



Digitale tijdperk: een vloek of een zegen?

Is de ontstane problematiek door de opkomst van e-commerce oplosbaar?



Naam: Hicham El-Mahtouchi

Studentnummer: 346575

Begeleiders: Mr. R.B.N. van Ovost & Prof. dr. P. Kavelaars

December 17, 2015

Table of Contents

Voorwoord	3
1. Het ontstaan van een digitaal tijdperk	4
1.1. Inleiding	4
1.2. Probleemstelling	6
1.3. Opzet	6
2. Opmars van de digitale economie	8
2.1. Inleiding	8
2.2. Marktanalyse	8
2.3. Oorzaken opkomst e-commerce	10
2.3.1. Geschiedenis van de computer	11
2.3.2. Geschiedenis van het internet	12
2.4. Ontstaan e-commerce	12
2.4.1. Begrip E-commerce	13
2.4.2. Business modellen	14
2.4.3. Vormen	16
2.5. Conclusie	18
3. Werking huidige internationaal belastingrecht	19
3.1. Inleiding	19
3.2. Werking internationaal belastingrecht	19
3.2.1. Binnenlands belastingplichtigen	19
3.2.2. Vaste inrichting	20
3.2.3. Belastingverdragen	21
3.3. Vaste inrichtingsproblematiek	22
3.3.1. Definitie vaste inrichting	22
3.3.2. Personeel	24
3.3.3. Voorbereidende en hulpwerkzaamheden	25
3.3.4. Vaste vertegenwoordiger	25
3.4. Vaste inrichting binnen E-commerce	27
3.4.1. Inleiding	27
3.4.2. Analyse	27
3.5. Winsttoerekening	31
3.5.1. Inleiding	31

3.5.2. Winstallocatie	31
3.5.2.2. Functionele analyse	32
3.5.3. Winsttoerekening toegepast op E-commerce	33
<hr/>	
3.6. Conclusie	39
<hr/>	
4. Oplossingen E-commerce problematiek	40
<hr/>	
4.1. Inleiding	40
4.2. Tax planning	40
4.2.1. Ontwijken of reduceren van belasting in de interne markt	41
4.2.2. Het ontwijken van bronbelasting	44
4.2.3. Elimineren of reduceren van belasting in de tussenliggende landen	45
4.2.4. Elimineren of reduceren van belasting in het land van de uiteindelijke moedermaatschappij	46
<hr/>	
4.3. Veelgebruikte structuren	48
4.3.1. Online retailer	48
4.3.2. Internet Advertising	52
<hr/>	
4.4. Oplossingen	55
4.4.1. Actieplannen	55
<hr/>	
4.5. Nieuw regime	67
4.5.2. Supranationale organisatie	80
<hr/>	
4.6. Conclusie	83
<hr/>	
5. Toetsing oplossingen	85
<hr/>	
5.1. Inleiding	85
5.2. Toetsingskader	85
5.2.1. Ottawa Taxation Framework	85
5.2.2. Europees Recht	87
<hr/>	
5.3. Toetsing voorstellen	90
5.3.1. Inleiding	90
5.3.2. Invoeren van een digitale vaste inrichting	91
5.3.3. Bronbelasting op financiële transacties voor digitale goederen en diensten	98
5.3.4. Supranationale belastingheffing	105
<hr/>	
5.4. Conclusie	111
<hr/>	
6. Samenvatting en conclusie	113
Literatuurlijst	117
Bijlage 1. Functionele Analyse	123
Bijlage 2. LOB bepaling	124

Voorwoord

Beste lezer

Voor u ligt deze masterthesis die het slotstuk vormt van mijn studie Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit. Hierin heb ik de oplossingen voor de e-commerce problematiek die aangedragen zijn in het BEPS Actieplan 1 getoetst op hun uitvoerbaarheid. Mijn interesse in dit onderwerp is geprikkeld na een college van prof. Kavelaars waarin hij kort de e-commerce problematiek aankaartte en aangaf dat dit probleem dusdanig ingewikkeld is dat het lastig is om hiervoor een uitvoerbare oplossing te vinden. Door mijn affiniteit met ICT en geprikkeld door de uitdaging van prof. Kavelaars besloot ik mijn masterthesis over dit onderwerp te schrijven. Voor u ligt het uiteindelijke resultaat. Om dit onderzoek behapbaar te maken heb ik een aantal interessante discussiepunten, zoals de wijzigingen in de VAT binnen de e-commerce, buiten de scope van dit onderzoek gelaten. Wie weet, doet er zich in de toekomst een mogelijkheid voor om een uitgebreider onderzoek te schrijven in de vorm van een proefschrift waarin alle aspecten aan bod komen.

Ik heb de afgelopen maanden met veel plezier gewerkt aan het voltooien van deze masterthesis. Langs deze weg wil ik een ieder bedanken die mij gesteund heeft bij het voltooien van studie. In het bijzonder dank ik mijn ouders die mij gemotiveerd en geïnspireerd hebben tijdens mijn studie. Een speciale dankwoord gaat naar Mr. R.B.N. van Ovost die mij tijdens het schrijven van mijn thesis voorzag van advies en commentaar waardoor deze tot een hoger niveau is getild.

Hicham El-Mahtouchi

Rotterdam, december 2015.

1. Het ontstaan van een digitaal tijdperk

1.1. Inleiding

Handelen is een fenomeen waarvan haar wortels liggen na de neolithische revolutie. In de loop der jaren heeft dit fenomeen zich steeds verder ontwikkeld: van het simpel ruilen van goederen op de lokale markt is de handel uitgebreid tot verschillende warenhuizen die overal ter wereld hun eigen retailers hebben om de lokale markt aldaar te bedienen. Met de komst van e-commerce lijkt een nieuwe ontwikkeling zich te voltrekken binnen het concept van het handelen. Waar in het verleden ondernemers het vooral moesten hebben van de lokale markt heeft de komst van het internet de globalisatie van de economie in een stroomversnelling geworpen. Winkelketens zoals de V&D en de Bijenkorf, die in een relatief korte periode van kleine winkels uitgegroeid zijn tot miljardenbedrijven, lijken door de komst van e-commerce hun beste tijd gehad te hebben.^{1,2} Wat heeft deze mogelijke ondergang veroorzaakt?

Ik zie hiervoor twee oorzaken die in elkaars verlengde liggen. De eerste oorzaak kan gevonden worden in de globalisering van de wereldeconomie. Dit proces is een al langer voortschrijdend proces, wat door een aantal supranationale organisaties (zoals de Organisation for Economic Co-operation and Development (voortaan: OECD³), de United Nations (voortaan: UN⁴) en de European Union (voortaan: EU⁵) getracht wordt in goede banen te leiden.⁶ De tweede oorzaak kan gevonden worden in de digitalisering van de economie en de verschillende business modellen die hieruit zijn voortgevloeid. Waar vroeger inkopen massaal werd gedaan tijdens koopavonden, wordt tegenwoordig met het grootste gemak deze inkopen via een druk op de knop thuis ontvangen. E-commerce heeft de globalisering van de economie dusdanig versterkt dat deze verregaande gevolgen heeft gehad voor bedrijfsstrategieën van ondernemers. Maar niet alleen voor de bedrijfsstrategieën, ook de effecten op de internationale belastingheffing beginnen de afgelopen decennia duidelijk naar voren te komen. De

¹ NOS (2015) *V&D: van succesformule tot bijna failliet*.

² Uiden, van A. (2013) *Bijenkorf sluit vijf van twaalf winkels*, Elsevier.

³ In het Nederlands ook wel OESO genoemd. In het vervolg zullen beide twee termen door elkaar gebruikt worden.

⁴ In het Nederlands ook wel Verenigde Naties genoemd.

⁵ In het Nederlands ook wel Europese Unie genoemd.

⁶ Franken H. (2004), *Recht en Computer*, Kluwer Serie Recht en Praktijk, 5e druk, Deventer, hoofdstuk 13, pp. 561- 585.

OECD heeft als reactie op deze ontwikkeling in 1998⁷ en in 2001⁸ duidelijk haar doelen uiteen gezet om de problematiek die veroorzaakt wordt door de opkomst van e-commerce aan te pakken. De kernboodschap van deze twee bijeenkomsten kan in de volgende passage worden samengevat:

“If this potential is to be fully realised we must provide a Taxation Framework which provides certainty, fairness, neutrality and avoids putting in place new tax obstacles to the development of this new form of doing business. At the same time this Framework must ensure that taxpayers pay the right amount of tax, in the right jurisdictions and at the right time.”⁹

Een concreet plan is destijds echter uitgebleven, terwijl de e-commerce zich in de jaren daarna in een flinke stroomversnelling heeft ontwikkeld. Gehele nieuwe business modellen zijn ontstaan, waarmee onder het huidige internationaal belastingrechtregime de effectieve belastingdruk van bedrijven gemakkelijk verlaagd kan worden.¹⁰ De OECD is daarom een project gestart om de ontstane mismatches tussen verschillende belastingssystemen tegen te gaan. Onder de noemer van BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) zijn vijftien actieplannen uitgebracht om het uithollen van belastinggrondslagen en het verschuiven van winsten naar laag belaste landen tegen te gaan. Actieplan 1 gaat over de uitdagingen van de problematiek rondom de digitale economie en de mogelijkheden om deze problematiek te tackelen. In de volgende passage uit Actieplan 1 zijn kort de belangrijkste uitdagingen van de e-commerce benoemd.

“The spread of the digital economy also poses challenges for international taxation. The digital economy is characterised by an unparalleled reliance on intangible assets, the massive use of data (notably personal data), the widespread adoption of multi-sided business models capturing value from externalities generated by free products, and the difficulty of determining the jurisdiction in which value creation occurs.”¹¹

In Actieplan 1 zijn een aantal aanbevelingen gedaan om de bovengenoemde problematiek tegen te gaan. In dit onderzoek zal de vraag centraal staan in hoeverre deze aanbevelingen uitvoerbaar zijn

⁷ OECD Ministerial Conference (1998). *A Borderless World: Realising the potential of Electronic Commerce*.

⁸ OECD (2001), *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa taxation framework conditions*.

⁹ OECD (2001), *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa taxation framework conditions*, pp. 3.

¹⁰ Hoe dit onder het huidige internationale belastingregime wordt bewerkstelligd komt uitgebreid terug in de hoofdstukken drie en vier.

¹¹ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

door de verschillende landen. Dit wordt gedaan aan de hand van een toetsingskader dat bestaat uit het Ottawa Taxation Framework en het EU-recht.¹²

1.2. Probleemstelling

Naar aanleiding van de hierboven geformuleerde vragen zal de volgende probleemstelling centraal staan binnen dit onderzoek:

"Wat zijn de problemen die zijn opgekomen door de opkomst van e-commerce binnen het huidige internationaal belastingrecht en in hoeverre zijn de voorgestelde maatregelen in Actieplan 1 uitvoerbaar?"

1.3. Opzet

De voorgenoemde hoofdvraag zal aan de hand van de volgende deelvragen worden beantwoord:

- Hoe is e-commerce tot stand gekomen en wat zijn de verschillende business modellen die hieruit voort zijn gevloeid?
- Hoe werkt het huidige internationale belastingrecht en hoe past e-commerce binnen dit regime?
- Wat zijn de veelvoorkomende structuren die gebruikt worden binnen de e-commerce en wat zijn de voorgestelde oplossingen vanuit de OECD?
- In hoeverre zijn de voorgestelde oplossingen uitvoerbaar?
- Conclusie en aanbevelingen

In hoofdstuk twee zal de totstandkoming van e-commerce en haar verschillende business modellen uitgebreid de revue passeren. Hierin zal vooral nadruk worden gelegd op de ontwikkelingen die een effect hebben gehad op ons huidig fiscaal stelsel. In hoofdstuk drie zal het huidige internationale belastingregime uiteengezet worden en de problematiek die ontstaan is door de opkomst van e-commerce. Hier zal vooral de nadruk worden gelegd op de onderworpenheidsproblematiek en de bijbehorende waardetoerekeningsproblematiek gezien vanuit de Nederlandse vennootschapsbelasting (voortaan Vpb).

¹² Beide toetsingskaders zullen uitgebreid aan bod komen in hoofdstuk 5.

In hoofdstuk vier zullen eerst de belangrijkste mismatches benoemd worden die aanwezig zijn binnen het huidige internationaal belastingrecht en de verschillende structureringsvormen die hieruit voortgevloeid zijn. Hier wordt vooral nadruk gelegd op de structureringsvormen die veelal gebruikt worden binnen de e-commerce. Vervolgens komen de verschillende oplossingen vanuit de BEPS, alsmede mijn eigen oplossing voor deze problematiek uitgebreid aan bod. In hoofdstuk vijf worden de in hoofdstuk vier aangedragen oplossingen getoetst op hun uitvoerbaarheid. Dit wordt gedaan door allereerst uitgebreid het toetsingskader uiteen te zetten. Dit toetsingskader bestaat uit zowel het Ottawa Taxation Framework als het recht van de Europese Unie. Vervolgens worden de in hoofdstuk vier aangedragen oplossingen getoetst aan dit toetsingskader en wordt een uitspraak gedaan over hun uitvoerbaarheid. Afgesloten zal worden in hoofdstuk zes met een conclusie.

2. Opmars van de digitale economie

2.1. Inleiding

De digitalisering van de economie is een fenomeen dat onmisbaar is binnen de huidige wereldeconomie. Dit hoofdstuk zal daarom aanvangen met een marktanalyse van de digitale economie en haar groeipotentie. Vervolgens zal de totstandkoming van e-commerce en de business modellen die hieruit zijn voortgevloeid de revue passeren. Afgesloten zal worden met een categorische indeling van e-commerce om de verschillende handelsvormen binnen e-commerce inzichtelijker te maken.

2.2. Marktanalyse

Volgens de EU heeft de digitale economie een grote impact gehad op de hedendaagse economie. *“The digital economy is the single most important driver of innovation, competitiveness and growth in the world.”*¹³ De e-commerce heeft in een korte tijd ingrijpende ontwikkelingen meegemaakt en is in korte tijd onmisbaar geworden voor de wereldeconomie. Om de potentie van e-commerce in kaart te brengen zijn een aantal onderzoeken gepleegd over de invloed van e-commerce op de wereldeconomie.

Onderzoek van Emarketer heeft uitgewezen dat B2C¹⁴ e-commerce verkopen in 2014 met 20% gestegen zijn ten opzichte van 2013 naar een historisch bedrag van 1,471 triljoen dollar.¹⁵ Het aantal verkopen lijkt daarnaast de komende jaren enkel te zullen stijgen. De verwachting is dat deze B2C verkopen zullen stijgen naar een hoogte van

Figuur 2.1 – Een overzicht van het aandeel in B2C e-verkopen per regio

B2C Ecommerce Sales Share Worldwide, by Region, 2013-2018						
<i>% of total</i>						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018
North America	34.9%	32.9%	31.7%	31.1%	30.7%	30.6%
Asia-Pacific	28.3%	31.2%	33.4%	35.1%	36.4%	37.4%
Western Europe	26.4%	25.4%	24.6%	23.9%	23.3%	22.7%
Latin America	4.2%	4.3%	4.2%	4.1%	3.9%	3.7%
Central & Eastern Europe	4.1%	4.0%	3.8%	3.5%	3.3%	3.2%
Middle East & Africa	2.2%	2.3%	2.3%	2.4%	2.4%	2.5%

Note: includes products and services ordered and leisure and unmanaged business travel sales booked using the internet via any device, regardless of the method of payment or fulfillment; numbers may not add up to 100% due to rounding
 Source: eMarketer, July 2014

175334 www.eMarketer.com

¹³ European Commission (2015), The importance of the digital economy.

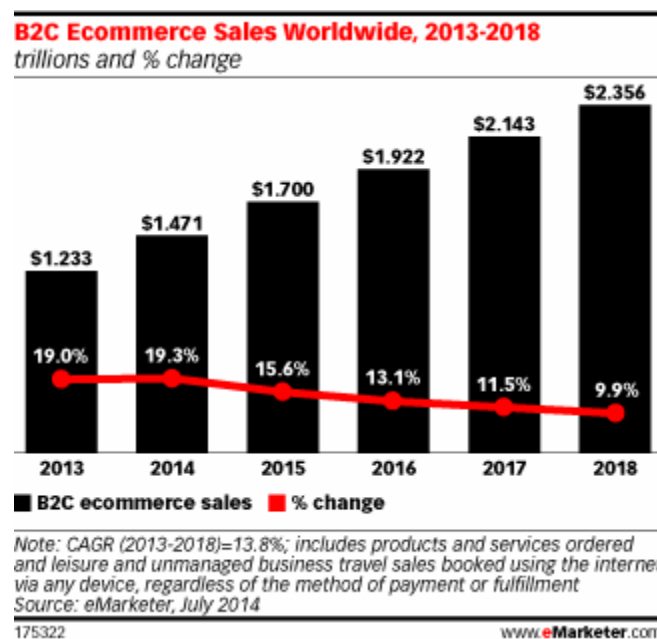
¹⁴ Zie § 2.4.2.2.

¹⁵ Emarketer (2014), *Worldwide Ecommerce Sales to increase nearly 20% in 2014*.

2,356 triljoen dollar in 2018.¹⁶ De B2B¹⁷ verkopen zullen naar verwachting nog sneller groeien tot een hoogte van 6,7 triljoen dollar in 2020.

Het aandeel in de B2C verkopen lijkt nagenoeg gelijk te zijn verdeeld tussen Noord-Amerika (35%), regio Azië - de Stille Oceaan (28%) en West-Europa (26%). Alle drie hebben voor ongeveer 30% aandeel in de totale e-commerce handel terwijl latijn-Amerika en het Midden-Oosten en Afrika een miniem aandeel (ongeveer 5%) hebben in het geheel. Dit gegeven kan verklaard worden door het geringe computergebruik in die regio's waardoor e-commerce in deze gebieden moeilijk van de grond komt. Daarnaast is ook een prognose gemaakt van de B2C E-commerce verkopen tot het jaar 2018. Hieruit blijkt dat e-commerce in deze gehele periode zal blijven groeien, maar deze groei langzaam afneemt. Dit komt doordat het internetgebruik over de wereld steeds meer volgroeid raakt, waardoor de mogelijke groei langzaam afneemt. Zie onderstaand figuur voor een overzicht van de verwachte groei voor de komende jaren.

Figuur 2.2 – Een overzicht van de verwachte e-commerce groei voor de komende jaren.



Emarketer is echter niet de enige instantie die onderzoek heeft gedaan naar e-commerce. In Actieplan 1 komt naar voren dat het aandeel van e-commerce in de totale opbrengst van bedrijven voor Nederland is opgelopen van 3,4% in 1999 naar 14,1% in 2009.¹⁸ Dit is een stijging van maar liefst 315% binnen tien jaar.

¹⁶ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp.56.

¹⁷ Zie §2.4.2.1.

¹⁸ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp.56.

Daarnaast heeft een onderzoek van Cisco naar het aantal connecties van apparaten op het internet uitgewezen dat wereldwijd momenteel tussen de tien en vijftien miljard apparaten zijn verbonden aan het internet.¹⁹ Hiervan is volgens de OECD 1,8 miljard afkomstig van huishoudens.²⁰ Met een wereldpopulatie van ongeveer 7,3 miljard personen²¹ zou de schijn gewekt kunnen worden dat er weinig rek meer zit in de groei van de digitale markt. Onderzoek lijkt echter het tegendeel te bewijzen. Cisco geeft in haar onderzoek aan dat minder dan 1% van al hetgeen aan het internet verbonden kan worden op dit moment aangesloten is.²² Ook de OECD geeft in haar onderzoek de verwachting aan dat in 2017 het aantal connecties van huishoudens op het internet is gestegen naar ongeveer 5,8 miljard aangesloten apparaten. Dit aantal zal volgens hen in 2022 gestegen zijn naar 14 miljard.

Ondanks de verschillende analyses lijkt er een gemeenschappelijke uitkomst te komen: voorlopig is de groeipotentie van de digitale economie enorm en lijkt het gebruik ervan steeds belangrijker te worden. Deze groei lijkt hand in hand te gaan met de technologische innovaties op de markt. Voorstanders van de theorie van de technologische singulariteit zijn van mening dat deze technologische ontwikkeling zich exponentieel blijft ontwikkelen tot het oneindige. Er zijn echter tegenstanders die zeggen dat oneindige groei onmogelijk is en elke groei haar limiet kent. Ook Gordon Moore, de bedenker van “de Wet van Moore”²³, is van mening dat deze technische ontwikkeling niet eeuwigdurend is.²⁴ Er lijkt weliswaar een tweedeling te zijn over de prognose van de toekomstige ontwikkeling van technologische innovaties, maar één ding blijkt in ieder geval zeker. Er zit voldoende rek in de digitale economie en deze lijkt de komende (tientallen) jaren alleen maar te zullen stijgen.

2.3. Oorzaken opkomst e-commerce

Duidelijk is dat e-commerce een onmisbare factor is binnen de huidige wereldeconomie. Toch bestaat e-commerce nog geen tientallen jaren. Hoe heeft e-commerce zich zo snel kunnen ontwikkelen? Mijns inziens hebben twee ontwikkelingen de basis gelegd voor de opkomst van e-commerce, namelijk de

¹⁹ Cisco, 2012, “The internet of Everything: How More Relevant and Valuable Connections Will Change the World.”

²⁰ OECD (2013), *OECD Communications Outlook 2013*, OECD Publishing, Paris, pp.138.

²¹ Population Reference Bureau (2015), *World population data sheet*.

²² Cisco, 2012, “The internet of Everything: How More Relevant and Valuable Connections Will Change the World.”

²³ Hij stelde dat het aantal transistors in een computerchip per jaar verdubbelt. In de wetenschap is deze wet echter vaak doorgetrokken naar technologische ontwikkeling (Bijvoorbeeld Raymond Kurzweils in 2001).

²⁴ Moore G. (1965), *Cramming more components onto integrated circuits*, Electronics, Volume 38, 8, 19-04-1965.

ontwikkeling van de personal computer (voortaan: pc) en het internet. Beide ontwikkelingen worden hieronder kort besproken.

2.3.1. Geschiedenis van de computer

De eerste computer kent haar oorsprong in de 19^e eeuw. De beroemde wiskundige Charles Babbage is destijds begonnen met de bouw van de eerste mechanische computer. Zijn blauwdrukken van de eerste “Analytical Engine”, een programmeerbare rekenmachine, hebben de basis gelegd voor de hedendaagse computer. Het zou echter pas tot halverwege de 20^e eeuw duren voordat de eerste elektronische computer gebouwd werd.²⁵ In 1943 is in het Verenigd Koninkrijk deze computer, genaamd de Colossus,²⁶ in elkaar gezet door Max Newman en Tommy Flowers.²⁷ Deze computer werd gebruikt tijdens de Tweede Wereldoorlog om gecodeerde berichten van de Duitsers te ontcijferen. Enkele jaren later had ook de VS haar eerste computer gebouwd, namelijk de ENIAC. Beide computers leken echter verre van de pc’s die wij vandaag de dag kennen. De ENIAC woog bijvoorbeeld meer dan 27 ton en nam meer dan 167 m² in beslag.²⁸ Een computer was voorlopig een dure aangelegenheid waardoor de vraag ernaar in eerste instantie beperkt bleef.

Hier kwam echter verandering in na de ontwikkeling van de transistor.²⁹ Deze revolutionaire uitvinding heeft het mogelijk gemaakt dat computers kleiner en goedkoper konden worden. Daardoor is begin jaren tachtig de eerste pc³⁰ op de consumentenmarkt geïntroduceerd.

Na de introductie van de pc op de wereldmarkt is de vraag naar pc’s explosief gestegen en concurreerden verschillende ondernemingen om de gigantische winstpotentie die lag in deze markt. Uiteindelijk hebben enkel de meest innovatieve bedrijven deze concurrentiegolf overleefd wat een positieve effect heeft gehad op de ontwikkeling van de pc en haar capaciteiten. Voor de beeldvorming:

²⁵ Copeland, B. Jack, ed. (2006), *Colossus: The Secrets of Bletchley Park's Codebreaking Computers*, Oxford: Oxford University Press, ISBN 978-0-19-284055-4, p. 2.

²⁶ Er wordt door geschiedkundigen ook wel gesuggereerd dat de Duitser Konrad Zuse in 1938 de eerste elektronische computer heeft gebouwd.

²⁷ Britse technici die in dienst waren van de Geallieerden.

²⁸ Rojas Raul, Ulf Hashagen (2002), *The first computers, History and architectures*. MIT Press paperback, edition.

²⁹ Transistors zijn minischakelaars die gebruikt worden om elektronische signalen te versterken of te schakelen. Transistors zijn fundamentele bouwstenen van computers en andere elektronische apparatuur.

³⁰ Als referentiepunt wordt genomen het moment dat IBM als eerste bedrijf de term personal computer introduceerde voor haar eerste computer. Apple had een aantal jaar ervoor bijvoorbeeld de Apple II al geïntroduceerd.

De Apple II begon met een 4 KB³¹ RAM processor. Anno 2015 heeft de MacBook Pro een RAM geheugen van 16 GB³², een stijging van 419430300%.

2.3.2. Geschiedenis van het internet

De tweede essentiële ontwikkeling voor het ontstaan van e-commerce is de ontwikkeling van het internet geweest. Het eerste concept van het internet kent haar oorsprong in 1962, waarin J.C.R. Licklider³³ een aantal memo's schreef over een zogeheten "Galactic Network." Hierin pleitte hij voor een netwerk waarin alle computers met elkaar in verbinding staan en bestanden met elkaar gedeeld konden worden.³⁴ Hier is in 1965 de eerste test uit voortgevloeid en zijn voor het eerst in de geschiedenis twee computers succesvol via een telefoonlijn met elkaar verbonden. Na dit succes werd druk gewerkt aan een netwerk dat meerdere pc's met elkaar in verbinding kon brengen wat heeft geresulteerd in de uitrol van het ARPANET³⁵ in 1969. In eerste instantie was het ARPANET enkel beschikbaar voor universiteiten en overheidsinstellingen, maar in 1972 is deze opengesteld voor derde partijen. Dit netwerk verschilde in grote mate met het hedendaagse internet. Dit netwerk bleef zich echter ontwikkelen en een nieuw protocol werd ontwikkeld voor de communicatie tussen verschillende netwerken. Dit protocol, de Transmission Control Protocol/Internet Protocol (voortaan: TCP/IP), heeft een essentiële rol gespeeld in de ontwikkeling van het internet zoals wij dat vandaag de dag kennen. Nadat in 1983 de ARPANET overstapte op de TCP/IP is het internet zoals wij dat vandaag de dag kennen geboren.³⁶

2.4. Ontstaan e-commerce

Nadat de computer en het internet zijn ontstaan begon het aantal gebruikers ervan langzaam te stijgen. Tot het einde van de jaren 80 werd het internet vooral gebruikt door bedrijven als communicatiemiddel of informatiebron. Doordat de toegankelijkheid echter verbeterd werd en door de hevige concurrentie op de pc markt werd een pc steeds betaalbaarder voor iedereen.³⁷ Deze

³¹ 1 KB is gelijk aan ongeveer een halve pagina (A4) aan tekst.

³² 1 GB = 1 048 576 KB.

³³ Hoofd informatieverwerkingsgroep van het Advanced Research Projects Agency (ARPA).

³⁴ Leiner, B.M. e.a (2009), *Brief History of the Internet*, Computer Communication Review, Volume 39, 5.

³⁵ Voorloper van het internet: een netwerk waarin computers met elkaar in verbinding konden staan.

³⁶ Leiner, B.M. e.a (2009), *Brief History of the Internet*, Computer Communication Review, Volume 39, 5.

³⁷ Sung-Chi Chu, Lawrence C. Leung, Yer Van Hui, Waiman Cheung (2007), *Evolution of e-commerce Web sites: A conceptual framework and a longitudinal study*, Information & Management, Volume 44, Issue 2, pp. 154-164.

ontwikkeling is bij een aantal bedrijven niet onopgemerkt gebleven. Bedrijven zoals Google, Yahoo en Ebay realiseerden zich de enorme winstpotentie die lag in het internet en hebben hier slim op ingespeeld. Het internet werd in eerste instantie alleen als informatiebron of communicatiemiddel gebruikt. Deze bovengenoemde bedrijven begonnen echter met het ontplooiën van de eerste commerciële activiteiten op het internet, elk met haar eigen uniek business model. De commercialisering van het internet ontwikkelde zich daarna in een dusdanig rap tempo dat hiervoor al snel de term e-commerce geïntroduceerd werd.

2.4.1. Begrip E-commerce

Het begrip e-commerce is een breed gedragen begrip en de inhoud ervan heeft zich evenredig met de technologische innovaties ontwikkeld. Hoewel de term e-commerce uitgegroeid is tot een mondiaal begrip, leek in het verleden over de invulling ervan geen consensus te bestaan.³⁸ Dit heeft geleid tot verschillende uitkomsten van analyses en prognoses van verschillende onderzoeksgroepen over de groei van e-commerce.³⁹

Aan dit verschil lijkt een einde te zijn gekomen doordat de OECD in Actieplan 1 een uniforme definitie heeft gegeven aan het begrip e-commerce.⁴⁰ In dit rapport is e-commerce als volgt gedefinieerd:

“E-commerce has been defined broadly by the OECD Working Party on Indicators for the Information Society as the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks⁴¹ by methods specifically designed for the purpose of receiving or placing orders.”

Daarbij is het belangrijk dat de goederen of diensten via deze specifiek ontworpen methoden besteld dienen te zijn, maar hoeft de betaling en de uiteindelijke levering niet online verricht te worden. Een laatste belangrijk feit is dat een e-commerce transactie niet alleen tussen bedrijven en individuen kan plaatsvinden, maar ook tussen bedrijven, huishoudens, individuen, overheden of andere publiek- of privaatrechtelijke organisaties. Hierdoor valt een groot aantal business modellen onder de reikwijdte van het begrip e-commerce.

³⁸ Pinto, D. (2003), *E-Commerce and Source – Based Income Taxation*, IBFD Publications, pp. 1.

³⁹ Pinto, D. (2003), *E-Commerce and Source – Based Income Taxation*, IBFD Publications, pp. 1.

⁴⁰ Een kleine nuance: ondanks dat een groot deel van alle landen mee heeft geholpen aan het realiseren van dit actieplan, is een mondiaal uniform begrip verre van zeker. Het is afwachten wat de landen die niet aangesloten zijn bij de OECD met deze definitie zullen doen.

⁴¹ Niet alleen bestellingen via het internet worden meegerekend, maar ook bestellingen via een zogeheten extranet (een netwerk waar externe partners, leveranciers en klanten toegang hebben tot het interne netwerk van een bedrijf) of door middel van een zogeheten Electronic Data Interchange (EDI – een beschermde elektronisch systeem gebruikt voor het uitwisselen van bedrijfsdata over netwerken).

2.4.2. Business modellen

De invloed van e-commerce is het startschot geweest voor het ontstaan van verschillende business modellen binnen de economie. Deze business modellen hebben zowel een positieve- als een negatieve invloed gehad op de conventionele manier van handelen. Een positieve invloed kan gevonden worden in de uitbreiding van de potentiële afzetmarkt en de verschillende nieuwe business modellen die hieruit ontstaan zijn.

Een negatieve invloed kan gevonden worden in het feit dat bepaalde markten/branches drastisch zijn ingekrompen wat ten koste is gegaan van de werkgelegenheid. Een goed voorbeeld hiervan is de reisbureau branche. Door de komst van het internet boeken consumenten hun reizen steeds gemakkelijker via het internet en zijn intermediairs zoals reisbureaus overbodig geworden. Uit onderzoek van het Milward Brown/Centrum blijkt dat meer dan 65% van de respondenten aangeeft dat zij het internet als een prima medium beschouwen om een reis te zoeken en te boeken.⁴² Hier hebben lowbudget vliegmaatschappijen zoals Ryanair en Easyjet slim op ingespeeld, waardoor deze in korte tijd uitgegroeid zijn tot een van de grootste low budgetmaatschappijen van Europa.

Deze veranderingen gelden echter niet alleen binnen de reisbureau branche. Verschillende branches en beroepen zijn door de komst van e-commerce ontstaan of opgehouden te bestaan. Markten zoals de smartphone-, tablet-, software of web hosting markt zijn in korte tijd immens populair geworden onder de consumenten. De OECD heeft alle denkbare business modellen onderverdeeld in drie categorieën en deze zullen hieronder kort uiteengezet worden.⁴³

2.4.2.1. Business - to - business Model (B2B)

Het eerste model bestaat uit het zogenoemde B2B model. Dit model bestaat uit transacties waarbij de ene ondernemer een product of service verkoopt aan een andere ondernemer.⁴⁴ Deze producten kunnen bestaan uit zowel vlottende- als immateriële activa⁴⁵ en variëren van het verkopen van halffabricaten tot de verkoop van licenties. Ook de onderlinge dienstverlening varieert sterk van het

⁴² Zegwaart, P. & Delft, F. (2005), *Hybride reisbureau heeft de toekomst*. Milward Brown Centrum, ADformatie, 04. Dit aantal zal hoogstwaarschijnlijk gegroeid zijn doordat het aantal gebruikers van internet een gigantische sprong heeft gemaakt sinds 2005.

⁴³ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 55.

⁴⁴ OECD (2011), *OECD Guide to Measuring the information Society 2011*, OECD Publishing.

⁴⁵ Hierbij gaat het voornamelijk om patenten, software en andere kennis gerelateerde IT producten.

uitbesteden van web hosting tot het uitbesteden van de administratie via een online platform. Het grootste gedeelte van de e-commerce bestaat uit B2B transacties.⁴⁶

2.4.2.2. Business – to – Consumer Model (B2C)

Dit model lijkt vrijwel identiek aan het B2B model. Het enige verschil met het B2B model bestaat uit het feit dat de verkoper zijn producten en diensten verkoopt aan consumenten in plaats van ondernemers. Het B2C-model kan vervolgens onderverdeeld worden in verschillende categorieën. Zo bestaan de zogenoemde “pureplay online verkopers”, die geen fysieke winkel hebben maar enkel actief zijn via het internet.⁴⁷ Daarnaast bestaan zogenoemde “click-and-morat” bedrijven. Dit zijn winkels die een fysieke winkel hebben, maar daarnaast klanten ook de mogelijkheid geven om goederen online te bestellen. Een goed voorbeeld hiervan is Footlocker die klanten de mogelijkheid geeft om schoenen te customizen en online te bestellen.

B2C kan in vele gevallen ervoor zorgen dat de supply chain in bepaalde branches drastisch wordt gekort doordat intermediairs overbodig worden.⁴⁸ De producent heeft dankzij het internet een veel grotere afzetmarkt tot zijn beschikking waardoor zijn producten tegen een goedkopere prijs op de markt aangeboden kunnen worden.⁴⁹ Een verschuiving is dan ook merkbaar van het aantal B2B- naar B2C ondernemingen. Hier lijken bedrijven zoals de Hema en V&D de dupe van te worden.

2.4.2.3. Consumer – to – consumer Model (C2C)

Dit business model is de jongste van de drie en heeft de afgelopen decennia haar opmars gemaakt met de komst van websites als eBay en marktplaats. In dit model handelen consumenten onderling met elkaar door het gebruik van een platform dat door een bedrijf ter beschikking is gesteld. Deze bedrijven handelen als intermediair en afhankelijk van het gebruikte winstmodel kan dit platform gratis ter beschikking worden gesteld of wordt enkel toegang verleend tegen betaling van een (maandelijkse) fee. Voorbeelden hiervan zijn onder andere (i) veilingen gefaciliteerd via een portal die

⁴⁶ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 55.

⁴⁷ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 55.

⁴⁸ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 55.

⁴⁹ Intermediairs hanteerden vaak een winstoverslag waardoor de consumenten een hogere prijs betaalden.

het bezoekers mogelijk maakt te bieden op de geveilde producten; (ii) peer-to-peer⁵⁰ systemen waarbij tussen gebruikers bestanden gedeeld kunnen worden en advertentie portals die een interactieve online marktplaats aanbieden waarbij onderhandeld kan worden tussen kopers en verkopers.⁵¹

2.4.3. Vormen

Bovenstaande business modellen zijn allen gezien vanuit de ondernemer en kennen elk weer verscheidene onderverdelingen in verschillende sub business modellen. Een categorisering kan echter ook gemaakt worden in hetgeen verhandeld wordt om een beter inzicht te krijgen in de nieuw ontstane business modellen. Deze categorisering is voor e-commerce als volgt opgebouwd:⁵²

2.4.3.1. Handel in goederen

Dit is de vorm die veelal het bekendst is onder de consumenten. Zowel ondernemers als niet-ondernemers verhandelen hun goederen via het internet door middel van speciaal ontworpen online platformen. Dit kunnen zowel B2C, B2B als C2C platformen zijn. Een typisch B2C platform is Pizza Hut die het mogelijk maakt om via haar website pizza's te bestellen. Een typisch B2B platform is die van industriële machinefabrikanten die het mogelijk maken producten te bestellen via hun website. Een typisch C2C platform is marktplaats, die consumenten in staat stelt met elkaar te kunnen handelen. Voor elk van deze ondernemingen geldt dat deze dienen te beschikken over een digitaal platform (hetzij een webwinkel, hetzij een digitaal platform). Voor de B2C/ B2B is daarnaast een fysieke vestiging nodig zodat deze, oftewel als opslagplek kan functioneren,⁵³ oftewel als fysiek verkooppunt.⁵⁴

Voor ondernemers in een C2C is een fysieke vestigingsplaats in verregaand de meeste gevallen niet nodig, doordat de goederen via consumenten verhandeld worden en de ondernemer enkel het

⁵⁰ Dit zijn systemen waarbij gebruikers direct met elkaar in verbinding staan zonder tussenkomst van een server of werkstations.

⁵¹ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 56.

⁵² Choudhary, V. (2011), "Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment Under the International Taxation Law", *International Tax Journal*, 37,4, pp. 33 – 57.

⁵³ Denk hierbij aan bedrijven zoals Amazone.

