

Erasmus School of Economics

Masterthesis

E-commerce; een virtuele heffing?

'De effectiviteit van de belastingheffing over e-commerce activiteiten.'

Naam: D. Weide

Studentnummer: 314682

Begeleider: Prof. Dr. P. Kavelaars

Rotterdam, augustus 2012

Inhoudsopgave

Voorwoord	5
Lijst van de gebruikte afkortingen	6
1 Inleiding	7
2 E-commerce	12
2.1 Inleiding	12
2.2 Definitie van E-commerce	12
2.3 Ontwikkeling van de Informatietechnologie:	14
2.4 Wetgeving rondom technologische ontwikkelingen	15
2.4.1 Inleiding	15
2.4.1 De Sociale en Maatschappelijke Consequenties van de Ontwikkeling van de Informatietechnologie	15
2.4.2 Wetgeving bij de ontwikkeling van E-commerce	16
2.4.3 Samenvatting	17
2.5 Mogelijkheden en kenmerken van e-commerce	17
2.6 Toepassingen van E-commerce	19
2.7 Conclusie	20
3 Directe Belasting	22
3.1 Inleiding	22
3.2 Vaststelling van een Vaste Inrichting bij E-commerce	24
3.3 Winsttoerekening	27
3.3.1 Inleiding	27
3.3.2 Uitgangssituatie: een Server als Vaste Inrichting	28
3.3.3 Uitbreiding - Server met Personeel, voor: Ondersteuning & Ontwikkeling	29
3.3.4 Conclusie	31
3.4 Effectiviteit van de vaste inrichting bij e-commerce	31
3.4.1 Inleiding	31
3.4.2 Verdeling van heffingsbevoegdheid	32
3.4.3 EU-Recht	34
3.4.4 Minimale administratieve lasten	34
3.4.5 Effectiviteit	34
3.4.6 Efficiëntie	35
3.4.7 Conclusie	36
3.5 Alternatieven voor de toewijzing van resultaten bij E-commerce	37
3.5.1 Inleiding	37

3.5.2	<i>Minimale Aanpassingen met Behoud van de Huidige Toepassing van de Vaste Inrichting</i>	38
3.5.3	<i>Doernberg's: 'Base Erosion approach'</i>	41
3.5.4	<i>Virtuele vaste inrichting</i>	42
3.5.5	<i>Conclusie</i>	44
3.6	<i>Conclusie</i>	45
4	Indirecte Belasting	47
4.1	<i>Inleiding</i>	47
4.2	<i>Goederen</i>	49
4.2.1	<i>Inleiding</i>	49
4.2.2	<i>Intracommunautaire levering en verwerving van Goederen</i>	50
4.2.3	<i>Invoer en uitvoer van goederen</i>	50
4.2.4	<i>Conclusie</i>	51
4.3	<i>Diensten</i>	51
4.3.1	<i>Inleiding</i>	51
4.3.2	<i>Vaste Inrichting</i>	52
4.3.3	<i>Langs elektronische weg geleverde diensten</i>	54
4.3.4	<i>Conclusie</i>	55
4.4	<i>Effectiviteit van de btw-richtlijn bij e-commerce</i>	56
4.4.1	<i>Inleiding</i>	56
4.4.2	<i>Neuraliteit</i>	56
4.4.3	<i>Verdeling van de heffingsbevoegdheid</i>	58
4.4.4	<i>EU-recht</i>	58
4.4.5	<i>Minimale administratieve lasten</i>	59
4.4.6	<i>Effectiviteit</i>	59
4.4.7	<i>Efficiëntie</i>	61
4.4.8	<i>Conclusie</i>	61
4.5	<i>Toekomstige ontwikkelingen</i>	62
4.5.1	<i>Inleiding</i>	62
4.5.2	<i>Tariefdifferentiatie</i>	63
4.5.3	<i>Grensoverschrijdende administratieve lasten</i>	64
4.5.4	<i>Gemeenschappelijke toepassing van de Btw-Richtlijn</i>	64
4.5.5	<i>Conclusie</i>	65
4.6	<i>'Sales en Use Tax' Verenigde Staten</i>	66
4.7	<i>Conclusie</i>	67
5	Kansspelbelasting	69

5.1 Inleiding	69
5.2 Ontwikkeling in de Europese Unie	70
5.3 Ontwikkeling in Nederland	71
5.4 Effectiviteit van de kansspelbelasting over internetkansspelen.....	74
5.4.1 Inleiding.....	74
5.4.2 Kansspelbelasting over internetkansspelen	74
5.4.3 Effectiviteit.....	75
5.4.4 Conclusie	76
5.5 Toekomst van de kansspelbelasting over internetkansspelen.....	76
5.6 Conclusie.....	78
6 Samenvatting en conclusie	80
6.1 Samenvatting.....	80
6.2 Conclusie	83
<i>Directe belasting</i>	83
<i>Indirecte belasting</i>	83
<i>Kansspelbelasting</i>	83
Tot slot	84
7. Literatuurlijst	86
7.1 Artikelen	86
7.2 Boeken	88
7.3 EU regelgeving	89
7.4 Rechtspraak.....	89
7.4.1 <i>Europese rechtspraak</i>	89
7.4.2 <i>Nationale rechtspraak buitenland</i>	90
7.4.3 <i>Nationale rechtspraak Nederland</i>	90
7.5 Websites	90
Bijlage 1: Plaats grensoverschrijdend BTW belastbaar (belastbaar feit)	92
Bijlage 2: Belastingplichtige buitenlands of binnenlands internetkansspel	94

Voorwoord

De afgelopen drie jaren heb ik met veel genoegen kennis mogen nemen van de fiscaliteit. Hoewel ik als student ben begonnen met bedrijfskunde, heb ik na twee jaar waarschijnlijk mijn beste niet-overwogen beslissing genomen door over te stappen naar de studie fiscale economie. Ik ben in de afgelopen jaren vooral geraakt door de diversiteit van het vakgebied, met enerzijds de grote lijnen van een economische herverdeling en anderzijds de complexiteit van een technische juridische uitwerking. Hoewel tijdens de studie maar weinig onderwerpen onbesproken bleven, waren de fiscale aspecten van het ondernemen via internet voor mij een onbekend terrein. Met de masterscriptie heb ik dankbaar gebruik gemaakt van de mogelijkheid dit voor mij nog onbekende terrein verder uit te zoeken.

Ik ben opgegroeid met de ontwikkeling van het internet. Van de mogelijkheden om contact te onderhouden met/in verre oorden, het online bestellen van sportkleding, tot het downloaden van data. Hoewel al deze mogelijkheden van het internet zo vanzelfsprekend lijken, bestaat het internet pas enkele tientallen jaren. En ondanks de vanzelfsprekendheid van alle mogelijkheden, blijkt het internet een moeilijk terrein voor de overheden. Daarbij komen bijvoorbeeld recent vraagstukken op rondom de reikwijdte van uitgegeven regelgeving op het internet en de mogelijke inbreuk op de privacy. Aangezien het internet een belangrijke rol is gaan spelen in de economie, kan naar mijn idee ook de fiscaliteit niet achterblijven.

In dit literatuuronderzoek heb ik de diversiteit van het vakgebied zien terugkomen. Ik heb kennis genomen van de verschillende ontwikkelingen op (inter)nationaal niveau van de fiscaliteit. Ik heb verschillende soorten belastingen afgezet tegen de ontwikkelingen. Ik heb alle (voor mij) interessante aspecten van de studie verder uit kunnen werken dankzij de vakkundige begeleiding van Prof. Kavelaars. Hoewel de studie afgewisseld met intensief roeien meer tijd heeft gekost dan gebruikelijk, kijk ik mede dankzij de gegunde vrijheid terug op een periode met een prettige en voorspoedige samenwerking. Verder heb ik veel van mijn enthousiasme voor de fiscaliteit te danken aan de 2 maanden stage bij Team M-ERT van Deloitte in Rotterdam.

Lijst van de gebruikte afkortingen

B2B	Transactie tussen ondernemers
B2C	Transactie tussen een ondernemer en een consument
BNB	Beslissingen in de belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
BvdB 2001	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
E-commerce	Electronic Commerce
EC	Europese Commissie
EG-Verdrag	Verdrag van de Europese Gemeenschap
EP	Europees Parlement
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
ISP	Internet Service Provider
LoN	League of Nations
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
Stb.	Staatsblad
STIOG	Stichting Online Gaming Nederland
V-N	Vakstudienieuws
VS	Verenigde Staten
VwEU	Verdrag betreffende de werking Europese Unie
Wet KsB	Wet op de Kansspelbelasting
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
WoK	Wet op de Kansspelen

1 Inleiding

Met de opkomst van het internet in de jaren '90 van de vorige eeuw kreeg de globaliserende economie een belangrijke impuls. De nieuwe vorm van ondernemen wordt aangeduid als 'electronic commerce', ook wel 'e-commerce' en omvat alle zakelijke handelingen uitgevoerd door elektronische processen. De ontwikkeling van e-commerce staat gelijk aan de informatie revolutie en is daarmee na de industriële revolutie een van de belangrijkste ontwikkelingen van de 20^e eeuw¹. Waar Europa en de VS de grote spelers waren in de industriële revolutie, zorgen nu ook China en India voor een aanzienlijk aandeel van de ontwikkeling. De ontwikkeling van e-commerce is zodoende van mondiale omvang en een belangrijk onderdeel van de globalisering².

Conventionele ondernemingen zijn gebonden door de fysieke locatie en de levering van fysieke goederen en diensten. Door de digitalisering kunnen de fysieke goederen en diensten worden vervangen door elektronische goederen en diensten: 'data'³. Deze data is opgebouwd uit lange reeksen van nullen en enen en is daardoor niet tastbaar. Met behulp van bijvoorbeeld het internet kan de data direct over de hele wereld worden ontwikkeld, verkocht en geleverd⁴. Het belasten van e-commerce activiteiten biedt vele uitdagingen door deze wereldwijde reikwijdte en het immateriële karakter.

De belastingheffing betreft nog altijd een nationale aangelegenheid. De landen heffen, op grond van het territorialiteitsbeginsel, belasting wanneer een voldoende band bestaat met het land. Voor de toepassing van dit beginsel wordt een onderscheid gemaakt tussen de vestigingsstaat en de bronstaat⁵. De vestigingsstaat kan heffen over het wereldwijde inkomen van de ingezetenen belastingplichtige, aangezien in dit geval de belastingplichtige als subject een band heeft met de vestigingsstaat. De niet-ingezetenen kan slecht in de bronstaat worden belast voor zover dit land een band met de bron van de inkomsten, het object, heeft. Voor de vaststelling van de objectieve heffingsgrondslag in de bronstaat is het begrip 'vaste inrichting' geïntroduceerd⁶. Wanneer een niet-ingezetene bijvoorbeeld een fabriek, kantoor of bouwplaats aanhoudt in een staat, bestaat

¹ V. Choudhary (2011), 'Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment Under the International Taxation Law', *International Tax Journal*, 37, 4, pp. 33-34

² M. Kolakovic & N. Mijatovic (2004), 'An Enterprise Odyssey', *International Conference Proceedings*, pp. 735-750

³ S.-C. Chu, e.a. (2007), 'Evolution of e-commerce Web sites: A conceptual framework and a longitudinal study', *Information & Management*, no. 44, p. 154

⁴ M. Kolakovic & N. Mijatovic (2004), 'An Enterprise Odyssey', *International Conference Proceedings*, pp. 735-750

⁵ OECD (2010), 'OECD Model Tax Convention', 22 July 2010, art. 4 [hierna: OESO Modelverdrag]

⁶ League of Nations (1927), 'Double Taxation and Tax Evasion Report', Doc. C.216.M.85

voor de belastingheffing een vaste inrichting⁷. De bronstaat kan dan belasting heffen over de inkomsten toerekenbaar aan deze vaste inrichting.

Bij e-commerce is sprake van een elektronische transactie tussen de ondernemer en de afnemer met behulp van elektronische apparatuur, veelal de server. Zoals hierboven geconcludeerd vereist de huidige toepassing van het territorialiteitsbeginsel een mate van fysieke aanwezigheid, door ofwel het subject in de vestigingsstaat, ofwel het object in de bronstaat. De aanknopingspunten voor de belasting worden bij e-commerce gevormd door de ondernemer, de afnemer en de server. Door e-commerce is een grensoverschrijdende transactie tussen de ondernemer en de afnemer mogelijk zonder fysieke aanwezigheid van de ondernemer in het land van de afnemer. Onder de huidige toepassing van de vaste inrichting, met de nadruk op de fysieke aanwezigheid en duurzaamheid⁸, is zodoende in veel e-commerce situaties geen heffing in de bronstaat mogelijk. Kortom de uitdaging schuilt in het aanmerken van een component van internet dat effectief voldoet aan de vereisten voor een vaste inrichting⁹.

De ontwikkelingen van e-commerce geven veelal geen nieuwe uitdagingen voor het bestaande internationale belastingsysteem, de druk om de uitdagingen aan te gaan neemt echter wel sterk toe. Terwijl de belastingheffing een nationale aangelegenheid betreft, vervagen de landgrenzen in de economie door de digitalisering en toepassingsmogelijkheden van e-commerce. Door de globale en virtuele eigenschappen van e-commerce, is het, eerder dan bij conventionele ondernemingen, denkbaar dat een aantal landen dezelfde activiteit of transactie betreft in de heffing. Daarnaast bestaat voor de landen het gevaar dat e-commerce geheel zonder belasting blijft. De houdbaarheid van fysieke aanknopingspunten voor diverse belastingen in een tijdperk van e-commerce vormt de aanleiding tot dit onderzoek. Het onderzoek richt zich op de beantwoording van de volgende probleemstelling:

‘Is de (internationale) fiscale regelgeving voldoende toegerust ten aanzien van het belasten van dienstverlening die wordt verricht in de vorm van e-commerce, of is een wijziging gewenst?’

De (internationale) fiscale regelgeving zal in dit onderzoek de internationale afstemming van directe belasting, de indirecte belasting en de kansspelbelasting omvatten. Daarbij zal de (internationale) fiscale regelgeving zoveel mogelijk worden gezien vanuit Nederlands perspectief.

⁷ OESO Modelverdrag art. 5 lid2

⁸ B. Hoffart (2007), ‘Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through and Access to Markets Proxy Approach’, *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, vol. 6, is. 1, p. 111

⁹ De server is bijvoorbeeld een veel besproken component van het internet, dat kan worden aangemerkt als een vaste inrichting.

De internationale afstemming van directe belasting is georganiseerd door bilaterale belastingverdragen, veelal gebaseerd op het OESO Modelverdrag. Het OESO modelverdrag vormt daarmee de basis van het huidige fiscale stelsel. De Europese Commissie heeft een belangrijke rol vervuld bij de internationale afstemming van indirecte belasting, door het uitbrengen van de btw-richtlijn¹⁰. Het ontbreken van fysieke aanknopingspunten bij e-commerce maakt toepassing van de vaste inrichting en daarmee de bronstaatheffing moeilijk. Er bestaat geen internationale afstemming van de kansspelbelasting, aangezien het beleid door de EU is overgelaten aan de verschillende lidstaten omdat destijds de grensoverschrijdende reikwijdte van kansspelen beperkt was. Door de toepassing van e-commerce zijn aanbieder en afnemer van kansspelen niet noodzakelijk fysiek aanwezig in dezelfde staat, hierdoor werkt het huidige fiscale stelsel mogelijk niet effectief uit.

De OESO heeft vanaf de introductie van e-commerce een leidende rol genomen in de mondiale afstemming van heffing over e-commerce resultaten. De OESO stelt de landen een tweeledig doel: *'to provide a fiscal environment within which e-commerce can flourish while also ensuring that e-commerce does not undermine the ability of government to raise the revenues required to finance public services for their citizens'*¹¹. De landen balanceren tussen enerzijds de opbrengst van de belasting voor collectieve doeleinden en anderzijds het negatieve effect van de belasting op de economische ontwikkeling van e-commerce.

Ter beoordeling of de huidige (internationale) fiscale regelgeving ten aanzien van de dienstverlening van e-commerce voldoende is toegerust, toets ik de wijze waarop e-commerce wordt belast aan de onderstaande criteria:

- Effectiviteit: Het beoogde doel van de belastingheffing moet worden bereikt, zoals de gelijkheid tussen belastingplichtigen en de gelijkheid tussen landen.
- Efficiëntie: De belastingheffing moet met zo min mogelijk verstoring van de markt te realiseren zijn.
- Minimale administratieve lasten: in het verlengde van de effectiviteit, dient de belasting minimale administratieve lasten met zich te brengen voor zowel de fiscus als de belastingplichtige.
- Regels van internationaal belastingrecht: het verdragenrecht regelt de voorkoming van dubbele belasting en het niet heffen van belasting bij grensoverschrijdende situaties en

¹⁰ EG (2010), 'Richtlijn betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde', Richtlijn 2010/88/EG

¹¹ OECD (2001), 'Policy Brief – Electronic Commerce', July 2001

vormt zodoende een belangrijk criterium voor de effectiviteit van het huidige fiscale systeem.

- EU-Recht: De Europese Unie beoogt de totstandkoming van een interne markt en een ruimte van vrijheid, veiligheid en recht zonder binnengrenzen¹². Deze doelstelling beïnvloedt de vormgeving van het heffen van (grensoverschrijdende) belasting. Zodoende vormen de verdragsvrijheden en de staatssteunbepalingen belangrijke criteria waaraan moet worden voldaan.

Ter beantwoording van de hoofdvraag zal een onderzoek van literatuur en jurisprudentie worden uitgevoerd. Het onderzoek is als volgt opgebouwd. In hoofdstuk 2 wordt e-commerce verder onderzocht. De term 'e-commerce' is ontwikkeld in de jaren '90 om de ontwikkeling van ondernemingen gedreven middels het internet aan te geven. Bij e-commerce vervullen de elektronische transacties een belangrijke rol. Deze transacties zijn virtueel en daardoor fysiek slechts te herleiden tot de locatie van de zender, de ontvanger en de gebruikte apparatuur. De ontwikkeling, mogelijkheden en kenmerken van e-commerce worden behandeld in dit hoofdstuk.

In hoofdstuk 3 wordt de effectiviteit van de toepassing van de vaste inrichting en toerekenbare winst bij e-commerce onderzocht. De e-commerce activiteiten kunnen vanuit een land over de hele wereld worden aangeboden. Voor de heffing van winstbelasting in een bronstaat, is de aanwezigheid van een vaste inrichting noodzakelijk. Zodoende zal deze deelvraag inzicht bieden in de aanknopingspunten van e-commerce welke mogelijk een vaste inrichting kunnen vormen en welke winst vervolgens toerekenbaar is.

In hoofdstuk 4 wordt de effectiviteit van de toepassing van de btw-richtlijn bij e-commerce onderzocht. Voor de totstandkoming van een transactie tussen koper en verkoper is bij e-commerce geen fysiek contact meer nodig. Doordat bij de indirecte belasting de belasting hoort te drukken op de eindgebruiker hoewel de heffing veelal plaatsvindt bij de ondernemer, is de internationale overeenstemming van groot belang bij een toename van grensoverschrijdende e-commerce transacties. Het onderscheid tussen de heffing bij goederen en diensten en de heffing bij transacties aan eindgebruikers en ondernemers zal in dit hoofdstuk verder worden uitgewerkt.

In hoofdstuk 5 wordt de effectiviteit van de kansspelbelasting bij prijzen afkomstig van internetkansspelen uitgewerkt. Kansspelen kunnen via het internet worden aangeboden, zodat de aanbieder en de afnemer van kansspelen niet noodzakelijk in hetzelfde land gevestigd zijn. Onder de kansspelbelasting wordt in een belasting geheven van de aanbieder van een binnenlands internetkansspel en van de gerechtigde tot de prijzen van een buitenlands internetkansspel. Door

¹² Verdrag Betreffende de Europese Unie, 30 maart 2010/C 83/01, art. 3

dit onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse internetkansspelen is de heffing mogelijk niet effectief. Een aanbieder van een buitenlands internetkansspel kan immers zonder inhouding van kansspelbelasting uitkeren aan winnaars, terwijl een ingezetene verplicht is de kansspelbelasting te voldoen in het land. In dit laatste hoofdstuk wordt het beleid rondom internetkansspelen van de EU en Nederland uitgewerkt.

2 E-commerce

2.1 Inleiding

Het is tegenwoordig bijna onmogelijk om een industrie, onderneming of ondernemer te ontdekken die voor de bedrijfsvoering niet afhankelijk is van een computer of het internet. Kennis en informatie zijn belangrijke productiefactoren geworden sinds het einde van de 20^e eeuw. De toepassingsmogelijkheden van de elektronische verwerking van informatie voor ondernemers wordt ook wel e-commerce genoemd. Hoewel de consequenties van de technologische ontwikkelingen voorheen nog verschillend werden geschat¹³, is tegenwoordig helder dat de manier van zakelijk handelen definitief is gewijzigd.

Voor een afbakening van de zakelijke toepassingsmogelijkheden van de informatietechnologie wordt in paragraaf 2.2 allereerst e-commerce gedefinieerd. In paragraaf 2.3 wordt de ontwikkeling van de informatietechnologie uitgewerkt en meer specifiek de technologische benodigdheden voor e-commerce. Vervolgens biedt paragraaf 2.4 meer inzicht in de beleidsmatige aspecten van de ontwikkeling van de informatietechnologie met een analyse van de maatschappelijke en sociale gevolgen en de bijbehorende uitdagingen voor de wetgeving. In paragraaf 2.5 worden enkele mogelijke toepassingen van e-commerce toegelicht en de specifieke kenmerken van e-commerce benoemd. Vervolgens worden in paragraaf 2.6 drie concrete toepassingen van e-commerce uitgewerkt voor verder onderzoek in de opvolgende hoofdstukken. Tot slot volgt in paragraaf 2.7 de conclusie.

2.2 Definitie van E-commerce

De digitalisering en de opkomst van het internet in de jaren '90 hebben veel nieuwe mogelijkheden voor ondernemers gecreëerd. Voor de omschrijving van deze nieuwe vorm van ondernemen werd al vrij snel het begrip 'electronic commerce'(verder als e-commerce) geïntroduceerd. Naast e-commerce zijn verschillende nieuwe begrippen geïntroduceerd, zoals: 'electronic business', 'electronic entrepreneurship' en 'electronic merchandising'. De term e-commerce is in de afgelopen jaren echter gaan gelden als een overkoepelend begrip voor de mogelijkheden van elektronische ondernemingsprocessen¹⁴. Desondanks wordt e-commerce verschillend gedefinieerd.

¹³ Een grote impact werd onderschreven door: A. Toffler (1980), 'The Third Wave', Blue Print, pp. 1-544 en een beperkte impact werd onderschreven door: A. Giddens (1990), 'The Consequences of Modernity' pp. 1-227

¹⁴ OESO gebruikt de term e-commerce in de rapporten en doelt op een toepassing van elektronische techniek voor verschillende ondernemingsprocessen zie OECD (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', p. 6, no. 7

De Verenigde Staten (VS) definiëren e-commerce voor de toepassing van belasting als: *'The ability to perform transactions involving the exchange of goods or services between two or more parties using electronic tools and techniques'*¹⁵. In Nederland wordt e-commerce echter omschreven als: *'Alle zakelijke handelingen die op elektronische wijze worden uitgevoerd ter verbetering van de efficiëntie en effectiviteit van markt- en bedrijfsprocessen'*¹⁶. De VS beperken de definitie tot transacties met behulp van elektronische technieken, die toezien op de uitwisseling van goederen en diensten. De Nederlandse definitie ziet alleen op elektronische zakelijke handelingen ter verbetering van de efficiëntie en effectiviteit. De VS hanteren de meest ruime definitie van e-commerce, terwijl Nederland ter vaststelling van e-commerce de verbetering van efficiëntie en effectiviteit vereist¹⁷.

De OESO hanteert vanaf 2009 de volgende definitie voor e-commerce: *'An e-commerce transaction is the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks by methods specifically designed for the purpose of receiving or placing of orders. The goods or services are ordered by those methods, but the payment and the ultimate delivery of the goods or services do not have to be conducted online. An e-commerce transaction can be between enterprises, households, individuals, governments, and other public or private organizations. To be included are orders made over the web, extranet or electronic data interchange. The type is defined by the method of placing the order. To be excluded are orders made by telephone calls, facsimile or manually typed e-mail.'*¹⁸ Deze zeer specifieke definitie van de OESO beperkt e-commerce tot de transacties van goederen en diensten, die zijn gesloten met behulp van specifiek voor de transactie ontwikkelde methoden voor het plaatsen en ontvangen van bestellingen. Daarnaast maakt de transactie van goederen en diensten, overeengekomen met behulp van elektronische middelen zoals de telefoon of een handmatig getypte e-mail, volgens de OESO geen onderdeel uit van de definitie van e-commerce. Kortom de OESO beperkt e-commerce met de gegeven definitie tot de elektronische transacties van goederen en diensten welke voortkomen uit speciaal voor dat doel ingerichte methoden.

In deze scriptie zal worden aangesloten bij de definitie van de OESO. Met een meer beknopte definitie omvat e-commerce: *'de ontwikkeling, distributie, aankoop, verkoop en aflevering van producten en diensten over het internet'*. Deze limitatieve definitie geeft concreet

¹⁵ Office of Tax Policy, U.S. Treasury Department (1996), 'Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce'

¹⁶ Ministerie van Financiën (1998), Notitie: 'Belastingen in een wereld zonder afstand'

¹⁷ De extra eis lijkt irrelevant aangezien e-commerce ook mogelijk is zonder gebruik voor meer efficiëntie, zie par. 2.5.

¹⁸ www.OECD-library.org, home/statistics/OECD Science, Technology and Industry Scoreboard/2011/E-commerce uptake, geraadpleegd 10-04-2012

de reikwijdte van e-commerce¹⁹. De mogelijkheden van elektronisch ondernemen zijn geconcentreerd rondom het internet. Daarnaast zien de relevante transacties op de productie keten van de ondernemer: van ontwikkeling tot de verkoop. Daarbij zien de transacties enkel toe op de speciaal voor dat deel van de productieketen ingerichte elektronische methoden.

2.3 Ontwikkeling van de Informatietechnologie:

E-commerce is mogelijk door de ontwikkeling van de informatietechnologie met uitvindingen voor elektronische communicatie. De radio, telefonie en telegrafie boden de eerste mogelijkheden van e-commerce in de 20^e eeuw²⁰. Door de ontwikkeling van de informatietechnologie aan het eind van de 20^e eeuw, ontstond een nieuw communicatieplatform in de vorm van een computer²¹. De computer is onmisbaar geworden door een wisselwerking tussen enerzijds de digitalisering en anderzijds de toename in netwerktoepassingen. De digitalisering zorgde voor de verwerking van fysieke goederen en diensten tot digitale goederen en diensten. Terwijl daarnaast de ontwikkeling van het internet resulteerde in meer netwerktoepassingen van de computer. Dus door de toegenomen netwerktoepassingen van de computer worden steeds meer gegevens digitaal verwerkt en door deze digitalisering worden meer netwerktoepassingen gevraagd²². De digitalisering en de toename in netwerktoepassingen van de computer vormen samen de meest recente ontwikkeling van de informatietechnologie en zijn de basis voor de recente mogelijkheden van e-commerce.

Het internet heeft de wereldwijde netwerktoepassingen van de computer voor het grote publiek mogelijk gemaakt in 1990²³. Computers kunnen digitale goederen en diensten wereldwijd delen, doordat alle computers werken met het binaire stelsel. De digitale goederen en processen worden als reeksen van nullen en enen, zogenaamde 'data', verzonden tussen computers via een kabel of een satellietverbinding. Hoewel alle computers data kunnen delen op het internet, zijn er gespecialiseerde computers voor de opslag en het delen van de data, de servers²⁴.

Het internet heeft de data uitwisseling tussen computers overzichtelijk gemaakt met behulp van websites. Een website vormt een verzameling van gedeelde data geschreven in http of

¹⁹ A.J. Cockfield (1999), 'Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits', p. 142

²⁰ S.-C. Chu, e.a. (2007), 'Evolution of e-commerce Web sites: A conceptual framework and a longitudinal study', *Information & Management*, no. 44, p. 154

²¹ S.-C. Chu, e.a. (2007), 'Evolution of e-commerce Web sites: A conceptual framework and a longitudinal study', *Information & Management*, no. 44, p. 154

²² M. Kolakovic & N. Mijatovic (2004), 'An Enterprise Odyssey', *International Conference Proceedings*, pp. 736-737

²³ S.-C. Chu, e.a. (2007), 'Evolution of e-commerce Web sites: A conceptual framework and a longitudinal study', *Information & Management*, no. 44, p. 155

²⁴ Voor de leesbaarheid zal de term 'server' verder gebruikt worden voor de aanbieder van e-commerce. Terwijl 'computer' gebruikt wordt voor de gebruiker/afnemer van e-commerce.

html. Door deze wereldwijd uniforme dataorganisatie kunnen gebruikers eenvoudig de gewenste data raadplegen²⁵. In essentie is een website opgebouwd uit data en gedeeld over het internet met behulp van een computer. Een website is zodoende niet gebonden aan een fysieke locatie en kan dus op elke computer over de wereld worden ondergebracht, zolang een verbinding met het internet openstaat. Een onderscheid tussen hardware en software geeft in dit verband verheldering²⁶. Waar hardware ziet op de apparatuur, zoals: computer, server en bekabeling, welke verbonden is met een fysieke locatie. Ziet software op de niet tastbare programmatuur, welke bestaat uit data en websites.

2.4 Wetgeving rondom technologische ontwikkelingen

2.4.1 Inleiding

Een technologische ontwikkeling heeft vaak een grote sociale en maatschappelijke consequentie. Voorbeeld is de ontwikkeling van de informatietechnologie op onder andere de gemiddelde dagbesteding, de sociale interactie en de manier van zakelijk handelen²⁷. Voor de overheid is een belangrijke taak weggelegd bij de regulering van een technologische ontwikkeling. Maar hoewel de overheid technologische ontwikkeling stimuleert²⁸, blijft wetgeving vaak achter bij de ontwikkeling van een technologie, doordat de consequenties van de technologie niet direct duidelijk zijn. De sociale en maatschappelijke consequenties van een ontwikkeling bepalen veelal de noodzaak voor aanpassing van de wetgeving. Een beknopte analyse van die ontwikkelingen is zodoende noodzakelijk. Tot slot worden de uitdagingen van wetgeving bij e-commerce uitgewerkt, waarna een korte samenvatting volgt.

2.4.1 De Sociale en Maatschappelijke Consequenties van de Ontwikkeling van de Informatietechnologie

De sociale en maatschappelijke consequenties van een technologische ontwikkeling kunnen vanuit verschillende theoretische perspectieven worden beschouwd. De meest aangehaalde benadering door wetenschappers, ondernemers en overheden sluit aan bij een instrumenteel perspectief ten aanzien van een technologische ontwikkeling. Vanuit dit perspectief wordt technologie beschouwd als een neutraal hulpmiddel ter beschikking van de mens. De mens blijft volgens deze denkwijze autonoom en maakt de keuze tussen verschillende technologische ontwikkelingen op basis van bijvoorbeeld efficiëntie. In tegenstelling tot dit instrumentele

²⁵ S.-C. Chu, e.a. (2007), 'Evolution of e-commerce Web sites: A conceptual framework and a longitudinal study', *Information & Management*, no. 44, p. 157

²⁶ D.M. Parrilli (2008), 'E-commerce and Transfer Pricing: Some Selected Issues', *Masaryk University Journal of Law and Technology*, vol. 2, no. 2, p. 89

²⁷ M. Kolakovic & N. Mijatovic (2004), 'An Enterprise Odyssey', *International Conference Proceedings*, p. 737

²⁸ In Nederland op fiscaal beleid bijvoorbeeld de innovatiebox.

perspectief, wordt technologische ontwikkeling onder het materiële perspectief niet slechts als een neutraal hulpmiddel beschouwd. Deze denkwijze benadrukt dat het sociale en maatschappelijk gevolg van een technologische ontwikkeling groter is dan vooraf kan worden overzien²⁹. De technologie gaat zodoende door de ontwikkeling zelf een onderdeel uitmaken van de bestaande sociale structuur, zodat de mens de technologische ontwikkeling niet autonoom kan sturen.

De ontwikkeling van e-commerce maakt volgens Toffler deel uit van de laatste golf van technologische innovatie: de informatie revolutie, voorafgegaan door de agrarische -en de industriële revolutie³⁰. Instrumenteel gezien biedt de informatietechnologie een alternatief voor de conventionele methode van handelen, in de vorm van e-commerce. Daarbij staat de menselijke interactie nog altijd centraal in het handelen en biedt de ontwikkeling van e-commerce enkel nieuwe mogelijkheden. Vanuit het materiële perspectief gezien, heeft de ontwikkeling van de informatietechnologie echter meer gevolgen dan enkel een nieuw hulpmiddel voor de handel. Zo zijn veel tussenhandelaren overbodig geworden, verdwijnen veel lokaal gevestigde speciaalzaken, verandert de manier van sociale interactie en verschuift de concurrentiestrijd naar kennis in plaats van naar kapitaal of arbeid³¹. Kortom hoewel de informatietechnologie bij e-commerce slechts wordt ingezet als hulpmiddel voor de handel, zijn de sociale en maatschappelijke consequenties van de informatietechnologie veel groter.

2.4.2 Wetgeving bij de ontwikkeling van E-commerce

E-commerce omvat in essentie alle overeenkomsten of transacties bij ‘*de ontwikkeling, distributie, inkoop, verkoop en aflevering van producten en diensten over het internet*’³². Daarbij worden de overeenkomsten gesloten tussen personen of instellingen met behulp van de beschikbare informatietechnologie. De overeenkomst wordt gesloten tussen twee of meer computers, waarbij de identificatie van de verantwoordelijke personen of instellingen moeilijk kan zijn³³. Daarnaast biedt de rechtsgeldigheid van de gesloten e-commerce overeenkomsten onder het conventionele contractenrecht problemen³⁴. Kortom de rechtsgeldige erkenning van overeenkomsten gesloten bij e-commerce biedt uitdagingen. Naast de uitdagingen bij e-

²⁹ A.J. Cockfield & J. Pridmore (2007), ‘A Synthetic Theory of Law and Technology’, *Minnesota Journal of Law, Science and Technology*, p. 483

³⁰ A. Toffler (1980), ‘The Third Wave’, Blue Print, pp. 1-544

³¹ OECD (1999), ‘The Economic and Social Impact of Electronic Commerce – Preliminary Findings and Research Agenda’, pp. 10-17

³² Zie definitie par. 2.2

³³ D.M. Parrilli (2009), ‘Tax Treatment of Companies Providing Grid Services: Direct vs. Indirect Taxation’, IBDF, Amsterdam, p. 743

³⁴ D.M. Parrilli (2009), ‘Tax Treatment of Companies Providing Grid Services: Direct vs. Indirect Taxation’, IBDF, Amsterdam, p. 743

commerce overeenkomsten, zijn meer algemene aspecten van wetgeving bij de ontwikkeling van de informatietechnologie relevant. Bijvoorbeeld door het toegenomen belang van kennis als productiefactor, stijgt de druk voor juridische bescherming van eigendomsrechten van kennis³⁵. Verder is eveneens regulering gewenst om een inbreuk op de privacy te voorkomen³⁶. Naast deze behoefte aan regulering, zijn tegengeluiden meer gericht op een vrij toegankelijke informatietechnologie³⁷. Hierdoor stijgt de druk om te komen tot internationale overeenstemming van wetgeving, zodat landgrenzen geen belemmering vormen voor de wereldwijde ontwikkeling van de informatietechnologie.

2.4.3 Samenvatting

Hoewel de informatietechnologie bij e-commerce slechts wordt ingezet als hulpmiddel voor de handel, zijn de sociale en maatschappelijke consequenties van de informatietechnologie veel groter. Wetgeving is bij de ontwikkeling van de informatietechnologie gewenst voor onder meer de bescherming van eigendomsrechten en de bescherming van de privacy. De vrije en open werking van het internet dient echter niet belemmerd te worden door deze wettelijke regulering. Meer specifiek met betrekking tot e-commerce vormt de identificatie van de handelende partijen een uitdaging, naast de erkenning van een gesloten overeenkomst.

2.5 Mogelijkheden en kenmerken van e-commerce

De data uitwisseling tussen computers met behulp van het internet biedt ondernemingen vele mogelijkheden ter verbetering van de efficiëntie en effectiviteit van de bedrijfsprocessen. Naast deze verbetering van de efficiëntie en effectiviteit van bestaande bedrijfsprocessen zijn ook geheel nieuwe mogelijkheden voor ondernemers ontstaan³⁸. Deze mogelijkheden van e-commerce zijn onder te verdelen: tussen gelieerde of binnen ondernemingen (verder als intra), tussen niet-gelieerde ondernemingen (verder als B2B) en ondernemingen aan consumenten (verder als B2C). In alle OESO lidstaten overstijgt het aandeel van B2B e-commerce transacties het aandeel van B2C e-commerce transacties gemeten in de omzet³⁹.

³⁵ Begin 2012 kwam de VS met de vergaande 'PIPA': Protect Intellectual Property Act. Meer internationaal is de 'ACTA' (Anti-Counterfitting Trade Agreement, gericht op vervalsingen, namaakproducten en intellectueel eigendom) door grote landen als de VS, Japan, Canada en Europese landen in januari 2012 ondertekend. Het verdrag ligt echter nog voor aan het Europese Parlement en de uitvoer ligt reeds onder druk.

³⁶ A.J. Cockfield (2007), 'Protecting the Social Value of Privacy in the Context of State Investigations Using New Technologies', UBCL, pp. 41-68

³⁷ Personen en instellingen verzetten zich tegen de voorgenomen ACTA en PIPA, omdat hierdoor de vrije toegankelijkheid van internet sterk zou worden ingeperkt.

³⁸ Zoals: bij de levering van digitale goederen en diensten. Meer concreet voorbeeld = Vergelijkingswebsites: www.kieskeurig.nl / www.kelkoo.nl

³⁹ OECD (1999), 'The Economic and Social Impact of Electronic Commerce – Preliminary Findings and Research Agenda', p. 12

De nieuwe ondernemingsmogelijkheden van e-commerce zijn eindeloos en een compleet overzicht valt niet binnen het doel en de strekking van dit onderzoek. Zodoende zijn slechts enkele nieuwe mogelijkheden ter illustratie van de omvang opgenomen:

- Kennisoverdracht (Intra, B2B & B2C); De uitwisseling van informatie en kennis heeft de ontwikkeling van de computer en het internet gevormd. De kennisoverdracht kan een rol spelen bij de interne bedrijfsvoering van een multinationale onderneming, door bijvoorbeeld video conferenties en e-mail contact. Tussen ondernemingen speelt kennisoverdracht een belangrijke rol bij de succesvolle integratie van een voorraadketen of het uitbrengen van een (strategisch) advies. De overdracht van kennis en informatie aan een eindgebruiker kan plaatsvinden door gedigitaliseerde producten, zoals: muziek, afbeeldingen of teksten. E-commerce biedt eindgebruikers daarnaast marktkennis met online catalogussen en websites van verkopers. Kortom de kennisoverdracht vormt veelal de kern van een e-commerce transactie.
- Software (B2B & B2C); Een meer specifieke vorm van kennisoverdracht vindt plaats bij de handel in software. Door bedieningsprogramma's en andere toepassingen, maakt software het werken met computers voor de (gewone) mens mogelijk. De software is opgebouwd uit kennis en vormt zodoende geen tastbaar product. Aangezien software een digitaal goed is, kan het met behulp van het internet over de hele wereld worden geleverd. Uitbesteding (B2B); Een onderneming kan kosten besparen door uitbesteding van een onderdeel van de dienst of het product aan een gespecialiseerde onderneming. De toegenomen communicatiemogelijkheden leiden tot functionele specialisatie van ondernemingen, aangezien ondernemingen uitbesteedde activiteiten eenvoudiger kunnen integreren in de bedrijfsvoering⁴⁰. Hierdoor kunnen ondernemingen zich focussen op de kerncompetentie. Naast de kostenbesparende overwegingen, wordt uitbesteding zodoende ook gedreven door kwaliteitsverbetering.
- Gokken (B2C); een ondernemer kan met een website voor kansspelen, een internetkansspel, gebruikers over de hele wereld bedienen. Waar het uitschrijven en deelnemen aan kansspelen in veel landen is gelimiteerd door regelgeving, biedt e-commerce zodoende uitkomst.

Kortom e-commerce biedt een breed scala aan nieuwe ondernemingsmogelijkheden. Waarvan bovenstaande kennisoverdracht, software, uitbesteding en gokken slechts voorbeelden zijn van de eindeloze mogelijkheden.

⁴⁰ M. Kolakovic & N. Mijatovic (2004), 'An Enterprise Odyssey', International Conference Proceedings, pp. 735-750

E-commerce activiteiten onderscheiden zich van conventionele ondernemingsactiviteiten door de volgende kenmerken:

- Gloobaal: Door het internet kan een ondernemer de wereldmarkt bedienen.
- Virtueel: Een ondernemer heeft geen fysieke vestiging nodig in een land om daar toch afnemers te bedienen.
- Anoniem: Zakelijke handelingen kunnen plaatsvinden zonder ‘face-to-face’ contact, aangezien de transacties worden verricht tussen computers. Een persoonlijke band tussen de handelende partijen is hierdoor niet noodzakelijk.

2.6 Toepassingen van E-commerce

Zoals hiervoor besproken, kan e-commerce worden onderverdeeld naar de handelende partijen (B2B/B2C/Intra-Business) of naar de handel (software, kennis, gokken, enz.). Uit recent onderzoek van de OESO blijkt dat de omzet gegenereerd door e-commerce goed is voor gemiddeld bijna 14% van de totale omzet in de EU⁴¹. Voor een zo volledig mogelijk inzicht in de relevante aspecten van e-commerce, worden drie toepassingsvormen van e-commerce verder uitgelicht⁴². Deze drie toepassingsvormen omvatten in essentie alle mogelijke toepassingen van e-commerce. Daarnaast komen de wereldwijde en virtuele karakteristieken van e-commerce in verschillende mate terug in de drie toepassingsvormen. De anonieme eigenschap van e-commerce is in vergelijkbare mate van toepassing bij alle handel gedreven met behulp van e-commerce.

Toepassing 1: Handel in tastbare goederen met behulp van e-commerce

De handel in tastbare goederen met behulp van e-commerce heeft de karakteristieken van e-commerce in de minste mate en ligt het dichtst aan tegen conventioneel ondernemen. De handel in tastbare goederen is immers een conventionele handel en kan door e-commerce slechts efficiënter en effectiever plaatsvinden. Door de introductie van een digitale winkel op een website neemt de reikwijdte van de onderneming toe, hoewel deze reikwijdte nog altijd beperkt is door het transport van de tastbare goederen. Aangezien de handel wordt gedreven in tastbare goederen is enkel de organisatie van de digitale winkel virtueel. Hiermee is deze toepassingsvorm de minst wereldwijde en virtuele van de drie.

De onderdelen voor de handel in tastbare goederen met toepassing van e-commerce bestaan uit de ondernemer, de locatie voor de productie, verwerking of opslag van goederen, de

⁴¹ www.OECD-library.org, home/statistics/OECD Science, Technology and Industry Scoreboard/2011/E-commerce uptake, geraadpleegd 10-04-2012

⁴² V. Choudhary (2011), ‘Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment Under the International Taxation Law’, International Tax Journal, 37, 4, pp. 33 - 57

server voor de website en de afnemer(s). Al deze onderdelen kunnen gelegen zijn in verschillende landen. Kortom de ondernemer in land A kan met behulp van de website, op de server in land B, goederen, opgeslagen in land C, leveren aan afnemers in land D.

Toepassing 2: Handel in diensten met behulp van e-commerce

De handel in diensten met behulp van e-commerce is, in tegenstelling tot de handel in goederen, niet gebonden aan de fysieke locatie van de goederen. Deze handel in diensten is echter wel gebonden aan de locatie van de dienstverlener en daardoor is een onderscheid tussen beide handelsvormen in de wereldwijde reikwijdte mogelijk. De handel in diensten is echter wel meer virtueel dan de handel in tastbare goederen, aangezien de handel in tastbare goederen een fysiek verwerkingsproces vereist.

De onderdelen die gezamenlijk de handel in diensten met behulp van e-commerce mogelijk maken, zijn: de ondernemer, de server voor de website en de afnemer(s). Deze onderdelen kunnen wederom gelegen zijn in verschillende landen. Kortom de ondernemer in land A kan met behulp van de website, op de server in land B, diensten leveren aan een afnemer in land C. De vaststelling van de plaats van de dienstverlening vormt daarbij de grootste uitdaging.

Toepassing 3: Handel in immateriële goederen met behulp van e-commerce

De handel in elektronische diensten met behulp van e-commerce is het meest virtueel en wereldwijd van de drie toepassingen. Deze handel in elektronische diensten ziet toe op de handel in data en kennis, waardoor de handelswaar evenals de handelswijze virtueel is. De handel kan wereldwijd plaatsvinden door de mogelijkheid van de levering van data over het internet. De handel kan concreet bestaan uit de handel in software, muziek, foto's of bijvoorbeeld adviezen.

De handel in immateriële goederen met behulp van e-commerce wordt gedreven door de ondernemer met behulp van een server voor de website, waarmee wordt geleverd aan de afnemer(s). De ondernemer, de server en de afnemers kunnen allen in verschillende landen gelegen zijn door de uitgebreide communicatiemogelijkheden van het internet. Kortom de ondernemer in land A kan met behulp van de website, op de server in land B, immateriële goederen leveren aan een afnemer in land C.

2.7 Conclusie

E-commerce bestaat uit de ontwikkeling, distributie, aankoop, verkoop en aflevering van producten en diensten over het internet. De digitalisering heeft geresulteerd in een gemeenschappelijke wereldwijde taal: het binaire stelsel. Hierdoor kunnen computers over de hele wereld met elkaar communiceren. De ontwikkeling van het internet heeft gezorgd voor een

constante verbindingsmogelijkheid tussen computers over de hele wereld. Met behulp van de wereldwijd uniforme digitale binaire taal en de uniforme organisatie van websites door html en http, kunnen gebruikers over de hele wereld overzichtelijk gebruik maken van de communicatiemogelijkheden. De digitalisering en de toename in netwerktoepassingen van de computer vormen samen de informatietechnologie en zijn de basis voor de recente mogelijkheden van e-commerce. De sociale en maatschappelijke gevolgen van de ontwikkeling van de informatietechnologie zijn veel groter dan enkel de instrumentele toepassing door bijvoorbeeld e-commerce. Door deze omvangrijke sociale en maatschappelijke gevolgen is wettelijke regulering onder andere noodzakelijk voor de bescherming van eigendomsrechten en de bescherming van de privacy. E-commerce verschilt van conventionele bedrijfsvoering door het wereldwijde, virtuele en anonieme karakter.

In deze scriptie zullen drie toepassingsmogelijkheden van e-commerce vaker terugkomen. De handel in tastbare goederen met behulp van e-commerce betreft de minst virtuele en wereldwijde toepassing van e-commerce. De handel in diensten met behulp van e-commerce is meer virtueel dan de handel in tastbare goederen. De handel in elektronische diensten met behulp van e-commerce is de meest virtuele en wereldwijde toepassing van e-commerce. De handel van bovenstaande toepassingen wordt gedreven door een ondernemer, met behulp van een server voor de website, aan de afnemer(s) en eventueel met tussenkomst van een productie, verwerking of opslag van tastbare goederen. De ondernemer, de server, de afnemers en de overige faciliteiten kunnen allen in verschillende landen gelegen zijn door de communicatiemogelijkheden van de computer met behulp van het internet. Kortom door e-commerce vervagen de landgrenzen.

3 Directe Belasting

3.1 Inleiding

Onder de directe belasting wordt een belasting naar inkomen en vermogen geheven. Door de introductie van kapitaal als productiefactor en de ontwikkeling van transportmiddelen nam de grensoverschrijdende handel en productie aan het einde van de 19^e eeuw sterk toe⁴³. Na de Eerste Wereldoorlog gingen landen ook belasting heffen over activiteiten van niet-ingezetenen, zoals een buitenlandse verkoper en de winst van de betrokken buitenlandse ondernemingen in het ‘eigen’ land⁴⁴. Het inkomen van deze niet-ingezetenen werd daardoor zowel in de vestigingsstaat als ook in de bronstaat in de heffing betrokken. Ter voorkoming van deze situatie van dubbele belasting ontwikkelde de League of Nations (LoN)⁴⁵ in 1927 een bilateraal modelverdrag⁴⁶ en introduceerde daarbij de vaste inrichting. De vaste inrichting is in het huidige OESO modelverdrag in art. 5 lid 1 gedefinieerd als: *‘een vaste bedrijfsinrichting waarin de werkzaamheden van de onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend’*.

De vaste inrichting vormt het aanknopingspunt voor de heffing in de bronstaat, want: *‘alleen indien een onderneming een vaste inrichting in een ander land heeft kan daaraan verdragsrechtelijk winst worden toegerekend’*⁴⁷. De vaste inrichting limiteert zodoende de heffingsmogelijkheden van de bronstaat door te functioneren als een drempelwaarde. De drempelwaarde ziet toe op een voldoende participatie in het economisch bestaan van de bronstaat⁴⁸. Er is sprake van een vaste inrichting, indien is voldaan aan de volgende drie voorwaarden⁴⁹: een duurzame(1) bedrijfsinrichting(2) ter beschikking(3) van de onderneming. Daarnaast is in het commentaar bij het OESO-Modelverdrag bepaald dat de bedrijfsinrichting fysiek aanwezig dient te zijn⁵⁰.

De vaste inrichting komt voort uit het territorialiteitsbeginsel en de gedachte dat een bronstaat soeverein moet kunnen heffen over de inkomsten uit bronnen binnen de grenzen van het land. De bronstaat rechtvaardigt de belasting zodoende als een bijdrage voor haar investeringen,

⁴³ A.A. Skaar (1991), ‘Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle’, Kluwer, p. 67

⁴⁴ B. Hoffart (2007), ‘Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through and Access to Markets Proxy Approach’, Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property, vol. 6, is. 1, p. 109

⁴⁵ LoN streefde tussen 1919 en 1946 naar wereldvrede en vormde de voorloper van de OESO.

⁴⁶ OECD (2010), ‘Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments’, p. 11, no. 1

⁴⁷ A.C.A.G.A.C. de Graaf e.a. (2009), ‘Internationaal Belastingrecht’, Kluwer, 3e Druk, p. 32

⁴⁸ A.C.A.G.A.C. de Graaf e.a. (2009), ‘Internationaal Belastingrecht’, Kluwer, 3e Druk, p. 123

⁴⁹ OESO Modelverdrag, art. 5; B. Hoffart (2007), p. 106

⁵⁰ A.C. van den Berg, S.A. Stevens (2007), ‘Vennootschapsbelasting en E-commerce’, Computerrecht, 71, par. 3.1

die inkomsten uit de bronnen mogelijk maken⁵¹. De criteria ter vaststelling van een vaste inrichting komen uit de tijd dat fysieke aanwezigheid in een bronstaat noodzakelijk was voor een significante participatie in het economische bestaan. De noodzaak van enige fysieke aanwezigheid voor participatie in het economische bestaan is echter voor het eerst ter discussie gesteld bij de reclame opbrengsten van de radio⁵² en de niet fiscale regulering van de televisie⁵³. De radio en de televisie waren destijds de voorloper voor de huidige grensoverschrijdende mogelijkheden van e-commerce. Door e-commerce kunnen ondernemingen participeren in het economisch bestaan van een land met minimale tot geen fysieke aanwezigheid. Aangezien de fysieke aanwezigheid een kernfunctie vervult in de vaststelling van een vaste inrichting en daarmee de belastingheffing in de bronstaat, resulteert de huidige toepassing van de vaste inrichting bij grensoverschrijdende e-commerce activiteiten met beduidend minder⁵⁴ fysieke aanwezigheid in een bronstaat, mogelijk in een erosie van de belastinggrondslag van de bronstaat⁵⁵. In dit hoofdstuk wordt de volgende deelvraag onderzocht: *‘Kunnen e-commerce inkomsten effectief worden belast met de huidige toepassing van de vaste inrichting, of is een wijziging gewenst?’*.

Ter beantwoording van de deelvraag zal allereerst de huidige toepassing van de vaste inrichting worden uitgewerkt, met behulp van het OESO Modelverdrag en het Commentaar op het OESO Modelverdrag. In paragraaf 3.2 wordt uitgewerkt welke onderdelen van e-commerce een vaste inrichting kunnen vormen, zoals: de website, de server of een ‘internet service provider’ (ISP). Aansluitend wordt de mogelijke winsttoerekening aan de vaste inrichting gebaseerd op e-commerce onderdelen toegelicht in paragraaf 3.3. Met het overzicht over de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce inkomsten, wordt in paragraaf 3.4 de effectiviteit onderzocht met behulp van het toetsingskader uit hoofdstuk 1. In paragraaf 3.5 worden enkele alternatieven voor de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce uitgewerkt. Tot slot resteert in paragraaf 3.6 een conclusie.

⁵¹ M.J. Graetz (2001), ‘Taxing International Income – Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy’, Yale Law School, pp. 298

⁵² Mexicaans radiostation met 95% van uitzendingen naar VS; Piedras Negras Broadcasting Co. V. Commissioner; 43 B.T.A. 297 (1941), nonacq. 1941-1 C.B. 18, aff’d, 127 F.2d 260 (5th Cir. 1942)

⁵³ TV-10 arrest: HvJ EG 5 oktober 1994, zaak C-23/93, Jur. 1994, blz.I-4795 (TV10 SA versus Commissariaat voor de Media)

⁵⁴ Minder dan bij vergelijkbare traditionele transacties vereist is.

⁵⁵ G.D. Sprague (2010), ‘Permanent Establishment Aspects of Transaction Processing on U.S. Servers’, Tax Management International Journal, 39.1, pp. 26-29, 32

3.2 Vaststelling van een Vaste Inrichting bij E-commerce

Zoals uitgewerkt in hoofdstuk 2, wordt voor de toepassing van e-commerce in essentie gebruik gemaakt van een website en een server. De website kan door een eigen server of via een gehoste server van een ISP worden aangeboden op het internet. Relevant computer materiaal voor e-commerce bestaat uit: de website, de server en de server capaciteit van een ISP voor het hosten van een website⁵⁶. De OESO heeft in het commentaar op het OESO modelverdrag een belangrijke bijdrage geleverd aan de uitleg of alleen het gebruik van computer materiaal voor e-commerce kan resulteren in een vaste inrichting⁵⁷. Dit commentaar op het OESO modelverdrag voor de vaststelling van een vaste inrichting zal verder worden uitgewerkt voor de toepassingen van computer materiaal bij e-commerce.

i. De website

Een website kan zelf geen vaste inrichting vormen. De OESO benadrukt hiermee dat de vaste inrichting een fysiek concept betreft en de website, opgebouwd uit data, geen fysieke eigenschappen omvat. Door het ontbreken van fysieke eigenschappen is een direct verband met een land niet vast te stellen. De website moet echter online aangeboden worden met behulp van een server. De server vormt zodoende de enige fysieke constructie en ook de enige mogelijkheid voor de vaststelling van een vaste inrichting bij e-commerce⁵⁸.

ii. De server

De server kan een vaste inrichting vormen, indien deze voldoet aan de voorwaarde van vaste verbondenheid. De hardware van een server is noodzakelijk voor het online aanbieden van een website en zodoende het bedrijven van e-commerce. Een server is echter eenvoudig verplaatsbaar en de vaste verbondenheid met een fysieke plaats is daardoor niet direct vastgesteld. De OESO benadrukt dat de mogelijke verplaatsbaarheid van een server ondergeschikt is aan de feitelijke situatie⁵⁹. Wanneer een server voor een 'voldoende periode' op een locatie is gevestigd is een vaste inrichting mogelijk⁶⁰. Indien een server zelf geen vaste inrichting kan vormen, kan dit eventueel met het kantoor, het gebouw of de ruimte waar deze server is gelegen^{61 62}. De vereiste

⁵⁶ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 5, no. 42.3

⁵⁷ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 5, no. 42.1

⁵⁸ Bevestigd in: HR 26 januari 2000, nr. 33434, BNB 2000/159c*

⁵⁹ In lijn met de uitspraak van de Hoge Raad in het Circustent-arrest: HR 13 oktober 1954, BNB 1954/336

⁶⁰ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 5, no. 42.4

⁶¹ D.M. Parrilli (2009), 'Tax Treatment of Companies Providing Grid Services: Direct vs. Indirect Taxation', IBDF, Amsterdam, voetnoot 18

tijdsduur voor een ‘voldoende periode’ is niet nader gespecificeerd, hoewel D.M. Parrilli⁶³ meent dat de tijdsduur twaalf maanden omvat, in lijn met de termijn voor de aanmerking van een bouwterrein als vaste inrichting volgende de OESO⁶⁴.

De aanwezigheid van een server verklaart niet of de gehele onderneming of slechts een gedeelte daarvan wordt gedreven door de gebruikte server⁶⁵. Het OESO commentaar geeft als richtlijn voor de vaststelling van de vaste inrichting dat per situatie moet worden bezien of de onderneming de beschikking heeft over faciliteiten daar waar de bedrijfsvoering plaatsvindt⁶⁶. Kortom de werkelijke bedrijfstoepassing van de server bepaalt of een vaste inrichting gevormd kan worden. Verder is de aanwezigheid van personeel niet noodzakelijk voor de aanwezigheid van een vaste inrichting⁶⁷. Geautomatiseerde processen kunnen ook zonder de aanwezigheid van personeel een vaste inrichting vormen⁶⁸.

Tot slot benadrukt de OESO dat de server geen vaste inrichting kan vormen indien deze server slechts voorbereidende of hulpverlenende activiteiten⁶⁹ uitvoert. Het aanmerken van activiteiten als ‘voorbereidend’ of ‘hulpverlenend’ is sterk afhankelijk van de situatie en de kernactiviteit(en) van de betrokken onderneming⁷⁰. Indien de activiteit zelf een essentieel en significant gedeelte van de bedrijfsvoering uitmaakt, is sprake van een meer dan voorbereidende of hulpverlenende activiteit en wordt deze verder in dit werk ook wel aangeduid als een ‘hoofdactiviteit’. Indien de server een hoofdactiviteit uitvoert is de vaststelling van een vaste inrichting mogelijk⁷¹. Voor een ISP bijvoorbeeld is het bezitten van een server in essentie meer dan voorbereidend of hulpverlenend, aangezien het aanbieden van servers behoort tot de kernactiviteit van een ISP⁷². Voor een ondernemer is het bezitten van een server echter niet direct meer dan een voorbereidende of hulpverlenende activiteit. De OESO onderscheidt twee verschillende toepassingen van de server. Indien de server wordt aangehouden voor het

⁶² Stemt overeen met de Hoge Raad in het Kunstogen-arrest: mits de ruimte ‘naar de aard geschikt en ingericht is voor de bedrijfsactiviteiten’ HR 15 juni 1955, BNB 1955/277

⁶³ D.M. Parrilli (2008), ‘E-commerce and Transfer Pricing: Some Selected Issues’, Masaryk University Journal of Law and Technology, 2, 2, p. 91

⁶⁴ Zie ook notitie staatssecretaris, kiest voor 12 maanden en bij uitzondering 6 maanden, Notitie Fiscaal Verdragsbeleid, p. 40

⁶⁵ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 5, no. 42.5

⁶⁶ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 5, no. 42.5

⁶⁷ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 5, no. 42.6

⁶⁸ Zoals in het Pijpleiding-arrest beslist door Duitse Tweede Bundesfinanz Hof dat een ondergrondse pijpleiding in Duitsland van een Nederlandse olietransportmaatschappij een vaste inrichting kan vormen, ook zonder de aanwezigheid van personeel. 30 oktober 1996, II R 12/92, Betriebs-Berater 1997

⁶⁹ OESO Modelverdrag, art. 5 lid4

⁷⁰ A.C.A.G.A.C. de Graaf e.a. (2009), ‘Internationaal Belastingrecht’, Kluwer, 3e Druk, p. 124

⁷¹ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 5, no. 42.8

⁷² De server wordt beschikbaar gesteld aan derden, zie ook: HR 26 januari 2000, nr 33,434, BNB 2000/159c*

weergeven van de catalogus of andere advertentie en informatie verstreckende doeleinden, is veelal⁷³ sprake van een voorbereidende of hulpverlenende activiteit. Indien de server wordt gebruikt voor het sluiten van overeenkomsten en het regelen van de betaling en verzending, is meer dan voorbereidend of hulpverlenend werk verricht en vormt de server mogelijk een vaste inrichting⁷⁴. Een server kan kortom een vaste inrichting vormen mits de server een voldoende periode op een vaste plek staat, wordt gebruikt voor de bedrijfstoepassingen, onder de directe beschikkingsbevoegdheid van de ondernemer staat en niet slechts hulpverlenende of voorbereidende activiteiten uitvoert. Meestal zullen de activiteiten uitgevoerd door de server geen hoofdactiviteit van de onderneming vormen, waardoor in de meeste gevallen geen sprake is van een vaste inrichting⁷⁵.

iii. De server capaciteit van een ISP voor het hosten van een website

De server capaciteit van een ISP voor het hosten van een website zal slechts bij uitzondering kunnen resulteren in een vaste inrichting voor de ondernemer (verder als inlener) van de gehoste website⁷⁶. De overeenkomst tussen de inlener en de ISP ziet op het gebruik van een hoeveelheid opslagcapaciteit. Daarbij is veelal niet in de overeenkomst opgenomen welke server wordt gebruikt voor de geleverde opslagcapaciteit. Daarnaast is de geleverde website niet tastbaar, zodat de inlener geen fysieke aanwezigheid heeft daar waar de server de website host. Kortom alleen wanneer de ondernemer zelf de server bezit of leaset en opereert, kan de plaats van de server worden aangemerkt als vaste inrichting. De ondernemer zal dus moeten beschikken over een voldoende beschikkingsbevoegdheid, zoals volgt uit het vierde vereiste van de vaste inrichting uit paragraaf 3.1. Daarnaast kan de ISP ook niet worden aangemerkt als een vaste vertegenwoordiger zolang de ISP geen bevoegdheid heeft om contracten te sluiten of regelmatig contracten sluit voor de ondernemer van de gehoste website en de ISP⁷⁷.

Kortom de OESO stelt dat een server een vaste inrichting kan vormen mits de server een voldoende periode op een vaste plek staat, wordt gebruikt voor bedrijfstoepassingen, onder de directe beschikkingsbevoegdheid van de ondernemer staat en niet slechts hulpverlenende of voorbereidende activiteiten uitvoert. De OESO-lidstaten hebben verschillend gereageerd op de

⁷³ Uitzondering op deze regel is bijvoorbeeld het gebruik van een server voor advertentie en informatieverstreckende doeleinden door een reclame-onderneming.

⁷⁴ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 5, no. 42.9

⁷⁵ A.C. van den Berg, S.A. Stevens (2007), 'Vennootschapsbelasting en E-commerce', Computerrecht, 71, par. 3.2.3

⁷⁶ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 5, no. 42.10

⁷⁷ OESO Modelverdrag, art. 5 lid 5

voorstellen voor de vaststelling van een vaste inrichting in het commentaar van de OESO. Het Verenigd Koninkrijk meent bijvoorbeeld dat geen vaste inrichting kan worden gevormd door een server, eventueel met websites, gebruikt door een ondernemer⁷⁸. Italië en Portugal houden zich meer algemeen het recht voor anders dan de OESO te oordelen in een situatie van grensoverschrijdende e-commerce⁷⁹. Na de evaluatie van de winsttoerekening aan een vaste inrichting bij e-commerce in paragraaf 3.3, wordt in paragraaf 3.4 de effectiviteit van de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce nader onderzocht.

3.3 Winsttoerekening

3.3.1 Inleiding

De bronstaat belast de vaste inrichting als een afzonderlijke entiteit⁸⁰. Aangezien de vaste inrichting een onderdeel is van een legale entiteit, wordt de winst van de vaste inrichting vastgesteld met behulp van arm's length prijzen⁸¹. Hierdoor worden aan de vaste inrichting de winsten toegerekend die door de vaste inrichting gemaakt zouden zijn indien onder vergelijkbare omstandigheden, vergelijkbare activiteiten waren ondernomen als een afzonderlijke entiteit⁸². Voor de uitwerking van de winsttoerekening wordt onderscheid gemaakt in een functionele analyse en een vergelijkingsanalyse⁸³. Allereerst wordt de functie van de vaste inrichting vastgesteld met inbegrip van de gebruikte activa en risico's. Vervolgens wordt de functie gebruikt voor het bepalen van de transacties tussen de vaste inrichting en de rest van de onderneming. Verrekenprijzen bepalen tot slot de prijs voor de uitgevoerde functies van de vaste inrichting, met behulp van de prijzen voor vergelijkbare functies uitgevoerd door een onafhankelijke entiteit.

De server als vaste inrichting wordt in deze analyse verder als uitgangspunt genomen. Zoals geconcludeerd in paragraaf 3.2 kan immers enkel de aanwezigheid van een server in een bronstaat resulteren in een vaste inrichting. In paragraaf 3.3.2 wordt allereerst de winsttoerekening in de uitgangssituatie uitgewerkt. Aangezien een server in de werkelijkheid bijna nooit opereert zonder ondersteuning van lokaal personeel, wordt in paragraaf 3.3.3 de invloed van lokaal personeel met verschillende functies voor de winsttoerekening aan de vaste inrichting uitgewerkt. Tot slot volgt in paragraaf 3.3.4 een samenvatting van de winsttoerekening aan een vaste inrichting bij e-commerce.

⁷⁸ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 5, no. 45.5

⁷⁹ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 5, no. 45.10, 45.11

⁸⁰ OECD (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', No. 21

⁸¹ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 7 lid 2

⁸² OECD (2001), 'Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions', no. 25

⁸³ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 7 no. 20

3.3.2 Uitgangssituatie: een Server als Vaste Inrichting

De server maakt een internetverbinding tussen de onderneming en de klant mogelijk. Hierdoor kan informatie aan de klant worden verstrekt en kan een eventuele aankoop worden verwerkt⁸⁴. Deze kernfuncties worden door de vaste inrichting uitgevoerd door de software op de server. De vaste inrichting bestaat in het uitgangspunt zodoende materieel uit de server en immaterieel uit de software⁸⁵ met onder meer marktkennis⁸⁶. Deze immateriële activa worden echter vaak slechts geëxploiteerd door de vaste inrichting, terwijl het eigendom van de immateriële activa bij het hoofdhuis blijft. Aangezien volgens de OESO alleen de ontwikkeling van immateriële activa door personen kan leiden tot winst, is enkel de exploitatie van immateriële activa niet relevant voor de winsttoerekening⁸⁷. Verder oordeelt de OESO dat menselijke interventie noodzakelijk is voor het toekennen van enig risico aan een functie⁸⁸. Aangezien de vaste inrichting in de uitgangspositie opereert zonder lokale menselijke interventie, kan geen risico worden toegekend aan de vaste inrichting. Het hoofdhuis schrijft immers de noodzakelijke software en voorziet daarmee in de operatie van de vaste inrichting. Kortom door het gebrek aan menselijke interventie bij de server, kan de vaste inrichting geen immateriële activa ontwikkelen en evenmin risico dragen.

De vaste inrichting, beschouwd als een onafhankelijke entiteit, voert slechts de opgedragen taken van het hoofdhuis uit met behulp van de aangedragen middelen. De vaste inrichting vertoont zodoende de meeste vergelijking met een dienstverlener⁸⁹. De typering van de overeenkomst tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis is verder afhankelijk van de verdeling van het technologische risico tussen beide⁹⁰. Indien het economisch eigendom van de hardware en software, evenals de risico's geassocieerd met deze activa, behoren tot de vaste inrichting, is de verhouding tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting vergelijkbaar met een overeenkomst van onafhankelijke dienstverlening⁹¹. Indien de activa en bijbehorende risico's echter blijven behoren

⁸⁴ OECD (2001), 'Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions', no. 48

⁸⁵ Software kan bestaan uit intellectueel eigendom, hierdoor is het inkomen uit software onder het OESO modelverdrag aan te merken als een royalty.

⁸⁶ OECD (2001), 'Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions', no. 50

⁸⁷ OECD (2001), 'Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions', no. 51

⁸⁸ 'Het belang van de menselijke interventie wordt in het Commentaar onderschreven met de 'significant people's function'-test; OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 7 no. 20 & 21

⁸⁹ OECD (2001), 'Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions', no. 64

⁹⁰ De klant van een onafhankelijke dienstverlener zal niet doorbetalen indien de dienstverlener tijdelijk niet kan leveren. Daarnaast zal van een onafhankelijke dienstverlener geen volledige compensatie worden verwacht, indien de klant transacties verliest. Zie ook: OECD (2001), no. 65

⁹¹ OECD (2001), 'Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions', no. 66

tot het hoofdhuis, vertoont de verhouding de meeste overeenkomsten met een gecontracteerde dienstverlening⁹². Door de beperkte functionaliteit van de vaste inrichting in de uitgangssituatie, vormt de vaste inrichting enkel bestaande uit een server de meeste vergelijkingen met een gecontracteerde dienstverlener.

De winst van de vaste inrichting wordt ten slotte vastgesteld door het bepalen van de prijs voor de beoogde transacties tussen de vaste inrichting en de rest van de onderneming, met behulp van de prijzen van een vergelijkbare gecontracteerde dienstverlening tussen onafhankelijke derden⁹³. Aangezien uit voorgaande analyse blijkt dat de vaste inrichting functioneert als een gecontracteerde dienstverlener, moet alleen een arm's length prijs voor de geleverde dienst worden vastgesteld⁹⁴. De diensten uitgevoerd door een ISP bieden in deze situatie veelal vergelijkingsmateriaal⁹⁵. Voor zover geen vergelijkbare onafhankelijke prijs voorhanden is, kan de dienstverlening worden gewaardeerd tegen de kosten met een minimale opwaarderingmarge⁹⁶. Door het gebrek aan activa en risico bij de vaste inrichting, zal met behulp van de verrekenprijzen echter weinig tot geen winst worden toegerekend aan de vaste inrichting in de uitgangssituatie⁹⁷.

3.3.3 Uitbreiding - Server met Personeel, voor: Ondersteuning & Ontwikkeling

In de werkelijkheid zal een server in de bronstaat veelal worden ondersteund door lokaal personeel⁹⁸. Dit personeel functioneert dan ofwel ondersteunend door het onderhouden van de server en het bieden van klantenondersteuning, ofwel ontwikkelend door het ontwikkelen van nieuwe software en het uitwerken van verbeteringen aan de gevoerde website⁹⁹.

i. Personeel met een ondersteunende functie

Met de ondersteunende functie van het personeel, blijft de vaste inrichting binnen de onderneming functioneren als een dienstverlener. Aangezien het hoofdhuis het risico draagt van verlies aan bedrijfsactiviteiten door een onvoldoende dienstverlening, draagt de vaste inrichting geen significant risico bij de verlening van de dienst. De werkverhouding tussen de vaste

⁹² OECD (2001), 'Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions', no. 67

⁹³ Met behulp van de 'Transfer Pricing Guide Lines'

⁹⁴ T. Collins (2009), 'From Ottawa to Lausanne: Much Done but More to Do?', Electronic Journal of e-Government, Vol. 7, Iss. 2, p. 152

⁹⁵ OECD commentaar op draft 2001, no. 33

⁹⁶ OECD (2001), 'Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions', no. 93

⁹⁷ OECD (2010), no. 66; Parrilli (2008), pp. 94-96

⁹⁸ OECD (2001), 'Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions', no. 119

⁹⁹ OECD (2001), 'Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions', no. 117

inrichting en het hoofdhuis kan zodoende evenals in de uitgangssituatie worden vergeleken met een onafhankelijke of een gecontracteerde dienstverlening. Door de aanwezigheid van personeel zal de werkverhouding, eerder dan in de uitgangssituatie zonder personeel, vergelijkingen vertonen met een onafhankelijke dienstverlening¹⁰⁰. Bij een onafhankelijke dienstverlening dient, naast de waardering van de dienst zoals bij een gecontracteerde dienstverlening, de overgang van activa van het hoofdhuis naar de vaste inrichting met behulp van verrekenprijzen te worden gewaardeerd¹⁰¹. Evenals bij een gecontracteerde dienstverlening, kan de onafhankelijke dienstverlening door de vaste inrichting worden vergeleken met de dienstverlening van een ISP. Het vinden van een vergelijkbare overeenkomst tussen onafhankelijke derden is echter erg moeilijk (maar niet onmogelijk) door de specifieke aspecten van de uitwisseling van het eigendom en de diensten. Nieuwe verrekenprijsmethoden gebaseerd op de winst bieden in dit geval eventueel uitkomst, zoals de: ‘transaction net margin method’¹⁰².

ii. Personeel met een ontwikkelende functie

Met de ontwikkelende functie van het personeel, wordt de website verondersteld volledig door het lokale personeel te zijn opgebouwd en ontwikkeld. De vaste inrichting beschikt onder deze aannames over het economisch eigendom van zowel de hardware als de software¹⁰³. De ontwikkeling van een website, opgebouwd uit immateriële activa, is echter veel moeilijker te traceren dan de ontwikkeling van materiële activa. Het is daarbij voorstelbaar dat de vaste inrichting gezamenlijk met de rest van de onderneming komt tot de ontwikkeling van de website¹⁰⁴. Bij een dergelijk gezamenlijk proces van ontwikkeling zijn prijsovereenkomsten erg moeilijk te bepalen, aangezien bij de ontwikkeling van de website veelal geen afgebakende opeenvolging van handelingen plaatsvindt¹⁰⁵. Door het uitgebreide takenpakket van het personeel in de vaste inrichting, functioneert de vaste inrichting binnen de onderneming als een zelfstandig verkoopkanaal. De vaste inrichting draagt meer risico dan in de voorgaande situaties, omdat deze

¹⁰⁰ Immers: door de aanwezigheid van personeel kan eerder activa en/of risico worden toegerekend aan de vaste inrichting.

¹⁰¹ OECD (2001), ‘Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions’, no. 126

¹⁰² OECD (2001), ‘Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions’, no. 86

¹⁰³ OECD (2001), ‘Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions’, no. 131

¹⁰⁴ OECD (2001), ‘Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions’, no. 136

¹⁰⁵ OECD (2001), ‘Comments on the Discussion Draft on “Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions”’, no. 21

zelfstandig opereert. Hierdoor zal met behulp van de arm's length prijzen meer winst worden toegerekend aan de vaste inrichting, in vergelijking tot de Ausgangssituation¹⁰⁶.

Kortom in lijn met de 'significant people function' theorie bepaalt het functioneren van personen binnen de vaste inrichting de mate waarin risico's en activa kunnen worden toegerekend aan de vaste inrichting¹⁰⁷. Indien lokaal personeel de website beheert en onderhoudt zal eerder dan in de Ausgangssituation sprake zijn van een onafhankelijke dienstverlening, in plaats van een gecontracteerde dienstverlening door de vaste inrichting. Wanneer het lokale personeel eveneens verantwoordelijk is voor de ontwikkeling van de gevoerde website, is de vaste inrichting het beste vergelijkbaar met een onafhankelijk verkoopvestiging. De winst van de vaste inrichting kan worden vastgesteld door de uitgevoerde functies te vergelijken met de prijzen voor de dienstverlening van een vergelijkbare ISP. De software vervult een centrale rol in de bedrijfsvoering van de vaste inrichting. Waarbij de vaste inrichting alleen winst uit de software toegerekend kan worden, indien lokaal personeel betrokken is bij de ontwikkeling of aankoop van de software, ofwel indien de vaste inrichting economisch risico draagt bij de ontwikkeling of aankoop van de software¹⁰⁸.

3.3.4 Conclusie

Een server als vaste inrichting zonder lokaal personeel functioneert veelal als een gecontracteerde dienstverlener voor de winsttoerekening aan de vaste inrichting. Door het gebrek aan activa en risico bij de vaste inrichting met alleen een server, zal weinig tot geen winst aan de vaste inrichting worden toegerekend. Met lokaal personeel ter ondersteuning of ontwikkeling van functies van de server, functioneert de vaste inrichting ofwel als een onafhankelijke dienstverlener ofwel als een onafhankelijke verkoopvestiging. De toerekening van het economisch eigendom en de significante functies uitgevoerd door het lokale personeel bepalen in essentie uiteindelijk de winsttoerekening aan de vaste inrichting.

3.4 Effectiviteit van de vaste inrichting bij e-commerce

3.4.1 Inleiding

Met de huidige toepassing van de vaste inrichting, past de OESO het gedachtegoed, bovenal ontwikkeld voor traditionele handelsvormen, ook toe bij e-commerce. De OESO oordeelt dat een

¹⁰⁶ OECD (2001), 'Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions', no. 137

¹⁰⁷ OECD (2010), 'Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments', no. 16, p. 15

¹⁰⁸ OECD (2001), 'Comments on the Discussion Draft on "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions"' no. 11

aanpassing van het Modelverdrag of een apart regime voor e-commerce niet noodzakelijk is¹⁰⁹. De aanpak van de OESO wordt echter door verschillende auteurs¹¹⁰ bekritiseerd. Zij menen dat over het algemeen met e-commerce in het huidige tijdperk inkomen anders wordt gegenereerd dan in het tijdperk toen de grensoverschrijdende regels zijn opgesteld, zodat de huidige toepassing van de vaste inrichting onder druk is komen te staan. Voor een beter inzicht in de effectiviteit van de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce wordt de huidige toepassing geëvalueerd met behulp van het toetsingskader uit hoofdstuk 1. Tot slot wordt deze paragraaf afgesloten met een samenvatting en conclusie in paragraaf 3.4.7.

3.4.2 Verdeling van heffingsbevoegdheid

De overeengekomen regels van internationaal belastingrecht voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de vestigingsstaat en de bronstaat zijn afkomstig uit internationale onderhandelingen. Tijdens deze onderhandelingen werd de afdwingbaarheid van de fiscale regels als belangrijke overweging meegenomen. Hierdoor werd aanvankelijk de nadruk gelegd op een belastingheffing in de vestigingsstaat¹¹¹. De bronheffing over ondernemingsactiviteiten van niet-ingezetenen is gerechtvaardigd onder het profijtbeginsel, als een claim van soevereiniteit over de natuurlijke bronnen binnen de landgrenzen en doordat gebruik wordt gemaakt van de bronnen van het land voor de productie van het inkomen binnen de landgrenzen¹¹². De vaste inrichting als drempelwaarde voor de deelname in het economisch bestaan van een land steunt in essentie op de algemeen geaccepteerde ‘supply-based approach’, met centraal: de vaste inrichting als de locatie van waarde creatie. Daarnaast laat de ‘supply-demand based approach’ meer ruimte voor bronbelasting, met de vaste inrichting als volmacht voor de markttoegang¹¹³. Dit onderscheid ziet zodoende toe op de uitleg van de drempelwaarde van een voldoende deelname in het economisch

¹⁰⁹ OECD (2004), ‘Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?’, no. 350. Het blijkt verder uit de gebrekkige aandacht voor e-commerce in recente ‘Discussion Papers van de OESO’ voor de aanpassing van (de uitleg van) art. 5 en art. 7 OESO Modelverdrag, zie; OECD (2010), ‘Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments’; OECD (2011), ‘Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention’

¹¹⁰ B. Hoffart (2007), ‘Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through and Access to Markets Proxy Approach’, *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, vol. 6, iss. 1, p. 110; D.M. Parrilli (2009), ‘Tax Treatment of Companies Providing Grid Services: Direct vs. Indirect Taxation’, IBDF, Amsterdam, p. 752

¹¹¹ A.C. van den Berg, S.A. Stevens (2007), ‘Vennootschapsbelasting en E-commerce’, *Computerrecht*, 71, par. 2

¹¹² A. Schäfer & C. Spengel (2002), ‘ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation’, Centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim, dec. 2002, p. 17

¹¹³ B. Hoffart (2007), ‘Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through and Access to Markets Proxy Approach’, *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, vol. 6, iss. 1, p. 108; zie ook: T. Collins (2009), ‘From Ottawa to Lausanne: Much Done but More to Do?’, *Electronic Journal of e-Government*, Vol. 7, Iss. 2, p. 149.

bestaan van een land, waarmee een bronheffing over de betreffende inkomsten gerechtvaardigd is.

Hoewel de OESO de eerste interpretatie van een vaste inrichting als locatie van waarde creatie verdedigt¹¹⁴, is vanuit historisch perspectief ook de interpretatie van een vaste inrichting als volmacht voor de markttoegang verdedigbaar. Zo werd in de meeste documenten van de League of Nations (LoN) in plaats van waarde creatie de ‘oorsprong van welvaart’ gebruikt in de discussie rondom de vaststelling van een vaste inrichting¹¹⁵. Deze oorsprong van welvaart ziet toe op alle onderdelen van het proces tot het punt waar waarde wordt genoten, daarmee laat de uitleg van dit begrip meer ruimte voor het concept van markttoegang. Daarnaast besteedde Thomas Sewell Adams¹¹⁶ meer specifiek aandacht aan de volmacht voor markttoegang met de woorden: *‘Business taxes are imposed because it costs money to maintain a market and those costs should in some way be distributed over all the beneficiaries of that market’*¹¹⁷. De LoN heeft de uitwerking van de vaste inrichting als drempelwaarde voor de deelname aan het economisch bestaan van een land zodoende mogelijk niet alleen gebaseerd op de locatie van waarde creatie maar ook op de volmacht voor markttoegang¹¹⁸. De OESO merkt daarbij meer recent op dat een bronheffing over het gebruik van de infrastructuur van een land voor het genereren van winst verdedigbaar is onder een supply-based approach¹¹⁹. Vanuit de gedachte dat een onderneming met behulp van e-commerce gebruik kan maken van de infrastructuur van een land zonder een vaste inrichting, is een uitbreiding van de toepassing van de vaste inrichting zodoende gewenst.

Sinds de ontwikkeling van de internationale belastingregels rondom de vaste inrichting door de LoN, zijn grensoverschrijdende activiteiten wereldwijd sterk toegenomen en is de economie ingrijpend veranderd, mede doordat kennis als productiefactor onmisbaar is geworden¹²⁰. Aangezien de deelname in het economisch bestaan centraal staat binnen de regels van het internationaal belastingrecht, vragen de ingrijpende veranderingen van de economie om een herziening van de regels. Hoewel de vaste inrichting immers uitgaat van een fysieke aanwezigheid, is tegenwoordig door de mogelijkheden van e-commerce een deelname in het

¹¹⁴ OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 5, no. 3

¹¹⁵ League of Nations (1923)

¹¹⁶ Architect van de eerste League of Nations rapporten, zie ook: M.J. Graetz & M.M. O’Hear (1997), ‘The Original Intent of U.S. International Taxation, 46, Duke LJ 1021, 1088

¹¹⁷ T.S. Adams (1921), ‘Fundamental Problems of Federal Income Taxation’, 35, 4, p. 551

¹¹⁸ B. Hoffart (2007), ‘Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through and Access to Markets Proxy Approach’, Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property, vol. 6, iss. 1, p. 117

¹¹⁹ OECD (2004), ‘Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?’, no. 258

¹²⁰ B. Hoffart (2007), ‘Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through and Access to Markets Proxy Approach’, Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property, vol. 6, iss. 1, p. 108

economische bestaan van een land mogelijk zonder enige fysieke aanwezigheid¹²¹. Kortom door de mogelijkheden van e-commerce is een aanpassing van de vaste inrichting als invulling van de deelname in het economisch bestaan gewenst.

3.4.3 EU-Recht

De directe belasting van EU-lidstaten over de resultaten uit e-commerce is gebonden aan het Verdrag van de werking van de Europese Unie met de verdragsvrijheden en de staatssteunbepalingen. De huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce levert echter geen strijdigheid met de verdragsvrijheden of een illegale staatssteun, doordat respectievelijk buitenlandse belastingplichtigen niet worden belemmerd of gediscrimineerd ten opzichte van binnenlandse belastingplichtigen en geen begunstiging van bepaalde ondernemingen optreedt¹²².

3.4.4 Minimale administratieve lasten

De directe belasting over e-commerce dient overzichtelijk en uitvoerbaar te zijn voor de belastingplichtige en voor de belastingautoriteit, zodat beide partijen minimale uitvoeringskosten hebben. Bij de vaststelling van een vaste inrichting bij e-commerce, levert vooral de activiteitentoets van de server een administratieve last op. Zolang de server immers slechts hulpverlenende en voorbereidende activiteiten uitvoert, vormt de server geen vaste inrichting. De hoofdactiviteit van de onderneming bepaalt echter of sprake is van hulpverlenende en voorbereidende activiteiten, waardoor geen algemene benadering mogelijk is¹²³. Daarnaast kan de activiteit van de server elk moment veranderen door het overplaatsen van een website. Door deze mogelijkheid wordt het bijhouden van de activiteiten en de functies van de server moeilijker. De administratieve lasten worden nog groter indien de activiteiten door meerdere servers worden ondersteund, waarbij de servers onderling wisselende ondersteuning bieden.

3.4.5 Effectiviteit

De OESO meent dat e-commerce een onderdeel is gaan uitmaken van de bedrijfsmodellen van traditionele ondernemingen, zodat een onderscheid tussen e-commerce activiteiten en traditionele activiteiten voor de belastingheffing niet mogelijk is¹²⁴. De heffing van bronbelasting over e-commerce inkomsten staat onder druk door de mogelijke aanpassing van de flexibele

¹²¹ A. Schäfer & C. Spengel (2002), 'ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation', Centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim, dec. 2002, p. 15

¹²² Er wordt onder de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce nauwelijks bronbelasting geheven indien een e-commerce onderneming klanten bedient.

¹²³ T. Collins (2009), 'From Ottawa to Lausanne: Much Done but More to Do?', *Electronic Journal of e-Government*, Vol. 7, Iss. 2, p. 152

¹²⁴ OECD (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', no. 60

organisatiestructuur, zoals bij het flexwerken of thuiswerken. In een extreem voorbeeld kunnen thuiswerkers in verschillende landen producten of diensten ontwikkelen voor de onderneming, hoewel deze thuiswerkers noch vaste inrichtingen, noch vaste vertegenwoordigers vormen. Door het uitblijven van bronbelasting over deze lokaal uitgevoerde activiteiten, sluit de belastingheffing onvoldoende aan bij de deelname in het economisch bestaan¹²⁵. De toegevoegde waarde van thuiswerkers aan het eindproduct is in de praktijk moeilijk te onderscheiden, mede gezien de thuiswerkers veelal immaterieel actief ontwikkelen¹²⁶.

De effectieve bronbelasting over e-commerce resultaten wordt verder bedreigd door de ontwikkeling van de digitale markt. Door e-commerce kunnen ondernemingen tegenwoordig functies en activiteiten uitvoeren in een land zonder enige fysieke aanwezigheid, waar voorheen wel fysieke aanwezigheid voor nodig was, zoals de ontwikkeling van de postorder bedrijven¹²⁷. Onder de huidige toepassing van de vaste inrichting kan de bronstaat geen belasting heffen bij de verkoper. Kortom de e-commerce activiteiten worden onder de huidige toepassing van de vaste inrichting effectief in de vestigingsstaat belast¹²⁸, hoewel vergelijkbare traditionele activiteiten ook in de bronstaat in de heffing werden betrokken. De impact van deze conclusie is echter onbekend, doordat een uniforme definitie en afbakening van e-commerce ontbreekt. Hoewel onderdelen van bestaande organisaties worden vervangen door e-commerce, blijven organisaties traditioneel opgebouwd¹²⁹, zodat een eventuele verschuiving van de belastingheffing over grensoverschrijdende e-commerce activiteiten naar de vestigingsstaat onmogelijk te kwantificeren is. Met de huidige toepassing van de vaste inrichting worden resultaten van e-commerce activiteiten veelal¹³⁰ effectief belast in de vestigingsstaat.

3.4.6 Efficiëntie

Door e-commerce kunnen organisaties de interne structuur meer mobiel en gedecentraliseerd opzetten. Door deze toegenomen mogelijkheden is manipulatie van de bedrijfsactiviteiten voor

¹²⁵ A. Schäfer & C. Spengel (2002), 'ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation', Centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim, dec. 2002, pp. 15 & 16

¹²⁶ A. Schäfer & C. Spengel (2002), 'ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation', Centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim, dec. 2002, p. 16

¹²⁷ Verkoop van producten mogelijk over landgrenzen, waarbij betaling digitaal wordt voldaan, W. Abdallah, A.S. Maghrabi (2009), 'Do Multinational Companies have Effective Transfer Pricing Systems of Intangible Assets and E-commerce?' p. 117

¹²⁸ A. Schäfer & C. Spengel (2002), 'ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation', Centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim, dec. 2002, p. 19

¹²⁹ A.J. Cockfield (2005), 'The Rise of the OECD as Informal 'World Tax Organization' Through National Responses to E-commerce Tax Challenges', p. 164

¹³⁰ Met uitzondering van de eventuele winsten toegerekend aan een vaste inrichting

een minimale belastingafdracht mogelijk¹³¹. Door de nadruk van de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce op de fysieke aanwezigheid, vormt de locatie van de server een sleutelrol. Daarnaast kan de server eenvoudig opgezet en verplaatst worden naar een land, voor bijvoorbeeld een lage effectieve belastingdruk. Aangezien de winsttoerekening aan een server als vaste inrichting echter beperkt is, zijn de mogelijkheden voor het ontwijken van de belastingheffing door een server als vaste inrichting erg beperkt.

Doordat de winsttoerekening aan een server als vaste inrichting erg beperkt is, resulteert de mogelijkheid tot vaststelling van een vaste inrichting in veel kosten voor weinig belastingopbrengst. De belastingplichtigen moeten immers overzicht verschaffen van de activiteiten van de servers voor de vaststelling van de vaste inrichting en de eventueel toerekenbare winst. De controle door de fiscus is daarnaast door de mogelijkheden van e-commerce moeilijker geworden. Door het anonieme karakter van e-commerce, zijn de aanbieders van goederen en diensten op het internet moeilijk te traceren. Daarnaast kunnen de niet-ingezeten ondernemingen het betalingsverkeer organiseren via een land met een bankgeheim of zonder verdrag met Nederland, zodat de controle verder wordt bemoeilijkt¹³². Kortom het heffen van belasting over e-commerce activiteiten in de bronstaat is niet efficiënt, zodat een exclusieve aansluiting bij de vestigingsstaat voor de efficiëntie van de belastingheffing wenselijk is¹³³.

3.4.7 Conclusie

E-commerce activiteiten uitgevoerd door een server in de bronstaat kunnen resulteren in een vaste inrichting, mits de server onder andere meer dan voorbereidende en hulpverlenende activiteiten uitvoert en voor een voldoende periode op een vaste plek is gevestigd. De winsttoerekening aan een vaste inrichting is vervolgens sterk afhankelijk van de significante functies uitgevoerd door lokaal personeel. De huidige toepassing van de vaste inrichting resulteert in nagenoeg geen bronheffing over e-commerce activiteiten, waardoor e-commerce activiteiten worden belast in de vestigingsstaat. Door de globale en virtuele mogelijkheden van e-commerce is een afweging van de vaste inrichting als invulling van de deelname in het economisch bestaan gewenst. E-commerce kan onder de huidige toepassing van de vaste inrichting immers mogelijk resulteren in een erosie van de belastinggrondslag in de bronstaat, omdat enerzijds vergelijkbare traditionele handelsmethoden wel resulteren in bronheffing en anderzijds de mogelijkheden van bijvoorbeeld

¹³¹ A. Schäfer & C. Spengel (2002), 'ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation', Centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim, dec. 2002, p. 16

¹³² A.C. van den Berg, S.A. Stevens (2007), 'Venootschapsbelasting en E-commerce', *Computerrecht*, 71, par. 5

¹³³ A.J. Cockfield (1999), 'Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits', p. 169

een flexibele organisatiestructuur niet worden ondervangen met de vaste inrichting. De erosie van de belastinggrondslag in de bronstaat is echter tot op heden niet bewezen, waardoor vooralsnog onvoldoende aanleiding bestaat voor een uitbreiding van de mogelijkheden van bronheffing bij e-commerce activiteiten.¹³⁴

Aangezien onder de huidige toepassing een e-commerce activiteit kan resulteren in een vaste inrichting en toerekenbare winst, worden ondernemers en belastingautoriteiten geconfronteerd met een administratieve last, hoewel de activiteit uiteindelijk slechts zelden leidt tot een bronheffing. De afwezigheid van menselijke interventie vormt geen belemmering voor de totstandkoming van een vaste inrichting, terwijl (nagenoeg) geen winst wordt toegerekend aan een vaste inrichting, bestaande uit enkel een server zonder menselijke interventie, door de afwezigheid van significantie functies uitgevoerd door mensen. Ondernemers en betrokken autoriteiten moeten zodoende de activiteiten en functionaliteiten van een server toetsen voor de vaststelling van een vaste inrichting en eventueel de winsttoerekening met verrekenprijzen. Deze administratieve lasten zijn echter inefficiënt aangezien een server slechts zelden leidt tot een belastingheffing in de bronstaat. Kortom vanuit efficiëntie overwegingen is een inperking van de reikwijdte van een vaste inrichting bij e-commerce activiteiten uitgevoerd door een server zonder menselijke interventie gewenst om een effectieve belasting over e-commerce activiteiten in de vestigingsstaat te realiseren met minimale administratieve lasten.

3.5 Alternatieven voor de toewijzing van resultaten bij E-commerce

3.5.1 Inleiding

De OESO meent dat de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce pas ter discussie komt indien een onacceptabele verdeling van de belastingopbrengst tussen de vestigingsstaat en de bronstaat leidt tot een significant verlies aan belastingopbrengst voor sommige landen¹³⁵. Zoals blijkt uit paragraaf 3.4, zal de belastingheffing over e-commerce veelal plaatsvinden in de vestigingsstaat, ten opzichte van een heffing in de bronstaat bij vergelijkbare traditionele handelsmethoden. De omvang van e-commerce blijkt tot op heden echter te beperkt voor de OESO om over te gaan tot een aanpassing van de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce.

¹³⁴ A. Schäfer & C. Spengel (2002), 'ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation', Centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim, dec. 2002, p. 19

¹³⁵ OECD (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', no. 109

In het laatste rapport van de OESO over e-commerce, was volgens de OESO geen concreet bewijs voor de erosie van de belastinggrondslag van kapitaal-importerende landen¹³⁶. Het bewijs van de erosie van de belastinggrondslag in de bronstaat blijft uit, doordat gekwantificeerde gegevens over e-commerce niet voorhanden zijn omdat een uniforme definitie en afbakening van e-commerce ontbreekt¹³⁷. Er zijn echter wel ontwikkelingen in de economie zichtbaar die verband houden met e-commerce en die kunnen resulteren in een erosie van de belastinggrondslag in de bronstaat, zoals het wegconcurreren van lokale ondernemers door de mogelijkheden van schaalvergroting¹³⁸ en de eerder genoemde flexibele organisatiestructuren. Ondanks het uitblijven van concreet bewijs voor de erosie van de belastinggrondslag van de kapitaal-importerende landen, geven laatstgenoemde trends voldoende aanleiding voor een afweging van de mogelijke alternatieven voor de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce.

Vele alternatieven voor de huidige toepassing van de vaste inrichting zijn door auteurs en de OESO overwogen. In de volgende paragrafen wordt de effectiviteit van een aantal alternatieven uitgewerkt met behulp van het toetsingskader uit hoofdstuk één. Enkele minimale aanpassingen, overwogen door de OESO, worden uitgewerkt in paragraaf 3.5.2. De opties zien toe op ofwel een inperking van de reikwijdte van de vaste inrichting, vanuit efficiëntie overwegingen, ofwel een uitbreiding van de reikwijdte van de vaste inrichting, voor een rechtvaardige verdeling van de heffingsgrondslag tussen vestigingsstaat en bronstaat. In paragraaf 3.5.3 wordt Doernberg's 'Base Erosion Approach' als alternatief uitgewerkt. Met dit nieuwe systeem van bronheffing wordt mogelijk een erosie van de belastinggrondslag in de bronstaat voorkomen. Vervolgens wordt in paragraaf 3.5.4 de 'virtuele vaste inrichting' als alternatief van de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce toegelicht. Tot slot volgt in paragraaf 3.5.5 de conclusie met betrekking tot de effectiviteit van de overwogen alternatieven voor de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce.

3.5.2 Minimale Aanpassingen met Behoud van de Huidige Toepassing van de Vaste Inrichting

De OESO heeft bij de totstandkoming van de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce, verschillende minimale aanpassingen van het modelverdrag overwogen. De afwegingen van de OESO met betrekking tot de uitwerking van enkele voorgestelde aanpassingen zijn hier kort samengevat. Opties i en ii zien op een beperking van de reikwijdte van de vaste

¹³⁶ OECD (2005), 'E-commerce: Transfer pricing and Business Profits Taxation', no. 350

¹³⁷ OECD (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', no. 265

¹³⁸ C.W. Chan (2000), 'Taxation of Global E-commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans', p. 4

inrichting voor minder administratieve lasten, hoewel optie iii ziet op een uitbreiding van de reikwijdte van de vaste inrichting voor een rechtvaardige verdeling van de heffingsgrondslag bij de resultaten uit diensten.

*i. Menselijke interventie vereist voor de vaststelling van een Vaste Inrichting*¹³⁹

Dit alternatief is gedreven uit efficiëntie overwegingen, omdat aan een vaste inrichting zonder menselijke interventie, zoals enkel een server, uiteindelijk weinig tot geen winst kan worden toegerekend, door het gebrek aan risico's. De aanwezigheid en invulling van menselijke interventie is echter moeilijk te administreren, zoals bij sporadisch onderhoud aan de apparatuur of een onderscheid tussen afhankelijke en onafhankelijke vertegenwoordigers. Kortom de aanpassing zal nieuwe discussies opwerpen betreffende de vaststelling van een vaste inrichting en daarmee niet per definitie resulteren in minder administratieve lasten. Mogelijk resulteert de aanpassing wel in minder uitvoeringskosten voor de berekening van toerekenbare winst met behulp van verrekenprijzen, aangezien minder snel een vaste inrichting zal worden vastgesteld.

*ii. Alleen een server kan geen vaste inrichting vormen*¹⁴⁰

De aanpassing is gerechtvaardigd vanuit de gedachte dat servers sneller opgezet kunnen worden dan voorheen nodig was voor de oprichting van een vaste inrichting, waardoor servers minder 'verbonden' zijn met de locatie. De aanpassing beoogt een administratieve lastenverlichting, doordat bij servers in verschillende landen geen vaste inrichting hoeft te worden gemeld. De OESO besloot dat de aanpassing niet gewenst is, aangezien slechts bij uitzondering enkel een server (zonder menselijke interventie) aanwezig zou zijn. Deze voorspelling van de OESO uit 2004 blijkt tegenwoordig niet houdbaar, aangezien dataopslag overal over de wereld kan plaatsvinden. Hierdoor worden steeds vaker serverparken opgericht voor het onderbrengen van data zonder menselijke interventie in het land¹⁴¹. Gezien de toename in servers zonder menselijke interventie en de beperkte mogelijkheden van winsttoerekening aan een server zonder menselijke

¹³⁹ OECD (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', no. 129 – 145

¹⁴⁰ OECD (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', no. 146 – 161

¹⁴¹ De ontwikkeling van 'Grid Computing' (ook wel 'Cloud Computing'), waarbij servers (mogelijk in verschillende landen) onderling communiceren en data uitwisselen, geeft de ontwikkeling goed weer. D.M. Parrilli (2009), pp. 743 – 772

interventie als vaste inrichting, is dit alternatief gewenst voor een administratieve lastenverlichting¹⁴².

iii. Additionele regels opnemen voor de bronheffing over winsten afkomstig uit diensten, afhankelijk van de aanwezigheid gemeten in tijd¹⁴³

Aangezien de huidige toepassing van de vaste inrichting vooral is gebaseerd op de productie en verkoop, wordt gesteld dat een effectieve belasting over de mogelijkheden van grensoverschrijdende dienstverlening additionele regels vereisen¹⁴⁴. Dienstverleners zoals advocaten en accountants, kunnen immers werkzaamheden in een land verrichten zonder enige fysieke aanknopingspunten voor de heffing, door bijvoorbeeld te werken vanuit een hotel of vanuit een café. Belastingheffing in de bronstaat wordt zodoende gerechtvaardigd aangezien inkomsten-producerende functies worden uitgevoerd in de bronstaat met een minimale tijdsduur¹⁴⁵. Tegenstanders van de additionele regels menen echter dat deze aanpassing mogelijk leidt tot extra administratieve lasten, doordat het administreren van de aanwezigheid van personeel uitdagingen oplevert¹⁴⁶. Daarnaast kan de bronheffing moeilijk uitvoerbaar zijn door de afwezigheid van fysieke activa in de bronstaat¹⁴⁷. Tot slot bieden deze additionele regels geen oplossing voor de grenzeloze mogelijkheden van elektronische dienstverlening, waardoor bijvoorbeeld accountants en advocaten in een bronstaat diensten kunnen verrichten zonder daar ooit aanwezig te zijn¹⁴⁸.

Kortom de inperking van de reikwijdte van de vaste inrichting, zoals voorgesteld onder optie i: ‘Menselijke interventie vereist voor de vaststelling van een vaste inrichting’ zal resulteren in additionele administratieve lasten door de introductie van een extra vereiste en is zodoende vanuit efficiëntie overwegingen niet wenselijk. Optie ii: ‘Alleen een server kan geen vaste inrichting

¹⁴² Deze conclusie wordt onderschreven door ondermeer het Verenigd Koninkrijk, zie voor samenvatting reactie van OESO-lidstaten: A.J. Cockfield (2005), pp. 149 – 159; evenals verschillende auteurs: Parrilli (2009), p. 757; A. Schäfer (2002), pp. 32 - 33;

¹⁴³ OECD (2004), ‘Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?’, no. 234 – 254; OESO Modelverdrag commentaar (2010), art. 5, no. 42.24 - 42.28

¹⁴⁴ B. Hoffart (2007), ‘Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through and Access to Markets Proxy Approach’, *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, vol. 6, iss. 1, pp. 106 - 121

¹⁴⁵ G.D. Sprague (2010), ‘Permanent Establishment Aspects of Transaction Processing on U.S. Servers’, *Tax Management International Journal*, 39.1, pp. 26-29, 32

¹⁴⁶ OECD (2004), ‘Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?’, no. 244, 245

¹⁴⁷ OECD (2004), ‘Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?’, no. 246

¹⁴⁸ Het is echter de vraag in hoeverre deze bronbelasting over deze elektronische diensten in overeenstemming is met de algemeen geaccepteerde ‘supply-based approach’

vormen', ziet specifiek toe op e-commerce activiteiten en is gezien de toename in servers zonder menselijke interventie en de beperkte mogelijkheden van winsttoerekening aan een server zonder menselijke interventie als vaste inrichting, gewenst voor een administratieve lastenverlichting zonder dat de effectieve belastingheffing van e-commerce wordt bedreigd¹⁴⁹. De uitbreiding van de reikwijdte van de vaste inrichting, zoals voorgesteld onder optie iii, is uitgewerkt in het commentaar bij het modelverdrag en kan worden opgenomen in een bilateraal verdrag. De additionele regels resulteren echter in extra administratieve lasten en bieden daarnaast geen uitkomst voor de virtuele mogelijkheden van de elektronische dienstverlening.

3.5.3 Doernberg's: 'Base Erosion approach'

Doernberg heeft al in 1998 een heffing van bronbelasting voorgesteld die aansluit bij de betalingen aan buitenlandse ondernemingen. Deze additionele bronheffing in het land van de afnemer, kan naast de huidige toepassing van de vaste inrichting bestaan. Verder zal de bronbelasting enkel worden geheven bij ondernemers, aangezien eindgebruikers de bronbelasting niet kunnen verrekenen met de kosten van de gekochte goederen. De voorgestelde heffing onder de 'base erosion approach' beoogt een erosie van de belastinggrondslag in de bronstaat te voorkomen. De effectiviteit van de voorgestelde heffing van bronbelasting wordt verder uitgewerkt met het toetsingskader uit hoofdstuk 1.

De inhouding van een bronbelasting over een bruto betaling is conceptueel niet in overeenstemming met de principes van een winstbelasting, aangezien enkel de betaling niet zonder meer inhoudt dat sprake is van inkomsten-genererende mogelijkheden van een ondernemer. Hierdoor is de heffing ook niet in lijn met de regels van internationale belastingheffing, waardoor een dubbele heffing kan optreden en de belasting kan resulteren in een kostenpost welke zal drukken op de eindgebruiker.

Doernberg's bronbelasting wordt geheven over goederen van buitenlandse afkomst, terwijl de goederen van binnenlandse afkomst niet worden belast onder de specifieke additionele heffing. De voorgestelde heffing resulteert zodoende in een discriminatie van de buitenlandse ondernemers. Deze discriminatie is onverenigbaar met de verdragsvrijheden uitgezet in het EU-recht¹⁵⁰. Daarnaast resulteren de additionele administratieve lasten voor niet-ingezetenen in een onverenigbare discriminatie.

Een belangrijk voordeel van de voorgestelde benadering zijn de beperkte uitvoeringskosten voor de belastingautoriteiten, doordat de belastingplichtigen zelf inhouding

¹⁴⁹ Aan een server zonder menselijke interventie als vaste inrichting kan immers nagenoeg geen winst worden toegerekend, zie paragraaf 3.3.2

¹⁵⁰ Resteert immers geen rechtvaardiging.

nastreven omdat er verrekening tegenover staat. Buitenlandse ondernemers krijgen echter met een administratieve lastenverzwaring te maken indien zij exporteren naar een land met de voorgestelde regelgeving. De buitenlandse ondernemers beschikken daarnaast veelal niet over de informatie over de afnemers door de anonieme werking van het internet. Tot slot is de belastingautoriteit in de bronstaat voor de controle van de aangiftes aangewezen op informatie uit het buitenland, doordat er geen fysieke aanknopingspunten in de bronstaat zijn¹⁵¹.

De voorgestelde bronbelasting sluit aan bij de e-commerce transacties en resulteert zodoende in een effectieve belasting van e-commerce activiteiten. Echter aangezien de bronbelasting op de betalingen alleen wordt ingehouden bij betalingen van ondernemers, blijven de e-commerce activiteiten gericht op eindgebruikers buiten de belasting en worden dus niet alle e-commerce activiteiten effectief belast¹⁵². Daarnaast levert de bronbelasting een ongewenste belastingdruk als eindheffing, omdat de belasting geen rekening houdt met de winstgevendheid van de ondernemer. Hierdoor worden startende ondernemers benadeeld¹⁵³.

Kortom Doernberg's 'Base Erosion Approach' beoogt een erosie van de belastinggrondslag in de bronstaat te voorkomen met een systeem van indirecte belasting geïntegreerd in de directe belasting. De voorgestelde heffing resulteert in minimale uitvoeringskosten voor de belastingautoriteiten en een effectieve bronheffing over e-commerce transacties tussen ondernemingen. Deze voordelen wegen echter niet op tegen de vele nadelen. De additionele heffing past niet binnen een systeem van winstbelasting, discrimineert buitenlandse ondernemers, laat transacties met eindgebruikers buiten de heffing en vereist tot slot een tot op heden onrealiseerbare internationale informatie-uitwisseling. Doernberg's alternatief levert zodoende geen effectieve verbetering van de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce.

3.5.4 Virtuele vaste inrichting

Met de virtuele vaste inrichting wordt de fysieke aanwezigheid als drempelwaarde voor de deelname aan het economisch bestaan van een land losgelaten. Een virtuele vaste inrichting beoogt zodoende een uitbreiding van de belastinggrondslag van de bronstaat bij een minimale deelname in het economisch bestaan van een land, waarbij de drempelwaarde wordt opgemaakt

¹⁵¹ OECD (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', no. 283, 289

¹⁵² OECD (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', no. 289

¹⁵³ OECD (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', no. 290

uit geldeenheden of tijdsduur in de bronstaat. Een vergelijkbaar systeem¹⁵⁴ werd al voorgesteld door ontwikkelingslanden als aanpassing van het modelverdrag van de LoN kort na de tweede wereldoorlog in de zogenaamde ‘Mexico Draft’¹⁵⁵. De Mexico Draft of een andere uitbreiding van de werking van de vaste inrichting zonder fysieke aanwezigheid is echter nooit aangenomen. De effectiviteit van de voorgestelde virtuele vaste inrichting wordt hier verder uitgewerkt met behulp van het toetsingskader uit hoofdstuk één.

Zoals geconcludeerd in paragraaf 3.3.2 wordt aan enkel een server als vaste inrichting weinig tot geen winst toegerekend door het gebrek aan significante menselijke interventie. In lijn met deze conclusie zal aan een vastgestelde virtuele vaste inrichting onder toepassing van de arm’s length systematiek weinig tot geen winst worden toegerekend¹⁵⁶. Waar de huidige arm’s length systematiek winst toerekent op grond van de functionele analyse met behulp van personen, activa en een vaste locatie, vereist de virtuele vaste inrichting een systeem van winsttoerekening met behulp van de economische activiteit afkomstig uit de interactie tussen de klanten en een website van de onderneming.

De specifieke vormgeving van de belastingheffing over de virtuele vaste inrichting kan mogelijk strijdig zijn met het EU-recht. Zodra bijvoorbeeld een definitieve bronbelasting wordt geheven is evenals bij de bronbelasting van Doernberg sprake van een discriminatie van buitenlandse ondernemers. Een bronbelasting resulteert vrij snel in een discriminatie van niet-ingezetenen, indien de niet-ingezetenen worden onderworpen aan een additionele specifieke heffing, die niet geldt voor de ingezetenen¹⁵⁷.

Evenals bij het voorstel van Doernberg, resulteert de uitbreiding van de belastinggrondslag van de bronstaat in additionele administratieve lasten voor de betrokken ondernemers en belastingautoriteiten. Daarbij ontbreekt bij de virtuele vaste inrichting een incentive voor belastingplichtigen tot het doen van aangifte, zoals bij Doernberg’s voorstel.

Doordat de virtuele vaste inrichting meer aansluit bij de werkelijke economische activiteit en geen fysieke aanwezigheid vereist, wordt belastingarbitrage bemoeilijkt¹⁵⁸. Met de huidige toepassing van de vaste inrichting kan immers bronheffing worden voorkomen door het

¹⁵⁴ Voorgesteld werd een bronbelasting over daar gegeneerd inkomen zonder de aanwezigheid van fysieke aanknopingspunten in de bronstaat.

¹⁵⁵ A.J. Cockfield (1999), ‘Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits’, p. 147, 148

¹⁵⁶ OECD (2004), ‘Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?’, no. 326

¹⁵⁷ A. Schäfer & C. Spengel (2002), ‘ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation’, Centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim, dec. 2002, p. 19-25

¹⁵⁸ OECD (2004), ‘Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?’, no. 331, 340

onderbrengen van de website bij een ISP. Hierdoor resulteert de bronheffing met een virtuele vaste inrichting in een meer effectieve belasting over e-commerce activiteiten.

Kortom de virtuele vaste inrichting beoogt een uitbreiding van de belastinggrondslag in de bronstaat bij een minimale deelname in het economisch bestaan, door het loslaten van de fysieke aanwezigheid als de drempelwaarde. Hierdoor sluit de heffing beter aan bij de werkelijke economische activiteit, door een effectieve bronheffing over de e-commerce activiteiten en wordt zodoende belastingarbitrage bemoeilijkt. Dit enkele voordeel weegt echter niet op tegen de nadelen. De heffing met behulp van de virtuele vaste inrichting veroorzaakt immers een administratieve lastenverzwaring en discrimineert mogelijk buitenlandse ondernemers. Zolang de erosie van de belastinggrondslag in de bronstaat niet is bewezen, weegt de beperkte verbetering van de effectiviteit door toepassing van de virtuele vaste inrichting niet op tegen de omvangrijke nadelen en onzekerheden..

3.5.5 Conclusie

Naast de uitgewerkte alternatieven biedt eveneens ‘formulary apportionment’ met een systeem van winstsplitsing een mogelijk alternatief voor de directe belasting¹⁵⁹. Voor de omvang van het onderzoek is een uitwerking van de formulary apportionment echter buiten beschouwing gelaten, omdat landen niet de beschikkingsbevoegdheid over de directe belastingen willen afstaan en er zodoende geen draagvlak voor een dergelijke aanpassing is¹⁶⁰. De uitgewerkte alternatieven zien toe op een inperking van de reikwijdte van de vaste inrichting, vanuit efficiëntie overwegingen, ofwel een uitbreiding van de reikwijdte van de vaste inrichting, voor een rechtvaardige verdeling van de heffingsgrondslag tussen vestigingsstaat en bronstaat. Als alternatief voor de verbetering van de efficiëntie resulteert het vereisen van menselijke fysieke aanwezigheid voor de vaststelling van een vaste inrichting slechts in nieuwe additionele discussies en dus administratieve lasten. Gezien de toename in servers zonder menselijke interventie en de beperkte mogelijkheden van winsttoerekening aan een server zonder menselijke interventie als vaste inrichting, is het uitzonderen van een server zonder menselijke interventie als vaste inrichting gewenst voor een administratieve lastenverlichting zonder dat de effectieve belastingheffing van e-commerce wordt bedreigd.

Additionele regels voor de bronheffing over winsten afkomstig uit diensten, afhankelijk van de aanwezigheid gemeten in tijd, resulteren in extra administratieve lasten en bieden daarnaast geen uitkomst voor de effectieve belasting van de virtuele mogelijkheden van de

¹⁵⁹ J. Li (2003), ‘International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study’, Toronto, Canadian Tax Foundation

¹⁶⁰ A.J. Cockfield (2004), ‘Formulary Taxation Verses the Arm’s Length Principle: The Battle Among Doubting Thomases, Purists, and Pragmatists’, Canadian Tax Journal, vol 52, p. 122

elektronische dienstverlening. Hoewel Doernberg's aanpak en de virtuele vaste inrichting met een uitbreiding van de bronheffing beter aansluiten bij de economische werkelijkheid, zijn beide voorstellen niet haalbaar door de toename in administratieve lasten, de discriminatie van buitenlandse ondernemers en een onrealiseerbare internationale informatie-uitwisseling. Kortom zolang de erosie van de belastinggrondslag in de bronstaat niet is bewezen, wegen de beperkte voordelen van additionele bronheffing bij e-commerce niet op tegen de omvangrijke nadelen.

3.6 Conclusie

E-commerce activiteiten onderscheiden zich van traditionele activiteiten door het gebruik van servers. Volgens het OESO modelverdrag commentaar kan een server een vaste inrichting vormen mits de server een voldoende periode op een vaste plek staat, wordt gebruikt voor bedrijfstoepassingen, onder de directe beschikkingsbevoegdheid van de ondernemer staat en niet slechts hulpverlenende of voorbereidende activiteiten uitvoert. Een server zonder menselijke interventie als vaste inrichting functioneert veelal als een gecontracteerde dienstverlener, waarbij het gebrek aan risico resulteert in weinig tot geen winsttoerekening aan de vaste inrichting. Met lokaal personeel ter ondersteuning of ontwikkeling van functies van de server, functioneert de vaste inrichting ofwel als een onafhankelijke dienstverlener ofwel als een onafhankelijke verkoopvestiging. De toerekening van het economisch eigendom en de significante functies uitgevoerd door het lokale personeel bepalen in essentie de winsttoerekening aan de vaste inrichting. De huidige toepassing van de vaste inrichting resulteert zodoende in een belasting over e-commerce activiteiten in de vestigingsstaat van de onderneming, aangenomen dat het personeel in de vestigingsstaat werkt.

In dit hoofdstuk zijn de huidige toepassing en enkele alternatieven voor de huidige toepassing van de vaste inrichting bij de directe belasting van grensoverschrijdende e-commerce activiteiten uitgewerkt voor een antwoord op de deelvraag: *'Kunnen e-commerce inkomsten effectief worden belast met de huidige toepassing van de vaste inrichting, of is een wijziging gewenst?'*

De inkomsten uit e-commerce activiteiten worden met de huidige toepassing van de vaste inrichting als traditioneel inkomen behandeld en door de beperkte mogelijkheden van heffing met behulp van de vaste inrichting, effectief belast in de vestigingsstaat. De onzekerheid van een mogelijke bronheffing door toepassing van de vaste inrichting bij een server resulteert echter in een ongewenste administratieve last voor grensoverschrijdende ondernemers en de betrokken autoriteiten. Gezien de toename in servers zonder menselijke interventie en de beperkte mogelijkheden van winsttoerekening aan een server zonder menselijke interventie als vaste

inrichting, is het uitzonderen van een server zonder menselijke interventie als vaste inrichting gewenst voor een administratieve lastenverlichting zonder dat de effectieve belastingheffing van e-commerce wordt bedreigd.

Ondanks dat de virtuele en globale mogelijkheden van e-commerce voldoende aanleiding geven voor het vermoeden dat de belastinggrondslag in de bronstaat erodeert, is er tot op heden nog geen concreet bewijs voor deze erosie. Zolang de erosie van de belastinggrondslag in de bronstaat niet is bewezen, is een uitbreiding van de bronheffing niet haalbaar, aangezien deze uitbreiding zal resulteren in een toename van de administratieve lasten, buitenlandse ondernemers discrimineert en een onrealiseerbare internationale informatie-uitwisseling vereist.

4 Indirecte Belasting

4.1 Inleiding

Kostprijsverhogende belastingen zijn indirecte verbruiksbelastingen die worden geheven in verband met bestedingen. De Europese belasting over de toegevoegde waarde (btw) wordt in dit hoofdstuk verder voor de indirecte belasting als uitgangspunt genomen. De btw wordt onder de hoofdregel van art. 2, lid 1, sub a btw-richtlijn geheven over de *‘leveringen van goederen en diensten, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht’*. De btw wordt zodoende via een meervoudig, niet cumulatief stelsel geheven over effectief de toegevoegde waarde van – in beginsel – iedere transactie, gesloten door een ondernemer^{161 162}. Immers, een ondernemer berekent de btw over hetgeen hij verkoopt en heeft recht op aftrek van de btw betaald over zijn aankopen, die zijn gebruikt voor de belaste transactie^{163 164}.

De plaats van een levering van goederen en de plaats van een dienst bepalen welke lidstaat effectief heffingsrecht heeft over de bewuste transactie. Voor de plaats van levering van goederen wordt aangesloten bij de plaats waar de goederen zich bevinden ten tijde van de levering, terwijl voor de plaats van dienst in de hoofdregel wordt aangesloten bij de vestigingsplaats van de dienstverrichter of de vestigingsplaats van de afnemer¹⁶⁵. In essentie beoogt de btw-richtlijn met de btw als verbruiksbelasting een heffing op grond van het bestemmingslandbeginsel. Bij de leveringen van goederen of diensten aan consumenten¹⁶⁶ wordt echter veelal de heffing van btw op grond van het oorspronglandbeginsel nagestreefd, omdat een geregistreerd aanknopingspunt voor de btw-heffing in de verbruiksstaat ontbreekt¹⁶⁷.

De belastingplichtige is op basis van art. 9 lid 1 btw-richtlijn: *‘Een ieder die ... zelfstandig een economische activiteit verricht’*. De ondernemer is btw verschuldigd over een verrichte goederenlevering of een verrichte dienst¹⁶⁸. Het btw-stelsel beoogt grensoverschrijdende

¹⁶¹ Ondernemer wordt aangenomen als synoniem voor een als zodanig handelende belastingplichtige.

Verder wordt aangenomen dat iedere ondernemer in alle handelingen als een ondernemer optreedt, tenzij nadrukkelijk anders vermeld.

¹⁶² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren (2007), ‘Omzetbelasting’, Kluwer, 11e druk, p. 15 (recentere druk)

¹⁶³ EG (2006), ‘Btw-Richtlijn’, 2006/11/EG, Art. 167 – 192

¹⁶⁴ Transactie wordt in deze paragraaf verder gebruikt voor de aanduiding van een belaste levering van goederen en een belaste verrichting van diensten.

¹⁶⁵ Vergelijk art. 31 Btw-Richtlijn en art. 43 Btw-Richtlijn

¹⁶⁶ Eindgebruiker wordt bedoeld de partijen op wie de belasting drukt, dus elke niet-belastingplichtige of belastingplichtige die vrijgesteld presteert.

¹⁶⁷ In geval van een grensoverschrijdende verhandeling aan een eindgebruiker. In dit geval is er immers geen als zodanig handelende ondernemer in de verbruiksstaat gevestigd.

¹⁶⁸ EG (2006), ‘Btw-Richtlijn’, 2006/11/EG (vindplaats)gebaseerd op art. 193 VwEU

administratieve lasten voor ondernemers te voorkomen, door alleen in de eigen vestigingsstaat administratieve lasten op te leggen¹⁶⁹. Bij een grensoverschrijdende goederenlevering binnen de EU, wordt onder voorwaarden een levering vrijgesteld en belast bij de afnemer in de staat van ontvangst als verwerving. Indien de belaste dienst plaatsvindt in een andere lidstaat dan waar de ondernemer is gevestigd, kan de betalingsplicht eventueel worden verlegd naar de afnemer^{170 171}, mits deze afnemer zelf een bedrijf is.

Door e-commerce kunnen ondernemingen grensoverschrijdende transacties verrichten met minimale tot geen fysieke vertegenwoordiging in het land van de afnemer. De transacties tussen ondernemers (B2B transacties) worden volgens het bestemmingslandbeginsel belast in het land van de afnemer bij de belastingplichtige afnemer, zodat minimale grensoverschrijdende administratieve lasten optreden. De transacties aan consumenten (B2C transacties) worden onder de hoofdregel volgens het oorspronglandbeginsel belast in het land van de leverancier ofwel de dienstverrichter; hierdoor worden vergelijkbare goederen en diensten afkomstig uit verschillende landen geleverd aan consumenten met verschillende tarieven belast. Een dergelijke tariefdifferentiatie is een serieuze bedreiging van de concurrentiepositie geworden door de grensoverschrijdende mogelijkheden van e-commerce, zodat bijzondere regelingen van afstandsverkopen en elektronische diensten al zijn geïntroduceerd. De anonieme en virtuele aspecten van e-commerce maken vooral de uitvoering van de btw-richtlijn moeilijk door de administratieve last voor ondernemers en de beperkte controlemogelijkheden voor de autoriteiten. In dit hoofdstuk wordt de volgende deelvraag onderzocht: *‘Kunnen e-commerce transacties effectief worden belast met de huidige toepassing van de btw-richtlijn, of is een wijziging gewenst?’*.

Ter beantwoording van de deelvraag wordt de regelgeving opgenomen in de btw-richtlijn als uitgangspunt genomen. Allereerst wordt in paragraaf 4.2 de huidige btw-heffing over de levering van goederen uitgewerkt. In paragraaf 4.3 wordt de huidige Btw-heffing over de diensten uitgewerkt, met speciale aandacht voor de mogelijke vaststelling van een vaste inrichting en de bijzondere regeling voor elektronische diensten. In paragraaf 4.4 wordt de effectiviteit onderzocht met behulp van het toetsingskader uit hoofdstuk 1. In paragraaf 4.5 worden toekomstige ontwikkelingen voor de huidige toepassing van de btw-richtlijn uitgewerkt. Ter vergelijking

¹⁶⁹ Ter bevordering van de gemeenschappelijke markt, moet grensoverschrijdende verhandelingen binnen de gemeenschap minimaal worden belemmerd.

¹⁷⁰ EG (2006), ‘Btw-Richtlijn’, 2006/11/EG, Art. 194 lid 1

¹⁷¹ Lidstaten zijn niet verplicht verlegging toe te staan. Nederlandse wetgever heeft uitgebreid stelsel van verleggingsmogelijkheden, zie ook: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren (2007), ‘Omzetbelasting’, Kluwer, 11e druk, pp. 362 & 363

wordt in paragraaf 4.6 kort de heffing over e-commerce transacties in de VS uiteengezet. Tot slot wordt in paragraaf 4.7 het hoofdstuk afgesloten met een conclusie.

4.2 Goederen

4.2.1 Inleiding

Onder de levering van een goed wordt verstaan: *'de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken'*¹⁷². Vanaf 1 januari 1993 zijn de binnengrenzen van de EU opgeheven en kunnen goederen en diensten zonder import beperkingen of export beperkingen worden verhandeld tussen lidstaten. Aangezien voorheen per lidstaat de invoer en uitvoer werd bijgehouden, was met het ontstaan van de gemeenschappelijke markt een nieuw systeem voor de grensoverschrijdende verhandeling van goederen over de landgrenzen binnen de EU noodzakelijk: de intracommunautaire levering en verwerving.

Voor de effectieve heffing van btw in het bestemmingsland worden naast de levering van goederen, in een grensoverschrijdende situatie ook de intracommunautaire verwerving en de invoer als belastbare transactie aan de btw onderworpen. Voor de plaatsbepaling van de levering van goederen wordt aangesloten bij de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering, ofwel op het tijdstip van vertrek indien het goed wordt vervoerd. De levering van goederen vindt zodoende veelal plaats in het land van de leverancier. Voor de plaats van een verwerving en invoer van goederen wordt aangesloten bij de plaats van het goed is op het tijdstip van aankomst¹⁷³, respectievelijk het binnenkomen in de gemeenschap¹⁷⁴. De verwerving en de invoer van goederen vindt zodoende veelal plaats in het land van de afnemer, ook wel het bestemmingsland.

Kortom, hoewel de leverancier volgens de hoofdregel de btw verschuldigd is bij een belaste goederenlevering¹⁷⁵, bieden de verwerving en invoer als belastbare feiten mogelijke aanknopingspunten voor de heffing van de btw in het bestemmingsland. In paragraaf 4.2.2 wordt de systematiek van de intracommunautaire transactie verder uitgewerkt, met daarbij aandacht voor de bijzondere regeling van afstandsverkopen. Vervolgens wordt in paragraaf 4.2.3 btw-heffing bij een verhandeling over de gemeenschapsgrens toegelicht, de heffing bij invoer en de vrijstelling bij uitvoer. Tot slot resteert in paragraaf 4.2.4 een conclusie met betrekking tot de verdeling van het heffingsrecht en de belastingplicht bij belaste goederenleveringen.

¹⁷² EG (2006), 'Btw-Richtlijn', 2006/11/EG, Art. 5 lid 1

¹⁷³ Intracommunautaire verwerving, zie ook: EG (2006), 'Btw-Richtlijn', 2006/11/EG, Art. 40

¹⁷⁴ Invoer, zie ook: EG (2006), 'Btw-Richtlijn', 2006/11/EG, Art. 60

¹⁷⁵ Belastingplichtig = degene die een belastbare goederenlevering verricht; art. 193 Btw-Richtlijn

4.2.2 Intracommunautaire levering en verwerving van Goederen

Een intracommunautaire levering van goederen wordt onder voorwaarden in de lidstaat van vertrek van de goederen vrijgesteld van btw en de intracommunautaire verwerving belast in de lidstaat van aankomst tegen het geldende tarief¹⁷⁶. Voor een vrijgestelde intracommunautaire levering is vereist dat de goederen aantoonbaar worden vervoerd naar een andere lidstaat¹⁷⁷ en worden geleverd aan een belastingplichtige afnemer¹⁷⁸. De intracommunautaire levering en verwerving vormen zodoende een sluitende systematiek bij transacties tussen ondernemers (B2B) voor de heffing volgens het bestemmingslandbeginsel. Bij de intracommunautaire levering van goederen aan consumenten (B2C) wordt btw geheven in de lidstaat van vertrek, behoudens enkele uitzonderingen zoals bij afstandsverkopen. Voor de intracommunautaire levering van goederen aan eindgebruikers wordt zodoende geheven volgens het oorspronglandbeginsel. Omdat de consument in het bestemmingsland niet geregistreerd is, bestaat daar immers geen aanknopingspunt voor de belastingheffing.

Ter voorkoming van tariefdifferentiatie binnen de gemeenschap door consumenten is in de btw-richtlijn een bijzondere regeling voor ‘afstandsverkopen’ geïntroduceerd¹⁷⁹. Indien een afstandsverkoper, zoals een e-commerce ondernemer, voor meer dan € 100.000 aan consumenten in een andere lidstaat levert, wordt als de plaats van levering volgens art. 33 lid 1 btw-richtlijn aangemerkt: *‘de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst...’*. Kortom indien is voldaan aan de voorwaarden voor afstandsverkopen, zal de buitenlandse leverancier in de lidstaat van de consumenten aan btw-verplichtingen moeten voldoen over de transacties.

4.2.3 Invoer en uitvoer van goederen

De fiscale gemeenschapsgrens wordt volgens het bestemmingslandbeginsel gewaarborgd door de heffing van btw bij de invoer en de teruggave van btw bij de uitvoer van goederen¹⁸⁰. Hiertoe wordt de invoer van goederen, in tegenstelling tot de intracommunautaire regelgeving, belast ongeacht de hoedanigheid van de importeur. De plaats van de invoer is onder de hoofdregel de lidstaat waar het goed binnenkomt in de gemeenschap¹⁸¹. Indien het goed echter onder bijvoorbeeld een regeling voor extern douanevervoer wordt geplaatst, is de plaats van invoer daar waar het goed wordt onttrokken van de regeling, dus veelal de lidstaat van de afnemer¹⁸². De

¹⁷⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren (2007), ‘Omzetbelasting’, Kluwer, 11e druk, p. 379

¹⁷⁷ HvJ EG 27 september 2007, C-409/04, BNB 2008/11 (Teleos Plc)

¹⁷⁸ EG (2006), ‘Btw-Richtlijn’, 2006/11/EG, Art. 138

¹⁷⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren (2007), ‘Omzetbelasting’, Kluwer, 11e druk, p. 391

¹⁸⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren (2007), ‘Omzetbelasting’, Kluwer, 11e druk, p. 401

¹⁸¹ EG (2006), ‘Btw-Richtlijn’, 2006/11/EG, Art. 60

¹⁸² EG (2006), ‘Btw-Richtlijn’, 2006/11/EG, Art. 61

belastingplichtige is volgens de Hoge Raad¹⁸³ degene die de goederen binnen de gemeenschap brengt¹⁸⁴. De btw-richtlijn voorziet ten slotte in de vrijstelling van de uitvoer van goederen.

4.2.4 Conclusie

Bij de heffing van btw over de grensoverschrijdende levering van goederen wordt een onderscheid gemaakt naar intracommunautaire transacties en transacties over de grens binnen de EU. Een intracommunautaire levering is vrijgesteld van btw indien de goederen aantoonbaar worden vervoerd naar een andere lidstaat en worden afgeleverd bij een ondernemer. In combinatie met een belaste intracommunautaire verwerving bij de belastingplichtige afnemer, resulteert deze systematiek van intracommunautaire transacties in een heffing volgens het bestemmingslandbeginsel bij transacties tussen ondernemers (B2B), met minimale grensoverschrijdende administratieve lasten voor de belastingplichtigen. De intracommunautaire levering van goederen aan een eindgebruiker (B2C) is niet vrijgesteld, hierdoor wordt btw geheven in het land van de leverancier. Indien echter een afstandsverkoper voor meer dan € 100.000 aan consumenten in een andere lidstaat levert, is deze buitenlandse leverancier in tegenstelling tot de hoofdregel in de lidstaat van de consumenten btw verschuldigd, met bijkomende grensoverschrijdende administratieve lasten. Ten slotte is de invoer van goederen, ongeacht de hoedanigheid van de importeur, met btw belast en is voorzien in de vrijstelling van btw van de uitvoer van goederen. Kortom uitgezonderd van de levering aan consumenten, wordt de grensoverschrijdende levering van goederen belast in het bestemmingsland met minimale grensoverschrijdende administratieve lasten voor de betrokken belastingplichtigen.

4.3 Diensten

4.3.1 Inleiding

Elke transactie die geen levering van goederen is, wordt voor de toepassing van de btw-richtlijn aangemerkt als een dienst¹⁸⁵. Omdat de plaats waar gebruik wordt gemaakt van een dienst geen werkbaar criterium oplevert voor de belastingheffing¹⁸⁶, wordt voor de btw-heffing over een verrichte dienst aangesloten bij de plaats van de betrokken subjecten. De plaatsbepaling van een dienst is daarvoor allereerst afhankelijk van het type afnemer, een belastingplichtige afnemer ofwel een consument. Een dienst verricht aan een belastingplichtige afnemer wordt onder de hoofdregel belast in de lidstaat van vestiging van de afnemer, tenzij de dienst is verricht aan een

¹⁸³ HR 24 augustus 1999, BNB 1999/418 en HR 24 augustus 1999, BNB 1999/419

¹⁸⁴ In overeenstemming met de bepaling in het Communautair Douanewetboek (CDW), zie ook: Verordening nr. 450/2008, 'Communautair Douane Wetboek', Art. 9

¹⁸⁵ EG (2006), 'Btw-Richtlijn', 2006/11/EG, Art. 24 lid 1

¹⁸⁶ 'Gebruik van dienst' werd in de Tweede Richtlijn onsuccesvol als plaats van de dienst gebruikt, zie ook: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren (2007), 'Omzetbelasting', Kluwer, 11e druk, p. 145

vaste inrichting van de afnemer: dan wordt de dienst belast in de lidstaat waar de vaste inrichting is gelegen¹⁸⁷. De belastingplicht kan naar de belastingplichtige afnemer worden verlegd, indien de dienstverrichter een btw-identificatienummer van de afnemer overlegt¹⁸⁸. Een dienst verricht voor een consument wordt volgens de hoofdregel belast in het land van vestiging van de dienstverrichter¹⁸⁹. Daarbij kan evenals bij een dienst geleverd aan een belastingplichtige afnemer, sprake zijn van een vaste inrichting van de dienstverrichter.

Aangezien de vestigingsplaats van de afnemer of de dienstverrichter niet altijd overeenkomt met de plaats van de verrichte dienst, wordt met de heffing bij de vaste inrichting een betere aansluiting bij de economische werkelijkheid beoogd. Indien geen vaste inrichting kan worden vastgesteld in de lidstaat van de consument¹⁹⁰, zal de dienst verricht door een buiten de EU gevestigde persoon of instantie niet belast zijn met btw, hoewel een vergelijkbare dienst verricht door een binnen de EU gevestigde ondernemer aan een consument wel belast is met btw. Doordat de globale toepassing van e-commerce met de elektronische diensten een serieuze bedreiging vormt voor de concurrentiepositie, is voor deze situatie een bijzondere regeling geïntroduceerd. In paragraaf 4.3.2 worden allereerst de vereisten voor de vaststelling van een vaste inrichting uitgewerkt. Vervolgens wordt in paragraaf 4.3.3 de bijzondere regeling voor de langs elektronische weg geleverde diensten toegelicht. Tot slot volgt in paragraaf 4.3.4 een conclusie met betrekking tot de verdeling van het heffingsrecht en de belastingplicht bij belaste diensten.

4.3.2 Vaste Inrichting

De vaststelling van een vaste inrichting beïnvloedt de plaats van een dienst en daarmee de toewijzing van het heffingsrecht. Hoewel de vaste inrichting een belangrijke functie vervult bij de plaatsbepaling van een dienst, is de vaste inrichting pas in de btw-uitvoeringsverordening nr. 282/2011 nader gedefinieerd. Naast de uitwerking van de vaste inrichting in de uitvoeringsverordening, heeft het Hof van Justitie EU (HvJ) eerder al een belangrijke bijdrage geleverd aan de afbakening van de vaste inrichting¹⁹¹.

In de zaak *Günter Berkholz* heeft het HvJ voor het eerst een afbakening van de vaste inrichting geformuleerd. Het HvJ stelt in deze zaak dat bij het vaststellen van de plaats van een dienst, een aansluiting bij de vestigingsplaats van de ondernemer de voorkeur geniet. Het

¹⁸⁷ EG (2006), 'Btw-Richtlijn', 2006/11/EG, Art. 44

¹⁸⁸ EG (2006), 'Btw-Richtlijn', 2006/11/EG, Art. 193, 194 & 196

¹⁸⁹ EG (2006), 'Btw-Richtlijn', 2006/11/EG, Art. 45

¹⁹⁰ En tevens de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats buiten de EU is.

¹⁹¹ De uitwerking volgens het OESO-Modelverdrag uit hoofdstuk 3 is bij de bepaling van een vaste inrichting voor de Btw niet relevant, omdat het OESO-modelverdrag geen betrekking heeft op de indirecte belastingen, zie ook: HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04 (FCE-bank)

eventueel in aanmerking nemen van een vaste inrichting voor de plaats van een dienst, vindt slechts plaats ingeval de vestigingsplaats niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat veroorzaakt¹⁹². Een vaste inrichting dient verder duurzaam te beschikken over personeel en technische middelen die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn¹⁹³. In de zaak DFDS A/S heeft het HvJ vervolgens geoordeeld dat de fiscale rationaliteit afhangt van de economische realiteit¹⁹⁴. In de zaak Aro Lease BV is door het HvJ een additioneel criterium opgesteld ter vaststelling van de vaste inrichting, zodat een vaste inrichting dient te beschikken over een geschikte structuur om een zelfstandige verrichting van de betreffende diensten mogelijk te maken¹⁹⁵. In de zaken Faaborg-Gelting-Linen A/S¹⁹⁶, Lease Plan Luxembourg SA¹⁹⁷ en RAL¹⁹⁸ is bovenstaande afbakening van de vaste inrichting door het HvJ herhaald. Daarnaast brachten deze zaken geen noemenswaardige additionele criteria.

In de btw-uitvoeringsverordening 282/2011 wordt een aparte definitie voor de vaste inrichting ingeval van een dienstverlening aan een belastingplichtige onder art. 44 btw-richtlijn gegeven¹⁹⁹. De vaste inrichting is voor de toepassing van art. 44 btw-richtlijn: *‘iedere andere inrichting ... die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en middelen betreft – geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken’*. Deze definitie sluit gedeeltelijk aan bij de uitspraken van het HvJ met het vereiste van een duurzame geschikte structuur met personeel en middelen. Daarnaast lijkt de definitie gedeeltelijk ruimer doordat de vaste inrichting de diensten slechts moet kunnen afnemen, in tegenstelling tot het vereiste voor het zelfstandig kunnen verrichten van de diensten zoals uitgewerkt door het HvJ in bovenstaande uitspraken²⁰⁰. Deze ruimere definitie lijkt echter beperkte betekenis te hebben doordat een vaste inrichting pas aan de orde komt indien de vestigingsplaats van de ondernemer geen fiscaal rationale oplossing biedt of indien een conflict met een andere lidstaat ontstaat.

Een vaste inrichting is slechts mogelijk indien duurzaam de menselijke en technische middelen aanwezig zijn, die benodigd zijn voor ofwel het zelfstandig verrichten van de diensten voor de toepassing van art. 45 btw-richtlijn, ofwel het zelfstandig afnemen van de diensten voor

¹⁹² Ro. 17 Berkholz

¹⁹³ Ro. 18 Berkholz

¹⁹⁴ HvJ EG 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS A/S), ro. 28

¹⁹⁵ HvJ EG 17 juli 1997, C-190/95 (Aro Lease BV), ro. 16

¹⁹⁶ HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg- Gelting-Linen A/S)

¹⁹⁷ HvJ EG 7 mei 1998, C-390/96 (Lease Plan Luxembourg SA)

¹⁹⁸ HvJ EG 12 mei 2005, C-452/03 (RAL)

¹⁹⁹ EG (2011), ‘Uitvoeringsverordening ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG’, 282/2011, Art. 11 lid 1

²⁰⁰ Evenals voor de toepassing van art. 45 Btw-Richtlijn, zie ook: EG (2011), ‘Uitvoeringsverordening ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG’, 282/2011, Art. 11 lid 2

de toepassing van art. 44 btw-richtlijn. Gezien de vereiste duurzame aanwezigheid van menselijke en technische middelen, kan de vaste inrichting voor een e-commerce onderneming achterwegen blijven, omdat de e-commerce onderneming met alleen een website en een server een wereldwijd afzetgebied kan bereiken.

4.3.3 Langs elektronische weg geleverde diensten

Met de ontwikkeling van de digitalisering en de toegenomen netwerktoepassingen, zoals opgemerkt in par. 2.3, ontstond een geheel nieuwe soort handelswaar: de gedigitaliseerde goederen en diensten, zoals muziek, video en software. Omdat deze gedigitaliseerde goederen en diensten geen *'lichamelijke zaak'*²⁰¹ betreffen, kunnen ze niet worden aangemerkt als goederen. Deze grensoverschrijdende handel van langs elektronische weg geleverde diensten (elektronische diensten) wordt zodoende voor de btw-richtlijn behandeld als een dienst. Omdat een dienst verricht aan een in de EU gevestigde ondernemer, volgens de hoofdregel belast is in het land van de dienstverrichter, wordt een dergelijke dienst, verricht door een buiten de EU gevestigde ondernemer, niet met btw belast tenzij een vaste inrichting kan worden vastgesteld binnen de EU. In een traditionele situatie van grensoverschrijdende dienstverlening is fysieke vertegenwoordiging nodig en kan veelal de situatie van geen belasting worden voorkomen door de vaststelling van een vaste inrichting in de lidstaat van de afnemer.

Voor de elektronische diensten is geen fysieke vertegenwoordiging nodig in het land van de consument, zodat de concurrentieverhouding in de EU werd bedreigd. In Richtlijn 2002/38/EG is voor deze elektronische diensten een bijzondere regeling geïntroduceerd voor de belasting over een buiten de EU gevestigde ondernemer die elektronische diensten verricht aan consumenten in de EU en in Richtlijn 2008/8/EG is de bijzondere regeling voor elektronische diensten per 2015 ook van toepassing voor de elektronische diensten verricht door een binnen de EU gevestigde ondernemer aan consumenten in de EU²⁰². In art. 11 lid 1 van de Richtlijn 1777/2005 voorziet de Europese Commissie in een definitie van de langs elektronische weg verrichte diensten, deze betreffen: *'diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht'*. Uit de indicatieve lijst van de bedoelde langs elektronische weg verrichte diensten in art. 11 lid 2 en bijlage I van de Richtlijn 1777/2005 en art. 7 btw-uitvoeringsverordening 282/2011, blijkt de automatisering en daarmee de

²⁰¹ EG (2006), 'Btw-Richtlijn', 2006/11/EG, Art. 14 lid 1

²⁰² EG (2008), 'Richtlijn tot wijziging van Richtlijn 2006/11/EG wat betreft de plaats van een dienst', 2008/8/EG, art. 5

afwezigheid van menselijke interventie een doorslaggevend criterium voor de vaststelling van een elektronische dienst.

De plaats van de elektronische dienst is de plaats waar de consument gevestigd is, hierdoor wordt de buiten de EU gevestigde ondernemer belastingplichtig in elke lidstaat waar consumenten elektronische diensten afnemen²⁰³. In de regeling wordt de buiten de EU gevestigde ondernemer de mogelijkheid geboden zich te identificeren in één lidstaat voor de belastingheffing over de elektronische diensten in alle lidstaten van de EU. Het land van identificatie collecteert de btw naar de tarieven van de verschillende lidstaten waar de afnemers zijn gevestigd. Hierdoor heeft een buiten de EU gevestigde ondernemer te maken met verschillende btw tarieven, tegenover een EU ondernemer met slechts één uniform tarief (vestigingsland) voor elektronische diensten geleverd aan consumenten in de EU. Kortom een buiten de EU gevestigde ondernemer die over het internet geautomatiseerde diensten zonder menselijke interventie verricht voor consumenten, is onder de bijzondere regeling tot identificatie verplicht in één lidstaat voor de heffing van btw over de transacties.

4.3.4 Conclusie

De plaats van een dienst is afhankelijk van de hoedanigheid van de afnemer; belastingplichtig ofwel consument. Een dienst, verricht aan een belastingplichtige, wordt volgens het bestemmingslandbeginsel belast in de lidstaat van de afnemer; daarbij resulteert de (mogelijke) verlegging van de belastingplicht aan de afnemer in minimale grensoverschrijdende administratieve lasten. Een dienst, verricht aan een consument, wordt belast volgens het oorspronglandbeginsel in het land van de dienstverrichter, zonder grensoverschrijdende administratieve lasten aangezien de dienstverrichter belastingplichtig is. De plaats van de dienst is afhankelijk van de vestigingsplaats van de belastingplichtige afnemer of de dienstverrichter. Indien de vestigingsplaats echter geen fiscaal rationele oplossing biedt die aansluit bij de economische realiteit of indien de vestigingsplaats een conflict met een andere lidstaat veroorzaakt, biedt een vaste inrichting mogelijk uitkomst.

De vaststelling van een vaste inrichting is slechts mogelijk indien de menselijke en technische middelen, benodigd voor ofwel het zelfstandig verrichten van de diensten bij de vaststelling van de plaats van de dienstverrichter, ofwel het zelfstandig afnemen van de diensten bij de vaststelling van de plaats van de belastingplichtige afnemer, duurzaam aanwezig zijn. Enkel een server of website kan zodoende geen vaste inrichting vormen voor toepassing van de btw-richtlijn. Tot slot wordt onder een bijzondere regeling een buiten de EU gevestigde ondernemer, die over het internet geautomatiseerde diensten zonder menselijke interventie

²⁰³ EG (2006), 'Btw-Richtlijn', 2006/11/EG, Art. 58

verricht voor consumenten binnen de EU, verplicht tot de heffing van btw over de verrichte diensten. Hierdoor heeft de buiten de EU gevestigde ondernemer grensoverschrijdende administratieve lasten.

4.4 Effectiviteit van de btw-richtlijn bij e-commerce

4.4.1 Inleiding

Conform het btw-stelsel, zoals uiteengezet in paragraaf 4.2 voor goederen en 4.3 voor diensten, worden onder de hoofdregel de transacties aan belastingplichtige afnemers belast in de lidstaat van bestemming en de transacties aan consumenten belast in de lidstaat van verkoop of vestiging van de leverancier/dienstverrichter. Met het huidige btw-stelsel past de Europese Commissie de systematiek, ontwikkeld voor traditionele handelsvormen, toe op e-commerce transacties. Met enkele bijzondere regelingen, voor afstandsverkoop en elektronische diensten ter voorkoming van de concurrentievervalsing binnen de EU, is de btw-richtlijn slechts minimaal aangepast ten opzichte van de grote technologische en economische ontwikkeling door onder meer e-commerce²⁰⁴. Voor een beter inzicht in de effectiviteit van de huidige toepassing van de btw-richtlijn bij e-commerce transacties, wordt de huidige toepassing geëvalueerd met behulp van het toetsingskader uit hoofdstuk 1 en additioneel het criterium van neutraliteit. Tot slot wordt de paragraaf afgesloten met een conclusie in paragraaf 4.4.8.

4.4.2 Neutraliteit

Onder het beginsel van neutraliteit, streeft de Europese Commissie met de huidige btw-richtlijn naar een zelfde belastingdruk voor soortgelijke goederen en diensten²⁰⁵, om een concurrentievervalsing binnen de EU te voorkomen. De nieuwe vorm van grensoverschrijdende e-commerce als transactiemiddel voor de verhandeling van goederen en diensten mag zodoende geen invloed hebben op de belastingdruk voor de belaste transacties. Dit gedachtegoed is bevestigd door het HvJ in arrest Sparekassernes, waarbij is beslist dat de toekenning van een vrijstelling niet afhankelijk is van de handelswijze: traditioneel of elektronisch²⁰⁶. Vooral de mogelijke toepassing van verschillende nationale tarieven (ook wel: tariefdifferentiatie) binnen de EU vormt een bedreiging voor de neutraliteit. Een tariefdifferentiatie verstoort immers het aankoopgedrag van vooral de consumenten of vrijgestelde belastingplichtige afnemers, waardoor een ongewenste belastingconcurrentie binnen de EU ontstaat.

²⁰⁴ EC (2010), 'Groenboek – over de toekomst van de btw naar een eenvoudiger, solider en efficiënter Btw-stelsel', COM(2010) 695, p. 6

²⁰⁵ EG (2006), 'Btw-Richtlijn', 2006/11/EG, cons. no. 7

²⁰⁶ HvJ 5 juni 1997, C-295 (Sparekassernes), V-N 1997/2606.15, ro. 38

i. Tariefdifferentiatie binnen één lidstaat

Door de ontwikkeling van e-commerce kunnen steeds meer materiële goederen vervangen worden door elektronische diensten, zoals boeken, muziek en software²⁰⁷. Waar voor gedrukte boekwerken in Nederland een verlaagd tarief geldt²⁰⁸, worden elektronische boeken belast tegen het normale tarief. Deze tariefdifferentiatie is mogelijk in strijd met de neutraliteit, aangezien een vergelijkbaar goed met verschillende belastingdruk op de markt komt. Voordat hierbij echter wordt toegekomen aan een toetsing aan de neutraliteit moet allereerst worden vastgesteld of een elektronische dienst vergelijkbaar is met een materieel goed. Hoewel de inhoud in essentie overeenkomt, verschillen immateriële goederen en materiële goederen overduidelijk qua vorm. Het verschil in de handelswijze van elektronische diensten en materiële goederen is eveneens afkomstig uit het onderscheid in de vorm²⁰⁹. Voor zover elektronische diensten en materiële goederen als vergelijkbaar worden beschouwd is mogelijk een uitbreiding van de verlaagde tarieven ook voor elektronische diensten met een vergelijkbare inhoud gewenst.

ii. Tariefdifferentiatie tussen lidstaten

Een buiten de EU gevestigde ondernemer die elektronische diensten verricht, wordt onder toepassing van de bijzondere regeling voor elektronische diensten belast tegen het tarief van de lidstaat van de consument. Een vergelijkbare dienst verricht door een binnen de EU gevestigde ondernemer wordt evenwel belast volgens de hoofdregel tegen het tarief van de lidstaat van de ondernemer. Bijvoorbeeld een Amerikaanse onderneming, die elektronische diensten verricht ten behoeve van consumenten in Nederland, is btw tegen het Nederlandse tarief verschuldigd, terwijl een Luxemburgse onderneming die vergelijkbare elektronische diensten verricht ten behoeve van consumenten in Nederland, btw tegen het Luxemburgse tarief verschuldigd is²¹⁰.

Door verschillen in kwalificatie van vergelijkbare transacties tussen de lidstaten, kan bij een grensoverschrijdende transactie eveneens tariefdifferentiatie optreden. Bijvoorbeeld de kwalificatieverschillen tussen lidstaten met betrekking tot de toepassing van een verlaagd tarief. Zo belast Luxemburg²¹¹ de levering van elektronische boeken onder het verlaagde tarief van 3%, terwijl Nederland de elektronische boeken belast tegen het reguliere tarief van 19%.

²⁰⁷ In de toekomst kunnen eenvoudige producten mogelijk thuis worden uitgeprint met een 3d-printer, zie ook: E. Peeman (2001), 'Electronic commerce en de Europese omzetbelasting', *Iter*, p. 33

²⁰⁸ Wet op de Omzetbelasting 1968, Tabel I, no. 30

²⁰⁹ Een materieel goed kan slechts fysiek verzonden worden en niet elektronisch. Een immaterieel goed kan slechts elektronisch verzonden worden en niet fysiek.

²¹⁰ Luxemburg is een gewenste lidstaat voor de vestiging van een dochter of een vaste inrichting voor buiten de EU gevestigde ondernemingen door het lage Btw-tarief.

²¹¹ Vanaf 1 januari 2012 interpreteert Luxemburg boeken in de meest brede zin, zie ook: Luxemburgse BTW-autoriteit (2011), Circular no. 756, 12 december 2011

Kortom ten behoeve van de neutraliteit binnen de EU is een tariefdifferentiatie ongewenst. Door de grensoverschrijdende mogelijkheden zonder fysieke aanknopingspunten van e-commerce wordt de concurrentieverstorende werking van de tariefdifferentiatie vergroot. Voor de voorkoming van de ongewenste tariefdifferentiatie is meer overeenstemming en regelgeving binnen in elk geval de EU noodzakelijk.

4.4.3 Verdeling van de heffingsbevoegdheid

Met het ontstaan van de gemeenschappelijke markt in de EU op 1 januari 1993 is de heffing van btw op grond van het oorspronglandbeginsel beoogd²¹². De heffing van btw zou daarmee geen grensoverschrijdende administratieve lasten opleggen aan ondernemers en de verdeling van de belastingopbrengst zou worden georganiseerd met behulp van een clearing systeem binnen de EU. Aangezien de lidstaten echter geen overeenstemming konden bereiken over de beoogde geharmoniseerde btw-tarieven en een clearing systeem²¹³ is een (overgangs)regeling²¹⁴ getroffen die in grote lijnen aansluit op het bestemmingslandbeginsel. Kortom belastingheffing volgens het oorsprongbeginsel levert minimale administratieve lasten voor de ondernemers, maar vereist een vergaande harmonisatie van de fiscale regelgeving ter voorkoming van concurrentieverstoring en daarmee meer grensoverschrijdende overeenstemming tussen de lidstaten. Het bestemmingslandbeginsel levert meer (grensoverschrijdende) administratieve lasten op voor de ondernemers maar garandeert de lidstaten wel beleidsruimte en fiscale soevereiniteit²¹⁵. Hoewel de btw als verbruiksbelasting in principe een heffing volgens het bestemmingslandbeginsel beoogt, is in enkele gevallen een heffing volgens het oorspronglandbeginsel vanuit efficiëntie overwegingen gewenst, bijvoorbeeld bij de grensoverschrijdende transacties aan consumenten.

4.4.4 EU-recht

De indirecte belasting is door de Europese Commissie uitgewerkt in de btw-richtlijn. Toch is ook de toepassing van de btw-richtlijn gebonden aan het Verdrag van de werking van de Europese Unie met de verdragsvrijheden en de staatssteunbepalingen. De huidige toepassing van de btw-richtlijn bij e-commerce levert echter geen strijdigheid met de verdragsvrijheden of een illegale staatssteun, doordat respectievelijk buitenlandse belastingplichtigen niet worden belemmerd of

²¹² EC (1985), 'De voltooiing van de interne markt, Witboek van de Commissie aan de Europese Raad', COM (1985), p. 52, no. 212

²¹³ EC (2010), 'Groenboek – over de toekomst van de btw naar een eenvoudiger, solider en efficiënter Btw-stelsel', COM(2010) 695, p. 7

²¹⁴ Nog altijd van toepassing met systematiek van intracommunautaire transacties en plaats van diensten.

²¹⁵ EC (2010), 'Groenboek – over de toekomst van de btw naar een eenvoudiger, solider en efficiënter Btw-stelsel', COM(2010) 695, p. 9

gediscrimineerd ten opzichte van binnenlandse belastingplichtigen en geen begunstiging van bepaalde ondernemingen optreedt.

4.4.5 Minimale administratieve lasten

Binnen de EU heeft de Commissie in 2007 een actieprogramma voorgesteld ter vermindering van de administratieve lasten voor ondernemingen²¹⁶. In dit goedgekeurde actieprogramma wordt gestreefd naar een vermindering van 25% van de administratieve lasten in 2012. De administratieve last van belastingplichtigen voor de btw concentreert zich rondom de verplichte facturering. Hoewel op basis hiervan in de factureringsrichtlijn inmiddels gemeenschappelijke regels voor de opmaak van btw-facturen zijn opgenomen, blijven factureringsregels niet geharmoniseerd door de keuzemogelijkheden van de lidstaten²¹⁷. In de situatie van grensoverschrijdende belastingplicht, zoals bij afstandsverkopen of elektronische diensten, resulteert de lappendeken aan nationale btw-verplichtingen zodoende in een ongewenste administratieve last²¹⁸.

Verder levert de bewijslast van de status van de afnemer een additionele administratieve last, doordat het toe te passen regime veelal afhankelijk is van de status van de afnemer (belastingplichtige afnemer of consument)²¹⁹. De dienstverrichter kan aannemen dat de afnemer van binnen de EU een belastingplichtige is, indien ofwel het btw-identificatienummer van de afnemer is geverifieerd via het VIES-systeem, ofwel indien de afnemer een btw-identificatienummer heeft aangevraagd en de status blijkt uit de ontvangen bewijsstukken²²⁰. Ingeval de dienst wordt verricht aan een afnemer van buiten de EU dan levert een hoedanigheidsverklaring²²¹ of een ander bewijs waaruit de belastingplicht van de afnemer blijkt, voldoende bewijs om aan te nemen dat de afnemer een belastingplichtige is²²².

4.4.6 Effectiviteit

Door de ontwikkeling van e-commerce en de uitgebreide btw-regelgeving, kunnen interpretatieverschillen tussen lidstaten mogelijk leiden tot ongewenste situaties van dubbele belasting of non-belasting. Het betreft (onder andere) de volgende situaties.

²¹⁶ EC (2007), 'Actieprogramma ter vermindering van de administratieve lasten in de Europese Unie', COM(2007) 23

²¹⁷ EC (2009), 'Gemeenschappelijke stelsel ... wat de factureringsregels betreft', 2009/21/EG, p. 3

²¹⁸ EC (2010), 'Groenboek – over de toekomst van de btw naar een eenvoudiger, solider en efficiënter Btw-stelsel', COM(2010) 695, p. 17

²¹⁹ M.M.W.D. Merx (2011), 'Btw-Uitvoeringsverordening uitvoerbaar?', WFR 6924; EG (2011), 'Uitvoeringsverordening ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG', 282/2011

²²⁰ EG (2011), 'Uitvoeringsverordening ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG', 282/2011, Art. 18 lid 1

²²¹ Zoals opgenomen in de Dertiende Richtlijn, zie ook: EEG (1986), 86/560/EEG, PbEG L 326/40 e.v.

²²² EG (2011), 'Uitvoeringsverordening ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG', 282/2011, Art. 18 lid 3

i. De identificatie van een belastingplichtige

De btw wordt geheven van een ieder die zelfstandig en duurzaam economische activiteiten verricht, ook wel de ondernemer. De identificatie van een belastingplichtige met behulp van deze afbakening wordt moeilijker door de mogelijkheden van e-commerce. Met het aanhouden van een website kan bijvoorbeeld een verzamelaar 24 uur per dag zijn postzegelverzameling te koop aanbieden²²³. Dus hoewel de website een minimale inspanning van de verzamelaar vereist, is mogelijk wel voldaan aan de duurzaamheid (en zelfstandigheid) voor de identificatie als belastingplichtige. Door e-commerce kunnen hobbyisten zich makkelijker opstellen als ondernemer en zijn nieuwe vormen van ondernemerschap ontstaan. Hierdoor kan ofwel het ondernemersbegrip te ruim worden uitgelegd, zodat hobbyisten onterecht worden belast, ofwel het ondernemersbegrip te beperkt worden uitgelegd, waardoor een lidstaat mogelijk belasting misloopt. Daarnaast is bij het verrichten van diensten de identificatie van een afnemer als belastingplichtige van groot belang voor de plaats van de heffing. Kortom de afbakening van het ‘ondernemerschap’ veroorzaakt een onzekerheid over mogelijke belastingheffing.

ii. De toepassing van een bijzondere regeling: de elektronische diensten

Het onderscheid tussen een elektronische dienst en een dienst besloten met elektronische middelen is extreem arbitrair. Bijvoorbeeld een online veiling waarbij geautomatiseerde e-mails worden gestuurd levert een elektronische dienst, hoewel een online veiling met e-mails verstuurd op persoonlijke titel resulteert in een reguliere dienst²²⁴. Als gevolg van deze afbakening is een buiten de EU gevestigde ondernemer die op persoonlijk titel elektronische diensten verricht²²⁵ niet met btw belast, hoewel vergelijkbare (geautomatiseerde) elektronische diensten wel met btw zijn belast. Hierdoor worden de niet-geautomatiseerde elektronische diensten niet effectief belast²²⁶. De identificatie en controle van het type elektronische diensten (geautomatiseerd of persoonlijk) blijft extreem arbitrair.

Kortom de identificatie van een belastingplichtige veroorzaakt een onzekerheid ten aanzien van de heffing van btw, waardoor mogelijk een effectieve heffing uitblijft. Daarnaast levert het

²²³ Hoewel voorheen het aantal uren van aanbieden van koopwaar een criterium vormde voor de vaststelling van ondernemerschap, zie ook: V-N 4 februari 1978, blz 199

²²⁴ Zie ook art. 58 Btw-Richtlijn; het uitwisselen van berichten langs elektronische weg betekent niet dat verrichte dienst een langs elektronische weg verrichte dienst is

²²⁵ zoals: advies, boeken, muziek of software mailen

²²⁶ Mits uiteraard geen fysieke vertegenwoordiging binnen de EU.

onderscheid tussen de toepassing van de hoofdregel en een bijzondere regeling ruimte voor interpretatieverschillen, waardoor eveneens de effectiviteit van de heffing in gevaar komt.

4.4.7 Efficiëntie

Door het anonieme karakter van e-commerce zijn belastingplichtigen steeds moeilijker te traceren. Met de grote hoeveelheid websites, is het ondoenlijk voor de belastingautoriteit te beoordelen welke achterliggende personen mogelijk belastingplichtig zijn. Door de anonimiteit van de achterliggende personen is daarnaast niet altijd direct duidelijk welke personen een ondernemende website beheren²²⁷. Vooral wanneer het betalingsverkeer van de website via het buitenland verloopt, resteert nagenoeg geen informatie voor de belastingautoriteit voor de heffing van btw. Verder is nog altijd weinig tot geen informatie-uitwisseling tussen de lidstaten, zodat de belaste transacties moeilijk te traceren en te controleren zijn²²⁸. De douane heeft het daarnaast druk met het controleren van de goederenstroom, mede door de grote toename van internet aankopen buiten de EU. De prioriteit van de douane zal echter liggen op de controle van verboden middelen, waardoor de douane mogelijk de (extra) last van heffingen ten aanzien van e-commerce transacties niet aan kan²²⁹.

De plaatsbepaling van de consumenten levert een additioneel uitvoeringsprobleem bij e-commerce transacties. De consumenten hebben voldoende motivatie voor het verlagen van de belastingdruk, aangezien zij niet beschikken over een aftrekrecht. Daarnaast zijn consumenten door het anonieme karakter van e-commerce steeds moeilijker te identificeren, vooral indien de transacties elektronische diensten betreffen. Bij de verrichting van elektronische diensten aan consumenten zijn de belastingautoriteiten sterk afhankelijk van de aangeboden informatie door de betrokken belastingplichtigen. Kortom er ontbreken vooralsnog efficiënte mogelijkheden voor de controle van belaste elektronische diensten.

4.4.8 Conclusie

Doordat de btw-richtlijn slechts minimaal is aangepast ten opzichte van de grote technologische en economische ontwikkeling door onder meer e-commerce, zijn interpretatieverschillen²³⁰ en kwalificatieverschillen²³¹ ontstaan. Deze interpretatieverschillen en kwalificatieverschillen

²²⁷ S. Basu (2002), 'European VAT on Digital Sale', The Journal of Information Law and Technology, no. 3 http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2002_3/basu

²²⁸ T. Pronina (2011), 'Indirect taxation of electronic commerce: The U.S. and European experience, lessons for Russia', p. 27

²²⁹ E. Peeman (2001), 'Electronic commerce en de Europese omzetbelasting', Iter, pp. 41-43

²³⁰ Interpretatie van de Btw-Richtlijn: Zoals dat de Luxemburgse autoriteit de toepassing van het verlaagde Btw-tarief bij boeken breed interpreteert, zodat ook elektronische boeken onder het verlaagde tarief vallen.

²³¹ Kwalificatie van verhandelingen: veelal door een interpretatie verschil tussen lidstaten wordt een verhandeling verschillend belast.

brengen de neutraliteit en effectiviteit in gevaar door een verschillende behandeling van vergelijkbare verhandelingen, met concurrentievervalsing tot gevolg. Daarnaast resulteren de verschillen in interpretatie en kwalificatie in hoge uitvoeringskosten voor belastingplichtigen en betrokken autoriteiten. Hoewel veel van de interpretatieverschillen en kwalificatieverschillen al bestonden, is de bedreiging van de concurrentieverhouding reëel geworden door de grote grensoverschrijdende invloed van e-commerce.

De afweging met betrekking tot de effectiviteit van het btw-stelsel kan worden teruggebracht tot het onderscheid tussen het bestemmingslandbeginsel en het oorspronglandbeginsel. Het btw-stelsel belast de grensoverschrijdende transacties tussen belastingplichtigen (B2B) effectief, doordat onder het bestemmingslandbeginsel in het land van de belastingplichtige afnemer bij deze belastingplichtige zonder noemenswaardige grensoverschrijdende administratieve lasten kan worden geheven. Bij een grensoverschrijdende transactie aan een consument (B2C) bestaat echter geen aanknopingspunt voor de heffing in het land van de consument, zodat in eerste instantie het oorspronglandbeginsel is toegepast. Doordat de toepassing van het oorspronglandbeginsel mogelijk resulteert in tariefdifferentiatie, wordt bij e-commerce situaties toch de voorkeur aan het bestemmingslandbeginsel gegeven door de Europese Commissie. Als gevolg hiervan worden belastingplichtigen met grensoverschrijdende administratieve lasten geconfronteerd.

Kortom, mede door de bijzondere regelingen worden e-commerce diensten effectief belast in het bestemmingsland. De aandacht bij de heffing van btw over e-commerce gaat verder uit naar: het voorkomen van een concurrentievervalsing door tariefdifferentiatie, de voorkoming van grensoverschrijdende administratieve lasten en daarnaast het bereiken van een gemeenschappelijke overeenkomst met betrekking tot de toepassing van de btw-richtlijn. Waar de mogelijkheden voor tariefdifferentiatie sterk ingeperkt zijn, door de (bijzondere) regelingen voor afstandsverkoop en elektronische diensten, gaat vooral aandacht uit naar het bereiken van een gemeenschappelijke overeenkomst met betrekking tot de toepassing van de btw-richtlijn voor een effectieve heffing over e-commerce transacties.

4.5 Toekomstige ontwikkelingen

4.5.1 Inleiding

De Europese Commissie wijst in het meest recente door haar uitgebrachte Groenboek op de significante gevolgen van de technologische ontwikkelingen en de ontwikkelingen in de

wereldhandel, waardoor de houdbaarheid van de btw-richtlijn beperkt lijkt²³². Met de aanpassingen voor e-commerce in de regeling van afstandsverkopen en de bijzondere regeling voor elektronische diensten wordt effectief een heffing over e-commerce verhandelingen in het bestemmingsland bereikt, zoals is beoogd onder de toepassing van een verbruiksbelasting. Waar bij de e-commerce transactie tussen belastingplichtigen in het land van bestemming een aanknopingspunt voor de heffing is, ontbreekt een dergelijk aanknopingspunt in de situatie met een e-commerce transactie aan een consument. Hierdoor zijn vooral aanpassingen gewenst voor de verbetering van de heffing over e-commerce transacties aan consumenten. De omvang van de e-commerce transacties aan consumenten vormt echter slechts ongeveer 20% van de totale omvang van e-commerce transacties, zodat urgentie voor uitgebreide aanpassingen ontbreekt²³³.

In de navolgende paragrafen worden enkele aanpassingen, afgeleid uit het Groenboek, ter verbetering van de huidige systematiek aangedragen. Eerst betreft dat de voorkoming van tariefdifferentiatie in paragraaf 4.5.2, gevolgd door de voorkoming van grensoverschrijdende administratieve lasten in paragraaf 4.5.3 en tot slot volgt in paragraaf 4.5.4 de uitwerking van een gemeenschappelijke toepassing van de btw-richtlijn. In paragraaf 4.5.5 resteert de conclusie met betrekking tot de aanpassingen voor de toepassing van de btw-richtlijn en daarmee een korte blik in de toekomst.

4.5.2 Tariefdifferentiatie

De tariefdifferentiatie bij de transacties aan consumenten binnen de EU op grond van het oorspronglandbeginsel is op twee manieren te voorkomen: Ofwel door de uniformering van de tarieven en de toepassing van een clearing systeem, ofwel door de toepassing van het bestemmingslandbeginsel in plaats van het oorspronglandbeginsel. Aangezien de uniformering van de tarieven en de toepassing van een clearing systeem ongewenst zijn door het inboeten aan soevereiniteit, wordt het bestemmingslandbeginsel toegepast ter voorkoming van tariefdifferentiatie. Met de regeling voor afstandsverkopen en de bijzondere regeling voor elektronische diensten, resteert in e-commerce situaties vanaf 2015 geen mogelijkheid van tariefdifferentiatie meer. Per 1 januari 2015 wordt immers ook de laatste mogelijkheid van tariefdifferentiatie bij e-commerce transacties weggenomen, zodra de bijzondere regeling voor

²³² EC (2010), 'Groenboek – over de toekomst van de btw naar een eenvoudiger, solider en efficiënter Btw-stelsel', COM(2010) 695, P. 6

²³³ OECD (1999), 'The Economic and Social Impact of Electronic Commerce – Preliminary Findings and Research Agenda', p. 12

elektronische diensten ook toepasbaar wordt voor grensoverschrijdende transacties binnen de EU aan consumenten²³⁴.

Waar echter voorheen de tariefdifferentiatie is geïnitieerd door de belastingplichtigen, treedt mogelijk een nieuwe vorm van tariefdifferentiatie op door toedoen van de consumenten. Aangezien partijen bij e-commerce verhandelingen virtueel en veelal anoniem handelen, is de locatie van de afnemer erg moeilijk te achterhalen. Waar bij de levering van goederen het afleveradres een indicatie kan geven van de plaats van de afnemer, is geen fysiek adres nodig bij de aflevering van elektronische diensten. Kortom hoewel de plaats van de afnemer bij e-commerce transacties de toekenning van het heffingsrecht en het toepasselijke tarief bepalen, is een gemeenschappelijke toepassing van de btw-richtlijn noodzakelijk ter voorkoming van tariefdifferentiatie.

4.5.3 Grensoverschrijdende administratieve lasten

De grensoverschrijdende administratieve lasten bij belaste verhandelingen tussen ondernemers, wordt voorkomen door verlegging in geval van diensten en heffing bij de intracommunautaire verwerving bij de levering van goederen. Bij de belaste leveringen van goederen aan consumenten worden grensoverschrijdende administratieve lasten beperkt door het drempelbedrag voor de toepassing van afstandsverkoop. Bij de belaste elektronische diensten onder de bijzondere regeling worden de grensoverschrijdende administratieve lasten beperkt door het éénloket-systeem. Onder de toepassing van dit systeem is de identificatie in één lidstaat voldoende voor het voldoen van de belastingplicht in meer lidstaten. Met de uitbreiding van de bijzondere regeling voor elektronische diensten naar grensoverschrijdende verhandelingen aan consumenten binnen de EU ingaande 2015, wordt het éénloket-systeem eveneens voor deze belastingplichtigen toepasbaar. Een aanpassing voor een algemene toepassing van het éénloket-systeem voor transacties aan consumenten zou veel resterende grensoverschrijdende administratieve lasten wegnemen. Voor een effectieve toepassing van een algemeen éénloket-systeem is echter meer overeenstemming nodig met betrekking tot bijvoorbeeld de factureringsverplichtingen²³⁵.

4.5.4 Gemeenschappelijke toepassing van de Btw-Richtlijn

Met de btw-richtlijn resteert de lidstaten slechts beperkte vrijheid bij het implementeren van de EUregels in de nationale wetgeving. Door het omzetten van de btw-richtlijn in een verordening kan een grotere harmonisatie worden bereikt. Voor de inwerkingtreding van een verordening is

²³⁴ EG (2008), 'Richtlijn tot wijziging van Richtlijn 2006/11/EG wat betreft de plaats van een dienst', 2008/8/EG, art. 5

²³⁵ EC (2009), 'Gemeenschappelijke stelsel ... wat de factureringsregels betreft', 2009/21/EG

echter unanimiteit van de lidstaten vereist. Als gevolg van de vereiste unanimiteit in combinatie met de politieke verschillen tussen de lidstaten resteert weinig tot geen doeltreffende wetgeving, zoals recentelijk bleek bij het verschijnen van de uitvoeringsverordening²³⁶. Verschillende alternatieven voor een verdere uitwerking van de btw-richtlijn voor een meer gemeenschappelijke toepassing zijn denkbaar, zoals: het vereisen van een meerderheid in plaats van unanimiteit, nadere uitleg bij de btw-richtlijn verstrekken of de nationale uitvoer coördineren op EU-niveau²³⁷. Deze alternatieven worden echter vooralsnog niet doorgevoerd, omdat alle alternatieven de flexibiliteit en de soevereiniteit van de lidstaten inperken²³⁸. Kortom de politieke wil van de lidstaten is doorslaggevend voor een meer gemeenschappelijke toepassing van de btw-richtlijn.

4.5.5 Conclusie

De door de EU ingeslagen weg met een nauwere aansluiting op het bestemmingslandbeginsel voor de heffing over belaste e-commerce transacties resulteert met enkele aanpassingen in een effectieve belasting. Zo worden door de voorgenomen aanpassingen tariefdifferentiatie en (extra) grensoverschrijdende administratieve lasten voorkomen en zijn nog verbeteringen mogelijk met betrekking tot de gemeenschappelijke toepassing van de btw-richtlijn. Vooral de belastingautoriteiten zijn gebaat bij een vergaande gemeenschappelijke toepassing van de btw-richtlijn voor een effectieve werking van de controle, aangezien de plaats van niet-belastingplichtigen een belangrijke rol is gaan spelen voor de verdeling van het heffingsrecht.

Hoewel met deze aanpassingen het btw-stelsel resulteert in een effectieve heffing over grensoverschrijdende e-commerce verhandelingen binnen de EU, is een overeenstemming op wereldwijd niveau gewenst door het globale karakter van de e-commerce verhandelingen. Waar de politiek in de Verenigde Staten nog niet overtuigd is van een belasting over e-commerce verhandelingen en de verdeeldheid binnen de EU opspeelt, lijkt een wereldwijde consensus een stap te ver. Met de huidige toepassing van de btw-richtlijn en de toekomstige aanpassingen is echter bereikt dat e-commerce verhandelingen effectief worden belast in de lidstaat van verbruik. Hierdoor kan een globale afstemming van de indirecte belasting met het oog op de neutraliteit binnen de gemeenschappelijke markt op zich laten wachten.

²³⁶De uitvoeringsverordening regelt de verdeling van de bewijslast bij de vaststelling van de btw-heffing. Waar juist deze plaats en hoedanigheid van de partijen moeilijk te achterhalen is bij e-commerce in vergelijking met fysieke transacties, resteren met de uitvoeringsverordening nog teveel mogelijkheden voor kwalificatie- en interpretatie verschillen, zie ook: M.M.W.D. Merx (2011), 'Btw-Uitvoeringsverordening uitvoerbaar?', WFR 6924; EG (2011), 'Uitvoeringsverordening ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG', 282/2011

²³⁷ EC (2010), 'Groenboek – over de toekomst van de btw naar een eenvoudiger, solider en efficiënter Btw-stelsel', COM(2010) 695, p. 15

²³⁸ Vooral in de huidige tijden van crisis is een uitbreiding van de Europese regelgeving ongewenst.

4.6 ‘Sales en Use Tax’ Verenigde Staten

Voor een meer compleet overzicht van de heffing over e-commerce transacties wordt ten slotte in deze paragraaf beknopt de aanpak van de Verenigde Staten (VS) uitgewerkt. De vergelijking met de VS is interessant omdat veel e-commerce ondernemers in de VS zijn gevestigd en een groot deel van de bevolking in de VS is aangesloten op het internet. In de VS zijn daarnaast veel e-commerce ondernemingen ontstaan, waardoor het land een grote rol speelt in de ontwikkeling van e-commerce.

De Verenigde Staten hanteren evenals de EU een bestemmingslandbeginsel voor de heffing van de indirecte belasting. De Verenigde Staten hanteren het bestemmingslandbeginsel bij transacties tussen de Staten, waardoor de export van goederen is vrijgesteld en de import is belast. De ‘Sales tax’ wordt op het niveau van de verschillende Staten geheven bij een voldoende verbondenheid van een ondernemer met de Staat, voor de transacties aangaan met consumenten. Het ontbreekt in de Verenigde Staten aan een gemeenschappelijke aanpak van digitale producten en de belastingheffing over transacties van ondernemers van buiten de Staat zonder fysieke vertegenwoordiging.

De mogelijkheid van belastingheffing over ondernemers van buiten de Staat is sterk ingeperkt door de uitspraak van de US Supreme Court in hoger beroep in de zaak ‘Quill’ in 1992. De US Supreme Court heeft in deze zaak bevestigd dat belastingheffing over ondernemers van buiten de Staat alleen constitutioneel toegestaan is indien de ondernemer ‘substantieel verbonden is met de Staat’²³⁹. Door deze uitspraak moeten lokale ondernemers wel belasting betalen voor transacties binnen de Staat en ondernemers van buiten de Staat voor vergelijkbare transacties niet²⁴⁰, waardoor de belasting kan worden ontweken en als gevolg waarvan de lokale autoriteiten belastingopbrengsten mislopen.

In 1998 heeft de US Congress de ‘Internet Tax Freedom Act’ (ITFA) aangenomen, waarmee de introductie van nieuwe of discriminerende belasting over e-commerce wordt voorkomen. Door de uitspraak in de zaak-Quill en de ITFA kan geen enkele staat effectief belasting heffen, noch nieuwe belastingheffing introduceren over online verkopers uit andere Staten. In een reactie hierop ontwikkelden verschillende Staten regelgeving waarmee de ‘substantiële verbondenheid’ is opgerekt, zodat onafhankelijke vertegenwoordigers van de verkoper aansprakelijk worden gesteld voor de inhouding van belasting. Amazon heeft de

²³⁹ Gebaseerd op twee voorwaarden uit US Constitution: ‘The Commerce Clause’ = Staten mogen het commerciële verkeer tussen Staten niet belemmeren. ‘Due Process Clause’ = een minimale verbondenheid vereist tussen een Staat en de beoogde belastingplichtige.

²⁴⁰ Ondernemer wordt in de eigen staat vrijgesteld voor de export en heeft onvoldoende verbondenheid met de staat van de eindgebruiker voor een heffing.

opgerekte regelgeving van verschillende Staten met succes voor de rechter gedaagd tussen 2010 en 2012²⁴¹. Hierdoor beschikken de Staten tot op heden niet over een adequaat middel voor de effectieve belastingheffing over e-commerce transacties van buiten de Staat gevestigde ondernemers. Ter reparatie van het begrotingsgat van enkele miljarden²⁴², door de belastingvrije e-commerce transacties, resteert enkel nog een ingreep door het Congres. Binnenkort zal het Congres oordelen of verkopers verplicht worden voor alle Staten indirecte belasting in te houden²⁴³.

Kortom in de Verenigde Staten wordt een uitbreiding of uitwerking van de belasting beschouwd als politiek onwenselijk, terwijl in de EU belasting over e-commerce transacties wordt gereguleerd door uitgebreide wet- en regelgeving²⁴⁴. De aanpak van de VS biedt zodoende geen effectief alternatief voor de huidige toepassing van de btw-richtlijn.

4.7 Conclusie

Onder het huidige btw-stelsel wordt een onderscheid gemaakt tussen prestaties aan belastingplichtigen en prestaties aan niet-belastingplichtigen. Onder de hoofdregel worden de transacties aan belastingplichtigen belast in de lidstaat van bestemming en worden de transacties aan consumenten belast in de lidstaat van oorsprong. Gezien de vereiste duurzame aanwezigheid van menselijke en technische middelen, kan de vaste inrichting voor een e-commerce onderneming achterwegen blijven, omdat de e-commerce onderneming met alleen een website een wereldwijd afzetgebied kan bereiken. Voor de heffing over e-commerce transacties gelden bijzondere regelingen voor de belasting van prestaties aan consumenten op de plaats van bestemming, zoals de regeling van afstandsverkopen en de bijzondere regeling voor elektronische diensten²⁴⁵. Door toedoen van de voorgaande regelingen worden e-commerce transacties belast in de lidstaat van bestemming.

In dit hoofdstuk zijn de huidige toepassing en enkele door de EU voorgestelde aanpassingen van de btw-richtlijn bij grensoverschrijdende e-commerce transacties uitgewerkt voor een antwoord

²⁴¹ Illinois werd de opgerekte regelgeving in strijd met de grondwet geacht en in New York loopt de procedure nog. Naast dat de opgerekte regelgeving in strijd is met de twee bepalingen uit de Grondwet en de ITFA, wordt in Colorado ook de benodigde inbreuk op de privacy aangevoerd als onhoudbaar.

²⁴² A.J. Cockfield (2002), 'Walmart.com: A Case Study in Entity Isolation', 25, pp. 633-640

²⁴³ R. Russell (2012), 'Amazon Laws at a Crossroads', <http://www.accountingtoday.com/news/Amazon-Laws-Crossroads-62548-1.html>

²⁴⁴ R. M. Kozub (2011), 'Foreign (Non-US) Taxes On Internet Transactions', *International Business & Economics Research Journal*, vol. 2, iss. 2, p. 6

²⁴⁵ EC (2010), 'Groenboek – over de toekomst van de btw naar een eenvoudiger, solider en efficiënter Btw-stelsel', COM(2010) 695, P. 8

op de deelvraag: *‘Kunnen e-commerce transacties effectief worden belast met de huidige toepassing van de btw-richtlijn, of is een wijziging gewenst?’*

E-commerce transacties tussen ondernemers (B2B) worden effectief belast in het land van bestemming, meer efficiëntie kan daarbij worden bereikt door een gemeenschappelijke toepassing van de btw-richtlijn. E-commerce transacties aan consumenten worden eveneens effectief belast in het land van bestemming, daarbij is overeenstemming nodig voor het beperken van de grensoverschrijdende administratieve lasten en een gemeenschappelijke toepassing van de btw-richtlijn voor de identificatie van de afnemers. Aangezien de locatie van de afnemer bepalend is voor de toekenning van het heffingsrecht en daarmee het tarief over de transactie, gaat veel aandacht uit naar de controlemogelijkheden voor de betrokken belastingautoriteiten. Voor een effectieve controle is een gemeenschappelijke toepassing van de btw-richtlijn essentieel. De beperkte controlemogelijkheden krijgen voorsnog weinig politieke prioriteit aangezien het belang ontbreekt doordat de e-commerce transacties aan consumenten slechts een fractie vormen van de totale omvang van de e-commerce transacties.

Gezien de globale toepassing van e-commerce is een wereldwijde overeenstemming met betrekking tot de heffing van indirecte belastingen over e-commerce transacties gewenst. Amerikaanse e-commerce ondernemingen worden immers geconfronteerd met een heffing van btw voor transacties aan afnemers in de EU, terwijl de transacties in Amerika veelal belastingvrij blijven. Een wereldwijde politieke consensus lijkt echter niet haalbaar, mede gezien de uitgebreide lappendeken aan nationale wetgeving bij de toepassing van de btw-richtlijn binnen de EU. Kortom, hoewel met de huidige toepassing van de btw-richtlijn bij e-commerce transacties prioriteit is gegeven aan de neutraliteit met een effectieve heffing volgens het bestemmingslandbeginsel, is meer gemeenschappelijk beleid nodig voor de uitvoerbaarheid van de heffing over e-commerce transacties. Dit gemeenschappelijke beleid is nodig voor de identificatie van consumenten en bijvoorbeeld een gemeenschappelijke factureringsverplichting.

5 Kansspelbelasting

5.1 Inleiding

Een kansspel in fiscale zin is de mogelijkheid om prijzen of premies te verkrijgen door een kans waarop de deelnemers geen overwegende invloed hebben²⁴⁶. Hoewel kansspelen een eeuwenoud tijdverdrijf zijn, worden de kansspelen veelal geassocieerd met gokverslaving, illegaliteit en criminaliteit²⁴⁷. De anonieme en globale eigenschappen van e-commerce blijken uitermate geschikt voor het aanbieden van kansspelen via internet (internetkansspelen). Sinds 2008 is het aandeel internetkansspelen in de Europese kansspelenmarkt aanzienlijk gestegen. Waar in 2003 de internetkansspelen met € 500 mln. slechts 1% bedroeg van de gehele kansspelenmarkt in de EU²⁴⁸, is dit aandeel in 2008 gestegen tot 7%²⁴⁹.

Naast de algemene btw-vrijstelling voor kansspelen, zijn internetkansspelen meer algemeen uitdrukkelijk vrijgesteld van Europese regelgeving²⁵⁰. De Europese Commissie heeft na consultatierondes in 1992 geoordeeld dat de grensoverschrijdende toepassing van kansspelen beperkt was, zodat een Europese regelgeving niet effectief zou zijn²⁵¹. Daarbij is opgemerkt dat het standpunt mogelijk zou moeten worden herzien in ‘het licht van toekomstige technologische ontwikkelingen’. Zodoende liet de Europese Commissie de regelgeving betreffende kansspelen volgens het subsidiariteitsbeginsel vooralsnog over aan de maatschappelijke wensen op het niveau van de lidstaten. Met de technologische ontwikkeling van e-commerce en de grensoverschrijdende mogelijkheden voor internetkansspelen is een heroverweging van het standpunt van de Europese Commissie uit 1992 gewenst.

Het beleid met betrekking tot de internetkansspelen is verdeeld in de EU-lidstaten met ofwel een verbod, ofwel een vergunningstelsel, ofwel een vrije markt. In Nederland is het aanbieden en het deelnemen aan internetkansspelen vooralsnog verboden. Niettemin vallen internetkansspelen wel onder de reikwijdte van de Kansspelbelasting. Aangezien door inwoners vrijuit deelgenomen kan worden aan (buitenlandse) internetkansspelen, lijkt de overheid bij gebrek aan adequate handhavingmogelijkheden betrekkelijk weinig mogelijkheden te hebben om tot een effectieve heffing te komen. In dit hoofdstuk wordt zodoende de volgende deelvraag

²⁴⁶ Art. 1 lid 1 sub a, Wet op de Kansspelen

²⁴⁷ Staatssecretaris (2011), ‘Beleidsvisie kansspelen’, 19 maart 2011, 5686253/11/DSP

²⁴⁸ Swiss Institution for Comparison of Law (2006), ‘Study of Gambling Services in the Internal Market of the European Union’, 14 Juni 2006, http://ec.europa.eu/internal_market/services/gambling_en.htm, 1102.

²⁴⁹ European Gaming & Betting Association (2008), ‘Market reality’, http://www.egba.eu/pdf/EGBA_FS_MarketReality.pdf

²⁵⁰ EC (2000), ‘E-commerce Richtlijn’, Richtlijn 2000/31/EG, Pb EG 2000, L178/1, con. 16, art. 1 lid 5 ond. d

²⁵¹ EC (1992), ‘Institutions press release’, 23 December 1992, IP/92/1120

onderzocht: ‘*Kunnen de prijzen uit internetkansspelen effectief worden belast met de huidige Wet op de Kansspelbelasting, of is een wijziging gewenst?*’.

Allereerst wordt in paragraaf 5.2 de ontwikkeling in de Europese Unie uitgewerkt met de bevindingen van de Europese Commissie, de uitspraken van het Hof van Justitie en de beleidsvisie van het Europese Parlement. In paragraaf 5.3 wordt vervolgens het Nederlandse beleid uiteengezet met tevens een samenvatting van het voorgestelde vergunningenstelsel. In paragraaf 5.4 wordt in het eerste gedeelte van de paragraaf beknopt de heffingsystematiek van de kansspelbelasting uitgewerkt. In het tweede gedeelte van paragraaf 5.4 wordt de effectiviteit van de kansspelbelasting getoetst met inbegrip van de Europese – en Nederlandse ontwikkelingen uit paragraaf 5.2 en 5.3. Tot slot worden de benodigde aanpassingen van de huidige situatie voor de realisatie van een effectieve heffing uitgewerkt in paragraaf 5.5. In paragraaf 5.6 resteert de conclusie.

5.2 Ontwikkeling in de Europese Unie

Hoewel het kansspelbeleid op grond van het subsidiariteitsbeginsel wordt overgelaten aan de lidstaten, neemt de Europese Commissie een leidende rol in de afstemming en uniformering van het nationale beleid. Waar in 2009 in onder andere Duitsland, Polen en Griekenland internetkansspelen verboden zijn, geldt in vrijwel alle overige lidstaten een vergunningenstelsel (al dan niet lokaal), met uitzondering van Groot-Brittannië en Ierland waar een open markt voor internetkansspelen bestaat²⁵². De Europese Commissie heeft recentelijk in een procedure tegen de invoering van het Deense vergunningenstelsel voor internetkansspelen, de zienswijze ten aanzien van internetkansspelen uitgewerkt. De Europese Commissie wijst in de procedure op de impact van internetkansspelen, aangezien een globale marktplaats is ontstaan waar fysieke grenzen geen rol meer spelen²⁵³. Door het significante risico op gokverslaving bij internetkansspelen moeten de lidstaten volgens de Europese Commissie over de mogelijkheid beschikken om de marktwerking te reguleren, door leeftijdslimieten of een vergunningenstelsel, het controleren van betalingen en het limiteren van de advertentie mogelijkheden, zodat uiteindelijk de (kwetsbare) spelers beschermd kunnen worden. Daarnaast is een effectieve regulering van de internetkansspelmarkt gewenst ter voorkoming van concurrentievervalsing, omdat geen onderscheid naar recht en feiten bestaat tussen internetkansspelen en fysieke kansspelen²⁵⁴.

²⁵² Gambling Compliance (2009), ‘Market Barriers – A European Online Gambling Study’,

²⁵³ EC (2011), ‘Duties for Online Gaming in the Danish Gamin Duties Act’, C(2011) 6499, no. 121

²⁵⁴ De Europese Commissie oordeelt dat er geen doorslaggevend onderscheid in recht en in feiten bestaat tussen internetkansspelen en fysieke kansspelen, zie ook: EC (2011), ‘Duties for Online Gaming in the Danish Gamin Duties Act’, C(2011) 6499, no. 87

Het HvJ heeft in uiteenlopende zaken uitspraak gedaan over de houdbaarheid onder EU recht van nationale regels voor de regulering van de marktwerking bij internetkansspelen. Zo is een lidstaat vrij om te kiezen voor een compleet verbod van internetkansspelen²⁵⁵, of voor het toepassen van een door de overheid gereguleerd monopolie²⁵⁶, of door regulering met behulp van een vergunningstelsel²⁵⁷. In geval van een vergunningstelsel mag echter geen onderscheid worden gemaakt naar het land van vestiging van de aanbieder, mits de aanbieder gevestigd is in de EU/EER²⁵⁸. Wel mag een lidstaat het verschaffen van markttoegang weigeren aan aanbieders gevestigd in andere lidstaten, ook indien deze aanbieders in de andere lidstaten rechtmatig soortgelijke diensten aanbieden²⁵⁹. Hiermee is bevestigd dat het kansspelbeleid, met inachtneming van de verdragsvrijheden en de staatssteunbepalingen, met een strikt nationale consistente aanpak houdbaar is onder EU-Recht.

Het Europese Parlement is geen voorstander van een uniforme regulering van de gehele Europese goksector met een rechtsinstrument, maar meent wel dat een Europese aanpak gewenst is op enkele vlakken als een aanvulling op de nationale regelgeving²⁶⁰. Het Europese Parlement geeft uitdrukkelijk prioriteit aan de bescherming van de spelers door identificatieverplichtingen en het verhogen van de controle mogelijkheden voor het inperken van de illegale sector²⁶¹. Door het versterken van wederzijds vertrouwen tussen de nationale toezichthouders met een nauwere administratieve samenwerking, kunnen volgens het Europese Parlement de aanvraagprocedures in verschillende lidstaten voor vergunningen door aanbieders eenvoudiger worden doorlopen²⁶². Dit wederzijdse vertrouwen kan tevens versterkt worden door het overeenkomen van een Europese gedragscode ten aanzien van internetkansspelen. In ieder geval verkiest het Europese Parlement de invoering van een (nationaal) vergunningstelsel boven een verbod of monopoliepositie, omdat minder belemmeringen voor toegang tot de markt bijdraagt aan het ontstaan van een legale en geregleerde gokmarkt²⁶³.

5.3 Ontwikkeling in Nederland

Het nationale beleid met betrekking tot kansspelen is opgenomen in de Wet op de Kansspelen (WoK). In essentie wordt een vergunningstelsel gehanteerd, zodat kansspelen aanbieden zonder

²⁵⁵ HvJ EG 8 september 2010, C-46/08 (Carmen Media Group Ltd.)

²⁵⁶ HvJ EG 17 december 2009, C-203/08 (Sporting Exchange)

²⁵⁷ HvJ EG 21 september 1999, C-124/97 (Läära)

²⁵⁸ HvJ EG 9 september 2010, C-64/08 (Ernst Engelmann)

²⁵⁹ HvJ EG 8 september 2009, C-42/07 (Liga Portuguesa de Futebol Profissional), no. 73

²⁶⁰ EP (2011), 'Verslag over onlinegokken op de interne markt', 2011/2084(INI), no. 11

²⁶¹ EP (2011), 'Verslag over onlinegokken op de interne markt', 2011/2084(INI), no. 19, 20, 24 - 35

²⁶² EP (2011), 'Verslag over onlinegokken op de interne markt', 2011/2084(INI), no. 16

²⁶³ EP (2011), 'Verslag over onlinegokken op de interne markt', 2011/2084(INI), toelichting

vergunning verboden is²⁶⁴. Doordat momenteel in Nederland een vergunningsmogelijkheid voor het aanbieden van internetkansspelen ontbreekt – vergunningen worden alleen verleend voor fysieke kansspelen - is in Nederland zowel het aanbieden van internetkansspelen, als ook de deelname aan internetkansspelen verboden. Hoewel met de introductie van een belastingheffing over internetkansspelen in 2008 eveneens de introductie van een vergunningstelsel voor internetkansspelen was beoogd, is het vergunningstelsel niet tot stand gekomen doordat de Eerste Kamer daar niet mee instemde. Hierdoor is er momenteel geen legale internetkansspelmarkt in Nederland²⁶⁵.

Met het nationale beleid rondom kansspelen wordt in Nederland een bescherming van de spelers beoogd²⁶⁶. In een brief van 19 maart 2011 heeft de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie aangegeven te werken aan de introductie van een vergunningstelsel voor internetkansspelen en mogelijk de toelating van nieuwe toetreders. Met de introductie van de Kansspelautoriteit in 2012 is de eerste stap gezet naar een regulering van de Nederlandse internetkansspelmarkt. Deze Kansspelautoriteit probeert momenteel de wet te handhaven met sancties tegen illegale kansspelsites die op internet staan met een Nederlandse URL (.nl), zijn geschreven in het Nederlands of adverteren in Nederlandse media²⁶⁷. Door het ontbreken van rechtshulpverdragen en/of dubbele strafbaarheid heeft het Openbare Ministerie momenteel echter vooralsnog geen machtsmiddel voor een succesvolle vervolging van illegale buitenlandse aanbieders van internetkansspelen²⁶⁸. Kortom zolang de websites niet geblokkeerd kunnen worden²⁶⁹, is de Kansspelautoriteit afhankelijk van de medewerking van de illegale aanbieders of internationale samenwerking. Op den duur kan de Kansspelautoriteit een centrale rol innemen bij de handhaving van een gelegaliseerde internetkansspelmarkt²⁷⁰. Hoewel de oorsprong van het aanbod moeilijk te achterhalen is, bestrijdt de Kansspelautoriteit vooralsnog actief de aanbieders van internetkansspelen die zich richten op de Nederlandse markt.

²⁶⁴ Art. 1 lid 1, Wet op de Kansspelen

²⁶⁵ <http://www.kansspelautoriteit.nl/kansspelen/kansspelen-internet/>

²⁶⁶ Volgens de Staatssecretaris: het voorkomen van kansspelverslaving, het beschermen van de consument en het tegengaan van criminaliteit en illegaliteit, zie ook: Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (2011), 'Beleidsvisie kansspelen', 19 maart 2011, 5686253/11/DSP

²⁶⁷ Gedreigd wordt met boetes, zie ook: <http://nos.nl/artikel/381753-harde-aanpak-illegale-goksites.html>;

Gedreigd wordt ook met blokkering van het betalingsverkeer, zie: Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (2011), 'Beantwoording Kamervragen van het lid Rik Janssen (SP) over het kansspelbeleid', 29 maart 2011, 2011Z02124

²⁶⁸ Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (2011), 'Beantwoording Kamervragen ... kansspelbeleid', 29 maart 2011, antwoord 3

²⁶⁹ Italië heeft de mogelijkheid van ISP blokkeren geïntroduceerd, waarbij illegale internetkansspelwebsites worden geblokkeerd, zie: Gambling Compliance (2009), 'Market Barriers – A European Online Gambling Study'

²⁷⁰ <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/kansspelen/documenten-en-publicaties/persberichten/2012/06/08/kansspelautoriteit-sluit-net-rond-kansspelaanbieders-internet.html>

De Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie geeft in zijn brief van 4 mei 2012 de voorkeur aan een open gunningprocedure met een brede kanalisatie naar het voorbeeld van Denemarken²⁷¹. In Denemarken is het aantal vergunninghouders niet gemaximeerd, hoewel in de gunningprocedure en daarna wel strenge eisen worden gesteld aan de (potentiële) vergunninghouders. Hierdoor zullen meer spelers in een beschermde omgeving spelen en resteert minder druk op de handhaving. Opvallend is dat hiermee een tegengestelde systematiek wordt voorgesteld ten opzichte van de werkwijze bij de huidige verlening van vergunningen met betrekking tot casino en loterij spelen, waarbij een strenge overheidsregulering geldt. De Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie geeft verder meer recent aan dat de internetkansspelen direct in concurrentie treden met de traditionele kansspelen, zoals de kansspelautomaten²⁷². Deze uitspraak van de Staatssecretaris is in lijn met de bevindingen van onderzoeksinstantie MWM2²⁷³ en daarnaast in overeenstemming met de bevindingen van de Europese Commissie²⁷⁴. Doordat de illegale internetkansspelen direct concurreren met de nationale kanspelsector, gaat vooralsnog de prioriteit uit naar het beperken van de concurrentie verstoring van de illegaal aangeboden internetkansspelen met behulp van de ingestelde Kansspelautoriteit²⁷⁵, door het opleggen van bestuurlijke boetes ofwel het opnemen op de zwarte lijst, waardoor betalingen door banken worden geblokkeerd.

De regulering van de internetkansspelenmarkt biedt vergaande mogelijkheden voor de bescherming van spelers²⁷⁶. Bijvoorbeeld door de verificatie van de leeftijd, door de identificatie van risicogroepen, door het blokkeren bij gokverslaving en door zelfbeschermingsopties. Daarnaast kan de regulering van de internetkansspelmarkt resulteren in een belastingopbrengst van (slechts) € 10 mln.²⁷⁷. Toch wordt een gelegaliseerde internetkansspelmarkt in Nederland niet

²⁷¹ Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (2011), 'Beleidsvisie kansspelen', 19 maart 2011, 5686253/11/DSP

²⁷² Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (2012), 'Rapport van bevindingen kansspelautomatensector', 12 juli 2012

²⁷³ Het onderzoek van de goede doelenloterijen wijst uit dat de legalisering van internetkansspelen in Nederland ten koste zal gaan van de deelname aan klassieke loterijen, zoals de VriendenLoterij, de Nationale Postcode Loterij en De Lotto, zie ook: MWM2 (2011), 'Impact legalisering online kansspelen', april 2011

²⁷⁴ De Europese Commissie oordeelt dat er geen doorslaggevend onderscheid in recht en in feiten bestaat tussen internetkansspelen en fysieke kansspelen, zie ook: EC (2011), 'Duties for Online Gaming in the Danish Gamin Duties Act', C(2011) 6499, no. 87

²⁷⁵ Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (2012), 'Rapport van bevindingen kansspelautomatensector', 12 juli 2012, vr. 9

²⁷⁶ Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (2012), 'WODC onderzoek Gokken in kaart Tweede meting aard en omvang kansspelen in Nederland', nr. 242454

²⁷⁷ <http://www.stiog.nl/wp-content/uploads/2011/08/PERSBERICHT23.8.2011.pdf>

voor 2015 verwacht gezien de politieke gevoeligheid van het onderwerp en de recente val van het kabinet²⁷⁸.

5.4 Effectiviteit van de kansspelbelasting over internetkansspelen

5.4.1 Inleiding

Ondanks de illegaliteit van internetkansspelen, zijn in 2008 in de Wet op de Kansspelbelasting (Wet KsB) specifieke bepalingen opgenomen voor de heffing over prijzen afkomstig van internetkansspelen²⁷⁹. Deze heffingsmogelijkheid lijkt vooralsnog niet voor niets gezien de mogelijke deelname aan (illegale) buitenlandse internetkansspelen. In paragraaf 5.4.2 zal allereerst beknopt de heffingssystematiek van de kansspelbelasting uiteengezet worden. In paragraaf 5.4.3 wordt vervolgens de effectiviteit van de heffing over de prijzen afkomstig van internetkansspelen uitgewerkt. Tot slot resteert in paragraaf 5.4.4 een conclusie

5.4.2 Kansspelbelasting over internetkansspelen

In Nederland zijn onder de Wet KsB sinds 3 oktober 2008²⁸⁰ de aanbieders van binnenlandse internetkansspelen en de binnen het Rijk wonende gerechtigden van buitenlandse (internet)kansspelen belastingplichtig voor de kansspelbelasting. Een internetkansspel wordt voor de kansspelbelasting als binnenlands beschouwd indien ten minste één van de aanbieders in Nederland is gevestigd²⁸¹. In de memorie van toelichting zijn indicatoren vermeld waaruit een deelnemer kan opmaken of sprake is van een binnenlands kansspel. Het gaat daarbij om de taal van de website, het webadres, de provider en andere mogelijk relevante gegevens op de website²⁸².

Voor de heffing van de kansspelbelasting wordt een onderscheid gemaakt tussen enerzijds casinospelen, speelautomaten en internetkansspelen en anderzijds de overige kansspelen. Gezien de snelheid waarmee opeenvolgende spelen kunnen worden gespeeld bij casinospelen, speelautomaten en internetkansspelen wordt bij deze spelen de kansspelbelasting geheven over een tijdvak en is de aanbieder belastingplichtig (uitgezonderd de prijzen uit buitenlandse internetkansspelen), in tegenstelling tot de overige kansspelen waar de kansspelbelasting wordt geheven per gewonnen prijs en is de gerechtigde de belastingplichtige. Van de aanbieder van een binnenlands internetkansspel wordt de belasting geheven over de ‘in

²⁷⁸ <http://www.emerce.nl/nieuws/online-kansspelmarkt-eerder-2015>

²⁷⁹ Eerste Kamer der Staten-Generaal (2008), ‘Wijziging van de Wet op de kansspelbelasting in verband met kansspelen via internet’, stb. 2008, 385

²⁸⁰ Eerste Kamer der Staten-Generaal (2008), ‘Wijziging van de Wet op de kansspelbelasting in verband met kansspelen via internet’, stb. 2008, 385; Handelingen II, 2006/2007, nr. 83, p. 4543 - 4553

²⁸¹ Art. 2, lid 2 en 3 WKB

²⁸² Kamerstukken II 2006/2007, MvT, 30583, nr. 3, p. 4

*een tijdvak ontvangen inzetten en de ter beschikking gestelde prijzen*²⁸³, terwijl van de gerechtigde tot prijzen uit buitenlandse internetkansspelen de belasting wordt geheven ‘*naar het positieve verschil tussen de in een kalendermaand gewonnen prijzen en de in die kalendermaand gedane inzetten*’²⁸⁴. Het tarief bedraagt in alle gevallen 29%²⁸⁵.

Aangezien in Nederland de gelegenheid geven tot deelname aan internetkansspelen, als ook de deelname aan internetkansspelen verboden is, worden vooralsnog geen binnenlandse internetkansspelen aangeboden op het internet. Hierdoor bestaat een tegenstrijdige situatie, waarbij ondanks het verbod in de kansspelbelasting wel een heffingsmogelijkheid is opgenomen. Deze tegenstrijdige situatie is echter wenselijk omdat deelname aan internetkansspelen wel mogelijk is door het aanbod van buitenlandse internetkansspelen. Voorkomen moet worden dat buitenlandse kansspelen in juridisch opzicht zwaarder worden belast dan binnenlandse kansspelen omdat dat strijdigheid met het EU-recht zou kunnen opleveren.

5.4.3 Effectiviteit

Nederland kent het heffingsrecht over de voordelen uit kansspelen toe aan de bronstaat. In Nederland wordt immers geheven over de voordelen uit binnenlandse kansspelen, ongeacht de woonplaats of vestigingsplaats van de gerechtigde. Daarnaast biedt de regeling van art. 52 Besluit voorkoming dubbele Belasting 2001 (BvdB) een vrijstelling voor de voordelen uit buitenlandse internetkansspelen indien de voordelen aldaar zijn onderworpen aan een soortgelijke heffing. De bronheffing is in lijn met het oorsprongbeginsel meer efficiënt²⁸⁶ maar minder effectief met een mogelijke verstoring van de concurrentiepositie door tariefdifferentiatie²⁸⁷. De concurrentiepositie wordt mogelijk eveneens verstoord door een onderscheid in de huidige heffing tussen enerzijds de buitenlandse internetkansspelen waarbij de gerechtigde tot de prijzen belastingplichtig is en anderzijds de binnenlandse internetkansspelen waarbij de aanbieder belastingplichtig is. Door het ontbreken van effectieve controle mogelijkheden zal de heffing niet verzekerd zijn bij de opbrengst uit buitenlandse internetkansspelen; hierdoor kan vooralsnog niet effectief belasting worden geheven over de prijzen uit buitenlandse internetkansspelen.

Met de Nederlandse heffing over internetkansspelen worden geen grensoverschrijdende administratieve lasten opgelegd aan buitenlandse aanbieders. De prijzen uit een buitenlands internetkansspel worden immers belast bij de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigde.

²⁸³ Wet op de Kansspelbelasting art. 3 lid 1 sub a

²⁸⁴ Wet op de Kansspelbelasting art. 3 lid 1 sub c

²⁸⁵ Art. 5 lid 1 KSB

²⁸⁶ Zie meer uitgebreid par. 4.4.3

²⁸⁷ indien in het buitenland internetkansspelen zijn onderworpen aan lagere tarieven

Daarnaast heeft de stelselwijziging in 2008 naar een tijdvakheffing een grote administratieve last weggenomen aangezien niet meer een aangifte verplicht is per gewonnen prijs.

5.4.4 Conclusie

De voordelen afkomstig van binnenlandse internetkansspelen worden volgens de regel belast bij de aanbieders. Feitelijk zijn door de illegale status van internetkansspelen geen binnenlandse maar enkel buitenlandse aanbieders actief op het internet. De prijzen afkomstig van de buitenlandse internetkansspelen worden volgens de regel belast bij de gerechtigde. De uitvoerbaarheid van deze heffing over prijzen uit buitenlandse internetkansspelen is in de praktijk erg beperkt, hierdoor blijven deze prijzen vrijwel onbelast en wordt de markt van kansspelen verstoord door de scheve verhouding tussen de belastingheffing ter zake van fysieke kansspelen en de feitelijke niet-belastingheffing van internetkansspelen. Kortom door het ontbreken van een legale nationale internetkansspelmarkt is een effectieve heffing over de prijzen afkomstig van internetkansspelen vooralsnog niet mogelijk.

5.5 Toekomst van de kansspelbelasting over internetkansspelen

Om meer controle te krijgen op de internetkansspelmarkt heeft de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie in samenwerking met enkele marktpartijen een vergunningstelsel uitgewerkt waardoor in de toekomst buitenlandse en binnenlandse aanbieders kunnen opteren voor een vergunning. De omschakeling in de markt van verbod naar een vergunningstelsel zal waarschijnlijk niet zonder slag of stoot verlopen, mede aangezien op dit moment het verbod al niet kan worden gehandhaafd door de overheid door het ontbreken van effectieve machtsmiddelen of internationale samenwerking²⁸⁸.

Voor de toekenning van een vergunning zal van de aanbieders veel medewerking worden vereist ter bescherming van de spelers. Door deze additionele administratieve lasten voor het legaal aanbieden en het ontbreken van effectieve strafmaatregelen voor het illegaal aanbieden van internetkansspelen, is het niet direct uitgemaakt dat de aanbieders zullen opteren voor een vergunning. De beoogde hoge mate van regulering van het aanbod (kanalisatie) is zodoende direct afhankelijk van de bereidheid van de aanbieders²⁸⁹. Een hogere kanalisatie kan worden bereikt door het verzwaren van de strafmaatregelen bij illegaal aanbod ofwel het beperken van de (administratie) lasten voor vergunninghouders.

²⁸⁸ In Europa wordt meer dan 85% van de internetkansspelen aangeboden zonder vergunning, zie: CERT Lexsi (2006), 'Witboek - Cyber-criminality in Online Gaming'

²⁸⁹ Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (2011), 'Beleidsvisie kansspelen', 19 maart 2011, 5686253/11/DSP

Aangezien over de prijzen uit illegale internetkansspelen vooralsnog effectief geen belasting wordt geheven, vormt ook de belastingdruk een drempel voor aanbieders om te opteren voor een vergunning. Voor het tot stand komen van een nationale internetkansspelmarkt stelt de Stichting Online Gaming Nederland (STIOG) zodoende voor om de kansspelbelasting te verlagen voor internetkansspelen. Deze verlaging van het belastingtarief voor internetkansspelen is eveneens doorgevoerd in Denemarken in 2012 na goedkeuring door de Europese Commissie. Hoewel volgens de Europese Commissie sprake was van verboden staatssteun door de tariefverlaging voor internetkansspelen, is deze vorm van staatssteun door het HvJ gerechtvaardigd doordat het algemene belang wordt beoogd en resulteert in een minimale verstoring van de concurrentieverhoudingen.

Zodra een vergunningstelsel met hoge kanalisatie is gerealiseerd, wordt een effectieve heffing over de prijzen uit buitenlandse internetkansspelen mogelijk. Aangezien het ontbreken van een effectieve heffing over de prijzen uit buitenlandse internetkansspelen momenteel leidt tot een concurrentie verstoring, ligt de prioriteit bij het effectief heffen van prijzen uit buitenlandse internetkansspelen. De heffing kan meer effectief worden gehandhaafd volgens de huidige systematiek bij de gerechtigde tot de prijzen, aangezien met het vergunningstelsel de aanbieders bekend zijn.

Indien een continuering van de huidige systematiek niet leidt tot een effectieve heffing is een aanpassing van het huidige fiscale systeem wenselijk. In dat geval wordt de buitenlandse aanbieder, evenals in de binnenlandse situatie belastingplichtig. De heffing kan daardoor op het niveau van de vergunninghouder (buitenlandse aanbieder) worden verzekerd. Doordat een bescherming van de belastingopbrengst echter geen rechtvaardigingsgrond vormt voor een verstoring van het vrije verkeer²⁹⁰, kan onder het mom van spelersbescherming in de gunningprocedure van de aanbieders financiële zekerheden met mogelijk een vorm van vertegenwoordiging worden vereist waardoor een effectieve heffing mogelijk wordt bij de buitenlandse aanbieders. In de kansspelbelasting kan vervolgens een onderscheid worden gemaakt tussen prijzen afkomstig van legale internetkansspelen, waarbij de vergunninghouder belastingplichtig is en illegale internetkansspelen, waarbij de gerechtigde belastingplichtig is. Hoewel de effectiviteit van de heffing bij illegale internetkansspelen beperkt zal blijven, is het grote toepassingsbereik een groot voordeel van deze aanpassing. Immers wanneer aanbieders van buiten de Europese Unie opteren voor een vergunning is de heffing door de zekerheden en vertegenwoordiging nog altijd effectief.

²⁹⁰ HvJ EG 6 november 2003, C-243/01 (Gambelli), no. 61

5.6 Conclusie

Waar kansspelen vóór de introductie van het internet een nationale aangelegenheid waren, wordt het aandeel van de conventionele kansspelactiviteiten gestaag ingenomen door de grensoverschrijdende internetkansspelen. De voordelen uit internetkansspelen worden in Nederland belast bij de aanbieder van de binnenlandse internetkansspelen en bij de gerechtigde tot de prijzen uit buitenlandse internetkansspelen. Er ontbreekt een beoogd vergunningstelsel, waardoor het aanbieden van internetkansspelen en het deelnemen aan internetkansspelen in Nederland vooralsnog illegaal is.

In dit hoofdstuk is de huidige toepassing van de kansspelbelasting bij voordelen uit internetkansspelen uitgewerkt voor een antwoord op de deelvraag: *‘Kunnen de prijzen uit internetkansspelen effectief worden belast met de huidige Wet op de Kansspelbelasting, of is een wijziging gewenst?’*

Door het ontbreken van een legale internetkansspelmarkt is een effectieve heffing over de voordelen afkomstig van internetkansspelen vooralsnog niet mogelijk. Het voorgestelde open vergunningstelsel vormt de eerstvolgende stap naar de nationale regulering van internetkansspelen. Met het open vergunningstelsel wordt een hoge kanalisatie van het aanbod van internetkansspelen beoogd. Hierdoor is de bereidheid van illegale aanbieders om te opteren voor een vergunning doorslaggevend. Voor een realisatie van de hoge kanalisatie zullen de strafmaatregelen bij illegaal aanbod moeten worden verzwaaard en moeten de (administratieve) lasten voor vergunninghouders laag zijn. Zodra een effectieve handhaving van het beoogde vergunningstelsel is gerealiseerd kan effectief kansspelbelasting worden geheven bij de gerechtigde van de buitenlandse internetkansspelen of indien wenselijk bij de vergunninghouder door het vereisen van financiële zekerheden of het instellen van een bepaalde mate van vertegenwoordiging. Kortom de effectiviteit van de heffing is sterk afhankelijk van een hoge kanalisatie van het aanbod van internetkansspelen en daarmee een effectieve bestrijding van de illegaliteit.

Indien het vergunningstelsel is gerealiseerd, zullen strikte eisen worden gehanteerd ten aanzien van de verstrekking van de vergunningen. De aanbieders zullen het aanbod moeten controleren en gedrag van de spelers moeten kunnen monitoren. Hierdoor is een zekere informatie-uitwisseling tussen de vergunninghouders en de overheid noodzakelijk. Door deze informatie-uitwisseling zal de heffing bij de gerechtigde tot de prijzen effectief kunnen plaatsvinden ongeacht de vestiging van de (buitenlandse) aanbieder. De huidige systematiek, met

een onderscheid naar de locatie van het internetkansspel, kan blijven bestaan. Indien een hoge kanalisatie wordt gerealiseerd is ook een herziening van het systeem mogelijk, met als uitkomst een heffing bij de vergunninghouder ongeacht de locatie van het internetkansspel.

6 Samenvatting en conclusie

6.1 Samenvatting

Met de opkomst van e-commerce in de jaren '90 van de vorige eeuw is het aantal globaal opererende ondernemingen toegenomen. Door de digitalisering kunnen fysieke goederen en diensten vervangen worden door data en met behulp van het internet kan deze data direct over de hele wereld worden ontwikkeld, verkocht en geleverd. E-commerce omvat: *'de ontwikkeling, distributie, aankoop, verkoop en aflevering van producten en diensten over het internet'*. Door het internet kan een ondernemer de wereldmarkt bedienen, is geen fysieke vestiging noodzakelijk in een land om daar toch afnemers te bedienen en kunnen de zakelijke handelingen anoniem plaatsvinden. Kortom e-commerce wordt gekenmerkt door de globale, virtuele en anonieme eigenschappen.

De belastingheffing betreft in beginsel nog altijd een nationale aangelegenheid, met in veel gevallen bilaterale- of multilaterale overeenkomsten tussen de landen voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid. De verdeling van de heffingsbevoegdheid is gebaseerd op de nationale wetgeving met de fysieke aanwezigheid als aanknopingspunt. Door e-commerce zijn grensoverschrijdende transacties zonder fysieke vertegenwoordiging in het land van de afnemer mogelijk op grote schaal. De ontwikkelingen van e-commerce geven veelal geen nieuwe uitdagingen voor het bestaande internationale belastingsysteem, de druk om de uitdagingen aan te gaan neemt echter wel sterk toe. Verder is het door de globale en virtuele kenmerken van e-commerce mogelijk dat fysieke aanknopingspunten ontbreken, waardoor verschillende landen op basis van de nationale wetgeving heffen over dezelfde activiteit of transactie, bijvoorbeeld door het ontbreken van verdragen. Kortom de houdbaarheid van fysieke aanknopingspunten voor diverse belastingen in een tijdperk van e-commerce vormt de aanleiding tot dit onderzoek en de volgende hoofdvraag:

'Is de (internationale) fiscale regelgeving voldoende toegerust ten aanzien van het belasten van dienstverlening die wordt verricht in de vorm van e-commerce, of is een wijziging gewenst?'

Ter beantwoording van de hoofdvraag wordt de effectiviteit van de (internationale) fiscale regelgeving getoetst met behulp van een toetsingskader, bestaande uit: de verdeling van de heffingsbevoegdheid, het EU-recht, minimale administratieve lasten, de effectiviteit en de efficiëntie. Voorts zijn een aantal deelvragen uitgewerkt in verschillende hoofdstukken. Ten eerste is de ontwikkeling van e-commerce uitgewerkt in hoofdstuk 2. In hoofdstuk 3 is met een uitwerking van de directe belasting, de effectiviteit van de huidige toepassing van de vaste

inrichting bij e-commerce inkomsten onderzocht. In hoofdstuk 4 is bij de uitwerking van de indirecte belasting, de effectiviteit van de btw-richtlijn bij e-commerce transacties onderzocht. Tot slot is in hoofdstuk 5 de effectiviteit van de huidige kansspelbelasting bij de prijzen afkomstig van internetkansspelen onderzocht. In de hoofdstukken 3,4 en 5 is steeds eerst de huidige toepassing van de belasting uitgewerkt, vervolgens is de uitwerking getoetst aan de effectiviteit en tot slot is afgesloten met de mogelijke wijzigingen of een toekomstperspectief.

In hoofdstuk 2 is allereerst de ontwikkeling van e-commerce uitgewerkt en is de huidige stand van zaken t.a.v. e-commerce weergegeven. Het internet bestaat uit een netwerk van computers die wereldwijd via een kabel- of een satellietverbinding data uitwisselen. Daarbij heeft een uniforme schrijfstijl in http en html geleid tot een gebruiksvriendelijke omgeving van websites. E-commerce biedt ondernemingen, naast nieuwe activiteiten, vele mogelijkheden ter verbetering van de efficiëntie en effectiviteit van de bestaande bedrijfsprocessen. Het overgrote deel van de e-commerce transacties bestaat uit transacties tussen ondernemingen.

In hoofdstuk 3 is de directe belasting over e-commerce inkomsten onderzocht met de deelvraag: *‘Kunnen e-commerce inkomsten effectief worden belast met de huidige toepassing van de vaste inrichting, of is een wijziging gewenst?’*. De vaste inrichting vormt het aanknopingspunt voor de heffing in de bronstaat indien daar een duurzame bedrijfsinrichting ter beschikking van de onderneming is gevestigd. De criteria ter vaststelling van een vaste inrichting zijn opgemaakt in de tijd dat fysieke aanwezigheid in een bronstaat noodzakelijk was voor een deelname in het economisch verkeer. Tegenwoordig is met e-commerce deze fysieke vertegenwoordiging niet noodzakelijk voor een deelname in het economisch verkeer. Zodoende is de effectiviteit van de huidige toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce onderzocht.

De OESO stelt dat een server een vaste inrichting kan vormen indien deze op een vaste plek staat, wordt gebruikt voor bedrijfstoepassingen, onder de directe beschikkingsbevoegdheid van de ondernemer staat en meer dan hulpverlenende of voorbereidende activiteiten uitvoert. Door het gebrek aan activa en risico bij een vaste inrichting die louter bestaat uit een server, zal (weinig tot) geen winst aan deze vaste inrichting worden toegerekend. De huidige toepassing van de vaste inrichting resulteert zodoende in nagenoeg geen bronheffing over e-commerce activiteiten, waardoor e-commerce activiteiten effectief worden belast in de vestigingsstaat.

In hoofdstuk 4 is de indirecte belasting over e-commerce transacties onderzocht met de deelvraag: *‘Kunnen e-commerce transacties effectief worden belast met de huidige toepassing van de btw-richtlijn, of is een wijziging gewenst?’*. Bij de levering van goederen wordt aangesloten bij de locatie van de goederen en bij de levering van diensten wordt aangesloten bij de plaats van de betrokken subjecten. De transacties tussen ondernemers (B2B transacties)

worden volgens het bestemmingslandbeginsel belast in het land van de afnemer bij de belastingplichtige afnemer, zodat minimale grensoverschrijdende administratieve lasten optreden. De transacties aan consumenten (B2C transacties) worden onder de hoofdregel volgens het oorsprongslanbeginsel belast in het land van de leverancier ofwel de dienstverrichter; hierdoor worden vergelijkbare goederen en diensten afkomstig uit verschillende landen geleverd aan consumenten met verschillende tarieven belast.

Voor de B2C e-commerce transacties wordt door de (bijzondere) regelingen voor afstandsverkoop en elektronische diensten een heffing in het bestemmingland bereikt met als keerzijde grensoverschrijdende administratieve lasten voor de ondernemer. De voorkoming van tariefdifferentiatie en een verstoring van de concurrentiepositie worden zodoende verkozen boven de additionele administratieve lasten. Vooralsnog blijven interpretatieverschillen en kwalificatieverschillen van de btw-richtlijn tussen de verschillende lidstaten bestaan. Hierdoor blijft tariefdifferentiatie mogelijk, zoals in de huidige situatie met elektronische boeken waarbij Nederland het reguliere tarief van 19% hanteert en Luxemburg het verlaagde tarief. Verder zijn door de interpretatieverschillen en kwalificatieverschillen ook situaties van dubbele belasting of non-belasting over e-commerce transacties mogelijk door een verschillende interpretatie van begrippen zoals het ondernemersbegrip. De e-commerce transacties worden afgezien van deze interpretatieverschillen en kwalificatieverschillen effectief in het bestemmingsland belast.

In hoofdstuk 5 is de kansspelbelasting over de prijzen uit internetkansspelen onderzocht met de deelvraag: *‘Kunnen de prijzen uit internetkansspelen effectief worden belast met de huidige Wet op de Kansspelbelasting, of is een wijziging gewenst?’*. De Europese Commissie heeft het kansspelbeleid op grond van het subsidiariteitsbeginsel expliciet overgelaten aan de lidstaten, doordat destijds in 1992 de grensoverschrijdende werking van kansspelen beperkt was. Het internetkansspelen beleid is verdeeld in de verschillende lidstaten met ofwel een verbod, ofwel een vergunningstelsel, ofwel een vrije markt. In Nederland is het aanbieden en deelnemen aan internetkansspelen, door het ontbreken van een vergunningstelsel, vooralsnog verboden.

Onder de Wet KsB zijn de aanbieders van binnenlandse internetkansspelen en de binnen Nederland wonende gerechtigden van buitenlandse internetkansspelen belastingplichtig. Door het ontbreken van effectieve handhaving en controlemaatregelen, blijft de heffing bij de gerechtigden van buitenlandse internetkansspelen echter veelal achterwege. Hierdoor wordt de concurrentieverhouding op de nationale kansspelmarkt verstoord ten nadele van de traditionele fysieke kansspelen. De prijzen afkomstig van internetkansspelen worden zodoende vooralsnog niet effectief belast.

6.2 Conclusie

Directe belasting

Met de huidige toepassing van de vaste inrichting worden e-commerce inkomsten effectief belast in de vestigingsstaat. Zolang de verwachte erosie van de belastinggrondslag in de bronstaat niet wordt bewezen, is een structurele herziening van de internationale verdeling van de heffingsbevoegdheid niet wenselijk. Ondernemers en betrokken autoriteiten moeten onder de huidige toepassing de activiteiten en functionaliteiten van een server toetsen voor de vaststelling van een vaste inrichting en eventueel de winsttoerekening met verrekenprijzen. Deze administratieve lasten zijn inefficiënt aangezien enkel een server, voor zover al sprake is van een vaste inrichting, slechts zelden leidt tot een belastingheffing in de bronstaat. De huidige toepassing van de vaste inrichting kan zodoende meer efficiënt plaatsvinden indien in het OESO modelverdrag wordt bepaald dat enkel een server geen vaste inrichting kan vormen.

Indirecte belasting

Met de huidige toepassing van de btw-richtlijn worden e-commerce transacties effectief belast in het bestemmingsland. Doordat in de btw-richtlijn ruimte is gelaten voor een vrije interpretatie op het niveau van de lidstaten, vormen kwalificatie- en interpretatieverschillen een bedreiging voor de neutraliteit en de effectiviteit van de heffing. De invloed van deze kwalificatie en interpretatieverschillen is drastisch toegenomen door de grote grensoverschrijdende invloed van e-commerce. Met meer gemeenschappelijke beleid tussen de lidstaten zullen de administratieve lasten voor grensoverschrijdend opererende ondernemingen afnemen en zullen de mogelijkheden voor een effectieve controle toenemen. Vooral de identificatie van handelende partijen via e-commerce (belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen) is van groot belang voor de effectiviteit van de heffing. Aangezien de heffing van e-commerce transacties aansluit bij de locatie van de afnemer is een gemeenschappelijk beleid met betrekking tot de identificatie, informatie-uitwisseling en controle essentieel. De mogelijkheden van meer gemeenschappelijk beleid zijn goed zichtbaar bij de introductie van het éénloketsysteem bij elektronische diensten. Door dit éénloketsysteem heeft een ondernemer met grensoverschrijdende activiteiten slechts in één lidstaat administratieve verplichtingen voor de heffing van de btw in alle lidstaten.

Kansspelbelasting

Met de huidige toepassing van de kansspelbelasting worden de prijzen afkomstig van internetkansspelen vooralsnog niet effectief belast. Met het voorgestelde vergunningstelsel en een hoge kanalisatie van het aanbod van internetkansspelen wordt een eerste stap gezet naar regulering van de nationale internetkansspelenmarkt. Indien het vergunningstelsel is

gerealiseerd, zullen strikte eisen worden gehanteerd ten aanzien van de verstrekking van de vergunningen. De aanbieders zullen het aanbod moeten controleren en gedrag van de spelers moeten kunnen monitoren. Hierdoor is een zekere informatie-uitwisseling tussen de vergunninghouders en de overheid noodzakelijk. Door deze informatie-uitwisseling zal de heffing bij de gerechtigde tot de prijzen effectief kunnen plaatsvinden ongeacht de vestiging van de (buitenlandse) aanbieder. De huidige systematiek, met een onderscheid naar de locatie van het internetkansspel, kan blijven bestaan of het systeem kan worden herzien tot een heffing bij de vergunninghouder ongeacht de locatie van het internetkansspel.

Tot slot

De internationale fiscale regelgeving is voldoende toegerust ten aanzien van het belasten van B2B e-commerce activiteiten, doordat zowel de ondernemer als de belastingplichtige afnemer een aanknopingspunt vormen voor de heffing. De impact van e-commerce op de effectiviteit van de directe belasting is beperkt, doordat bij de directe belasting een subjectieve belastingplicht wordt gehanteerd. Het subject (de ondernemer) wordt uiteindelijk belast voor de wereldwinst, ongeacht de manier van handelen; e-commerce of traditioneel. Hierdoor is bij grensoverschrijdende e-commerce inkomsten de effectieve heffing van de directe belasting in de vestigingsstaat verzekerd.

De internationale fiscale regelgeving is nog onvoldoende toegerust ten aanzien van het belasten van B2C e-commerce transacties. Doordat de componenten gebruikt bij e-commerce (de server, de data en de website) onvoldoende direct verband houden met een land, reteren slechts de ondernemer en de consument als aanknopingspunten voor de heffing. De (locatie van de) consument wordt daarbij steeds belangrijker. De beperkte identificatiemogelijkheden van consumenten op het internet is echter een belangrijke tekortkoming van de huidige internationale regelgeving. Zolang consumenten anoniem kunnen blijven op het internet is een effectieve heffing niet mogelijk. Het is inefficiënt om de consument belastingplichtig te maken voor de indirecte belasting. De effectiviteit van de internationale fiscale regelgeving is meer gebaat bij internationale overeenstemming en samenwerking in de vorm van een gemeenschappelijk beleid voor de identificatie van ondernemers en consumenten en een uitgebreide informatie-uitwisseling.

Kortom aangezien e-commerce nog altijd grotendeels bestaat uit B2B transacties²⁹¹, is naar mijn oordeel de internationale fiscale regelgeving voldoende toegerust ten aanzien van het belasten van e-commerce. Ter verbetering van de effectiviteit en de efficiëntie van de heffing (van vooral de B2C e-commerce transacties) is meer internationale overeenstemming voor een internationaal gelijke interpretatie en behandeling van e-commerce wenselijk.

²⁹¹ OECD (2009), 'Conference on Empowering E-consumers - Background Report', Washington 8-10 december, no. 2

7. Literatuurlijst

7.1 Artikelen

- W. Abdallah, A.S. Maghrabi (2009), 'Do Multinational Companies have Effective Transfer Pricing Systems of Intangible Assets and E-commerce?' pp. 115 - 126
- T.S. Adams (1921), 'Fundamental Problems of Federal Income Taxation', 35, 4, pp. 527-556
- A.C. van den Berg, S.A. Stevens (2007), 'Vennootschapsbelasting en E-commerce', *Computerrecht*, 71
- CERT Lexsi (2006), 'Witboek - Cyber-criminality in Online Gaming'
- C.W. Chan (2000), 'Taxation of Global E-commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans', pp. 1 – 26
- V. Choudhary (2011), 'Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment Under the International Taxation Law', *International Tax Journal*, 37, 4, pp. 33-57
- S.-C. Chu, e.a. (2007), 'Evolution of e-commerce Web sites: A conceptual framework and a longitudinal study', *Information & Management*, no. 44, pp. 154-164
- A.J. Cockfield (1999), 'Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits', pp. 133 – 217
- A.J. Cockfield (2002), 'Walmart.com: A Case Study in Entity Isolation', 25,
- A.J. Cockfield (2004), 'Formulary Taxation Verses the Arm's Length Principle: The Battle Among Doubting Thomases, Purists, and Pragmatists', *Canadian Tax Journal*, vol 52, pp. 114 - 123
- A.J. Cockfield (2005), 'The Rise of the OECD as Informal 'World Tax Organization' Through National Responses to E-commerce Tax Challenges', pp. 136 – 187
- A.J. Cockfield (2007), 'Protecting the Social Value of Privacy in the Context of State Investigations Using New Technologies', *UBCL*, pp. 41-68
- A.J. Cockfield & J. Pridmore (2007), 'A Synthetic Theory of Law and Technology', *Minnesota Journal of Law, Science and Technology*, pp. 475-513
- T. Collins (2009), 'From Ottawa to Lausanne: Much Done but More to Do?', *Electronic Journal of e-Government*, Vol. 7, Iss. 2, pp. 147 – 154
- Eerste Kamer der Staten-Generaal (2008), 'Wijziging van de Wet op de kansspelbelasting in verband met kansspelen via internet', stb. 2008, 385;
- Eerste Kamer der Staten-Generaal (2008), 'Wijziging van de Wet op de kansspelbelasting in verband met kansspelen via internet', MvA, 16 juni 2008
- M.J. Graetz (2001), 'Taxing International Income – Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy', *Yale Law School*, pp. 261 – 336
- Handelingen II, 2006/2007, nr. 83, p. 4543 – 4553

B. Hoffart (2007), 'Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through and Access to Markets Proxy Approach', *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, vol. 6, is. 1, pp. 106-121

Kamerstukken II 2006/2007, MvT, 30583, nr. 3

Kammerstukken II 2006/2007, 30583, nr. 6

M. Kolakovic & N. Mijatovic (2004), 'An Enterprise Odyssey', *International Conference Proceedings*, pp. 735-750

R. M. Kozub (2011), 'Foreign (Non-US) Taxes On Internet Transactions', *International Business & Economics Research Journal*, vol. 2, iss. 2

League of Nations (1927), 'Double Taxation and Tax Evasion Report', Doc. C.216.M.85

M.M.W.D. Merckx (2011), 'Btw-Uitvoeringsverordening uitvoerbaar?', WFR 6924

Ministerie van Financiën (1998), Notitie: 'Belastingen in een wereld zonder afstand'

Minister van Justitie (2008), 'Kansspelen', Vergaderjaar 2008-2009, 24557, nr. 93

MWM2 (2011), 'Impact legalisering online kansspelen', april 2011 Raad van State (2011), 'zaak Betfair', 22 maart 2011, 200700622/1/H3-A

OECD (1998), 'Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions'

OECD (1999), 'The Economic and Social Impact of Electronic Commerce – Preliminary Findings and Research Agenda'

OECD (2001), 'Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions'

OECD (2001), 'Comments on the Discussion Draft on "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions"'

OECD (2001), 'Policy Brief – Electronic Commerce', July 2001

OECD (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?'

OECD (2005), 'E-commerce: Transfer pricing and Business Profits Taxation'

OECD (2009), 'Conference on Empowering E-consumers - Background Report', Washington 8-10 december

OECD (2010), 'Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments'

OECD (2011), 'Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention'

Office of Tax Policy, U.S. Treasury Department (1996), 'Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce'

- D.M. Parrilli (2008), 'E-commerce and Transfer Pricing: Some Selected Issues', Masaryk University Journal of Law and Technology, vol. 2, no. 2, pp. 83-97
- D.M. Parrilli (2009), 'Tax Treatment of Companies Providing Grid Services: Direct vs. Indirect Taxation, IBDF, Amsterdam, pp. 743 – 772
- M.R.T. Pauwels (2003), 'Verslag van de oratie van E.C.C.M. Kemmeren: E-business en vaste inrichtingen: paniekvoetbal.' WFR 2003/1126
- E. Peeman (2001), 'Electronic commerce en de Europese omzetbelasting', Iter,
- T. Pronina (2011), 'Indirect taxation of electronic commerce: The U.S. and European experience, lessons for Russia',
- A. Schäfer & C. Spengel (2002), 'ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation', Centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim, dec. 2002, pp. 1 – 32
- G.D. Sprague (2010), 'Permanent Establishment Aspects of Transaction Processing on U.S. Servers', Tax Management International Journal, 39.1, pp.
- Staatssecretaris van Financiën (2000), 'Onderworpenheidsvereiste' 18 december 2000, nr. IFZ 2000/1329M
- Staatssecretaris van Financiën (2005), 'Besluit voorkoming dubbel successie- en schenkingsrecht', 7 december 2005, nr. CCP2005/1649M, V-N 2006/4.12
- Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (2011), 'Beleidsvisie kansspelen', 19 maart 2011, 5686253/11/DSP
- Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (2011), 'Beantwoording Kamervragen ... kansspelbeleid', 29 maart 2011
- Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (2012), 'WODC onderzoek Gokken in kaart Tweede meting aard en omvang kansspelen in Nederland', nr. 242454
- Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (2012), 'Uitvoering van ingediende moties bij het wetsvoorstel inzake de instelling van de kansspelautoriteit', 4 mei 2012, 256920
- Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (2012), 'Rapport van bevindingen kansspelautomatensector', 12 juli 2012

7.2 Boeken

- A.C.A.G.A.C. de Graaf e.a. (2009), 'Internationaal Belastingrecht', Kluwer, 3e Druk
- A. Giddens (1990), 'The Consequences of Modernity' pp. 1-227
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren (2007), 'Omzetbelasting', Kluwer, 11e druk
- E.C.C.M. Kemmeren (2001), 'Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models', Pijnenburg uitgeverij

J. Li (2003), 'International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study', Toronto, Canadian Tax Foundation

A.A. Skaar (1991), 'Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle', Kluwer, pp. 1 - 610

A. Toffler (1980), 'The Third Wave', Blue Print, pp. 1-544

7.3 EU regelgeving

EC (1985), 'De voltooiing van de interne markt, Witboek van de Commissie aan de Europese Raad', COM (1985)

EC (1992), 'Institutions press release', 23 December 1992, IP/92/1120

EC (2000), 'E-commerce Richtlijn', Richtlijn 2000/31/EG, Pb EG 2000, L178/1, con

EG (2006), 'Btw-Richtlijn', 2006/11/EG

EC (2007), 'Actieprogramma ter vermindering van de administratieve lasten in de Europese Unie', COM(2007) 23

EG (2008), 'Richtlijn tot wijziging van Richtlijn 2006/11/EG wat betreft de plaats van een dienst', 2008/8/EG

EG (2008), 'Communautair Douane Wetboek', Verordening nr. 450/2008

EC (2009), 'Gemeenschappelijke stelsel ... wat de factureringsregels betreft', 2009/21/EG

EC (2010), 'Groenboek – over de toekomst van de btw naar een eenvoudiger, solider en efficiënter Btw-stelsel', COM(2010) 695

EC (2011), 'Groenboek – onlinegokken op de interne markt', COM(2011) 128 def

EC (2011), 'Duties for Online Gaming in the Danish Gamin Duties Act', C(2011) 6499Gambling Compliance (2009), 'Market Barriers – A European Online Gambling Study'

EG (2011), 'Uitvoeringsverordening ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG', 282/2011

EP (2011), 'Verslag over onlinegokken op de interne markt', 2011/2084(INI)

7.4 Rechtspraak

7.4.1 Europese rechtspraak

HvJ EG 4 juli 1985, C-168/84 (Günter Berkholz)

HvJ EG 5 oktober 1994, zaak C-23/93, Jur. 1994, blz.I-4795 (*TV10-arrest*)

HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg- Gelting-Linen A/S)

HvJ EG 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS A/S)

HvJ EG 17 juli 1997, C-190/95 (Aro Lease BV)

HvJ EG 7 mei 1998, C-390/96 (Lease Plan Luxembourg SA)

HvJ EG 21 september 1999, C-124/97 (Läärä)

HvJ EG 6 november 2003, C-243/01 (Gambelli)

HvJ EG 12 mei 2005, C-452/03 (RAL)

HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04 (FCE-bank)

HvJ EG 27 september 2007, C-409/04, BNB 2008/11 (Teleos Plc)

HvJ EG 8 september 2009, C-42/07 (Liga Portuguesa de Futebol Professional)

HvJ EG 17 december 2009, C-203/08 (Sporting Exchange)

HvJ EG 8 september 2010, C-46/08 (Carmen Media Group Ltd.)

HvJ EG 9 september 2010, C-64/08 (Ernst Engelmann)

7.4.2 Nationale rechtspraak buitenland

Piedras Negras Broadcasting Co. V. Commissioner; 43 B.T.A. 297 (1941), nonacq. 1941-1 C.B. 18, aff'd, 127 F.2d 260 (5th Cir. 1942)

Tweede Bundesfinanz Hof 30 oktober 1996, II R 12/92, Betriebs-Berater 1997 (*Pijpleiding-arrest*)

7.4.3 Nationale rechtspraak Nederland

HR 13 oktober 1954, BNB 1954/336 (*Circustent-arrest*)

HR 15 juni 1955, BNB 1955/277 (*Kunstogen-arrest*)

HR 24 augustus 1999, BNB 1999/418

HR 24 augustus 1999, BNB 1999/419

HR 26 januari 2000, nr. 33434, BNB 2000/159c*

7.5 Websites

S. Basu (2002), 'European VAT on Digital Sale', The Journal of Information Law and Technology, no. 3
http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2002_3/basu

R. Russell (2012), 'Amazon Laws at a Crossroads', <http://www.accountingtoday.com/news/Amazon-Laws-Crossroads-62548-1.html>

www.OECD-library.org, home/statistics/OECD Science, Technology and Industry Scoreboard/2011/E-commerce uptake, geraadpleegd 10-04-2012

<http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/kansspelen/documenten-en-publicaties/persberichten/2012/06/08/kansspelautoriteit-sluit-net-rond-kansspelaanbieders-internet.html>

<http://nos.nl/artikel/381753-harde-aanpak-illegale-goksites.html>

<http://www.kansspelautoriteit.nl/kansspelen/kansspelen-internet/>

<http://www.stiog.nl/wp-content/uploads/2011/08/PERSBERICHT23.8.2011.pdf>

<http://www.emerce.nl/nieuws/online-kansspelmarkt-eerder-2015>

European Gaming & Betting Association (2008), 'Market reality',

http://www.egba.eu/pdf/EGBA_FS_MarketReality.pdf

Swiss Institution for Comparison of Law (2006), 'Study of Gambling Services in the Internal Market of the European Union', 14 Juni 2006, http://ec.europa.eu/internal_market/services/gambling_en.htm, 1102

Bijlage 1: Plaats grensoverschrijdend BTW belastbaar (belastbaar feit)

Transactie	Goederen	Diensten
EU-B TO EU-B (Intra)	Afnemer (ICV) ^I	Afnemer (verrichten dienst) ^{VII}
Non EU-B TO EU-B (import)	Afnemer (Douaneheffing) ^{II}	Afnemer (verrichten dienst) ^{VIII}
EU-B TO non EU-B (export)	Afnemer (Geen BTW) ^{III}	Afnemer (geen BTW) ^{IX}
EU-B TO EU-C (Intra)	Leverancier (Levering) -> Afnemer (Afstandsverkopen) ^{IV}	Leverancier (verrichten dienst) ^X -> Afnemer (Elektronische diensten) (2015)
Non EU-B TO EU-C (import)	Afnemer (Douaneheffing) ^V	Leverancier (verrichten dienst) -> Afnemer (Elektronische diensten) ^{XI}
EU-B TO non EU-C (export)	Afnemer (Geen BTW) ^{VI}	Afnemer (Geen BTW) ^{XII}

Goederen:

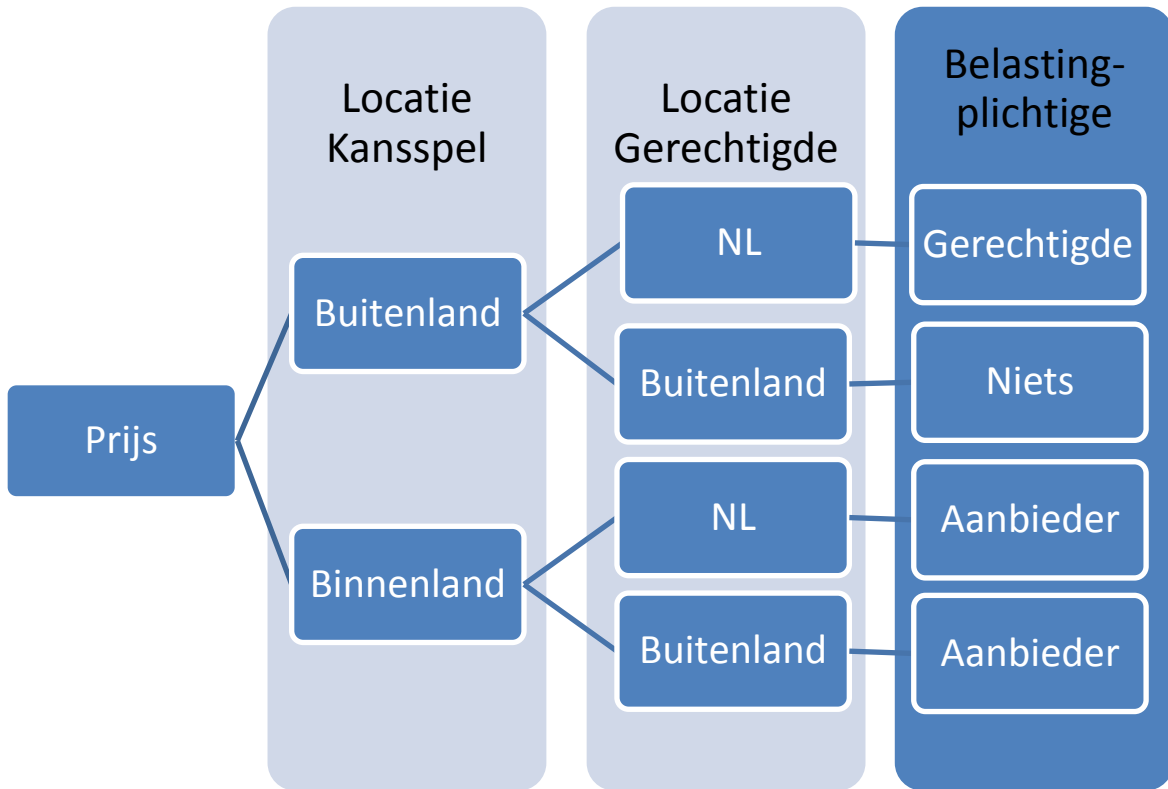
- I. De levering is vrijgesteld bij de leverancier onder voorwaarden en de intracommunautaire verwerving is belast bij de afnemer, zie par. 4.2.2.
- II. Invoer is gelijktijdig met de douaneheffing belast, zie par. 4.2.3.
- III. Uitvoer is vrijgesteld, zie par. 4.2.3.
- IV. De levering is belast bij de leverancier.
-> Indien voldaan aan de drempelwaarde voor afstandsverkopen, dan is de levering belast in de lidstaat van de afnemer (= grensoverschrijdende administratieve verplichting), zie par. 4.2.2.
- V. Invoer is belast, gelijktijdig met de douaneheffing, zie par. 4.2.3.
- VI. Uitvoer is vrijgesteld, zie par. 4.2.3.

Diensten:

- VII. De dienst is belast in de plaats van de afnemer (eventueel een VI), verlegging van belastingplicht naar afnemer mogelijk, zie par. 4.3.1/4.3.2
- VIII. De dienst is belast in de plaats van de afnemer (eventueel een VI), verlegging van belastingplicht naar afnemer mogelijk, zie par. 4.3.1/4.3.2
- IX. De dienst is belast in de plaats van de afnemer (eventueel een VI), buiten de EU dus geen BTW, zie par. 4.3.1/4.3.2

- X. De dienst is belast in de plaats van de leverancier (eventueel een VI), zie par. 4.3.1/4.3.2
- XI. De dienst is belast in de plaats van de leverancier (eventueel een VI), buiten de EU dus geen BTW, zie par. 4.3.1/4.3.2.
- XII. -> Indien sprake van een dienst geleverd middels het internet met minimale menselijke interactie (= elektronische dienst), dan plaats van dienst bij de afnemer (=grensoverschrijdende administratieve verplichting), zie par. 4.3.3.

Bijlage 2: Belastingplichtige buitenlands of binnenlands internetkansspel



CHECK voor stuk Indirecte belasting:

- geen gebruik van eindgebruiker = consument, tegenhanger is belastingplichtige afnemer
- geen gebruik van verhandeling / handeling = transactie
- gemeenschap veranderen in EU?