zijn bij de heffing en de inning van belastingen. Eerder in dit rapport hebben we van dat laatste al een aantal voorbeelden gegeven (zie par. 1.5).

Het is de vraag of - ook bij een optimale mondiale samenwerking op het gebied van de informatievoorziening, de invordering en een verdere verbetering en aanpassing van de nationale instrumentaria - de bestaande belastingssystemen onder invloed van de ICT-problematiek kunnen blijven functioneren en de nodige belastingopbrengsten kunnen blijven genereren. In de volgende paragraaf wordt daarom een aantal meer structurele wijzigingsvoorstellen besproken.

5.3 Hervormingsscenario's

Algemeen

De hervormingsscenario's hebben met elkaar gemeen dat zij nieuwe elementen introduceren in de bestaande belastingssystemen, of dat er sprake is van een al dan niet gedeeltelijke vervanging van bestaande belastingen of belastingssystemen. Voornaamste doelstelling is de neutraliteit tussen de gelijkheid in behandeling van enerzijds de traditionele activiteiten en anderzijds de ICT-

¹⁹ Het is goed hierbij in ogenschouw te nemen dat privacy in de westerse landen wordt gezien als een groot en waardevol iets.

activiteiten zoveel mogelijk te herstellen, waardoor tegemoetgekomen wordt aan het gelijkheidsbeginsel. Twee hoofdopties kunnen hierbij worden onderscheiden, te weten:

- handhaving van het bestaande systeem ten aanzien van traditionele activiteiten en invoering van een speciaal regiem voor ICT-activiteiten;
- het creëren van een nieuw gelijk belastingsysteem voor zowel traditionele als ICT-activiteiten.

Bit-tax

Het idee van een *bit-tax* is als eerste naar voren gebracht door Cordell en Ide in een rapport van de Club van Rome uit 1994²⁰. In Nederland is het idee verder uitgewerkt door Soete²¹. De bit-tax beoogt de transmissie van alle digitale data te belasten door een proportionele heffing van 0,00000001 gulden per bit, hetgeen neerkomt op 8,4 cent per Megabyte (MB)²². Ten aanzien van de te belasten bits wordt in het voorstel geen onderscheid gemaakt tussen tekst, geluid, een grafische afbeelding of software. Zo worden ook telefoongesprekken belast met de bit-tax. Een geschreven verhandeling van een kleine 80 pagina's heeft een omvang van zo'n 250 Kb (kilobyte) en zou bij verzending belast worden met een bit-tax van nog geen honderdste cent²³, terwijl digitale distributie van een muziek-CD van zo'n 500 MB (op een CD past maximaal 650 MB) al 42 gulden zou kosten, gelijk aan of hoger dan de huidige winkelprijs!

Zodra de capaciteit van het Internet toereikend is om beeld en geluid van hoge kwaliteit te versturen en te ontvangen, zullen de tarieven drastisch omlaag moeten, wil de bit-tax als kostprijshogende factor niet haar eigen heffingsgrondslag uithollen. Anders blijft het als snel rendabeler beeld- en geluidsdragers langs de traditionele weg te versturen, waardoor de opbrengst van de bit-tax gemist wordt.

In theorie kan worden aangesloten bij het aantal *verzonden* bits, het aantal ontvangen bits, of een combinatie van beide. Hoewel Soete veel voordelen in de bit-tax ziet, wordt de bit-tax over het algemeen negatief beoordeeld. Zo bestaat er geen relatie tussen het aantal verzonden bits en de

²⁰ Cordell, A.J., and T.R. Ide, 'The new tools: Implications for the future of work'; in: *Shifting time/social policy and the future of work*; Toronto, Between the lines, 1994.

²¹ Soete, L., en K. Kamp, *The "BIT-TAX": the case for further research*; <http://www.lovotax.nl>.

²² 1 Megabyte = $(1024)^2 \times 8$ bits.

²³ $(1,0 \times 10^{-8} \times 1024 \times 8 = 8,192 \times 10^{-5})$.

intrinsieke waarde van de doorgegeven informatie. Lamboij en Vermeulen merken dan ook terecht op dat een nietszeggend filmpje aanzienlijk minder waarde zal hebben dan een kort e-mailbericht met een *hete* tip over een exploderende beurskoers, terwijl het eerste waarschijnlijk uit duizenden malen meer bits bestaat dan het tweede ²⁴.

Evenals Soete vinden wij het aanbevelenswaardig een nadere studie te entameren naar een meer gedifferentieerde toepassing van de bit-tax, waarbij rekening wordt gehouden met de economische betekenis en de intrinsieke waarde van de transmissies, als compenserende heffing voor de ICT-handel (t.o.v. de traditionele handel). Vooralsnog is een gedifferentieerde toepassing van de bit-tax door talrijke ontgaansmogelijkheden echter onhaalbaar. Informatie controleren op intrinsieke waarde doet de inningskosten juist enorm toenemen. Bovendien zal deze controle stranden op privacy-beginselen en door sterke *cryptografie* welhaast onuitvoerbaar blijken te zijn ²⁵. Daarnaast komen er steeds meer nieuwe mogelijkheden om de bit-tax te ontgaan, bijvoorbeeld satellietcommunicatie. Satellietcommunicatie wordt nu al toegepast door grote bedrijven die veel data versturen, en deze is moeilijk meetbaar. Bovendien zal in de nabije toekomst een *direct uplink* via de satelliet net zo gewoon zijn als het versturen van een fax. En waarom zouden we trouwens één van de meest milieuvriendelijke transportvormen zwaarder willen belasten? Het moeilijkste probleem is vooralsnog de meting, waarbij onduidelijk is of het gaat om verzonden dan wel ontvangen bits. Wat gebeurt er met informatie die de plaats van bestemming niet bereikt? Met andere woorden, wordt de verzend- of de ontvangsttheorie gehanteerd? Calculerende belastingbetalers zullen uitzien naar alternatieven, zoals verzending van grote hoeveelheden informatie op CD-rom via de post, of deze informatie op een server plaatsen in een land dat geen bit-tax kent.

Verwant met de bit-tax is ook de voorgestelde *telecomheffing*, waarbij de grondslag wordt gevormd door onder meer het gebruik van telefoonbedradingen ²⁶.

²⁴ Lamboij, M., en R.M. Vermeulen, *Internet en belastingen*; <http://www.lovotax.nl/publikaties/algemeen/12.html>, blz. 6.

²⁵ Onder cryptografie wordt volgens Van Dale de kunst om geheimschrift te schrijven verstaan. Het gaat daarbij om de mogelijkheid versleutelde berichten te versturen. De intrinsieke waarde van de informatie wordt daardoor als het ware onzichtbaar.

²⁶ Zadelhof, B.G. van, *Of de BTW het redt met Telecom en Internet*; Deventer, Kluwer, 1996, blz. 16.

Transactiebelasting

De transactiebelasting is een voorstel om op alle financiële transacties een heffing te leggen, die bescheiden kan blijven omdat het er vele zijn. Vording heeft voor Nederland het idee in verband met de ICT-problematiek uitgewerkt en stelt een tarief voor van 1 procent²⁷. Eerder had de Amerikaanse econoom Feige al een heffing op alle financiële transacties voorgesteld tegen een tarief van 0,5 of 1 procent²⁸. Zoals uit hoofdstuk 3 bleek, is het door de ICT-ontwikkelingen moeilijk geworden inkomens, vermogens, goederen- en dienstenstromen te identificeren en te classificeren, hetgeen noodzakelijk is voor de uitvoering van de bestaande belastingstelsels. De introductie van een transactiebelasting maakt dat overbodig. Het idee van een dergelijke transactiebelasting is niet nieuw. Reeds in 1978 deed Tobin hiervoor een voorstel, toen met het oogmerk om een belasting te heffen op transacties in vreemde valuta teneinde kortetermijnspeculaties tegen te gaan²⁹. De Kam brengt nu de transactiebelasting opnieuw ter sprake, aansluitend bij de uitwerking die Vording daaraan eerder gaf³⁰. Ook elektronisch betalingsverkeer kan niet buiten de banken om geschieden, is zijn uitgangspunt. In het eerder genoemde paper stelt Feige voor aan elke bankrekening een *fiscale* rekening te koppelen, waarop bijvoorbeeld automatisch 0,5 of 1 procent van de waarde van elke transactie wordt bijgeschreven. Zowel bij de betalende als bij de ontvangende partij wordt belasting geheven. Voor de doorvoering van zo'n heffing is wel vereist dat staten bereid zijn elkaar volledige waarnemingsbevoegdheid te geven bij juridisch of feitelijk op hun grondgebied gevestigde banken. Met name door deze eis is het plan, zeker op korte termijn, onhaalbaar. Als voordelen van een dergelijke transactiebelasting worden genoemd:

- de geringe economische verstoringen;
- de heffing is niet vatbaar voor uitholling door pressiegroepen;

²⁷ Vording, H., 'Belastingheffing in "cyberspace"'; in: H. Mobach e.a. (red.), *Nico de Vries-bundel, Veranderend belastingklimaat*; Arnhem, 1995, en Vording, H., 'Internet en de transactiebelasting'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6229, 23 januari 1997, blz. 100-102.

²⁸ Feige, E.L., *Taxing all transactions: the automated payment transaction tax system*; ongepubliceerd paper IIFP-conferentie Buenos Aires, 1989.

²⁹ Tobin, James, 'A proposal for international monetary reform'; *Eastern Economic Journal* vol. 4 (1978), blz. 153-159.

³⁰ Kam, C.A. de, 'Verschuivende mogelijkheden voor belastingheffing: een plaatsbepalende notitie'; in: M.F. Gelok en W.M. de Jong (red.), *Volatilisering in de economie*; WRR, Voorstudies en achtergronden nr. 98, Den Haag, Sdu Uitgeverijen, 1997, blz. 87-101.

- de heffing is progressief; en
- de perceptiekosten zijn minimaal.

Ook het feit dat voor de heffing van de transactiebelasting geen informatie over de (inhoud van de) transmissies is vereist, wordt als een voordeel beschouwd ³¹.

Overigens vraagt Cnossen zich in een reactie op De Kam's paper af in hoeverre genoemde voordelen zich ook feitelijk voordoen ³². Zo is Cnossen van mening dat de transactiebelasting, die hij consequent aanduidt als de *Tobin-taks*, wel degelijk de financiële markten verstoort. Beleggers zouden er namelijk door worden aangemoedigd financiële middelen aan te houden in plaats van te verhandelen. Bovendien zou de substitutie van belaste door niet-belaste middelen worden vergroot (zie hierna) en de kapitaalkosten worden verhoogd. De belasting is zijns inziens een cumulatieve belasting die de efficiënte werking van financiële markten verstoort en financiële specialisatie ontmoedigt. Bovendien vraagt hij zich af of de belasting wel progressief is. Verder vraagt hij zich af of, als de bereidheid voor een grote internationale samenwerking, die nodig is om de transactiebelasting uitvoerbaar te maken, al zou kunnen worden gevonden, het niet meer voor de hand ligt deze aan te wenden ter bevestiging en versterking van de bevoegdheden van de nationale belastingadministraties om de (door de ICT-ontwikkelingen, DA) beproefde belastingen op inkomen, consumptie en vermogen beter te heffen en te innen ³³.

Voorts dient te worden gewezen op de volgende mogelijk negatieve effecten die de invoering van een transactiebelasting zou kunnen hebben:

- het optreden van substitutie van girale betalingen door chartale betalingen. Indien betalingen contant worden voldaan, is immers alleen bij opname en storting van het chartale geld transactiebelasting verschuldigd, en niet naar aanleiding van de transacties die tussentijds met het chartale geld plaatsvinden;
- de ontwikkeling van digitaal chartaal geld. Doordat er bij betalingen met dit (nog te ontwikkelen) digitale betaalmiddel geen bank aan te pas hoeft te komen, althans niet in een land waar transactiebelasting wordt geheven, wordt zodoende de transactiebelasting vermeden;

³¹ Vanuit beginselmatic oogpunt lijkt ons dat echter een nadeel. Zie hierna.

³² Cnossen, S., 'Coreferaat'; in: *Volatilisering in de economie*; op. cit., blz. 102-104.

³³ Cnossen, S., op. cit., blz. 103.

- het gebruik van buitenlandse banken. Indien betalingen plaatsvinden via een buitenlandse bank, is geen transactiebelasting verschuldigd, tenzij kan worden afgesproken dat een dergelijke transactiebelasting in ieder land wordt doorgevoerd. Dat laatste lijkt ons een utopie.

Evenals de bit-tax werkt de transactiebelasting, die zowel met betrekking tot traditionele als met betrekking tot ICT-activiteiten kan gelden, tamelijk grof. Zo wordt ook een overschrijving van de ene naar de andere bankrekening van dezelfde persoon belast; hetzelfde geldt ten aanzien van overschrijvingen tussen bijvoorbeeld echtelieden. Er is dus geen relatie met enige toegevoegde waarde of economische activiteit.

Consumptiebelasting

Aannemende dat de ICT-ontwikkelingen de spreiding van consumenten over de landen nagenoeg ongemoeid laat, valt te overwegen de belastingdruk te verschuiven van de bron en het inkomen naar de eindbestemming ervan, de consumptie. Zoals al eerder is aangegeven wordt consumptie als een maatstaf van draagkracht erkend³⁴. In zijn inaugurele rede in 1978 heeft Cnossen de mogelijkheid van een *direct geheven* consumptiebelasting voor Nederland uitgewerkt³⁵.

Een consumptiebelasting belast niet de afzonderlijke elementen van iemands consumptie maar de totaliteit daarvan. Door de totale consumptie in ogenschouw te nemen is het mogelijk om bij de heffing ervan rekening te houden met persoonlijke omstandigheden en behoort ook het toepassen van een progressief tarief tot de mogelijkheden. Volgens Cnossen zal een consumptiebelasting zowel de rechtvaardigheid als de optimale inkomensverdeling ten goede komen. In het algemeen kan worden gesteld dat een naar inkomen geheven belasting, over de gehele levensduur van een mens bezien, ten gunste werkt van mensen die vroegtijdig consumeren of pas laat intreden op de arbeidsmarkt. Een consumptiebelasting zou mensen met gelijke kansen daarom gelijkwaardiger behandelen. Het grootste probleem is het meten van de totale consumptie (per belastingtijdvak). De meest voor de hand liggende methode is die waarbij het inkomen als uitgangspunt wordt genomen. De totale consumptie wordt daarbij gelijk gesteld aan het inkomen, verminderd met de toename van het vermogen, en vermeerderd met de afname daarvan. Overigens zij opgemerkt

³⁴ Kavelaars, P., *Vermogenswintheffing: verlies of (aan-)winst?*; Deventer, Kluwer, Inaugurele rede Rotterdam, 1997, blz. 11.

³⁵ Cnossen, S., *De belasting van de toekomst?*; Deventer, Kluwer, 1978. Zie ook Kaldor, N., *The expenditure tax*; London, George Allen & Unwin, 1955.

dat het inkomensbegrip dat momenteel aan de Nederlandse inkomstenbelasting ten grondslag ligt, veel affiniteit vertoont met de gegeven definitie. Immers, pensioenpremies en bijdragen voor andere toekomstvoorzieningen zijn veelal aftrekbaar voor de bepaling daarvan. Overigens wordt voor de bepaling van de totale (jaar)consumptie teruggegrepen op het inkomen. Het maakt de bepaling ervan noodzakelijk. Uit het voorgaande zal duidelijk zijn dat de ICT-ontwikkelingen de bepaling van het inkomen juist op de tocht zetten, zodat het bepalen van de belastbare consumptie langs de weg die Cnossen aangeeft problematisch is. Het is dus aan te bevelen te zoeken naar andere mogelijkheden om de totale consumptie, en met name het Internet-aandeel daarin, te bepalen. De mogelijkheid om te werken met fictiebepalingen moet verder worden onderzocht.