⁵⁴ Denk hierbij aan Mediamarkt.

platform ter beschikking stelt. De handel tussen consumenten is geen ondernemingsactiviteit⁵⁵ en deze ligt derhalve buiten de scope van dit onderzoek.

2.4.3.2. Handel in diensten

Deze vorm lijkt door de ontwikkeling van de e-commerce steeds meer aan populariteit te winnen. Deze handel komt vooral voor in de B2B en B2C sector. Voorbeelden hiervan zijn Internet Service Providers (voortaan: ISP's) die websites van derden⁵⁶ host tegen een vergoeding. Ook kan gedacht worden aan services waarbij consumenten online kunnen gamen via spelcomputers (bijvoorbeeld Xbox Live). Deze dienstverlener verleent zijn diensten via het digitale netwerk aan consumenten of ondernemers tegen een vergoeding. De dienstverlener heeft enkel een digitaal platform nodig om zijn diensten te kunnen verlenen, waardoor een fysieke vestiging in het marktland⁵⁷ overbodig is. Dit kan in internationale verhoudingen interessante vraagstukken opleveren over in welke jurisdictie waarde wordt gecreëerd. Dit vraagstuk zal in de volgende hoofdstukken uitgebreid aan bod komen.

2.4.3.3. Handel in data en kennis

Deze vorm van handel is samen met de technologische innovaties de afgelopen jaren in stroomversnelling geraakt. De ondernemer biedt middels deze weg "digitale goederen" aan via zijn eigen digitale platform. Hierbij kan gedacht worden aan ondernemers die software, rechten, foto's en muziek verkopen via het internet aan ondernemers (B2B) of aan consumenten (B2C). Nederlandse varianten hiervan zijn onder andere de Nationale Beeldbank of webwinkel Bol.com. Eveneens als in de handel in diensten, zal de ondernemer in verregaand meeste gevallen geen fysieke vestigingsplek nodig hebben, doordat zijn goederen immaterieel zijn en derhalve geen fysieke opslagplek nodig hebben. Ook hier kunnen interessante vraagstukken ontstaan over welk land heffingsbevoegd is. Deze vraagstukken zullen eveneens uitgebreid aan bod komen in de volgende hoofdstukken.

⁵⁵ Uiteraard onder de veronderstelling dat deze handel dusdanig gering is, dat deze niet als een bron van inkomen voor de wet IB wordt belast (te weten: deelneming aan het economisch verkeer, winsttoogmerk en het voordeel dient redelijkerwijs te verwachten zijn).

⁵⁶ Hieronder vallen zowel ondernemers als niet-ondernemers.

⁵⁷ Het land waar de consumenten bediend worden.

2.5. Conclusie

De ontwikkeling van de computer en het internet zijn de basis geweest voor de totstandkoming van e-commerce binnen de wereldeconomie. Deze ontwikkeling heeft zowel een positieve als negatieve invloed gehad op de conventionele manier van handelen. Een negatieve invloed kan gevonden worden in het feit dat in bepaalde branches intermediairs overbodig zijn geworden en dit ten koste is gegaan van banen. Een positieve invloed kan gevonden worden in de uitbreiding van de potentiële afzetmarkt en de verschillende business modellen die hierdoor ontstaan zijn.

De BEPS heeft alle business modellen binnen de e-commerce onderverdeeld in drie categorieën: B2B, B2C & C2C. Een tweede categoriseren is echter ook mogelijk op basis van de te verhandelen goederen of diensten. Deze bestaat dan uit de volgende drie categorieën, namelijk i) de handel in materiële goederen, ii) de handel in diensten en iii) de handel in immateriële goederen.

3. Werking huidige internationaal belastingrecht

3.1. Inleiding

In dit hoofdstuk staan de problemen die opgekomen zijn door de opkomst van e-commerce centraal. Allereerst zal het huidige internationale belastingrecht kort de revue passeren om een beter beeld te krijgen van de huidige wetssystematiek. Vervolgens zullen de problemen die ontstaan zijn door de opkomst van e-commerce de revue passeren. Nadruk zal worden gelegd op de problematiek die ontstaat rondom de onderworpenheid en winstallocatie binnen het huidige internationale belastingrecht. Afgesloten zal worden met een deelconclusie.

3.2. Werking internationaal belastingrecht

Het internationale belastingrecht en de verschillende instanties die zich hierover ontfermen zijn in eerste instantie in het leven geroepen om dubbele (non) belasting te voorkomen. Deze dubbele (non) belasting wordt niet wenselijk geacht en de verschillende landen trachten dit dan ook te voorkomen middels bi- en unilaterale verdragen. Om een duidelijk beeld te vormen van het ontstaan en de werking van dubbele (non) belasting is hieronder een korte analyse gemaakt van de, mijns inziens, twee belangrijkste probleempunten die zouden ontstaan zonder de werking van verdragen en internationale wetgeving.

3.2.1. Binnenlands belastingplichtigen

In artikel twee en drie van de wet Vpb worden zowel de binnenlandse- als buitenlandse belastingplichtigen voor de wet Vpb aangeduid. De binnenlands belastingplichtigen zijn alle belastingplichtigen voor de wet Vpb die in Nederland gevestigd zijn. Daarnaast kent de wet Vpb een fictie waarin elk lichaam dat naar Nederlands recht is opgericht geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd.⁵⁸ Hierbij is de daadwerkelijke vestigingsplaats van de onderneming irrelevant. Een probleem zou zich kunnen voordoen indien een Nederlands belastingplichtige naar Nederlands recht

⁵⁸ Artikel 2 lid 4 wet VPB.

is opgericht maar zich in het buitenland bevindt. Dit probleem wordt verduidelijkt aan de hand van onderstaande casus.

Casus:

Stel dat de naar Nederlands recht opgerichte BV X op dit moment gevestigd is in land B. Op grond van de fictie van artikel 2 lid 4 wet Vpb wordt BV X geacht in Nederland te zijn gevestigd. In het buitenland zal BV X echter als binnenlands belastingplichtige kwalificeren⁵⁹ waardoor ook in het buitenland belasting verschuldigd zal zijn. Op deze manier is BV X in beide landen belastingplichtig en zou derhalve sprake zijn van dubbele belasting.

3.2.2. Vaste inrichting

Dubbele belasting zou ook kunnen ontstaan in het geval sprake is van een vaste inrichting.⁶⁰ Doordat vaste inrichtingen geen zelfstandig juridische entiteit zijn, wordt de winst in eerste instantie toegerekend aan het hoofdhuis. Vaste inrichtingen zijn volgens nationale wetgeving echter ook belastingplichtig in het bronland.^{61,62} Hier zou zonder enige vorm van regulering wederom dubbele belastingplicht kunnen ontstaan. Nederland kent voor dit probleem in haar nationale wetgeving de objectvrijstelling.⁶³

Door deze regeling worden buitenlandse vaste inrichtingsresultaten uitgesloten van de Nederlandse winstbepaling waardoor het risico van dubbele belasting voor Nederlands belastingplichtigen beperkt lijkt.⁶⁴ Toch kan er zonder aanvullende wetgeving wel degelijk dubbele belasting ontstaan, namelijk in het geval een buitenlandse ondernemer een vaste inrichting in Nederland exploiteert. De achterliggende ondernemer is krachtens artikel 17 wet Vpb belastbaar voor de gezamenlijke voordelen die verkregen worden door de vaste inrichting uit Nederland. Indien het buitenland geen objectvrijstelling/verrekeningsregime hanteert in haar nationale regelgeving zal hierdoor dubbele heffing ontstaan.⁶⁵

⁵⁹ Van uitgaand dat het buitenland een soortgelijke wetssystematiek hanteert als Nederland.

⁶⁰ Zie §3.2 voor een uitgebreide analyse van het begrip vaste inrichting.

⁶¹ Zie onder andere artikel 17 lid 3 onderdeel a wet Vpb.

⁶² Met bronland wordt in het vervolg bedoeld het land waar de vaste inrichting deze winsten heeft behaald. In de verdragen wordt dit vaak aangeduid als "the other State".

⁶³ Artikel 15e lid 2 sub B onderdeel 1 wet Vpb.

⁶⁴ Artikel 15e lid 1 wet Vpb.

⁶⁵ Er wederom van uitgaand dat geen belastingverdrag is afgesloten tussen beide landen.

3.2.3. *Belastingverdragen*

Om deze vorm van dubbele (non) belastingheffing te voorkomen zijn verschillende supranationale organisaties actief op zoek gegaan naar oplossingen.⁶⁶ Deze organisaties hebben een grote rol gespeeld bij de totstandkoming van het hedendaags internationaal belastingrecht.

Als oplossing voor deze dubbele belasting hebben verschillende landen zogenoemde belastingverdragen met elkaar gesloten. In deze bi- of multilaterale verdragen wordt de heffingsbevoegdheid tussen de verschillende landen toebedeeld. Hiervoor heeft de OECD een modelverdrag ontwikkeld dat de basis vormt voor nagenoeg alle gesloten belastingverdragen.⁶⁷ Elk land kan echter afwijken van dit modelverdrag⁶⁸ en de heffingsbevoegdheid zal in de regel afhangen van de onderhandelingskracht van de desbetreffende landen. Belangrijk om hierbij te vermelden is dat een belastingverdrag geen heffingsbevoegdheid kan creëren. Indien geen nationale wettelijke heffingsgrond bestaat op basis waarvan een land kan heffen, maar het belastingverdrag dusdanig is vormgegeven dat dit land heffingsbevoegd is, dan kan vooralsnog dubbele non-belasting ontstaan doordat dit desbetreffende land zich terug dient te trekken van belastingheffing.⁶⁹

Om terug te komen op de bovenstaande casus, dient in een dergelijke situatie het belastingverdrag tussen beide landen geraadpleegd te worden. Volgens het OECD modelverdrag is in dit geval het land waar de feitelijke leiding zich bevindt heffingsbevoegd.⁷⁰ Dit laatste komt duidelijk terug in een aantal arresten van de Hoge Raad.⁷¹ Het OECD commentaar op artikel 4 vermeldt dat de doorslaggevende reden hiervoor is dat op deze plek belangrijke management- en commerciële beslissingen worden genomen die essentieel zijn voor de bedrijfsvoering van deze entiteit.⁷² Derhalve mag dit land belasting heffen over de ontstane winsten. In casu geldt dat BV X belastingplichtig is in land B en Nederland terug zal moeten treden bij belastingheffing.

⁶⁶ Voorbeelden van dergelijke organisaties zijn de OECD, de UN en de EU.

⁶⁷ Het eerste bilaterale modelverdrag is ontwikkeld door de League of Nations (de voorloper van de OESO) in 1927.

⁶⁸ Uiteraard dienen de Europese Lidstaten zich te houden aan het Europees Recht. Zie hiervoor §5.2.2

⁶⁹ Hierbij is een eventuele claw-back clause buiten beschouwing gelaten.

⁷⁰ Artikel 4 lid 3 OESO Modelverdrag.

⁷¹ Zie bijvoorbeeld het Ierlandarrest, HR 17-02-1993, BNB 1994/163 & het Drielandenpuntarrest, HR 28-02-2001, FED 2001/182, nr. 35 557.

⁷² OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 4, no. 24.

3.3. Vaste inrichtingsproblematiek

Niet alleen entiteiten kunnen tegen dubbele belastingplicht aanlopen, maar ook in geval sprake is van een vaste inrichting kan dubbele belastingplicht ontstaan.⁷³ In een dergelijk geval dient eveneens het belastingverdrag tussen de desbetreffende landen geraadpleegd te worden. De heffingsbevoegdheid wordt kort benoemd in artikel 7 lid 2 van het OECD modelverdrag en geeft duidelijk aan dat de heffingsbevoegdheid ligt in het bronland. Hierbij is het belangrijk dat duidelijk gespecificeerd wordt onder welke omstandigheden sprake is van een vaste inrichting. Deze voorwaarden heeft de OECD uiteengezet in artikel 5 van het OECD modelverdrag.

3.3.1. Definitie vaste inrichting

In artikel 5 lid 1 van het OECD modelverdrag wordt de vaste inrichting als volgt gedefinieerd:

“Voor de toepassing van deze overeenkomst betekent de uitdrukking ‘vaste inrichting’ een vaste bedrijfsinrichting door middel waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.”

Volgens het OECD commentaar op dit artikel dient aan drie cumulatieve voorwaarden te worden voldaan alvorens gesproken kan van een vaste inrichting.

1. Het bestaan van een zogenoemde ‘bedrijfsinrichting’;
2. Deze bedrijfsinrichting dient ‘vast van aard te zijn’;
3. De onderneming moet (een deel van) haar werkzaamheden door middel van deze bedrijfsinrichting uitvoeren.⁷⁴

3.3.1.1. Bedrijfsinrichting

In het OECD commentaar op artikel 5 wordt een nadere uitwerking van het begrip bedrijfsinrichting gegeven.⁷⁵ Hierin wordt vermeld dat onder deze bedrijfsinrichtingen zowel gebouwen als inrichtingen en installaties vallen die (gedeeltelijk) voor de bedrijfsuitoefening worden gebruikt. Hierbij is de vraag of de onderneming deze bedrijfsinrichting in bezit heeft, huurt of deze op andere grond staat irrelevant. Bovendien kan eveneens sprake zijn van een bedrijfsinrichting indien een onderneming een

⁷³ Zie §3.2.2.

⁷⁴ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 2.

⁷⁵ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 4.

bepaalde hoeveelheid ruimte tot haar beschikking heeft zonder een gebouw of inrichting. Een bedrijfsinrichting kan dus ook bestaan uit een bepaald, permanent gebruikt, gebied in depot.⁷⁶

3.3.1.2. *Vast*

De tweede voorwaarde voor het kwalificeren als vaste inrichting bestaat uit de voorwaarde dat de bedrijfsinrichting 'vast' dient te zijn. Dit vereiste kan onderverdeeld worden in twee sub-componenten waar beiden cumulatief aan voldaan dient te worden, namelijk een geografische component en een tijdselement.⁷⁷

3.3.1.2.1. *Geografische component*

Volgens par. 5 van het commentaar op artikel 5 van OECD wordt met het geografisch component van het begrip 'vast' bedoeld dat een link dient te bestaan tussen de plaats van bedrijfsuitvoering en een specifiek geografisch punt. Hiermee wordt bedoeld dat de bedrijfsinrichting een bepaalde fysieke vaste plek moet kennen.⁷⁸ Ook uit Nederlandse Jurisprudentie blijkt dat minimaal sprake moet zijn van een fysieke constructie alvorens sprake kan zijn van een vaste inrichting volgens artikel 5 lid 1 OECD modelverdrag.⁷⁹ Dit betekent niet dat de bedrijfsinrichting 'aard en nagelvast' moet zijn verbonden aan de grond waarop deze staat. Uit Nederlandse Jurisprudentie blijkt dat ondanks dat een bedrijfsinrichting zich verplaatst in eenzelfde gebied, deze vooralsnog kan kwalificeren als een vaste inrichting. Sprekende voorbeelden hiervan zijn het Circustentenarrest⁸⁰ en het meer recente Boorschiparrest⁸¹ waarin een boorschip, ondanks regelmatige verplaatsing binnen eenzelfde gebied, als vaste inrichting werd aangemerkt.⁸²

3.3.1.2.2. *Tijdscomponent*

De tijdscomponent houdt in dat een vaste inrichting geen tijdelijk karakter mag hebben en derhalve een zekere mate van permanentie aanwezig is.⁸³ Het gaat hierbij niet zozeer om de duurzaamheid van

⁷⁶ Vakstudie Internationaal Belastingrecht (2015), Aantekening 2.2. 'Bedrijfsinrichting' bij: OESO-modelverdrag 1992.

⁷⁷ Vakstudie Internationaal Belastingrecht (2015), Aantekening 2.3. 'Vaste' bij: OESO-modelverdrag 1992.

⁷⁸ Vakstudie Internationaal Belastingrecht (2015), Aantekening 2.3.1 Vast geografisch punt (vaste plaats) bij: OESO-modelverdrag 1992.

⁷⁹ Zie HR 26-01-2000 nr. 33 434, BNB 2000/195c*.

⁸⁰ HR 13-10-1954, nr. 11 908, BNB 1954/336.

⁸¹ Rechtbank Breda 25 mei 2009, AWB 09/563, V-N 2009/37.8.

⁸² Graaf, A.C.G.A.C., Kavelaars, P. & Stevens, A.J.A. (2015), *Internationaal belastingrecht*, Kluwer: Deventer, negende herziene druk, pp. 159.

⁸³ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 6.

de inrichting, maar om de duurzaamheid van de verhouding van de desbetreffende onderneming tot de inrichting.⁸⁴ Een goed voorbeeld hiervan is terug te vinden in het welbekende Hotelkamer arrest.⁸⁵

De OECD geeft aan dat uit ervaring blijkt dat een minimum periode van zes maanden standaard nodig is om als vaste inrichting te kwalificeren.⁸⁶ Hier kan echter van worden afgeweken, waardoor dit verschilt per belastingverdrag. Bovendien is deze vooraf gesproken periode niet in alle gevallen bindend. In het OECD commentaar wordt namelijk een uitzondering gemaakt voor werkzaamheden die voor een zeer korte tijd worden uitgevoerd en waarvan de band met de bronstaat sterk is. Hiervan is sprake indien het karakter van deze werkzaamheden dusdanig is dat deze van korte duur zijn en dat deze activiteiten uitsluitend in de bronstaat worden uitgeoefend. In dit geval is de band met de bronstaat sterker en mag de bronstaat heffen.⁸⁷

3.3.1.3. Werkzaamheden

Als laatste voorwaarde dient de onderneming zijn bedrijfsuitvoering geheel of gedeeltelijk via deze bedrijfsinrichting uit te oefenen. Deze werkzaamheden hoeven niet van een productief karakter te zijn. Ook hoeven ze niet ononderbroken plaats te vinden, mits deze wel op een regelmatige basis worden uitgevoerd.⁸⁸

3.3.2. Personeel

Een onderneming wordt voornamelijk uitgeoefend door de ondernemer zelf en zijn personeel.⁸⁹ Voor de aanwezigheid van een vaste inrichting is de (voortdurende) aanwezigheid van personeel geen vereiste. Een vaste inrichting kan derhalve ook bestaan indien de bedrijfsuitoefening grotendeels plaatsvindt door middel van geautomatiseerde apparatuur of personeel waarvan de activiteiten ondersteunend van aard zijn en enkel beperkt is tot het opzetten, laten functioneren, controleren en onderhouden van bovengenoemde apparatuur.⁹⁰

⁸⁴ Graaf, A.C.G.A.C., Kavelaars, P. & Stevens, A.J.A. (2015), *Internationaal belastingrecht*, Kluwer: Deventer, negende herziene druk, pp. 160.

⁸⁵ HR 15-06-1955, nr. 12 368, BNB 1955/277.

⁸⁶ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 6.

⁸⁷ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 6.

⁸⁸ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 6.1.

⁸⁹ Werknemers en andere personen die instructies van de onderneming ontvangen (o.a. afhankelijke agent).

⁹⁰ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 10.

3.3.3. Voorbereidende en hulpwerkzaamheden

De OECD heeft een aantal uitzonderingen opgenomen in artikel 5 lid 4 van het OECD modelverdrag waarin bedrijfsinrichtingen die, ondanks dat ze voldoen aan de voorwaarden van artikel 5 lid 1, niet als vaste inrichting aangemerkt worden. Het gaat hierbij voornamelijk om werkzaamheden die volgens de OECD voorbereidend of ondersteunend van aard zijn (voortaan: hulpwerkzaamheden). Dit standpunt ziet men duidelijk terugkomen in onderdeel e van lid 4 waarin staat:

“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.”⁹¹

Of sprake is van hulpwerkzaamheden dient volgens de OECD per geval te worden bezien. Voor een beslissend criterium dient volgens de OECD bekeken te worden “of de werkzaamheden van de vaste bedrijfsinrichting op zichzelf een essentieel en significant deel vormen van de activiteit van de onderneming als geheel.”⁹²

Deze uitzonderingen zijn in het leven geroepen doordat deze werkzaamheden volgens de OECD “in een zo ver verwijderd verband staan tot de daadwerkelijke winstrealisatie door de onderneming, dat het moeilijk is om hieraan enige winst toe te rekenen.”⁹³ Indien een bedrijfsinrichting zich bezig houdt met zowel activiteiten die vallen onder de uitzonderingen (van de leden a t/m f) als activiteiten die hier niet onder vallen, dient de inrichting als één geheel te worden bezien en is de uitzondering van het vierde lid niet van toepassing.^{94,95}

3.3.4. Vaste vertegenwoordiger

Een vaste inrichting kan eveneens aanwezig worden geacht in geval sprake is van een vaste vertegenwoordiger.⁹⁶ Artikel 5 lid 5 van het OECD modelverdrag geeft aan dat sprake is van een vaste vertegenwoordiger indien een persoon – anders dan een onafhankelijke agent waarbij lid 6 geldt – handelt namens een onderneming en de bevoegdheid heeft om contracten af te sluiten in de naam

⁹¹ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 21.

⁹² OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 24.

⁹³ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 23.

⁹⁴ Vakstudie Nieuws Internationaal Belastingrecht (2015), Aantekening 5.13 Samenloop ondersteunende en hulpwerkzaamheden met andere activiteiten bij: OESO-modelverdrag 1992.

⁹⁵ Na het finale rapport van actieplan 7 is duidelijk geworden dat deze uitzonderingen niet in alle situaties een vi voorkomen. Deze wijzigingen zijn op het moment van het schrijven van dit onderzoek nog niet doorgevoerd door de landen waardoor vastgehouden wordt aan de oorspronkelijke tekst. Zie §4.4.1.2.2 voor een overzicht van de belangrijkste wijzigingen.

⁹⁶ Artikel 5 lid 5 wet Vpb.

van deze onderneming en deze bevoegdheid gewoonlijk uitoefent.⁹⁷ Dit lid geeft een alternatieve toets voor de beoordeling of sprake is van een vaste inrichting en kent haar eigen toepassingsbereik en voorwaarden. Indien sprake is van een vaste inrichting op grond van lid 1, hoeft verder niet getoetst te worden of er sprake is van een vaste vertegenwoordiger (en vice versa).⁹⁸

3.3.4.1. Voorwaarden

Een vaste vertegenwoordiger als bedoeld in artikel 5 lid 5 kunnen zowel natuurlijke- als rechtspersonen zijn. Gelieerdheid tussen deze persoon en de onderneming is geen vereiste voor het kwalificeren als een vaste vertegenwoordiger. Voor de natuurlijke personen geldt verder dat deze niet per definitie een werknemer in loondienst dient te zijn, maar ook in een andere hoedanigheid voor de onderneming kan werken.⁹⁹ Daarnaast dient deze persoon de bevoegdheid te hebben om contracten af te sluiten in naam van deze onderneming. Dit betekent dat deze persoon een machtiging moet bezitten om contracten te sluiten namens deze onderneming en dat deze contracten na afsluiting bindend moeten zijn.¹⁰⁰

Als laatste voorwaarde wordt gesteld dat deze persoon zijn bevoegdheid om contracten af te sluiten in naam van deze onderneming gewoonlijk, en niet in enkele gevallen dient uit te oefenen.^{101,102} Waar de grens ligt tussen gewoonlijk en enkele gevallen dient van geval tot geval beoordeeld te worden op basis van de commerciële omstandigheden van de desbetreffende situatie.¹⁰³ Voor zover er sprake is van een onafhankelijke agent c.q. lid 6 kan men niet spreken van een vaste vertegenwoordiger en komt men niet meer aan lid 5 toe.¹⁰⁴

⁹⁷ Artikel 5 lid 5 wet Vpb.

⁹⁸ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 35.

⁹⁹ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 32.

¹⁰⁰ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 32.1.

¹⁰¹ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 32.

¹⁰² Zie hiervoor ook: HR 10-03-1982, nr. 20 933, BNB 1996/108c*.

¹⁰³ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 33.

¹⁰⁴ Ook in de leden 5 en 6 zijn een aantal wijzigingen opgetreden na het finale rapport van de BEPS (Actieplan 7). Deze wijzigingen vallen echter buiten de scope van dit onderzoek en worden derhalve niet opgenomen.

3.4. Vaste inrichting binnen E-commerce

3.4.1. Inleiding

In hoofdstuk twee is uitgebreid aan bod gekomen hoe de verschillende business modellen binnen e-commerce gecategoriseerd kunnen worden. In de vorige paragrafen zijn de voorwaarden voor het kwalificeren van een vaste inrichting uitgewerkt. In deze paragraaf wordt onderzocht in hoeverre sprake kan zijn van een vaste inrichting binnen de verschillende e-commerce business modellen onder het huidige internationale belastingrecht.

3.4.2. Analyse

E-commerce bestaat uit duizenden business modellen waarbij elk business model gebruik kan maken van verschillende activa. Hierbij is de vraag of sprake is van een vaste inrichting afhankelijk van het business model waardoor in eerste instantie geen generiek antwoord geformuleerd kan worden. Echter, elk business model heeft één gemeenschappelijk goed dat essentieel is voor het exploiteren van een e-bedrijf, namelijk het bezitten van een website. Hieronder zal daarom de vraag centraal staan in hoeverre dit gemeenschappelijk goed kan kwalificeren als een vaste inrichting binnen het internationaal belastingrecht. De OECD heeft voor de beantwoording van deze vraag een onderscheid gemaakt tussen de website 'an sich' en de server waarop deze website draaiende wordt gehouden. Dit onderscheid is gemaakt omdat de exploitant van de server een andere kan zijn dan de onderneming die zijn bedrijf uitoefent via deze website.¹⁰⁵ Per onderdeel zal hieronder aangeduid worden of deze voldoet aan de voorwaarden van een vaste inrichting zoals deze uiteengezet zijn in artikel 5 van het OECD modelverdrag.

3.4.2.1. Website

In het commentaar op artikel 5 geeft de OECD duidelijk aan dat een onderscheid gemaakt dient te worden tussen computerapparatuur dat zich in een bepaald land bevindt en de data/software die zich bevindt op deze computerapparatuur. Een website is een combinatie van software en elektronische data en bevat op zichzelf geen tastbare activa. Een website heeft hierdoor geen 'vaste plek' die kan functioneren als bedrijfsinrichting.¹⁰⁶ Doordat een directe link ontbreekt met een geografisch punt kan

¹⁰⁵ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 42.3.

¹⁰⁶ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 42.2.

derhalve gesteld worden dat een website geen vaste inrichting kan zijn. Verdere toetsing aan de overige voorwaarden gesteld in artikel 5 is zodoende overbodig.

3.4.2.2. Server

Het commentaar op artikel 5 van het OECD modelverdrag gaat uitgebreid in op de vraag in hoeverre een server kan kwalificeren als een vaste inrichting. Een server voldoet aan de voorwaarden van een bedrijfsinrichting doordat sprake is van een fysiek goed in dat desbetreffend land. De OECD maakt nochtans wel een onderscheid tussen een onderneming die een eigen server bezit en een onderneming die zijn website via een ISP host. Dit onderscheid vloeit voort uit de voorwaarde die de OECD stelt dat de beschikkingsmacht van de ondernemer zich dient uit te strekken over een identificeerbaar fysiek object.¹⁰⁷ Dit is enkel het geval indien de ondernemer het recht heeft deze webserver te gebruiken en hier controle over kan uitoefenen. In de e-commerce is het daarentegen gebruikelijk dat een e-commerce bedrijf (voortaan: e-bedrijf) zijn website host via een ISP tegen betaling voor zijn diensten. In ruil hiervoor slaat deze ISP alle data en software die benodigd is voor het exploiteren van de website op en houdt deze voor een onafgebroken periode online. Gewoonlijk beslist de ISP zelf op welke server en locatie deze data geplaatst wordt. Dit zal veelal afhangen van de hoeveelheid gebruikers die verwacht wordt de website te bezoeken. Dit heeft geresulteerd in de uitspraak van de OECD dat het hosten van een website via een ISP, ondanks dat een fysiek aangrijpingspunt aanwezig is, niet resulteert in het feit dat de server ter beschikking staat van deze onderneming.¹⁰⁸ De onderneming heeft in dat geval namelijk onvoldoende beschikkingsmacht. Het zou mogelijk kunnen zijn dat een ISP een vaststellingsovereenkomst sluit met een ondernemer waarin opgenomen is dat een specifieke server op een specifieke locatie gebruikt wordt voor de hosting van zijn website. Dit kan onder andere voorkomen in het geval veel bezoekers wordt verwacht en een hoge bandwidth¹⁰⁹ vereist is om deze bezoekersaantallen te kunnen faciliteren. Ook in specifieke branches (bijvoorbeeld financiële instellingen) is een goede beveiliging essentieel en kan de cliënt invloed uitoefenen op de locatie en de server die gebruikt wordt voor de hosting.¹¹⁰ Volgens de OECD is ook in dit geval geen sprake van een vaste inrichting.¹¹¹ Geconcludeerd kan worden dat in het geval een e-bedrijf een server via een ISP huurt, geen sprake is van een vaste inrichting. Enkel en alleen

¹⁰⁷ M.V. Lambooj (2001), *E-commerce leidt meestal niet tot een vaste inrichting*, WFR 2001/145.

¹⁰⁸ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 42.3.

¹⁰⁹ De maximale hoeveelheid data die in een bepaalde periode door een communicatiekanaal kan worden verwerkt.

¹¹⁰ M.V. Lambooj (2001), *E-commerce leidt meestal niet tot een vaste inrichting*, WFR 2001/145.

¹¹¹ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 42.3.

indien het e-bedrijf een eigen server tot zijn beschikking heeft, zou sprake kunnen zijn van een vaste inrichting, mits natuurlijk voldaan is aan de overige gestelde voorwaarden van artikel 5 van het OECD modelverdrag.¹¹²

In het geval een e-bedrijf een eigen server heeft, dient bepaald te worden in hoeverre deze bedrijfsinrichting als 'vast' kan worden gekwalificeerd. Dit is afhankelijk van de feiten en omstandigheden waarin de desbetreffende onderneming zijn bedrijfsuitvoering exploiteert. Een server kan namelijk variëren in grootte en een website kan in theorie draaien op een laptop die overal ter wereld meegenomen kan worden. De OECD geeft in zijn commentaar echter aan dat de mogelijkheid dat een server verplaatsbaar is niet automatisch hoeft te betekenen dat deze server niet voldoet aan het 'vast' criterium. Voor de bepaling hiervan dient gekeken te worden of deze server zich daadwerkelijk op een vaste plek heeft bevonden voor een vooraf gesproken tijdsperiode.^{113,114} In de regel geldt echter dat indien wordt over gegaan op het gebruik van een eigen server, deze van een dusdanige grootte is dat deze moeilijk verplaatsbaar is.¹¹⁵

Indien sprake is van een vaste bedrijfsinrichting dient daarna getoetst te worden of de werkzaamheden van de onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend door middel van een vaste bedrijfsinrichting. Een server is essentieel voor de aanwezigheid van een website en derhalve de bedrijfsvoering van een e-bedrijf. Wel maakt de OECD een onderscheid tussen hulpwerkzaamheden of kernactiviteiten van de onderneming.¹¹⁶ De vraag of activiteiten behoren tot hulpwerkzaamheden of kernactiviteiten varieert per onderneming en dient per geval onderzocht te worden. De OECD heeft als leidraad een aantal voorbeelden in het commentaar opgenomen die in het algemeen als hulpwerkzaamheden kunnen worden beschouwd:¹¹⁷

- Het verzorgen van een communicatielink tussen leveranciers en klanten.
- Het adverteren van goederen of diensten.

¹¹² OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 42.3.

¹¹³ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 42.4.

¹¹⁴ Zie hiervoor ook het Circustentenarrest (HR 13-10-1954, nr. 11 908, BNB 1954/336) en het Boorschiparrest (Rechtbank Breda 25-05-2009, AWB 09/563, V-N 2009/37.8).

¹¹⁵ Dit vooral om strategische redenen. Het gebruik maken van een eigen server is veel goedkoper indien overgegaan wordt op een ISP. Redenen om een eigen server te gebruiken is in het geval het bedrijf de beveiliging wil waarborgen of het bedrijf dusdanig groot is dat het goedkoper wordt om een eigen server te onderhouden.

¹¹⁶ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 42.7.

¹¹⁷ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 42.7.

- Het doorgeven van informatie door middel van een “mirror server¹¹⁸” op grond van beveiliging en efficiëntie gronden.
- Het verzamelen van marktdata voor de onderneming.
- Het leveren van informatie.

Een belangrijke kanttekening hierbij is dat in het geval deze functies een essentieel en significant gedeelte van de onderneming zijn bedrijfsuitvoering als geheel vormt, of andere kernfuncties van de onderneming door deze server worden gevoerd, deze bovengenoemde uitzonderingen alsnog als kernactiviteiten geïllustreerd dient te worden.¹¹⁹ Hieronder zal een kort voorbeeld worden geïllustreerd om dit onderscheid te verduidelijken.

Stel BV Y is een e-bedrijf dat bepaalde producten verkoopt via het internet. Indien de server enkel gebruikt wordt voor de weergave van- en informatie verstrekking over de aangeboden producten dan kunnen deze activiteiten gekwalificeerd worden als hulpwerkzaamheden. Indien op deze server echter meerdere activiteiten worden ontplooid, bijvoorbeeld het sluiten van overeenkomsten, de betalingen van producten, de bedrijfsadministratie en de verzendingen van producten, dan is hier geen sprake meer van hulpwerkzaamheden en worden deze activiteiten als kernactiviteiten aangemerkt.

3.4.2.3. Personeel

Verder geldt eveneens voor e-bedrijven dat de aanwezigheid van personeel geen vereiste is voor het vaststellen van een vaste inrichting.¹²⁰ Servers dienen natuurlijk onderhouden te worden en van tijd tot tijd geüpdatet worden. Het is echter irrelevant of dit gebeurt door personeel in dienst van het e-bedrijf of personeel van de ISP.¹²¹ Wel kan dit een rol spelen bij het bepalen van de winsttoerekening aan de vaste inrichting.

¹¹⁸ Een kopie van de originele server. Deze worden vaak gebruikt om het bezoekersaantal te verdelen over de servers of voor beveiligingsdoeleinden.

¹¹⁹ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 42.8.

¹²⁰ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 5, no. 42.6.

¹²¹ M.V. Lambooy (2001), *E-commerce leidt meestal niet tot een vaste inrichting*, WFR 2001/145.

3.5. Winsttoerekening

3.5.1. Inleiding

In de vorige paragraaf is uitgebreid aan de orde gekomen in hoeverre een server als vaste inrichting kan kwalificeren. In deze paragraaf zal geanalyseerd worden welk gedeelte van de winst gealloceerd kan worden aan deze vaste inrichting. Hierbij zullen eerst de algemene principes van winstallocaties uiteen worden gezet. Als afsluiting wordt een viertal e-bedrijfsmodellen geanalyseerd en voor elk model de bijbehorende winstallocatievraagstuk beantwoordt.

3.5.2. Winstallocatie

In artikel 7 van het OECD modelverdrag wordt de heffingsbevoegdheid over de voordelen die voortvloeien uit een onderneming verdeeld. Hierbij geldt als hoofdregel dat *“een onderneming van de ene staat niet belast wordt door een andere staat tenzij deze ondernemer zijn bedrijfsuitvoering via een vaste inrichting uitoefent in een andere staat.”*¹²² Hierbij is het belangrijk dat alleen winst die toe te rekenen is aan de vaste inrichting belast kan worden door deze andere staat.¹²³ Historisch gezien is een verschil van mening geweest over de winst die toe te rekenen zou zijn aan een vaste inrichting. Er zijn landen geweest die een algemene ‘force of attraction’ toepasten. Hierbij worden niet alleen winsten belast die binnen het territorium van een staat ontstaan zijn, maar ook dividenden, interest en royalty’s. Op dit moment wordt in de internationale belastingverdragenpraktijk een algemene ‘force of attraction’ echter verworpen. Wel komt men in enkele bilaterale verdragen nog een beperkte force of attraction regel voor, maar die moet meer gezien worden als een anti-ontgaansbepaling.¹²⁴

3.5.2.1. Arm’s length beginsel

Voor het winstallocatievraagstuk dient aansluiting gezocht te worden bij de toepassing van het arm’s length beginsel.¹²⁵ Dit houdt in dat de winsten worden bepaald alsof deze vaste inrichting een zelfstandige- en onafhankelijke onderneming zou zijn die dezelfde of soortgelijke activiteiten verricht onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden. Hierbij dient rekening gehouden te worden met de functies die verricht worden, de activa die gebruikt wordt en de veronderstelde risico’s van de vaste

¹²² Artikel 7 lid 1 OESO Modelverdrag.

¹²³ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 7, no. 12.

¹²⁴ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 7, no. 12.

¹²⁵ Artikel 7 lid 2 OESO Modelverdrag.

inrichting en van andere delen van de onderneming.¹²⁶ Voor een verdere uitwerking van het arm's length beginsel verwijs ik naar de OECD Transfer Pricing Guidelines. Enkel de voor dit onderzoek relevante aspecten van deze richtlijn zullen in het vervolg aangehaald worden.

Voor de interpretatie van artikel 7 (lid 2) is een twee-stap analyse vereist: namelijk een functionele en een vergelijkingsanalyse.¹²⁷ Nederland heeft haar visie op dit artikel gepubliceerd in het uitvoeringsbesluit van januari 2011.¹²⁸ In dit onderzoek zal de visie van de OECD echter als leidraad genomen worden.

3.5.2.2. Functionele analyse

In de functionele analyse zal bekeken worden welke economisch significante activiteiten door de onderneming als geheel worden verricht. Vervolgens wordt bepaald welke van deze economisch significante activiteiten toegerekend kunnen worden aan de vaste inrichting en in welke hoedanigheid.¹²⁹ Hiervoor is een overzicht van de gebruikte activa en de risico's die liggen bij de vaste inrichting van essentieel belang. In bijlage 1 is een overzicht opgenomen van de informatie die een functionele analyse zou moeten opleveren volgens de OECD.¹³⁰

3.5.2.3. Vergelijkingsanalyse

In de tweede analyse wordt elke transactie met een gelieerde vennootschap geprijsd aan de hand van de OECD Transfer Pricing Guidelines. Hierbij wordt getest of de onderkende dealings¹³¹ tussen de vaste inrichting en de overige onderdelen van de onderneming at arm's length zijn. Dit wordt gedaan door middel van:

- het bepalen van de vergelijkbaarheid van de dealing met een transactie tussen onafhankelijke derden door middel van het direct gebruik van de Guidelines' vergelijkbaarheidsfactoren (kenmerken van bezit of dienstverlening, economische omstandigheden, en ondernemingsstrategieën) of naar analogie (functionele analyse, contractuele voorwaarden) beoordeeld naar de feitelijke omstandigheden van de vaste inrichting; en

¹²⁶ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 7, no. 15.

¹²⁷ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 7, no. 20.

¹²⁸ Besluit 15-01-2011, nr. IFZ2010/457M, BNB 2011/91.

¹²⁹ OECD (2001), "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions."

¹³⁰ OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 7, no. 21.

¹³¹ Een dealing is een transactie tussen een hoofdhuis en een vaste inrichting.

- het naar analogie toepassen van één van de Guidelines' methoden om uit te komen op een arm's length vergoeding voor de dealings tussen de vaste inrichting en de andere onderdelen van de onderneming, rekening houdend met de functies die verricht worden en de activa en risico's die toegerekend moeten worden aan de vaste inrichting of aan de andere onderdelen van de onderneming.¹³²

3.5.3. Winsttoerekening toegepast op E-commerce

In de volgende paragraaf worden de huidige OECD winsttoerekeningsregels toegespitst op de e-commerce. Omdat winsttoerekening afhankelijk is van de feiten en omstandigheden waarin een onderneming zijn bedrijf runt, wordt hieronder vier business modellen uiteengezet in de vorm van een casus. Deze casus is fictief en overgenomen uit het rapport van de OECD.¹³³

3.5.3.1. Casus

Starco BV is een wereldwijde online distributeur van muziek en films. Starco koopt het recht om muziek en films van producers in verschillende landen te exploiteren en verkoopt deze films en muziek op retail level door aan consumenten via zijn website. Deze website bevat een catalogus van alle producten en consumenten hebben de keus om deze producten zowel fysiek als digitaal aan te schaffen. Indien een product digitaal wordt aangeschaft, kan deze na betaling gedownload worden via de server van Starco.

Starco heeft een eigen server staan in land B waar zowel de website als alle andere benodigde data zijn opgeslagen. Via deze server worden ook orders geplaatst voor digitale & fysieke goederen, betalingen doorgevoerd, administratie bijgehouden en orders geplaatst voor de bezorging van fysieke goederen. De server is volledig geautomatiseerd waardoor geen personeel aanwezig is gedurende het jaar. In deze casus kan worden aangenomen dat Starco voldoet aan de voorwaarden voor het kwalificeren van een vaste inrichting krachtens artikel 5 van het OECD modelverdrag.

¹³² OESO Modelverdrag commentaar (2010), artikel 7, no. 22.

¹³³ OECD (2001), "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions".

3.5.3.2. Variant 1 - Enkele server

Voor de analyse van deze variant wordt de casus zoals hierboven uiteengezet als uitgangspunt genomen. Uit de functionele analyse zal blijken dat de vaste inrichting de volgende functies autonoom uitvoert:

- Het opzetten van een internet connectie tussen de server en elke persoon die de website of de software op de server wil bezoeken;
- Het presenteren van alle producten die Starco aanbiedt, instructies voor alle bezoekers om producten aan te schaffen;
- Het verwerken van orders gemaakt door de klanten, het valideren van de gemaakte betalingen, het accepteren of weigeren van orders, het plaatsen van orders voor het bezorgen van fysieke goederen, het informeren van bezoekers over hun order, het ter beschikking stellen van digitale producten.¹³⁴

Uit de functionele analyse komt bovendien naar voren dat een tweetal activa essentieel is voor de bedrijfsvoering van deze vaste inrichting, namelijk de hard- en software. Hardware, in de vorm van een server die bestaat uit een krachtige computer met de meest geavanceerde communicatie apparatuur, is essentieel om al het verkeer op te vangen. Daarnaast speelt software¹³⁵ een essentiële rol in het uitvoeren van de kernactiviteiten van de onderneming. De software zorgt ervoor dat alle activiteiten die beschreven zijn in de functionele analyse tot stand kunnen komen. Deze materiële activa in combinatie met de immateriële activa¹³⁶ zorgen voor het succes van de website.

Voor het winstallocatievraagstuk is het niet genoeg om enkel vast te stellen dat de vaste inrichting gebruik maakt van deze immateriële activa, maar dient eveneens de economische eigenaar te worden geïdentificeerd.¹³⁷ Omdat immateriële activa enkel en alleen door personen kunnen worden ontwikkeld en in casu de vaste inrichting niet over personeel beschikt, ligt het beschikkingsrecht automatisch bij het hoofdhuis.

Nu de functies en activa zijn vastgesteld is een risicoanalyse essentieel om te bepalen wie het risico loopt over de bedrijfsuitvoering. Juridisch liggen alle risico's bij Starco omdat enkel sprake is van één

¹³⁴ OECD (2001), "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions", nr.48.

¹³⁵ Wat geclassificeerd kan worden als immateriële activa die ofwel gekocht ofwel zelf ontwikkeld is.

¹³⁶ Software, maar ook andere vormen van immateriële activa zoals goodwill, professionaliteit van website, keuze van voorraad etc.

¹³⁷ OECD (2001), "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions", nr.52.

juridische entiteit. Voor het winstallocatievraagstuk is het juridische aspect echter irrelevant, maar dient vooral gekeken te worden waar de economische risico's liggen.¹³⁸ Dit is vaak moeilijk te bepalen doordat veel risico's niet enkel bij één partij liggen, maar ook de verschillende onderdelen van de gehele groep kunnen aantasten.¹³⁹ In het algemeen¹⁴⁰ is de "significant people functions" bepalend bij het aangaan en beheren van deze risico's. De "significant people functions" kunnen worden aangemerkt als die functies die betrekking hebben op het actief nemen van beslissingen over het aangaan en het beheren van risico's van de activiteiten binnen de onderneming.¹⁴¹ In deze casus heeft de vaste inrichting geen personeel in dienst waardoor al niet meer gesproken kan worden van risico management. De risico's liggen zodoende bij het hoofdhuis waardoor gesteld kan worden dat de vaste inrichting niet beschikt over de immateriële activa en derhalve geen risico loopt.¹⁴²

Uit deze analyse komt naar voren dat door het ontbreken van personeel de vaste inrichting enkel routinematige functies verricht en geen risico loopt. De vaste inrichting voert enkel de taken uit die het hoofdhuis heeft opgedragen. Het "service provider" model lijkt in deze casus het meest voor de hand liggende model om de vergelijkingsanalyse mee te maken. Doordat alle risico's en bezittingen toebehoren aan het hoofdhuis, is hier sprake van een "contract service provider".

3.5.3.2.1. Winstallocatie vraagstuk

In deze stap wordt bepaald wat de winst van de vaste inrichting zou moeten zijn. Omdat een vaste inrichting juridisch deel uitmaakt van het hoofdhuis, handelen alle klanten juridisch met het hoofdhuis en niet met de vaste inrichting. Om desondanks de winst te bepalen van de vaste inrichting wordt elke transactie met het hoofdhuis geprijsd aan de hand van de OECD Transfer Pricing Guidelines. Deze schrijft voor dat deze intercompany transacties vergeleken dienen te worden met transacties tussen vergelijkbare "contract service providers" en onafhankelijke derden.¹⁴³ Hierbij kan gedacht worden

¹³⁸ Een kleine nuancering hierop: in het geval sprake is van een vaste inrichting kunnen de risico's juridisch niet worden vastgelegd dus is het juridische inderdaad irrelevant. Echter, indien sprake is van een juridische entiteit, dan wordt in eerste instantie wel gekeken naar de contractuele risico's. Echter, de economische werkelijkheid is, zeker na het nieuwste rapport van de BEPS, de doorslaggevende factor. Zie hiervoor BEPS (2015), *Actieplan 8-10: Aligning TP outcomes with value creation*.

¹³⁹ BEPS (2014), *Public discussion draft: BEPS Action 8,9,10: Discussion draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines*, pp.18.

¹⁴⁰ Dit is zowel de OESO als de Nederlandse overheid haar standpunt. In de praktijk ziet men echter dat naarmate de belangen in een bepaald land groter worden zij van dit principe kunnen afwijken. Denk maar eens aan India waar veel servers gelegen liggen die in de praktijk vaak een hogere opslag vragen.

¹⁴¹ Besluit van 15-01-2011, nr. IFZ2010/457 M, Staatscourant 27 januari 2011, nr. 1375, pp. 8.

¹⁴² De risico's die voortvloeien uit externe factoren worden voor deze analyse niet meegenomen doch hier geen invloed op kan worden uitgeoefend en deze voor de people's function derhalve irrelevant zijn.

¹⁴³ In Transferpricing jargon: Een Compared Uncontrolled Price (CUP).

aan ISP's die vrijwel hetzelfde werk verrichten. Indien geen vergelijkbare transacties¹⁴⁴ voor handen zijn, dan is de cost plus methode¹⁴⁵ een alternatieve methode om de arm's length beloning vast te stellen.¹⁴⁶ Dit resulteert uiteindelijk in een relatief beperkte beloning voor de vaste inrichting en derhalve beperkte belastingopbrengsten voor land B.

3.5.3.3. Variant 2: meerdere servers in verschillende landen zonder personeel.

In deze variant zijn alle voorgenoemde feiten onveranderd gebleven, behalve het feit dat Starco niet één server in land B heeft maar gebruik maakt van vier verschillende servers verdeeld over vier verschillende landen. Iedere server voert verder dezelfde werkzaamheden uit waarbij de functionele analyse onveranderd blijft in vergelijking met variant één. Enkel het totaal aantal transacties zal uitgesmeerd worden over de verschillende landen.

Het gebruik van verschillende servers heeft als voordeel dat de snelheid van de website hiermee verhoogd wordt doordat het aantal connecties uitgesmeerd wordt over de verschillende servers. Ook wordt hiermee het risico van het offline gaan van de website verminderd.¹⁴⁷

Doordat de functionele analyse onveranderd blijft, het economische eigendom bij het hoofdhuis blijft en de risico's nagenoeg onveranderd blijven, is ook in deze casus sprake van een "contract service provider" model. Er kan derhalve geconcludeerd worden dat de winstallocatie zoals deze in de eerste variant geldt, ook van toepassing is in het geval van meerdere servers zonder personeel.

¹⁴⁴ De transacties dienen vergelijkbaar te zijn in termen van de uitgevoerde functies, de gebruikte activa en het opgelopen risico.

¹⁴⁵ Hierbij worden de directe en indirecte kosten die toegerekend kunnen worden aan de geteste transactie verhoogd met een winstopslag.

¹⁴⁶ OECD (2001), "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions", nr.93.

¹⁴⁷ Indien een server namelijk offline gaat, dan kan de rest van de traffic omgeleid worden naar de andere servers.

3.5.3.4. Variant 3: Eén server met personeel

In deze variant heeft Starco één server in land B waarbij ondersteunend personeel aanwezig is. Dit personeel heeft de hard- en software die ontwikkeld is door het hoofdhuis geïnstalleerd. Dit personeel onderhoudt eveneens de hard- en software in het rest van het jaar en voert reparaties uit indien nodig. Zij vormen ook het aanspreekpunt indien klanten problemen hebben met de website. Bovendien verzorgen zij after-sales services en support aan klanten.

De functionele analyse zal in dit geval niet veel verschillen van de eerste variant, behalve dat de werkzaamheden van het personeel erbij worden opgesomd.¹⁴⁸ Doordat dit personeel diensten aanbiedt aan de klanten kan eerder sprake zijn van risico's voor de vaste inrichting. Het economische eigendom blijft echter in handen van het hoofdhuis, doordat het personeel enkel ondersteunende taken uitvoert. Beslissingen die de opgelopen risico's kunnen verkleinen lijken in eerste instantie gemaakt te worden door het hoofdhuis.¹⁴⁹ Afhankelijk van de feiten kan echter gesteld worden dat het personeel wel degelijk doet aan risico management door het onderhouden van de server en het klant contact. In beide gevallen is ook hier sprake van een "service provider".

Dit model neigt echter eerder naar een "independent service provider" dan een "contract service provider"¹⁵⁰ doordat in dit geval eerder risico's kunnen worden toegerekend aan de vaste inrichting. De diensten die het personeel aanbiedt voegen namelijk geen directe waarde toe.¹⁵¹

Voor de winsttoerekening zal hetzelfde stramien gevolgd moeten worden als uitgezet in de eerste variant. Eerst zal gekeken moeten worden of een Compared Uncontrolled Price (voortaan: CUP) gemaakt kan worden. Wanneer dit niet het geval is, dient voor zowel de server werkzaamheden als voor de aangeboden diensten een beloning te worden toegerekend op basis van de cost-plus methode. Doordat in dit geval de vaste inrichting meer functies verricht, zal de beloning uiteraard hoger zijn ten opzichte van de eerste variant.¹⁵²

¹⁴⁸ OECD (2001), "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions", nr.120.

¹⁴⁹ Te denken hierbij valt aan het gebruik van meerdere servers, het upgraden van de hard- & software, etc.

¹⁵⁰ Het verschil tussen beide modellen is dat de het ene model een onafhankelijke dienstverlener is en derhalve een hogere beloning kan ontvangen.

¹⁵¹ Klantentevredenheid en andere goodwill gerelateerde aspecten komen ten goede van het hoofdhuis en levert geen directe toegevoegde waarde aan de vaste inrichting.

¹⁵² OECD (2001), "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions", nr.128.

3.5.3.5. Variant 4: Website ontwikkeld door personeel in vaste inrichting

In deze variant is hetzelfde personeel werkzaam in de vaste inrichting en voeren zij nagenoeg dezelfde werkzaamheden uit. In deze casus heeft dit personeel echter de website en de gebruikte software ontwikkeld en hebben zij deze door de jaren heen verder ontwikkeld. Hierdoor zijn verschillende kosten ontstaan binnen de vaste inrichting.

In dit geval heeft het personeel deze software ontwikkeld en kan worden aangenomen dat het economische eigendom in dit geval ligt bij de vaste inrichting.¹⁵³ De functionele analyse blijft in dit geval onveranderd in vergelijking met de derde variant. Het economische eigendom daarentegen ligt thans wel bij de vaste inrichting, waardoor de vaste inrichting relatief meer risico's loopt. In casu is niettemin sprake van risico management doordat de vaste inrichting (lees: personeel) de website onderhoudt en beveiligt. Hierdoor kunnen een aantal risico's (zoals de operationele en technologische risico's) (voor een deel) aan de vaste inrichting toegerekend worden. Doordat het economische eigendom bij de vaste inrichting ligt, dienen de daarmee samenhangende verwachte opbrengsten evenzeer te worden toegerekend aan de vaste inrichting.¹⁵⁴ In dit geval kan de vaste inrichting het best vergeleken worden met een "independent sales office".

De hoeveelheid winst die toegerekend wordt aan de vaste inrichting dient eveneens via een CUP te worden vastgesteld. Hierbij dienen de gemaakte transacties vergeleken te worden met onafhankelijke partijen met hetzelfde functieprofiel, dezelfde activa en dezelfde risico's en handelend met onafhankelijke derden. Is een CUP niet aanwezig, dan dienen andere transfer pricing methodes die geautoriseerd zijn door de Guidelines te worden toegepast.¹⁵⁵ Omdat hier sprake is van een independent sales office, lijkt de beste beloning voor de vaste inrichting er een te zijn die is gebaseerd op een Return-On-Sales (voortaan: ROS) methode.

¹⁵³ OECD (2001), "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions", nr.131.

¹⁵⁴ OECD (2001), "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions", nr.134.

¹⁵⁵ OECD (2001), "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions", nr.138.

3.6. Conclusie

Een server kan onder bepaalde voorwaarden als een vaste inrichting kwalificeren. Allereerst dient de onderneming over de beschikkingsmacht te beschikken over deze server. Verder dient deze server als vast te worden gekwalificeerd en dienen de werkzaamheden van deze onderneming door middel van deze server te worden ontplooid. Deze werkzaamheden dienen daarnaast geen hulpwerkzaamheden te zijn, maar dienen als kernactiviteiten van de onderneming als geheel te functioneren.

Nadat een vaste inrichting is vastgesteld, dient winst gealloceerd te worden aan deze vaste inrichting. Dit wordt gedaan op basis van de toe te rekenen risico's, functies en activa. Winstallocatie is afhankelijk van de feiten en omstandigheden waarin de vaste inrichting zijn bedrijfsuitvoering in exploiteert. Indien sprake is van één of meerdere servers zonder personeel, is de vaste inrichting het best te kwalificeren als "a contracted service provider." In het geval personeel aanwezig is in de vaste inrichting, maar hun takenpakket beperkt is tot het verrichten van ondersteunende werkzaamheden, dan kan de vaste inrichting gekwalificeerd worden als een "contracted/independent service provider." Indien het aanwezige personeel meer dan ondersteunende werkzaamheden verricht lijkt het "independent sales office" model uitkomst te bieden. Mijns inziens is de bovengenoemde analyse de juiste. In alle gevallen blijkt dat de vaste inrichting een relatief lage winst ontvangt en de restwinst ten goede komt aan het hoofdhuis.

4. Oplossingen E-commerce problematiek

4.1. Inleiding

In dit hoofdstuk zullen de heffingsmismatches in het huidige belastingrecht, die ontstaan zijn door de opkomst van e-commerce, centraal staan. Allereerst zal stilgestaan worden bij de mismatches die onder het huidige belastingrecht aanwezig zijn en de verschillende structureringsvormen die hieruit voortgevloeid zijn. Vervolgens zullen de voorgestelde maatregelen vanuit de BEPS om dit probleem op te lossen benoemd worden. Daarnaast zal kort mijn eigen voorstel voor de bovengenoemde problematiek besproken worden. Afgesloten zal worden met een conclusie.

4.2. Tax planning

De BEPS is een initiatief van de OECD om het uithollen van belastinggrondslagen en het verschuiven van winsten naar laag belaste landen tegen te gaan. Door de jaren heen zijn verschillende bedrijfsstructuren opgezet door ondernemingen met het doel om een zo laag mogelijke belastingdruk te realiseren. Dit ondermijnt volgens de OECD de integriteit van de verschillende belastingssystemen en zorgt er tevens voor dat de verschillende overheden te kampen krijgen met budgettekorten.¹⁵⁶ Dit resulteert in een afwenteling van de te betalen belasting van multinationals naar de andere belastingbetalers.¹⁵⁷ Dit werkt concurrentievervalsing in de hand doordat multinationals door middel van herstructurering hun winsten naar laag belaste landen kunnen verschuiven. Zij maken daarbij gebruik van de verschillende belastingssystemen om zodoende hogere winsten kunnen realiseren.

Deze vormen van herstructurering¹⁵⁸ kunnen worden onderverdeeld in vier categorieën¹⁵⁹, namelijk:

¹⁵⁶ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.78, no. 180.

¹⁵⁷ De totale belastingsschuld dient immers over een kleinere groep te worden verspreid waardoor de belastingdruk per persoon toeneemt. Dit zal vooral ten koste gaan van de niet vluchtige productiefactor (i.e. arbeid).

¹⁵⁸ In vakjargon: "Tax planning."

¹⁵⁹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.

1. Minimalisering van belastingheffing in de interne markt door het ontwijken van belastingplicht ofwel in het geval van belastingplicht hetzij de winst verschuiven naar laag belaste landen dan wel de winst reduceren door het toepassen van aftrekposten in het desbetreffende land.
2. Lage of geen bronbelasting in het bronland.
3. Lage of geen belastingheffing bij de ontvangende partij¹⁶⁰ terwijl deze recht heeft op een substantieel deel van de winst, vaak opgebouwd via overeenkomsten binnen groepsverband.
4. Geen belastingheffing van de laag belaste winsten op het niveau van het moederbedrijf.

4.2.1. Ontwijken of reduceren van belasting in de interne markt

4.2.1.1. Het ontwijken van belastingplicht

Door het karakter van e-commerce wordt het steeds makkelijker om een bepaalde markt te bedienen in een specifiek land zonder daar fysiek aanwezig te zijn. Indien een e-bedrijf niet fysiek aanwezig is in een bepaald land kan krachtens artikel 5 OECD modelverdrag geen sprake zijn van een vaste inrichting. De mogelijkheid om een markt te bedienen zonder belastingplichtig te zijn in dat desbetreffende land is het resultaat van politieke keuzes van de verschillende landen en daar wil de OECD zich in eerste instantie niet in mengen.¹⁶¹ Echter, door de werking van het huidige internationale belastingrecht zijn e-bedrijven steeds minder vaak belastingplichtig. Doordat deze e-bedrijven eveneens gebruik maken van andere onwenselijke strategieën¹⁶² heeft de OECD haar aandacht op dit punt gevestigd.

Het ontwijken van belastingplicht in een land kan eveneens voorkomen indien een onderneming fysiek in een land aanwezig is. Een veelgebruikte strategie hiervoor is het fragmenteren van de verschillende operationele functies over de verschillende “fysieke vestigingspunten” in een bepaald land waardoor deze activiteiten sneller onder de noemer van hulpwerkzaamheden vallen en derhalve geen sprake is van een vaste inrichting.¹⁶³

Ook kan in het geval van e-commerce een opslagruimte in een bepaald land worden geëxploiteerd, van waaruit de bestelde goederen (door een derde partij) worden bezorgd. Deze opslagruimte valt

¹⁶⁰ Dit kan worden bereikt door het gebruik maken van laag-belaste jurisdicties, preferentiële regimes of door hybride mismatches.

¹⁶¹ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.79, no. 185.

¹⁶² Zoals het gebruik van hybride mismatches, preferentiële regimes, treaty shopping et cetera.

¹⁶³ Er wordt geen vaste inrichting geconstateerd indien sprake is van hulpwerkzaamheden (zie §3.3.3)

namelijk onder de uitzondering van artikel 5 lid 4 sub van het OECD modelverdrag waardoor geen sprake is van een vaste inrichting. Op deze manier kan belastingplicht ontweken worden, terwijl niettemin sprake is van fysieke aanwezigheid en een economische activiteit in dat desbetreffend land. Wel dient een kleine nuance gemaakt te worden over de algemeenheid van deze “hulpwerkzaamheden” eis. Volgens het commentaar op artikel 5 van het OECD modelverdrag gelden de uitzonderingen van artikel 5 lid 4 enkel en alleen indien voor zolang deze activiteiten geen kernactiviteit zijn van deze onderneming. In de praktijk blijkt echter dat sommige landen een aantal situaties¹⁶⁴ altijd schaarst onder de uitzondering van lid 4, zonder te toetsen aan het hulpwerkzaamheden eis.¹⁶⁵ Belangrijk is daarom om altijd het desbetreffend belastingverdrag tussen de landen in casu te raadplegen alvorens een conclusie getrokken kan worden over de belastingplicht.

4.2.1.2. Het minimaliseren van het inkomen in een bepaald land

Indien sprake is van fysieke aanwezigheid in de vorm van een dochteronderneming of een vaste inrichting in een bepaald land, wordt het belastbaar inkomen van deze vestiging in dit land bepaald door de verschillende functies, activa en risico's die aan haar toe te rekenen zijn. Dit geeft een stimulans aan verschillende ondernemingen om hun business model dusdanig te structureren dat hiermee effectief een zo laag mogelijke winst wordt gerealiseerd in landen met een relatief hogere belastingdruk.

De mogelijkheid om bepaalde functies, activa en risico's op een dusdanige manier te alloceren om zodoende belastingheffing te minimaliseren, creëert een incentive om deze enkel contractueel te alloceren terwijl deze feitelijk anders verlopen. Bovendien is het in de lijn der verwachtingen dat deze structuren niet zo zouden zijn vormgegeven indien het verschil in belastingheffing niet aanwezig was.¹⁶⁶ Dit kan onder andere gedaan worden door activa, voornamelijk intellectuele eigendom (voortaan: IP) of risico's die feitelijk bij de lokale entiteit liggen, contractueel dusdanig vast te stellen dat deze liggen bij andere “groepsgenoten” die in een laag belast land gevestigd zijn.

¹⁶⁴ Voorbeeld het houden van een warehouse of het bezorgen van goederen.

¹⁶⁵ Dit komt duidelijk naar voren in het finale rapport van Actieplan 7 waarin de hulpwerkzaamheid eis opgenomen wordt in artikel 5. Dit is geen minimumstandaard wat betekent dat de landen hier uiteindelijk niet unaniem over eens waren. Zie §4.4.1.2.2 voor meer informatie over Actieplan 7.

¹⁶⁶ Denk hierbij aan de zogenoemde cashbox constructies (Zie §4.4.1.3.4), maar ook constructies waarbij functies worden verspreid over verschillende ‘vi’s’ om zodoende onder de treshhold van een vaste inrichting te blijven (Zie §3.3).

In het geval sprake is van een vaste inrichting, is het contractueel vastleggen van risico's niet mogelijk, maar kunnen functies dusdanig gescheiden worden dat gesproken wordt van een minimaal risico en daarbij horend een minimale beloning. Een voorbeeld hiervan binnen de e-commerce zijn structuren waarbij een vaste inrichting in een bepaald land is gevestigd die enkel de marketing of technische dienst verzorgt. Ook kunnen warenhuizen in landen opgezet worden die slechts de bezorgingen afleveren. Deze worden dan enkel belast voor deze leveringsdienst en dit gebeurt op basis van de kostprijs plus een kleine winstopslag.

4.2.1.3. Het maximaliseren van aftrekposten in een bepaald land

Een ander veelgebruikte methode om het belastbaar inkomen te reduceren in een bepaald land is door zoveel mogelijk aftrekposten te creëren in dat desbetreffend land. Hierbij kan gedacht worden aan betalingen in de vorm van royalty's, interest en service fees aan andere groepsmaatschappijen. Een veelgebruikte structuur is dat binnen een groepsverband geld vanuit een financieringsmaatschappij uitgeleend wordt aan winst genererende werkmaatschappijen in een hoger belast land om zodoende de belastinggrondslag in het hoger belast land uit te hollen.

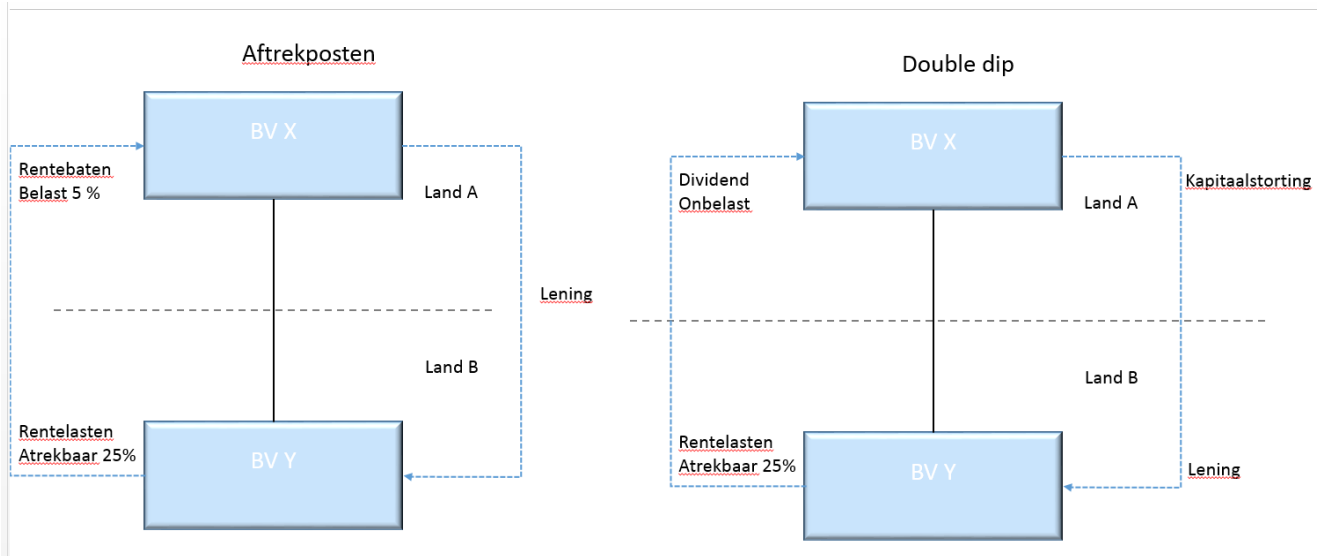
Voorbeeld: Stel in een groepsmaatschappij zitten BV X & BV Y. BV X, gevestigd in land A, leent geld tegen een zakelijke rente aan haar dochteronderneming BV Y die gevestigd is in land B. Land A kent een relatief gunstiger belastingtarief ten opzichte van land B. Hierdoor kan BV Y de betaalde rente tegen een relatief hoger tarief aftrekken dan waarvoor deze rente inkomsten bij BV X worden belast. Hierdoor ontstaat een belastingvoordeel voor het concern als geheel.

Concerns gaan zelfs een stap verder en plaatsen BV X in een land waarmee een classificatieconflict (voortaan: hybride mismatch) bestaat. Hybride mismatches kunnen ontstaan doordat elk land haar eigen belastingwetgeving kent en deze wetgeving kan verschillen met de wetgeving van andere landen. Waar in het ene land een geldstroom als eigen vermogen gekwalificeerd kan worden, kan dit door het andere land als vreemd vermogen worden aangemerkt.

Op deze manier kan het voorkomen dat over rente inkomsten geen heffing plaatsvindt in het ene land, terwijl deze rentekosten wel aftrekbaar zijn in het ander land. In hetzelfde voorbeeld geldt dat indien BV X gevestigd is in een land waarbij de lening van BV X aan BV Y wordt gekwalificeerd als eigen vermogen, aftrekrecht ontstaat voor BV Y in land B, maar geen heffing

plaatsvindt bij BV X in land A. Dit fenomeen wordt ook wel “de double dip”¹⁶⁷ genoemd. In het onderstaande figuur zijn beide casus schematisch afgebeeld.

Figuur 4.1. Een schematische overzicht van bovengenoemde casus.



Een andere manier om het belastbaar inkomen te reduceren is om betalingen door BV Y te verrichten aan BV X in ruil voor het gebruik van IP dat in handen is van BV X of voor services die verricht zijn door BV X aan BV Y. Concerns plaatsen deze entiteiten in laag belaste landen (of landen met een preferentiële regime voor IP) om zodoende een belastingvoordeel voor het concern als geheel te behalen. Dit fenomeen komt uitgebreid aan bod in §4.3.

4.2.2. Het ontwijken van bronbelasting

Een bedrijf kan te maken krijgen met bronbelasting indien deze bepaalde betalingen¹⁶⁸ ontvangt vanuit het buitenland door een belastingplichtige aldaar.¹⁶⁹ De hoogte van deze bronbelasting is afhankelijk van de gesloten belastingverdragen tussen de verschillende landen en kan derhalve verschillen. Ondernemingen kunnen slim gebruik maken van belastingverdragen door entiteiten strategisch te plaatsen om zodoende de bronbelasting zo laag mogelijk te houden. Dit fenomeen heet “treaty shopping” en staat hoog op de agenda bij BEPS. Alhoewel treaty shopping juridisch in veel

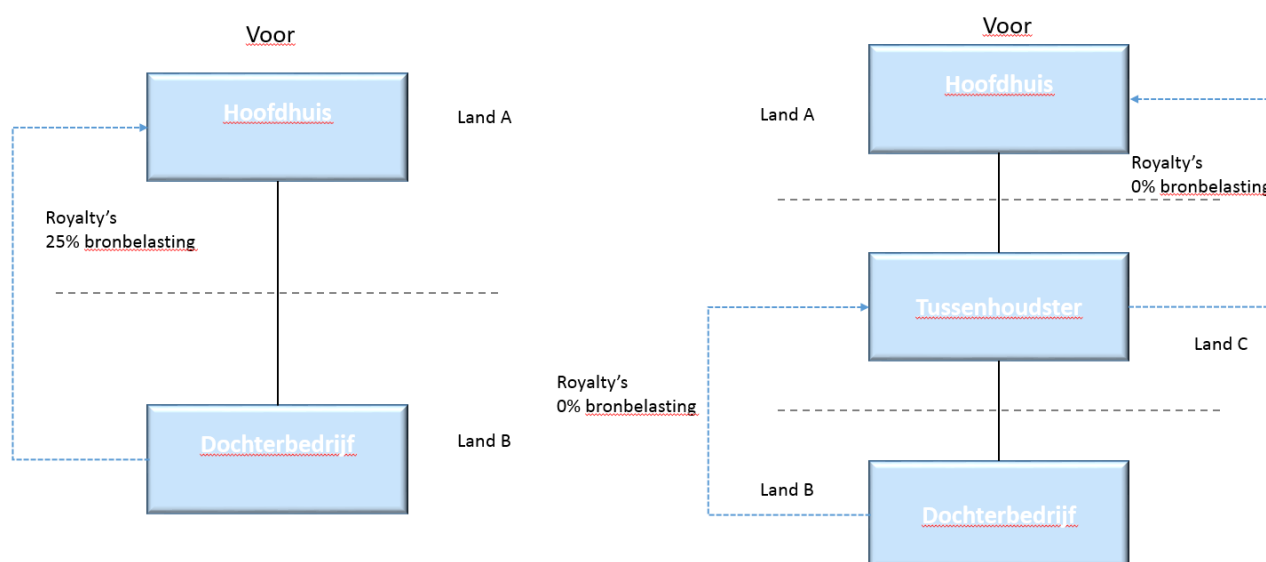
¹⁶⁷ Tweemaal profiteren van een fiscaal voordeel in één transactie.

¹⁶⁸ Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan royalty/interest betalingen.

¹⁶⁹ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.81, no. 190.

belastingverdragen nu nog toegestaan is,¹⁷⁰ is een dergelijk fenomeen mijns inziens onwenselijk. Hierdoor ontstaat namelijk een belastingvoordeel voor multinationals ten opzichte van concerns die niet de middelen hebben om een dergelijke constructie in het leven te roepen. Ook zorgt dit voor verminderde belastingopbrengsten voor verschillende landen, terwijl wel degelijk een economische activiteit heeft plaatsgevonden binnen haar landsgrenzen. Deze gemiste belastingopbrengsten zullen afgewenteld worden naar andere belastingplichtigen waardoor hun belastingdruk relatief groter wordt. Ook de OECD acht dit fenomeen onwenselijk waardoor een heel actieplan gewijd is aan het bestrijden hiervan.¹⁷¹ Het fenomeen treaty shopping is in onderstaand figuur schematisch afgebeeld.

Figuur 4.2 – Schematisch overzicht van het fenomeen treaty shopping.



4.2.3. Elimineren of reduceren van belasting in de tussenliggende landen

Het elimineren of het reduceren van belasting in tussenliggende landen kan worden gerealiseerd door strategisch gebruik te maken van de verschillende mismatches die aanwezig zijn tussen de verschillende belastingssystemen van verschillende landen. Dit kan onder andere gedaan worden door het gebruiken van hybride mismatches, het maximaliseren van aftrekposten in een relatief hoog belast

¹⁷⁰ Doordat niet in alle belastingverdragen een anti-misbruik bepaling is opgenomen. Zie voor meer informatie §4.4.1.2.1.

¹⁷¹ Zie hiervoor §4.4.1.2.1

land en het strategisch plaatsen van verschillende functies, risico's en activa in belastingparadijzen.

172,173

Kenmerkend voor de e-commerce is dat een groot gedeelte van de toegevoegde waarde ligt in de IP. Deze IP kan gemakkelijk worden overgedragen naar andere groepsgenoten. Deze IP wordt vaak overgedragen naar een groepsgenoot in een belastingparadijs. Doordat een groot gedeelte van de omzet toegerekend wordt aan deze IP, blijft deze nagenoeg onbelast en is derhalve sprake van uitholling van de belastinggrondslag in de bronstaat.

4.2.4. Elimineren of reduceren van belasting in het land van de uiteindelijke moedermaatschappij

De voorgenoemde technieken om belasting te reduceren in de bronstaat kunnen ook gebruikt worden in het land van de uiteindelijke moedermaatschappij om zodoende de belasting in dit land te elimineren of te reduceren. Dit kan middels het minimaliseren van het inkomen in dit land door middel van het creëren van aftrekposten of door het (contractueel) alloceren van functies, risico's en activa naar groepsgenoten in laag belaste landen. Hiervoor dient de vestigingsstaat van de uiteindelijke moedermaatschappij een systeem te kennen waarbij de winsten middels een deelnemingsvrijstelling overgeheveld kunnen worden, of een systeem te kennen waarbij buitenlands inkomen enkel belast wordt totdat dit inkomen overgeheveld wordt naar de woonstaat (ook wel een "deferral system for foreignsource income" genoemd).¹⁷⁴

Hierbij is het echter belangrijk dat dit land geen CFC regelgeving¹⁷⁵ kent. Indien een bedrijf haar IP overhevelt naar een laag belast land, dan maakt een CFC-regeling het onder bepaalde voorwaarden toch mogelijk om deze inkomsten te belasten. Veel landen hebben echter of geen CFC regime of hebben een dusdanig regime dat deze gemakkelijk ontweken kan worden door het gebruik van

¹⁷² Met het begrip belastingparadijs doel ik op een land dat een laag belastingtarief, -grondslag en vele andere fiscale voordelen kent.

¹⁷³ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.81, no. 192.

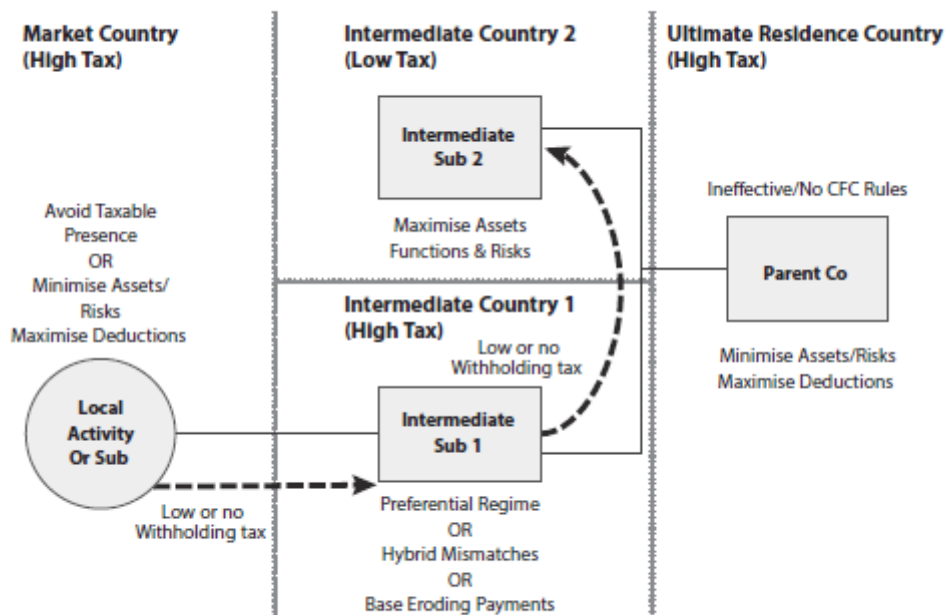
¹⁷⁴ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.82, no. 195.

¹⁷⁵ In het geval sprake is van een CFC regeling wordt onder bepaalde voorwaarden het buitenlands inkomen van buitenlandse dochterbedrijven opgeteld bij het belastbaar inkomen van de moedermaatschappij. Een verdere uitwerking van het CFC-regime ligt buiten de scope van dit onderzoek en wordt derhalve buiten beschouwing gelaten.

hybride mismatches. Ook bestaan er CFC regimes waarvan de implementatie niet werkt voor een bepaalde categorie mobiel inkomen.¹⁷⁶

Middels bovengenoemde vier categorieën kunnen structuren ontstaan die de effectieve belastingdruk van het concern als geheel significant verlagen. Een combinatie van deze vier categorieën om significant minder belasting te betalen is derhalve niet ongewoon binnen de hedendaagse wereldeconomie. Hieronder is een schematisch overzicht opgenomen van een dergelijke, gecombineerde structuur.

Figuur 4.3 – Schematisch overzicht van gecombineerde ontwijkingsstructuur



¹⁷⁶ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.82, no. 195.

4.3. Veelgebruikte structuren

De e-commerce bestaat uit talloze business modellen waardoor in de loop der tijden verscheidene structuren in het leven zijn geroepen die in sommige gevallen erop gericht zijn om zo min mogelijk belasting te betalen. In dit onderdeel zullen twee vaak gebruikte business modellen binnen de e-commerce de revue passeren om zodoende een duidelijk beeld te schetsen van de belangen die hiermee gemoeid zijn. Het eerste voorbeeld is van een online retailer en het tweede voorbeeld van een bedrijf dat zich bezig houdt met online advertising. Beide voorbeelden zijn gebaseerd op de Annex uit het rapport van de OECD.¹⁷⁷

4.3.1. Online retailer

RCo Groep is een multinational die zich bezig houdt met het online verkopen van zowel fysieke- als digitale producten.

Hierbij zijn de volgende gegevens van belang:

- RCo is gevestigd in staat R en is het hoofdkantoor van de groep. Dit hoofdkantoor bezit alle IP, doet aan R&D en coördineert de in- en verkoopactiviteiten van de groep om de inkoopkosten zo laag mogelijk te houden en om inconsistentie tussen de verschillende websites te voorkomen en verricht daarnaast management services. Hiervoor ontvangt zij een management service fee ter hoogte van de kostprijs een winstopslag.¹⁷⁸
- RCo Regional Holding (voortaan: RCo Reg. Holding) is gevestigd in staat T en bezit de IP voor de exploitatie van de door RCo ontwikkelde IP in de staten T & S. RCo Reg. Holding is een cost contribution arrangement¹⁷⁹ (voortaan: CCA) aangegaan met RCo en heeft als tegenprestatie hiervoor een “buy-in-payment” betaald gelijk aan de waarde van de bestaande IP. De toekomstige kosten voor R&D zullen vanaf ingang van deze overeenkomst gedeeld worden tussen beide partijen.

¹⁷⁷ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., Annex B, pp 167 ev.

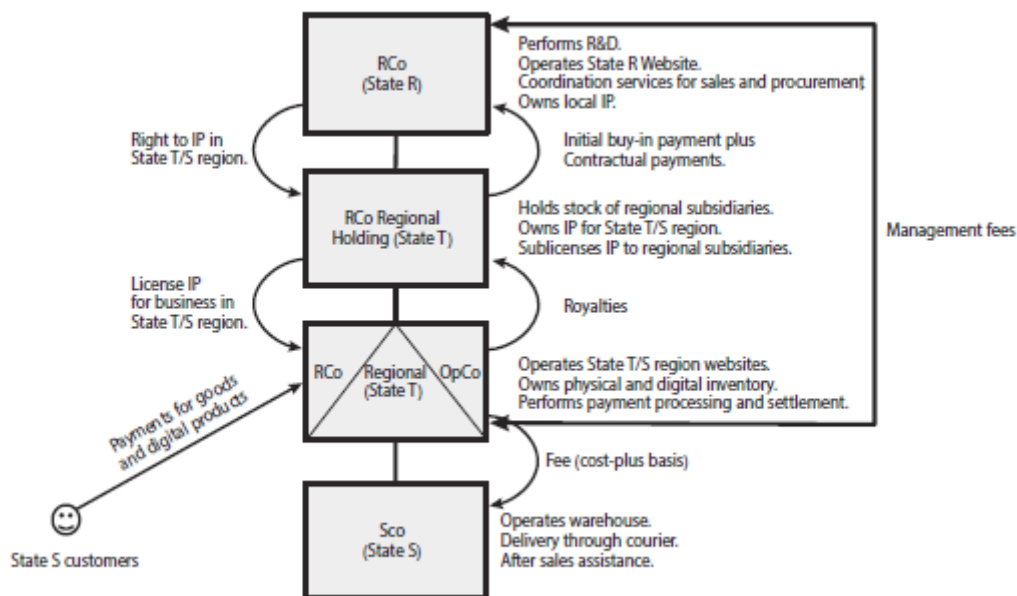
¹⁷⁸ In transfer pricing termen: “een Cost-Plus Beloning.”

¹⁷⁹ Een CCA is een overeenkomst tussen twee of meer ondernemingen om de kosten (en eveneens de daarmee corresponderende baten) voor een bepaald project samen te delen. Deze CCA wordt meestal gebruikt om de R&D kosten te delen.

- RCo Regional OpCo (voortaan: RCo Reg. OpCo) is gevestigd in staat T en beheert de websites voor de staten T & S. RCo Reg. OpCo is een hybride entiteit die voor belastingdoeleinden in staat T als een juridische entiteit wordt beschouwd en voor de wetgeving in staat R als een transparante entiteit wordt aangemerkt. RCo Reg. OpCo is verantwoordelijk voor de verkopen, de behandeling van betalingen en depot van goederen.
- Sco is een dochterbedrijf van RCo Reg. OpCo en is gevestigd in staat S. Sco verricht logistieke diensten en after-sales support ten behoeve van RCo Reg. OpCo. Het gros van de klanten van de RCo groep bestaat uit klanten uit staat S.

De manier waarop RCo groep juridisch haar business activiteiten heeft gestructureerd heeft significante consequenties voor de effectieve belastingdruk in de verschillende staten. Hieronder is een schematisch overzicht opgenomen van de feiten en worden de belastingconsequenties voor de gehele groep per land uiteengezet.

Figuur 4.3 – Schematisch overzicht van structuur online retailer



VpB consequenties voor staat S

Sco: Sco ontvangt een beloning voor de services die zij verricht ten behoeve van RCo Regionale OpCo ter hoogte van de gemaakte kosten plus een winstopslag. Hierdoor blijft de heffingsbevoegdheid van staat S beperkt tot deze winstopslag en worden de resterende verkopen in staat S toegerekend aan RCo Regionale OpCo in staat T.

VpB consequenties voor staat T

RCo Regional OpCo: De online verkopen die gemaakt zijn in de staten T & S worden toegerekend aan RCo Regional Holding en derhalve belast in staat T. Het inkomen van RCo Regional OpCo wordt door de royalty betalingen en de management fees dusdanig afgeroomd dat het belastbaar inkomen van RCo Regional OpCo nagenoeg nihil is.

RCo Reg. OpCo hoeft geen bronbelasting in te houden over de royalty betalingen aan RCo Reg. Holding doordat beide entiteiten gevestigd zijn in staat T. Door een gunstige regeling in het belastingverdrag tussen de staten R & T hoeft over de betaalde management fees aan RCo geen bronbelasting te worden ingehouden.

RCo Regional Holding: Deze holding ontvangt enkele royalty's van RCo Regional OpCo. Hierover wordt belasting geheven door staat T. Een gedeelte van dit inkomen wordt afgeroomd door de management fees en de jaarlijkse betaling onder de CCA die betaald dient te worden aan RCo. Hierover hoeft eveneens geen bronbelasting te worden betaald.

VpB consequenties voor staat R

RCo: Staat R heft vennootschapsbelasting over het inkomen van RCo, waaronder de "buy-in-payment" die ontvangen is voor het overdragen van de IP aan RCo Regionale Holding. Vaak wordt deze IP ondergewaardeerd om het belastbaar inkomen zo laag mogelijk te houden.¹⁸⁰ Voor RCo geldt dat deze onderwaardering zal leiden tot een lager belastbaar inkomen.

¹⁸⁰ Het waarden van zelfontwikkelde IP is dusdanig subjectief dat er veel speelruimte zit voor het waarden ervan. Als actiepunten hiertegen hebben belasting autoriteiten de mogelijkheid gekregen om achteraf te bekijken of de waardering niet significant afwijkt (Zie OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.).

RCo ontvangt daarbij jaarlijkse betalingen onder de CCA, wat geheven wordt tegen een tarief dat aanzienlijk lager is dan de ontvangen royalty's door RCo Regionale Holding. Hier komt bij dat de staat R fiscaal een preferentieel regime kent waarbij een kosten subsidie wordt toegekend voor R&D uitgaven.¹⁸¹ Ook kunnen de inkomsten die behaald zijn door innovatie “producten” belast worden tegen een gunstiger tarief.¹⁸² Hierdoor wordt effectief (vrijwel) geen belasting betaald.

Indien een CFC regime van toepassing is in staat R zouden de passieve inkomsten in het buitenland opgeteld moeten worden bij het inkomen van het hoofdhuis. Doordat RCo Regionale OpCo door staat R als een transparante entiteit wordt gezien, wordt het inkomen van RCo R. OpCo behandeld alsof deze direct behaald is door RCo. R. Holding. Derhalve wordt dit inkomen geclassificeerd als actief inkomen en valt deze dus niet onder de CFC regeling. Mijns inziens is hier sprake van misbruik, doordat deze business modellen in de regel dusdanig worden gestructureerd met als enige doel om belastingvoordeel te behalen. Zo zullen de multinationals hun belastingdruk significant verlagen en missen belastingautoriteiten belastinginkomsten. Deze belastinginkomsten zullen dan bij andere belastingplichtigen moeten worden verkregen wat zorgt voor een in mijn ogen onrechtvaardige verdeling van de belastingdruk.

Schematisch overzicht van het belastbaar inkomen per jurisdictie.

Jurisdictie	Belastbaar inkomen
1. Staat S	Winstopslag over kostprijs
2. Staat T	Royalty's
3. Staat R	Buy-in Payment

¹⁸¹ Te denken valt hierbij aan een WBSO-regeling zoals wij die in NL kennen.

¹⁸² Te denken valt hierbij aan een innovatie box regime, waarbij al gauw gekwalificeerd wordt voor innovatief product. (Zie bijvoorbeeld Nederlandse Innovatiebox regime).

4.3.2. Internet Advertising

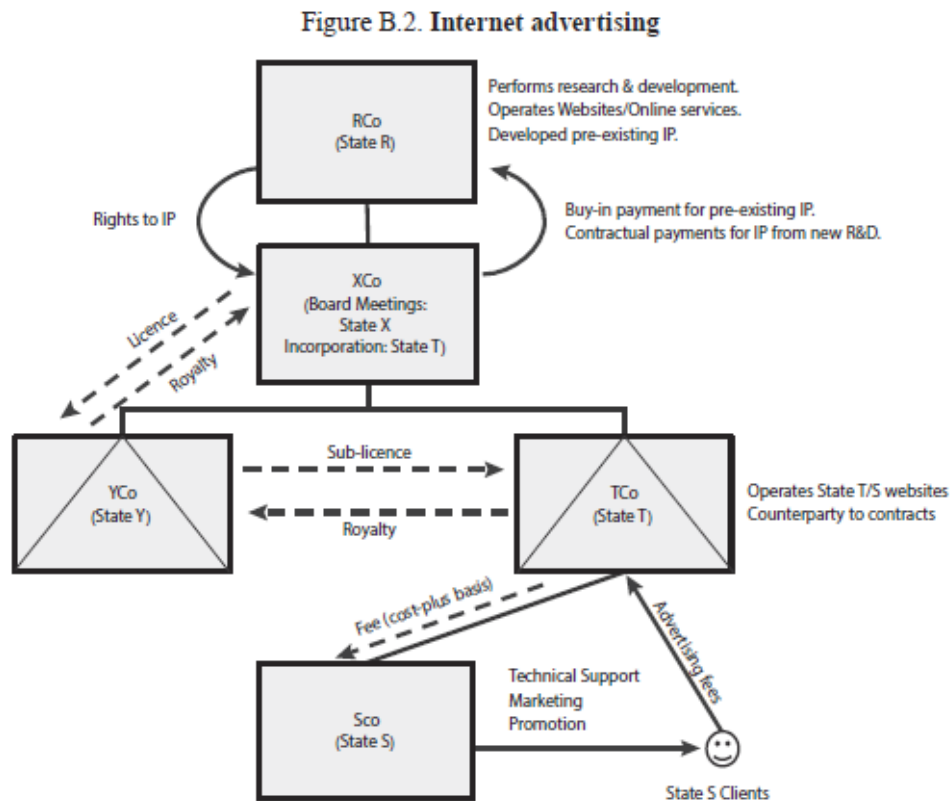
In dit voorbeeld verricht de RCo groep gratis online diensten aan klanten wereldwijd om zodoende data te kunnen verzamelen over de web preferenties van deze klanten. Na een aantal jaar heeft RCo een algoritme ontwikkeld waarbij op basis van de zoekgeschiedenis van een klant de juiste advertenties worden getoond. RCo is gevestigd in staat R en is het hoofdhuis van de groep. RCo verricht verder R&D werkzaamheden ten behoeve van de verdere ontwikkeling van deze software.

De rechten voor het gebruik in de staten T & S zijn overgenomen door een dochtermaatschappij XCo gevestigd in staat X tegen een “buy-in-payment.” Ook worden de toekomstige R&D kosten door de aangegane CCA verdeeld tussen RCo en XCo. Staat X kent een belastingtarief dat (nagenoeg) nihil is.

XCo verstrekt tegen betaling een licentie voor de exploitatie van deze software aan YCo. YCo is een dochterbedrijf van XCo en is gevestigd in staat Y. YCo verleent een sub-licentie aan zustermaatschappij TCo die gevestigd is in staat T. YCo maakt derhalve een kleine spread met behulp van het door verstrekken van deze licentie. TCo opereert als regionaal hoofdkantoor in de staten T & S. TCo verstrekt advertentie diensten aan consumenten in de deze staten en is de juridische tegenpartij waarmee contracten wordt afgesloten.

Doordat de staten T & S dusdanig groot zijn dat deze moeilijk te beheren zijn, heeft TCo een dochterbedrijf opgericht dat ondersteunende diensten verrichten ten behoeve van TCo. Deze diensten bestaan uit het verrichten van marketing en promotie, het verrichten van technische ondersteuning aan klanten en het in kaart brengen van de klanttevredenheid. Hiervoor ontvangt zij een cost-plus beloning. Het gros van de cliënten is afkomstig uit staat S. Hieronder is een schematisch overzicht gegeven van de structuur in zijn geheel.

Figuur 4.4 Schematisch overzicht van Internet Advertising business model.



VpB consequenties voor staat S

Doordat SCo enkel diensten verricht ten behoeve van TCo, blijft het belastbaar inkomen in staat S beperkt tot de service fee die SCo hierover ontvangt. De restwinst dient derhalve toegerekend te worden aan TCo in staat T.

VpB consequenties voor staat T

Staat T heft vennootschapsbelasting over alle activiteiten die TCo exploiteert in de regio T/S. Hierbij vallen ook alle verkopen die in staat S zijn verricht. Dit inkomen wordt echter afgeroomd door de royalty's die TCo dient te betalen voor het gebruik van deze licentie. Hierdoor is het belastbaar bedrag in staat T miniem. Verder wordt geen bronbelasting geheven over de betaalde royalty's van TCO aan YCo door de werking van het belastingverdrag tussen de staten T en Y.

VpB consequenties voor staat Y

Staat Y heft vennootschapsbelasting over de spread die YCo maakt tussen de inkomende en uitgaande royalty's. Staat Y heft geen bronbelasting over de betaalde royalty aan XCo door de werking van het belastingverdrag tussen de staten Y en X.

VpB consequenties voor staat X

Al het inkomen dat toerekenbaar is aan XCo (royalty's) wordt niet belast doordat staat X geen vennootschapsbelasting kent.

VpB consequenties voor staat R

Staat R heft vennootschapsbelasting over het inkomen van RCo, waaronder de "buy-in-payment" die ontvangen is voor het overdragen van de IP aan XCo. De hoogte van deze "buy-in-payment" dient gelijk te zijn aan de waarde van de IP die XCo ontvangen heeft. Doordat deze waarde moeilijk in te schatten is kan het standpunt in worden genomen dat de waarde van deze IP relatief laag is en derhalve de "buy-in-payment" ook laag is.

RCo ontvangt daarnaast jaarlijkse betalingen onder de CCA, waarover belasting verschuldigd is. Dit inkomen wordt echter afgeroomd doordat staat R fiscaal een preferentieel regime kent waarbij inkomsten die behaald zijn door "innovatieve producten" belast worden tegen een gunstiger tarief. Hier komt bij dat de staat R een regeling kent waarbij een kosten subsidie wordt toegekend voor R&D uitgaven. Hierdoor wordt effectief (vrijwel) geen belasting betaald. Indien een CFC regime van toepassing is in staat R zouden de passieve inkomsten in het buitenland opgeteld moeten worden bij het inkomen van het hoofdhuis. Doordat YCo en TCo door staat R gezien worden als transparante entiteiten, worden deze royalty inkomsten behandeld alsof deze direct zijn behaald door XCo. Derhalve wordt dit inkomen geclassificeerd als actief inkomen en valt deze dus niet onder de CFC regeling.

Schematisch overzicht van het belastbaar inkomen per jurisdictie.

Jurisdictie	Belastbaar inkomen
1. Staat S	Winstopslag over kostprijs
2. Staat T	Minimium door afroaming
3. Staat Y	Geen
4. Staat X	Geen
5. Staat R	Buy-in Payment

4.4. Oplossingen

4.4.1. Actieplannen

De e-commerce wordt gekenmerkt door het exploiteren van substantiële activiteiten binnen een bepaald land zonder daar fysiek aanwezig te zijn. Doordat de grootste waarde creërende factor bij e-bedrijven voornamelijk bestaat uit de IP, is het binnen de e-commerce veel gemakkelijker om een lage belastingdruk te verwezenlijken door het verplaatsen van deze IP naar een belastingparadijs. Door alsmede gebruik te maken van de verschillende mismatches die ontstaan zijn tussen verschillende landen kan vervolgens belasting op een strategische wijze worden ontweken. Deze mismatches staan hoog op de agenda bij de OECD wat heeft geresulteerd in 15 concrete actieplannen. Maandag 5 oktober 2015 zijn de finale versies van alle actieplannen gepubliceerd en verschuift de focus van BEPS zich van het ontwikkelen van- naar de implementatie en het monitoren van deze plannen. Nadat de G20 op donderdag 8 oktober 2015 hun goedkeuring hebben verleend aan deze actieplannen lijken deze dan ook daadwerkelijk te worden geïmplementeerd.¹⁸³

Deze actieplannen kunnen onderverdeeld worden onder drie overkoepelende beginselen, namelijk coherentie, substance en transparantie. Het doel van deze plannen is om de coherentie tussen de verschillende landen aan te scherpen, de substance vereisten binnen het internationaal belastingrecht aan te scherpen en de transparantie tussen de verschillende landen te verbeteren. Doordat de bestaande structuren binnen de e-commerce voornamelijk steunen op het strategisch gebruiken van deficiënties in deze drie grondbeginselen, ligt de oplossing voor het e-commerce probleem volgens de OECD in de verbetering van deze drie grondbeginselen. Indien alle actieplannen op een gecoördineerde manier worden geïmplementeerd, zal dit zorgen voor een belastingheffing die meer in lijn is met waar de economische activiteiten daadwerkelijk plaats hebben gevonden.¹⁸⁴ Hieronder zal een kort overzicht worden gegeven van de verschillende actieplannen en hoe deze de bovengenoemde problematiek zouden kunnen verhelpen.

¹⁸³ OECD (2015), *G20 finance ministers endorse reforms to the international tax system for curbing avoidance by multinational enterprises*.

¹⁸⁴ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.86, no. 216.

4.4.1.1. *Transparantie (Actieplan 13)*

Het doel van de BEPS is om alle structuren waarbij op kunstmatige wijze winsten worden gealloceerd naar laag belaste landen uit te hollen. Hiervoor zal de transparantie tussen de belastingplichten en de belastingdiensten, maar ook tussen de belastingdiensten onderling verhoogd moeten worden. Voorbeelden van maatregelen die deze transparantie verhogen zijn de ingevoerde Country-By-Country (CBC) rapportage, het invoeren van uniforme transfer pricing documentatie en het verplicht bijvoegen van de gemaakte prijsafspraken¹⁸⁵ tussen bedrijven en overheden aan de verschillende belastingautoriteiten.¹⁸⁶

4.4.1.2. *Maatregelen die belastingheffing in de bronstaat herstellen*

4.4.1.2.1. *Treaty shopping (Actieplan 6)*

Dit actieplan is in het leven geroepen om de belangrijkste vormen van verdragsmisbruik tegen te gaan. Hierin worden situaties beschreven waarin strategisch tussenhoudsters worden geplaatst in landen met een gunstig belastingverdrag om zodoende bronbelastingen te ontwijken.¹⁸⁷

Om deze problemen te verhelpen wordt in het rapport een drietal antimisbruikbepalingen voorgesteld. Dit zijn achtereenvolgens een “Limitation On Benefit”- bepaling (voortaan: LOB), de “principle purpose test” (voortaan: PPT) en een anti-doorstroombepaling.¹⁸⁸ In de LOB staan aanvullende voorwaarden waar een inwoner van een verdragsstaat aan moet voldoen alvorens deze gebruik kan maken van het belastingverdrag tussen deze twee landen.¹⁸⁹ Een nadeel van deze LOB bepaling is dat deze dusdanig specifiek is, dat niet met alle gevallen en alle ontwikkelingen rekening gehouden kan worden. Zo kan een bedrijf precies voldoen aan de minimum gestelde voorwaarden in een land met als enkel doel toegang tot de verdragsvoordelen te verkrijgen. De tweede maatregel bestaat uit de invoering van een PPT. De PPT is een algemene anti-misbruik bepaling die gericht is de belastingplicht in een bepaald land aan te pakken indien de gekozen motieven om voor een bepaalde structuur te kiezen enkel en alleen gericht is op het verkrijgen van

¹⁸⁵ In vakjargon: Advanced Pricing Agreements (APA's). Deze worden tussen belastingplichtigen en belastingautoriteiten van een bepaald land gesloten.

¹⁸⁶ OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

¹⁸⁷ In vakjargon: “Treaty Shopping.”

¹⁸⁸ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 9.

¹⁸⁹ Zie bijlage 2 voor een concept model van een LOB-bepaling.

toegang tot de verdragsvoordelen van een land.¹⁹⁰ Het grote nadeel van een dergelijke structuur is dat dit een open norm is en dus subjectief van aard, waardoor discrepantie in inzicht kan ontstaan tussen de verschillende belasting autoriteiten. Dit ten nadele van de rechtszekerheid van de belastingplichtigen.

De anti-doorstroombepaling ziet ertoe dat de belastingplichtigen als uiteindelijke gerechtigde fungeren en niet als doorstroom maatschappij. De landen zijn een minimumstandaard overeengekomen. Deze houdt in dat elk nieuw belastingverdrag minimaal een LOB in combinatie met een PPT of een anti-doorstroombepaling moet bevatten, tenzij beide verdragsluitende staten dit niet wensen, dan is een PPT voldoende. Nederland heeft zich voorgenomen zich aan deze minimum standaard te houden bij het aangaan van nieuwe belastingverdragen, maar dat de keuze van het type maatregel afhankelijk is van de verdragspartner.¹⁹¹

4.4.1.2.2. Kunstmatige ontwijking kwalificatie vaste inrichting (Actieplan 7)

Dit actieplan van de OECD tracht het kunstmatig ontwijken van de kwalificatie als vaste inrichting tegen te gaan door middel van het aanpassen van het huidige vaste inrichtingsregime. Het gaat hierbij om drie aanpassingen waarvan Nederland toegegeven heeft om deze aanpassingen direct door te voeren in de toekomstige verdragsonderhandelingen.¹⁹²

De eerste aanpassing bestaat uit een verstrakking van de eis dat alle kernactiviteiten als vaste inrichting gekwalificeerd zullen worden. Ondanks dat de functie van de uitgevoerde activiteiten in eerste instantie al belangrijk was voor de bepaling of sprake was van een vaste inrichting, heerste grote onduidelijkheid over in hoeverre de uitzonderingen in het vierde lid enkel golden voor hulpwerkzaamheden.¹⁹³ De BEPS heeft door deze verstrakking orde op zaken gesteld waardoor elke essentiële kernactiviteit van een bedrijf in een bepaald land zal kwalificeren als een vaste inrichting. Dit is echter geen minimumstandaard waardoor niet alle landen verplicht zijn deze wijzigingen door te voeren. Landen die een andere visie hebben, kunnen in hun belastingverdrag onderling deze

¹⁹⁰ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 9.

¹⁹¹ Ministerie van Financiën (2015), *Appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat*, pp.17.

¹⁹² Ministerie van Financiën (2015), *Appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat*, pp.18.

¹⁹³ OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 28, nr. 12.

verstrakking buiten beschouwing laten.¹⁹⁴ Voor het verschil tussen een essentiële kernactiviteit en een hulpwerkzaamheid verwijs ik naar §3.3.3.

De tweede aanpassing ziet op het kunstmatig opsplitsen van functies in verschillende vestigingen in één staat om zodoende niet te kwalificeren als een vaste inrichting. Volgens de nieuwe bepaling zullen alle activiteiten binnen een landsgrens bij elkaar worden genomen om zodoende te beoordelen of er sprake is van een vaste inrichting.¹⁹⁵

De derde aanpassing ziet op de leden vijf en zes van het OECD model verdrag. Hierin zijn wijzigingen opgenomen met betrekking tot de vraag wanneer sprake is van zogenoemde agent structuren. Waar vroeger enkel sprake was van een agentstructuur in het geval deze contracten met enige regelmaat door de agent werd afgesloten, wordt met de nieuwe definitie ook meegewogen of de agent een belangrijke rol speelt bij het tot stand brengen van deze overeenkomst, zelfs al sluit hij deze overeenkomst niet zelf.¹⁹⁶ Dit is een belangrijke verruiming die mijns inziens veel van de huidige traditionele business modellen zal raken waardoor sneller sprake is van een vaste inrichting. Binnen de e-commerce is het gebruik van een agent structuur echter ongewoon waardoor deze regeling mijns inziens nagenoeg geen effect zal hebben op e-bedrijven.

4.4.1.3. Maatregelen die belastingheffing in beide staten en staat van Moedervennootschap herstelt

4.4.1.3.1. Neutraliseren van het effect van hybride mismatch regelingen (Actieplan 2)

Dit actieplan tracht het misbruik van hybride mismatches tussen verschillende belastingssystemen tegen te gaan. Doordat financieringsstromen of entiteiten verschillend gekwalificeerd kunnen worden door de verschillende landen, kunnen situaties ontstaan waarbij in het ene land een vrijstelling wordt gegeven terwijl in het andere land aftrekrecht wordt verleend.

Een veelgebruikt voorbeeld hiervan is de situatie waarin een lening in het ene land als vreemd vermogen wordt gekwalificeerd en de rente derhalve aftrekbaar is van de winst, terwijl in het ander land de lening en de opbrengsten hiervan als eigen vermogen wordt gekwalificeerd en door de werking

¹⁹⁴ OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 28, nr.13.

¹⁹⁵ OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 39, nr.15.

¹⁹⁶ Ministerie van Financiën (2015), *Appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat*, pp.18.

van een deelnemingsvrijstelling onbelast zijn. Als oplossing hiervoor wordt in het rapport het gebruik van anti-mismatchregels voorgesteld. Het rapport beschrijft uiteindelijk zes hoofdtypen van hybride mismatches met een mogelijke oplossing voor elk van deze hybride mismatches.¹⁹⁷

In het geval van hybride instrumenten wordt een zogenoemde primaire- en secundaire¹⁹⁸ regel voorgesteld.¹⁹⁹ De primaire regel houdt in dat het aftrekrecht in de bronstaat geweigerd wordt indien de renteopbrengsten in het buitenland onbelast zijn. Mocht de bronstaat zich hier niet aan houden, dan gaat de zogenoemde secundaire regel in. Deze houdt in dat de woonstaat deze inkomsten, ondanks dat zij deze als eigen vermogen kwalificeert, in de heffing dient te betrekken. Deze regeling lijkt in overeenstemming te zijn met de meest recente toevoeging aan de EU-Moederdochterrichtlijn.²⁰⁰

Een overzicht van de hybride mismatches en de bijbehorende aanbevelingen in het rapport zijn schematisch opgenomen in onderstaande tabel.

Figuur 4.5– Een schematisch overzicht van alle aanbevelingen²⁰¹

Mismatch	Arrangement	Specific recommendations on improvements to domestic law	Recommended hybrid mismatch rule		
			Response	Defensive rule	Scope
D/NI	Hybrid financial instrument	No dividend exemption for deductible payments Proportionate limitation of withholding tax credits	Deny payer deduction	Include as ordinary income	Related parties and structured arrangements
	Disregarded payment made by a hybrid		Deny payer deduction	Include as ordinary income	Control group and structured arrangements
	Payment made to a reverse hybrid	Improvements to offshore investment regime Restricting tax transparency of intermediate entities where non-resident investors treat the entity as opaque	Deny payer deduction	-	Control group and structured arrangements
DD	Deductible payment made by a hybrid		Deny parent deduction	Deny payer deduction	No limitation on response, defensive rule applies to control group and structured arrangements
	Deductible payment made by dual resident		Deny resident deduction	-	No limitation on response
Indirect D/N	Imported mismatch arrangements		Deny payer deduction	-	Members of control group and structured arrangements

¹⁹⁷ OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp 12.

¹⁹⁸ Letterlijk: Primary and secondary rule.

¹⁹⁹ OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp 12.

²⁰⁰ Richtlijn 2014/86/EU; Pb EU L219.

²⁰¹ OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 20.

In mijn optiek is het introduceren van de primaire- & secundaire regel een welkome aanvulling op het huidige belastingrecht, daar waar het gebruiken van mismatches veelvuldig wordt gebruikt om de belastingdruk in landen uit te hollen. Echter, het gebruiken van mismatches komt in alle hedendaagse business modellen terug en is niet specifiek kenmerkend voor de e-commerce. Mijn verwachting is dat enkel de grotere e-commerce concerns (voortaan: e-concerns) die gebruik maakten van dergelijke constructies de gevolgen hiervan zullen ondervinden.

4.4.1.3.2. Limiteer grondslag uitholling via interest deducties en andere financiële betalingen (Actieplan 4)

Innovatie speelt een sleutelrol in het succes van e-bedrijven. Hiervoor is het hebben van voldoende liquide middelen een essentieel vereiste. In veel gevallen zullen groepsmaatschappijen een financieringsmaatschappij in een laag belast land vestigen om zodoende de belastingkosten voor het concern te minimaliseren. Dit leidt uiteindelijk tot uitholling van de belastinggrondslag van de verbonden maatschappijen in relatief hoger belaste landen.

Bijvoorbeeld: Indien een lening wordt verstrekt vanuit een entiteit in een laag belast land naar een entiteit in een hoger belast land die innoveert, zijn de rentelasten aftrekbaar in het hoger belast land waardoor de winst in dat land afgeroomd wordt. Doordat de renteopbrengsten tegen een relatief lager bedrag worden belast²⁰² ontstaat een belastingvoordeel voor het concern als geheel.²⁰³ Het doel van BEPS in Actieplan 4 is om de rentekosten te beperken tot enkel de rentekosten die verband houden met een economische activiteit. Indien een dergelijke constructie enkel is opgezet om belastingvoordeel als geheel te ontvangen en hier geen economische activiteit tegenover staat zal de renteaftrek beperkt worden. De OECD heeft uiteindelijk voor een combinatie gekozen van de in de draftversie genoemde concepten.

De hoofdregel die benoemd wordt in Actieplan 4 bestaat uit een vaste ratio regel, waarbij enkel de nettorentelasten²⁰⁴ aftrekbaar zijn die onder een bepaald percentage²⁰⁵ van de EBITDA uitkomen. Indien niet voldaan wordt aan deze voorwaarde kan alsnog aanspraak worden gemaakt op de gehele renteaftrek, indien de netto rentelast van de belastingplichtige in verhouding tot diens EBITDA kleiner

²⁰² In het geval van hybride mismatches kan het zelfs voorkomen dat deze geheel niet belast worden, zie §4.2.1.3.

²⁰³ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.89, no. 220.

²⁰⁴ Nettorentelasten = som van betaalde en ontvangen renten aan/van derden.

²⁰⁵ In het rapport wordt een percentage tussen de 10% en 30% aanbevolen.

is dan de rentelast van de groep als geheel in verhouding tot de groeps-EBITDA.²⁰⁶ De achterliggende gedachte hiervan is dat de netto rentelasten die de groep als geheel aan derden verschuldigd is in beginsel volledig aftrekbaar moet zijn waardoor in dat geval geen sprake kan zijn van een kunstmatige verschuiving van rentelasten.²⁰⁷ Nederland heeft aangegeven voorlopig geen plannen te hebben om deze aanbevelingen direct in te voeren.²⁰⁸

Ook voor deze regeling geldt dat het gebruiken van mismatches in alle hedendaagse business modellen terugkomt en niet specifiek kenmerkend is voor de e-commerce industrie. Wederom is mijn verwachting dat enkel de grotere e-concerns die gebruik maakten van dergelijke constructies de gevolgen hiervan zullen ondervinden.

4.4.1.3.3. *Schadelijke regimes (Actieplan 5)*

Door de jaren heen hebben verschillende landen bepaalde fiscaal aantrekkelijke regelgeving in hun nationale wetgeving opgenomen om zodoende multinationals aan te trekken. Op deze manier trachten zij de bedrijvigheid binnen hun landsgrenzen te vergroten en daarmee ook de daarmee samenhangende belastingopbrengsten. De OECD heeft hierin opgemerkt dat de afgelopen jaren zowel verscheidene OECD- als niet-OECD landen preferentiële belastingregimes hebben opgezet om de bedrijvigheid binnen hun landsgrenzen te stimuleren. Hierbij gaat het vaak om regimes waarbij inkomen uit IP laag belast wordt. De BEPS heeft geconstateerd dat IP in deze preferentiële regimes belast worden tegen een percentage variërend tussen de 20-50% en soms zelf helemaal wordt vrijgesteld.²⁰⁹ Dit is voornamelijk aantrekkelijk voor e-bedrijven doordat binnen de e-commerce de grootste waarde creatie ontstaat door het gebruik van IP.

De OECD heeft de afgelopen jaren onderzocht in hoeverre de verschillende IP belastingregimes als schadelijk gekwalificeerd kunnen worden. Hieruit is gekomen dat bepaalde preferentiële regimes om intellectuele eigendom te ontwikkelen geoorloofd zijn, mits deze niet gebruikt worden om belasting te ontwijken. Hier is de zogenoemde *Modified nexus approach* uit voortgekomen. Deze stelt dat in het geval van IP enkel gebruik mag worden gemaakt van deze regeling indien een duidelijk verband bestaat tussen de R&D kosten en de winsten die voortvloeien uit deze innovatieve producten.

²⁰⁶ Als alternatief wordt ook wel de verhouding tussen eigen en vreemd vermogen toegestaan.

²⁰⁷ Ministerie van Financiën (2015), *Appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat*, pp.14.

²⁰⁸ Ministerie van Financiën (2015), *Appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat*, pp.14.

²⁰⁹ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.90, no. 223.

Hieronder is een overzicht opgenomen van een aantal schadelijke belastingregimes die volgens de OECD niet in lijn zijn met de nieuwe nexus approach.²¹⁰

Belgium	Patent income deduction
People's Republic of China	Reduced rate for high & new tech enterprises
Columbia	Software regime
France	Reduced rate for licencing of IP
Hungary	IP regime for royalties and capital gains
Israel	Preferential company
Italy	Patent box
Luxembourg	Partial exemption for IP rights
Portugal	Partial exemption for IP rights
Netherlands	Innovation box
Spain	Partial exemption for IP rights
Spain – Basque Country	Partial exemption for IP rights
Spain – Navara	Partial exemption for IP rights
Switzerland – Nidwalden	Licence box
Turkey	Technology development zones
United Kingdom	Patent box

Ook het Nederlandse innovatiebox model is flink onder vuur genomen door de OECD. Dit komt vooral doordat het in de in praktijk gewoon was dat de innovatiebox ook toegepast werd op “niet-gepatenteerde innovatie” en vaak een duidelijke onderbouwing van de relatie tussen deze innovatie en de behaalde omzet achterwege bleef. Mijns inziens gaat dit ook in tegen de oorspronkelijke gedachtegang van de regeling, namelijk het stimuleren van innovatie die daadwerkelijk een toegevoegde waarde creëren binnen de maatschappij. In de praktijk wordt mijns inziens te gemakkelijk overige “niet-innovatieve omzet” toegerekend aan de innovatiebox.²¹¹ De verwachting is

²¹⁰ OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 63, nr. 148.

²¹¹ Dit gegeven baseer ik mede op mijn praktijkervaring en de mening van de OESO.

dat het huidige innovatie box regime vanaf 2017 aangepast wordt en een dubbele eis gaat gelden ten aanzien van de kwalificerende materiële activa.²¹² Deze dubbele eis bestaat uit het volgende:

1. Er moet sprake zijn van een zelfontwikkeld activum waarbij WBSO subsidie is verkregen; en
2. A : Er is sprake van een kleine onderneming; of
2. B: Het immaterieel activum is beschermd door een octrooi, kwekersrecht of in het geval van software auteursrecht.²¹³

Deze wijzigingen zijn in lijn met de voorwaarden die de OECD heeft gesteld in Actieplan 5. De verwachting is dat deze plannen gepresenteerd worden op Prinsjesdag 2016.

Grote e-concerns maken vaak gebruik van preferentiële regimes door het innovatieve karakter van de e-commerce. Deze ontwikkelen vaak nieuwe software die een essentiële rol spelen in hun bedrijfsvoering. Deze ontwikkelde software kwalificeert ook voor de innovatiebox waardoor deze opbrengsten tegen een gunstiger tarief belast worden. Deze software kwalificeren ook na de nieuwe wijzigingen voor de innovatiebox waardoor ik weinig gevolgen overzie voor e-bedrijven.²¹⁴

4.4.1.3.4. Het in lijn brengen van de transfer pricing met de daadwerkelijke waarde creatie (Actieplan 8-10)

In de praktijk wordt door e-bedrijven gebruik gemaakt van verschillende entiteiten die allen een eigen functie vervullen binnen de groep.²¹⁵ In §4.2 is uitgebreid behandeld hoe het strategisch verplaatsen van sleutelfuncties naar belastingparadijzen kan zorgen voor een significante lagere belastingdruk voor het concern als geheel. Dit wordt in veel gevallen vaak contractueel gedaan, terwijl de economische activiteiten feitelijk plaatsvinden in relatief hoger belaste landen. De actieplannen acht, negen en tien proberen de gecreëerde toegevoegde waarde binnen een concern te verdelen tussen de entiteiten waar daadwerkelijk de economische activiteit verricht is. Hierbij is gefocust op kernvraagstukken zoals hoe om te gaan met: (i) het gebruik en verkoop van IP en CCA's, (ii) het afbakenen van de actuele transacties en bedrijfsrisico's en (iii) globale value chains

²¹² Berentsen, L. (2015), *Bij innovatiebox ligt belastingontwijking op de loer*, FD.

²¹³ Ministerie van Financiën (2015), *Appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat*, pp.16.

²¹⁴ Behalve als zij ook gebruik maken van andersoortige innovatieve producten die niet kwalificeren als software (wat dus betekent dat een patent aangevraagd moet worden).

²¹⁵ Zie §4.3 voor enkele veelgebruikte structuren binnen de e-commerce.

en winstsplitsingmethoden.²¹⁶ Hieruit zijn op de volgende gebieden een aantal aanpassingen voortgevloeid:

- IP
- Allocatie van risico's
- Cashboxes²¹⁷
- Aanpassingen regels over commodity transactions en concerndienstverlening

In het vernieuwde hoofdstuk over IP is afgestapt van een meer juridische benadering en wordt veel meer de nadruk gelegd op de plaats waar de relevante waarde creërende functionaliteit wordt uitgeoefend. Het kan voorkomen dat het juridisch eigendom bij een entiteit ligt terwijl het economische eigendom bij een andere entiteit ligt. Na dit actieplan wordt veel meer de nadruk gelegd op waar het economische eigendom ligt en lijkt het juridische eigendom naar de achtergrond te zijn gedrukt. In feite wordt hiermee het tussenschuiven van entiteiten met enkel het juridische eigendom in laag belaste landen om zodoende winsten naar dit land te halen tegengegaan.

Ook het hoofdstuk over risico's is aangepast. De wijzigingen hierin bestaan uit het gegeven dat risico's voortaan worden toegerekend aan de partij die de "controle" over deze risico's kan uitoefenen. Dit betekent dat ondanks dat risico's juridisch op een bepaalde manier zijn ingestoken, de economische werkelijkheid gevolgd dient te worden indien deze afwijkt van de juridische.²¹⁸ Dit heeft ook tot gevolg dat de bovengenoemde cashboxes enkel een vergoeding ontvangen voor de beperkte functie die zij uitvoeren. Deze kunnen namelijk geen controle uitvoeren over de risico's waarbij het niet meer mogelijk is om alle overwinst toe te rekenen aan deze cashboxes.

Als laatste grote wijziging zijn de regels omtrent de commodity transactions en concerndienstverlening gewijzigd. Hiervoor zijn strengere regels ontwikkeld om grondslaguitholling in het bronland tegen te gaan. Dit komt vooral ten goede aan ontwikkelingslanden, doordat deze vaak hoge fees betaalden aan de moederbedrijven waardoor de grondslag in dat desbetreffende land uitgehold werd. Ten aanzien

²¹⁶ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.91, no. 225.

²¹⁷ Dit zijn vennootschappen, veelal in laag belaste landen, die nagenoeg met eigen vermogen zijn gefinancierd en met dit geld investeren in andere partijen. Deze partijen die verrichten verder geen enkele relevante economische activiteit, maar hadden desalniettemin in het verleden recht op de overwinsten.

²¹⁸ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp.10.

van commodity transacties zijn richtlijnen opgenomen omtrent het bepalen van de juiste arm's length vergoeding.²¹⁹ Het opzetten van richtlijnen moet leiden tot meer duidelijkheid en consistentie bij de belastingautoriteiten voor het bepalen van de juiste arm's length vergoeding. Ook is het niet meer mogelijk om synergie voordelen toe te rekenen aan één entiteit, maar dienen deze over het concern als geheel te worden verdeeld.²²⁰ Bovenstaande aanpassingen zullen aangepast worden in de OECD Transfer Pricing Guidelines.

Mijns inziens zullen vooral de wijzigingen binnen het gebruik en de verkoop van IP en CCA's van grote invloed zijn binnen de e-commerce. Daar waar IP de grote waarde creërende factor binnen e-commerce is en het niet ongewoon is dat software ontwikkeld wordt om vervolgens doorverkocht te worden aan gelieerde partijen tegen een waarde die lager ligt dan de economische waarde. Dit wordt vooral gedaan om zodoende te profiteren van een lagere belastingdruk.²²¹

4.4.1.4. Maatregelen die de belastingheffing in de jurisdictie van het hoofdhuis verbetert

4.4.1.4.1. CFC (Actieplan 3)

Ondanks dat CFC regelgeving in verschillende landen is geïntroduceerd om zodoende laag belaste passieve inkomsten van buitenlandse dochterondernemingen in eigen land te belasten, lijkt deze wetgeving vooralsnog niet overal haar vruchten af te werpen. De huidige CFC regels van verschillende landen zijn dusdanig ingericht, dat deze gemakkelijk te omzeilen zijn en derhalve haar doel voorbij lijkt te schieten.²²²

Dat CFC regelgeving niet goed werkt is duidelijk terug te zien binnen de e-commerce. Vaak worden digitale goederen of diensten online verkocht via een geautomatiseerd systeem en worden deze verkoopdiensten verhuurd naar belastingparadijzen. Via deze manier worden deze inkomsten (nagenoeg) niet belast en wordt effectief een significant lager deel aan belasting betaald. De huidige CFC regelgeving lijkt nog niet ingespeeld te zijn op deze strategie.

²¹⁹ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp.51.

²²⁰ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp.11.

²²¹ Zie §4.3 voor een uitgebreid overzicht hiervan.

²²² OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.93, no. 234.

In Actieplan 3 heeft BEPS getracht de regels omtrent de CFC aan te scherpen en aanbevelingen te maken over de implementatie ervan. Doordat het tijdens de onderhandelingen onmogelijk leek om tot overeenstemming te komen over één uniforme CFC, is dit actieplan enkel beperkt gebleven tot het definiëren van zes aanbevelingen waaraan effectieve CFC wetgeving zou moeten voldoen.

Nederland is een voorstander voor het ontwikkelen van gemeenschappelijke CFC- regelgeving in Europees verband omdat een correcte CFC regelgeving volgens haar uitholling van de belastinggrondslag tegen kan gaan.²²³ Nederland zal proberen tijdens haar voorzitterschap in de 1^e helft van 2016 dit aan te kaarten bij de overige EU-landen.²²⁴

Mijn inziens kan met het ontwikkelen van gemeenschappelijke CFC-wetgeving een grote stap worden gezet in het aanpakken van belastingontwijking wereldwijd. Ook voor de e-commerce geldt dat een rigide CFC-regime de structureringsmogelijkheden binnen de e-commerce drastisch zal verminderen. Wel zal door het vluchtige karakter van e-commerce een gemeenschappelijke “EU CFC-regime” in mijn optiek niet voldoende zijn, daar waar binnen de e-commerce fysieke aanwezigheid in een marktland niet nodig is waardoor e-bedrijven zich gemakkelijk buiten Europa kunnen vestigen om deze CFC wetgeving te ontlopen.

²²³ Ministerie van Financiën (2015), *Appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat*, pp.14.

²²⁴ Ministerie van Financiën (2015), *Appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat*, pp.7.

4.5. Nieuw regime

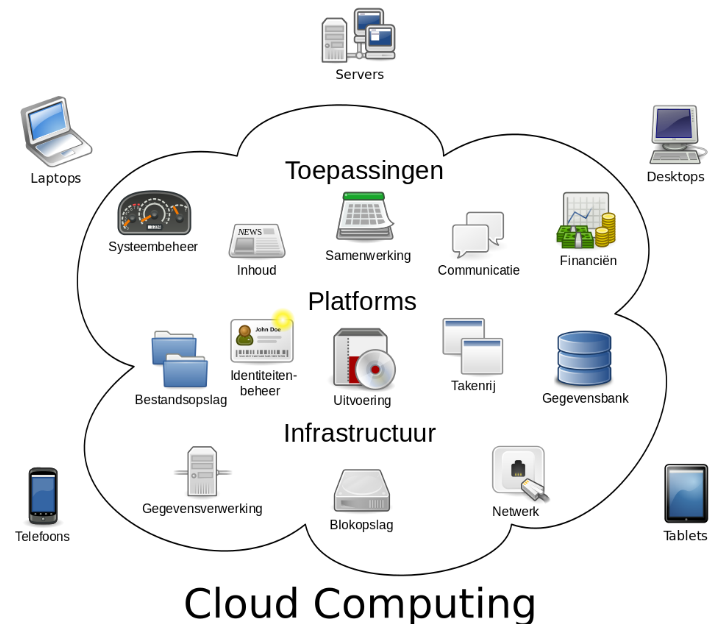
4.5.1.1. Inleiding

De exponentiele ontwikkeling van de e-commerce de laatste decennia heeft de vraag opgeworpen in hoeverre het huidige concept van internationale belastingheffing nog in stand kan blijven. Het huidige regime stamt namelijk uit de jaren twintig van de vorige eeuw²²⁵ terwijl de huidige manier van bedrijfsvoering door de internationalisering van de economie en de opkomst van het internet drastisch is veranderd. Een goed voorbeeld hiervan is de opkomst van het cloud-computing of het 3D-printen.

Binnen het 'cloud-computer' wordt hard- en software online beschikbaar gesteld aan derden. Dit gebeurt meestal door het aanbieden van opslagruimte of specifieke software. Voor bedrijven is dit voordeliger doordat op deze manier deze toepassingen uitbesteed worden aan partijen die hier gespecialiseerd in zijn en deze toepassingen vaak goedkoper en veiliger kunnen aanbieden. De opkomst van een dergelijke business model werpt echter nieuwe vragen op binnen het huidige belastingrecht.

In het kader van belastingverdragen kan de vraag worden opgeworpen hoe de betalingen van de dienstnemer aan de dienstverlener gekwalificeerd dienen te worden door de dienstverlener. Kwalificeren deze ontvangsten als royalty's²²⁶ als ontvangsten voor technische diensten of als winst uit onderneming?²²⁷

Maar ook de revolutionaire ontwikkeling van het 3D printen heeft veel stof doen opwaaien. Indien het hoofdhuis een product ontwikkelt en deze lokaal print en vervolgens door de lokale vestigingen laat



²²⁵ Als referentiepunt is genomen de ontwikkeling van het eerste bilaterale modelverdrag door de league of Nations in 1927.

²²⁶ Dit geldt vooral onder verdragen waarin het begrip royalty wordt gedefinieerd als een betaling voor de verhuur van commerciële, industriële of wetenschappelijke apparatuur.

²²⁷ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.104, no. 268.

bezorgen kan de vraag worden gesteld hoe de betalingen van lokale vestigingen aan het hoofdhuis door het hoofdhuis gekwalificeerd dienen te worden. Deze kunnen eveneens gekwalificeerd worden als royalty's, ondernemingswinsten of betalingen voor technische diensten.

Dit onderscheid is belangrijk omdat de kwalificatie van het inkomen bepaalt welk land heffingsbevoegd is. Waar de bronstaat enkel kan heffen indien sprake is van winsten gemaakt door een vaste inrichting, kan bijvoorbeeld in het geval van royalty's vaak een bronbelasting worden geheven.²²⁸ Duidelijkheid hieromtrent is derhalve noodzakelijk om uitsluitel te geven over de heffingsbevoegdheid van landen.

De OECD onderkent dit probleem en heeft in Actieplan 1 voorstellen opgenomen die rekening houden met deze constante veranderingen binnen de e-commerce en de ontstane onzekerheid die daarmee gepaard gaat binnen het huidige internationale belastingrechtregime.

Deze oplossingen zijn erop gericht om de volgende kernproblemen van e-commerce aan te pakken: i) inkomen te vergaren uit landen zonder fysiek aanwezig te zijn en ii) het gebruiken van gegevens van gebruikers²²⁹ binnen de value chain door middel van het verkopen van deze data aan derden of het gebruik voor advertenties.

De OECD heeft een viertal oplossingen aangedragen die de bovengenoemde problematiek zouden kunnen aanpakken. Achtereenvolgend zijn dit de invoering van een nieuw "digitaal vaste inrichtingsregime,"²³⁰ een bronbelasting op digitale transacties, een egaliserende heffing of een bandwidth belasting. Deze opties zullen hieronder uitgebreid aan bod komen.²³¹ Afgesloten zal worden met mijn oplossing voor de in deze paragraaf benoemde problematiek binnen de e-commerce.²³²

²²⁸ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.106, no. 271.

²²⁹ Hier valt onder andere onder het monitoren en verzamelen van data over deze gebruikers.

²³⁰ In het finale rapport van Actieplan 1 heeft de BEPS, in tegenstelling tot de vorige draft, de benaming digitale vaste inrichting weggelaten en daarvoor de term: "a new nexus based on the concept of significant economic presence" aangehouden. In het vervolg van deze masterthesis zullen deze twee begrippen echter door elkaar gebruikt worden.

²³¹ Let op: deze voorstellen worden enkel genoemd in dit hoofdstuk. Toetsing aan het toetsingskader zal in het volgende hoofdstuk plaatsvinden.

²³² Zie hiervoor §4.3.

4.5.1.2. Een nieuwe vaste inrichting gebaseerd op het concept van significante economische aanwezigheid

4.5.1.2.1. Inleiding

De eerste optie genoemd in het BEPS rapport is een aanpassing van het huidige vaste inrichtingsregime binnen de e-commerce. Voor digitale bedrijven zal een belastingplicht worden geïntroduceerd voor die e-bedrijven die een “significante economische aanwezigheid” hebben in een bepaald land. Deze significante economische aanwezigheid kan bepaald worden aan de hand van vooraf gedefinieerde factoren waaruit kan blijken dat een doelgerichte en aanhoudende interactie bestaat met een bepaald land.²³³ De OECD heeft een drietal factoren benoemd in haar rapport die hiervoor als betrouwbare factoren kunnen fungeren.

Daarnaast wordt een treshold (voortaan: drempelwaarde) voorgesteld. Met het invoeren van een drempelwaarde wordt bedoeld dat de bovengenoemde regeling pas ingaat indien een bepaalde minimum hoeveelheid is bereikt door dit e-bedrijf. Met het invoeren van een drempelwaarde wordt getracht de kleine ondernemingen buiten schot te laten zodat zij niet te maken krijgen met extra nalevings- en administratiekosten. Ook voor de drempelwaarde geldt dat hier verschillende factoren voor gebruikt kunnen worden.²³⁴ Deze zijn eveneens hieronder weergegeven.

4.5.1.2.2. Factoren om significante economische aanwezigheid vast te stellen

4.5.1.2.2.1. Omzet gebaseerde factor

De eerste factor die gebruikt kan worden is de stelselmatig gegenereerde omzet uit een bepaald land. Het gebruik van een dergelijke factor zou de compliance kosten drastisch kunnen verlagen doordat omzetcijfers gemakkelijk te achterhalen zijn. Bovendien geeft het gebruik van een omzet gebaseerde factor een hoge mate van rechtszekerheid voor de belastingplichtigen. Bij het gebruiken van deze factor dient rekening gehouden te worden met de volgende technische vraagstukken:

- Definitie van omzet. Een belangrijk vraagstuk hierbij is welke verkopen meegenomen dienen te worden in de grondslag van de omzet. De OECD geeft hiervoor twee mogelijkheden. Landen kunnen ervoor kiezen om enkel de digitale transacties die via een online platform zijn besteld mee te nemen in de grondslag van de omzet. Een groot nadeel hiervan is dat e-bedrijven zo op

²³³ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp. 107, nr. 277.

²³⁴ Denk hierbij aan een omzet gerelateerde drempelwaardes (bijvoorbeeld minimaal 50 miljoen omzet).

zoek zullen gaan naar alternatieve methoden om hun goederen en diensten te verkopen.²³⁵ Als tegenpool kan een land ervoor kiezen om alle verkopen in het land in de grondslag van de omzet te laten vallen. Het grote nadeel hiervan is dat het lastig is te achterhalen hoeveel omzet gegenereerd is in een bepaald land. Een online platform registreert alle aankopen waardoor gemakkelijk een overzicht per land kan worden gegenereerd van alle verkopen. Echter, indien ook alternatieve betalingswijzen worden geïntroduceerd²³⁶ dan zal dit ondoenbaar worden voor de belastingautoriteiten. Een oplossing voor dit probleem zou kunnen zijn dat wetgeving ingevoerd wordt die e-bedrijven verplicht stelt een verkoopoverzicht met bijbehorende afleveradres te verstrekken aan belastingautoriteiten om gemakkelijk de omzet vast te kunnen stellen.

- De hoogte van de drempelwaarde. Voor de hoogte van de drempelwaarde stelt de OECD voor om de bruto omzet die via een online platform in een bepaald land is behaald te gebruiken. Deze drempelwaarde zou op een absoluut getal gesteld moeten worden in lokale valuta om zodoende het manipulatie-risico te verminderen. Deze drempelwaarde dient op een dusdanige hoogte te worden gesteld dat de administratiekosten voor zowel de belastingdienst als de belastingplichtigen verlicht wordt en de onzekerheid bij de belastingplichtigen verlaagd wordt. Verder wordt geadviseerd om deze drempel te laten gelden op basis van de gehele groep in een bepaald land en niet per digitale vaste inrichting omdat dit zou kunnen resulteren in het fragmenteren van verkoopactiviteiten over de verschillende inrichtingen.²³⁷
- Administratie. Het invoeren van een drempelwaarde kan enkel worden gehandhaafd indien op een accurate wijze alle online verkopen kunnen worden gemonitord. Dit kan worden bewerkstelligd door een verplicht registratie systeem voor e-bedrijven te implementeren in het geval zij kwalificeren als een digitale vaste inrichting. Hierdoor zal goed afgewogen moeten worden welke verkopen opgenomen worden in de grondslag van de omzet, doordat een te brede grondslag de administratie onmogelijk maakt. Indien enkel de online verkopen als omzetgrondslag wordt genomen, is een solide administratie mijns inziens realiseerbaar.

²³⁵ Denk hierbij aan verkoop via e-mail of via de telefoon.

²³⁶ Denk hierbij aan verkoop via e-mail of via de telefoon.

²³⁷ Zie ook §4.4.1.2.2.

4.5.1.2.2. Digitale factor

Het succes van traditionele ondernemingen is afhankelijk van een aantal cruciale factoren. Onder deze factoren vallen onder andere de locatie van de winkel, de marketing en promotie, de betalingsmogelijkheden en de verkoop- en klantenservice. Het succes van een e-bedrijf is eveneens afhankelijk van (vergelijkbare) factoren. Deze factoren kunnen gebruikt worden om te testen in hoeverre sprake is van een significante economische aanwezigheid binnen een bepaald land.²³⁸ De OECD heeft een aantal essentiële factoren voor de e-commerce opgenomen in het rapport en die zijn hieronder kort uiteengezet.

- Een lokale domeinnaam. Een lokale domeinnaam geeft een indicatie dat een bedrijf een land als doelmarkt heeft. Middels deze domeinnaam kunnen klanten in dat desbetreffende land de website sneller vinden wat resulteert in een hogere omzet of meer data uit dat desbetreffende land. Een kanttekening hierbij is dat niet alle e-bedrijven een lokale domeinnaam hanteren waardoor het gebruiken van enkel deze factor tot een vertekend beeld leidt. Wel kan het tegenovergestelde worden gesteld: indien een lokale domeinnaam wordt aangekocht, zal dit vaak gepaard gaan met een lokaal digitaal platform wat vaak een sterke indicatie is van een significante economische aanwezigheid in dat desbetreffend land.
- Een lokaal digitaal platform. Vaak bieden niet-ingezetenen ondernemingen lokale websites of andere digitale platformen aan om zodoende meer bezoekers te trekken. Deze platformen worden vaak aangepast aan de cultuur, de voorkeuren en de gewoonten van een bepaald land. Een dergelijke investering is kostbaar en is een goede indicator om te bepalen in hoeverre sprake is van een significante economische aanwezigheid in een bepaald land.
- Lokale betalingsmogelijkheid. Een derde belangrijke indicatie dat een niet-ingezeten onderneming een doelgerichte en aanhoudende interactie onderhoudt met de economie van een bepaalde land is het aanbieden van de mogelijkheid om goederen of diensten te kunnen aanschaffen in lokale valuta waarbij (in veel gevallen) de belastingen, de plichten en vergoedingen al voorgerecalculeerd zijn. Een dergelijke investering is dusdanig ingewikkeld en kostbaar dat een onderneming deze investering enkel zal doen indien deze onderneming dusdanig actief is in een bepaald land dat sprake is van een significant economische

²³⁸ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp. 109, nr. 279.

aanwezigheid in het desbetreffende land. Als een onderneming sporadisch inkomsten uit een bepaald land ontvangt, zullen deze niet op kunnen wegen tegen de kosten van het opzetten van een dergelijk investering. Mijns inziens is het aanbieden van een lokale betalingsmogelijkheid derhalve een goede factor om te testen of sprake is van een significante economische aanwezigheid. Het omgekeerde is echter niet het geval; indien geen lokale betalingsmogelijkheid wordt aangeboden betekent dit niet automatisch dat geen sprake is van significante economische aanwezigheid. In dat geval zal eerst gekeken of andere factoren uitsluitel kunnen bieden alvorens een duidelijke conclusie getrokken kan worden.

4.5.1.2.2.3. User-based factors

De e-commerce wordt gekenmerkt door talloze business modellen waarbij direct omzet genereren niet altijd de kernstrategie is. Een business model dat de afgelopen jaren sterk gegroeid is, is het verzamelen van data uit verschillende landen om deze vervolgens te gebruiken om software of algoritmes te ontwikkelen die gebruikt kunnen worden voor advertising, of op een later tijdstip verkocht kunnen worden aan derde partijen. Omdat hier niet direct omzet gegenereerd wordt uit een bepaald land, zullen omzet gerelateerde factoren geen uitsluitel kunnen geven. Een alternatieve manier van testen is het achterhalen in hoeverre sprake is van een aanhoudende interactie met gebruikers en klanten in een bepaald land via een online platform. Gegeven dat de netwerkeffecten van cruciaal belang zijn binnen de e-commerce, kunnen het aantal gebruikers en de daarmee in verband houdende data ook belangrijke indicatoren zijn van een doelgerichte en aanhoudende interactie in een bepaalde economie.

De OECD heeft een aantal van deze factoren benoemd in haar rapport en die zijn hieronder kort uiteengezet.

- Maandelijks actieve bezoekers (MAB). Een goede maatstaf om te bepalen in hoeverre sprake is van een constante mate van participatie in een bepaald land is het aantal maandelijks actieve bezoekers op een website. Dit geeft een duidelijk overzicht van het aantal mensen dat structureel actief is uit een bepaald land en is met de huidige technologie gemakkelijk bij te houden.²³⁹ Een groot nadeel volgens de OECD is dat de betrouwbaarheid van een dergelijke meetinstrument in het geding kan zijn. Er kan namelijk sprake zijn van een groot aantal

²³⁹ Denk hierbij aan Google Analytics die een dagelijkse overzicht geeft van alle bezoekers op een bepaalde website. De getoonde data in dit overzicht varieert van het land van herkomst van de bezoekers tot de browsers waarmee ze de website hebben bezocht.

nepaccounts, dubbele accounts en valse informatie. Ook kunnen zogenoemde “bots” het bezoekersaantal een flinke boost geven terwijl hier feitelijk geen sprake van is. Mijns inziens kunnen deze problemen voor een groot gedeelte opgevangen worden door slimmer gebruik te maken van de huidige technologie. Het probleem van dubbele accounts en nepaccounts kan gemakkelijk ondervangen worden door enkel de MAB’s mee te tellen die gekoppeld zijn aan een uniek IP-adres en bijbehorende “kloppende NAW-gegevens.”²⁴⁰ Het “bots” probleem kan opgelost worden door het systeem dusdanig aan te passen dat enkel menselijke gebruikers worden meegeteld.²⁴¹

- Online contracten. Een tweede belangrijke factor die een indicatie zou kunnen geven van de mate waarin geparticipeerd is in een economie van een bepaald land, is het aantal afgesloten contracten (lees: online verkopen) in dit desbetreffend land. Hiervoor wordt in eerste instantie aangesloten bij het bestaande principe van het OECD modelverdrag (artikel 5 lid 5) waarin een afhankelijke agent op regelmatige basis contracten dient afsluiten in naam van de niet-ingezeten onderneming alvorens sprake is van een vaste inrichting.²⁴² Doordat het afsluiten van contracten via een e-bedrijf echter digitaal gaat en in dat geval geen sprake is van een tussenpersoon vallen deze online contracten buiten de reikwijdte van artikel 5 lid 5 van het OECD modelverdrag. Indien sprake is van het regelmatig afsluiten van contracten via een online platform via een bepaald land kan echter aangenomen worden dat sprake is van een significante economische aanwezigheid in dat desbetreffend land en zal middels deze regeling vooralsnog sprake zijn van belastingplicht.²⁴³
- Data verzameld. Een derde factor die een indicatie kan geven over de mate waarin geparticipeerd wordt in een bepaald land is de hoeveelheid data die uit dat land via een online platform is verzameld in een bepaald jaar. Deze data zouden uit verschillende gegevens kunnen

²⁴⁰ Indien een vals IP adres wordt gebruikt, zal dit snel blijken uit het feit dat de NAW gegevens niet corresponderen met het gebied van het IP-adres. Ook al kan niet gecontroleerd worden of deze NAW gegevens daadwerkelijk juist zijn, indien gegevens zijn gebruikt die corresponderen met het gebied van het IP-adres kan geconcludeerd worden dat deze bezoeker hoogstwaarschijnlijk woont in dezelfde regio / of hetzelfde land.

²⁴¹ Hedendaagse bots zijn dusdanig geavanceerd dat ze moeilijk te onderscheiden zijn van mensen. Echter, het blijkt dat bots altijd de source file robots.txt laden alvorens zij een website bezoeken. Mijn voorstel zou zijn om een alternatieve CSS voor de main website te creëren die apart bijhoudt wie deze pagina heeft bezocht. Deze pagina zou dan enkel te zien zijn door bezoekers die robots.txt hebben ingeladen. Op deze manier kan gemakkelijk bijgehouden worden welke bezoekers bots zijn en kan dit afgetrokken worden van het geheel.

²⁴² Zie §3.3.4 voor een nadere uitwerking van dit principe.

²⁴³ Onder de aanname dat de drempelwaarde wordt overschreden en voldaan is aan de overige gestelde voorwaarden.

bestaan zoals voorkeursinstellingen, zoekgeschiedenis en persoonsgegevens. Hiervoor kan ook een drempelwaarde worden ingevoerd om zodoende de administratie- en nalevingskosten te verlagen. Gesteld kan worden dat indien de totale hoeveelheid data uit een land boven een bepaald percentage van het totaal aan ingezamelde data van dat e-bedrijf uitkomt, sprake is van een significante economische aanwezigheid in een land.

4.5.1.2.3. Winstallocatievraagstuk

Indien sprake is van een digitale vaste inrichting in een bepaald land is de volgende stap de bepaling van de omvang van de toe te rekenen winsten aan deze digitale vaste inrichting. Indien de huidige transfer pricing regels gevolgd zouden worden, zou de toe te rekenen winst aan het bronland miniem zijn.²⁴⁴ Het is derhalve noodzakelijk dat de huidige transfer pricing regels, in ieder geval voor e-bedrijven, worden aangepast om het gewenste resultaat te bereiken. De OECD heeft hiervoor twee mogelijke methoden voorgesteld.

- **Methode gebaseerd op “fractional apportionment”.**

Via deze methode wordt de gehele winst van een onderneming verdeeld over de verschillende (digitale) vaste inrichtingen. Deze verdeling gebeurt op basis van een van tevoren vastgestelde formule of op basis van gekozen verdeelsleutels die het best bij het desbetreffende business model passen. Voor de implementatie van deze methode zijn drie stappen van essentieel belang: i) een duidelijke definitie van de te verdelen belastinggrondslag, ii) het vaststellen van duidelijke verdeelsleutels om deze grondslag te verdelen iii) en de wegingsfactor van deze verschillende verdeelsleutels.

Voor deze fractional apportionment methode lijkt echter weinig animo te zijn. Tijdens de OECD vergaderingen heeft geen enkel land aangegeven iets te voelen voor deze methode.²⁴⁵ Zonder unanimititeit van de verschillende landen is een dergelijke regeling, ondanks dat theoretici claimen

²⁴⁴ Doordat er minimale risico's/functions en activa toe te rekenen zijn aan deze “Digitale vaste inrichting.” Zie voor een uitwerking hiervan §3.5.3.

²⁴⁵ Pascal Saint-Amans (2015), *News Conference – Launch of the 2015 BEPS Package*, 49:00.

dat een dergelijke methode beter is dan de single-entity-approach,²⁴⁶ praktisch niet haalbaar.²⁴⁷ De OECD heeft derhalve aangegeven dat deze methode niet verder wordt ontwikkeld.

- **Modified deemed profit methods**

De tweede voorgestelde methode is het gebruik van voorgecalculeerde winstallocaties op basis van empirische data. In het geval van een digitale vaste inrichting kan het netto inkomen bepaald worden door voorgecalculeerde uitgaven toe te rekenen aan deze vaste inrichting om zodoende het belastbaar inkomen in een bepaald land te achterhalen. Deze voorgecalculeerde uitgaven kunnen worden bepaald op basis van een benchmark waarin gekeken wordt naar de uitgaven van comparables. Voor digitale vaste inrichtingen zouden dit bijvoorbeeld traditionele vaste inrichtingen in hetzelfde segment kunnen zijn.

Een mogelijke methode zou kunnen zijn dat de OECD een database bijhoudt van de verschillende industrieën met een voorgecalculeerd uitgaventarief. Hierbij kan een onderscheid gemaakt worden tussen verschillende risicoprofielen, activa en functies van vaste inrichtingen. Een groot voordeel van een dergelijke methode is dat deze zorgt voor significant lagere administratiekosten bij belastingdiensten en dit een relatief simpele manier lijkt om een eerlijke verdeling tussen de landen te bewerkstelligen.

Toch kleven ook aan deze methode een aantal haken en ogen. Een groot nadeel is namelijk dat het onmogelijk lijkt om alle benchmarks in een lijst op te nemen, doordat elk business model kan variëren. In het geval van grote multinationale concerns die opereren met complexe structuren en business lijnen is het vaak lastig om een vermoedelijke winstallocatie toe te rekenen omdat geen goede comparables te vinden zijn. Ook kunnen vraagtekens worden gezet bij de presumptie dat een traditionele vaste inrichting als comparable kan optreden voor een digitale vaste inrichting. Veel digitale bedrijven hebben namelijk een geheel andere kostenstructuur dan de traditionele business modellen. Bovendien kan deze methode ervoor zorgen dat in een bepaald land belasting afgedragen dient te worden, terwijl daar in sommige gevallen geen winst uit is gegenereerd. Mijns

²⁴⁶ De huidige methode waarin het geval van intercompany transacties deze transactie vergeleken wordt met een transactie tussen twee onafhankelijke derden om deze te toetsen aan haar zakelijkheid.

²⁴⁷ Pascal Saint-Amans (2015), *News Conference – Launch of the 2015 BEPS Package*, 49:00.

inziens zou een eventuele tegenbewijsregeling dit laatste probleem op kunnen lossen voor belastingplichtigen.

4.5.1.3. Het heffen van een bronbelasting op digitale transacties

Een tweede optie die voorgesteld wordt door de OECD is om een bronbelasting te heffen op betalingen gemaakt door ingezetenen aan niet-ingezeten ondernemers voor geleverde digitale goederen of diensten. De OECD geeft aan dat deze maatregel als standalone maatregel ingevoerd kan worden om zodoende ervoor te zorgen dat elke economische activiteit die ontplooid wordt in een bepaald land belast wordt in dat desbetreffende land. Een alternatieve mogelijkheid is om deze optie als handhavinginstrument te gebruiken om landen te dwingen het digitale vaste inrichtingsregime te implementeren.

Om dubbele heffing te voorkomen zou een voorbehoud gemaakt kunnen worden voor e-bedrijven die al belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting in dat land. Een alternatief is om verrekening toe te staan met de binnenlandse vennootschapsbelasting.²⁴⁸

Voor het implementeren van een dergelijke bronbelasting dient rekening gehouden te worden met drie uitdagingen. Allereerst dient duidelijk gedefinieerd te worden welke transacties vallen onder de range van deze bronbelasting. Deze dient dusdanig te worden gedefinieerd dat deze zorgt voor voldoende rechtszekerheid voor de belastingplichtigen, doch niet te specifiek is om zodoende creatieve structuren niet in de hand te werken.

De tweede uitdaging ligt in de inning van de belastinggelden. Hiervoor dienen de belastingautoriteiten te beschikken over alle benodigde informatie van alle digitale transacties binnen een bedrijf. Ook dienen de betalende partijen bronbelasting in te houden, wat kan resulteren in incentives om deze betalingen niet door te geven aan belastingautoriteiten.²⁴⁹ In Nederland zijn op basis van artikel 47 e.v. van de Algemene Wet Inzake Rijksbelastingen (voortaan: AWR) alle belastingplichtigen verplicht om deze benodigde gegevens te verstrekken aan de belastingautoriteiten. Echter, het lijkt ondoenbaar voor de belastingautoriteiten om elke natuurlijke persoon die een financiële transactie heeft verricht te controleren.²⁵⁰ Om dit probleem op te kunnen lossen kunnen landen deze bronbelasting dusdanig

²⁴⁸ OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp.146.

²⁴⁹ Deze incentive zal vooral bij natuurlijke personen het geval zijn.

²⁵⁰ Bovendien is het nog maar de vraag of alle natuurlijke personen deze financiële transacties goedwillig zullen aangeven.

vormgeven dat de financiële instellingen²⁵¹ waarmee betalingen worden verricht als inhoudingsplichtigen worden aangewezen. Daarbij kan, om beter in beeld te krijgen welke transacties uit een bepaald land komen, e-bedrijven verplicht worden gesteld om voor elk land een aparte bankrekening aan te houden voor alle ontvangen gelden uit een bepaald land. Om tegemoet te komen in de administratiekosten kan een minimale drempelwaarde worden geïntroduceerd alvorens deze registratieplicht zal gelden.

De derde uitdaging kan gevonden worden in het feit dat een bronbelasting op bruto inkomen veel negatieve effecten met zich meebrengt. Een dergelijke bronbelasting houdt namelijk geen rekening met de operationele kosten die hiermee gemoeid gaan. Indien eenmalig een investering wordt gedaan in een website en de corresponderende inkomsten als royalty's of als service fees worden gekwalificeerd²⁵² dan zou het invoeren van een bronbelasting mijns inziens te bevatten zijn. Het komt echter niet eenmalig voor dat in de e-commerce sprake is van een contante investering in een bepaald land waarbij jaarlijkse kosten gemoeid zijn.²⁵³ In dat geval is een bronbelasting een slechte raming en zou hier mijns inziens eerder sprake zijn van winst uit onderneming dan van een royalty of een service fee.

Daarnaast is het maar de vraag of een bronbelasting in overeenstemming is met het huidige EU-recht. Een analyse hiervan zal in het volgende hoofdstuk aan bod komen.²⁵⁴ Gezien de bovengenoemde uitdagingen is de OECD van mening dat een bronbelasting eerder in aanmerking komt om als additioneel handhavingsinstrument te fungeren dan als een op zichzelf staande maatregel. De effecten van het invoeren van deze regeling en een uitspraak over haar uitvoerbaarheid zullen uitgebreid aan bod komen in het volgende hoofdstuk.²⁵⁵

4.5.1.4. Introduceren van een egaliserende heffing

Een alternatieve methode om het winstallocatie vraagstuk van de digitale vaste inrichting op te lossen is de introductie van een egaliserende heffing. Deze maatregel wordt in sommige landen gehanteerd om een gelijke behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen te bewerkstelligen. Indien een dispariteit tussen deze twee partijen voorkomt, zou middels een egaliserende heffing dit verschil

²⁵¹ Voornamelijk de banken.

²⁵² Doordat vaak een eenmalige investering wordt gedaan om alle technologie op te zetten en van daaruit alles zijn gang te laten gaan.

²⁵³ In de vorm van bijhouden van de website, producten ontwikkelen, nieuwe producten.

²⁵⁴ Zie §5.3.3.2

²⁵⁵ Zie §5.3.3

teniet moeten worden gedaan. Dit middel zou derhalve goed ingezet kunnen worden om het verschil in belastingheffing tussen traditionele- en digitale vaste inrichtingen te corrigeren. Een uniforme methode waarbij deze heffing geheven kan worden ontbreekt echter waardoor eveneens uitdagingen in het verschiet liggen.

De OECD heeft drie uitdagingen genoemd waar rekening mee dient te worden gehouden bij het introduceren van een egaliserende heffing. Allereerst dient een duidelijke heffingsgrondslag gedefinieerd te worden. De OECD heeft hiervoor drie mogelijkheden benoemd. De eerste mogelijkheid is om alle transacties tussen inwonende en een digitale vaste inrichting mee te nemen in de grondslag van heffing. Het grote nadeel hiervan is dat het lastig te achterhalen is wat de totale transacties zijn in een bepaald land en dit voor veel administratiekosten zorgt bij zowel de belastingplichtigen als belastingautoriteiten waardoor de efficiëntie van deze regeling in het geding komt.²⁵⁶ De tweede optie bestaat uit het enkel opnemen van de transacties die via een digitaal platform worden verricht mee te nemen in de grondslag. Het grote nadeel hiervan is dat bedrijven alternatieve manieren zullen zoeken om hun producten of diensten aan te bieden.²⁵⁷ Als derde mogelijkheid wordt gesuggereerd om te heffen op basis van de hoeveelheid data die verzameld is door een e-bedrijf van gebruikers en klanten in een bepaald land.²⁵⁸

De tweede uitdaging kan gevonden worden in de vraag in hoeverre deze egaliserende heffing in overeenstemming is met het Europees recht. Dit vraagstuk zal gecombineerd met de optie van het heffen van een bronbelasting worden beantwoord in het volgende hoofdstuk.²⁵⁹ De derde uitdaging kan gevonden worden in het feit dat dubbele heffing kan ontstaan door het introduceren van deze egaliserende heffing. Dit probleem zou ondervangen kunnen worden door een voorbehoud te maken om deze heffing enkel door te voeren indien het inkomen anders onbelast blijft in het buitenland. Een alternatieve methode zou kunnen zijn om een verrekening of vrijstelling toe te staan met de binnenlandse vennootschapsbelasting om dit probleem te ondervangen.

²⁵⁶ Zie voor een uitgebreider overzicht §4.4.2.2.2.1

²⁵⁷ Denk hierbij aan verkoop via e-mail of via de telefoon.

²⁵⁸ Maatstaven van heffing zijn reeds eerder besproken, zie hiervoor §4.4.2.2.2.

²⁵⁹ Zie §5.3.3

4.5.1.5. Introduceren van een bandwidth belasting

Een optie die in de draft van 2014 wel aanwezig was maar in de finale versie in 2015 weggelaten is, is het introduceren van een belasting op basis van de gebruikte bandwidth. Dit betekent dat een progressieve belasting geheven zal worden op basis van het aantal gebruikers uit een land en de grootte van de website. Deze vorm van belasting is vooral gericht op e-bedrijven die als business model hebben om data te verzamelen uit verschillende landen en deze te gebruiken ofwel om software te bouwen om efficiënt te kunnen adverteren ofwel om deze data door te verkopen aan derde partijen.²⁶⁰

Om tegemoet te komen in de administratieve lasten van de bedrijven zou deze belasting alleen geheven kunnen worden indien de bandwidth boven een bepaalde drempelwaarde uitkomt. Bij het invoeren van een dergelijke belasting bestaat het gevaar dat dubbele belasting ontstaat. Dit probleem zou opgevangen kunnen worden door een voorbehoud te maken en een dergelijke heffing enkel door te voeren indien het inkomen anders onbelast wordt in het buitenland. Een alternatieve methode zou kunnen zijn om een verrekening of vrijstelling toe te staan met de binnenlandse vennootschapsbelasting om dit probleem te ondervangen.

Mijns inziens is het invoeren van een bandwidth belasting op dit moment nog geen reële mogelijkheid om de e-commerce problematiek op te lossen. Hiermee creëert de wetgever namelijk indirect een onderscheid tussen verschillende e-bedrijven. E-bedrijven die met multimedia²⁶¹ werken gebruiken in de regel grote hoeveelheden bandwidth wat in een dergelijk geval zou resulteren in een relatief hogere belastingdruk voor deze specifieke e-bedrijven. Ook zouden de e-bedrijven slim kunnen inspelen door enkel de bestanden die een relatief lage bandwidth verbruiken op hun eigen server te plaatsen en de meest belastende bestanden via een ISP te hosten. Hoogstwaarschijnlijk²⁶² is dit de reden dat de OECD deze optie uit het definitieve rapport heeft gehaald.

²⁶⁰ Zie §4.4.2.2.2.3

²⁶¹ Video's, afbeeldingen en muziek.

²⁶² Een duidelijk statement waarom deze optie uit de finale versie is gehaald ontbreekt waardoor dit niet met zekerheid gesteld kan worden.

4.5.2. Supranationale organisatie

4.5.2.1. Inleiding

De OECD heeft een aantal voorstellen in Actieplan 1 opgenomen om de uitdagingen van e-commerce het hoofd te bieden. In deze paragraaf zal kort mijn voorstel uiteen worden gezet om de bovengenoemde problematiek van e-commerce aan te pakken. Dit voorstel is een concept voorstel en dient op veel vlakken verder uitgediept te worden.

4.5.2.2. Supranationale organisatie

Om een efficiënte verdeling van de belastingopbrengsten die behaald zijn door e-commerce te bewerkstelligen is, naar mijn oordeel, de invoering van een onafhankelijke supranationale organisatie essentieel. Doordat de verschillende landen uiteindelijk hun eigen belangen zullen willen behartigen en niet graag belastingopbrengsten opgeven, is volgens mij een onafhankelijke organisatie die de e-commerce belastingopbrengsten rechtvaardig verdeelt tussen de verschillende landen noodzakelijk.

Deze taak kan het best ingevuld worden door de OECD zelf, daar deze, vooral door het gunstige vaarwater waarin zij zich op dit moment bevindt, de grootste kans van slagen heeft.²⁶³ Door de introductie van een multilateraal instrument,²⁶⁴ die het mogelijk maakt om alle belastingverdragen in één keer te wijzigen, kan relatief gemakkelijk heffingsbevoegdheden aan deze organisatie toegewezen worden.

Een alternatief zou kunnen zijn om deze supranationale organisatie eerst in EU-verband op te zetten. In dat geval kan, indien unanimititeit is bereikt tussen de lidstaten, dit voorstel gemakkelijk geïmplementeerd worden, mede door het dwingende karakter van het EU-recht. Echter, het invoeren van een dergelijke supranationale organisatie is mijns inziens enkel en alleen zinvol indien deze mondiaal op een gecoördineerde manier wordt uitgevoerd. Indien landen besluiten niet mee te doen, zullen e-bedrijven zich in deze landen vestigen. Doordat voor de meeste e-bedrijven geldt dat fysieke

²⁶³ Denk bijvoorbeeld aan het BEPS project. Waar twee jaar geleden veel fiscalisten sceptisch waren over de haalbaarheid van een dergelijk project, is binnen een relatief korte periode een uitzonderlijke prestatie geleverd.

²⁶⁴ Zie OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

aanwezigheid geen vereiste is om een bepaald land te bereiken, zullen de EU landen alsnog bereikt kunnen worden en heeft de invoering van een dergelijke supranationale organisatie derhalve geen zin.

Deze supranationale organisatie zou een verplicht registratiesysteem moeten implementeren voor e-bedrijven die via het internet goederen of diensten aanbieden in internationaal verband. Daarbij kan een onderscheid gemaakt worden tussen traditionele bedrijven die enkel hun goederen of diensten tentoonstellen en bedrijven die daadwerkelijk deze goederen en diensten verkopen via het internet. Traditionele bedrijven die enkel goederen tentoonstellen kunnen vrijgesteld worden voor deze belasting doordat zij een vaste inrichting in het marktland hebben.²⁶⁵ Om tegemoet te komen in de administratieve lasten kan een drempelwaarde worden ingevoerd waarbij enkel bedrijven verplicht worden gesteld die een bepaalde drempelwaarde hebben bereikt.²⁶⁶ Voor een uitgebreid overzicht van betrouwbare drempelwaardefactoren binnen de e-commerce verwijs ik naar §4.5.1.2.2.

Deze registratie zou voor praktische doeleinden verplicht gesteld kunnen worden bij het registreren van een domeinnaam. Deze domeinnaam is namelijk essentieel om online te opereren waardoor elk e-bedrijf genoodzaakt is om mee te doen. Dit zou tevens als “stok achter de deur” kunnen fungeren om deze regeling mondiaal in te kunnen voeren. Het registreren en toewijzen van domeinnamen ligt namelijk in handen van de non-profitorganisatie Internet Corporation for Assigned Names and Numbers (voortaan: ICANN). ICANN is op dit moment formeel onderdeel van het Amerikaanse ministerie van handel.²⁶⁷ Als de grootmachten²⁶⁸ een stabiel blok kunnen vormen, dan kan ondanks dat andere landen een dergelijke regeling niet zien zitten, toch indirecte dwang kunnen worden uitgeoefend door hun eventuele toegang tot het registreren van domeinnamen te ontnemen. Dit zou voordelig moeten uitpakken voor de G20, daar waar uit onderzoek²⁶⁹ is gebleken dat de G20-landen de meeste inkomsten mislopen door de grootschalige belastingontwijking van multinationals. Hierdoor zou mijns inziens een eventuele mondiale invoering een stap dichterbij kunnen komen.

Vervolgens dienen alle e-bedrijven die belastingplichtig zijn aan het einde van het boekjaar een bedrag aan belasting te voldoen aan deze organisatie. De hoogte van dit bedrag zal afhankelijk zijn van de

²⁶⁵ Vooral met de aanscherping van het vaste inrichtingsregime waarbij, indien sprake is van een kernactiviteit, sprake is van een vaste inrichting. Zie §4.4.1.2.2

²⁶⁶ De belastingplicht zou twee jaar na dato kunnen ingaan om de belastingplichtige tijd te geven de benodigde gegevens aan te leveren.

²⁶⁷ ICANN. (Dec, 2015).

²⁶⁸ Bijvoorbeeld de G20.

²⁶⁹ Weyzig, F. (2015), *Still broken: Governments must do more to fix the international corporate tax system*, Oxfam Novib, FNV & Tax Justice Network Nederland, ISBN 978-1-78077-973-7.

gemaakte omzet en zou tegen één vast percentage belast kunnen worden. Door de werking van de drempelwaarde zullen voornamelijk grote e-bedrijven getroffen worden waardoor een progressief belastingtarief niet haar beoogde vruchten zal afwerpen.²⁷⁰ Dit percentage moet niet te hoog worden gesteld, doordat anders in sommige landen door de werking van de verrekeningslimieten dubbele belasting kan ontstaan. Een te laag tarief geeft echter alsnog ruimte aan e-bedrijven om aan tax planning te doen.

Indien het business model enkel gericht is op het verzamelen van data, zal belasting worden geheven nadat daadwerkelijk omzet gegenereerd is middels deze ingezamelde data. Hiervoor dient deze supranationale organisatie toegang te krijgen tot de geconsolideerde omzet van het e-bedrijf. Dit zou kunnen door deze supranationale organisatie toegang te geven tot de verplichte CBC-rapportage²⁷¹ of door een multilateraal verdrag op te stellen die de informatie-uitwisseling tussen de landen en deze supranationale organisatie regelt. Een alternatief zou kunnen zijn om naast een verplicht registratiesysteem ook een verplicht aangiftesysteem te introduceren voor kwalificerende e-bedrijven. Dit laatste zal echter voor veel compliance kosten zorgen waardoor dit niet mijn voorkeur geniet.

Deze organisatie zal vervolgens deze belastingopbrengsten via een verdeelsleutel verdelen onder de verschillende landen. Deze verdeelsleutel kan op verschillende manieren worden ingevuld. Mijn voorkeur gaat uit naar een verdeelsleutel waarbij de belastingopbrengst verdeeld wordt naar rato van het aantal klanten per land. In het geval een e-bedrijf een business model hanteert waarbij enkel data worden verzameld, zal de omzet op het moment dat deze data daadwerkelijk worden geëxploiteerd verdeeld moeten worden naar rato van de hoeveelheid data verzameld uit een land. Dit kan gemakkelijk achterhaald worden via software als Google Analytics of via de betaalgegevens van klanten.²⁷² Via deze methode ontstaat, naar mijn oordeel, een rechtvaardige verdeling tussen het bron- en vestigingsland. Hiermee wordt welbewust de huidige transfer pricing spelregels buiten beschouwing gelaten doordat de grootste waarde creërende factor binnen de e-commerce ligt in IP.

²⁷⁰ Een progressief belastingstelsel is vooral gericht op het principe van de sterkste schouders dragen de zwaarste lasten. Doordat vooral de grotere e-bedrijven getroffen worden lijkt mij een vast percentage afdoende.

²⁷¹ Dient officieel opgesteld te worden voor multinationals met een wereldwijde omzet van minimal 750 miljoen. Zie action 13 (OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.)

²⁷² Deze optie geldt niet in het geval sprake is van data verzameling.

Doordat deze gemakkelijk verplaatst kan worden, ontstaat wederom een niet rechtvaardige verdeling tussen de bron- en vestigingslanden.

Om dubbele belasting te voorkomen zou de betaalde belasting aan deze supranationale organisatie in het vestigingsland als aftrekpost op de te betalen belasting moeten worden verleend. Hiervoor zouden de twee limieten moeten gelden zoals wij die kennen in ons belastingsysteem. Dit houdt in dat de te verrekenen belasting niet meer kan bedragen dan: i) de betaalde belasting aan de supranationale organisatie en ii) de te betalen vennootschapsbelasting. Hiermee wordt, een rechtvaardig systeem in het leven geroepen en ontstaat derhalve een eerlijke verdeling tussen de landen onderling. De uitdaging die voorligt, is om draagvlak te creëren onder de landen om een gedeelte van hun nationale heffingsbevoegdheid af te staan. Dit lijkt vooralsnog geen onmogelijke zaak, omdat het tegengaan van belastingontwijking op dit moment veel aandacht geniet vanuit de OECD landen en vooral de G20-landen de dupe lijken te zijn van alle ontwijkingsmogelijkheden van multinationals. Indien een sterk blok gevormd kan worden tussen de belangrijkste wereldeconomieën en vervolgens “sancties”²⁷³ worden ingevoerd tegen de landen die niet mee willen doen,²⁷⁴ behoort een mondiale invoering van dit systeem mijns inziens zeker tot de mogelijkheden. Een toetsing van dit voorstel op haar uitvoerbaarheid zal in het volgende hoofdstuk aan de orde komen.

4.6. Conclusie

Door de digitalisering en internationalisering van de economie zijn de afgelopen jaren verschillende structureringsvormen ontstaan binnen het huidige internationale belastingrecht. De OECD heeft deze structureringsvormen onderverdeeld in vier categorieën en heeft voor elk van deze categorieën verschillende actieplannen in het leven geroepen. Elk van deze actieplannen is erop gericht om de structureringsmogelijkheden van multinationals te bemoeilijken om zodoende de belastingheffing aan te laten sluiten waar de economische activiteit plaatsvindt. De exponentiële groei van e-commerce heeft echter voor vragen gezorgd over de houdbaarheid van het huidige internationale belastingrecht binnen de e-commerce. Door constante ontwikkeling binnen

²⁷³ Denk hierbij aan de hierboven genoemde sanctie dat geen domeinnamen meer worden uitgegeven aan landen die weigeren mee te doen.

²⁷⁴ Door het karakter van dit systeem zullen vooral de landen die in eerste instantie belasting hieven en nu een gedeelte van hun belasting af dienen te staan tegen een dergelijk systeem zijn. Echter, door het karakter van e-commerce wordt in veel gevallen juist geheel geen belasting betaald waardoor weinig landen achteruit zullen gaan.

de technologie ontstaan steeds meer kwalificatieconflicten. Dit resulteert in complexe vraagstukken binnen het huidige internationale belastingrecht.

De OECD pleit dan ook voor een alternatief regime voor e-commerce door het invoeren van onder andere een digitale vaste inrichting, het invoeren van een bronbelasting op digitale transacties, het introduceren van een egaliserende heffing of het introduceren van een bandwidth belasting.

Mijns inziens zou het oprichten van een supranationale organisatie die zich hierover ontfermt ook tot de mogelijkheden moeten behoren. In het volgende hoofdstuk zullen de voorgestelde maatregelen uitgebreid getoetst worden aan een door de OECD geleverde toetsingskader.

5. Toetsing oplossingen

5.1. Inleiding

In dit hoofdstuk zullen een aantal voorstellen²⁷⁵ uit het vorige hoofdstuk getoetst worden op hun uitvoerbaarheid. Het toetsingskader hiervoor bestaat uit het Ottawa Taxation Framework en het EU-recht. Allereerst zal het Ottawa Framework toegelicht worden. Vervolgens zullen de belangrijkste principes uit het EU-recht kort de revue passeren. Daarna zullen een aantal voorstellen uit het vorige hoofdstuk getoetst worden aan het bovengenoemde toetsingskader. Afgesloten zal worden met een conclusie.

5.2. Toetsingskader

5.2.1. Ottawa Taxation Framework

Nadat de eerste vormen van e-commerce zichtbaar werden binnen het wereldwijde web werd al snel duidelijk dat e-commerce de potentie had om één van de grootste economische ontwikkelingen van de 21^e eeuw te worden. Ook de verschillende landen zagen voldoende mogelijkheden om middels deze nieuwe manier van handelen alternatieve belastingopbrengsten te genereren. Dit heeft geleid tot een eerste rapport dat gepresenteerd is aan verschillende ministers op het OECD Ministerial Conference: “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce.”²⁷⁶ Hierin is de nadruk gelegd op de rol die e-commerce kan spelen in de groei en werkgelegenheid in geïndustrialiseerde, opkomende en ontwikkelingslanden. Daarnaast is ingegaan op de rol die belastingautoriteiten zouden moeten vervullen bij het realiseren van deze potentie. Hiervoor dienen de overheden een fiscaal klimaat te creëren waarin e-commerce zonder te veel restricties kan bloeien, doch in ogenschouw nemend dat de eerlijkheid en voorspelbaarheid van een dergelijk systeem niet uit het oog verloren kan worden. Hierbij is het essentieel dat in een dergelijk model iedereen zijn “fair share” betaalt om zodoende de publiekelijke verleende diensten te bekostigen.²⁷⁷ Om deze doelstellingen te bereiken is in dit rapport een aantal condities opgesomd die fungeren als een

²⁷⁵ Zie §4.5 voor een overzicht van alle voorstellen.

²⁷⁶ OECD Ministerial Conference (1998), *A Borderless World: Realising the potential of Electronic Commerce*.

²⁷⁷ OECD (1998), *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, pp.3.

raamwerk waaraan alle toekomstige belastingmaatregelen betreffende e-commerce dienen te voldoen.²⁷⁸

Dit raamwerk is tot de dag van vandaag intact en relevant gebleven binnen de e-commerce.²⁷⁹ In 2013 is binnen de OECD een werkgroep gecreëerd, de TFDE, die de problematiek betreffende e-commerce in kaart trachtte te brengen. Hier is onder andere het BEPS Actieplan 1 uit voortgevloeid. Hierin geeft het TFDE duidelijk aan dat het Ottawa Framework als fundamenteel belastingraamwerk fungeert voor de evaluatie van alle (toekomstige) belastingmaatregelen binnen de e-commerce.²⁸⁰

Dit raamwerk bestaat uit de volgende principes:

- Neutraliteit: Belastingheffing dient neutraal en vergelijkbaar te zijn tussen traditionele- en e-bedrijven. Besluiten dienen gemaakt te worden op grond van zakelijke overwegingen en niet enkel gebaseerd te zijn op basis van fiscale overwegingen. Belastingbetalers in vergelijkbare situaties die vergelijkbare transacties verrichten dienen op vergelijkbare wijze onderworpen te worden aan een vergelijkbare belasting.
- Efficiëntie: Nalevingskosten voor belastingplichtigen en administratiekosten voor belastingautoriteiten dienen zo laag mogelijk te worden gehouden.
- Zekerheid en simpliciteit: De belastingregels dienen duidelijk en simpel te zijn. De belastingplichtigen moeten op de belastingconsequenties van een regeling kunnen anticiperen alvorens een transactie heeft plaatsgevonden. Onder anticipatie wordt begrepen het weten wanneer, waar en hoe de belasting wordt berekend.
- Effectiviteit en rechtvaardigheid: Belastingheffing zou effectief moeten zijn en de juiste hoeveelheid belasting moeten genereren op het juiste tijdstip. De potentie belasting te ontwijken of te ontduiken dient daarbij geminimaliseerd te worden. De getroffen maatregel dient in proportie te zijn met de bijbehorende risico's.

²⁷⁸ OECD (1998), *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, pp.3.

²⁷⁹ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.17.

²⁸⁰ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.17.

- Flexibiliteit: Het belastingsysteem dient dynamisch en flexibel te zijn zodat deze gelijke tred blijft houden met de technologische en commerciële ontwikkelingen.

5.2.2. Europees Recht

Het tweede toetsingskader waaraan de voorgenoemde oplossingen getoetst wordt is het EU-Recht. Een belangrijk beginsel binnen het internationale belastingrecht is het soevereiniteitsbeginsel. In combinatie met het territorialiteitsbeginsel blijft belastingheffing, ondanks de opkomst van verschillende instanties die de verschillende belastingsystemen zoveel mogelijk op elkaar willen laten aansluiten, toch een nationale aangelegenheid. Binnen de EU zijn lidstaten bevoegd de criteria voor belastingheffing vast te stellen om zodoende belasting te kunnen heffen binnen hun eigen jurisdictie en eventuele dubbele belasting te voorkomen. Wel dient deze heffing door de lidstaten in overeenstemming te zijn met het Unierecht.²⁸¹

Dit Unierecht kan onderverdeeld worden in primaire en secundaire bronnen.²⁸² De primaire bronnen bestaan uit de oprichtings-, wijzigings- en toetredingsverdragen, zoals het EG-Verdrag²⁸³ het Verdrag betreffende de Europese Unie (het verdrag van Maastricht),²⁸⁴ de verdragen van Amsterdam,²⁸⁵ Nice²⁸⁶ en Lissabon²⁸⁷ en de toetredingsverdragen²⁸⁸ op grond waarvan nieuwe staten tot de Unie zijn toegetreden.²⁸⁹ Deze verdragen bevatten regels die de verdeling van de bevoegdheden tussen de Europese Unie en de lidstaten bepalen en die de grondslag voor de macht van de Europese instellingen vormen. Zij bepalen ook het rechtskader binnen welk de instellingen van de EU het Europese beleid ten uitvoer leggen.²⁹⁰

²⁸¹ Zie onder andere arresten van 29 april 1999, Royal bank of Scotland, C-311/97, Jurispr. blz. I-2651, punt 19; 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 19, en 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 29).

²⁸² Weber, D.M (2015), *Cursus Belastingrecht, EBR.2.0.0.A Primaire bronnen van Europees Recht*, Deventer: Kluwer.

²⁸³ Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap van 25 maart 1957, Trb. 1957, 74 en 91.

²⁸⁴ Verdrag van 7 februari 1992 betreffende de Europese Unie, PbEG 1992 C 191.

²⁸⁵ Verdrag van Amsterdam van 2 oktober 1997 houdende wijziging van het verdrag betreffende de Europese Unie, de verdragen tot oprichting van de Europese Gemeenschappen en sommige bijbehorende akten, PbEG 1997 C-340/1.

²⁸⁶ Verdrag van Nice van 26 februari 2001, houdende wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie, de Verdragen tot oprichting van de Europese Gemeenschappen en sommige bijhorende akten, PbEG 2001 C 80/1.

²⁸⁷ Verdrag van Lissabon van 13 december 2007, PbEU 2007 C 306.

²⁸⁸ Zie voor een overzicht van wijzigings- en toetredingsverdragen, hfst. 3 in: A.W.H. Meij (red.), *Europocket, Verdragsteksten EG Europese Unie*, Kluwer Deventer, zeventiende druk 2007.

²⁸⁹ Weber, D.M (2015), *Cursus Belastingrecht, EBR.2.0.0.A Primaire bronnen van Europees Recht*, Deventer: Kluwer.

²⁹⁰ Eur-lex (2015), *De rechtsbronnen van de Europese Unie*.

De secundaire bronnen worden gevormd door elementen van het recht waarin in de verdragen niet is voorzien.²⁹¹ Het gaat hierbij om besluiten van de Europese Unie in de vorm van “verordeningen, richtlijnen en beschikkingen.”²⁹² Ook jurisprudentie van het Hof van Justitie (voortaan: HvJ), het internationaal recht en de algemene rechtsbeginselen²⁹³ vallen onder de secundaire bronnen.²⁹⁴

Bij de toetsing of een directe belasting in overeenstemming is met het EU-recht wordt door het HvJ getoetst of deze belasting in strijd is met de EU-verdragsvrijheden. Het EU-recht kent zes verdragsvrijheden die allen opgenomen zijn in het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (voortaan: VWEU).²⁹⁵

Deze vrijheden zijn als volgt:

- het vrije verkeer van de burgers van de Unie (art. 21 VWEU);
- het vrije verkeer van goederen (art. 28 t/m 32 VWEU);
- het vrije verkeer van personen (Werknemers: art. 45 t/m 48 VWEU en recht van vestiging: art. 49 t/m 55VWEU);
- het vrije verkeer van diensten (art. 56 t/m 62 VWEU);
- het vrije verkeer van kapitaal (art. 63 t/m 66 VWEU);
- het vrije verkeer van betalingen (art. 63 t/m 65 VWEU).

Naast de bovengenoemde verkeersvrijheden is in art. 18 VWEU een algemeen verbod betreffende discriminatie naar nationaliteit opgenomen. Deze zes “beginselen” vormen de basis waaraan het HvJ elke binnenkomende casus toetst. Er lijkt vooralsnog geen rangorde te zijn tussen deze

²⁹¹ Eur-lex (2015), *De rechtsbronnen van de Europese Unie*.

²⁹² Op grond van artikel 288 vWEU.

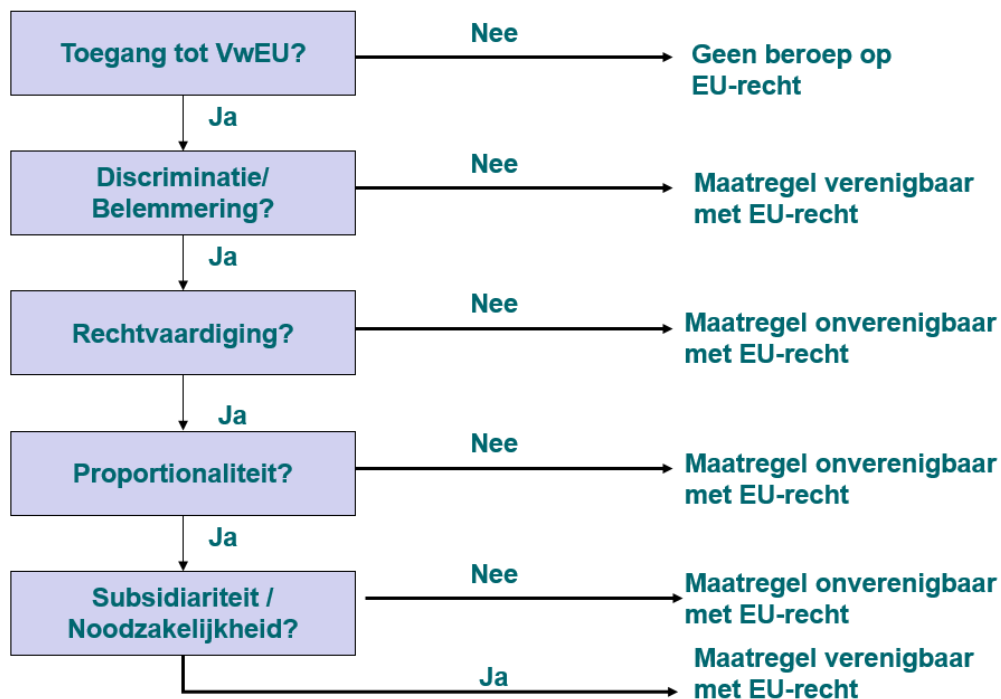
²⁹³ In HvJ EG 17 december 1970, zaak 11/70 (Internationale Handelsgesellschaft), Jur. blz. 1125 (concl. Dutheillet de Lamothe) is beslist dat ‘de eerbiediging der grondrechten een bestanddeel uitmaakt van de algemene rechtsbeginselen welke eerbiediging door het Hof van Justitie wordt verzekerd’.

²⁹⁴ Eur-lex (2015), *De rechtsbronnen van de Europese Unie*.

²⁹⁵ Verdrag van Lissabon, 13-12-2007, PbEU. 2007 C 306.

verkeersvrijheden.²⁹⁶ Wel blijkt uit vaste jurisprudentie²⁹⁷ dat niet aan het discriminatie verbod wordt getoetst indien een andere bepaling uit het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie van toepassing is waarin het discriminatieverbod nader is uitgewerkt. Dit betekent impliciet dat de toepassing van de bepalingen betreffende het vrije verkeer voorgaan ten opzichte van de toepassing van VWEU.²⁹⁸ Ook is in de rechtspraak in bepaalde casus de vraag opgeworpen aan welke verkeersbepaling getoetst dient te worden. De relevantie van deze vraag wordt verklaard door de situatie dat het vrije verkeer van kapitaal doorwerkt naar derde landen en derhalve niet beperkt is tot pure EU-situaties. Op de volgorde van deze vrije verkeersvrijheden wordt in het vervolg van dit onderzoek echter niet ingegaan. Het HvJ gebruikt bij het toetsen of een regeling in strijd is met het EU-recht een zelfontwikkelde beslisboom. Voor dit onderzoek zal eveneens gebruik gemaakt worden van deze beslisboom om zodoende te toetsen of de in de volgende paragraaf benoemde voorstellen voldoen aan het EU-recht. Een schematisch overzicht van deze beslisboom is in onderstaande figuur opgenomen.

Figuur 5.1 – Een schematisch overzicht van de beslisboom van het HvJ.



²⁹⁶ In een enkele arrest lijkt er voorrang te zijn tussen de verkeersvrijheden (zie bijvoorbeeld arrest HvJ 13 april 2000, Baars, C-251/98)). Echter is dit mijns inziens geldt dit specifiek voor deze casus en blijft de hoofdregel dat er geen vaste volgorde is tussen de verkeersvrijheden.

²⁹⁷ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 20 oktober 1993, zaak C-92/92 (Collins), Jur. blz. I-5145 (concl. Jacobs).

²⁹⁸ Weber, D.M (2015), *Cursus Belastingrecht, EBR.5.0.1 De zes EU-verdragsvrijheden*, Deventer: Kluwer.

5.3. Toetsing voorstellen

5.3.1. Inleiding

In het vorige hoofdstuk is een aantal voorstellen benoemd die de problematiek die kenmerkend is voor de e-commerce zouden kunnen oplossen.²⁹⁹ In deze paragraaf worden de meest reële³⁰⁰ voorstellen van de OECD, alsmede mijn eigen voorstel getoetst aan het toetsingskader zoals uiteengezet in de vorige paragraaf. Het betreft de volgende voorstellen:

- Invoeren van een digitale vaste inrichting;
- Het heffen van een bronbelasting op digitale transacties;
- Het creëren van een supranationale organisatie.

Bij het toetsen van de bovengenoemde voorstellen wordt de aannahme gedaan dat de overige voorgestelde BEPS actieplannen de huidige e-commerce problematiek niet heeft kunnen oplossen. Uit de actieplannen blijkt namelijk dat, op enkele uitzonderingen na, vrijwel geen minimumstandaarden overeen zijn gekomen door de landen. Zo is op het gebied van CFC wetgeving (Actieplan 3) geen overeenstemming bereikt over een gemeenschappelijk CFC beleid en zijn niet alle landen het eens met de wijziging dat de uitzonderingen in artikel 5 lid 4 sub paragrafen a t/m d enkel gelden voor hulpwerkzaamheden (Actieplan 7).³⁰¹ Alhoewel de wijzigingen binnen de transfer pricing regels (Actieplan 8-10) unaniem lijken te zijn, zullen deze de huidige problematiek binnen de e-commerce niet op kunnen lossen.³⁰²

²⁹⁹ Zie voor een overzicht van veelgebruikte structuren binnen de e-commerce §4.3

³⁰⁰ Doordat een egaliserende heffing vrijwel hetzelfde werkt als een bronbelasting zal een toetsing hetzelfde resultaat opleveren. Daardoor is de optie voor de egaliserende heffing achterwege gelaten. Ook de optie van de bandwidth belasting zal achterwege gelaten worden. Dit mede doordat deze optie uit de laatste rapport is gehaald, hoogstwaarschijnlijk omdat de OECD dit plan niet haalbaar acht. Zie hiervoor § 4.5.1.5

³⁰¹ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., pp.149

³⁰² Doordat onder de huidige transfer pricing regels winst gealloceerd wordt op functies, risico's en activa, en deze drie in veel gevallen ontbreken bij e-bedrijven zal de toe te rekenen winst minimaal zijn. Zie hiervoor ook §3.4

5.3.2. Invoeren van een digitale vaste inrichting

In het vorige hoofdstuk is uitgebreid aan de orde gekomen hoe aan de invoering van een digitale vaste inrichting vorm gegeven zou kunnen worden. In deze paragraaf wordt getoetst in hoeverre de invoering van een digitale vaste inrichting voldoet aan het bovengeschetste toetsingskader.

5.3.2.1. Ottawa Framework

Neutraliteit

Door het invoeren van een nieuw digitaal vaste inrichtingsregime zal de discrepantie in belastingheffing tussen traditionele bedrijven en e-bedrijven sterk gereduceerd worden. Doordat onder het huidige internationale belastingrecht enkel belasting wordt geheven indien sprake is van een vaste inrichting in het bronland, zijn hedendaagse e-bedrijven vaak onbelast. In het geval wel een vaste inrichting wordt geconstateerd,³⁰³ zal de te betalen belasting miniem zijn door de werking van de huidige transfer pricing regels.³⁰⁴ Door het invoeren van belastingplicht voor e-bedrijven zal het concurrentievoordeel voor e-bedrijven teniet worden gedaan en zullen beide partijen op een vergelijkbare manier onderworpen worden aan vennootschapsbelasting. Er kan gesteld worden dat de neutraliteit tussen traditionele- en e-bedrijven door deze regeling juist in het geding komt, doordat verschillende winstallocatieregels zullen gelden voor beide partijen. Dit verschil is, naar mijn idee, te rechtvaardigen doordat dit verschil in winstallocatiemethode er juist voor zorgt dat effectief een soortgelijke belastingdruk ontstaat tussen traditionele als e-bedrijven. Derhalve kan geconcludeerd worden dat de invoering van een nieuw digitaal vaste inrichtingsregime de neutraliteit tussen traditionele- en e-bedrijven sterk verbetert.

Efficiëntie

Het invoeren van een dergelijk voorstel dient zo efficiënt mogelijk vormgegeven te worden om zodoende de nalevingskosten voor zowel de belastingplichtigen als de belastingautoriteiten te minimaliseren. Een eerste probleem waar belastingautoriteiten tegenaan zullen lopen is de methodiek waarmee wordt bijgehouden welke e-bedrijven hun bedrijfsuitvoering exploiteren binnen hun landsgrenzen. Doordat e-bedrijven vaak geen fysieke aanwezigheid hebben in een bepaald land, zal vooral gebruik moeten worden gemaakt van digitale gegevens van e-bedrijven. Hierdoor is een

³⁰³ Bijvoorbeeld indien de e-bedrijf een server heft in dat desbetreffend land. Zie hiervoor §3.4.

³⁰⁴ Doordat onder de huidige transfer pricing regels winst gealloceerd wordt op functies, risico's en activa, en deze drie in veel gevallen ontbreken bij e-bedrijven zal de toe te rekenen winst minimaal zijn. Zie hiervoor ook §3.4

intensieve samenwerking met alle ISP's van essentieel belang. Op basis van de in de vorige hoofdstuk benoemde factoren³⁰⁵ dient bepaald te worden of sprake is van een significante economische aanwezigheid binnen een land. Dit lijkt voor veel landen momenteel een onmogelijke zaak, daar waar de belastingautoriteiten de technologische kennis en bezettingsgraad niet hebben om een dergelijke samenwerking op te zetten. Bovendien dient, mocht geïdentificeerd kunnen worden welke e-bedrijven actief zijn in een land, bijgehouden te worden in hoeverre de omzet van een e-bedrijf boven de voorgestelde drempelwaarde uitkomt. Dit vergt een intensieve controle door de belastingautoriteiten, waarbij achterhaald dient te worden hoeveel omzet een e-bedrijf binnen deze landsgrenzen heeft gemaakt.³⁰⁶ Om dit te bepalen dienen de e-bedrijven mee te werken of dient nieuwe wetgeving gemaakt te worden die alle e-bedrijven verplicht stelt om elke vorm van omzet in een bepaald land te rapporteren aan de belastingautoriteiten. Dit zorgt mogelijk voor een overload aan informatie voor de belastingautoriteiten en verhoogde compliance kosten voor de belastingplichtigen.

Mocht toch een overzicht gemaakt kunnen worden van alle actieve e-bedrijven en bepaald kunnen worden welke e-bedrijven een omzet³⁰⁷ behalen boven de gestelde drempelwaarde, dan is sprake van een digitale vaste inrichting en is dit e-bedrijf belastingplichtig. De belastingautoriteiten dienen in eerste instantie te bepalen wat de toe te rekenen winst is in een dergelijk geval. Indien gebruik wordt gemaakt van de modified deemed profit method zal een duidelijke comparable gevonden moeten worden in de OECD database van comparables.³⁰⁸ De belasting autoriteiten kunnen hiervoor de wetgeving dusdanig inrichten dat de bewijslast van een juiste winstallocatie door de belastingplichtigen moet worden aangeleverd.³⁰⁹ Dit zorgt echter voor verhoogde compliance kosten voor de belastingplichtige. Het vasthouden aan de huidige transfer pricing regels zorgt er echter voor dat de toe te rekenen winst minimaal³¹⁰ is en lijkt derhalve ook niet efficiënt te zijn. Bovenstaande in

³⁰⁵ Zie §4.5.1.2.2.

³⁰⁶ In deze fase is er nog geen sprake van een vaste inrichting en het bedrijf is derhalve niet verplicht om haar omzet te rapporteren aan de corresponderende belastingautoriteiten.

³⁰⁷ Of een andere factor die als drempelwaarde is ingesteld. Zie §4.5.1.2.1

³⁰⁸ Deze bestaat bij het schrijven van dit onderzoek nog niet. Deze zal dus eerst ontwikkeld moeten worden ofwel door de OESO (die dit voorstelt) ofwel door de belasting autoriteiten die een dergelijke regeling wil invoeren.

³⁰⁹ Zoals die reeds bestaat voor normale intercompany transacties (Artikel 8b wet VPB). Hier dient ook een local en masterfile aangeleverd te worden door de belastingplichtige in kwestie.

³¹⁰ Zie §3.4

ogenschouw nemend kan geconcludeerd worden dat het huidige digitale vaste inrichtingsvoorstel niet voldoet aan de efficiëntie eis van het Ottawa Framework.

Zekerheid en simpliciteit

Door de invoering van een nieuw digitaal vaste inrichtingsregime zullen voortaan twee regimes gelden. Voor e-bedrijven wordt afgestapt van een formeel juridische benadering naar een economische benadering. De achterliggende gedachte hierbij is dat een bedrijf dat in welke vorm ook haar bedrijfsvoering in een bepaald land exploiteert en hier significant aanwezig is, vanzelfsprekend belastingplichtig dient te zijn. Voor er daadwerkelijk sprake is van een economisch significante aanwezigheid in een bepaald land, dienen de geëxploiteerde bedrijfsactiviteiten boven een gespecificeerde drempelwaarde uit te komen. Op deze manieren weten belastingplichtigen exact waar zij aan toe zijn.

Onzekerheid kan ontstaan over de hoogte van de toe te rekenen winsten aan de verschillende landen. Een duidelijke toerekeningssysteem ontbreekt in deze fase echter waardoor grote onzekerheid zal ontstaan bij de belastingplichtigen. Daarnaast kan onzekerheid ontstaan indien e-bedrijven business modellen gebruiken waarbij in eerste instantie een aantal jaar enkel data wordt verzameld. Indien in een later stadium deze data wordt geëxploiteerd zal een overzichtelijk toerekeningssysteem ontwikkeld moeten worden. Zelfs in het geval winsten eerlijk verdeeld kunnen worden, rest de vraag aan welk jaar deze belastingschuld toegerekend kan worden. Valt hiervoor een voorziening te treffen door de belastingplichtigen? Een verdere uitwerking is noodzakelijk om de onzekerheid bij belastingplichtigen weg te nemen waardoor het huidige voorstel niet voldoet aan het zekerheids- en simpliciteitsvereiste.

Effectiviteit en rechtvaardigheid

Door de invoering van een digitale vaste inrichting ontstaat een rechtvaardiger verdeling van de belastingopbrengsten tussen de verschillende landen en zal belastingheffing plaatsvinden waar de economische activiteit plaatsvindt. Doordat e-bedrijven in de huidige structuren effectief vrijwel geen belasting betalen, zullen belastingautoriteiten na invoering van dit systeem gezamenlijk meer belastingopbrengsten ontvangen.³¹¹ Deze extra opbrengsten kunnen gebruikt worden om andere

³¹¹ Deze stelling is gemaakt onder de aanname dat alle landen mee werken aan een dergelijke initiatief waardoor belastingplichtigen geen andere structureringmogelijkheden rest.

versturende belastingen³¹² te verlagen. Hiervoor is het echter essentieel dat belastingplichtigen geen ontwijkingsmogelijkheden hebben. Doordat op dit moment een duidelijke registratiesysteem ontbreekt bij de belastingautoriteiten lijkt dit laatste echter niet het geval te zijn. Zolang door belastingautoriteiten geen wettelijke grond wordt gecreëerd waarin zij belastingplichtigen kunnen dwingen om een overzicht te verschaffen van alle behaalde omzet en data, zal belastingontwijking relatief gemakkelijk plaats kunnen vinden.³¹³ Hierdoor kan geconcludeerd worden dat niet voldaan wordt aan het effectiviteits- en rechtvaardigheidsvereiste.

Flexibiliteit

Het doel van het invoeren van een digitale vaste inrichting is om de technologische en commerciële ontwikkelingen binnen de e-commerce het hoofd te bieden. Dit nieuwe systeem zal op elk huidig- en toekomstig business model effect hebben doordat de belastingplicht gekoppeld wordt aan een significante economische aanwezigheid binnen een land. Doordat een grote variëteit aan factoren is gebruikt om te bepalen of sprake is van een significante economische aanwezigheid, zal elk e-commerce business model onder het bereik van deze regeling vallen. Mocht in de toekomst business modellen ontstaan waarbij gebruik wordt gemaakt van andere factoren die key drivers zijn binnen dat business model, kunnen deze gemakkelijk toegevoegd worden in het voorgestelde systeem. Derhalve lijkt dit systeem dynamisch en flexibel genoeg om de technologische en commerciële ontwikkelingen binnen de e-commerce aan te kunnen. Bovenstaande in ogenschouw nemend kan geconcludeerd worden dat de invoering van een digitaal vaste inrichtingsregime voldoet aan het flexibiliteitsvereiste.

Conclusie

Toetsing aan het Ottawa framework wijst uit dat het huidige digitale vaste inrichtingsvoorstel op dit moment niet uitvoerbaar is. Dit komt met name door de beperkte controle mogelijkheden van de belastingautoriteiten en de hoge administratiekosten die ontstaan bij zowel de belastingplichtigen en de belastingautoriteiten waardoor deze op dit moment niet efficiënt is. Ook zijn veel vragen onbeantwoord gebleven waardoor dit ten koste gaan van de zekerheid en simpliciteit van deze regeling. Een groot voordeel van een dergelijk systeem is echter dat deze dusdanig flexibel is dat deze alle huidige en toekomstige e-commerce business modellen lijkt te ondervangen. Derhalve heeft dit

³¹² Voorbeelden hiervan zijn de Loonbelasting of de Vennootschapsbelasting.

³¹³ Sommige landen hebben een dergelijke regeling al in hun nationale wetgeving (bijv. NL met art. 47 AWR ev). Echter, deze zou mondiaal opgenomen moeten worden (en eventueel uitgebreid). De OECD zou er goed aan doen om dit vereiste op te nemen in een eventuele uitwerking van dit digitaal vaste inrichtingsregimevoorstel.

voorstel van de OECD, mijns inziens, de potentie om de e-commerce problematiek op te lossen, mits deze verder uitgewerkt wordt.

5.3.2.2. Europees Recht

Om te beoordelen in hoeverre de invoering van een digitale vaste inrichting in strijd is met het EU-recht zal hieronder een analyse gemaakt worden aan de hand van de beslisboom die het HvJ aanhoudt bij haar uitspraken. In het vervolg van deze analyse wordt aangenomen dat sprake is van een grensoverschrijdende activiteit en er toegang is tot het EG verdrag.

Discriminatie/belemmering

Alvorens sprake kan zijn van discriminatie dient een lidstaat onderscheid te maken in belastingheffing tussen twee objectief gelijke gevallen. In de literatuur wordt dit vaak aangemerkt als een onderscheid maken in belastingheffing tussen objectief vergelijkbare ingezetenen en niet-ingezetenen.³¹⁴ Deze regeling maakt echter geen direct onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen, maar tussen traditionele- en e-bedrijven.

Er lijkt mijns inziens dan ook geen sprake te zijn van objectief vergelijkbare gevallen doordat de manier van bedrijfsvoering tussen beide partijen verschilt. Mocht toch een vergelijking gemaakt worden tussen beide partijen, zal deze uitwijzen dat de discrepantie tussen traditionele- en e-bedrijven in belastingheffing teniet wordt gedaan door de invoering van een digitale vaste inrichting. Beide partijen lijken door de invoering van een digitale vaste inrichting dan ook op een gelijke manier te worden belast waardoor een level playing field lijkt te ontstaan tussen beide partijen.

Wel kan gesteld worden dat het verschil in winstallocatiemethode mogelijk als discriminatie kan worden gekwalificeerd. Waar bij ingezeten e-bedrijven³¹⁵ voor de bepaling van de belastbare winst sprake zal zijn van de traditionele transfer pricing regels, zullen in het geval van een digitale vaste inrichting gehele andere winstallocatie regels gelden. Hoewel in eerste instantie geen sprake lijkt te zijn van objectief vergelijkbare gevallen, waardoor niet meer toegekomen wordt aan het verschil in behandeling van winstallocatie methode, zou gesteld kunnen worden dat deze verschillende

³¹⁴ Terra, B.J.M. & Wattel, P.J. (2012), *European Tax Law*, Kluwer: Deventer, pp. 892.

³¹⁵ Mede inbegrepen e-bedrijven die wel kwalificeren als vaste inrichting.

behandeling kwalificeert als discriminatie. Derhalve wordt voor de verdere analyse van deze regeling aangenomen dat sprake is van discriminatie.

Rechtvaardiging

Een discriminatie/belemmering hoeft niet automatisch tot strijdigheid met het EU-recht te leiden. Het HvJ heeft in de loop der jaren een aantal rechtvaardigingsgronden geaccepteerd als mogelijke rechtvaardiging voor discriminerende maatregelen. De, in mijn ogen, meest relevante rechtvaardigingsgrond voor deze casus is de bestrijding van belastingfraude of – ontwijking. Het HvJ heeft in het arrest Cadbury Schweppes³¹⁶ het volgende over deze rechtvaardigingsgrond gezegd:

“Bijgevolg kan een beperking van de vrijheid van vestiging slechts door de strijd tegen misbruiken worden gerechtvaardigd, wanneer zij specifiek tot doel heeft, gedragingen te verhinderen die erin bestaan, volstrekt kunstmatige constructies op te zetten die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om de belasting te ontwijken die normaal verschuldigd is over winsten uit activiteiten op het nationale grondgebied.”

Concluderend kan worden gesteld dat in het geval van volledig kunstmatige constructies die op een dusdanige manier zijn gestructureerd dat indien deze geen verband houden met de economische realiteit discriminerende maatregelen gerechtvaardigd kunnen worden. In het vorige hoofdstuk is uitgebreid aan bod gekomen hoe de e-commerce gekenmerkt wordt door business modellen waarbij volledig kunstmatige constructies worden gebruikt om zodoende effectief zo weinig mogelijk belasting te betalen.³¹⁷ Het kenmerkende verschil tussen traditionele kunstmatige constructies en kunstmatige constructies kenmerkend voor e-commerce is dat IP voor een groot gedeelte de waarde creërende factor is binnen e-commerce. Doordat IP relatief gemakkelijk verplaatst kan worden, levert dit voldoende structureringsmogelijkheden op. Echter doordat deze regeling dusdanig is vormgegeven dat niet alleen kunstmatige constructies onder deze regeling vallen maar alle business modellen die onder de e-commerce vallen, zou getwijfeld kunnen worden in hoeverre deze rechtvaardigingsgrond een plausibele is. Doordat deze regeling op elke situatie van toepassing kan gesteld worden dat de regeling geacht wordt niet specifiek tot doel heeft kunstmatige constructies aan te pakken.³¹⁸ Dit zou genoeg reden kunnen zijn voor het HvJ om deze rechtvaardigingsgrond te verwerpen.

³¹⁶ HvJ 12 september 2006, Cadbury Schweppes, C196/04, ro. 55. (Zie ook HvJ 16-07-98, ICI, C-264/96, ro. 26 en HvJ 8 maart 2001, Metallgesellschaft, C410/98.

³¹⁷ Zie voor een overzicht van dergelijke structuren §4.3.

³¹⁸ Dit komt duidelijk naar voren in het arrest ICI HvJ 16-07-98, C-264/96, ro. 26 & HvJ 8 maart 2001, Metallgesellschaft, C410/98, ro. 57.

Echter, indirect worden alleen de e-bedrijven getroffen die voorheen geen belasting betaalden, doordat de huidige maatregel een verrekenings-/vrijstellingsregime voorschrijft. Dit betekent dat de e-bedrijven die voorheen voldoende belasting betaalden in de uiteindelijke woonstaat, de betaalde belasting in het bronland kunnen aftrekken. Dit resulteert erin dat zij, na de invoering van dit systeem, effectief hetzelfde bedrag aan belasting betalen.³¹⁹ Hierdoor zal het totaal aan ontvangen belastinggelden mondiaal gelijk blijven, maar ontstaat een meer rechtvaardigere verdeling tussen de landen. Ik denk dat de discriminatie derhalve gerechtvaardigd wordt door de bovengenoemde rechtvaardigingsgrond.

Proportionaliteit & subsidiariteit

Indien een rechtvaardigingsgrond bestaat voor het invoeren van een discriminerende regeling, dient bepaald te worden in hoeverre deze regeling noodzakelijk en niet disproportioneel is. Met deze eis wordt bedoeld dat de ingevoerde regeling niet verder gaat dan nodig om haar doel te bereiken en geschikt is om het gestelde doel te bereiken.³²⁰ Het doel van de invoering van een digitale vaste inrichting is om kunstmatige constructies die kenmerkend zijn voor de e-commerce tegen te gaan. Ook wordt getracht de belastingheffing meer in lijn te brengen met waar de economische activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden. Dit doel wordt bereikt door de invoering van een digitale vaste inrichting. Hierdoor worden alle e-bedrijven die een significante economische aanwezigheid hebben in een bepaald land belastingplichtig en dienen zij hun “fair share” aan belasting te betalen in dat land. Ondanks dat door deze regeling alle e-bedrijven worden getroffen (ook e-bedrijven die geen gebruik maken van een kunstmatige constructie) is deze regeling proportioneel doordat e-bedrijven die wel voldoende belasting afdragen in de woonstaat minder belasting zullen betalen.³²¹ De totale belastingdruk van het e-bedrijf blijft derhalve gelijk en de facto zal enkel de belastingopbrengst middels deze manier verschoven worden van het ene land naar het andere. Deze regeling is dusdanig vormgegeven dat deze voldoet aan het proportionaliteits- en subsidiariteitsvereiste. Uit bovenstaande kan derhalve geconcludeerd worden dat de invoering van een digitale vaste inrichting in overeenstemming is met het EU-recht.

³¹⁹ Uitgegaan wordt van de situatie dat er winst gemaakt werd in de woonstaat.

³²⁰ Arresten waar dit aspect duidelijk naar voren komen is het arrest: HvJ 21-11-2002, X & Y v. Riksskatteverket, C-436/00, maar ook HvJ 28-01-1992, Bachman, C-204/90 & HvJ 30-01-2007, Commission v. Denmark, C-150/04.

³²¹ De te betalen belasting in de digitale vaste inrichtingsland kan namelijk afgetrokken worden van het belastbaar inkomen in de woonstaat.

5.3.2.3. Conclusie toetsing

In deze paragraaf is de invoering van een digitale vaste inrichting getoetst aan het Ottawa Framework en het EU-recht. Ondanks dat de regeling de neutraliteit tussen traditionele- en e-bedrijven versterkt, lijkt de invoering van een digitale vaste inrichting in dit stadium vooralsnog onuitvoerbaar. Dit komt vooral door het gebrek aan controle dat de belastingautoriteiten kunnen uitvoeren gelet op de huidige technologie en de hoge mate van administratiekosten die ontstaan bij zowel de belastingautoriteiten als belastingplichtigen. Het huidige voorstel dat is neergelegd door de OECD lijkt ook te beperkt en laat vele vragen onbeantwoord. Mijns inziens gaat dit ten koste van de zekerheid en simpliciteit van de regeling. Wel lijkt een dergelijk systeem flexibel genoeg om alle huidige en toekomstige e-commerce business modellen te ondervangen, waarvoor het in mijn optiek verdient verder uitgewerkt te worden.

Na toetsing aan het EU-recht lijkt de huidige maatregel in overeenstemming te zijn met het EU-recht. Er ontstaat bij de invoering van een digitale vaste inrichting geen belemmering tussen ingezetenen en niet-ingezetenen. Indien dit toch als een belemmering wordt gekwalificeerd bestaat er een solide rechtvaardigingsgrond en is de regeling dusdanig proportioneel en noodzakelijk dat deze regeling in overeenstemming is met het EU-recht.

Al met al kan geconcludeerd worden dat het huidige voorstel te beperkt is om (op korte termijn) ingevoerd te worden, maar heeft het de potentie om na verder onderzoek en onderbouwing op de lange termijn de problematiek rondom e-commerce aan te pakken.

5.3.3. Bronbelasting op financiële transacties voor digitale goederen en diensten

In het vorige hoofdstuk is uitgebreid aan de orde gekomen hoe de invoering van een bronbelasting op uitgaande financiële transacties voor digitale goederen en diensten (voortaan: digitale transacties) vorm gegeven zou kunnen worden. In deze paragraaf wordt getoetst in hoeverre de invoering van een bronbelasting op digitale transacties voldoet aan het bovengeschetste toetsingskader. Hiervoor wordt de aanname gemaakt dat alle landen de regeling invoeren zoals deze uiteengezet is in hoofdstuk 4. Dit is vooral van belang voor de toetsing aan het Europees Recht, daar waar geen verrekeningsmogelijkheid wordt geboden, de uitkomst van de analyse kan verschillen.

5.3.3.1. Ottawa Framework

Neutraliteit

Het invoeren van een bronbelasting op uitgaande digitale transacties zal enerzijds voor zorgen dat de discrepantie in belastingheffing tussen traditionele bedrijven en e-bedrijven verdwijnt. Door een bronbelasting te heffen op uitgaande financiële transacties zullen de buitenlandse ondernemers belast worden waardoor zowel ingezetenen als niet-ingezetenen de facto op een gelijke manier belast worden.

Anderzijds lijkt het heffen van een bronbelasting enkel op transacties voor buitenlandse digitale diensten en goederen een inbreuk te zijn op het gelijkheidsbeginsel. Waar binnenlandse financiële transacties voor dezelfde goederen/diensten niet onderworpen zijn aan een bronbelasting zullen buitenlandse e-bedrijven dat wel zijn. Deze dispariteit kan geneutraliseerd worden door een verrekeningsmogelijkheid te bieden voor deze betaalde bronbelasting met de binnenlandse vennootschapsbelasting.

Een alternatief kan zijn om de bronbelasting te heffen op alle transacties,³²² maar verrekening toe te staan voor binnenlandse situaties. Op deze manier worden beide partijen de facto op een gelijke manier belast. Bovenstaande in ogenschouw nemend kan geconcludeerd worden dat de invoering van een bronbelasting op uitgaande digitale transacties onder voorwaarden de neutraliteit verbetert.

Efficiëntie

Het invoeren van een bronbelasting kan op een dusdanige manier worden vormgegeven dat de nalevingskosten voor zowel belastingplichtigen als belastingautoriteiten miniem is. Een belangrijke voorwaarde hiervoor is dat enkel een bronbelasting wordt geheven op digitale transacties die via een digitaal platform worden verricht zodat dit proces financieel te administreren is. Op deze manier kan de inhoudingsplicht bij de financiële instituten³²³ die de digitale transacties faciliteren worden gelegd. Deze financiële instituten kunnen hun systemen eenmalig aanpassen zodat voortaan automatisch bronbelasting wordt ingehouden zodra sprake is van een digitale transactie naar het buitenland voor buitenlandse goederen/diensten. Een groot nadeel van een dergelijk systeem is dat met de huidige technologie niet te achterhalen is welke transacties specifiek zien op e-

³²² Officieel is de term bronbelasting op een binnenlandse situatie geen goede benaming, omdat hier sprake moet zijn van een betaling naar het buitenland. Echter, voor het vervolg van dit onderzoek zal deze term consequent aangehouden worden.

³²³ Dit zijn voornamelijk de banken daar deze de technologie hebben om dit te faciliteren.

commerce activiteiten en welke zien op traditionele activiteiten. Een mogelijke oplossing voor dit probleem is het bijhouden van een lijst van e-bedrijven die actief zijn binnen de e-commerce en derhalve onderworpen zijn aan deze bronbelasting.

Daarnaast kunnen e-bedrijven verplicht worden gesteld om voor elk land een aparte bankrekening aan te houden voor alle ontvangen gelden om zodoende een beter beeld te krijgen welke transacties uit een bepaald land komen. Om niet teveel administratiekosten te laten ontstaan kan deze regeling enkel voor e-bedrijven verplicht worden gesteld boven een bepaalde drempelwaarde aan ontvangen digitale transacties per jaar. Al met al kan geconcludeerd worden dat de invoering van een bronbelasting op digitale transacties voldoet aan het efficiëntievereiste.

Zekerheid en simpliciteit

Het heffen van een bronbelasting is de meest simpele vorm van belastingheffing en geeft een grote mate van zekerheid aan belastingplichtigen. De bronbelasting wordt automatisch geheven door de financiële instellingen en bedraagt een vast percentage van de totale transactiewaarde waardoor de belastingconsequenties voor belastingplichtigen snel duidelijk zijn. Wel dient de term digitale transacties voldoende te zijn afgebakend om zodoende voldoende rechtszekerheid te creëren voor de belastingplichtigen. Daarnaast zal een systeem ontwikkeld moeten worden om e-commerce transacties te scheiden van traditionele transacties. Onder de hierboven genoemde voorwaarden kan geconcludeerd worden dat deze regeling voldoet aan het zekerheids- en simpliciteitsvereiste.

Effectiviteit en rechtvaardigheid

Eveneens als bij de invoering van de digitale vaste inrichting, zorgt de invoering van een bronbelasting op uitgaande digitale transacties ervoor dat een rechtvaardigere verdeling ontstaat tussen de verschillende landen in belastingheffing en zal belastingheffing plaatsvinden waar de economische activiteit plaatsvindt.

Het belangrijkste aspect bij de invoering van een dergelijke bronbelasting is de mogelijkheid deze bronbelasting te verrekenen indien effectief voldoende belasting is betaald. Op deze manier zullen enkel e-bedrijven worden getroffen die door het gebruik van kunstmatige structuren nagenoeg geen belasting betalen. De overige bedrijven zullen de ingehouden bronbelasting kunnen verrekenen met

de binnenlandse vennootschapsbelasting in de woonstaat. Op deze manier ontstaat een rechtvaardigere verdeling van belastingopbrengsten tussen de verschillende landen.

Een groot nadeel van het heffen van een bronbelasting is dat deze niet werkt voor alle business modellen binnen de e-commerce. Indien sprake is van een business model waarbij enkel data worden geïmporteerd, zullen er geen digitale transacties plaatsvinden waardoor bronbelasting geen effectief heffingsmiddel is. Indien deze data op een later tijdstip wordt geëxploiteerd³²⁴ zal enkel belasting geheven worden in het land waar deze transactie plaatsvindt en worden deze belastingopbrengsten niet verdeeld daar waar de data vandaan komen. Dit is mijns inziens geen rechtvaardige verdeling, daar de ingezamelde data een kernfunctie vervullen in de uiteindelijk verkochte producten/diensten.³²⁵ Een bronbelasting is in die situatie dan ook geen rechtvaardige maatregel. Derhalve kan geconcludeerd worden dat deze regeling niet voldoet aan het effectiviteits- en rechtvaardigheidsvereiste.

Flexibiliteit

Met de invoering van een bronbelasting wordt getracht de discrepantie in belastingheffing tussen traditionele- en e-bedrijven teniet te doen. Deze voorgestelde systematiek is een flexibel systeem doordat op deze manier vrijwel alle (toekomstige) business modellen die gebruik maken van financiële transacties gedekt kunnen worden. Een groot nadeel van een dergelijke systeem is dat deze enkel ziet op financiële transacties, terwijl binnen de e-commerce een steeds grotere “shift” merkbaar is van traditionele business modellen naar “Big Data collecting.”³²⁶ Deze business modellen worden niet ondervangen in een bronbelasting systeem waardoor deze niet flexibel genoeg lijkt om in gelijke tred te blijven met de technologische en commerciële ontwikkelingen van de e-commerce. Zodoende kan geconcludeerd worden dat het heffen van een bronbelasting op digitale transacties niet voldoet aan het flexibiliteitsvereiste.

Conclusie

Afhankelijk van de methodiek waarop deze bronbelasting op digitale transacties wordt uitgevoerd kan een uitspraak worden gedaan over de neutraliteit van deze regeling. Indien een algehele bronbelasting wordt geheven op zowel binnenlandse als buitenlandse digitale transacties kan gesteld worden dat de

³²⁴ Ofwel door deze data te verkopen aan derde partijen ofwel advertentie software te creëren die gebruik maakt van deze data

³²⁵ Lees: Ofwel de verkochte data, ofwel de mogelijkheid om te adverteren.

³²⁶ Businessmodel waarbij voornamelijk data wordt verzameld en deze data later dienstbaar wordt gemaakt aan de bedrijfsvoering van het e-bedrijf (ofwel verkocht, ofwel software ontwikkeld voor advertentiemogelijkheden et cetera).

neutraliteit door de werking van deze regeling tussen traditionele- en e-bedrijven is verbeterd. Een bronbelasting enkel op uitgaande digitale transacties kan namelijk eventuele dispariteiten in belastingheffing tussen ingezetenen en niet-ingezetenen teniet doen. Dit gaat echter wel ten koste van het gelijkheidsbeginsel daar waar ingezetenen geen bronbelasting hoeven te betalen. Desalniettemin kan geconcludeerd worden dat de neutraliteit tussen beide partijen door deze regeling verbeterd is. Daarnaast is het grote voordeel van het invoeren van een bronbelasting op digitale transacties dat deze zeer efficiënt vormgegeven kan worden en simpel uit te voeren is. Echter, het grootste nadeel van een dergelijke regeling is dat deze enkel werkt voor business modellen waarbij digitale transacties plaatsvinden, terwijl een grotere shift merkbaar is binnen de e-commerce naar andere business modellen. In deze vorm zal voor die specifieke business modellen een rechtvaardige verdeling van de belastingopbrengsten niet gerealiseerd kunnen worden. Ook is het met de huidige technologie lastig te achterhalen welke transacties specifiek zien op e-commerce activiteiten. Op basis van het Ottawa Framework kan de conclusie getrokken worden dat deze regeling als standalone maatregel niet geschikt is om de problematiek rondom de e-commerce aan te pakken. Echter, in combinatie met een andere maatregel³²⁷ zou deze regeling naar mijn mening kunnen werken.

5.3.3.2. Europees Recht

Om te beoordelen in hoeverre de invoering van een bronbelasting op uitgaande digitale transacties in strijd is met het EU- recht zal hieronder een analyse gemaakt worden aan de hand van de beslisboom die het HvJ aanhoudt bij haar uitspraken. In het vervolg van deze analyse wordt aangenomen dat er sprake is van een grensoverschrijdende activiteit en er toegang is tot het EG verdrag.

Discriminatie/belemmering

Alvorens sprake is van discriminatie dient een lidstaat een onderscheid te maken in belastingheffing tussen objectief vergelijkbare gevallen. Bij het invoeren van een bronbelasting op digitale transacties lijkt een onderscheid gemaakt te worden tussen ingezetenen- en niet-ingezetenen e-bedrijven. Waar binnenlandse e-bedrijven hun goederen in dit geval kunnen verkopen zonder de heffing van een bronbelasting op financiële transacties, wordt bronbelasting ingehouden op digitale transacties aan

³²⁷ Bijvoorbeeld in combinatie met de digitale vaste inrichting, indien deze verder uit wordt gewerkt. Zie §5.3.2.

buitenlandse e-bedrijven.³²⁸ Derhalve lijkt dit een klassiek voorbeeld van een discriminerende regeling.

Rechtvaardiging

Een discriminatie/belemmering hoeft niet automatisch tot strijdigheid met het EU-recht te leiden. Het HvJ heeft in de loop der jaren een aantal rechtvaardigingsgronden geaccepteerd als rechtvaardigingsgrond. Eveneens als voor de invoering van een digitale vaste inrichting is volgens mij de meest relevante rechtvaardigingsgrond voor deze maatregel de bestrijding van belastingfraude of –ontwijking. Ook hiervoor geldt dat het doel van deze regeling hetzelfde is als die van de digitale vaste inrichting, namelijk het aanpakken van kunstmatige constructies.

Doordat de huidige maatregel eveneens een verrekeningsregime/ vrijstellingsregime voorschrijft in de woonstaat worden enkel e-bedrijven aangepakt die voorheen effectief geen belasting betaalden. Hierdoor wordt de opgeworpen discriminatie derhalve gerechtvaardigd door de bovengenoemde rechtvaardigingsgrond.³²⁹

Proportionaliteit & Subsidiariteit

Indien een rechtvaardigingsgrond bestaat voor het invoeren van een discriminerende regeling, dient bepaald te worden in hoeverre deze regeling niet disproportioneel en noodzakelijk is. Eveneens met de invoering van een digitale vaste inrichting wordt getracht om volledig kunstmatige constructies tegen te gaan. Daarnaast wordt getracht de belastingheffing meer in lijn te brengen met waar de economische activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden. De voorgestelde bronbelasting op digitale transacties is dusdanig vormgegeven dat deze voldoet aan het proportionaliteitsvereiste. Enkel de e-bedrijven die in het verleden weinig/geen belasting betaalden in het buitenland zullen door de invoering van deze bronbelasting effectief geraakt worden. De overige e-bedrijven zullen de te betalen belasting namelijk kunnen verrekenen met de te betalen belasting in de woonstaat.³³⁰ Daarnaast zullen de belastingopbrengsten op deze manier verdeeld worden daar waar de economische activiteit daadwerkelijk plaatsvindt, wat een rechtvaardigere verdeling impliceert. Derhalve kan geconcludeerd

³²⁸ Voor deze analyse wordt de uitgangssituatie van de OECD aangehouden, namelijk dat enkel bronbelasting wordt ingehouden op uitgaande digitale transacties.

³²⁹ Zie §5.3.2.2 voor een uitgebreidere analyse.

³³⁰ Zoals eerder vermeld, dit is onder de aanname dat wereldwijd een verrekeningsmogelijkheid wordt toegepast. Indien dit effectief niet mogelijk is, dan zou hier wel degelijk sprake zijn van strijdigheid met het EU-recht. (Zie bijvoorbeeld de arresten: HvJ 17 september 2015, J.B.G.T. Miljoen (C-10/14), X (C-14/14) & Société Générale SA (C-17/14).

worden dat het heffen van bronbelasting op digitale transacties dusdanig proportioneel en subsidiair is dat deze regeling verenigbaar is met het EU-recht.

5.3.3.3. Deelconclusie toetsing

In deze paragraaf is de invoering van een bronbelasting op digitale transacties getoetst aan het Ottawa Framework en het EU-recht. Afhankelijk van de methodiek waarop deze bronbelasting wordt uitgevoerd kan een uitspraak gedaan worden over de neutraliteit van deze regeling. In het oorspronkelijke voorstel wordt een onnodig verschil gemaakt tussen binnenlands en buitenlandse e-bedrijven waardoor dit de neutraliteit tussen deze partijen lijkt te verslechteren. Echter, doordat een verrekeningsmogelijkheid wordt geboden voor e-bedrijven die al belastingplichtig zijn in hun woonstaat, zal deze regeling er voor zorgen dat de belastingdruk tussen binnenlandse- en buitenlandse e-bedrijven de facto gelijk is. Dit geldt eveneens indien een algehele³³¹ bronbelasting op digitale transacties wordt geheven. Het grote voordeel van het invoeren van een bronbelasting op digitale transacties is dat deze zeer efficiënt vormgegeven kan worden, simpel uit te voeren- en effectief is. Echter, het grootste nadeel van een dergelijke regeling is dat deze enkel werkt voor business modellen waarbij digitale transacties plaatsvinden, terwijl een grote shift merkbaar is naar andere business modellen binnen de e-commerce. Ook is het met de huidige technologie lastig te achterhalen welke transacties specifiek zien op e-commerce activiteiten. Bovendien lijkt het huidige voorstel van een bronbelasting op digitale transacties een zekere discriminatiegrond te waarborgen tussen ingezetenen en niet-ingezetenen. Voor deze discriminatiegrond bestaat mijns inziens een geldige rechtvaardigingsgrond. Bovendien lijkt deze regeling dusdanig proportioneel en subsidiair te zijn vormgegeven dat geconcludeerd kan worden dat deze verenigbaar is met het EU-recht. Maar, indien de regeling dusdanig wordt vormgegeven dat deze geldt voor zowel binnenlandse- als buitenlandse e-bedrijven zal hiermee het gelijkheidsbeginsel beter worden gewaarborgd en zal elk risico van strijdigheid met het EU-recht geminimaliseerd worden.

Geconcludeerd kan worden dat het invoeren van een bronbelasting op digitale transacties veel potentie heeft door haar zekerheid, simpliciteit en efficiëntie. Echter, doordat deze regeling enkel business modellen dekt die gebruik maken van digitale transacties is het invoeren van een dergelijke regeling mijns inziens geen effectieve bestrijdingsmiddel tegen de e-commerce problematiek. Dit vooral doordat een specifieke trend zichtbaar is waarbij steeds meer business modellen ontstaan die

³³¹ Zowel voor binnenlandse als buitenlandse digitale transacties.

geen gebruik maken van digitale transacties. Derhalve kan worden gesteld dat een bronbelasting op digitale transacties uitvoerbaar is, maar geen goede standalone maatregel is om de problematiek van de e-commerce aan te pakken. Ik pleit er dan ook voor om deze maatregel in combinatie met een andere maatregel³³² in te voeren daar dit het beste resultaat zal opleveren.

5.3.4. Supranationale belastingheffing

5.3.4.1. Ottawa Framework

In het vorige hoofdstuk is uitgebreid aan de orde gekomen hoe de invoering van een supranationale organisatie, in mijn optiek, de discrepantie in belastingheffing tussen traditionele- en e-bedrijven teniet kan doen. In deze paragraaf wordt getoetst in hoeverre belastingheffing met behulp van een supranationale organisatie voldoet aan het bovengeschetste toetsingskader. Dit is vooral van belang voor de toetsing aan het Europees Recht, daar waar geen verrekeningsmogelijkheid wordt geboden, de uitkomst van de analyse kan verschillen.

Neutraliteit

Door het creëren van een supranationale organisatie die zich bezig houdt met de belastingheffing van e-bedrijven zal de discrepantie in belastingheffing tussen traditionele- en e-bedrijven sterk gereduceerd worden. Door een aparte belastingplicht te creëren voor e-bedrijven kan het huidige concurrentievoordeel dat aanwezig is binnen de e-commerce³³³ teniet worden gedaan en zullen zowel traditionele- als e-bedrijven effectief onderworpen zijn aan een vergelijkbare belastingdruk. Ook in dit geval lijkt de neutraliteit tussen traditionele- en e-bedrijven in eerste instantie in het geding te komen doordat twee verschillende systemen zullen gelden voor beide partijen. Daarnaast kunnen e-bedrijven in sommige gevallen voor beide systemen belastingplichtig zijn indien eveneens sprake is van een vaste inrichting in een bepaald land. Dit laatste wordt echter ondervangen doordat de te betalen belasting aan deze supranationale organisatie verrekend kan worden met de binnenlandse vennootschapsbelasting. Het verschil in systemen is te rechtvaardigen doordat dit verschil ervoor zorgt dat effectief een soortgelijke belastingdruk ontstaat tussen traditionele- en e-bedrijven. Derhalve kan geconcludeerd worden dat creatie van een dergelijke supranationale organisatie de neutraliteit tussen traditionele- en e-bedrijven verbetert.

³³² Bijvoorbeeld digitale vaste inrichting.

³³³ Zie §3.3

Efficiëntie

Het opzetten van een supranationale organisatie en een verplicht registratiesysteem is in eerste instantie een kostbare investering waarmee veel geld is gemoeid. Om te bepalen of de invoering van dit systeem efficiënt is dient een uitgebreide analyse gemaakt te worden om te bepalen in hoeverre deze kosten opwegen tegen de corresponderende belastingbaten. Huidige schattingen van de OECD geven aan dat de belastingautoriteiten jaarlijks een bedrag tussen de 100 – 240 miljard³³⁴ mislopen aan kunstmatige constructies. Hoe groot het aandeel van e-commerce binnen deze prognose is, is vooralsnog onduidelijk doordat expliciete onderzoeken hierover ontbreken. Echter, uit verschillende onderzoeken blijkt dat de gemiste e-commerce belastingopbrengsten in de VS³³⁵ tussen ongeveer 3 tot 12 miljard bedraagt in 2012.³³⁶ Uit hetzelfde onderzoek blijkt dat dit neerkomt op een percentage van ongeveer 4% van de totale belaste en onbelaste e-commerce verkopen.³³⁷ In 2014 zijn de online verkopen in de US voor het eerst geschat op 300 miljard dollar,³³⁸ wat neerkomt op ongeveer 20% van het wereldwijd geschatte B2C verkopen.³³⁹ Onder de aanname dat alle landen een soortgelijk percentage aan belastingopbrengsten mislopen uit e-commerce verkopen, kan de schatting gemaakt worden dat jaarlijks een bedrag tussen de 15 en 60 miljard dollar misgelopen wordt door e-commerceverkopen. De verwachting is dat door de exponentiele groei van e-commerce³⁴⁰ dit bedrag in de toekomst zal stijgen. Om de efficiëntie van deze regeling te toetsen dienen de verwachte baten op te wegen tegen de verwachte kosten voor het opzetten van dit systeem. Het totale budget van de OECD in 2014 bedroeg 540 miljoen EURO.³⁴¹ Mijn schatting is dat het toevoegen van een dergelijke taak aan de OECD geen significante kostenverhoging zal opleveren voor de OECD. De verwachte baten zijn dusdanig hoog dat het irreëel lijkt dat deze kosten de misgelopen belastingopbrengsten zullen overtreffen. Daarnaast kunnen eventueel extra kosten ontstaan voor de belastingplichtige e-bedrijven. Indien deze belastingplichtige e-bedrijven verplicht worden gesteld om eveneens aangifte

³³⁴ OECD (2015), *Executive Summaries - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

³³⁵ Van alle staten uit de VS. Sommige staten belasten e-commerce activiteiten wel, andere niet.

³³⁶ Zie onder andere Bruce, Donald, William Fox and LeAnn Luna (2009), *“State and Local Sales Tax Revenue Losses from E-commerce,”* State Tax Notes, May 18, 2009, and Agrawal D.R. & Fox, W.F (2015). *Sales Taxes in an e-commerce generation*.

³³⁷ Bruce, Donald, William Fox and LeAnn Luna (2009), *“State and Local Sales Tax Revenue Losses from E-commerce,”* State Tax Notes, May 18, 2009.

³³⁸ Enright, A. (2015). *U.S. annual e-retail sales surpass \$300 billion for the first time*. Internet retailer.

³³⁹ Daar waar de online B2C verkopen in 2014 wereldwijd ongeveer 1,471 triljoen dollar bedroegen. Zie hoofdstuk §2.1 voor statistieken over de e-commerce markt.

³⁴⁰ De verwachting is dat de B2C verkopen in 2018 gestegen zullen zijn naar 2, 356 triljoen dollar! Zie voor een prognose van de groei van e-commerce §2.1

³⁴¹ OECD (2015). *Financial statements of the Organisation for Economic Co-operation and Development as at 31 December 2014*.

te doen bij deze supranationale organisatie, zal dit voor additionele compliance kosten zorgen. Indien gekozen wordt voor de methode waarbij op basis van de CBC-rapportage de wereldwijde omzet wordt doorgegeven of middels het aanpassen van de belastingverdragen zal dit minder compliance kosten voor de belastingplichtigen met zich meebrengen en derhalve efficiënter zijn.

Het bovenstaande in oogschouw nemend kan geconcludeerd worden dat de verwachte baten van een dergelijke regeling ruim opwegen tegen de verwachte kosten waardoor voldaan wordt aan het efficiëntievereiste.

Zekerheid en simpliciteit

Een verplicht registratiesysteem voor alle e-bedrijven met een duidelijk geformuleerde drempelwaarde zijn duidelijke stelregels die voor voldoende zekerheid zorgen bij belastingplichtigen. Wel dient duidelijk gedefinieerd te worden welke bedrijven vrijgesteld zijn van deze registratieplicht. Mijns inziens dienen alle e-bedrijven zich in eerste instantie te registreren bij deze supranationale organisatie bij het aanschaffen van een domeinnaam.³⁴² Vervolgens zal op basis van vooraf gedefinieerde criteria³⁴³ bepaald worden of een e-bedrijf belastingplichtig is voor deze supranationale organisatie. Voorbeelden van een dergelijk criterium is het passeren van een bepaalde drempelwaarde.³⁴⁴

Een bijkomend voordeel van een dergelijk systeem is dat belastingplichtigen zich niet meer hoeven te bekommeren over de vraag in hoeverre zij belastingplichtig zijn in een bepaald land.³⁴⁵ Belasting wordt namelijk afgedragen aan deze supranationale organisatie waarna deze verdeeld wordt over de landen waar het e-bedrijf actief is geweest. Wel kan eveneens als bij het voorstel van de digitale vaste inrichting vraagtekens worden gezet bij de methodiek van winstallocatie. Dit kan, afhankelijk van het business model, zorgen voor een complexe winstallocatievraagstuk waardoor de simpliciteit van een dergelijk systeem in het geding komt. Dit laatste schaadt de belastingplichtigen echter niet, doordat die enkel een vast percentage aan belasting aan de supranationale organisatie dienen af te staan. Deze

³⁴² Zie §4.5.2.2.

³⁴³ Onder andere of sprake is van een zuiver e-bedrijf of de drempelwaarde is bereikt (zie §4.5.2.2.).

³⁴⁴ Zie §4.5.2.2.

³⁴⁵ Een belangrijke kanttekening: het huidige vaste inrichtingsregime blijft bestaan. Hier wordt gesproken van business modellen waarbij onder de huidige regels geen vaste inrichting gekwalificeerd kan worden, maar wel sprake is van significante economische aanwezigheid.

belastingplichtigen hebben vervolgens niets meer te maken met de verdere verdeling van deze belastingopbrengsten tussen de landen.

Daarnaast dient een mogelijkheid gecreëerd te worden voor belastingplichtigen en -autoriteiten om in bezwaar te gaan tegen de beslissingen van deze supranationale organisatie. Een instantie dient in het leven geroepen te worden die als mediator fungeert in het geval geschillen ontstaan tussen landen³⁴⁶ of de belastingplichtigen.³⁴⁷ Ook dient deze instantie de onafhankelijkheid van deze supranationale organisatie te toetsen. Deze taak zou eventueel opgevangen kunnen worden door het creëren van een speciale commissie binnen de OECD. Geconcludeerd kan worden dat voor de belastingplichtigen de zekerheid en simpliciteit zal verbeteren waardoor aan het zekerheids- en simpliciteitsvereiste voldaan wordt.

Effectiviteit en rechtvaardigheid

De invoering van een supranationale organisatie die de belastingopbrengsten van e-commerce activiteiten verdeelt tussen de verschillende landen zorgt voor een rechtvaardigere verdeling van de belastingopbrengsten tussen de landen. Ook wordt door deze manier de discrepantie in belastingheffing tussen traditionele- en e-bedrijven teniet gedaan. Door de invoering van een verplicht registratiesysteem bij het registreren van een domeinnaam kan op een effectieve wijze belastingplicht voor e-bedrijven gecreëerd worden. Hierdoor wordt belastingontwijking/ontduiking effectief tegengegaan en zal op mondiale schaal belasting afgedragen worden door e-bedrijven. Voor de werking van dit project dienen alle landen een gedeelte van hun heffingsbevoegdheid af te staan aan deze supranationale organisatie. Een dergelijk akkoord lijkt op dit moment een utopie te zijn, gelet op het kleine aantal minimumstandaarden dat bereikt is binnen het BEPS-project. Indien echter een stabiel blok gevormd kan worden met (een meerderheid van) alle grootmachten³⁴⁸ kan indirect dwang worden uitgeoefend op de andere landen door het introduceren van sancties waardoor er enige vorm van hoop op een oplossing lijkt te zijn. Vooral nog lijkt een dergelijk akkoord echter verre van een reële mogelijkheid. Landen blijven zich krampachtig vastklampen aan het soevereiniteitsbeginsel waardoor dit plan een kleine kans van slagen lijkt te hebben. Het bovenstaande

³⁴⁶ Bijvoorbeeld in het geval de verdeling die deze supranationale organisatie heeft toegekend niet strookt met de idee van een van die landen.

³⁴⁷ Bijvoorbeeld in het geval de belastingplichtige het niet eens is met de beslissing van deze supranationale organisatie.

³⁴⁸ Landen met een sterke invloed op de wereldeconomie. In dit blok dient minimaal de VS te zitten, zie §4.5.2.2.

in ogenschouw nemend kan geconcludeerd worden dat niet aan het effectiviteits- en rechtvaardigheidsvereiste wordt voldaan.

Flexibiliteit

Door het introduceren van een systeem waarbij een supranationale organisatie de belastingheffing van e-bedrijven verzorgt en de opbrengsten rechtvaardig verdeelt is een systeem ontwikkeld dat het hoofd biedt aan alle toekomstige technologische- en commerciële ontwikkelingen binnen de e-commerce. Door dit systeem zal elk e-bedrijf, onafhankelijk van het business model dat zij hanteert, zich moeten registreren bij deze organisatie wat, onder bepaalde voorwaarden, zal leiden tot belastingplicht. Indien de business modellen in de toekomst veranderen kan hier simpel op worden ingespeeld door de verdeelsleutel waarmee deze supranationale organisatie de belastinginkomsten verdeelt aan te passen naar kernfactoren van deze nieuwe business modellen. Een dergelijk systeem lijkt derhalve flexibel genoeg om gelijke tred te houden met de technologische- en commerciële ontwikkelingen. Derhalve kan geconcludeerd worden dat deze regeling aan het voldoet aan het flexibiliteitsvereiste.

Conclusie

Toetsing aan het Ottawa Framework wijst uit dat de invoering van een supranationale organisatie een aantal voordelen met zich meebrengt. De neutraliteit lijkt, ondanks dat voor e-bedrijven additionele regels zullen te gelden, te zijn verbeterd doordat hiermee de discrepantie in belastingdruk tussen traditionele en e-bedrijven verkleind zal worden. Een dergelijk systeem lijkt qua zekerheid en simpliciteit voor de belastingplichtigen in het voordeel te werken, daar waar zij enkel belasting afdragen aan deze supranationale organisatie.³⁴⁹ Voor deze supranationale organisatie en de belastingautoriteiten zal echter gelden dat de complexiteit omhoog zal gaan, zeker als het aankomt op het winstallocatievraagstuk tussen de verschillende landen. Qua efficiëntie lijken de belastingautoriteiten dusdanig veel belastingopbrengsten mis te lopen, dat deze de gemaakte kosten meer dan goed zullen maken. Een bijkomend voordeel van dit systeem is dat deze flexibel genoeg lijkt om gelijke tred te houden met de technologische en commerciële ontwikkelingen binnen de e-commerce. Een groot nadeel van dit systeem is echter dat landen een deel van hun heffingsbevoegdheid af dienen te staan aan deze supranationale organisatie alvorens dit voorstel kan worden uitgevoerd. Dit lijkt, zeker omdat de landen vast blijven klampen aan het

³⁴⁹ Onder de aanname dat geen traditionele vaste inrichting is geconstateerd in een bepaald land.

soevereiniteitsbeginsel, het grootste obstakel te zijn voor de invoering van dit systeem. De enige mogelijkheid is dat de grootmachten hun krachten zullen bundelen en eventuele sancties invoeren tegen landen die niet mee willen doen. Ik acht de kans echter klein dat dit zal gebeuren. Hierdoor lijkt de uitvoerbaarheid van dit systeem (op korte termijn) niet realiseerbaar.

5.3.4.2. Europees Recht

In deze paragraaf wordt beoordeeld in hoeverre de invoering van een supranationale organisatie in strijd is met het EU-recht. In het vervolg van deze analyse wordt aangenomen dat er sprake is van een grensoverschrijdende activiteit en er toegang is tot het EG verdrag.

Discriminatie/belemmering

De invoering van een supranationale organisatie die zich bezig houdt met de belastingheffing van e-bedrijven zal allereerst de discrepantie in belastingheffing tussen traditionele- en e-bedrijven sterk gereduceerd. Bij de invoering van een dergelijk systeem zal echter geen onderscheid gemaakt worden tussen ingezetenen en niet-ingezetenen. Derhalve is er geen sprake te zijn van discriminatie waardoor toetsing aan de overige voorwaarden niet nodig is. Mijns inziens is de invoering van een supranationale organisatie dan ook verenigbaar met het EU-recht.

5.3.4.3. Deelconclusie toetsing

In deze paragraaf is de invoering van een supranationale organisatie getoetst aan het Ottawa Framework en het EU-recht. Toetsing aan het Ottawa Framework wijst uit dat de invoering van een supranationale organisatie een aantal voordelen met zich meebrengt. De neutraliteit lijkt, ondanks dat voor e-bedrijven additionele regels zullen gelden, te zijn verbeterd doordat hiermee de discrepantie in belastingdruk tussen traditionele- en e-bedrijven verkleind zal worden. Een dergelijk systeem lijkt qua zekerheid en simpliciteit voor de belastingplichtigen in het voordeel te werken, daar waar zij enkel belasting afdragen aan deze supranationale organisatie. Voor deze supranationale organisatie en de belastingautoriteiten zal echter gelden dat de complexiteit omhoog zal gaan, zeker als het aankomt op het winstallocatievraagstuk tussen de verschillende landen. Qua efficiëntie lijken de belastingautoriteiten dusdanig veel verwachte belastingopbrengsten te kunnen ontvangen dat deze de gemaakte kosten meer dan goed zullen maken. Een bijkomend voordeel van dit systeem is dat deze flexibel genoeg lijkt om gelijke tred te houden met de technologische en commerciële ontwikkelingen

binnen de e-commerce. Bovendien is geen sprake van een bevoordeling van ingezetenen ten opzichte van een niet-ingezetenen waardoor geen sprake is van onverenigbaarheid met het EU-recht.

Een groot nadeel van dit systeem is echter dat landen een deel van hun heffingsbevoegdheid af dienen te staan aan deze supranationale organisatie alvorens dit voorstel kan worden uitgevoerd. Dit lijkt, zeker omdat de landen vast blijven klampen aan het soevereiniteitsbeginsel, het grootste obstakel te zijn voor de invoering van dit systeem. De enige mogelijkheid is dat de grootmachten hun krachten bundelen en eventuele sancties invoeren tegen landen die niet mee willen doen. Ik acht de kans echter klein dat dit zal gebeuren. Hierdoor lijkt de uitvoerbaarheid van dit systeem (op korte termijn) niet realiseerbaar. Zolang de landen niet bereid zijn gezamenlijk de e-commerce problematiek tegen te gaan, zal geen enkele oplossing uitvoerbaar zijn.

5.4. Conclusie

In dit hoofdstuk zijn een aantal voorstellen uit het vorige hoofdstuk getoetst op hun uitvoerbaarheid. Dit is gedaan aan de hand van het Ottawa Taxation Framework en het EU-recht. Allereerst is het voorstel om een digitale vaste inrichting in te voeren getoetst. Hieruit is gebleken dat dit voorstel potentie heeft om de problematiek betreffende e-commerce op te lossen, maar het huidige voorstel dusdanig beperkt is dat deze (in de korte termijn) niet uitvoerbaar is. Het tweede getoetste voorstel bestaat uit een bronbelasting op digitale transacties. Dit voorstel lijkt praktisch gemakkelijk uitvoerbaar, maar lijkt het beoogde doel niet te kunnen realiseren. Het laatste voorstel dat getoetst is, is de invoering van een supranationale organisatie voor de belastingheffing van e-bedrijven. Hiervoor geldt dat het grootste obstakel hierin is dat alle landen een gedeelte van hun heffingsbevoegdheid dienen over te dragen aan deze supranationale organisatie. Dit lijkt, zeker op korte termijn, niet uitvoerbaar te zijn. Alle drie de voorstellen zijn derhalve geen alomvattende oplossing voor de e-commerce problematiek. Een goed alternatief zou kunnen zijn om deze oplossingen in samenhang in te voeren.³⁵⁰ Hiervoor dient het voorstel zoals is uitgebracht door de OECD met betrekking tot de digitale vaste inrichting verder uitgewerkt te worden. Mijns inziens is de invoer van een supranationale organisatie echter de beste oplossing, daar waar het ook een duidelijke statement afgeeft aan de buitenwereld dat belastingontwijking/ontduiking niet meer getolereerd wordt. Ook geeft dit een sterk signaal af van de bereidwilligheid van de landen om deze problematiek

³⁵⁰ Bijvoorbeeld de invoer van een digitale vaste inrichting en een bronbelasting op digitale transacties.

op te lossen. Derhalve ben ik dan ook van mening dat de oplossing van de e-commerce problematiek niet afhangt van de daadwerkelijke oplossing, maar aan de bereidheid van de landen om dit probleem op te lossen.

Figuur 5.2 - Totaaloverzicht bevindingen toetsing

Toetsingskader	Digitaal vaste inrichtingsregime	Bronbelasting digitale transacties	Supranationale organisatie
Neutraliteit	+	±	+
Efficiëntie	±	+	+
Zekerheid en simpliciteit	±	+	+
Effectiviteit en rechtvaardigheid	±	-	-
Flexibiliteit	+	-	+
EU- Recht	+	+	+

+ = Voldoet wel

± = Voldoet wellicht

- = Voldoet niet

6. *Samenvatting en conclusie*

De opkomst van e-commerce heeft een flink aantal nieuwe uitdagingen in het leven geroepen binnen de wereldeconomie. Door de komst van e-commerce lijken bedrijven steeds meer gebruik te maken van alternatieve business modellen. Deze ontwikkeling heeft ook zijn weerslag gehad op het huidige internationale belastingrecht. Daar waar het huidige internationale belastingrecht ontstaan is in een tijd waarin vooral gebruik werd gemaakt conventionele manieren van handelen, lijkt het internationale belastingrecht niet helemaal ingespeeld te zijn op de ontwikkelingen binnen de huidige wereldeconomie. De OECD onderkent dit probleem en heeft een heel actieplan ontwikkeld voor deze problematiek. In dit actieplan zijn aanbevelingen gedaan die deze e-commerce problematiek zou kunnen oplossen. Dit onderzoek focust zich de uitvoerbaarheid van deze aanbevelingen van de OECD. Dit heeft geleid tot de volgende onderzoeksvraag:

"Wat zijn de problemen die zijn opgekomen door de opkomst van e-commerce binnen het huidige internationale belastingrecht en in hoeverre zijn de voorgestelde maatregelen in Actieplan 1 uitvoerbaar?"

Het toetsingskader dat gebruikt is om de uitvoerbaarheid te testen bestaat uit het Ottawa Framework en het EU-recht. Het Ottawa Framework geeft een aantal basisprincipes waaraan elk e-commerce belastingmaatregel zou moeten voldoen. Dit zijn achtereenvolgens: neutraliteit, efficiëntie, zekerheid & simpliciteit, effectiviteit & rechtvaardigheid en flexibiliteit. Daarnaast is het EU-recht tevens een belangrijke graadmeter om te bepalen of een voorgestelde maatregel uitvoerbaar is.

Voor het beantwoorden van bovenstaande onderzoeksvraag zijn de volgende deelvragen beantwoord:

- Hoe is e-commerce tot stand gekomen en wat zijn de verschillende business modellen die hieruit voort zijn gevloeid?
- Hoe werkt het huidige internationale belastingrecht en hoe past e-commerce binnen dit regime?
- Wat zijn de veelvoorkomende structuren die gebruikt worden binnen de e-commerce en wat zijn de voorgestelde oplossingen vanuit de OECD?
- In hoeverre zijn de voorgestelde oplossingen uitvoerbaar?

In hoofdstuk twee is uiteengezet hoe e-commerce ontstaan is en wat de verschillende business modellen zijn geweest die hieruit voort zijn gevloeid. De ontwikkeling van de computer en het internet zijn de basis geweest voor de totstandkoming van e-commerce binnen de wereldeconomie. Door deze ontwikkeling zijn verschillende nieuwe business modellen ontstaan, maar zijn in der loop der jaren ook modellen verdwenen. De OECD heeft alle business modellen binnen de e-commerce onderverdeeld in drie categorieën, namelijk B2B, B2C & C2C.

In hoofdstuk drie is uitgebreid de revue gepasseerd hoe het internationale belastingrecht werkt en wanneer sprake is van een vaste inrichting. Binnen de e-commerce is enkel sprake van een vaste inrichting indien het e-bedrijf een eigen server tot haar beschikking heeft, deze server als vast is gekwalificeerd en de werkzaamheden van deze e-bedrijf door middel van deze server zijn ontplooid. Daarnaast mogen deze werkzaamheden geen hulpwerkzaamheden zijn, maar dienen zij als kernactiviteit te functioneren. Nadat een vaste inrichting is vastgesteld dient winst gealloceerd te worden aan deze vaste inrichting. Dit wordt gedaan op basis van de toe te rekenen risico's, functies en activa. Hiervoor zijn vier fictieve casus behandeld die verschillende uitkomsten met zich mee brachten. Uit deze casus is duidelijk geworden dat door het karakter van e-commerce weinig winst toegerekend wordt aan deze vaste inrichtingen. Deze zullen namelijk weinig activa en risico's toebedeeld krijgen, wat resulteert in een beperkte beloning onder de huidige transfer pricing regels.

In hoofdstuk vier zijn een aantal veelvoorkomende structureringsvormen binnen de e-commerce beschreven. De BEPS heeft deze structureringsvormen onderverdeeld in vier categorieën en heeft voor elk van deze categorieën verschillende actieplannen in het leven geroepen. Elk van deze actieplannen is erop gericht om de structureringsmogelijkheden van multinationals te bemoeilijken om zodoende de belastingheffing aan te laten sluiten waar de economische activiteit plaatsvindt. De exponentiële groei van e-commerce heeft echter voor vragen gezorgd over de houdbaarheid van het huidige internationale belastingrecht binnen de e-commerce. Door constante ontwikkeling binnen de technologie ontstaan steeds meer kwalificatieconflicten hetgeen resulteert in complexe vraagstukken binnen het huidige internationale belastingrecht.

De OECD pleit dan ook voor een alternatief regime voor e-commerce door het invoeren van onder andere een digitale vaste inrichting, het invoeren van een bronbelasting op digitale transacties, het introduceren van een egaliserende heffing of het introduceren van een bandwidth belasting. Ik ben van oordeel dat het oprichten van een supranationale organisatie die zich hierover ontfermt ook tot de mogelijkheden zou moeten behoren.

In hoofdstuk vijf zijn de meest reële voorstellen getoetst aan het Ottawa framework en het EU-recht. Vervolgens is een uitspraak gedaan over de uitvoerbaarheid van deze voorstellen.

Het eerste voorstel dat is getoetst, is de invoering van een digitaal vaste inrichtingsregime. Een groot voordeel van dit voorstel is dat de neutraliteit tussen traditionele- en e-bedrijven door deze regeling lijkt te worden verbeterd. Ook is dit systeem flexibel genoeg om alle huidige en toekomstige e-commerce business modellen te ondervangen. Bovendien lijkt de huidige maatregel in overeenstemming te zijn met het EU-recht. Een groot nadeel van het huidige voorstel is de hoge administratieve lasten die zullen ontstaan bij zowel belastingplichtigen en belastingautoriteiten. Belastingautoriteiten zullen constant moeten bijhouden welke e-bedrijven eventueel kwalificeren als digitale vaste inrichting. Tevens zullen geavanceerde technologische systemen ontwikkeld moeten worden om te kunnen controleren of e-bedrijven hun bedrijfsuitvoering boven de gestelde drempelwaarden exploiteren. Daarnaast is het huidige voorstel van de OECD te beperkt en laat het vele vragen onbeantwoord. Het bovenstaande in ogenschouw nemend kan geconcludeerd worden dat het huidige voorstel (op de korte termijn) niet uitvoerbaar is, maar dat het de potentie heeft om na verder onderzoek en onderbouwing de problematiek rondom e-commerce te kunnen aanpakken.

Het tweede voorstel dat is getoetst is het voorstel om bronbelasting te heffen op uitgaande financiële transacties aan e-bedrijven in het buitenland. Ook hiervoor geldt dat, ondanks dit ten koste gaat van het gelijkheidsbeginsel, dit voorstel de neutraliteit tussen traditionele- en e-bedrijven lijkt te verbeteren. Verdere voordelen van dit voorstel zijn dat deze zeer efficiënt vormgegeven kan worden en simpel uit te voeren is. Een groot nadeel is echter dat dit voorstel enkel werkt voor business modellen waarbij digitale transacties plaatsvinden, terwijl in de e-commerce juist een grote shift merkbaar is naar andersoortige business modellen. Hierdoor lijkt deze regeling niet flexibel genoeg om daadwerkelijk de e-commerce problematiek aan te pakken. Deze regeling lijkt derhalve niet geschikt om de problematiek rondom de e-commerce aan te pakken zolang deze als standalone regeling wordt ingevoerd. Indien deze in combinatie met een andere maatregel, bijvoorbeeld een verbeterd concept van het digitale vaste inrichtingsregime, wordt ingevoerd, zouden deze eventueel de e-commerce problematiek kunnen verhelpen.

Het laatste voorstel dat is getoetst, is de invoering van een supranationale organisatie die de belastingheffing regelt voor alle e-bedrijven. Hierdoor zal de neutraliteit, ondanks dat voor e-bedrijven additionele regels zullen gelden, verbeteren doordat de discrepantie in belastingdruk tussen

traditionele- en e-bedrijven verkleind zal worden. Een dergelijk systeem lijkt qua zekerheid en simpliciteit voor de belastingplichtigen in het voordeel te werken, daar waar zij enkel belasting afdragen aan deze supranationale organisatie.³⁵¹ Voor deze supranationale organisatie en de belastingautoriteiten zal echter gelden dat de complexiteit omhoog zal gaan, zeker als het aankomt op het winstallocatievraagstuk tussen de verschillende landen. Ook lijkt deze regeling efficiënt te zijn. Bovendien lijkt dit systeem dusdanig flexibel dat deze gemakkelijk in gelijke tred kan houden met de technologische- en commerciële ontwikkelingen binnen de e-commerce. Echter, het grootste nadeel van dit systeem lijkt het feit dat landen een deel van hun heffingsbevoegdheid af dienen te staan aan deze supranationale organisatie alvorens dit voorstel kan worden uitgevoerd. Dit lijkt, zeker omdat de landen vast blijven klampen aan het soevereiniteitsbeginsel, het grootste obstakel te zijn voor de invoering van dit systeem. Hierdoor kan geconcludeerd worden dat, ondanks dat dit systeem naar mijn oordeel het best zou werken, het systeem niet uitvoerbaar is.

Volgens mij hebben de landen voldoende mogelijkheden om de problematiek omtrent e-commerce aan te pakken, maar ontbreekt de daadkracht van de verschillende landen om dit probleem op te lossen. Zodoende ben ik van mening dat de oplossing van de e-commerce problematiek niet afhangt van de daadwerkelijke oplossing, maar van de bereidheid van de landen om dit probleem samen op te lossen. Derhalve wil ik dit onderzoek afsluiten met de volgende inspirerende woorden:

*“We cannot accomplish all that we need to do
without working together.”*

Bill Richardson

³⁵¹ Onder de aanname dat geen traditionele vaste inrichting is geconstateerd in een bepaald land.

Literatuurlijst

Publicaties

- Agrawal D.R. & Fox, W.F (2015), *Sales Taxes in an e-commerce generation*.
- BEPS (2014), *Public discussion draft: BEPS Action 8,9,10: Discussion draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines*.
- Bruce, Donald, William Fox and LeAnn Luna (2009), "State and Local Sales Tax Revenue Losses from E-commerce," State Tax Notes, May 18, 2009.
- Choudhary, V. (2011), "Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment Under the International Taxation Law", International Taks Journal, 37,4.
- Cisco (2012). "The internet of Everything: How More Relevant and Valuable Connections Will Change the World."
- Copeland, B. Jack, ed. (2006), *Colossus: The Secrets of Bletchley Park's Codebreaking Computers*, Oxford: Oxford University Press, ISBN 978-0-19-284055-4.
- Franken H. (2004), *Recht en Computer*, Kluwer Serie Recht en Praktijk, 5e druk, Deventer, hoofdstuk 13.
- G., Bartlett, G.W. & Shim, J.P (2011). *Pros and Cons of E-commerce Taxation*, International Business & Economics Research Journal, Volume 1, Number 2.
- Graaf, A.C.G.A.C., Kavelaars, P. & Stevens, A.J.A. (2015), *Internationaal belastingrecht*, Kluwer: Deventer, negende herziene druk.
- Leiner, B.M. e.a (2009), *Brief History of the Internet*, Computer Communication Review, Volume 39, 5.
- Lambooi, M.V. (2001), *E-commerce leidt meestal niet tot een vaste inrichting*, WFR 2001/145.
- Ministerie van Financiën (2015), *Appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat*.
- Moore G. (1965), *Cramming more components onto integrated circuits*, Electronics, Volume 38, 8, 19-04-1965.

- OECD (1998), *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*.
- OECD (2001), *Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions*.
- OECD (2001), *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa taxation framework conditions*.
- OECD (2011), *OECD Guide to Measuring the information Society 2011*, OECD Publishing.
- OECD (2013), *OECD Communications Outlook 2013*, OECD Publishing, Paris. Geraadpleegd via http://dx.doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-en
- OECD (2015), *G20 finance ministers endorse reforms to the international tax system for curbing avoidance by multinational enterprises*. Geraadpleegd via <http://www.oecd.org/ctp/g20-finance-ministers-endorse-reforms-to-the-international-tax-system-for-curbing-avoidance-by-multinational-enterprises.htm>
- OECD (2015). Financial statements of the Organisation for Economic Co-operation and Development as at 31 December 2014. Geraadpleegd via [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=BC\(2015\)13&docLanguage=en](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=BC(2015)13&docLanguage=en)
- OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

- OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- Pascal Saint-Amans (2015), *News Conference – Launch of the 2015 BEPS Package, 49:00*. Geraadpleegd via: <https://www.youtube.com/watch?v=dVRVflz9c64>
- Pinto, D. (2003), *E-Commerce and Source – Based Income Taxation*, IBFD Publications.
- Population Reference Bureau (2015). *World population data sheet*. Geraadpleegd op 14-11-2015 via http://www.prb.org/pdf15/2015-world-population-data-sheet_eng.pdf.
- Rojas Raul, Ulf Hashagen (2002). *The first computers, History and architectures*. MIT Press paperback, edition.
- Sung-Chi Chu, Lawrence C. Leung, Yer Van Hui, Waiman Cheung (2007), *Evolution of e-commerce Web sites: A conceptual framework and a longitudinal study*, *Information & Management*, Volume 44, Issue 2.
- Terra, B.J.M. & Wattel, P.J. (2012). *European Tax Law*, Kluwer: Deventer.
- Vakstudie Internationaal Belastingrecht (2015), Aantekening 2.2. 'Bedrijfsinrichting' bij: OESO-modelverdrag 1992.
- Vakstudie Internationaal Belastingrecht (2015), Aantekening 2.3. 'Vaste' bij: OESO-modelverdrag 1992.
- Vakstudie Nieuws Internationaal Belastingrecht (2015), Aantekening 2.3.1 Vast geografisch punt (vaste plaats) bij: OESO-modelverdrag 1992.
- Vakstudie Nieuws Internationaal Belastingrecht (2015), Aantekening 5.13 Samenloop ondersteunende en hulpwerkzaamheden met andere activiteiten bij : OESO-modelverdrag 1992.

- Weber, D.M (2015), *Cursus Belastingrecht, EBR.2.0.0.A Primaire bronnen van Europees Recht*, Deventer: Kluwer.
- Weber, D.M (2015), *Cursus Belastingrecht, EBR.5.0.1 De zes EU-verdragsvrijheden*, Deventer: Kluwer.
- Weyzig, F. (2015), *Still broken: Governments must do more to fix the international corporate tax system*, Oxfam Novib, FNV & Tax Justice Network Nederland, ISBN 978-1-78077-973-7. Geraadpleegd via : <http://www.oxfamnovib.nl/Redactie/Pdf/Onderzoeksrapporten/bn-still-broken-corporate-tax-101115-embargo-en.pdf>
- Zegwaart, P. & Delft, F. (2005), *Hybride reisbureau heeft de toekomst*. Milward Brown Centrum, ADformatie, 04, Januari 2005.

Jurisprudentie, Richtlijnen & Besluiten

- Besluit 15-01-2011, nr. IFZ2010/457M, BNB 2011/91.
- HR 13-10-1954, nr. 11 908, BNB 1954/336.
- HR 15-06-1955, nr. 12 368, BNB 1955/277.
- HR 10-03-1982, nr. 20 933, BNB 1996/108c*.
- HR 17-02-1993, BNB 1994/163
- HR 26-01-2000 nr. 33 434, BNB 2000/195c*.
- HR 28-02-2001, FED 2001/182, nr. 35 557.
- HvJ 17-12-1970, Internationale Handelsgesellschaft, C11/70.
- HvJ 28-01-1992, Bachman, C-204/90.
- HvJ 20 oktober 1993, Collins, C-92/92.
- HvJ 16-07-98, ICI, C-264/96.
- HvJ 29-04-1999, Royal bank of Scotland, C-311/97.
- HvJ 13-04-2000, Baars, C-251/98.
- HvJ 8-03-2001, Metallgesellschaft, C410/98.
- HvJ 21-11-2002, X & Y v. Riksskatteverket, C-436/00.

- HvJ 7-09-2004, Manninen, C-319/02.
- HvJ 13-12-2005, Marks & Spencer, C-446/03
- HvJ 12-09-2006, Cadbury Schweppes, C196/04.
- HvJ 30-01-2007, Commission V. Denmark, C-150/04.
- HvJ 17-09-2015, J.B.G.T. Miljoen (C-10/14), X (C-14/14) & Société Générale SA (C-17/14).
- Rechtbank Breda 25-05-2009, AWB 09/563, V-N 2009/37.8.
- Richtlijn 2014/86/EU; Pb EU L219.
- Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap van 25 maart 1957, Trb. 1957, 74 en 91.
- Verdrag van 7 februari 1992 betreffende de Europese Unie, PbEG 1992 C 191.
- Verdrag van Amsterdam van 2 oktober 1997 houdende wijziging van het verdrag betreffende de Europese Unie, de verdragen tot oprichting van de Europese Gemeenschappen en sommige bijbehorende akten, PbEG 1997 C-340/1.
- Verdrag van Lissabon van 13 december 2007, PbEU 2007 C 306.
- Verdrag van Nice van 26 februari 2001, houdende wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie, de Verdragen tot oprichting van de Europese Gemeenschappen en sommige bijhorende akten, PbEG 2001 C 80/1.

Overige stukken

- Berentsen, L. (2015), *Bij innovatiebox ligt belastingontwijking op de loer*, FD. <http://fd.nl/economie-politiek/1122360/bij-innovatiebox-ligt-belastingontwijking-op-de-loer>
- Emarketer (2014), *Worldwide Ecommerce Sales to increase nearly 20% in 2014*. Geraadpleegd op 15-11-2015 via <http://www.emarketer.com/Article/Worldwide-Ecommerce-Sales-Increase-Nearly-20-2014/1011039>
- Enright, A. (2015), *U.S. annual e-retail sales surpass \$300 billion for the first time*. Internet retailer. Geraadpleegd via <https://www.internetretailer.com/2015/02/17/us-annual-e-retail-sales-surpass-300-billion-first-ti>

- Eur-lex (2015), *De rechtsbronnen van de Europese Unie*. Geraadpleegd op: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=uriserv:l14534>
- European Commission (2015), *The importance of the digital economy*. Geraadpleegd op 15-11-2015 via http://ec.europa.eu/growth/sectors/digital-economy/importance/index_en.htm
- ICANN. (Dec, 2015). Geraadpleegd via NTIA <https://www.ntia.doc.gov/category/icann>.
- NOS (2015) *V&D: van succesformule tot bijna failliet*. Geraadpleegd op 12-11-2015 via <http://nos.nl/artikel/2016589-v-d-van-succesformule-tot-bijna-failliet.html>
- Pascal Saint-Amans (2015), *News Conference – Launch of the 2015 BEPS Package*, 49:00.
- Uiden, van A. (2013), *Bijenkorf sluit vijf van twaalf winkels*, Elsevier. Geraadpleegd op 12-11-2015 via <http://www.elsevier.nl/Economie/nieuws/2013/8/Bijenkorf-sluit-vijf-van-twaalf-winkels-1337556W/>

Bijlage 1. Functionele Analyse

BIJLAGE 1

'Under the first step, a functional and factual analysis is undertaken which will lead to:

- the attribution to the permanent establishment, as appropriate, of the rights and obligations arising out of transactions between the enterprise of which the permanent establishment is a part and separate enterprises;
- the identification of significant people functions relevant to the attribution of economic ownership of assets, and the attribution of economic ownership of assets to the permanent establishment;
- the identification of significant people functions relevant to the assumption of risks, and the attribution of risks to the permanent establishment;
- the identification of other functions of the permanent establishment;
- the recognition and determination of the nature of those dealings between the permanent establishment and other parts of the same enterprise that can appropriately be recognised, having passed the threshold test referred to in paragraph 26; and
- the attribution of capital based on the assets and risks attributed to the permanent establishment.'

Bijlage 2. LOB bepaling

ARTICLE X

ENTITLEMENT TO BENEFITS⁹

- [1.¹⁰ [Provision that would deny treaty benefits to a resident of a Contracting State who is not a “qualified person” as defined in paragraph 2]
2. [Definition of situations where a resident would be a qualified person, which would cover
- a) an individual;
 - b) a Contracting State, its political subdivisions and entities that it wholly owns;
 - c) certain publicly-listed entities and their affiliates
 - d) certain charities and pension funds
 - e) other entities that meet certain ownership requirements
 - f) certain collective investment vehicles]
3. [Provision that would provide treaty benefits to certain income derived by a person that is not a qualified person if the person is engaged in the active conduct of a business in its State of residence and the income is derived in connection with, or is incidental to, that business]
4. [Provision that would provide treaty benefits to a person that is not a qualified person if at least more than an agreed proportion of that entity is owned by certain persons entitled to equivalent benefits]
5. [Provision that would allow the competent authority of a Contracting State to grant certain treaty benefits to a person where benefits would otherwise be denied under paragraphs 1 to 4]
6. [Definitions applicable for the purposes of paragraphs 1 to 5]

Add the following new Commentary on Article [X] to the Commentary of the OECD Model Tax Convention: