

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

DE VASTE INRICHTING IN DE DIGITALE ECONOMIE

Een onderzoek naar effectieve belastingheffing van e-commerce.

Auteur:

F.A.B. Evenboer (347134)

Begeleider:

Prof. dr. P. Kavelaars

Rotterdam, juli 2015

Inhoudsopgave

Verklaring van afkortingen	4
1. Inleiding	5
2. De digitale economie en e-commerce	9
2.1 Inleiding	9
2.2 Ontwikkeling.....	9
2.3 Definities.....	10
2.3.1 Digitale economie	10
2.3.2 E-commerce	11
2.4 Kenmerken van E-commerce.....	11
2.5 Drie typen e-commerce.....	13
2.5.1 E-commerce in materiele goederen.....	13
2.5.2 E-commerce in diensten.....	14
2.5.3 E-commerce in immateriële goederen	14
2.6 Conclusie.....	14
3. De vaste inrichting	16
3.1 Inleiding	16
3.2 Het internationale belastingregime	16
3.2.1 Heffingsbeginselen.....	16
3.2.2 Voorkomingsmethoden.....	17
3.3 Functie van een vaste inrichting.....	18
3.4 Artikel 5 van het OESO Modelverdrag.....	19
3.4.1 De vaste inrichting	19
3.4.2 De vaste vertegenwoordiger.....	20
3.5 Kenmerken van een vaste inrichting.....	21
3.5.1 Bedrijfsinrichting	21
3.5.2 Vast	21
3.5.3 Permanentie.....	21
3.5.4 Tot de beschikking staan.....	22
3.5.5 Personeel	22
3.6 Conclusie.....	23
4. De vaste inrichting binnen de digitale economie	24
4.1 Inleiding	24
4.2 Kwalificatie van een vaste inrichting bij e-commerce	24

4.2.1	Website	25
4.2.2	Server	25
4.2.3	Servercapaciteit van de ISP.....	28
4.2.4	Conclusie.....	28
4.3	Toetsing van de belastingheffing van een vaste inrichting in de e-commerce.....	29
4.3.1	Effectiviteit	29
4.3.2	Efficiëntie.....	30
4.3.3	Administratieve eenvoud	30
4.3.4	EU-recht.....	31
4.3.5	Internationale inpasbaarheid	32
4.3.6	Conclusie.....	32
4.4	Uitdagingen met betrekking tot de vaste inrichting en e-commerce.....	33
4.5	Voorstellen van de OESO.....	34
4.5.1	Wijziging in de uitzonderingsbepaling van de vaste inrichting uit het OESO Modelverdrag.....	34
4.5.2	Het vaststellen van een alternatieve ‘nexus’ op basis van een significante digitale aanwezigheid.....	37
4.5.3	Het vervangen van de vaste inrichting door ‘significante aanwezigheid’.....	39
4.5.4	Het invoeren van een bronbelasting op digitale transacties	41
4.5.5	Een vergelijking van de vier voorstellen.....	43
4.6	Conclusie.....	44
5.	Samenvatting en conclusie.....	46
	Literatuurlijst.....	50
	Literatuur	50
	Boeken	50
	Artikelen	50
	Jurisprudentie.....	51
	Websites.....	51
	Overige stukken	51

Verklaring van afkortingen

B2B	Business-to-Business; transacties tussen ondernemingen
B2C	Business-to-Consumer; transacties tussen onderneming en consument
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BNB	Beslissingen in de belastingzaken (in Nederland)
C2C	Consumer-to-Consumer; transacties tussen consumenten
E-commerce	Electronic commerce
E-business	Electronic business
EBR	Europees Belastingrecht
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
IBR	Internationaal Belastingrecht
Intra	Intra-business; transacties binnen het concern
ISP	Internet Service Provider
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OESO-MV	OESO Modelverdrag
V-N	Vakstudie Nieuws
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

1. Inleiding

Sinds het einde van de twintigste eeuw vindt er een toenemende globalisering plaats. De opkomst van het internet speelt hier een grote rol in. Dit leidde tot de ontwikkeling van een nieuwe economie, de digitale economie en bracht een nieuwe vorm van ondernemen met zich: de ‘electronic commerce’, ook wel ‘e-commerce’ genoemd. De ‘e-commerce’ omvat alle zakelijke handelingen die uitgevoerd worden door middel van elektronische processen.

Deze ontwikkeling heeft er toe geleid dat voor de belastingheffing problemen zijn ontstaan. Het is al geruime tijd – of eigenlijk sinds de start van de ontwikkeling van de digitale wereld – onduidelijk hoe met de digitalisering fiscaal moet worden om gegaan. Klassieke ondernemingen maken gebruik van een fysieke locatie om hun goederen en diensten te leveren. Het gevolg van de digitalisering is echter dat ondernemingen niet langer gebruik hoeven te maken van een fysieke locatie, maar dat het hebben van een virtuele¹ of technische² aanwezigheid in deze tijd al voldoende is.

Landen baseren hun heffingsrecht in het algemeen op basis van het woonstaat-, bronstaat of nationaliteitsbeginsel.³ Deze beginselen zijn gekoppeld aan de subjectieve of objectieve band die de onderneming heeft met een land. Voor het woonstaatsbeginsel is een subjectieve band vereist wat wil zeggen dat de ondernemer of de onderneming (veelal een rechtspersoon) een ingezetene⁴ is, die het land in staat stelt te heffen over het wereldinkomen van de onderneming. De bevoegdheid tot bronstaatheffing ontstaat, wanneer een onderneming als niet-ingezetene inkomsten verkrijgt uit een ander land, het bronland. In dat geval mag het land belasting heffen over de verkregen inkomsten, aangezien deze inkomsten een objectieve band vormen tussen land en onderneming. Een voorwaarde is echter wel dat de inkomsten in zo’n geval toegerekend moeten kunnen worden aan een zogenoemde ‘vaste inrichting’ van de onderneming. In grensoverschrijdende situaties ontstaat echter een probleem wanneer de bronstaat belasting wil heffen van een onderneming die zijn activiteiten exploiteert binnen de digitale economie; daarbij is immers lang niet altijd duidelijk waar activiteiten plaatsvinden.

Een definitie van de vaste inrichting is te vinden in artikel 5 OESO Modelverdrag (OESO-MV). Een vaste inrichting ontstaat kort gezegd indien in de bronstaat een (fysieke) bedrijfsinrichting van vaste aard aanwezig is en de onderneming (een deel van) zijn activiteiten door middel van deze bedrijfsinrichting uitoefent.⁵ Daarnaast moet de fysieke aanwezigheid in zekere mate van duurzame aard zijn en moet de bedrijfsinrichting zonder beperking ter beschikking staan van de onderneming.⁶

¹ Bijvoorbeeld een website.

² Bijvoorbeeld een server.

³ Het nationaliteitsbeginsel wordt in het verdere gevolg buiten beschouwing gelaten.

⁴ Art. 4 OESO Modelverdrag.

⁵ Art. 5 lid 1 OESO Modelverdrag.

⁶ Par. 1 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

Voorbeelden van bedrijfsinrichtingen die als fysieke aanwezigheid beschouwd worden, zijn een kantoor, fabriek of zelfs een plaats van leiding.⁷ Ondernemingen die zich voortbewegen in de digitale economie beschikken echter veelal niet over zo'n fysieke aanwezigheid, aangezien een virtuele of technische aanwezigheid voor hen voldoende is voor het uitoefenen van hun activiteiten. Met name het vereiste van het hebben van een fysieke aanwezigheid vormt dan ook een obstakel bij de belastingheffing door de bronstaat. Hierdoor ontstaat het gevaar dat inkomsten die voortkomen uit e-commerce in zijn geheel onbelast blijven, omdat er ook geen belasting geheven wordt door de woonstaat of dat een 'vlucht' plaatsvindt naar landen met een laag belastingtarief, om op die manier de belastingdruk te verminderen. Op deze manier lopen landen vermoedelijk belastinginkomsten mis. Daarnaast is het nog maar de vraag wat de waarde is die toegerekend moet worden aan deze e-commerce activiteiten indien wél sprake zou zijn van een vaste inrichting. Gezien de omvang van de scriptie zal het laatst genoemde probleem echter niet uitgebreid behandeld worden.

Bovenstaande ontwikkelingen brengen mij tot de volgende stelling:

“Het begrip vaste inrichting uit artikel 5 OESO Modelverdrag vormt geen adequaat aangrijpingspunt voor de digitale economie.”

Het beantwoorden van de volgende deelvragen zal mij helpen bij het toetsen van de stelling:

- Wat zijn de aspecten van de 'digitale economie'?
- Wat zijn de voorwaarden waaraan moet worden voldaan om te kwalificeren als vaste inrichting?
- In welke gevallen is er sprake van een vaste inrichting in de digitale economie?
- Welke problemen in relatie tot BEPS heeft de OESO geconstateerd voor de behandeling van de vaste inrichting in de digitale economie en welke voorstellen zijn aangedragen door de OESO ter verbetering van de definitie van de vaste inrichting in art. 5 OESO-MV?

Zoals eerder vermeld, vormt artikel 5 OESO-MV de basis voor de definitie van een vaste inrichting in grensoverschrijdende situaties en vanwege dit gegeven is het artikel in de stelling als uitgangspunt opgenomen. Om de belastingheffing binnen de digitale economie mogelijk te maken, is het doel het begrip van de vaste inrichting uit te breiden om op deze manier e-commerce binnen de vereisten van een vaste inrichting te betrekken.

De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling heeft al geruime tijd een leidende rol aangenomen in de zoektocht naar mogelijke oplossingen voor gevallen waarin e-

⁷ Art. 5 lid 2 OESO Modelverdrag.

commerce activiteiten ongewild (gedeeltelijk) onbelast blijven. Het is door de organisatie benoemd als een van de actiepunten waarvoor getracht wordt duidelijkheid te creëren in het omvangrijke project “*Base Erosion and Profit Shifting*”⁸ (hierna: BEPS). In het kader van BEPS zijn de afgelopen jaren diverse rapporten verschenen met aanbevelingen omtrent – onder andere – de omgang met de digitale economie⁹ en het begrip van de vaste inrichting¹⁰. Gezien de recente ontwikkelingen hierin, en in het bijzonder voor de digitale economie, beoordeel ik tevens de aanbevelingen die zijn gedaan door de OESO.

Ter beoordeling van de huidige fiscale wetgeving worden de volgende toetsingscriteria in acht genomen:

- Effectiviteit: Het doel van de belastingheffing – het belasten van buitenlandse ondernemingsactiviteiten door middel van een vaste inrichting – moet worden bereikt.
- Efficiëntie: De belastingheffing mag geen verstoring van de markt tot gevolg hebben; indien mogelijk moet het de economische efficiëntie vergroten.¹¹
- Administratieve eenvoud: De belastingheffing moet zo wel administratief gezien als in naleving van de wet, zo min mogelijk kosten met zich meebrengen.¹²
- EU-rechtelijk: De EU heeft als doel vrede, waarden en het welzijn van haar volkeren te bevorderen. Dit doel beoogt de EU te behalen door het bieden van een ruimte van vrijheid, veiligheid en recht zonder binnengrenzen bij de opbouw van een interne markt.¹³ De verdragsvrijheden en non-discriminatiebepalingen zijn zodoende van invloed bij de totstandkoming en uitvoering van (grensoverschrijdende) regelgeving.
- Internationale inpasbaarheid: het internationale verdragenrecht voorkomt de heffing van dubbele belasting, door het vrijstellen/verrekenen van belasting in grensoverschrijdende situaties. Indien een staat zijn heffingsbevoegdheid, die hij op basis van een verdrag toegewezen krijgt, niet benut, ontstaat bij de andere verdragsstaat niet het recht om alsnog te heffen. In dat geval vindt er in zijn geheel geen belastingheffing plaats, wat ook wel ‘double non-taxation’ of ‘double dip’ genoemd wordt.¹⁴ Dit is van invloed op de effectiviteit van de belastingheffing.

⁸ OESO (2013), ‘Adressing Base Erosion and Profit Shifting’.

⁹ OESO (2014), ‘Address the tax challenges of the digital economy’.

¹⁰ OESO (2014), ‘Public Discussion Draft. BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status’.

¹¹ J.E. Stiglitz (2000), ‘Economics of the Public Sector’, Norton, 3^e druk, p. 457-458.

¹² J.E. Stiglitz (2000), ‘Economics of the Public Sector’, Norton, 3^e druk, p. 457-458.

¹³ Art. 3 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

¹⁴ A.C.G.A.C. de Graaf e.a. (2014), ‘Internationaal Belastingrecht’, Kluwer, 8^e druk, p. 70.

Om de stelling te toetsen zal er, verdeeld over vijf hoofdstukken, een onderzoek uitgevoerd worden op basis van jurisprudentie en literatuur. In het tweede hoofdstuk wordt dieper op de digitale economie ingegaan. De ontwikkelingen en kenmerken van de digitale economie zullen hierin centraal staan, aangevuld met opmerkingen vanuit de OESO met betrekking tot BEPS.

In het derde hoofdstuk wordt het begrip van vaste inrichting uiteengezet. Dit doe ik door artikel 5 OESO-MV te behandelen en te ontleden met gebruikmaking van het bijbehorend commentaar van de OESO. Ook de opmerkingen van de OESO omtrent BEPS komen in dit hoofdstuk aan de orde.

In het vierde hoofdstuk wordt vervolgens het begrip van de vaste inrichting getoetst binnen de digitale economie. Zowel gevallen waarin er geen sprake is van een vaste inrichting als gevallen waarin wel sprake is van een vaste inrichting komen in dit hoofdstuk aan bod. Aan de hand van deze voorbeelden wordt getracht aan te tonen in welke gevallen er sprake is van een vaste inrichting. Hierdoor moet duidelijk worden of de het begrip van de vaste inrichting wel toereikend is aan de eigenschappen van de digitale economie en e-commerce. Ook de voorstellen die gedaan zijn door de OESO om de definitie van de vaste inrichting uit het OESO-MV aan te passen worden in dit hoofdstuk behandeld.

In het vijfde hoofdstuk draag ik in de conclusie een voorstel aan om de definitie van de vaste inrichting op een zodanige manier aan te passen dat deze beter aansluit bij de digitale economie.

2. De digitale economie en e-commerce

2.1 Inleiding

Tegenwoordig is de digitalisering van de wereld om ons heen overal zichtbaar en is het gebruik van digitale technologieën meer dan vanzelfsprekend. De digitalisering heeft geleid tot opkomst van de digitale economie, waarin een hele nieuwe vorm van ondernemen mogelijk is geworden, ook wel e-commerce genoemd.

Om een beter inzicht te krijgen in de digitale economie en de e-commerce wordt in paragraaf 2.2 de ontwikkeling van de digitale economie behandeld. In paragraaf 2.3 wordt de digitale economie gedefinieerd en tevens de e-commerce, aangezien met deze term de handel in goederen en diensten in de digitale economie wordt aangeduid. Vervolgens worden in paragraaf 2.4 de kenmerken van e-commerce behandeld en komt ook de vergelijking met traditionele activiteiten aan bod. In paragraaf 2.5 worden de drie vormen van e-commerce behandeld die sterk samenhangen met de kenmerken die in de paragraaf daaraan voorafgaand behandeld zijn. In de laatste paragraaf, 2.7, wordt een conclusie gegeven van de voorgaande vragen en wordt de deelvraag beantwoord die in dit hoofdstuk centraal staat: *‘Wat zijn de aspecten van de digitale economie?’*

2.2 Ontwikkeling

Het is de ontwikkeling van de transistor in 1947 die een voorzichtige aanzet tot digitalisering van onze wereld gaf.¹⁵ Begin jaren ‘40 van de vorige eeuw groeide de vraag in telecommunicatie dusdanig hard, dat er op de lange termijn een tekort aan elektriciteit zou ontstaan en de transistor werd als oplossing gezien om energiezuiniger te consumeren. Deze uitvinding, die leidde tot een Nobelprijs in de natuurkunde, was in 1956 de eerste stap naar de digitale wereld, toen deze voor het eerst gebruikt werd in een computer van IBM. Hiermee ontstond begin jaren ’60 van diezelfde eeuw een nieuwe industrie, de computerindustrie.

Met de transistor kwam de telecommunicatie echter ook in een stroomversnelling terecht. Begin jaren ‘60 van de vorige eeuw werd de eerste communicatiesatelliet gelanceerd en konden kabels steeds grotere hoeveelheden data vervoeren, die echter nog wel in analoge signalen omgezet dienden te worden. Hetzelfde gold voor de eerste generatie mobiele telefoons, die voortkwamen uit de radiotechnologie, totdat in 1991 ook in deze industrie de digitale technologie zijn intrede deed.

Tot 1991 was integratie tussen de telecommunicatie en computertechnologie niet mogelijk geweest, omdat communicatiemiddelen analoog waren en computers digitaal. De digitalisering van de communicatie-industrie maakte deze integratie mogelijk en markeert dan ook het begin van de digitale revolutie. Het ontstaan van het ‘World Wide Web’ (hierna: internet) heeft tijdens de revolutie

¹⁵ R.U. Ayres (2004), ‘The digital economy: where do we stand?’, *Technological Forecasting and Social Change*, vol. 41, p. 315-339.

een cruciale rol gespeeld¹⁶. Dankzij het internet werd het voor individuen en bedrijven mogelijk om gemakkelijk en snel informatie met elkaar te delen. Om deze informatie-uitwisseling mogelijk te maken werden met behulp van computers websites, bestaande uit een verzameling van data, opgericht en gedeeld via het internet. Deze websites werden vervolgens ondergebracht bij computers die speciaal voor de opslag van data bestemd waren, de zogenaamde ‘servers’. Van hieruit ontstond al snel de handel in digitale goederen en diensten, die sindsdien de digitale economie vormt.