Loonsom- en bedrijfsvermogensbelasting

Op het op 26 september 1997 in Rotterdam gehouden LOF-congres bepleitte Grapperhaus de invoering (op termijn) van een loonsom- en bedrijfsvermogensbelasting (LBB) als stelsel van de toekomst ter vervanging van de huidige inkomsten- en vennootschapsbelasting³⁶. De LBB houdt in dat bedrijven een percentage van de aan hun werknemers betaalde loonsom, alsmede een percentage van het bedrijfsvermogen dat zij hebben aangetrokken, aan de fiscus afdragen. Onder *loonsom* verstaat Grapperhaus alles wat in de werkgever-werknemerrelatie in geld of in natura wordt betaald of verstrekt of door de werkgever voor zijn rekening wordt genomen; het *bedrijfsvermogen* is het eigen vermogen van het bedrijf, verhoogd met rentedragend vreemd vermogen en verlaagd met deelnemingen en verstrekkingen van rentegevend vreemd vermogen aan andere bedrijven. Het begrip *bedrijf* is een organisatie van kapitaal en arbeid, die goederen en/of diensten produceert. Behalve commerciële ondernemingen horen er ook non-profit organisaties toe, zoals scholen, woningbouwstichtingen, ziekenhuizen en musea. Over het toe te passen tarief laat Grapperhaus zich in de hier aangehaalde publicaties niet uit. Het is hier niet de plaats in te gaan op alle ins en outs van het systeem. Hiervoor verwijzen we naar de literatuur. Bezien tegen het licht van de ICT-problematiek lijkt het systeem in eerste instantie niet aanbevelenswaardig. De ICT-problematiek uit zich met name in problemen bij het identificeren van bronnen, hetgeen juist voor de uitvoering van de voorgestelde loonsom- en bedrijfsvermogensbelasting van groot belang lijkt.

³⁶ Grapperhaus, F.H.M., 'De loonsom- en bedrijfsvermogensbelasting'; in: *Belastingheffing in de 21e eeuw*; LOF-congresbundel, Rotterdam, 26 september 1997, blz. 9-27. Eerder: Grapperhaus, F.H.M., 'Belastingheffing op produktiefactoren'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6169, 12 oktober 1995, blz. 1525-1538.

Profijtheffingen

De ICT-ontwikkelingen zetten met name de heffing en de invordering van persoonsgebonden draagkrachtheffingen onder hoge druk. Daarentegen kan geconstateerd worden dat ICT-ontwikkelingen het steeds meer mogelijk maken het individuele profijt te meten dat burgers en ondernemingen hebben van overheidsvoorzieningen. Door middel van chips, chipkaarten en bijvoorbeeld scanners kan de overheid een betere benadering bereiken van het (individuele) profijt dat burgers en ondernemingen hebben van overheidsvoorzieningen. Haselbekke signaleert in zijn proefschrift dat het potentiële toepassingsgebied van het profijtbeginsel op het niveau van de centrale overheid ruwweg éénderde van de totale begroting is ³⁷. Voor lokale overheden zijn de toepassingsmogelijkheden eveneens aanzienlijk, hoewel ook Haselbekke een kwantificering van die totale ruimte niet mogelijk acht ³⁸.

De ruimere toepassingsmogelijkheden van het profijtbeginsel doen zich op een drietal gebieden voor. Allereerst is het mogelijk een aantal aparte heffingen nauwkeurig toe te rekenen aan ieders gebruik. De tolheffing is hiervan een voorbeeld. Zij maakt het mogelijk betalingen voor het gebruik van wegen beter toe te rekenen. De tweede ruimere toepassingsmogelijkheid van het profijtbeginsel ligt op het vlak van de collectieve goederen. Naar hun aard kunnen collectieve goederen niet gesplitst worden in individueel leverbare eenheden. Het ontbreken van de mogelijkheid van uitsluiting bij het achterwege blijven van betaling leidt tot verdoezeling van de preferenties en tot *free-rider*-gedrag. Een operationele toepassing van het profijtbeginsel impliceert volgens Haselbekke derhalve dat de mogelijkheid tot uitsluiting aanwezig moet zijn ³⁹. Voor een heffing gebaseerd op het profijtbeginsel is echter het kunnen meten van dit gebruik de benodigde maatstaf. De genoemde ICT-ontwikkelingen maken dat steeds meer mogelijk. Ten derde dient gewezen te worden op ruimere toepassingsmogelijkheden ten aanzien van quasi-collectieve goederen. Met name de identificatie van het individuele gebruik ervan is door de ICT-ontwikkelingen gemakkelijker en goedkoper geworden dan Haselbekke destijds kon vermoeden en aannemen ⁴⁰.

³⁷ Haselbekke, A.G.J., *Profijtbeginsel en politieke besluitvorming*; Leiden/Antwerpen, 1987, blz. 121, dissertatie Rotterdam.

³⁸ Ibid., blz. 128.

³⁹ Ibid., blz. 98.

⁴⁰ Ibid., blz. 108.

Een belangrijk punt bij de overweging het belastingsysteem meer te doen steunen op profijtheffingen is uiteraard de politieke afweging daarvan. Hoewel het profijtbeginsel in overeenstemming is met het gelijkheidsbeginsel (gelijk profijt betekent gelijke belasting), kunnen inkomenspolitieke overwegingen zich ertegen verzetten. We raken daarmee aan de instrumentele functie van belastingheffing (zie hierna).

6. CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN

Ontwikkelingen in de informatie- en communicatietechnologie roepen voor de fiscaliteit een aantal problemen op waarvan de reikwijdte vooralsnog moeilijk is te overzien. Het is hierbij van groot belang meer inzicht te verkrijgen in de randvoorwaarden die daarbij een rol spelen, zoals de attitude van de belastingplichtige, de relatieve betekenis van de gedigitaliseerde en digitaliseerbare sectoren en de relatie van die sectoren met de traditionele sector en de zwartgeldsector.

De geconstateerde ontwikkelingen kunnen verregaande gevolgen hebben, die zich onder meer kunnen uiten in:

- a. een verschuiving in de interstatelijke verdeling van belastingopbrengsten;
- b. een erosie van de belastinggrondslagen als gevolg van meer mogelijkheden voor internationale *tax planning*, dat wil zeggen het via legale wegen ontgaan van belastingen en van internationale belastingfraude.

Om de geconstateerde problematiek op te lossen zijn in dit rapport een aantal mogelijkheden beschreven. Van groot belang hierbij is de betekenis van internationaal overleg. Met name ten aanzien van de problematiek van de verschuiving in de interstatelijke verdeling van belastingopbrengsten en het rechte trekken daarvan zal internationaal overleg, onder meer in OESO- en VN-verband, een belangrijke rol moeten en kunnen spelen. Dat geldt ook ten aanzien van het aanpassen van het instrumentarium ter beteugeling van *tax planning* en internationale belastingfraude. Denk onder meer aan het aanpassen van de definitie van het begrip vaste inrichting, het maken van afspraken over de kwalificatie van inkomens-, winst- en vermogensbestanddelen, het aanscherpen van informatie-uitwisselingsclausules en het uitbreiden van mogelijkheden voor wederzijdse bijstand. Ook dient aandacht te worden besteed aan aanpassing en verbetering van het instrumentarium van de nationale heffende overheden. Het is echter zeer de vraag of kan worden volstaan met het aanpassen van het bestaande instrumentarium van nationaal en internationaal belastingrecht, ervan uitgaande dat de optie om de gedigitaliseerde sector fiscaal buiten schot te laten tot een ongewenst concurrentievoordeel leidt ten voordele van die sector en ten nadele van de meer traditionele sectoren.

Met name de mogelijkheid van anonieme deelname aan het Internet-gebeuren, de grote hoeveelheid transacties die via Internet (en andere internationale netwerken) plaatsvinden en vooral de grote snelheid waarmee een en ander gebeurt, maken het welhaast onmogelijk bronnen te traceren, inkomsten en winsten te bepalen, goederen-, diensten- en geldstromen te identifice-

ren en toe te rekenen aan potentiële belastingplichtigen in de context van de bestaande belastingssystemen. Vandaar dat in dit rapport stilgestaan is bij een aantal mogelijke nieuwe belastingbronnen om de gesignaleerde erosie van de belastinggrondslagen te compenseren en een meer gelijke behandeling van traditionele en gedigitaliseerde sector te bewerkstelligen. Een belangrijk gegeven is dat alom de (internationale politieke) wens te kennen is gegeven dat men de benutting van ICT-ontwikkelingen voor het verrichten van economische activiteiten niet wil belemmeren door additionele heffingen op te leggen.

Bezien we de voorstellen van het kabinet-Kok voor een belastingstelsel voor de 21e eeuw, zoals deze voor de officieuze publicatie naar buiten zijn gekomen, dan zien we twee ontwikkelingen, die ook in het licht van de ICT-problematiek positief kunnen worden uitgewerkt. Ten eerste het inbouwen van meer ficties, onder meer tot uiting komend in de voorgestelde vermogensrendementsheffing; ten tweede de grotere nadruk op de verbruiksbelastingen (de consumenten) ten gunste van arbeids- en vermogensinkomsten. Aan de fiscaal-technische problematiek, opgeroepen door de ICT-ontwikkelingen, wordt, zoals het er nu uitziet, niet echt toegekomen.

Deze studie laat vele van de in de inleiding en hoofdstuk 1 gestelde vragen onbeantwoord en roept vele nieuwe vragen op. Tot definitieve antwoorden wordt niet gekomen. Dat is naar onze mening ook niet mogelijk, omdat vooralsnog veel relevante informatie ontbreekt over zowel de reikwijdte van de problematiek als over de effectiviteit van de gesuggereerde oplossingen. Nadere studies bevelen we daarom aan met betrekking tot:

- het verkrijgen van meer inzicht in de hierboven reeds aangegeven randvoorwaarden, bij het inschatten van de reikwijdte van de geschetste ICT-problematiek;
- de bruikbaarheid van de consumptiebelasting als alternatief voor de inkomsten- en winstbelastingen;
- de mogelijkheid om een zogenoemde bit-tax als compenserende heffing voor de gedigitaliseerde sector te introduceren;
- de mogelijkheid om een groter deel van de financieringsbehoefte te financieren door middel van profijtheffingen en de rol die ICT-ontwikkelingen daarbij in positieve zin kunnen spelen;
- de rol van internationale samenwerking bij het opsporen en bestrijden van internationale digi-fraude.

Met name voor wat Nederland betreft is een uitgebreide studie aan te bevelen om meer inzicht te verkrijgen in de mate waarin de bestaande regelgeving al dan niet toereikend is om de

gesignaleerde ICT-problematiek het hoofd te kunnen bieden en wat er aan kan worden verbeterd.

GERAADPLEEGDE LITERATUUR

Abrams, H.E., and R.L. Doernberg, 'How electronic commerce works'; *Tax Notes International* nr. 19, 1997.

Albert, P.G.H., *Vaste inrichting*; Deventer, FED, Fed's Fiscale Brochures, 1994.

Albregtse, D.A. (red.), 'Belastingheffing in het licht van de ontwikkelingen in de informatie- en communicatietechnologie'; in: *Belastingheffing in de 21e eeuw*, LOF-congresbundel, Rotterdam, 26 september 1997.

Albregtse, D.A., 'De economie van de belastingvermijding'; *Economisch-Statistische Berichten* nr. 3264, 23 juli 1980.

Albregtse, D.A., 'Economische benadering van belastingbeginselen'; *Beleid & Maatschappij* nr. 3, 1986.

Albregtse, D.A., 'Unitary taxation: een verwerpelijke manier van belastingheffing?'; *Economisch-Statistische Berichten* nr. 3498, 20 maart 1985.

Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en loonbelasting; 's-Gravenhage, Ministerie van Financiën, 1987.

Betten, R., 'Automatisering en belastingheffing'; *Weekblad voor fiscaal recht* nr. 5912, 26 april 1990.

Bird, R.M., 'Shaping a new international tax order'; *Bulletin for International Fiscal Documentation* nr. 7, juli 1988.

Braak, H.J.M., *Belastingweerstand, een proeve van fiscale sociologie*; Deventer, Kluwer, 1981, dissertatie Rotterdam.

Brodersen, Christian, 'International tax in cyberspace: Taxation of cross-border electronic commerce: Germany'; *Intertax* nr. 4, 1997.

Brood, E.A., *De vestigingsplaats van lichamen*; Deventer, Kluwer, 1989, dissertatie Rotterdam.

Buur, M., 'Recht en onrecht'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6253, 10 juli 1997.

Cnossen, S., *De belasting van de toekomst?*; Deventer, Kluwer, 1978. Inaugurele rede Rotterdam, 5 oktober 1978.

Cnossen, S., 'Coreferaat'; in: M.F. Gelok en W.M. de Jong (red.), *Volatilisering in de economie*; Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Voorstudies en achtergronden nr. 98, Den Haag, Sdu Uitgeverijen, 1997, blz. 102-104.

Cordell, A.J., and T.R. Ide, 'The new tools: Implications for the future of work'; in: *Shifting time/social policy and the future of work*, Toronto, Between the lines, 1994.

Davies, Alun G., 'The British revenue: problems of company residence and the use of tax haven subsidiary companies proposals: proposals for new legislation in the finance bill 1982'; *European Taxation*, 1981.

Davies, David R., 'United Kingdom: Inland Revenue proposals; on company residence and tax havens and the corporate sector'; *Intertax* nr. 4, april 1981.

'Disappearing. The taps runs dry'; *The Economist*, 31 mei 1997.

Eijffinger, S.C.W., H.P. Huizinga en J.J.G. Lemmen, 'Naar een Europese bronbelasting op rente'; *Economisch-Statistische Berichten* nr. 4127, 5 november 1997.

Electronic commerce. Opportunities and challenges of government; Parijs, OESO, februari 1997.

Elffers, Henk, *Income tax evasion. Theory and measurement*; Deventer, Kluwer, 1991, dissertatie Rotterdam.

Feige, E.L., *Taxing all transactions: the automated payment transaction tax system*; ongepubliceerd paper IIFP-conferentie Buenos Aires, 1989.

Framework, the, for global electronic commerce; 1 juli 1997, www.whitehouse.gov.

Grapperhaus, F.H.M., 'Belasting op productiefactoren'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 1525, 12 oktober 1995.

Grapperhaus, F.H.M., 'De loonsom- en bedrijfsvermogensbelasting'; in: *Belastingheffing in de 21e eeuw*; LOF-congresbundel, Rotterdam, 26 september 1997.

Gribnau, J.L.M., 'Grenzen aan instrumentalisering'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6248, 5 juni 1997.

Habanero, Will, 'Be the next big thing?'; *Wall Street Journal*, 30 mei 1996.

Halberstadt, V., en C.A. de Kam, 'Belastinguitgaven nader beschouwd'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 5313, 7 april 1977.

'Handel zonder grenzen'; *Elsevier Magazine* nr. 45, 8 november 1997.

Haselbekke, A.G.J., *Profijtbeginself en politieke besluitvorming*; Leiden/Antwerpen, 1987, dissertatie Rotterdam.

Hinnekens, L., 'New age international taxation in the digital economy of the global society'; *Intertax* nr. 4, april 1997.

Hinrichs, H., *A general theory of tax structure change during economic development*; 1966.

Hofstra, H.J., 'Het einde van de draagkrachttheorie'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* 1939/nrs. 3495, 3496 en 3497/1939.

Hofstra, H.J., *Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*; Deventer, Kluwer, 1970.

Hofstra, H.J., m.m.v. C. van Raad, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*; zevende druk, Deventer, Kluwer, 1992.

Hofstra, H.J., en L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting*; vierde druk, Deventer, Kluwer, 1994.

Horner, Frances M., and Jeffrey Owens, 'Tax and the web: New technology, old problems'; *Bulletin for international fiscal documentation* nr. 11/12, november/december 1996.

International tax avoidance, a study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies; volume A, 1979.

Jurg, Peter en Erik Zegwaardt, *De digitale snelweg als realiteit*; Otto Cramwinckel, <http://www.cram.nl/boek/home.htm>.

Kaldor, N., *The expenditure tax*; London, George Allen & Unwin, 1955.

Kam, C.A. de, 'Verschuivende mogelijkheden voor belastingheffing: een plaatsbepalende notitie'; in: M.F. Gelok en W.M. de Jong (red.), *Volatilisering in de economie*; Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Voorstudies en achtergronden nr. 98, Den Haag, Sdu Uitgeverijen, 1997, blz. 87-101.

Kavelaars, P., *Vermogenswinstheffing: verlies of (aan-)winst?*; Deventer, Kluwer, 1997.

Lambooij, M., en R.M. Vermeulen, *Internet en belastingen*; <http://www.lovotax.nl/publikaties/algemeen/12.htm>.

Levin, C., and S. Rupley, 'Collaboration on call'; *PC Magazine*, 10 september 1996.

McDaniel, Paul R., and Stanley S. Surrey, *International aspects of tax expenditures*; Deventer a.o., Kluwer Law and Taxation Publishers, 1985.

Metten, Alman, en Bart van Riel, 'Alternatieven voor een duaal belastingstelsel'; *Economisch-Statistische Berichten* nr. 4101, 9 april 1997.

'Miljoennota en rijksbegroting 1998'; *Vakstudie-Nieuws* nr. 40, 18 september 1997.

Moons, P.V.S., 'Winsttoerekeningsstelsels getoetst aan belastingbeginselen'; *Maandblad Belastingbeschouwingen* nr. 3, maart 1997.

Musgrave, R.A., *Fiscal systems*; 1969, 397 blz.

Niessen, R.E.C.M., 'Instrumentalisme en belastingrecht'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6244, 7 mei 1997.

NIPO Internet onderzoek onder het Nederlandse bedrijfsleven; Amsterdam, NIPO, 1997.

Nota van de Staatssecretaris van Financiën inzake Nadere Maatregelen ter intensivering van de bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van de belasting- en douanewetgeving 1996-2000; mei 1996.

'Selected tax policy implications of global electronic commerce'; Treasury-paper, november 1996, *Intertax* nr. 4, april 1997.

Skaar, A.A., *Permanent establishment, the erosion of a tax treaty principle*; Deventer, Kluwer, 1991.

Soete, L., en K. Kamp, *The "BIT-TAX": the case for further research*; <http://www.lovotax.nl>.

Spencer, Ian, 'Globalization of transnational business: the challenge for international tax policy'; *Intertax* nr. 4, april 1997.

Stevens, L.G.M., *Belasting naar draagkracht*; Deventer, Kluwer, 1980, dissertatie Tilburg.

Stevens, L.G.M., *Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*; 13e druk, Deventer, Kluwer, 1997.

Stevens, L.G.M., 'Fiscale beleidsnotities 1995'; *Weekblad voor Fiscaal Recht*; nr. 6120, 29 september 1994.

Stevens, L.G.M., 'Fiscale beleidsnotities 1997'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6214, 26 september 1996.

Stevens, L.G.M., 'Naar een nieuw regime voor inkomsten uit aandelen'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6108, 16 juni 1994.

Stevens, S., 'Internet en belastingen'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6222, 21 november 1996.

Taxation in the European Union; Commission of the European Union, Sec (96) 487 final, Brussel, 20 maart 1996.

Tax expenditures. Recent experiences; Parijs, OESO, 1996.

Tillinghast, David R., 'The impact of the Internet on the taxation of international transactions'; *Bulletin for International Fiscal Documentation*, nr. 11/12, november/december 1996.

Tobin, James, 'A proposal for international monetary reform'; *Eastern Economic Journal*, vol. 4 (1978).

'Tolheffing in ochtendspits grote steden'; *NRC/Handelsblad*, 3 juli 1997.

Vermeend, W.A., 'Instrumentalisering van het belastingrecht'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6186, 15 februari 1996.

Vogel, K., *Klaus Vogel on double taxation conventions*; Deventer, Kluwer, 1991 (hoofdwerk) en 1994 (supplement).

Vording, H., 'Belastingheffing in "cyberspace"'; in: H. Mobach e.a. (red.), *Nico de Vries-bundel, Veranderend belastingklimaat*; Arnhem, 1995.

Vording, H., 'Internet en de transactiebelasting'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6229, 23 januari 1997.

Vording, H., 'Verslag van het congres Internet and the taxation of international electronic commerce'; *Weekblad voor Fiscaal Recht* nr. 6256, 21 augustus 1997.

Waard, M. de, 'Felle strijd om de sleutel van Internet'; *NRC/Handelsblad*, 8 juli 1997.

Waard, M. de, 'Regeringen geven Internet volledig vrij baan'; *NRC/Handelsblad*, 9 juli 1997.

Wees, J.G.L. van de, en W.G. Renden, *Internet voor juristen - Jaarboek 1997*; volledig herziene uitgave, Deventer, Kluwer, 1997.

Wisselink, M.A., *Fiscale informatie-uitwisseling tussen Europese en andere landen*; Deventer, Kluwer, 1996, blz. 351.

Zadelhof, B.G. van, *Of de BTW het redt met Telecom en Internet*; Deventer, Kluwer, 1996.

Bijlage 1 Heffingsaanknopingspunten Nederlandse Rijksbelastingen

Belasting	Aanknopingspunten	Waar in de desbetreffende wet vermeld?
Inkomstenbelasting	<ul style="list-style-type: none"> * Woonplaatsbeginsel * Bronbeginsel * Nationaliteitsbeginsel 	Art. 1 IB juncto art. 4 AWR Art. 1 juncto 49 IB Art. 2 lid 2 IB
Loonbelasting	<ul style="list-style-type: none"> * Woonplaatsbeginsel * Bronbeginsel 	Art. 2 en art. 6 LB Art. 2 lid 3 en art. 6 lid 2 LB
Vennootschapsbelasting	<ul style="list-style-type: none"> * Vestigingsplaats * Nationaliteitsbeginsel * Bronbeginsel 	Art. 2 VPB juncto art. 4 AWR Art. 2 lid 4 VPB Art. 3 juncto art. 17 VPB
Dividendbelasting	<ul style="list-style-type: none"> * Vestigingsplaats * Nationaliteitsbeginsel 	Art. 1 lid 1 en 2 Div. Bel. Art. 1 lid 3 Div. Bel.
Vermogensbelasting	<ul style="list-style-type: none"> * Woonplaatsbeginsel * Liggingsbeginsel * Nationaliteitsbeginsel 	Art. 1 VB Art. 1 juncto art. 13 VB Art. 2 lid 2 VB
Successiewet	<ul style="list-style-type: none"> * Woonplaatsbeginsel * Nationaliteitsbeginsel * Liggingsbeginsel 	Art. 1 lid 1 en art. 2 lid 2 Succ. wet Art. 2 lid 1 en art. 3 Succ. wet Art. 1 lid 1 juncto art. 5 lid 2 Succ. wet
Overdrachtsbelasting	<ul style="list-style-type: none"> * Liggingsbeginsel 	Art. 2 BVR
Assurantiebelasting	<ul style="list-style-type: none"> * Woonplaatsbeginsel t.a.v. verzekeringsnemer * Liggingsbeginsel * Nederlandse registratie (schepen, motorrijtuigen, luchtvaartuig) * Plaats van afsluiting (reisverzekering < 4 maanden) 	Art. 20 juncto art. 21 lid 1 m.u.v. art 21 lid 3 BVR Art. 21 lid 2 BVR Art. 21 lid 2 BVR Art. 21 lid 2 BVR
Kapitaalsbelasting	<ul style="list-style-type: none"> * Vestigingsplaatsbeginsel t.a.v. het lichaam * Nationaliteitsbeginsel 	Art. 32 lid 1 BVR Art. 33 BVR
Omzetbelasting	<ul style="list-style-type: none"> * Plaats van levering * Plaats van intracommunautaire verwerving * Invoer van goederen 	Art. 1 wet OB Art. 1 wet OB Art. 1 wet OB
Personenauto's en motorrijwielen	<ul style="list-style-type: none"> * Tenaamstelling van kenteken en registratie * Feitelijk ter beschikking en gebruik 	Art. 5 lid 1 juncto art.1 BPM Art. 5 lid 2 juncto art. lid 4 BPM
Motorrijtuigenbelasting	<ul style="list-style-type: none"> * Tenaamstelling van kenteken * Feitelijk ter beschikking 	Art. 6 juncto art. 7Wet MRB
Belasting zware motorrijtuigen	<ul style="list-style-type: none"> * Tenaamstelling van kenteken * Feitelijk ter beschikking 	Art. 5 juncto art. 6 Wet BZM
Kansspelbelasting	<ul style="list-style-type: none"> * Bronbeginsel * Woonplaatsbeginsel 	Art. 1a en 1b Wet Kansspelbelasting Art. 1c Wet kansspelbelasting

Bijlage 2 Anonimiteit en deelname aan Internet ¹

Eén van de problemen die de ontwikkelingen in de informatie- en communicatietechnologie oproepen, is de door velen vooronderstelde mogelijkheid voor deelnemers aan Internet om anoniem te blijven. Hierdoor zijn belangrijke aanknopingspunten van belastingheffen, te weten de belastingplichtigen en de door hen bewerkstelligde belastbare feiten, niet traceerbaar dan wel niet identificeerbaar. In deze bijdrage willen wij kort op die anonimiteit ingaan.

Absolute en relatieve anonimiteit

Voor de duidelijkheid lijkt het ons zinvol onderscheid te maken tussen *absolute* en *relatieve anonimiteit*. Van absolute anonimiteit is in onze visie sprake als het *technisch* onmogelijk is de anonimiteit te doorbreken. Hiervan is ook sprake als bij het inloggen een verkeerde naam is opgegeven of indien bijvoorbeeld gebruik wordt gemaakt van een zogenoemde *anonymous-file-transfer-protocol-computer* bij een Internet-provider. Onder relatieve anonimiteit verstaan we anonimiteit, die weliswaar in technisch opzicht kan worden doorbroken, maar waar het door de veelheid van transacties en de snelheid waarmee mutaties kunnen worden doorgevoerd, het praktisch, dat wil zeggen *economisch* en *juridisch*, niet haalbaar is die anonimiteit te doorbreken. Denk bij dat laatste aan de betekenis van de privacy-wetgevingen, geheimhoudingsverplichtingen, zoals het bankgeheim, en het ontbreken van een juridische basis om inlichtingen in te winnen.

Protocollen

De netwerken en de computers van Internet verschillen, maar toch kunnen gebruikers communiceren. Dit komt omdat er afspraken worden gemaakt met betrekking tot de communicatietaal, zogenoemde *protocollen*. De netwerkprotocollen vormen de basis van alle diensten op het netwerk. Zij bepalen de manier waarop informatie tussen twee computers wordt uitgewisseld en welke faciliteiten daarbij worden geleverd ². Bij het beoordelen van de mate waarin anonimiteit

¹ Bij de totstandkoming van deze bijlage is dankbaar gebruik gemaakt van materiaal ter beschikking gesteld door J. van der Zouwen, student fiscaal recht aan de Juridische Faculteit van de Erasmus Universiteit Rotterdam, tevens één van de deelnemers aan het scriptie-project 'Belastingheffing in het licht van de ontwikkelingen in de informatie- en communicatie-technologie'. Zie Congresbundel LOF-congres, *Belastingheffing in de 21e eeuw*; Rotterdam, 26 september 1997, blz. 120-153.

² Bij dat laatste kan naar analogie met PTT-postdiensten worden gedacht aan zaken als *post expresse* en *aangetekend*.

mogelijk is, spelen die verschillende protocollen een belangrijke rol. Aan onder meer *Internet voor juristen, Jaarboek 1997* en *De digitale snelweg als realiteit* ontleen we de gegevens voor het volgende overzicht ³:

- *Point to point protocol (PPP)*

Bij PPP wordt de benodigde software verzorgd door de Internet-provider. De software maakt tegenwoordig vaak deel uit van de standaardconfiguratie van een PC.

- *Serial line Internet protocol (SLIP)*

Het SLIP verzorgt de aansluiting van de eigen computer met het Internet. De provider verzorgt de benodigde software voor het protocol. Evenals PPP maakt SLIP vaak deel uit van de standaardconfiguratie van een PC.

- *Transmission control protocol/Internet protocol (TCP/IP)*

De twee protocollen dienen om berichten te versturen via Internet. Ze worden (veelal) in combinatie gebruikt. Alle computers die met de TCP/IP-standaard werken en op het Internet zijn aangesloten, kunnen met elkaar een verbinding via het Internet opzetten. Via zo'n verbinding kunnen dan verschillende communicatieprotocollen worden gebruikt. Bij een TCP/IP-verbinding wordt alle informatie tussen de twee computers uitgewisseld in de vorm van pakketten, afgebakende stukjes informatie, die als postpakketten afzonderlijk worden verstuurd. Naast de eigenlijke, inhoudelijke informatie die met deze pakketten wordt verstuurd, bevatten de pakketten ook informatie die op het verzenden en het ontvangen betrekking hebben, zoals de adressen van de verzender en de ontvanger, en hoe er onderweg met een pakket moet worden omgegaan. De netwerkprotocollen TCP en IP bieden nauwelijks mogelijkheden voor beveiliging. Interessant is verder dat het met TCP/IP ook niet mogelijk is om pakketten, die succesvol worden verstuurd, te tellen. Het garandeert namelijk niet dat het verstuurd pakket informatie ook aankomt. Toch is het een efficiënte oplossing voor vele transmissiemedia. Door de flexibiliteit van deze protocollen zijn ze wel geschikt voor toepassing van nieuwe communicatieprotocollen, waardoor ontwikkeling van nieuwe gebruikersapplicaties mogelijk wordt.

- *Communicatieprotocollen*

Nog niet zolang geleden kende het Internet de volgende drie, in de jaren zeventig ontwikkelde communicatieprotocollen: Telnet (voor interactieve toegang tot een computer), het File Transfer Protocol (FTP) voor het ophalen of versturen van databestanden en het Simple Mail Transfer Protocol (SMTP) voor het versturen van elektronische post. Tegenwoordig bestaan er alleen

³ Wees, J.G.L. van, en W.G. Renden, *Internet voor juristen, jaarboek 1997*; Deventer, Kluwer, 1997, hoofdstuk 10, en Jurg, Peter en Erik Zegwaardt, Otto Cramwinckel, <http://www.cram.nl/boek/home.htm>.

voor e-mail al diverse protocollen, zoals: Post Office Protocol (POP) en Interactive Mail Access Protocol (IMAP). En dan is er nog Hypertext Transfer Protocol (HTTP), waarmee er door middel van een zogenaamde browser grafisch over het Internet kan worden gesurft. Daarnaast kent het Internet ook real-time-communicatieprotocollen als IRC (Internet Relay Chat), gebruikt voor het zogenaamde 'chatten', en het voor de nieuwsgroepen gebruikte Network News Transfer Protocol (NNTP). Met 'real-time' wordt bedoeld dat de gebruiker direct op de hoogte is van wijzigingen aan de kant van een server en andersom, vergelijkbaar met een telefoongesprek of TV-uitzending, hoewel laatstgenoemd voorbeeld niet interactief- door de gebruiker - te beïnvloeden is. De laatste tijd zijn er tal van nieuwe real-time protocollen voor toepassingen als videoconferencing bijgekomen.

Het gaat te ver om al deze communicatieprotocollen uitvoerig te behandelen. Het belangrijkste is dat ze alle gebaseerd zijn op de netwerkprotocollen TCP/IP, zoals hierboven besproken. Doordat de route die de informatie met deze protocollen aflegt, nooit dezelfde is (sterker nog van moment tot moment varieert), zijn de zogenaamde IP-nummers, toegekend aan alle met elkaar op het Internet communicerende computers, vrijwel het enige aanknopingspunt om wereldwijd gebruikers te traceren.

Factoren die van invloed zijn op de anonimiteit

Behalve protocollen spelen ook diverse factoren een rol bij de mogelijkheden om de anonimiteit bij deelname aan Internet te waarborgen. Onderstaande verhandeling laat zien hoe die factoren op elkaar inwerken. Met name via de TCP/IP-protocollen die op het internet worden gebruikt, is het niet zo moeilijk om anoniem te blijven. Bij bijvoorbeeld PPP- of SLIP-verbindingen blijven in verband met het inbellen naar een Internet-provider altijd wel herkenbare sporen achter. Wel laten ook in het geval van het TCP/IP-protocollen zogenoemde *logfiles* vaak het IP-nummer van de bezoeker zien. Er bestaan echter zowel *statische* als *dynamische* IP-nummers. Van allen is bekend, dan wel na te gaan, uit welk land ze komen. Internet-sites met een eigen domeinnaam, zoals bijvoorbeeld <http://www.eur.nl> hebben ook een vast IP-nummer. De domeinnaam die wordt ingetikt, wordt door een zogenaamde *DNS (Domain Name Servers)* - servers die wereldwijd met elkaar in verbinding staan - vliegensvlug vertaald naar een IP-nummer.

Als men via een lokaal inbelpunt bij Internet-provider inbelt, dient de computer herkenbaar te zijn op het Internet. Daartoe krijgt de computer van de inbeller een tijdelijk IP-nummer toegewezen. Dit nummer wordt toegewezen voor de tijd van de verbinding. De volgende keer is de kans groot dat, geheel automatisch, een ander nummer uit dezelfde reeks wordt toegewezen.

De Internet-provider heeft deze nummers toegewezen gekregen door de centrale autoriteit INTERNIC, die (historisch zo gegroeid) de domeinnamen, gekoppeld aan IP-nummers, uitdeeft tegen een geringe administratieve vergoeding. Er zijn echter (nog) niet genoeg nummers voor handen ⁴ om iedereen een vast (statisch) IP-nummer te geven; vandaar dat men gebruik maakt van dynamische IP-nummers. Bovendien wordt toegang tot Internet vaak gratis voor een aantal proefuren aangeboden; ook een 06(0900)-nummer-toegang is mogelijk zonder abonnement, zodat er nog lang geen sprake is van een koppeling tussen loginnaam, password en IP-nummer. In theorie is het mogelijk om iemand te monitoren dan wel zijn identiteit te achterhalen via de IP-nummers met de daaraan gekoppelde inbeldstippen, waarop een aantal personen met bepaalde loginnaam en password zijn ingelogd. Wel is er speciale software die alles kan monitoren wat een gebruiker doet. De enorme hoeveelheid data die hiermee gepaard gaat (de omvang van de logfiles), maakt dit tot een arbeids- en kapitaalsintensieve operatie. Ook de providers zelf maken in principe geen gebruik van de technische mogelijkheden en monitoren slechts processen, niet individuele gebruikers. Het moge duidelijk zijn dat iemand die bij het inbellen van zijn eigen username/password gebruik maakt, altijd gepakt kan worden. Hiervoor is dan wel medewerking vereist van de Internet-provider. In de praktijk gebeurt dit alleen bij ernstig misbruik, zoals het herhaaldelijk verspreiden van kinderporno. Belt iemand in via een buitenlandse provider dan zullen de plaatselijke autoriteiten de Internet-provider moeten dwingen mee te werken aan een onderzoek. Het is echter heel goed mogelijk bij meerdere Internet-providers in te bellen en bij die providers van zoveel mogelijk inbelpunten gebruik te maken, teneinde de pakkans drastisch te verminderen. De Internet-provider zal immers, in het gunstigste geval, pas na geconstateerd en gemeld misbruik een gebruiker gaan monitoren. Daarnaast zijn er nog altijd de mogelijkheden van anonieme accounts door proefabonnementen en de 06- of 0900-nummer-toegangen.

Eenmaal op het internet aangekomen (ingelogd) kunnen diverse manieren tot een grotere anonimiteit leiden. Voor wat het *surfen* betreft, zullen in de logfiles van een bezochte server de IP-nummers van de bezoekers achterblijven. Meestal wordt dit slechts als statistisch instrument gebruikt, waarna de oude en meer gespecificeerde logfiles worden opgeschoond. Daarnaast

⁴ In de toekomst zal dit anders zijn. Met de volgende generatie IP's kan ongeveer alles wat denkbaar is, worden geadresseerd, aangezien een nieuw adres opgebouwd zal zijn uit 128 bits. Huitema beschrijft dat die ruimte voldoende is om minimaal 8×10^{17} computers te adresseren. Met het huidige aantal mensen op deze aarde van minder dan 6 miljard (6×10^9) lijkt dat voor de komende decennia ruim voldoende. Zie Jurg en Zegwaard, op. cit.

geven de logfiles door zogenoemde *proxy-servers* een vertekend beeld. Proxy-servers bewaren veel opgevraagde pagina's voor korte tijd, zodat de surfer deze sneller tot zijn beschikking heeft. Meestal gebeurt dit lokaal bij de Internet-provider. Verder bestaat er bijvoorbeeld een site <http://www.anonymizer.com>, waar men kan zien welke informatie ⁵ wordt prijsgegeven als men een site bezoekt. Deze site biedt echter ook de mogelijkheid om anoniem verder te surfen, via het IP-nummer van de ander. Ten slotte dient gewezen te worden op de zogenoemde *cookies*. Dit zijn stukjes informatie die na een bezoek van een site op de harde schijf van de gebruiker achterblijven. Bij een volgend bezoek wordt de bezoeker dan als het ware herkend. Allerlei informatie kan hierin verwerkt zijn. In principe is het zelfs mogelijk om te kijken, waar de bezoeker daarvoor is geweest. Normaal gebeurt dit allemaal zonder dat men het merkt. Maar men kan in zijn browser ook de optie aangeven om een waarschuwing te geven, als men wordt verzocht een cookie te beantwoorden. Er is zelfs al software op de markt, onder andere de 'Cookie Crusher', die de verzoeken van de server, die men wilt bezoeken, om de tuin leidt door cookies met waardeloze informatie terug te sturen. Aan de andere kant komen in browsers ook steeds vaker zogenoemde *security bugs* voor, waardoor het mogelijk kan zijn de harde schijf van de gebruiker te lezen of te wissen dan wel zonder toestemming zijn e-mailadres te weten te komen.

E-mail (elektronische post) valt in Nederland niet onder het briefgeheim, zo heeft onze minister van Justitie onlangs nog verklaard ⁶. Volgens minister Sorgdrager is een digitale boodschap te vergelijken met een postkaart en een dienstenaanbieder (provider) op Internet met een postbesteller. De postbesteller kan kennis nemen van de inhoud van een postkaart en mag die informatie desgevraagd aan de politie mededelen. Het zou dan ook niet strafbaar zijn, als de provider meeleest met de e-mail van de gebruiker. Naar aanleiding van dat bericht verklaarde de vereniging van Internet-providers (NLIP) onmiddellijk dat zij de elektronische post niet lezen, screenen of monitoren: "Veel providers hanteren een personeels- en/of een privacyreglement, waarin geregeld is dat personeelsleden geen e-mail mogen lezen of zelfs maar handelingen van abonnees op de systemen van de provider op wat voor manier dan ook mogen volgen" ⁷. Mochten ze dit toch doen, of ooit besluiten dit te gaan doen, dan heeft de Internet-gebruiker tal

⁵ Het land waar iemand vandaan komt, via welke provider iemand is ingelogd, welke pagina iemand het laatst heeft bezocht, de gebruikte browser en het besturingssysteem van de computer. Zie <http://www.anonymizer.com/cartoon.html>.

⁶ ANP, 11 juni 1997.

⁷ <http://www.nlip.nl/frames/pers/970612.htm>.

van mogelijkheden. Hij kan gebruik maken van gratis e-mail-adressen zoals ze worden aangeboden door de zogenoemde Digitale Stad (<http://www.dds.nl>), hotmail.com, rockete-mail.com en talloze anderen. Deze e-mail wordt vaak via de browser uitgelezen. Daarnaast kan men e-mail versturen via zogenaamde 'anonymous remailers', al dan niet gebruik makend van *encryptietechnieken*. Als e-mail door een keten van mailservers wordt gestuurd, is de kans dat een en ander getraceerd wordt wel erg klein. Bovendien is bij gebruikmaking van encryptie (versleuteling) een en ander (of het nu data is of tekst) toch onleesbaar. Een versleuteld bericht is dan te vergelijken met een gesloten enveloppe, die wel onder het briefgeheim valt. Pogingen om deze versleuteling ongedaan te maken, zouden dan wel strafbaar zijn.

Encryptie wordt steeds sterker en kost steeds minder tijd, omdat computers steeds sneller worden. De Amerikaanse overheid verbiedt echter export van sterke encryptiemethoden. Idee hierachter is dat de overheid in staat moet zijn om alle berichtenverkeer te kunnen afluisteren, decoderen en ontcijferen. Door alleen het gebruik van bepaalde voorgeschreven methoden toe te staan, kan de geheime dienst via een 'achterdeurtje' binnenkomen. In principe is elk bericht dat met encryptie is gecodeerd, te kraken, maar dat kost vaak dagen rekentijd van zeer krachtige en dus ook dure supercomputers. Als terroristen in het bezit zouden komen van krachtige encryptie-software, zou dit een enorme bedreiging zijn voor de Verenigde Staten. De betwiste software is echter her en der verkrijgbaar, zodat het terrorisme-argument oneigenlijk wordt gebruikt.

Het moge duidelijk zijn dat er met een reguliere Internet-account bij een nationale provider reeds tal van mogelijkheden zijn om relatief anoniem te blijven en data dusdanig te versleutelen dat het voor derden praktisch onmogelijk is om achter de inhoud van verstuurd data te komen. Vooral inbellen met proefabonnementen via meerdere inbelpunten, de mogelijkheid om via een 06-(0900)nummer in te bellen zonder abonnement of zelfs via het buitenland, garandeert nog meer anonimiteit. Recentelijk was er nieuws over bellersidentificatie die bij het alarmnummer 112 (0611) eindelijk beschikbaar is om het misbruik van deze dienst terug te dringen. In de praktijk kan men bezwaar maken tegen vermelding van zijn telefoonnummer op gespecificeerde rekeningen van derden. Het is te verwachten dat dit beleid gehandhaafd blijft als de techniek van bellersidentificatie beschikbaar komt voor derden, zoals voor Internet-providers. Natuurlijk is afluisteren wel mogelijk, maar dit mag pas met rechterlijke toestemming. Vermeldenswaardig is de recente mogelijkheid om anoniem, tegen betaling vooraf, een GSM-kaart te kunnen kopen, waarmee voor een bepaald bedrag via elke GSM-telefoon gebeld, en dus ook geïnternet, kan worden.

Om belastingheffing bij fenomenen als elektronische handel mogelijk te maken zou kunnen worden aangesloten bij het betalingsverkeer. Hiervoor zou dan een ongekend vergaande internationale samenwerking zijn vereist, waarbij bepaalde verplichte betalingsprotocollen worden voorgeschreven, die misbruik en anonimiteit vrijwel onmogelijk maken. Men kan zich echter afvragen of dit haalbaar is. Waarom zou via het Internet wel te controleren zijn wat in het dagelijks leven, waar juist sprake is van minder anonimiteit, niet te controleren is? Natuurlijk zullen grote bedragen niet via een soort chipknip anoniem via het internet van eigenaar naar eigenaar rond de wereld flitsen. Nationale overheden zullen proberen dit te beperken tot kleine bedragen. De vraag is of dat zal lukken. Technische ontwikkelingen kunnen niet eenvoudig weg worden verboden of gelimiteerd, omdat de controleerbaarheid niet zo goed is als een overheid zou wensen. Gerespecteerde bedrijven zullen wel creditcards gebruiken. Maar zouden ze een goldcard van een bedrijf uit een belastingparadijs niet accepteren? Restrictieve wetgeving, die de anonimiteit inperkt, zal (voor zover dit grondwettelijk al mogelijk is) op veel verzet stuiten. Misschien dat er een internationale gedragscode komt, waarbij bedrijven zich vrijwillig kunnen aansluiten. Nu komt er nog weinig terecht van dergelijke gedragscodes. Hierbij is het natuurlijk heel belangrijk dat dergelijke zaken niet tot omzetverlies leiden. Aan de concurrentiepositie wordt nu eenmaal veel waarde gehecht.

Ondertussen is offshore-banking sterk in opkomst. Ongevraagd worden wervende teksten via e-mail verzonden, waarin men aanmoedigd wordt een offshore-bankrekening te openen. Geofreerd wordt bijvoorbeeld een meerdere-valuta-rekening met de mogelijkheid om 24 uur elektronisch te bankieren. Met opzet wordt een fictieve afzender, met slechts een internationaal telefoonnummer, vermeld. Telefonische navraag leerde dat het hier ging om een bank in Riga te Latvia, die genoegen neemt met een kopie van identificatie- en bedrijfsgegevens zonder een en ander te verifiëren.

Hieronder een voorbeeld van zo'n e-mailtje:

Received: from smtp1.xs4all.nl (smtp1.xs4all.nl [194.109.6.51]) by magigimmix.xs4all.nl (8.8.6/XS4ALL) with ESMTP id XAA16213; Sun, 28 Sep 1997 23:46:13 +0200 (MET DST)

Received: from mail.gratex.sk (mail.gratex.sk [193.220.0.5]) by smtp1.xs4all.nl (8.8.6/XS4ALL) with ESMTP id XAA04028; Sun, 28 Sep 1997 23:45:48 +0200 (MET DST)

Message-Id: <199709282145.XAA04028@smtp1.xs4all.nl>

Received: from ppp4.filnet.FR by mail.gratex.sk with SMTP (Microsoft Exchange Internet Mail Service Version 5.0.1458.49)

id TTB8MMS1; Sun, 28 Sep 1997 23:20:28 +0200

Date: Sun, 28 Sep 1997 21:20:58

Subject: NEED AN OFFSHORE BANK ACCOUNT?

X-UIDL: 369c5993ffc9a2c774754c8f02d941fc

Status: N

Dear Internaute,

Do you know that you can open an offshore-bank-account for your company in a "tax fee"-jurisdiction for as little as \$500.

Our company works with a Major European Bank offering the following services:

Corporate Accounts instantly opened with \$500.

Free Client Bank Software allowing 24 Hour PC Electronic Banking.

Multi-Currency Account!

Offshore Secured Credit Cards Guaranteed Approval REGARDLESS OF YOUR CREDIT.

HISTORY AND WITHOUT ANY SECURITY DEPOSIT

Unlimited amount of Cash Withdrawals Worldwide with your ATM card!

Accounts OPENED in 30 MINUTES if paying by Western Union or Telegraphic Postal Order!

For your Convenience and for your No Banking References are required to open an account!

This service is legally offered and there is no scam, no catch or MLM involved.

If you are interested please call for a first contact the following number:

00 331 4915 0302 (8 am to 8 pm).

Due to the high volume of calls you may have to renew your call several times!

Note: The address you have on the header of this message is intentionally not valid.

Enkele conclusies

Uit voorgaande en soortlijke verhandelingen in de literatuur kunnen de volgende conclusies worden getrokken ⁸:

1. de ontwikkelingen in de informatie- en communicatietechnologie en het gebruik dat ervan gemaakt wordt door diverse belanghebbenden, zoals de Internet-handelaren enerzijds en de heffende overheden anderszijds, gaan zo snel dat de mate van anonimiteit moeilijk is vast te stellen. Dat geldt met name voor de constatering van *absolute* anonimiteit. Waar vandaag sprake is van volstrekte anonimiteit, hoeft dat morgen het geval niet meer te zijn;
2. de gebruiker van Internet zelf is relatief meer anoniem dan de computer die hij bedient. Die computer krijgt immers een IP-nummer toegewezen. Indien gewerkt wordt met dynamische IP-nummers is echter ook bij de computer sprake van een grote mate van relatieve anonimiteit;
3. de toegewezen IP-nummers, en de daaraan gekoppelde naam/adres-gegevens, berusten uitsluitend bij de Internet-providers. De Internet-provider is uiteindelijk de enige die via tijdstippen en IP-nummers de username (loginname) kan achterhalen. Via zijn administratie is bij vaste abonnementen de identiteit van de gebruiker te achterhalen, althans de door de gebruiker verstrekte naam-adres-woonplaatsgegevens. Om een buitenlandse provider zover te krijgen dat hij die gegevens verstrekt, zal vaak om internationale juridische bijstand verzocht moeten worden;
4. door de ICT-ontwikkelingen wordt allerhande informatie over zowel internationale belastingontwijking als internationale belastingontduiking voor een groter publiek toegankelijk. Bovendien wordt het ontwijken en ontduiken zelf eenvoudiger en goedkoper uitvoerbaar.

⁸ Bijvoorbeeld het veel aangehaalde artikel, getiteld 'Disappearing. The taps runs dry'; *The Economist*, 31 mei 1997, blz 17-19.

Geheel of nagenoeg geheel niet digitaliseerbare consumptie naar goederen- en diensten-categorieën

Voedings- en genotmiddelen

Duurzame consumptiegoederen

Andere goederen en diensten:

(m.u.v. beeld- en geluidsdragers)

motorbrandstoffen

verwarming, verlichting en water

woningdiensten

papierwaren

kosmetische producten

was- en reinigingsproducten

genees- en verbandmiddelen

bloemen en planten

verf en behang

andere goederen niet eerder genoemd

autoreparatie

overige reparatie

maaltijd-, drank en logiesverstrekking

vervoers- en communicatiediensten

medische diensten

diensten van kapper en schoonheidsinstituten

schoonmaak- en wasserijdiensten

onderhoudswerk huis en tuin

diensten van bejaardentehuizen

maatschappelijke diensten

diensten van religieuze organisaties