2.3 Definities

2.3.1 Digitale economie

De term ‘digitale economie’ werd in 1995 geïntroduceerd door Don Tapscott¹⁷ om de nieuwe vorm van ondernemen te benoemen. Sinds die tijd is er door economen echter geen duidelijke definitie aan de term ‘digitale economie’ verbonden. Een zeer generale definitie is die van ‘een economie gebaseerd op digitale technologieën’, echter geen definitie waar men veel wijzer van wordt.¹⁸ Volgens Mesenbourg is de digitale economie op te splitsen in drie onderdelen¹⁹:

1. Ondersteunende infrastructuur: het aandeel van de economische infrastructuur die gebruikt wordt ter ondersteuning van de elektronische bedrijfsprocessen en handel, zoals computers, hardware, software en arbeidskapitaal.
2. E-business (electronic business): elk proces dat de onderneming uitvoert via computernetwerken, zoals online verkoop, productiemanagement, logistiek en interne communicatie.
3. E-commerce (electronic commerce): is de waarde van goederen en diensten geleverd via computernetwerken.

In 2012 heeft de OESO de digitale economie als volgt omschreven: *‘The digital economy is comprised of markets based on digital technologies that facilitate the trade of goods and services through e-commerce... The digital economy is an umbrella term used to describe markets that focus on digital technologies. These typically involve the trade of information, goods or services through electronic commerce’*²⁰. Kort gezegd, omvat de digitale economie volgens de OESO de handel in informatie, goederen en diensten met behulp van e-commerce. Gezien de door Mesenbourg genoemde onderdelen waaruit de digitale economie bestaat, is het in eerste instantie opvallend dat de OESO zich alleen lijkt te richten op de e-commerce. Echter wordt de term e-commerce sinds enige tijd door de

¹⁶ R.U. Ayres (2004), ‘The digital economy: where do we stand?’, *Technological Forecasting and Social Change*, vol. 41, p. 315-339.

¹⁷ Tapscott, Don (1997), ‘The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence’.

¹⁸ <http://odec.org.uk/the-concept-of-a-digital-economy/>

¹⁹ T.L. Mesenbourg (2001), ‘Measuring the digital economy’, U.S. Bureau of the Census

²⁰ OECD (2012), ‘Hearings: The Digital Economy’.

OESO gebruikt als verzamelnaam voor alle elektronische ondernemingsprocessen, waaronder dus ook de e-business valt.²¹

2.3.2 E-commerce

Aangezien de term e-commerce een belangrijke rol speelt in de omschrijving van de digitale economie, is het van belang ook aan deze term een definitie te hangen. Een veel gebruikte definitie van e-commerce is ‘de uitwisseling van bedrijfsinformatie, het onderhouden van zakelijke contacten en het uitvoeren van bedrijfstransacties met behulp van op het internet gebaseerde technologieën’²². Deze omschrijving lijkt aan te sluiten bij het uitgangspunt van de OESO, namelijk dat e-commerce als overkoepelende term voor alle elektronische ondernemingsprocessen gebruikt wordt.

Daarbij definieert de OESO e-commerce als volgt: *‘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 service do not have to be conducted online. An e-commerce transaction can be between enterprises, households, individuals, governments, and other public or private organisations.’*²³ Hiermee specificceert de OESO de e-commerce tot de aan- en verkoop van goederen of diensten indien dit over het internet uitgevoerd wordt. Processen die verband houden met de transactie, zoals de productie of de aflevering van het product, worden in de e-commerce betrokken, ook al vinden deze niet over het internet plaats. Op basis van deze definitie van de OESO zal in het vervolg van de scriptie de volgende definitie voor e-commerce gehanteerd worden²⁴:

‘De aan- en verkoop van goederen en diensten over het internet, inclusief de productie, distributie en aflevering van deze producten en diensten; processen die, in tegenstelling tot de aan- en verkoop, niet over het internet tot stand hoeven te komen.’

2.4 Kenmerken van E-commerce

De digitalisering is van grote invloed geweest over de gehele breedte van het bedrijfsleven²⁵. Naast de mogelijkheden die de digitalisering biedt ten opzichte van de verbetering van de efficiëntie van de bedrijfsprocessen, biedt het ondernemers ook de gelegenheid tot nieuwe (e-commerce) activiteiten. Deze activiteiten kunnen in de volgende categorieën worden onderverdeeld²⁶:

- Intra-business (Intra): transacties die binnen het concern plaatsvinden.

²¹ OECD (2012), ‘Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?’, p. 4.

²² C. Ruppel e.a. (2003), ‘e-Commerce’, E-Service Journal, vol 2.2, p. 25-45.

²³ OECD (2014), ‘Address the tax challenges of the digital economy’.

²⁴ Zie ook: D. Weide (2012), ‘E-commerce; een virtuele heffing?’, Erasmus Universiteit Rotterdam, p. 13.

²⁵ Enkele voorbeelden zijn de amusementssector, de financiële dienstverlening en de zorgsector.

²⁶ H. Nguyen e.a. (2012), ‘Tax challenges for electronic-commerce activities’, Journal of Applied Business Research, 28.5, p. 861-870.

- Business-to-business (B2B): transacties die plaatsvinden tussen bedrijven. Hierbij kan gedacht worden aan ‘online’ varianten op de traditionele transacties, zoals een groothandel die zijn goederen online inkoopt om deze vervolgens door te verkopen aan retailers. Daarnaast valt het leveren van goederen en diensten ter ondersteuning van de activiteiten van een andere onderneming, zoals in geval van e-commerce ‘web-hosting’, hier ook onder.
- Business-to-consumer (B2C): ondernemingen die binnen dit gebied opereren, verkopen goederen en diensten aan individuen via websites. Over het algemeen zijn dit ondernemingen die geen fysieke vestiging/winkel bezitten of hun fysieke activiteiten hebben uitgebreid met e-commerce. De goederen en diensten die geleverd worden kunnen zowel materieel als immaterieel zijn.
- Consumer-to-consumer (C2C): in tegenstelling tot de voorgenoemde modellen treden C2C-ondernemingen niet op als koper of verkoper, maar slechts als tussenpersoon. Individuen kunnen onderling via de websites van deze ondernemingen²⁷, al dan niet tegen een vergoeding, hun goederen en diensten verhuren of verkopen.

Een cruciaal onderdeel dat benodigd is voor het uitvoeren van e-commerce activiteiten is de server. De OESO ziet een server (ook wel ‘host’ genoemd) als een computer die diensten verleent voor andere computers (‘clients’), die via het internet met elkaar zijn verbonden²⁸. Ondernemingen die e-commerce bedrijven hebben servers nodig om bijvoorbeeld hun website op te laten draaien. In dit geval fungeert de server als hardware en de website, bestaande uit data, als software. Traditionele ondernemingen maken gebruik van een fysieke locatie, zoals een fabriek, distributiecentrum of agent om hun afnemers in andere landen te bedienen, waarvoor personeel benodigd is. In geval van een server is de fysieke aanwezigheid beperkt tot de hardware waaruit het bestaat, waarvoor weinig tot geen personeel nodig is om deze operationeel te houden, laat staan van een permanent karakter. Daarnaast hoeft de server niet eens aanwezig te zijn in het land waar de afnemers zich bevinden om hen toch te kunnen bedienen, de websites zijn immers toegankelijk vanaf elke computer en zodoende heeft een ondernemer door het internet toegang tot de wereldmarkt.

Dit is eveneens van invloed op de mobiliteit van de bedrijfsonderdelen. Aangezien het verplaatsen van een virtuele aanwezigheid eenvoudiger is dan het verplaatsen van een fysieke locatie, is de stap om de ondernemingsactiviteiten te verplaatsen kleiner geworden. Dit is het gevolg van de afnemende behoefte aan lokaal personeel, en de ontwikkeling van communicatiemiddelen, managementsoftware en computers, die de managementactiviteiten efficiënter en goedkoper heeft gemaakt.²⁹ De territoriale landsgrenzen vormen geen obstakel (meer) voor de ondernemingen. Niet alleen multinationals profiteren hiervan, maar ook voor het midden-en-kleinbedrijf is het door de hoge efficiëntie en lage kosten mogelijk om zich op de wereldmarkt te begeven.

²⁷ Bekende website zijn www.marktplaats.nl (roerende goederen) en www.airbnb.com (vastgoed).

²⁸ OECD (2002), ‘Glossary of Statistical Terms’.

²⁹ OECD (2014), ‘Address the tax challenges of the digital economy’.

De laatste belangrijke eigenschap van e-commerce, eveneens in het verlengde van het virtuele karakter, is de anonieme aard van de transacties. Bij de totstandkoming van een transactie is een fysieke ontmoeting tussen de handelende partijen niet nodig en hoeft er zodoende geen persoonlijke band tussen beide partijen te zijn. Door deze anonimiteit kan het lastig zijn om de partijen en de transactie zelf te identificeren.

2.5 Drie typen e-commerce

Om een beter inzicht te krijgen in de e-commerce transacties die plaatsvinden binnen de digitale economie, worden de drie typen van e-commerce behandeld.³⁰ Deze typen van e-commerce zijn in verschillende mate onderhevig aan de kenmerken die in de vorige paragraaf behandeld zijn, maar kennen alle drie het virtuele, globale, mobiele en anonieme karakter die bij de digitale economie hoort. De mate waarin een onderneming onderworpen is aan de virtuele, globale en mobiele factor is afhankelijk van het type e-commerce dat zij uitvoeren. De anonimiteit daarentegen verschilt per individueel geval. De drie typen van e-commerce kunnen zowel in de vorm van intra-business, als business-to-business, business-to-consumer of consumer-to-consumer voorkomen.

2.5.1 E-commerce in materiele goederen

De handel in materiele goederen is het type dat het meest vergelijkbaar is met de traditionele activiteiten, gezien de tastbare vorm van de activiteiten. Het gebruikmaken van e-commerce zal voornamelijk leiden tot efficiëntere bedrijfsprocessen en grotere reikwijdte van de markt door het lanceren van een 'webwinkel'³¹. De reikwijdte van deze markt blijft echter gelimiteerd vanwege de beperkingen in het transport van de goederen. Daarbij maken ondernemingen die handelen in materiele goederen, naast een website, gebruik van fysieke productie- en opslaglocaties die de mobiliteit van de onderneming negatief beïnvloeden.

Het bedrijfsproces van materiële goederen bestaat uit diverse onderdelen, zoals de ondernemer, de fabriek, het magazijn, de server van de website en de afnemer. Al deze onderdelen kunnen gelegen zijn op verschillende locaties in verschillend landen: de ondernemer kan gevestigd zijn in land A, de goederen geproduceerd worden in land B en de server waarop de website draait in land C.³²

³⁰ V. Choudhary (2011), 'Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment under the International Taxation Law', *International Tax Journal*, 37, 4, p. 33-57.

³¹ Via een webwinkel kunnen producten online aangeschaft worden.

³² D. Weide (2012), 'E-commerce; een virtuele heffing?', Erasmus Universiteit Rotterdam, p. 18-19.

2.5.2 E-commerce in diensten

In tegenstelling tot de materiële goederen kennen diensten geen fysiek verwerkingsproces. Bij de levering van diensten is er geen sprake van een fysieke locatie voor onder andere productie en opslag, waardoor de locatie van de dienstverlener de enige fysieke locatie is. Hierdoor heeft de handel in diensten een veel sterker virtueel karakter, dan de handel in goederen. Door het geringe aantal fysieke locaties die nodig zijn, zijn ondernemingen die diensten leveren mobieler dan ondernemingen die materiële goederen leveren.

De onderdelen die nodig zijn ter ondersteuning van de handel in diensten blijven hiermee beperkt tot de ondernemer, de server en de afnemer. Desalniettemin kunnen deze onderdelen zich nog steeds in verschillende landen bevinden: het is mogelijk voor de ondernemer in land A, om een dienst te verlenen aan de afnemer in land C, die de dienst heeft afgenomen van een website die draait op een server in land B.³³

2.5.3 E-commerce in immateriële goederen

De meest virtuele vorm van e-commerce is die van immateriële goederen. Anders dan bij de eerdergenoemde vormen is hier niet alleen het aankoopproces virtueel, het betreft ook een virtueel goed (of dienst) die virtueel, namelijk over het internet, geleverd wordt. De levering over het internet maakt het mogelijk om zonder de belemmering van andere factoren de wereldmarkt te bedienen. Daarmee is de handel in immateriële goederen ook het meest globaal van de drie vormen. Evenals bij onderneming die diensten levert is het voor een onderneming die handelt in immateriële goederen relatief eenvoudig om bedrijfsonderdelen te verplaatsen. Daarom worden deze ondernemingen ook als zeer mobiel beschouwd. Voorbeelden van virtueel leverbare immateriële goederen zijn muziek, software of het verstrekken van adviezen.

Net als bij de handel in diensten blijven de onderdelen die betrokken zijn bij de virtuele handel beperkt tot de ondernemer, de server en de afnemer, die alle op eenzelfde wijze gevestigd kunnen zijn in verschillende landen.

2.6 Conclusie

Twintig jaar geleden is de digitale economie in een stroomversnelling terechtgekomen. Met de digitalisering van de telecommunicatie werd integratie met de computer industrie mogelijk. Dit heeft geleid tot een nieuwe vorm van ondernemen: de e-commerce. De OESO ziet de digitale economie als de verzameling van markten waarin informatie uitgewisseld wordt en handel in goederen en diensten plaatsvindt door middel van e-commerce. Bij e-commerce vindt de aan- en verkoop van goederen plaats via het internet. Samenhangende transactieprocessen, zoals de productie, distributie en levering

³³ D. Weide (2012), 'E-commerce; een virtuele heffing?', Erasmus Universiteit Rotterdam, p. 19.

van de goederen of diensten, worden bij de e-commerce betrokken, maar hoeven daarentegen niet via het internet uitgevoerd te worden.

De e-commerce is onder te verdelen in vier business modellen, te weten: intra, B2B, B2C en C2C. Een belangrijk verschil tussen e-commerce en traditionele activiteiten is het al dan niet aanwezig zijn van het fysieke karakter van de transactie. Traditionele ondernemingen leveren hun goederen via een fysieke locatie in het land van de afnemer, terwijl voor e-commerce transacties slechts de server het fysieke aspect kan dragen en zich niet in het land van de afnemer hoeft te bevinden. Dit is ook van invloed op de mobiliteit van de onderneming. Aangezien een virtuele aanwezigheid (vrijwel) geen personeel vergt om te opereren, is het relatief gemakkelijk om ondernemingsfuncties te verplaatsen. Daarnaast is het voor ondernemingen, afhankelijk van de transportmogelijkheden van de e-commerce transactie (i.e. handel in diensten, materiële of immateriële goederen), door middel van een website mogelijk om de gehele wereldmarkt te bedienen. Daarbij is een fysieke ontmoeting tussen de ondernemer en afnemer niet noodzakelijk voor het tot stand komen van de transactie, waardoor de handelende partijen anoniem kunnen blijven. Deze anonimiteit verschilt per transactie individueel, terwijl de mate van virtualiteit, mobiliteit en globaliteit sterk afhankelijk is van het type e-commerce dat de onderneming drijft.

De levering van immateriële goederen door middel van e-commerce vindt in zijn geheel via het internet plaats. Om deze reden is dit type van e-commerce het meest virtueel, globaal en mobiel. Hier tegenover staat de transactie in materiele goederen door middel van e-commerce. De productie en aflevering van het product vinden op een fysieke manier plaats met gevolg dat deze transactie minder virtueel, mobiel en globaal is. De derde vorm van e-commerce is de handel in diensten; qua virtueel, globaal en mobiel karakter ligt deze tussen de handel in materiele en immateriële goederen in.

3. De vaste inrichting

3.1 Inleiding

De vaste inrichting speelt een grote rol bij de winstsplitsing in grensoverschrijdende situaties. Artikel 7 OESO-MV wijst ondernemingswinsten ter heffing toe aan de woon- of vestigingsstaat, tenzij de onderneming haar activiteiten in de andere staat uitoefent door middel van een vaste inrichting. In geval sprake is van een vaste inrichting wordt het heffingsrecht over de in de bronstaat genoten inkomsten niet aan de woon-/ vestigingsstaat toegerekend, maar aan de bronstaat.

Hetzelfde principe geldt voor e-commerce in grensoverschrijdende situaties. Aan de bronstaat kan echter in verscheidende gevallen geen heffingsrecht toegewezen worden, aangezien de inkomsten niet aan een vaste inrichting kunnen worden toegerekend. Dit komt omdat de e-commerce activiteiten van een onderneming in veel gevallen niet als vaste inrichting worden aangemerkt. Het is dus van belang dat onderzocht wordt aan welke eisen de aanwezigheid van een onderneming in een ander land dan het woonland moet voldoen, om te kunnen kwalificeren als vaste inrichting. Deze eisen zullen in dit hoofdstuk dan ook aan de orde komen. In het volgende hoofdstuk worden deze eisen vervolgens getoetst aan de digitale economie.

In paragraaf 3.2 zal allereerst de belastingheffing in internationaal verband centraal staan door middel van het uiteenzetten van de heffingsbeginselen en de methoden die gehanteerd worden te voorkoming van dubbele belasting. Vervolgens wordt in paragraaf 3.3 kort stil gestaan bij de functie van de vaste inrichting in het internationale recht. Daaropvolgend wordt in paragraaf 3.4 de vaste inrichting uit artikel 5 OESO-MV behandeld. In paragraaf 3.5 komen de kenmerken van de vaste inrichting aan bod, die in het vervolg van de scriptie van belang kunnen zijn voor de toetsing van de vaste inrichting aan de digitale economie. Afsluitend wordt een conclusie gegeven in paragraaf 3.6. Aan de hand van deze paragrafen wordt getracht de deelvraag te beantwoorden die in dit hoofdstuk centraal staat: *‘Wat zijn de voorwaarden waaraan moet worden voldaan om te kwalificeren als vaste inrichting?’*

3.2 Het internationale belastingregime

3.2.1 Heffingsbeginselen

Vaste inrichtingen komen slechts voor in grensoverschrijdende situaties. Landen baseren hun (nationale) heffingsrecht op het woonstaat-, bronstaat- en/of nationaliteitsbeginsel.³⁴ Een staat belast zijn inwoners op grond van het woonstaatbeginsel, waarbij de subjectieve band tussen belastingplichtige en de staat centraal staat. Dit wordt gerechtvaardigd vanwege het feit dat deze inwoners gebruik maken van de door de woonstaat aangeboden voorzieningen, waarbij de

³⁴ A.C.G.A.C. de Graaf e.a. (2014), ‘Internationaal Belastingrecht’, Kluwer, 8^e druk, p. 2.

belastingheffing als tegenprestatie wordt gezien. Dit betreft veelal een onbegrensde belastingheffing, wat inhoudt dat er over het gehele wereldinkomen geheven wordt. Praktisch gezien is dit is ook de meest effectieve manier van heffen met oog op de fiscale verplichtingen.

Achter het bronlandbeginsel zit een soortgelijke ratio. De gerechtigde tot de voordelen uit de bron zal namelijk baat hebben bij de overheidsvoorzieningen die door de bronstaat beschikbaar zijn gesteld. Het verschil is echter dat de in een andere staat woonachtige gerechtigden als niet-ingezetenen beperkt profijt hebben van deze overheidsvoorzieningen, waardoor het slechts belasten van de bron voor de hand ligt. In tegenstelling tot het woonlandbeginsel heft de staat hier dus op basis van een objectieve band, namelijk de band tussen de bron en de staat. De vaste inrichting wordt gezien als een dergelijke bron en zal daarom in de regel onderhevig zijn aan een bronstaatheffing.

Het heffen op basis van het nationaliteitsbeginsel³⁵ wordt in de meeste gevallen gerechtvaardigd vanwege het feit dat een onderdaan nog altijd aanspraak kan maken op bepaalde overheidsvoorzieningen, zoals een paspoort en het recht op diplomatieke bijstand om het buitenland. Tevens trachten staten die heffen op basis van het nationaliteitsbeginsel hiermee emigratie om fiscale redenen tegen te gaan. Door het hebben van de nationaliteit wordt de band met een oorspronkelijke woonstaat nog dusdanig sterk beschouwd, dat dit de belastingheffing (ook na emigratie) rechtvaardigt.³⁶

3.2.2 Voorkomingsmethoden

Bij grensoverschrijdende activiteiten heeft de belastingplichtige in de regel dus te maken met twee jurisdicties, die van de woon-/ vestigingsstaat van belastingplichtige en de bronstaat van de inkomsten³⁷. De samenloop van de heffingsbeginselen leidt in de regel tot dubbele belastingheffing. Het deel van het inkomen dat in de bronstaat genoten wordt, wordt immers dubbel belast. Om deze dubbele belasting te voorkomen zijn voorkomingsmethoden in het leven geroepen, te weten:

- de vrijstellingsmethode;
- de verrekeningsmethode; en
- de aftrekmethode.

Het uitgangspunt van de vrijstellingsmethode is dat, in geval de woonstaat geen belasting mag heffen over een bepaald inkomensbestanddeel op basis van een verdrag, dit inkomensbestanddeel in de

³⁵ In praktijk wordt er door landen slechts beperkt geheven op basis van het nationaliteitsbeginsel. De Verenigde Staten en Zwitserland zijn twee belangrijk landen, die hier een uitzondering op vormen. In het vervolg van de scriptie komt het nationaliteitsbeginsel dan ook niet meer aan de orde

³⁶ A.C.G.A.C. de Graaf e.a. (2014), 'Internationaal Belastingrecht', Kluwer, 8^e druk, p. 4.

³⁷ C. van Raad, 'Cursus Belastingrecht', Internationaal Belastingrecht, 0.1. (online, laatste bijgewerkt op 9 april 2015)

heffing buiten beschouwing moet worden gelaten³⁸. Een dergelijke absolute vrijstelling wordt in de praktijk echter niet vaak toegepast. Daarentegen wordt er in de regel een grondslagvoorbehoud gegeven, die op verschillende manieren benaderd kan worden. Er zijn drie varianten van de vrijstellingsmethode, namelijk de vrijstelling aan de top, de vrijstelling aan de voet en de vrijstelling naar evenredigheid. In het OESO-MV wordt de evenredigheidsmethode gehanteerd, die in de regel ook door de landen toegepast wordt.³⁹ Hierbij wordt aanvankelijk belasting berekend over het totale belastbare (wereld)inkomen, waarna dit bedrag wordt verminderd met het deel van belastingheffing dat toegerekend kan worden aan het buitenlandse inkomen. In beginsel wordt hier door de woonstaat dus voorkoming van dubbele belasting gegeven. De evenredigheidsmethode berekent het bedrag van de vermindering met het buitenlandse vrijgestelde inkomen dus als volgt:

$$\frac{\textit{buitenlandse bestanddelen}}{\textit{totale belastbare voorwerp}} \times \textit{belasting berekend over het totale belastbare voorwerp}$$

Bij de belastingverrekening wordt op vergelijkbare wijze als bij de belastingvrijstelling het buitenlands inkomen in het belastbare wereldinkomen begrepen. Bij toepassing van de verrekeningsmethode wordt echter de belasting die in het buitenland, de bronstaat, verschuldigd is in mindering gebracht op de belasting die berekend is over het wereldinkomen in de woonstaat. Aangezien deze vorm ter voorkoming van dubbele belasting onder de verdragen voornamelijk wordt toegepast op dividenden, interest- en royaltyinkomsten⁴⁰, en dus niet bij inkomen uit een vaste inrichting, wordt deze methode verder buiten beschouwing gelaten.

De aftrekmethode komt in het verdragenrecht niet voor en wordt alleen gebruikt als de hiervoor genoemde methoden niet toegepast kunnen worden. Derhalve wordt er niet verder ingegaan op deze vorm van de voorkomingsmethoden.

3.3 Functie van een vaste inrichting

Het begrip ‘vaste inrichting’ is in het leven geroepen om fiscale onzekerheid, die ontstond indien een onderneming commerciële activiteiten over de grens uitvoerde, te beperken. Het principe van de vaste inrichting moet ondernemingen een vorm van zekerheid geven op welke manier en in welke mate hun buitenlandse activiteiten aldaar belast worden.⁴¹ Wanneer een onderneming een vaste inrichting heeft in een andere staat, verkrijgt die staat, als bronstaat zijnde, namelijk het heffingsrecht over de in dat land genoten inkomsten en is het mogelijk om verdragsrechtelijk winsten hieraan toe te rekenen. De

³⁸ A.C.G.A.C. de Graaf e.a. (2014), ‘Internationaal Belastingrecht’, Kluwer, 8^e druk, p. 103.

³⁹ A.C.G.A.C. de Graaf e.a. (2014), ‘Internationaal Belastingrecht’, Kluwer, 8^e druk, p. 105.

⁴⁰ C. van Raad, ‘Cursus Belastingrecht’, Internationaal Belastingrecht, 0.7.3.A. (online, laatst bijgewerkt op 9 april 2015)

⁴¹ V. Choudhary (2011), ‘Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment under the International Taxation Law’, International Tax Journal, 37, 4, p. 33-57.

vestigingsstaat verleent een vrijstelling van die winst, waardoor dubbele belastingheffing wordt voorkomen. Op deze manier worden ondernemingsactiviteiten alleen belast in de bronstaat indien sprake is van een voldoende economische band tussen de ondernemingsactiviteiten en de staat waar die activiteiten plaatsvinden. Daarnaast biedt de bepaling landen een rechtvaardige regeling om de voordelen uit grensoverschrijdende transacties te verdelen: het bronland wordt dankzij de verkregen heffingsbevoegdheid beloond voor het beschikbaar stellen van de mogelijkheden die zijn markten te bieden hebben aan buitenlandse bedrijven, terwijl het woonland de voordelen van het belasten van toegevoegde waarde in de productiefase ontvangt.⁴²

3.4 Artikel 5 van het OESO Modelverdrag

3.4.1 De vaste inrichting

De algemene definitie van de vaste inrichting is neergelegd artikel 5, lid 1 OESO-MV en luidt als volgt: ‘...*a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.*’ Vanuit deze definitie komen de drie kernelementen van de vaste inrichting naar voren:

1. er dient sprake te zijn van een bedrijfsrichting;
2. deze bedrijfsinrichting dient van een vast (permanent) karakter te zijn; en
3. door middel van de bedrijfsinrichting moet de onderneming zijn ondernemingsactiviteiten (gedeeltelijk) uitvoeren.

Lid 2 geeft vervolgens een, niet gelimiteerde, opsomming van voorbeelden die aangemerkt kunnen worden als vaste inrichting, zoals een kantoor, fabriek, werkplaats etc. Dit zijn echter wel voorbeelden die onder voorbehoud van artikel 5, lid 1 OESO-MV effect sorteren; er moet namelijk in elk geval nog getoetst worden of aan de vereisten uit lid 1 voldaan is.^{43 44}

Met de toevoeging van lid 3 van artikel 5 OESO-MV is een speciale regeling voor bouwplaatsen opgenomen met het oog op het vereiste van permanentie. Bij bouwwerken, constructie- of montagewerkzaamheden is er alleen sprake van een vaste inrichting indien het project een periode van twaalf maanden overschrijdt. Gezien het feit dat bouwplaatsen geen rol spelen binnen de digitale economie, zal dit lid verder buiten beschouwing gelaten worden.

In lid 4 van artikel 5 OESO-MV komen de uitzonderingen op de vaste inrichting uit lid 1 (en de vaste vertegenwoordiger uit lid 5, die in de volgende paragraaf aan bod komt) aan de orde. In beginsel zouden de uitzonderingen, opgenomen in lid 4, onderdelen (a) tot en met (d), als vaste inrichting aangemerkt kunnen worden, maar zijn zij ten behoeve van de administratieve eenvoud of ter bevordering van de internationale handel uitgezonderd.⁴⁵ In onderdeel (e) is een restbepaling

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

⁴³ Par. 12 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

⁴⁴ HR 9 december 1998, nr. 32 709, BNB 1999/267.

⁴⁵ A.C.G.A.C. de Graaf e.a. (2014), ‘Internationaal Belastingrecht’, Kluwer, 8^e druk, p. 152.

opgenomen voor bedrijfsinrichtingen die werkzaamheden verrichten van voorbereidende aard of het karakter hebben van hulpwerkzaamheden, die hiermee worden uitgezonderd als vaste inrichting. De achterliggende gedachte is dat dusdanige werkzaamheden te weinig verband houden met de totstandkoming van de winst van de onderneming, zodat hier nauwelijks winst aan toegerekend kan worden, ondanks het feit dat ze bijdragen aan de productiviteit van de onderneming.⁴⁶ Het doorslaggevend criterium is dat de bedrijfsinrichting een wezenlijk en omvangrijk deel vormt van de ondernemingsactiviteiten in zijn geheel.^{47 48}

3.4.2 De vaste vertegenwoordiger

Een alternatief voor de vaste inrichting, die overigens wel als zodanig gezien wordt, komt in artikel 5, lid 5 OESO-MV aan bod in de vorm van een vaste vertegenwoordiger. Op zijn beurt heeft het een ander toetsingsbereik en andere voorwaarden dan lid 1, waardoor het niet meer nodig is om te toetsen als er al sprake is van een vaste inrichting en vice versa.

Allereerst dient de vertegenwoordiger een persoon, ofwel natuurlijk dan wel rechtelijk, te zijn die in het andere land namens de onderneming werkzaam is. Deze persoon dient gemachtigd te zijn om namens de onderneming overeenkomsten te sluiten. Een belangrijk aspect hierin is dat er geen eisen worden gesteld aan de omvang van de machtiging.⁴⁹ Daarnaast is vereist dat deze bevoegdheid regelmatig wordt uitgeoefend, waardoor de aanwezigheid in het andere land van meer dan voorbereidende aard is.⁵⁰ Op deze wijze wordt aangesloten bij de vereisten van de vaste inrichting. Een groot verschil met de vaste inrichting is echter, dat de vaste vertegenwoordiger niet voor een langere periode (i.e. duurzaam) gebonden hoeft te zijn aan een vaste plaats. Daarentegen geldt voor de vaste vertegenwoordiger wel, zoals eerder vermeld, dat zijn werkzaamheden van een meer dan voorbereidende- of ondersteunende aard moeten zijn. Werkzaamheden beperkt tot de koop van goederen zijn dan ook niet voldoende om als vaste vertegenwoordiger aangemerkt te worden. Daarnaast kan een vertegenwoordiger die onafhankelijk opereert en zijn werkzaamheden verricht in normale uitoefening van zijn bedrijf niet als vaste vertegenwoordiger aangemerkt worden, gevolge lid 6 uit dit artikel.

De vaste vertegenwoordiger zal terugkomen in het volgende hoofdstuk in het kader van de Internet Service Providers (ISP's).

⁴⁶ Par. 23 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

⁴⁷ Par. 24 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

⁴⁸ HR 9 december 1998, nr. 32 709, BNB 1999/267.

⁴⁹ A.C.G.A.C. de Graaf e.a. (2014), 'Internationaal Belastingrecht', Kluwer, 8^e druk, p. 153.

⁵⁰ HR 10 maart 1982, nr. 20 933, BNB 1982/127.

3.5 Kenmerken van een vaste inrichting

3.5.1 Bedrijfsinrichting

In relatie tot de bedrijfsinrichting spreekt de OESO over een ‘place of business’. Dit wordt in het commentaar⁵¹ omschreven als elk soort gebouw, faciliteit of installatie die gebruikt wordt ter uitoefening van de ondernemingsactiviteiten, zonder dat deze exclusief ten behoeve van deze activiteiten worden gebruikt. Het hebben van een gebouw etc. is echter niet noodzakelijk; indien er enkel een ruimte tot de onderneming ter beschikking staat is dit ook voldoende. Het fysieke aspect van de bedrijfsinrichting dient echter wel aanwezig te zijn.

3.5.2 Vast

Het ‘vaste’ onderdeel van de bedrijfsinrichting dient aan twee vereisten te voldoen. Ten eerste kent deze een term een geografische component, wat inhoudt dat de bedrijfsinrichting gekoppeld is aan een specifieke locatie. Het al dan niet werkelijk verbonden zijn met de grond waarop de vaste inrichting staat, is hierbij niet van belang. De mobiliteit van een bedrijfsinrichting is niet van invloed op de kwalificatie van een vaste inrichting.⁵²

Daarnaast is het mogelijk dat de onderneming door de aard van de bedrijfsuitoefening de activiteiten continu (moet) verplaatst(en). Feitelijk zou hier sprake zijn van een aantal plaatsen waar de bedrijfsuitoefening plaats vindt. De OESO beschouwt dit echter als één plaats van uitoefening indien de activiteiten zich binnen eenzelfde gebied of locatie verplaatsen en de bedrijfsinrichting als samenhangend commercieel en geografisch geheel aangemerkt blijft.⁵³

3.5.3 Permanentie

De vaste inrichting dient een meer dan tijdelijk karakter te hebben en moet gedurende een langere periode als inrichting gebruikt worden. Om te beoordelen of de bedrijfsinrichting van duurzame aard is, wordt gebruik gemaakt van een tweestaptest⁵⁴.

- I. Is de periode lang genoeg?
- II. Indien de periode niet lang genoeg is, was er wel de intentie om voor een langere periode gebruik te maken van de bedrijfsinrichting?

Het moge duidelijk zijn dat een werkzaamheid van enkele dagen geen voldoende permanent karakter heeft. Wanneer er een ‘certain degree of permanency’ wordt bereikt, kan er vanuit worden gegaan dat er aan het tijds criterium voldaan is. In de praktijk is er echter geen consistentie over de invulling van dit tijds criterium, waardoor er geen specifieke periode aan verbonden is. Ervaringen uit het verleden

⁵¹ Par. 4 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

⁵² HR 13 oktober 1954, nr. 11 908, BNB 1954/336.

⁵³ Par. 5.1 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

⁵⁴ H. Pijl (2002), ‘Vaste inrichting en de voorgestelde wijzigingen van het OESO-commentaar’, WFR 2002/1047.

leren echter dat een bedrijfsinrichting die minder dan zes maanden⁵⁵ wordt aangehouden, niet als vaste inrichting wordt aangemerkt. Daarnaast zijn er veel voorbeelden die als vaste inrichting worden beschouwd, waar een onderneming langer dan zes maanden gebruik gemaakt heeft van een bedrijfsinrichting. Volgens de OESO kan er dan ook van deze indicatieve termijn van zes maanden worden uitgegaan bij de beoordeling van een vaste inrichting.⁵⁶

Indien niet wordt voldaan aan het (indicatieve) tijds criterium van zes maanden, kan nog steeds sprake zijn van een vaste inrichting indien de bedrijfsinrichting niet was opgezet met een uitsluitend tijdelijk doel. Door omstandigheden (bijv. overmacht) kan het voorkomen dat de periode korter is uitgevallen, maar ook de aard van de werkzaamheden kan hieraan bijdragen. Indien een onderneming voor een periode van minder dan zes maanden werkzaamheden uitoefent in de bronstaat, kan de bronstaat toch heffingsrecht verkrijgen als ze uitsluitend in deze staat plaatsvinden. De band tussen de bedrijfsinrichting en de bronstaat speelt in dit geval een veel sterkere rol. Dezelfde uitzondering is ook van toepassing op terugkerende activiteiten.⁵⁷

3.5.4 Tot de beschikking staan

Daarnaast is het vereist dat de locatie (gebouw etc. of ruimte) de onderneming onbeperkt ter beschikking staat. Hierbij is geen formeel recht tot gebruik van deze locatie nodig; het illegaal gebruik maken van een locatie valt hier ook onder.⁵⁸ De aanwezigheid van een onderneming op een locatie, bijvoorbeeld door middel van personeel, betekent niet direct dat de locatie ter beschikking staat van de onderneming; de onderneming moet vrijelijk over de locatie kunnen beschikken bij de uitoefening van de ondernemingsactiviteiten. Op welke grond deze beschikkingsmacht rust, zoals eigendom of huur, is niet van belang.

3.5.5 Personeel

De bedrijfsuitoefening van de onderneming komt voornamelijk voor rekening van de ondernemer en personen die een arbeidsrelatie met het bedrijf hebben ('personeel'), zoals werknemers en natuurlijke personen die namens de onderneming handelen. Deze aanwezigheid van personeel, al dan niet met een permanent karakter, is echter niet vereist voor de kwalificatie van een vaste inrichting. Er kan ook sprake zijn van een vaste inrichting indien de werkzaamheden grotendeels worden uitgevoerd door geautomatiseerde apparatuur, en de menselijke activiteit beperkt is tot werkzaamheden ter

⁵⁵ Overigens het gehanteerde termijn verdragsafhankelijk. In het verleden is door de OESO ook vaak een termijn van twaalf maanden gehanteerd. In het verdere verloop van de scriptie zal ik echter uitgaan van een termijn van zes maanden.

⁵⁶ Par. 6 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

⁵⁷ Par. 6 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

⁵⁸ H. Pijl (2002), 'Vaste inrichting en de voorgestelde wijzigingen van het OESO-commentaar', WFR 2002/1047.

ondersteuning van de apparatuur, zoals het plaatsen, onderhouden of bedienen van de apparatuur.⁵⁹ Hiermee wordt aangesloten bij het Pijpleiding-arrest, waarin het Bundesfinanzhof tot de conclusie kwam dat een pijpleiding van een Nederlands BV in de Duitse bodem een vaste inrichting vormde.⁶⁰

3.6 Conclusie

De vaste inrichting speelt een belangrijke rol in de winstverdeling wanneer een onderneming zijn bedrijfsactiviteiten over de grens uitvoert. De definitie van de vaste inrichting uit artikel 5 OESO-MV geldt als leidraad in het internationale recht. Met de vaste inrichting wordt zekerheid te bieden aan de ondernemers over de fiscale gevolgen van het ondernemen over de grens. De vraag blijft echter of beide staten de vaste inrichting zullen erkennen. De woonstaat van de onderneming wil in beginsel heffen over het gehele wereldinkomen. Echter moet het inkomen dat toegerekend kan worden aan de vaste inrichting, die gelegen is in de bronstaat, vrijgesteld worden van belastingheffing ter voorkoming van dubbele belasting. Bij grensoverschrijdende e-commerce activiteiten ontbreekt echter vaak de vaste inrichting, waardoor het voor de bronstaat niet mogelijk is om over de inkomsten die in die staat genoten zijn, belasting te heffen.

Om als vaste inrichting gekwalificeerd te worden, dient er aan de volgende cumulatieve eisen voldaan te worden:

- De bedrijfsinrichting dient fysiek van aard te zijn;
- De werkzaamheden moeten in het verlengde van de ondernemingsactiviteiten liggen. Ondersteunende of hulpwerkzaamheden kwalificeren hier niet toe;
- Deze inrichting moet geografisch aan een locatie verbonden zijn, door duurzaam (i.e. minimaal zes maanden) op een plaats aanwezig te zijn. De mobiliteit van de bedrijfsinrichting speelt hierbij geen rol;
- Daarnaast dient de bedrijfsinrichting onbeperkt ter beschikking te staan van de onderneming en moet de onderneming hier vrijelijk over kunnen beschikken.

Hierbij lijkt enige vorm van menselijke activiteit op de locatie geen voorwaarde te zijn voor de vaste inrichting.

Daarnaast kan een natuurlijke of rechtelijke persoon ook kwalificeren als vaste inrichting in de vorm van een vaste vertegenwoordiger. In tegenstelling tot de inrichting is de vertegenwoordiger niet gebonden aan een vaste plaats. De vertegenwoordiger moet afhankelijk van de onderneming handelen en moet beschikkingsmacht hebben om namens de onderneming overeenkomsten te sluiten. Ook bij vaste vertegenwoordiger is permanentie een vereiste en dienen zijn werkzaamheden van meer dan voorbijgaande aard te zijn.

⁵⁹ Par. 10 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag 1992.

⁶⁰ M.R.T. Pauwels (2003), 'Verslag van de oratie van prof. mr. E.C.C.M. van Kemmeren: E-business en vaste inrichtingen: paniekvoetbal', WFR 2003/1126.

4. De vaste inrichting binnen de digitale economie

4.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken zijn de elementen van de digitale economie uiteengezet en zijn de criteria van de vaste inrichting onderzocht. In dit hoofdstuk zal de vaste inrichting aan de digitale economie getoetst worden om een antwoord op de volgende vraag te formuleren: *'In welk gevallen is er sprake van een vaste inrichting in de digitale economie?'*

Daarnaast wordt de huidige regeling van de vaste inrichting getoetst aan de criteria die zijn neergelegd in hoofdstuk één. Naar aanleiding hiervan worden de door OESO geconstateerde problemen beschreven en worden de voorstellen ter verbetering van het begrip van de vaste inrichting voor toepassing op de e-commerce geanalyseerd. Aan de hand hiervan zal ook de laatste deelvraag beantwoord worden, te weten: *'Welke problemen in relatie tot BEPS heeft de OESO geconstateerd voor de behandeling van de vaste inrichting in de digitale economie en welke voorstellen zijn aangedragen door de OESO ter verbetering van de definitie van de vaste inrichting in art. 5 OESO-MV?'*

Het hoofdstuk is verdeeld in zes paragrafen. In paragraaf 4.2 worden de kwalificatiemogelijkheden van de vaste inrichting voor de digitale economie behandeld. De effectiviteit van de huidige regelgeving van de vaste inrichting voor de digitale economie wordt in paragraaf 4.3 onderzocht. In paragraaf 4.4 worden kort de door de OESO veronderstelde problemen in het kader van BEPS beschreven. Als reactie op deze problemen heeft de OESO een viertal voorstellen tot wijzigingen van de huidige wetgeving aangedragen, die behandeld en vergeleken worden in paragraaf 4.5 met behulp van het toetsingskader uit hoofdstuk 1. Afsluitend zullen in paragraaf 4.6 de reeds genoemde deelvragen beantwoord worden en zal aan de hand hiervan een conclusie getrokken worden.

4.2 Kwalificatie van een vaste inrichting bij e-commerce

Met referentie naar hoofdstuk twee hoeven ondernemers die e-commerce activiteiten uitvoeren nauwelijks meer gebruik te maken van traditionele bedrijfsonderdelen, zoals een winkel, om hun klanten in een (ander) land te kunnen bedienen. Hiervoor in de plaats maken zij gebruik van een website om producten aan te bieden. Om klanten toegang te kunnen bieden tot de website via het internet, wordt gebruik gemaakt van een eigen of een gehuurde server van een Internet Service Provider (ISP). In het laatste geval is ook de servercapaciteit bij de ISP relevant voor de e-commerce. Aan de hand van het commentaar van de OESO op art. 5 OESO-MV wordt vastgesteld in welke gevallen computer materiaal⁶¹ gekwalificeerd kan worden (of juist niet) als vaste inrichting.

⁶¹ In dit geval wordt met computer materiaal bedoeld: een website, een server of de servercapaciteit van een ISP.

4.2.1 Website

Over het gebruik maken van een website is de OESO duidelijk. Een website kan niet worden aangemerkt als vaste inrichting. Het fysieke aspect van de vaste inrichting ontbreekt overduidelijk bij de website, die slechts is opgebouwd uit software en data. Hiermee is een direct verband tussen de website en het land niet aan te tonen.⁶²

4.2.2 Server

Daarentegen kan de server in een aantal gevallen wel aangemerkt worden als vaste inrichting. Het is mogelijk dat de server aan alle vereisten voldoet, al zijn hier wel enige voorwaarden aan verbonden.

I. Bedrijfsinrichting

Essentieel om aan de voorwaarde van de bedrijfsinrichting te voldoen, is dat deze inrichting fysiek van aard moet zijn. Op een locatie aanwezige geautomatiseerde apparatuur die gebruikt wordt door een buitenlandse onderneming kan als vaste inrichting aangemerkt worden. De server wordt gezien als een (fysieke) computer waarmee diensten worden verleend aan andere computers. In tegenstelling tot een website, bestaat de server uit hardware die dus wel gebonden is aan een fysieke plaats. In beginsel kan een computer die gebruikt wordt ten behoeve van e-commerce volgens de OESO dan ook tot een vaste inrichting leiden.⁶³

II. Vast

De geografische component speelt een grote rol bij het vaste karakter van de vaste inrichting. Hierbij dient de server gekoppeld te zijn aan de locatie, maar hoeft de server niet daadwerkelijk verbonden te zijn met de grond. In praktijk liggen servers vaak in rekken in datacenters, die zonder enige moeite verplaatst kunnen worden. Het feit dat de mogelijkheid bestaat dat een server verplaatst wordt, vormt echter geen obstakel bij de kwalificatie van een vaste inrichting. Dit is lijn met het oordeel van de Hoge Raad (HR) in het 'Ketenkamparrest': ondanks het feit dat het kamp niet vast stond aan de grond, maar wel voor een langere tijd op een vaste plaats aanwezig was, kwalificeerde dit als een vaste inrichting.^{64 65}

III. Permanentie

Indien de server echter daadwerkelijk verplaatst wordt, kan wel het duurzaamheidscriterium in het geding komen. De server dient zich immers met een meer dan tijdelijk karakter op een bepaalde locatie te bevinden. In de praktijk bestaat hiervoor in meerdere landen een algemene indicatieve

⁶² Par. 42.2 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

⁶³ Par. 42.1 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

⁶⁴ HR 11 maart 1970, nr. 16 290, BNB 1970/89.

⁶⁵ Par. 42.4 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

termijn van zes maanden, ook al is dit geen harde voorwaarde.⁶⁶ Zoals in paragraaf 3.5.3. reeds is geconstateerd, is dit termijn gebaseerd op jurisprudentie uit het verleden. Hierbij was er doorgaans geen sprake van vaste inrichting bij een periode van minder zes maanden en wel bij een periode van meer dan zes maanden. Het regelmatig (i.e. meer dan een keer per zes maanden) verplaatsen van een server kan er zodoende toe te leiden dat deze niet als vaste inrichting in aanmerking genomen wordt.⁶⁷ Daarbij zou verplaatsen van een server binnen een data-center vermoedelijk geen invloed hebben op het duurzaamheidsvereisten, aangezien dit volgens de OESO als één plaats van uitoefening binnen eenzelfde gebied of locatie gezien kan worden en de bedrijfsinrichting als samenhangend commercieel en geografisch geheel aangemerkt blijft.⁶⁸

Desalniettemin is het nog maar de vraag of het tijds criterium van zes maanden ook daadwerkelijk geldt voor de server. In de Nederlandse jurisprudentie is het tijds element in verscheidene situaties aan bod gekomen. De HR merkte in het circustentarrest⁶⁹ een complex circustenten namelijk aan als vaste inrichting, terwijl deze in een tijdsbestek van vijf à zes maanden met enige regelmaat verplaatst werd. Daarentegen werd een ‘wandeland’ boorplatform⁷⁰ die elke twee tot drie maanden een andere locatie aandeed niet gekwalificeerd als vaste inrichting. In het laatste geval was het Hof van mening dat het boorplatform niet als vaste inrichting aangemerkt kon worden, omdat het boorplatform niet was bestemd om enigszins duurzaam aan de locatie verbonden te zijn. Hieruit kan eens te meer opgemaakt worden dat per individueel geval het tijds element apart beoordeeld dient te worden, met als uitgangspunt geldend het zesmaandencriterium.

IV. Tot de beschikking staan

Daarnaast dient de server onbeperkt ter beschikking te staan van de onderneming die er gebruik van maakt. Aangezien hier geen juridisch afdwingbaar recht voor nodig is, geldt dit voor zowel servers die eigendom zijn van de onderneming als servers die gehuurd worden van een derde, zolang de onderneming onbeperkt gebruik kan maken van de server en hierover controle kan uitoefenen. Aangezien het illegaal gebruik maken van een locatie ook kan leiden tot een vaste inrichting, zou in theorie een gehackte server ook een vaste inrichting kunnen vormen voor de hacker.

V. Werkzaamheden

De werkzaamheden die uitgevoerd worden door middel van de inrichting moeten in lijn liggen met activiteiten van de onderneming. Daarbij is het noodzakelijk dat de activiteiten geheel of nagenoeg

⁶⁶ Sasseville en Skaar (2008), ‘Is there a permanent establishment?’, General Report, Cahier de droit fiscal international 2008, deel 94a, p. 28-31.

⁶⁷ J. Schaffner (2013), ‘The Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment’, Intertax 41, p. 638-651.

⁶⁸ Zie hiervoor paragraaf 3.5.2.

⁶⁹ HR 13 oktober 1954, nr. 11 908, BNB 1954/336.

⁷⁰ Hof 's-Gravenhage 10 september 1990, nr. 4287/87, V-N 1992/945.

geheel in de inrichting plaatsvinden hetgeen per situatie beoordeeld dient te worden.⁷¹ De server wordt gebruikt om een website te hosten, door middel van deze website is het mogelijk voor een onderneming om contact te hebben met haar klanten. Dit klantencontact kan op verschillende manieren worden vormgegeven, zoals het adverteren of het aanbieden van producten. Alle processen die bij het verkoopproces betrokken zijn, lopen via de website en de server. Hieronder valt het verwerken van de bestellingen, de betalingen, instructies voor het leveren van fysieke producten of de levering van digitale producten, maar ook ondersteunde activiteiten zoals een klantenservice. De website en de server vormen op deze manier een essentieel onderdeel van de werkzaamheden van de onderneming en zullen in de meeste gevallen tot voldoende samenhang met de ondernemingsactiviteiten leiden, die de kwalificatie tot een vaste inrichting vereist.⁷²

Vervolgens is het van belang dat werkzaamheden die door de server worden verricht van meer dan ondersteunende aard zijn. Per individueel geval dient dit apart beoordeeld te worden. De OESO heeft echter een aantal voorbeelden⁷³ gegeven in welke gevallen de werkzaamheden van de server als voorbereidende of hulpwerkzaamheden gezien kunnen worden, zoals:

- het verzorgen van een communicatielink tussen de klant en de onderneming;
- adverteren van goederen en diensten;
- het doorgeven van informatie door een ‘mirror’ ten behoeve van het waarborgen van veiligheid of de efficiëntie;
- het verzamelen van data over de markt ten behoeve van de onderneming; of
- het louter en alleen verschaffen van informatie.

Hierbij dient wel gekeken te worden naar de kernactiviteit van de onderneming. De aard van de kernactiviteiten van de onderneming dient vergeleken te worden met de activiteit(en) van de server. Ter verduidelijking is het bezitten van een server op zich voor een ISP meer dan alleen een voorbereidende of hulpwerkzaamheid, aangezien de kernactiviteit van een ISP het aanbieden van servers aan derden is.⁷⁴ Bij een onderneming die zich bezighoudt met de verkoop van producten, wordt het bezitten van de server op zich gezien als hulpwerkzaamheid. Hier dient vervolgens gekeken te worden naar de werkzaamheden die de server uitvoert, om te bepalen of de werkzaamheden die uitgevoerd worden door middel van de server alsnog als kernactiviteit beschouwd kunnen worden.

VI. Personeel

Zoals in hoofdstuk twee staat beschreven is de aanwezigheid van personeel niet vereist voor de vaste inrichting. Geautomatiseerde apparatuur kan de plaats van het personeel innemen voor de

⁷¹ Par. 42.5 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

⁷² M.V. Lambooy (2001), ‘E-commerce leidt meestal niet tot een vaste inrichting’, WFR 2001/145.

⁷³ Par. 42.7 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

⁷⁴ D. Weide (2012), ‘E-commerce; een virtuele heffing?’, Erasmus Universiteit Rotterdam, p. 25.

totstandkoming van een vaste inrichting. Een server wordt tot geautomatiseerde apparatuur gerekend, wat inhoudt dat dit geen belemmering hoeft te vormen voor de vaste inrichting. Daarbij benadrukt de OESO dat er zelfs geen personeel van de onderneming op locatie aanwezig hoeft te zijn ter ondersteuning van het functioneren van de server⁷⁵, zoals de installatie, het onderhoud of controles van de server. Indien er wel personeel in dienst van de onderneming aanwezig is in het land van de server, kan dit bijdragen aan de beoordeling van de aard van de werkzaamheden.⁷⁶

4.2.3 Servercapaciteit van de ISP

Daarnaast bestaat de mogelijkheid dat de onderneming niet een specifieke server huurt van een ISP, maar dat de onderneming een overeenkomst sluit met de ISP voor het gebruik van een bepaalde hoeveelheid opslag van de server om diens website te hosten.⁷⁷ Doorgaans zal er niet zijn afgesproken welke server gebruikt wordt voor het hosten van de website, waardoor niet de onderneming maar de ISP beschikkingsmacht houdt over de server. Slechts in een gering aantal gevallen kan een vaste inrichting voor de onderneming teweeggebracht worden, indien de onderneming de apparatuur in zijn geheel wil controleren. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een website die een hoog volumeverkeer vereist of extra goed beveiligd moet worden. Hierbij kan gedacht worden aan online betalingsverkeer van financiële instellingen.⁷⁸

In dergelijke situaties is het ook niet mogelijk dat de ISP als vaste vertegenwoordiger aangemerkt wordt, omdat ze niet namens de onderneming contracten afsluiten of hier bevoegd voor zijn. Sterker nog, ze zullen waarschijnlijk als onafhankelijk vertegenwoordiger aangemerkt worden, omdat ze bij het ter beschikking stellen van servercapaciteit werkzaamheden verrichten in normale uitoefening van het bedrijf; ze hosten immers ook websites voor vele andere bedrijven.

Onafhankelijke vertegenwoordigers kunnen dan ook niet als vaste inrichting aangemerkt worden.⁷⁹

4.2.4 Conclusie

De server als fysieke computer komt volgens de OESO in aanmerking voor het begrip van de vaste inrichting. Hiervoor is echter wel vereist dat de server zich voor langere tijd op eenzelfde plaats bevindt; mocht hij regelmatig verplaatst worden, dan bestaat de kans dat de server niet als vaste inrichting aangemerkt kan worden. Daarnaast dient de server te allen tijde (feitelijk en economisch) ter beschikking te staan van de onderneming, wat inhoudt dat zij er absolute- of medecontrole over hebben. Dit vormt een obstakel indien de server niet in eigen beheer is, maar gehuurd wordt van een ISP. In praktijk zal de ISP beschikkingsmacht houden over de server, temeer omdat deze

⁷⁵ Par. 42.9 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

⁷⁶ M.V. Lambooy (2001), 'E-commerce leidt meestal niet tot een vaste inrichting', WFR 2001/145.

⁷⁷ Par. 42.10 OESO commentaar op art. 5 OESO Modelverdrag.

⁷⁸ M.V. Lambooy (2001), 'E-commerce leidt meestal niet tot een vaste inrichting', WFR 2001/145.

⁷⁹ Art. 5 lid 6 OESO Modelverdrag.

verantwoordelijk is voor de installatie en het onderhoud hiervan. Mocht de onderneming volledige controle kunnen uitoefenen over de server, dan dienen de werkzaamheden die verricht worden met behulp van de server wel in lijn te liggen met de ondernemingsactiviteiten. In de praktijk zal de server, door middel van de website, een essentieel onderdeel vormen in de bedrijfsuitvoering van de onderneming, dat leidt tot voldoende samenhang met de ondernemingsactiviteiten. De kans bestaat dan echter dat de server alsnog niet als vaste inrichting gekwalificeerd kan worden, omdat het bezitten van de server door de ondernemer niet direct meer is dan een voorbereidende- of hulpwerkzaamheid. De werkzaamheden van de server dienen getoetst te worden aan de kernactiviteit van de onderneming.

In de regel is het voor ondernemingen dus relatief gemakkelijk om een vaste inrichting te ontwijken. Het afstaan van de beschikkingsmacht (aan de ISP) of het uitvoeren van niet meer dan voorbereidende of hulpwerkzaamheden met behulp van de server zijn eenvoudige manieren om dit te bewerkstelligen. Tevens zou het regelmatig verplaatsen – tussen verschillende geografische locaties, en dus niet binnen eenzelfde data-center – van een server een mogelijkheid kunnen zijn om niet aan het duurzaamheidsvereiste van de vaste inrichting te voldoen.

4.3 Toetsing van de belastingheffing van een vaste inrichting in de e-commerce

Op dit moment wordt de huidige regeling van de vaste inrichting die primair is gericht op fysieke buitenlandse activiteiten ook toegepast binnen de digitale economie. De OESO heeft onderkend dat het wijzigen van de regeling noodzakelijk is bij de toepassing op e-commerce. Om naar een dergelijke wijziging toe te werken is het echter vereist om eerst de effectiviteit van de huidige regeling te beoordelen met behulp van het toetsingskader uit hoofdstuk één.

4.3.1 Effectiviteit

De problemen die de belastingheffing van de vaste inrichting bij e-commerce oplevert voor de internationale inpasbaarheid zijn van invloed op de effectiviteit van de belastingheffing. Door de gevoeligheid van tax planning door e-commerce ondernemingen wordt het bereiken van het doel van de belastingheffing, namelijk het belasten van de e-commerce activiteiten door middel van een vaste inrichting, bemoeilijkt. De huidige regelgeving is gericht op het toerekenen van ondernemingswinsten aan de staat waar deze zijn genoten om ze daar vervolgens aan belastingheffing te onderwerpen.⁸⁰ Echter worden de e-commerce activiteiten onder deze regelgeving veelal in de vestigingsstaat belast en niet in de bronstaat, omdat een vaste inrichting ontbreekt. Het is hierdoor lastig om het heffingsrecht tussen staten effectief, naar mate van de economische band, te verdelen.

⁸⁰ OESO (2004), ‘Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?’, par. 64.

4.3.2 Efficiëntie

Het is belangrijk dat de belastingheffing zo efficiënt mogelijk plaatsvindt. Dit houdt in dat het belasten van de vaste inrichting bij e-commerce geen verstorende werking van de markt tot gevolg mag hebben; idealiter zou het zelfs de economische efficiëntie moeten vergroten.⁸¹ In beginsel is de gedachte van de vaste inrichting hier ook op gebaseerd, aangezien inkomsten pas in de (bron)staat belast worden indien zij een voldoende economische band vormen met deze staat.

In praktijk kent de kwalificatie van een server tot vaste inrichting echter vele obstakels, wat het belasten van inkomen uit de bronstaat bemoeilijkt. Als uitgangspunt wordt hier verondersteld dat een traditionele onderneming met een vaste inrichting in de bronstaat belast wordt, terwijl voor de inkomsten uit de bronstaat een vrijstelling wordt verleend door de woonstaat. Voor een onderneming binnen de digitale economie is de kans echter aanwezig dat er geen heffing plaats vindt in de bronstaat omdat de aanwezigheid niet als vaste inrichting aangemerkt kan worden. In een dergelijke geval kan het voorkomen dat de woonstaat ook niet heft, waardoor belastingheffing in zijn geheel achterwege blijft. Daarentegen kan er ook sprake zijn van dubbele belastingheffing, omdat de bronstaat heft en de woonstaat geen vrijstelling verleent. Bovenstaande gevallen zijn dan ook negatief van invloed op de efficiëntie.

4.3.3 Administratieve eenvoud

Vanuit een kosten oogpunt dient de belastingheffing administratief eenvoudig te zijn. Dit houdt in dat zowel voor de fiscus als voor de belastingplichtige de administratieve lasten zo laag mogelijk zijn. De kwalificatie van een server levert hierbij problemen op. Aangezien hier tot op heden nog geen duidelijk wetgeving over beschikbaar is, levert dit voor een onderneming veel onzekerheid en hiermee samenhangende kosten op.

Voor de fiscus kan het eveneens meer lasten opleveren. Het mobiele karakter van de e-commerce speelt hierin een grote rol. Het is relatief eenvoudig voor een onderneming om een website door een andere server te laten hosten, wat het bijhouden van de activiteiten en functies van de servers bemoeilijkt. Daarnaast is de server ook gemakkelijk te verplaatsen – al zal dit in praktijk niet snel het geval zijn⁸² – waardoor ook het registeren van de locatie van de server een bijkomende administratieve last vormt.

Daarbij gaan in de bewijslastverdeling van de vaste inrichting kosten schuil voor zowel de belastingplichtige als de fiscus. In geval de fiscus meent dat sprake is van een vaste inrichting, draagt ook de fiscus in het land waar die is, c.q. zou zijn, gevestigd de bewijslast hiervoor.⁸³ Het is vervolgens aan de belastingplichtige om tegenbewijs te leveren, indien hij de vaste inrichting niet aanwezig acht. Indien hij echter juist meent een vaste inrichting te hebben, dient de belastingplichtige

⁸¹ J.E. Stiglitz (2000), 'Economics of the Public Sector', Norton, 3^e druk, p. 457-458.

⁸² M.V. Lambooy (2001), 'E-commerce leidt meestal niet tot een vaste inrichting', WFR 2001/145.

⁸³ Hof 's-Gravenhage 20 juni 1990, nr. 4895/1983, V-N 1991/252.

bewijs te leveren aan de fiscus in de vestigingsstaat dat sprake is van een vaste inrichting, om een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting aan te vragen.

4.3.4 EU-recht

Belastingheffing door lidstaten van de EU mag niet in strijd zijn met de EU-verdragsvrijheden, de staatssteunbepalingen en het verbod op discriminatie naar nationaliteit. Dit dient zowel bij de totstandkoming als de uitvoering van de wetgeving in acht te worden genomen. Hiermee beoogt de EU een ruimte van vrijheid, veiligheid en recht zonder binnengrenzen bij de opbouw van de interne markt te waarborgen.⁸⁴ In het VwEU staan de zes verdragsvrijheden opgenomen, te weten:

- vrij verkeer van burgers van de Unie;
- vrij verkeer van goederen;
- vrij verkeer van personen (werknemers en recht van vestiging);
- vrij verkeer van kapitaal; en
- vrij verkeer van betalingen.⁸⁵

Ondanks het feit dat wetgeving in beginsel niet in strijd mag zijn met de verdragsvrijheden, zijn er tot op heden toch vijf rechtvaardigingsgronden⁸⁶ geaccepteerd door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG) die inbreuk op de verdragsvrijheden justificeren, te weten:

- ter ondersteuning van effectief fiscaal toezicht;
- ter bescherming van de fiscale coherentie;
- ter bescherming van een evenwichtige allocatie van het heffingsrecht;
- ter voorkoming van het misbruik van recht; of
- indien de handhaving van een beperkende (internationale) maatregel geen nut heeft in nationale situaties.

Een vaste inrichting wordt gezien als buitenlands belastingplichtige, waardoor al snel de vraag aan de orde komt of deze gelijk wordt behandeld aan een binnenlands belastingplichtige. In de Europese jurisprudentie is behoorlijk wat rechtspraak te vinden waarin een vaste inrichting gediscrimineerd werd ten opzichte van binnenlands belastingplichtigen. Zo oordeelde het HvJ in de zaak ‘St. Gobain’ dat een Duitse bepaling, die binnenlands belastingplichtigen in staat stelde gebruik te maken van bepaalde belastingvoordelen, in strijd met de vrijheid van vestiging, toen een Franse vaste inrichting – een buitenlands belastingplichtige - derhalve toegang tot dezelfde belastingvoordelen ontzegd werd.⁸⁷ In de zaak ‘Lidl Belgium’ was er eveneens sprake van een beperking in de vrijheid van vestiging. Het

⁸⁴ Art. 3 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

⁸⁵ D.M. Weber, ‘Cursus Belastingrecht’, Europees Belastingrecht, 5.0.1, De zes EU-verdragsvrijheden. (online, laatst bijgewerkt op 24 maart 2015)

⁸⁶ B.J.M. Terra & P.J. Wattel (2012), European Tax Law, Kluwer, 6e druk, p. 42-43.

⁸⁷ HvJ 21 september 1999, nr. C-307/97, BNB 2000/75.

was voor een Duitse vennootschap niet toegestaan, op grond van het verdrag, om de verliezen van een vaste inrichting uit Luxemburg te verrekenen in Duitsland. Het HvJ stelde dat dit in strijd was met de vrijheid van vestiging, aangezien het wel mogelijk was om binnenlandse verliezen te verrekenen. Desondanks achtte het HvJ dit gerechtvaardigd, gezien de noodzaak tot een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de landen en de voorkoming van dubbele verliesverrekening.⁸⁸

De huidige wetgeving van de vaste inrichting bij e-commerce is niet strijdig met een van de verdragsvrijheden, de staatssteun- of non-discriminatiebepaling. Binnenlands belastingplichtigen worden namelijk niet bevoordeeld of positief gediscrimineerd ten opzichte van buitenlands belastingplichtigen en vice versa, waardoor er geen belemmering van het vrije verkeer optreedt. Daarnaast vindt er geen bevoordeling plaats van een bepaalde groep van ondernemingen.

4.3.5 Internationale inpasbaarheid

Art.5 OESO-MV maakt onderdeel uit van het internationale verdragenrecht. Zoals in paragraaf 3.2 staat beschreven, wordt hiermee getracht de heffingsbevoegdheid tussen vestigings- en bronstaat zo goed mogelijk te verdelen om eventuele dubbele belasting te voorkomen. Op basis van een vaste inrichting is de bronstaat bevoegd om te heffen, maar als het niet mogelijk is om een vaste inrichting vast te stellen – terwijl dit wel het geval zou moeten zijn op basis van de economische band die de inrichting heeft in de bronstaat – wordt de winst belast in de woonstaat. De onderneming zou er dan voor kunnen kiezen om zich te vestigen in een land met een laag vpb-tarief om zo min mogelijk belasting te betalen. In geval wel sprake is van een vaste inrichting kan de onderneming, dankzij de hoge mobiliteit van de server of website, ervoor kiezen om de vaste inrichting te verplaatsen naar een ander land waar minder belasting geheven wordt⁸⁹ of waarmee gunstige verdragsbepalingen mee overeengekomen zijn.⁹⁰ In praktijk zal het laatste genoemde punt echter niet vaak voorkomen, gezien het feit dat verdragsbepalingen zeer uniform plegen te zijn.

4.3.6 Conclusie

Het resultaat van de huidige regelgeving van de vaste inrichting is dat de bronstaat niet altijd bevoegd is te heffen over de ondernemingswinsten in dat land die voortvloeien uit e-commerce omdat aldaar geen vaste inrichting kan worden aangemerkt. Daarentegen worden de ondernemingswinsten in de vestigingsstaat belast, die hiervoor tevens geen vrijstelling verleent. Hierdoor worden productiekosten vaak niet effectief gealloceerd en is er vanuit economisch perspectief geen effectieve verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen vestigings- en bronstaat. Onzekerheden omtrent belastingheffing leveren extra kosten op voor de belastingplichtige en de fiscus maakt op zijn beurt extra kosten bij het

⁸⁸ HvJ 15 mei 2008, nr. C-414/06, BNB 2009/85.

⁸⁹ OESO (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', par. 78.

⁹⁰ V. Choudhary (2011), 'Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment under the International Taxation Law', *International Tax Journal*, 37, 4, p. 33-57.

opsporen van vaste inrichtingen in de digitale economie. Naar aanleiding hiervan kan gesteld worden dat de effectiviteit van de toepassing van de vaste inrichting op de digitale economie op dit moment ontbreekt, waardoor het doel van de belastingheffing niet bereikt wordt.

4.4 Uitdagingen met betrekking tot de vaste inrichting en e-commerce

In 2014 heeft de OESO in het kader van BEPS het actieplan omtrent ‘*Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*’ gepubliceerd, welke in gaat op belastingheffing – of eigenlijk het ontgaan hiervan – binnen de digitale economie. Er is behoefte om belastingontwijking door multinationals, die bijvoorbeeld gebruikmaken van de inconsistentie tussen de belastingssystemen van staten om op gekunstelde wijze het belastbare inkomen af te romen, een halt toe roepen. Dit betreft onder andere de toepassing van de vaste inrichting in relatie tot e-commerce.

Zoals in het voorafgaande hoofdstuk beschreven, vereist de nationale wetgeving van de meeste landen een zekere mate van fysieke aanwezigheid alvorens ondernemingswinsten belastbaar zijn in een land. Hoewel de mogelijkheid om zonder een fysieke aanwezigheid afnemers in een land te bedienen niet uniek is voor de digitale economie, is het voor bedrijven met e-commerce activiteiten wel makkelijker. In combinatie met strategieën kan op deze manier de belastingheffing in een land geëlimineerd worden. Bovendien kan in bepaalde gevallen belasting op kunstmatige wijze ontweken worden door activiteiten te verdelen onder meerdere groepsentiteiten, zodat deze onder de uitzonderingen van de vaste inrichting vallen en kwalificeren als voorbereidende of hulpwerkzaamheden of op een andere manier niet voldoen aan de vereisten van de vaste inrichting.⁹¹ Deze (eenvoudige) kwalificatie van voorbereidende of hulpwerkzaamheden wordt dan ook als een van de problemen gezien voor de vaste inrichting met betrekking tot e-commerce.

Hiermee samenhangende wordt ook het probleem van de huidige regels van het bepalen van de ‘nexus’ onderkend. Het is mogelijk om een significante (economische) aanwezigheid te hebben zonder aan belastingheffing onderworpen te zijn. De toenemende flexibiliteit van ondernemingen in de keuze voor de plaats waar substantiële activiteiten plaatsvinden, of het verplaatsen van functies naar een nieuwe locatie buiten de marktjurisdictie heeft een spreiding van personeel, IT infrastructuur en klanten tot gevolg. Het is mogelijk om een grote afzet te hebben in een land zonder een belastbare aanwezigheid.⁹² De aanwezigheid kan zich onder andere uiten in sommige business modellen waarin klantrelaties verder gaan dan alleen de verkoop van producten. Een voorbeeld is het geven van reviews op een website, die de waarde van de website doet toenemen. Vanwege deze voortdurende klantrelaties worden er netwerkeffecten gecreëerd, waardoor de waarde voor potentiële klanten stijgt. Op deze manier wordt een sterke economische band tot stand gebracht tussen de onderneming en het land, terwijl er nauwelijks kans is op een vaste inrichting.

⁹¹ OESO (2014), ‘Addressing the tax challenges of the digital economy’, par. 5.2.1.1.

⁹² OESO (2014), ‘Addressing the tax challenges of the digital economy’, par. 7.3.

4.5 Voorstellen van de OESO

In de voorafgaande paragrafen van dit hoofdstuk is geconcludeerd dat de huidige regelgeving van de vaste inrichting ten opzichte van de digitale economie niet effectief genoeg is. In het kader hiervan wordt in deze paragraaf een viertal voorstellen behandeld, die zijn aangedragen door de OESO in het kader van BEPS. De paragraaf wordt afgesloten met een vergelijking tussen de vier voorstellen.

4.5.1 Wijziging in de uitzonderingsbepaling van de vaste inrichting uit het OESO Modelverdrag⁹³

Het eerste alternatief dat aangedragen wordt door de OESO is de wijziging op de uitzondering op vaste inrichting, zoals deze opgenomen zijn in art. 5, lid 4 OESO-MV. De uitzonderingen die opgenomen staan in de onderdelen (a) – (d) van dit artikel zijn gebaseerd op traditionele business modellen, voor welke zij immer van ondersteunende of voorbereidende aard beschouwd worden:

- “(a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;*
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.”*

In de nieuwe business modellen die de digitale economie met zich heeft gebracht zijn deze activiteiten echter een belangrijker onderdeel geworden in het verkoopproces.⁹⁴ Hierbij kan gedacht worden aan een online aanbieder van fysieke producten, voor wie een snelle levering aan klanten een belangrijk element in zijn business model is en om die reden een locatie in nabijheid van zijn afnemers heeft. Het aanhouden van een lokaal magazijn is in dit geval een essentieel onderdeel van de bedrijfsuitoefening, terwijl dat onder de huidige regeling nog als uitzondering onder sub (a) valt. Daarnaast kunnen ondernemingen door middel van lid 4 ondernemingsfuncties fragmenteren. Dat wil zeggen: de onderneming in de bronstaat opknippen in kleinere onderdelen, zodat al deze onderdelen individueel onder één van de uitzonderingen van lid 4 vallen. Hierdoor zullen geen van de inrichtingen als vaste

⁹³ OESO (2014), ‘Addressing the tax challenges of the digital economy’, par. 8.2.1.1.

⁹⁴ OESO (2014), ‘Addressing the tax challenges of the digital economy’, par. 6.2.1.2.

inrichting aangemerkt kunnen worden.⁹⁵ Op deze manier kan een onderneming belastingheffing in de bronstaat ontwijken; een aanpassing van het lid 4 zou deze fragmentatie tegengaan. Met de wijziging wordt beoogd de aanwezigheid in een land eerder als vaste inrichting aan te kunnen merken, indien deze meer dan alleen voorbereidende of hulpwerkzaamheden verricht. Dit zou er toe moeten leiden dat inrichtingen die tot nu toe onder de uitzonderingsbepaling vallen, maar wel van significante waarde zijn voor digitale onderneming, alsnog als vaste inrichting aangemerkt kunnen worden.⁹⁶ Er zijn aldus de OESO een aantal mogelijkheden tot wijziging van lid 4:

1. Het schrappen van lid 4 in zijn geheel;
2. Het schrappen van onderdelen (a) tot en met (d);
3. Het toevoegen van het vereiste dat de uitgezonderde activiteiten in sub (a) tot en met (d) meer van voorbereidende of helpende aard moeten zijn, dan een kernactiviteit; of
4. Het schrappen van het woord “delivery” in sub (a) en (b) om op deze manier een bepaald type magazijn uit te sluiten van lid 4.

Overigens zou een dergelijke wijziging er niet toe leiden dat de uitzonderingen die opgenomen staan in lid 4 in het vervolg automatisch als vaste inrichting aangemerkt worden. Het vereiste dat de werkzaamheden die uitgevoerd worden van meer dan voorbereidende of helpende aard dienen te zijn, blijft nog steeds van kracht. In dat geval kunnen ondernemingsfuncties die nu nog onder de uitzonderingsbepaling vallen, maar die een significante rol spelen in het bedrijfsproces, toch belast worden.

Een tegenargument om geen wijzigingen in lid 4 door te voeren, is dat wanneer er op deze manier een vaste inrichting ontstaat er nog steeds zeer weinig winst aan de activiteiten toegerekend kan worden. Het originele gedachtegoed achter de bepaling was onder andere het aanmoedigen van internationale handel, dat bij het schrappen/wijzigen (gedeeltelijk) teniet gedaan wordt.⁹⁷ Bovendien zullen bovenstaande maatregelen niet alleen van toepassing zijn op ondernemingen binnen de digitale economie, maar ook op de traditionele ondernemingen. Het aanhouden van een lokaal magazijn kan weliswaar een essentieel onderdeel van het business model van een digitale onderneming zijn, voor de traditionele onderneming hoeft dit niet het geval te zijn. Dit komt de efficiëntie en effectiviteit van de belastingheffing niet ten goede, aangezien het zijn doel voorbij streeft.

De limitering van uitzonderingen heeft significant meer (dan wenselijk) vaste inrichtingen tot gevolg, aangezien het zowel van invloed is op de traditionele als de digitale ondernemingen. Dit brengt niet alleen voor de onderneming, die dan in meerdere landen belastingplichtig wordt, meer

⁹⁵ Als voorwaarde geldt wel dat de inrichtingen zowel geografisch als organisatorisch van elkaar gescheiden zijn.

⁹⁶ OESO (2004), ‘Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?’, par. 181.

⁹⁷ OESO (2004), ‘Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?’, par. 184.

administratieve kosten met zich, maar ook voor de fiscus brengt dit een grotere administratieve taak teweeg. Daarbij zal dit ook tot meer onenigheden tussen de belastingplichtigen en de fiscus leiden.⁹⁸

Voor het invoeren van een van de opties zou een wijziging van de bestaande belastingverdragen nodig zijn. Het is echter niet denkbaar dat elk land hier direct mee akkoord gaat, omdat zij bang zijn heffingsrecht te verliezen. Het effect op de internationale inpasbaarheid is voorsnog moeilijk in te schatten. De voorgestelde wijziging kan gezien worden als een verruiming van het begrip vaste inrichting, maar heeft geen significante invloed op de werking van een vaste inrichting als zodanig, waardoor deze niet op andere manier in belastingheffing betrokken zal worden. Aangezien in paragraaf 4.3 is geconcludeerd dat de huidige regeling in beginsel niet in strijd is met het EU-recht, zal dit ook geen obstakel vormen voor de voorgestelde aanpassing; binnenlands en buitenlands belastingplichtigen worden ten opzichte van elkaar immers niet verschillend behandeld bij toepassing van de vaste inrichting bij e-commerce.

Door het versoepelen of schrappen bij de uitzonderingen uit art. 5, lid 4 OESO-MV kunnen e-commerce activiteiten eerder aangemerkt worden als vaste inrichting zonder dat dit discriminatie of beperking van het vrije verkeer in de zin van het EU-recht tot gevolg heeft. Bij het eventueel invoeren van een dergelijke wijziging zullen binnenlands belastingplichtigen namelijk niet bevoor- of benadeeld worden ten opzichte van buitenlands belastingplichtigen. Hierdoor is het mogelijk voor de bronstaat om significant meer e-commerce activiteiten effectief te belasten. Echter zullen niet alleen ondernemingen binnen de digitale economie hieronder vallen, maar ook traditionele ondernemingen zullen veel sneller een vaste inrichting hebben. Een dergelijk gevolg is niet gewenst, aangezien eenzelfde soort inrichting een ander belang voor de traditionele onderneming kan hebben. Hiermee streeft de belastingheffing het doel voorbij. Bovendien zal de wijziging alleen van invloed zijn op e-commerce in goederen en diensten. Er is namelijk nog steeds een fysieke inrichting vereist, die bij e-commerce in immateriële goederen nauwelijks aanwezig is. Daarnaast zal de vestigingsstaat vrijstelling moeten verlenen aan deze ‘nieuwe’ vaste inrichtingen die nu in de bronstaat belast mogen worden. Gezien het feit dat hier ook een grote groep traditionele ondernemingen onder valt, zal dit tot veel weerstand leiden bij de staten die deze vrijstellingen moeten verlenen omdat de staten (te)veel heffingsrecht verloren zien gaan. Bovendien levert het voor zowel de fiscus als de belastingplichtigen meer administratieve kosten op en kan het internationaal gezien veel weerstand oplevert. Een dergelijke maatregelen brengt meer nadelen met zich dan voordelen, wat geen effectieve vooruitgang ten opzichte van de huidige regeling is.

⁹⁸ OESO (2004), ‘Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?’, par. 187.

4.5.2 Het vaststellen van een alternatieve ‘nexus’ op basis van een significante digitale aanwezigheid⁹⁹

Het tweede alternatief dat aangedragen wordt is het vaststellen van een ‘nexus’ die verband houdt met ondernemingsactiviteiten die volledig digitaal worden uitgevoerd. Hier zouden ondernemingen onder vallen die “volledig onstoffelijke digitale activiteiten” uitvoeren en in een dusdanig geval weinig tot geen fysieke elementen nodig hebben in het land van de afnemer ter uitvoering van hun kernactiviteit, maar wel in digitale zin een significante aanwezigheid hebben. Dit geldt ook in gevallen dat er wel een fysieke aanwezigheid is, indien deze zich bezighoudt met secundaire activiteiten. Bij invoering van dit voorstel is er sprake van twee testen: i) om te bepalen of de activiteiten volledig digitaal plaatsvinden en ii) om de mate van (digitale) aanwezigheid in een land te bepalen. Deze testen zouden uit de volgende potentiële vereisten kunnen bestaan:

i) Volledig digitale activiteiten¹⁰⁰

- *De kernactiviteit van de onderneming steunt voor een aanzienlijk deel op digitale goederen of diensten.*
- *Tijdens het productieproces komen er geen fysieke elementen aan te pas, anders dan servers, websites of IT instrumenten.*
- *Contracten worden gesloten via het internet of de telefoon.*
- *Betalingsverkeer vindt alleen elektronisch plaats met behulp van online besturingssystemen verbonden of geïntegreerd met de relevante website.*
- *Klantrelaties kunnen alleen ontstaan via de website; er zijn geen fysieke winkels of lichamen betrokken bij de uitvoering van de kernactiviteiten, anders dan het hoofdkantoor.*
- *Het merendeel van de inkomsten zijn toerekenbaar aan de digitale goederen of diensten.*
- *De juridische of fiscale en fysieke vestigingsplaats van de verkoper heeft geen invloed op de keuzes die de klant maakt.*
- *Om gebruik te kunnen maken van de digitale producten zijn een computer, mobiele apparatuur of IT instrumenten, de enige fysieke elementen die benodigd zijn.*

ii) Significante (digitale) aanwezigheid¹⁰¹

- *Een significante hoeveelheid contracten voor de levering van digitale goederen en diensten zijn op afstand overeengekomen door de onderneming en klant, waarbij de onderneming inwoner is in een andere staat omwille van belastingredenen.*
- *De digitale producten geproduceerd door de onderneming worden in het land op grote schaal afgenomen.*
- *Met de levering van de digitale producten zijn grote betalingen gemoeid door contractuele verplichtingen als onderdeel van de kernactiviteiten van de onderneming.*
- *Een reeds bestaand filiaal van de onderneming houdt zich bezig met secundaire activiteiten, gerelateerd aan de kernactiviteiten van de onderneming.*

⁹⁹ OESO (2014), ‘Addressing the tax challenges of the digital economy’, par. 8.2.1.2.

¹⁰⁰ OESO (2014), ‘Addressing the tax challenges of the digital economy’, p. 144.

¹⁰¹ OESO (2014), ‘Addressing the tax challenges of the digital economy’, p. 145.

Met het invoeren van een nieuw soort band tussen een (digitale) onderneming en de bronstaat wordt getracht heffingsrecht te creëren op basis van de heffingsbeginselen van het internationale belastingrecht. Deze band berust op een volledige digitale aanwezigheid. Met deze potentiële wijziging hebben (volledig) digitale ondernemingen een vaste inrichting wanneer zij een voortdurende substantiële interactie met de economische markt van de bronstaat hebben. Ondanks dat vestigingslanden bang zullen zijn heffingsrecht te verliezen, lijkt het gerechtvaardigd om een deel van de ondernemingswinsten in de bronstaat te belasten. Aangezien er in dergelijke gevallen bronstaatheffing zal plaatsvinden, kunnen deze inkomsten eenvoudig worden vrijgesteld ter voorkoming van dubbele belastingheffing, op dezelfde manier als bij de huidige regelgeving van de vaste inrichting het geval is onder het OESO-MV. Met het introduceren van een nieuwe ‘nexus’ heeft men echter ook te maken met de nationale wetgeving van landen met betrekking tot het belasten van buitenlandse ondernemingen, wat problemen kan opleveren aangezien veel landen een dergelijke ‘nexus’ niet zullen accepteren¹⁰². Bovendien worden buitenlands belastingplichtigen ook niet bevoordeeld of benadeeld ten opzichte van de binnenlands belastingplichtigen, zodat geen sprake is van discriminatie, wat vanuit EU-rechtelijk perspectief dus geen obstakel hoeft te vormen.

Deze vorm van een nieuwe ‘nexus’ vormt echter alleen een effectieve manier van het belasten van een bepaalde manier van volledig digitaal ondernemen. Slechts ondernemingen die (nagenoeg) volledig virtueel ondernemen vallen onder de gecreëerde bronstaatheffing. Ondernemingen die bijvoorbeeld fysieke producten leveren, vallen niet onder de bronstaatheffing omdat voor hen de ‘nexus’ ontbreekt. Een onderneming heeft immers pas een significante digitale aanwezigheid, als deze ook slechts digitale producten levert. Hiermee wordt niet het volledige doel, namelijk het belasten van alle buitenlandse ondernemingsactiviteiten van e-commerce, bereikt. De maatregel is dus alleen van toepassing op e-commerce in immateriële goederen en niet op e-commerce in goederen en e-commerce in diensten, aangezien voor de twee laatstgenoemden van nog een fysieke inrichting nodig is. Ondernemingen die niet voldaan aan de bovengenoemde vereisten en dus niet voor in de bronstaat belast worden, hebben hierdoor een competitief voordeel ten opzichte van de ondernemingen die hier wel onder vallen. Desondanks wordt de behandeling van een deel van de digitale ondernemingen gelijk getrokken met traditionele ondernemingen, wat gezien het omvang vereiste van de (economische) aanwezigheid van de digitale onderneming in het land gerechtvaardigd lijkt. Dit kan van positieve invloed zijn op de markt en efficiëntie.

Het toetsen aan de criteria voor een vaste inrichting levert voor de fiscus echter meer administratieve kosten op, terwijl dit voor de belastingplichtige weinig verschil zal maken. Bovendien geven de criteria aanleiding tot discussie tussen de fiscus en belastingplichtige, wat de nodige kosten voor beide partijen oplevert.

¹⁰² OESO (2014), ‘Addressing the tax challenges of the digital economy’, par. 7.3.

Met het invoeren van een nieuwe ‘nexus’ is het mogelijk voor de bronstaat om ondernemingen die (nagenoeg) volledige digitaal ondernemen effectief te belastingen, aangezien er geen fysieke inrichting meer noodzakelijk is. Dit betreft echter maar een klein deel van de ondernemingen binnen de digitale economie. Een groot deel van de e-commerce transacties blijft hiermee nog steeds onbelast, omdat veel ondernemingen niet zullen voldoen aan het criterium van het uitvoeren van volledige digitale activiteiten. Bovendien is het vrijwel zeker dat landen niet akkoord zullen gaan met de introductie van een nieuwe ‘nexus’, aangezien deze ook betrekking heeft op de nationale wetgeving aangaande belastingheffing van niet-ingezetenen. Hierdoor is het lastig om een dergelijk voorstel in het internationale recht in te passen. Hierdoor is de kans op een effectieve vooruitgang op de huidige situatie uiterst gering.

4.5.3 Het vervangen van de vaste inrichting door ‘significante aanwezigheid’¹⁰³

De derde optie ziet toe op het invoeren van een test op significante aanwezigheid, die de plaats in moet nemen van de vaste inrichting, om mee te gaan met de ontwikkeling van de aard van de klantrelaties in de digitale economie. Met een significante aanwezigheid wordt een aanzienlijke deelname van een onderneming in de economische bedrijvigheid van een land verstaan.¹⁰⁴ Er wordt in dit geval echter nog steeds gedeeltelijk beroep gedaan op een fysieke aanwezigheid. De ontwikkeling van klantrelaties uit zich in een hechtere en meer interactieve band, wat kan duiden op een aanwezigheid met een permanent karakter. Deze wijziging van de vaste inrichting is dan ook gefocust op de klantrelaties om de toegevoegde waarde hiervan te weerspiegelen. Er zijn drie criteria die van toepassing zouden zijn op de significante aanwezigheid:

- Klantrelaties overschrijden het termijn van zes maanden¹⁰⁵, met behulp van een enigszins fysieke locatie, direct of door middel van een vaste vertegenwoordiger, in het land.
- De verkoop van goederen of diensten komt voort uit nauw klantcontact in het land en vindt plaats via een website in de taal van het land; producten worden geleverd met behulp van lokale aanbieders; voorzieningen van de lokale aanbieders, zoals een bank, worden gebruikt; of goederen en diensten voortgebracht door lokale aanbieders worden aangeboden.
- Het aanbod van goederen en diensten komt voort uit het systematisch verzamelen van data of andere soort bijdragen door personen in het land van de klant.

Bij invoering van het begrip ‘significante aanwezigheid’ speelt de lokale aanwezigheid een sterke rol. De vraag is hier of het begrip volledig de plaats in zal nemen van de vaste inrichting, waardoor enkele voorwaarden wellicht komen te vervallen, of dat de voorwaarden intact blijven. Met bovenstaande

¹⁰³ OESO (2014), ‘Addressing the tax challenges of the digital economy’, par. 8.2.1.3.

¹⁰⁴ OESO (2014), ‘Public Discussion Draft. BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy’ par. 181.

¹⁰⁵ Het lijkt er op dat deze zes maanden voort komt uit het (officieuze) zes-maandstermijn bij het duurzaamheidscriterium voor de huidige regeling van de vaste inrichting.

criteria lijkt in ieder geval aangesloten te worden op de voorwaarde van een bedrijfsrichting, waar de server onder zou vallen, en permanentie, gezien het termijn van zes maanden. Daarnaast worden tezamen substantiële activiteiten uitgevoerd, waardoor ze van meer dan voorbereidende of helpende aard zijn. Of de fysieke locaties ook onder de beschikkingsmacht van de ondernemingen dienen te vallen, is hiermee niet duidelijk. Het lijkt er op dat een buitenlandse onderneming, die contact onderhoud met klanten voor langer dan zes maanden in land A, met een server in land A en een website, ervan uitgaande dat er ook data uit het land verzamelt wordt, in de taal van land A, voldoet aan de criteria. De economische band met de onderneming is dan dusdanig aanwezig, dat het gerechtigd is om de ondernemingswinsten te belasten.

Een maatregel als deze kan echter ook invloed hebben op traditionele ondernemingen. De maatregel is niet specifiek gericht op e-commerce; er wordt wel gesproken over een website, maar dit wordt alleen gezien als een mogelijkheid om aan het tweede criterium te voldoen. De maatregel reikt in beginsel dus verder dan zijn doel, namelijk dat alleen de buitenlandse ondernemingswinsten met behulp van e-commerce worden belast. Bovendien vraag ik me af of de klantrelaties in het kader van de zes-maandetermijn gebonden zijn per klant of meer algemeen beschouwd moeten worden voor de markt. Is in het eerste geval bijvoorbeeld sprake van een nauwe klantrelatie indien de klant elke zes maanden een product aanschaft? Het antwoord hier op kan effect hebben op de effectiviteit, aangezien het van invloed is op de hoeveelheid ondernemingen die in aanmerking komen voor een 'significante aanwezigheid'. Tevens kan de anonimiteit van afnemers hier problemen voor opleveren.

De vervolgvraag is of dit van invloed is op de efficiëntie. Indien we hetzelfde voorbeeld nemen uit par. 4.5.1, de ondernemer die slechts een magazijn in een land aanhoudt dat geen essentieel onderdeel uitmaakt van de bedrijfsuitvoering, zal ook in dit geval geen vaste inrichting hebben, aangezien hij niet aan het tweede criterium voldoet.¹⁰⁶ Hiermee lijkt de invloed op traditionele onderneming niet substantieel, waardoor het een geringe invloed zou hebben op de efficiëntie.

Aangezien bij het belasten op een significante aanwezigheid uit wordt gegaan van een zekere economische band tussen onderneming en het land lijkt het vanuit internationaal perspectief reëel om een dergelijk wijziging door te voeren. De ondernemingswinsten worden immers op basis van een eerlijke grond verdeeld en voorkoming van dubbele belastingheffing blijft mogelijk. Het doorvoeren van de wijzigingen zal echter wel de nodige moeite kosten; bestaande belastingverdragen dienen aangepast te worden. Landen zullen tevens bang zijn heffingsrecht te verliezen.

Vanuit het EU-recht bekeken lijken zich eveneens weinig obstakels voor te doen. De voorgestelde wijziging blijft rusten op de heffingsprincipes van de vaste inrichting, die nu ook niet in strijd zijn met de verdragsvrijheden. In geval de wijziging doorgevoerd zou worden, zou er immers geen sprake zijn van discriminatie tussen binnenlands en buitenlandsbelastingplichtigen.

¹⁰⁶ Hierbij wordt er vanuit gegaan dat een onderneming in het algemeen aan het derde criterium zal voldoen, indien hij een markt bedient.

In geval het individuele klantrelaties betreffen levert dit voor een onderneming echter veel administratieve nadelen op en ook hier speelt anonimiteit van e-commerce transacties een grote rol in. Hetzelfde geldt voor de fiscus die de klantrelaties zal moeten onderzoeken.

Met het vervangen van het begrip van de vaste inrichting door een significante aanwezigheid wordt er toch nog aangesloten bij de beginselen waarop de vaste inrichting oorspronkelijk gebaseerd is. Met dit voorstel is het mogelijk om (een groot deel van) de e-commerce transacties effectief te belasten. Het voorstel is van invloed op zowel e-commerce in goederen en diensten, als de e-commerce in immateriële goederen. De maatregel zou ook van toepassing zijn op de traditionele ondernemingen, maar lijkt geen grote gevolgen te hebben voor de belastingheffing ten aanzien van deze ondernemingen. Er kleven echter wel nadelen aan voor de uitvoering door de fiscus en het is onduidelijk of een aantal vereisten van de huidige vaste inrichting van kracht blijven. Aangezien het vereiste van de beschikkingsmacht nog steeds van toepassing dient te zijn op traditionele ondernemingen, lijkt het logisch dat hetzelfde zal gelden voor bij deze regeling. Het doorvoeren van dit voorstel zal op internationaal niveau in beginsel lastig zijn, maar gezien de effectiviteit van de heffing niet onmogelijk. Eens te meer omdat het niet in contradictie is met de beginselen van het EU-recht. Indien het permanentie vereiste van de klantrelaties toeziet op relaties in algemene zin met de markt en niet op klantrelaties individueel, zou het effectieve vooruitgang zijn ten opzichte van de huidige regeling.

4.5.4 Het invoeren van een bronbelasting op digitale transacties¹⁰⁷

De vierde optie die aangedragen is door de OESO is het heffen van een bronbelasting op betalingen die gedaan worden door inwoners van een land voor de aanschaf van digitale producten. Een voorwaarde hierbij is dat het bedrag aan een buitenlandse leverancier betaald dient te worden. Om er zeker van te zijn dat ook daadwerkelijk belasting bij de bron wordt ingehouden, zou dit kunnen plaatsvinden bij de financiële instelling die bij de betaling betrokken is. Op deze manier kunnen e-commerce transacties ondanks het feit dat de onderneming geen fysieke aanwezigheid heeft in het land, alsnog in de bronstaat belast worden. In een dergelijk geval zal er een mogelijkheid tot verrekening van de bronbelasting in de vestigingsstaat moeten worden gegeven om internationale economisch dubbele belastingheffing te voorkomen.¹⁰⁸

Een bronbelasting over bruto betalingen is echter niet in lijn met het gedachtegoed van de winstbelasting¹⁰⁹, om de reden dat op basis van een betaling niet direct sprake hoeft te zijn van – inkomsten-genererende activiteiten. Hiermee is de heffing niet coherent met de internationale

¹⁰⁷ OESO (2014), 'Addressing the tax challenges of the digital economy', par. 8.2.1.4.

¹⁰⁸ Arthur Cockfield, "Reforming the Permanent Establishment Principle Through a Quantitative Economic Presence Test" (2003) 38 Can. Bus. L. J. 400-422.

¹⁰⁹ OESO (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', par. 259.

belastingheffing, wat kan resulteren in dubbele belastingheffing, indien niet alle landen kiezen voor deze regeling.

In navolging van het internationale belastingrecht zal deze vorm van bronbelasting ook weerstand krijgen binnen het EU-recht. Aangezien er alleen bronbelasting wordt geheven over goederen verkregen van een buitenlandse onderneming, worden buitenlandse ondernemingen door deze heffing benadeeld ten opzichte van binnenlandse ondernemingen. Deze vorm van discriminatie is in strijd met het EU-recht, waarvoor geen rechtvaardigingsgrond bestaat.

Administratief gezien levert een bronbelasting voordelen op voor de fiscus, omdat belastingplichtigen zelf inhoudingsplichtig zijn en dit bemoedigd wordt door de mogelijkheid tot verrekening in de vestigingsstaat. Aan de kant van de (buitenlandse) onderneming levert dit echter een lastenverzwaring op. Zij zijn vereist om de e-commerce betalingen bij te houden indien zij goederen exporteren naar een land met de voorgestelde regelgeving om er zeker van te zijn dat de essentiële belasting wordt ingehouden¹¹⁰, en gezien het anonieme karakter van e-commerce zal dit in praktijk daarentegen een lastige opgave zijn.

De bronbelasting op zichzelf is een effectieve belastingheffing, aangezien de ondernemingswinsten hiermee belast worden. E-commerce transacties worden bij de afnemer belast, waardoor het van toepassing lijkt te zijn op het gehele spectrum van digitale ondernemingen. De bronbelasting kan over e-commerce is goederen, e-commerce in diensten en e-commerce in immateriële goederen geheven worden. Echter wordt er bij de heffing van bronbelasting geen rekening gehouden met de winstgevendheid van de onderneming, wat een ongewenste belastingdruk oplevert voor startende ondernemingen die in de eerste paar jaar weinig tot geen winst maken. Daarnaast is deze vorm van belastingheffing inefficiënt van aard. Er wordt immers geen rekening gehouden met individuele kostenstructuren, wat tot over- of onder-belasting kan leiden.¹¹¹

De voorgestelde bronbelasting is feitelijk een indirecte belasting op bruto betalingen die verenigd wordt met de directe winstbelasting. Hiermee kunnen, tegen relatief weinig administratieve kosten voor de fiscus, e-commerce transacties effectief belast worden. Een dergelijke bronbelasting past echter niet in de filosofie van de winstbelasting en discrimineert buitenlands belastingplichtigen ten opzichte van binnenlands belastingplichtigen. Al met al wegen de voordelen niet op tegen de hierboven geschetste nadelen, waardoor de voorgestelde bronbelasting op e-commerce geen effectieve vooruitgang is op de huidige situatie.

¹¹⁰ OESO (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', par. 263.

¹¹¹ OESO (2004), 'Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?', par. 267.

4.5.5 Een vergelijking van de vier voorstellen

Om te beoordelen welk voorstel het meest effectief is, is hieronder een overzicht met voor- en nadelen opgenomen. Voor een uitgewerkte redenering achter de voor- en nadelen uit het overzicht verwijst ik naar de paragrafen 4.5.1, 4.5.2, 4.5.2 en 4.5.4, waarin de voorstellen staan uitgewerkt.

	Voordelen	Nadelen
1. <i>Wijziging in de uitzonderingsbepaling van de vaste inrichting uit het OESO Modelverdrag.</i>	<ul style="list-style-type: none"> - E-commerce in goederen en e-commerce in diensten worden hierdoor belast. - Is in beginsel niet in strijd met het EU-recht. - Het is geen fundamentele wijziging van bestaande regelgeving. 	<ul style="list-style-type: none"> - Is niet van toepassing op e-commerce in immateriële goederen. - Is ook van invloed op traditionele ondernemingen. - Meer administratieve kosten voor de fiscus.
2. <i>Het vaststellen van een alternatieve 'nexus' op basis van een significante digitale aanwezigheid.</i>	<ul style="list-style-type: none"> - E-commerce in immateriële goederen wordt hierdoor belast. - Is in beginsel niet in strijd met het EU-recht. - Is niet van invloed op traditionele ondernemingen. 	<ul style="list-style-type: none"> - Is niet van toepassing op e-commerce in goederen en e-commerce is diensten. - Er is ook een aanpassing van de nationale wetgeving van landen voor nodig. - Meer administratieve kosten voor de fiscus.
3. <i>Het vervangen van de vaste inrichting door 'significante aanwezigheid'.</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Het is van toepassing op alle typen e-commerce. - Is niet significant van invloed op traditionele ondernemingen. - Sluit in beginsel aan bij het gedachtegoed van de vaste inrichting. - Is niet in strijd met het EU-recht. 	<ul style="list-style-type: none"> - Onduidelijk of alle overige vereisten van de vaste inrichting van kracht blijven. - Het controleren van de klantrelaties kan een verzwaring van de administratieve kosten met zich meebrengen.
4. <i>Het invoeren van een bronbelasting op digitale transacties.</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Het is van toepassing op alle typen e-commerce. - Weinig administratieve kosten voor de fiscus. - Geeft zekerheid omtrent de belasting die wordt geheven. 	<ul style="list-style-type: none"> - Is niet in lijn met het gedachtegoed van de winstbelasting. - Is in strijd met het EU-recht. - Betreft een fundamentele wijziging van de huidige regelgeving. - Levert veel administratieve kosten op voor de onderneming.

Op basis van bovenstaand overzicht wordt duidelijk dat optie 2, het invoeren van een nieuwe 'nexus', en optie 4, het invoeren van een bronbelasting, eigenlijk (op korte termijn) niet haalbaar zijn. Door de fundamentele wijzigingen van de (nationale) wetgeving die nodig zijn voor beide voorstellen, zal er veel weerstand komen vanuit de internationale gemeenschap. Daarnaast is optie 4 ook nog eens in strijd met het EU-recht en is optie 2 niet effectief genoeg, omdat het alleen toeziet op e-commerce in immateriële goederen.

Optie 1 en 3 kunnen in dat opzicht op meer sympathie rekenen in internationaal verband. Twee grote nadelen van optie 1 zijn echter dat e-commerce in immateriële goederen niet belast wordt en het voorstel daarentegen significant van invloed op traditionele ondernemingen significant van zal zijn. Optie 3 kent deze nadelen niet; alle typen e-commerce kunnen bij het begrip 'significante

aanwezigheid' belast worden en het heeft geen substantieel effect op de traditionele ondernemingen. Het feit dat niet duidelijk is of de overige vereisten van de vaste inrichting van kracht blijven bij een significante aanwezigheid is echter wel een aandachtspunt. In paragraaf 4.5.3 is geconstateerd dat er al wel aangesloten wordt bij het duurzaamheids criterium, om een aanwezigheid van een permanent karakter te waarborgen. Indien deze niet plaatsgebonden is, zou dit een vooruitgang zijn ten opzichte van de huidige regeling voor e-commerce. Daarnaast wordt er aangesloten bij het vereiste van een bedrijfsinrichting, waar in dat geval een server onder zou kunnen vallen. Naar mijn mening zal het begrip van de klantrelatie wel verdere toelichting nodig hebben. Indien het een algemene relatie met de markt betreft, zou dit ten goede komen aan de controleerbaarheid en de daarmee verband houdende administratieve lasten.

4.6 Conclusie

In tegenstelling tot de traditionele ondernemingen maken ondernemingen binnen de digitale economie gebruik van een server voor het uitvoeren van hun activiteiten. Gezien het commentaar dat gegeven is door de OESO op het OESO-MV, dient de server voor een duurzame periode op een vaste locatie aanwezig te zijn om te kunnen worden gekwalificeerd als vaste inrichting. Hierbij is volledige beschikkingsmacht over de server door de onderneming vereist. Aangezien de server veelal een essentieel onderdeel vormt voor bedrijfsmodellen binnen de digitale economie, zullen de activiteiten meestal in lijn liggen met de ondernemingsactiviteiten. Daarnaast is het (wel) van belang dat activiteiten die uitgevoerd worden door de server van meer dan voorbereidende of ondersteunende aard zijn. Daarbij kan een server die gehuurd wordt van een ISP eveneens kwalificeren als vaste inrichting, zolang de onderneming maar (mede)controle heeft over de server. In de praktijk zal de ISP echter veelal de beschikkingsmacht over de server hebben.

Voor ondernemingen in de digitale economie is het relatief eenvoudig om te ontkomen aan een vaste inrichting door de beschikkingsmacht af te staan (aan een ISP) of de activiteiten te beperken tot voorbereidende of hulpwerkzaamheden. Daarnaast is het in theorie mogelijk de server te verplaatsen, zodat er niet voldaan wordt duurzaamheidsvereiste; dit zal in de praktijk echter niet snel het geval zijn. Dit zijn dan ook aandachtspunten ten aanzien van de vaste inrichting voor de toepassing op de digitale economie; de huidige regeling voorziet niet in het effectief belasten van e-commerce activiteiten.

Deze problemen zijn ook onderkend door de OESO. Het niet kwalificeren als een vaste inrichting heeft als gevolg dat een bronstaat geen mogelijkheid heeft om te heffen, terwijl er wel een duidelijke economische band bestaat tussen de onderneming de bronstaat. Hierdoor is een efficiënte allocatie van de productiefactoren niet mogelijk en geeft het de mogelijkheid tot 'tax planning' om de belastinggrondslag af te romen.

Als reactie hierop heeft de OESO een viertal voorstellen gedaan om belastingheffing van e-commerce transacties toch mogelijk te maken. Deze voorstellen zien ofwel toe op aanpassing van het

begrip van de vaste inrichting ofwel op het creëren van een geheel nieuw heffingsrecht. In praktijk blijkt het echter moeilijk om een wijziging door te voeren die voldoende rechtvaardiging geeft voor het belasten van e-commerce activiteiten. Zo zal wijziging van art. 5, lid 4 van het OESO-MV ook substantieel van invloed zijn op de belastingheffing van traditionele onderneming, wat de effectiviteit van de heffing teniet doet. Het creëren van een nieuwe ‘nexus’, zoals deze voorgesteld is door de OESO, is daarentegen niet effectief genoeg, omdat slechts een klein deel van de e-commerce transacties belast zouden worden. Het invoeren van een alternatieve bronbelasting op e-commerce transacties is dan weer niet verenigbaar met de winstbelasting, van nature niet efficiënt en bovendien in strijd met het EU-recht.

Mijns inziens is het vervangen van het begrip van de vaste inrichting door de term ‘significante aanwezigheid’ het meest haalbaar en gerechtvaardigd. Naar mijn mening zal het duurzaamheids criterium dan wel moeten toezien op klantrelaties in het algemeen met de markt, omdat de regeling anders te specifiek wordt en het teveel administratieve lasten met zich brengt. Een groot voordeel van dit voorstel is, dat het blijft aansluiten bij de beginselen van de vaste inrichting en geen discriminatoire eigenschappen vertoont. Bij het invoeren van de term ‘significante aanwezigheid’ zal een groot deel van de e-commerce transacties effectief belast kunnen worden, zonder dat het een groot effect heeft op de traditionele ondernemingen. Dit houdt een significante verbetering ten opzichte van de huidige regeling in.

5. Samenvatting en conclusie

In deze scriptie is de volgende probleemstelling onderzocht:

“Het begrip vaste inrichting uit artikel 5 OESO Modelverdrag vormt geen adequaat aangrijpingspunt voor de digitale economie.”

Om tot een conclusie op deze probleemstelling te komen, is met behulp van een aantal deelvragen, verdeeld over drie hoofdstukken, getracht een antwoord hierop te vinden.

In het tweede hoofdstuk is de digitale economie beschreven. Dit hoofdstuk diende ter illustratie om een algemeen beeld van de digitale economie weer te geven. Hierin komen de ontwikkeling en de kenmerken van de digitale economie aan bod. Hieruit is opgemaakt dat de OESO de digitale economie beschouwt als een overkoepelend begrip voor markten die gebruik maken van digitale technologieën, waar handel plaatsvindt met behulp van e-commerce. Vanuit deze omschrijving komt de volgende definitie van e-commerce naar voren: *‘De aan- en verkoop van goederen en diensten over het internet, inclusief de productie, distributie en aflevering van de producten; processen die, in tegenstelling tot de aan- en verkoop, niet over het internet tot stand hoeven te komen’*. Hiermee wordt duidelijk gemaakt dat bij e-commerce transacties in beginsel alleen de aan- en verkoop digitaal plaats hoeven te vinden, om als zodanig aangemerkt te worden. De overige processen worden bij het begrip betrokken, maar hoeven zich daarentegen niet digitaal voor te doen. Deze transacties kunnen binnen het concern plaatsvinden (intra), B2B, B2C en C2C. Daarnaast is e-commerce te onderscheiden in drie varianten, namelijk: de handel in goederen, de handel in diensten en de handel in immateriële goederen. Deze laatste vorm van een e-commerce transactie kan volledig digitaal plaatsvinden, waardoor het meest virtueel, globaal en mobiel van karakter is. Met name het verschil in virtualiteit is van invloed op de effectiviteit van de voorstellen van de OESO, die behandeld zijn in het laatste hoofdstuk.

In het derde hoofdstuk zijn de aspecten van de vaste inrichting in het internationale belastingrecht behandeld. In het geval dat een onderneming een vaste inrichting heeft in het buitenland (i.e. de bronstaat) dan is deze daar ook belastingplichtig voor de ondernemingswinsten die in dat land behaald worden. Op basis van het verdrag krijgt de bronstaat heffingsrecht toegewezen en zal de vestigingsstaat, die over het wereldinkomen heft, op basis van de evenredigheidsmethode vrijstelling verlenen. De algemene definitie van de vaste inrichting, zoals deze van toepassing is in grensoverschrijdende situaties, is neergelegd in het OESO-MV. Aan de hand van de elementen uit deze definitie en het commentaar van de OESO zijn de (cumulatieve) voorwaarden, waaraan een vaste inrichting moet voldoen, bepaald. De inrichting dient fysiek van aard te zijn en werkzaamheden uit te

oefenen die van meer dan ondersteunende of voorbereidende aard zijn. Daarbij dienen de activiteiten, die uitgevoerd worden, in het verlengde van de kernactiviteit van de onderneming te liggen. De inrichting moet daarbij geografisch gezien met een duurzaam karakter aan eenzelfde locatie verbonden zijn. De algemene norm hiervoor is een tijdsduur van zes maanden. Overigens is het hierbij niet vereist dat de inrichting vast verbonden is met de grond; het feit dat de inrichting (eenvoudig) te verplaatsen is, speelt dus geen rol. Een laatste voorwaarde is dat de inrichting onbeperkt tot de beschikking moet staan van de onderneming, zodat deze er vrije beschikkingsmacht over heeft. Menselijke activiteit op de locatie is hierbij niet noodzakelijk.

Vervolgens werd in het vierde hoofdstuk behandeld in welke gevallen sprake is van een vaste inrichting in de digitale economie. Met betrekking tot een website is de OESO duidelijk: omdat enige verband tussen een website en een land niet aan te tonen is, mede door het ontbreken van het fysieke aspect, kan het nooit kwalificeren tot een vaste inrichting. Een server heeft daarentegen wel een fysiek karakter en kan daarom in sommige gevallen wel degelijk aangemerkt worden als vaste inrichting. Hiervoor dient de onderneming wel absolute controle te hebben over de server, waardoor deze feitelijk en economisch aan de onderneming ter beschikking staat. De werkzaamheden die met de server verricht worden, dienen daarmee in lijn te liggen met de ondernemingsactiviteit, zoals het hosten van een website die e-commerce transacties mogelijk maakt. Op deze manier vormt de server een essentieel onderdeel in het bedrijfsproces. Indien de server veelvuldig verplaatst wordt, bestaat de mogelijkheid dat deze niet aan het duurzaamheidsvereiste voldoet, en kan op deze wijze een vaste inrichting alsnog voorkomen worden. De server dient in dat geval wel naar een andere geografische locatie verplaatst te worden, aangezien het verplaatsen van een server binnen een data-center niet voldoende is. In praktijk zal dit echter niet vaak voorkomen. Daarnaast bestaat de mogelijkheid dat de server gehuurd wordt van een ISP, waardoor de onderneming medecontrole heeft over de server. Indien de server in dat geval ook aan de andere, eerdergenoemde, vereisten voldoet, kan deze kwalificeren tot vaste inrichting. In de praktijk zal de ISP echter volledige controle uitoefenen over de server, waardoor deze niet tot de beschikking staat van de onderneming. Dit heeft tot gevolg dat er geen sprake is van een vaste inrichting.

Er zijn voor een digitale onderneming dus veel manieren denkbaar om te ‘spelen’ met de vaste inrichting. Het is in veel gevallen mogelijk om een vaste inrichting te voorkomen en hiermee belastingheffing in de bronstaat te ontwijken, zodat winsten alleen belast worden in de vestigingsstaat waar de belastingdruk mogelijk lager is. Op deze manier wordt het heffingsrecht niet evenredig verdeeld naar economische activiteit, wat niet in lijn is met de beginselen van het internationale belastingrecht. Daarnaast bestaat de mogelijkheid dat ondernemingen de server juist in een laag belastend land plaatsen, om zodoende de belastinggrondslag in de vestigingsstaat af te romen. De vestigingsstaat dient immers een vrijstelling te verlenen voor de in het buitenland genoten ondernemingswinsten, die toegerekend kunnen worden aan een vaste inrichting. De huidige

toepassing van de vaste inrichting is voor de digitale economie dan ook niet effectief te noemen. De stelling die in deze scriptie centraal staat kunnen we dan ook bevestigend beantwoorden: Het begrip vaste inrichting uit artikel 5 OESO Modelverdrag vormt geen adequaat aangrijpingspunt voor de digitale economie.

Het voorgaande is eveneens onderkend door de OESO. De OESO heeft zodoende in het kader van BEPS een viertal voorstellen gedaan die belastingheffing van e-commerce in de bronstaat eenvoudiger moeten maken, zodat het heffingsrecht (weer) evenredig verdeeld wordt.

Het eerste voorstel door de OESO ziet toe op een wijziging van het van art. 5, lid 4 OESO Modelverdrag, waarin de uitzonderingsbepaling op de vaste inrichting is neergelegd. Met dit voorstel beoogt de OESO hoofdzakelijk magazijnen en distributiecentra, die een essentieel onderdeel kunnen vormen in het bedrijfsproces van een digitale onderneming, onder het begrip van de vaste inrichting te laten vallen, zonder hierbij de aard van de activiteiten uit het oog te verliezen. Een nadeel van een dergelijke wijziging is echter dat de maatregel niet alleen van toepassing zou zijn op de digitale ondernemingen, maar ook op de traditionele ondernemingen. Hiermee wordt het doel van de belastingheffing voorbij gestreefd. Daarnaast biedt het slechts een uitkomst voor digitale ondernemingen die gebruik maken van een dergelijke fysieke inrichting; e-commerce in immateriële goederen wordt hierdoor niet geraakt.

Met het tweede voorstel wil de OESO een alternatieve ‘nexus’ creëren, welke gebaseerd is op een significante digitale aanwezigheid. Door middel van een tweestapstoets die toeziet op de activiteiten en op de mate van aanwezigheid, zou een dergelijk nexus aangetoond moeten worden. De maatregel heeft betrekking op ondernemingen die volledige digitale activiteiten uitvoeren en hierdoor nauwelijks gebruik maken van fysieke elementen in het productieproces. Het vereiste van een fysieke aanwezigheid in een land voor de kwalificatie van een vaste inrichting wordt hiermee vermeden. Dit is echter ook direct een groot nadeel van de maatregel: het heeft geen invloed e-commerce in goederen en diensten, die een veel sterker fysiek karakter kennen dan de e-commerce in immateriële goederen. Het doel van de maatregel wordt hiermee niet bereikt; een groot deel van de e-commerce transacties wordt immers ongemoeid gelaten. Daarnaast zal het invoeren van een nieuwe ‘nexus’ ook van invloed zijn op de nationale wetgeving van landen, waardoor het inpassen van deze maatregel in het internationale recht een lastige opgave zal zijn.

In het derde voorstel draagt de OESO de term ‘significante aanwezigheid’ aan ter vervanging van het vaste inrichting-begrip. Men spreekt van een significante aanwezigheid indien een onderneming een zeker aandeel heeft in de economische bedrijvigheid van een land. Langdurige klantrelaties (van meer dan zes maanden), nauw klantencontact en het systematisch verzamelen van marktdata zijn een indicatie voor een significante aanwezigheid. Het weerspiegelt immers ook een duurzame aanwezigheid in een land. Nauw klantencontact uit zich bijvoorbeeld in een website in de taal van de bronstaat of levering door middel van lokale aanbieders. Een voorwaarde van de

significante aanwezigheid is echter ook dat er sprake is van een vorm van een fysieke locatie in het land, een server zou hier eventueel toe kunnen behoren. Op deze manier is het voorstel van invloed op alle soorten e-commerce. Daarnaast worden veel voorwaarden van de huidige vaste inrichting in stand gehouden (i.e. het fysieke karakter, het duurzaamheidscriterium van zes maanden, de aard van de activiteiten etc.). Hierdoor lijkt het geen significant effect te hebben op de traditionele ondernemingen. Aangezien dit voorstel sterk verband houdt met de afnemers, zou dit gezien het anonieme karakter van e-commerce, een verzwaring van de administratieve lasten met zich mee kunnen brengen; een nadeel waar rekening mee gehouden dient te worden. Desalniettemin lijkt deze maatregel een effectieve vooruithang op de huidige regelgeving.

Het vierde voorstel houdt een invoering van bronbelasting op digitale transacties in. Hierbij wordt er een bronbelasting geheven over betalingen voor digitale producten afkomstig van een buitenlandse leverancier. Hiermee wordt getracht een voorheffing te creëren in de bronstaat op de belasting die uiteindelijk over de winst moeten worden afgedragen in de vestigingsstaat. De vestigingsstaat zal dan een mogelijkheid tot het verrekenen van de bronbelasting moet bieden om economische dubbele belastingheffing te voorkomen. Gezien het feit dat dit voorstel toeziet op alle soorten e-commerce transacties zou dit een effectieve mogelijkheid kunnen zijn om het heffingsrecht in de bronstaat te verzekeren. Een groot nadeel is echter dat een bron(staat)belasting over bruto betalingen niet in lijn is met het gedachte goed van de winstbelasting en de heffing daardoor niet coherent is met het internationale belastingrecht. Tevens is de bron(staat)belasting niet verenigbaar met het EU-recht, omdat de heffing alleen van toepassing is op buitenlandse ondernemingen. Hierdoor treedt er discriminatie op tussen binnenlands en buitenlands belastingplichtigen. Het invoeren van een dergelijke bronbelasting lijkt daarom geen reële optie.

Uit bovenstaande voorstellen blijkt dat er nog geen volledig toereikend voorstel gedaan is door de OESO. Het derde voorstel, die het begrip van de vaste inrichting beoogt te vervangen voor de term 'significante aanwezigheid', lijkt de meest effectieve optie te zijn van vier. De regeling kent geen fundamentele bezwaren, maar heeft op een aantal vlakken nog wel wat extra toelichting nodig. Desalniettemin is het positief dat er aangesloten wordt bij het huidige gedachtegoed van de vaste inrichting. Aangezien dit voorstel als enige een effectieve vooruitgang lijkt te zijn op de huidige regeling, heeft dit voorstel dan ook mijn voorkeur ter verbetering van de belastingheffing van e-commerce.

Literatuurlijst

Literatuur

Boeken

- A.C.G.A.C. de Graaf e.a. (2014), 'Internationaal Belastingrecht', Kluwer, 8^e druk
- C. van Raad, 'Cursus Belastingrecht', Internationaal Belastingrecht (online)
- J.E. Stiglitz (2000), 'Economics of the Public Sector', Norton, 3^e druk
- D. Tapscott (1997), 'The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence', McGraw-Hill
- B.J.M. Terra en P.J. Wattel (2012), 'European Tax Law', Kluwer, 6^e druk
- D.M. Weber, 'Cursus Belastingrecht', Europees Belastingrecht (online)

Artikelen

- R.U. Ayres (2004), 'The digital economy: where do we stand?', Technological Forecasting and Social Change, vol. 41, p. 315-339
- A. Cockfield (2003), 'Reforming the Permanent Establishment Principle Through a Quantative Economic Presence Test', 38 Can. Bus. L. J., p. 400-422
- V. Choudhary (2011), 'Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment under the International Taxation Law', International Tax Journal, 37, 4, p. 33-57
- M.V. Lambooi (2001), 'E-commerce leidt meestal niet tot een vaste inrichting', WFR 2001/145
- T.L. Mesenbourg (2001), 'Measuring the digital economy', U.S. Bureau of the Census
- H. Nguyen e.a. (2012), 'Tax challenges for electronic-commerce activities', Journal of Applied Business Research, 28.5, p. 861-870
- OESO (2002), 'Glossary of Statistical Terms'
- OESO (2012), 'Are the current treaty rules of taxing business profits appropriate for e-commerce? Final report.'
- OESO (2012), 'Hearings: The Digital Economy'
- OESO (2013), 'Addressing Base Erosion and Profit Shifting'
- OESO (2014), 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy'

OESO (2014), 'Public discussion draft. BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy'

OESO (2014), 'Public discussion draft. BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of a PE Status'

M.R.T. Pauwel (2003), 'Verslag van de oratie van prof. mr. E.C.C.M. van Kemmeren: "E-business en vaste inrichting: paniekvoetbal"', WFR 2003/1126

H. Pijl (2002), 'Vaste inrichting en de voorgestelde wijzigingen van het OESO-commentaar', WFR 2002/1207

C. Ruppel e.a. (2003), 'e-Commerce', E-service Journal, vol 2.2, p. 24-45

Sasseville en Skaar (2008), 'Is there a permanent Establishment ? General report.', Cahier de droit fiscal international 2008, deel 94a, p. 28-31

J. Schaffner (2013), 'The territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment', Intertax, p. 638-651

D. Weide (2012), 'E-commerce; een virtuele heffing?' (Masterthesis), Erasmus Universiteit Rotterdam.

Jurisprudentie

HvJ 21 september 1999, nr. C-307/97, BNB 2000/75 (St. Gobain)

HvJ 15 mei 2008, nr. C-414/06, BNB 2009/85 (Lidl Belgium)

HR 13 oktober 1954, nr. 11 908, BNB 1954/336 (Circustentarrest)

HR 11 maart 1970, nr. 16 290, BNB 1970/89 (Ketenkamparrest)

HR 10 maart 1982, nr. 20 933, BNB 1982/127

HR 9 december 1998, nr. 32 709, BNB 1999/267

Hof 's-Gravenhage 20 juni 1990, nr. 4895/83, V-N 1991/252

Hof 's-Gravenhage 10 september 1990, nr. 4287/87, V-N 1992/945 ('Wandelend' boorplatformarrest)

Websites

<http://odec.org.uk/the-concept-of-a-digital-economy/>

Overige stukken

OESO, 'Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention'