

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM  
Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

De vaste inrichting in het digitale tijdperk

Naam student: Sander Verhoeven  
Studentnummer: 435176  
Woordenaantal: 14685

Begeleider: Rolph van Ovest  
Tweede beoordelaar:

Datum definitieve versie: 19-07-2018

Inhoudsopgave	2
Inleiding	3
Hoofdstuk 1: De huidige wetgeving	4
1.1. : De buitenlandse belastingplicht	4
1.1.1. : Inleiding	4
1.1.2. : Subjectieve buitenlandse belastingplicht	4
1.1.3. : Objectieve buitenlandse belastingplicht	5
1.2.: De vaste inrichting	6
1.2.1. : Inleiding	6
1.2.2. : Vindplaats van het begrip vaste inrichting	7
1.2.3. : De vaste inrichting	8
1.2.4. : Winstallocatie	9
1.2.5. : Transferpricing	10
1.3. : Samenvatting	10
Hoofdstuk 2: Internetbedrijven en de Vennootschapsbelasting	11
2.1. : Inleiding	11
2.2. : Wat is een internetbedrijf?	11
2.3. : Belastingontwijking	12
2.4. : Mag Nederland heffen?	14
2.4.1. : Rechtsgrond vennootschapsbelasting	14
2.4.2. : Rechtsgrond om bij internetbedrijven te heffen	14
2.5. : Samenvatting	16
Hoofdstuk 3: Ontwikkelingen bij de OESO en de Europese Unie	17
3.1. : Inleiding	17
3.2. : De OESO	17
3.3. : De Europese Commissie	18
3.3.1. : Voorstel Europese Commissie uitbreiding vaste inrichting	19
3.3.2. : Voorstel Europese Commissie interim belasting	20
3.4. : Nederlands perspectief	21
3.5. : Samenvatting	22
Hoofdstuk 4: Internetbedrijven beter belasten	23
4.1. : Inleiding	23
4.2. : Moet Nederland heffen?	23
4.3. : Aanpassingen	23
4.3.1. : De vaste inrichting	24
4.3.2. : Winstallocatie	25
4.4. : Europese voorstellen	26
4.5. : Samenvatting	27
Conclusie	29
Literatuurlijst	30

## Inleiding

Er is een maatschappelijke ontwikkeling gaande waarbij er steeds meer van bedrijven wordt verwacht dat zij een eerlijke bijdrage leveren aan de belastingopbrengsten. Als een bedrijf profijt heeft van een samenleving, hoort daar een redelijke belastingbetaling bij. Dit geldt voor allerlei soorten bedrijven zoals Shell en Starbucks maar dit is ook het geval bij internetbedrijven zoals Facebook. In deze scriptie wordt onderzocht hoe internetbedrijven momenteel worden belast in de vennootschapsbelasting en of dit een goede methode is. Ik zal me hierbij vooral richten op de vaste inrichting. Sluit dit begrip nog goed aan bij de wijze waarop internetbedrijven werkzaam zijn? De probleemstelling van de scriptie is de volgende:

*Sluit het begrip van de vaste inrichting zoals dat nu wordt gehanteerd nog voldoende aan bij de manier hoe bepaalde bedrijven zoals internetbedrijven tegenwoordig werkzaam zijn, of is een andere omschrijving noodzakelijk?*

Om deze vraag te kunnen beantwoorden zijn vijf deelvragen opgesteld. Deze deelvragen luiden als volgt:

- Wat wordt er verstaan onder een vaste inrichting?
- Hoe werkt dit bij internetbedrijven?
- Welke negatieve gevolgen heeft het huidige begrip van de vaste inrichting?
- Welke internationale ontwikkelingen spelen er op het gebied van het belasten van internetbedrijven en welke voorstellen zijn er nu om internetbedrijven te belasten?
- Leveren de voorgestelde wijzigingen van onder andere de Europese Commissie een oplossing voor het huidige probleem?

De eerste deelvraag wordt in hoofdstuk één behandeld. Om deze vraag te beantwoorden zal eerst gekeken worden hoe buitenlandse belastingplichten in de vennootschapsbelasting worden betrokken. Vervolgens wordt er dieper ingegaan op de vaste inrichting. In hoofdstuk twee wordt de stap gezet naar de internetbedrijven. Dat begint met een uiteenzetting van wat internetbedrijven zijn. Daarna wordt er gekeken hoe het begrip van de vaste inrichting werkt bij internetbedrijven en of dit leidt tot heffingsproblemen. Aan het eind van het hoofdstuk wordt er gekeken naar de rechtsgronden om bij internetbedrijven te heffen. In hoofdstuk drie wordt gekeken naar de ontwikkelingen die plaatsvinden bij de OESO op het gebied van belastingheffing bij internetbedrijven. Vervolgens wordt gekeken naar de voorstellen van de Europese Commissie en bekijk ik de reactie van het Ministerie van Financiën. In hoofdstuk vier wordt besproken of deze voorstellen van de Europese Commissie een oplossing bieden voor de heffingsproblemen en of een aanpassing van het begrip vaste inrichting noodzakelijk is.

Deze scriptie is volledig uitgevoerd door middel van een literatuuronderzoek. Voor het eerste hoofdstuk heb ik voornamelijk gebruik gemaakt van twee studieboeken, het Compendium Vennootschapsbelasting en Internationaal Belastingrecht. Vervolgens heb ik de onderzoeksrapporten van de OESO en de Europese Commissie geraadpleegd. Dit om te zien welke problemen zij tegen komen bij het belasten van internetbedrijven. Vervolgens heb ik de voorstellen van de Europese Commissie en een reactie van het Ministerie van Financiën bekeken. Ik heb gekozen voor een literatuurstudie omdat de OESO en de Europese Commissie al veel onderzoek hebben verricht waar ik mee kon werken.

## **1. De huidige wetgeving**

### **1.1 De buitenlandse belastingplicht**

#### **1.1.1. Inleiding**

Dit hoofdstuk gaat over de vragen wanneer er op grond van de huidige wetgeving een buitenlandse belastingplicht is, hoe de winst van deze belastingplichtige moet worden bepaald en hoe deze wordt belast. Hiervoor moet in de eerste plaats naar de Nederlandse Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (verder VPB) gekeken moeten worden. Maar ook naar de belastingverdragen die Nederland heeft gesloten. Bij buitenlandse belastingplicht zullen er mogelijk twee landen willen heffen en een belastingverdrag moet deze dubbele heffing voorkomen.

In de vennootschapsbelasting zijn er binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen. De binnenlandse belastingplichten staan in art. 2 VPB. Daar staan de lichamen die aan belasting kunnen worden onderworpen als ze in Nederland zijn gevestigd. Deze heffingsbevoegdheid is gebaseerd op het woonlandbeginsel. Daarnaast wordt het nationaliteitsbeginsel toegepast. Dit volgt uit art. 2 lid 4 VPB. Daar staat een fictie waardoor een naar Nederlands recht opgericht lichaam wordt geacht in Nederland te zijn gevestigd. Nederland wil de binnenlandse belastingplichtigen belasten over hun wereldwinst.

Daarnaast zijn er buitenlandse belastingplichtigen. Welke lichamen als buitenlandse belastingplichtige kunnen worden aangemerkt staat in art. 3 VPB. De buitenlandse belastingplichtig is gebaseerd op het bronlandbeginsel. Nederland wil heffen over de winst die in Nederland wordt behaald. Dit doet Nederland op grond van art. 17 lid 1 VPB. Hoofdstuk 3 (art. 17-19) wet VPB bepaalt wat wordt verstaan onder Nederlands inkomen en hoe de winst moet worden bepaald.

#### **1.1.2. Subjectieve buitenlandse belastingplicht**

Art. 3 lid 1 onderdeel a VPB bepaalt dat verenigingen en andere rechtspersonen buitenlands belastingplichtige kunnen zijn. Bij deze andere rechtspersonen geldt dat ze kenmerken moeten hebben waardoor ze vergelijkbaar zijn met Nederlandse vennootschappen. Deze kenmerken zijn door de Staatssecretaris van Financiën omschreven in het besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, BNB 2010/58. Er zijn in het besluit vier onderdelen genoemd waaraan een samenwerkingsverband moet worden getoetst:

- Heeft het samenwerkingsverband het juridische eigendom van de vermogensbestanddelen waarmee de onderneming wordt gedreven?
- Zijn alle participanten beperkt aansprakelijk voor de schulden en overige verplichtingen van het samenwerkingsverband?
- Heeft het samenwerkingsverband een in aandelen verdeeld kapitaal, of iets wat daar materieel aan gelijk staat?
- Kan toetreding tot het samenwerkingsverband plaatsvinden zonder dat toestemming nodig is van alle participanten?

Aan de hand van deze vragen wordt getoetst of een buitenlands samenwerkingsverband wordt aangemerkt als een niet-transparant (kapitaalvennootschap) of transparant (personenvennootschap) lichaam.

Er is volgens de Staatssecretaris in ieder geval een kapitaalvennootschap als drie van de vier vragen positief worden beantwoord. Dit is ook het geval wanneer de participanten beperkt aansprakelijk zijn en de onderneming eigendom is van het samenwerkingsverband. Indien wordt geoordeeld dat er geen sprake is van een kapitaalvennootschap moet worden gekeken of het samenwerkingsverband overeen

komt met de Nederlandse (open) commanditaire vennootschap. Als dat niet het geval is moet tot slot gekeken worden of de personenvennootschap als kapitaalvennootschap opereert. Als beide testen negatief zijn is het samenwerkingsverband een transparant lichaam. Dat betekent dat de achterliggende participanten worden belast. Een kapitaalvennootschap zal met vennootschapsbelasting worden belast.

Voor rechtspersonen die vergelijkbaar zijn met Nederlandse verenigingen geldt dat deze rechtspersonen slechts belastingplichtig zijn voor zover zij een onderneming drijven (art. 3 lid 2 VPB). Deze eis is ook van toepassing op buitenlandse rechtspersonen die vergelijkbaar zijn met Nederlandse overheidsondernemingen (art. 3 lid 3 VPB). Om een onderneming te drijven moet er sprake zijn van 'een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die door deelname aan het economische verkeer beoogt winst te halen'. De rechtspersoon moet op verschillende factoren worden getoetst voordat er sprake is van het drijven van een onderneming. Deze factoren zijn onder andere duurzaamheid, de omvang van de activiteiten, het ondernemersrisico en het aantal afnemers. Er wordt een winststreven aanwezig geacht indien er regelmatig overschotten worden behaald.<sup>1</sup> Daarnaast kent de VPB nog een uitbreiding hierop. Art. 4 VPB zegt dat er ook sprake is van een onderneming indien er in concurrentie wordt getreden met een andere onderneming.

In art. 2 VPB staat dus wat een binnenlandse belastingplichtige is en in art. 3 VPB staat wat een buitenlandse belastingplichtige is. Maar er is nog niet bepaald hoe het onderscheid tussen deze twee belastingplichtigen moet worden gemaakt. Dat onderscheid wordt gemaakt op grond van het woonlandbeginsel. Er is immers sprake van een binnenlandse belastingplichtige als de belastingplichtige in Nederland is gevestigd. In de VPB staat niet hoe de woonplaats van een lichaam wordt bepaald. Dat staat in art. 4 lid 1 Algemene wet inzake rijksbelastingen. Daar staat dat waar iemand woont en waar een lichaam is gevestigd moet worden beoordeeld naar de omstandigheden.

Voor rechtspersoon betekent dit dat moet worden bepaald waar de werkelijke leiding van het lichaam zich bevindt. Dit volgt uit het arrest HR 23 september 1992, nr. 27 293, ECLI:NL:HR:1992:ZC5105 (BNB 1993/193) waarin de Hoge Raad besliste dat de plaats waar het bestuur zijn leidinggevende taak uitvoert de plaats is waar het lichaam is gevestigd. Dit zal in bepaalde gevallen lastig te bepalen zijn. Als er een conflict is tussen landen over de vestigingsplaats van een lichaam kan er door middel van een verdrag een oplossing moeten worden gezocht. Als het OESO modelverdrag van toepassing is betekent dit dat de landen met elkaar in overleg zullen gaan om de vestigingsplaats te bepalen (art. 4.3 OESO modelverdrag).

Er is dus een buitenlandse belastingplichtige als er een onderneming wordt gedreven waarvan het bestuur in het buitenland zit, het lichaam niet naar Nederlands recht opgericht is en er winst wordt gemaakt in Nederland. Vervolgens moet het object bepaald worden waarover er belast zal worden.

### **1.1.3 Objectieve Belastingplicht**

Nederland mag heffen over inkomsten die in Nederland zijn behaald. Deze heffingsbevoegdheid komt voort uit het bronlandbeginsel. Het bronlandbeginsel gaat ervan uit dat de bron gebruik maakt van de overheidsvoorzieningen in de staat waar de bron is gelegen. Hieruit volgt dat het gerechtvaardigd is dat deze bron ook moet mee betalen aan het in stand houden en verbeteren van deze overheidsvoorzieningen. Er zal alleen belasting worden geheven over de winst die de bron maakt in dat land. Voor de rest van de wereldwinst die wordt gemaakt zal er namelijk geen gebruik worden

---

<sup>1</sup> R.P van den Dool, G.W.J.M Kampschoer, M. Nieuweboer, R.C. de Smit, H.A. Vollebregt, Vennootschapsbelasting, 16<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 2.3.3.1.1

gemaakt van de overheidsvoorzieningen in dat land.<sup>2</sup> In art. 17 VPB en art. 17a VPB staan welke inkomstenbestandsdelen tot het Nederlands inkomen kunnen behoren. In art. 18 VPB staat op grond van welke artikelen de winst moet worden bepaald. Ook zullen belastingverdragen een rol spelen als het gaat om het bepalen van de winst.

In art. 17 lid 1 VPB staat dat belasting wordt geheven naar het belastbare Nederlandse bedrag. Verliezen die in Nederland zijn geleden kunnen worden verrekend met de in Nederland gemaakte winst (art. 17 lid 2 VPB). Het verrekenen van de verliezen gebeurt voor buitenlandse belastingplichtigen op dezelfde wijze als bij binnenlandse belastingplichtigen. Op grond van art. 17 lid 3 VPB kan Nederlands inkomen op twee manieren worden gerealiseerd. Art. 17 lid 3 onderdeel a VPB zegt dat het inkomen bestaat uit winst die wordt behaald met behulp van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger. Wat een vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger is zal later worden uitgewerkt. Onderdeel b is een anti-misbruik maatregel die stelt dat ook inkomen uit aanmerkelijk belang belast kan worden indien het gaat om een constructie waarvan het hoofddoel of een van de hoofddoelen is om inkomstenbelasting te ontgaan. Deze bepaling laat ik verder buiten beschouwing aangezien dit niet relevant is voor de scriptie.

Art. 17a VPB noemt nog een aantal bronnen die tot een in Nederlandse onderneming gerekend worden. Hieronder vallen inkomsten die worden gegenereerd met een in Nederland gelegen onroerende zaak of met in Nederland aanwezige natuurlijke rijkdommen. Werkzaamheden van minstens 30 dagen op of boven het gebied in de Noordzee van Nederland die leiden tot winst behoren ook tot het Nederlands belastbaar inkomen. Ook vallen werkzaamheden die worden verricht als bestuurder of commissaris van een in Nederland gelegen lichaam hieronder.

Nederlands inkomen kan dus worden behaald door middel van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger of met de genoemde bestandsdelen zoals die staan in art. 17a VPB. Art. 18 VPB stelt vervolgens welke artikelen moeten worden toegepast om de winst te bepalen. Dit zijn art. 8 lid 1 t/m 8 en de leden 11 en 13 VPB. Daarnaast zijn de artikelen 8b t/m 15aj en 15d VPB volledig van kracht bij het bepalen van de buitenlandse winst. De winst moet op grond van art. 8b at arm's length worden bepaald. Dat houdt in dat zakelijke prijzen moeten worden gebruikt. Ook is de deelnemingsvrijstelling van toepassing op buitenlandse winsten. Het inkomen uit aanmerkelijk belang wordt bepaald volgens hoofdstuk vier van de Wet Inkomstenbelasting 2001 (art. 18 lid 2). De winst wordt dus voor het grootste deel op dezelfde wijze bepaald als bij binnenlandse belastingplichtigen.

## **1.2. De vaste inrichting**

### **1.2.1. Inleiding**

Om als buitenlandse belastingplichtige in de Nederlandse vennootschapsbelasting te worden betrokken moet er normaal gesproken winst zijn gemaakt door middel van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger. Het feit dat er een vaste inrichting nodig is om winst te maken wordt gebruikt als drempelbepaling. Zo blijven kleine buitenlandse activiteiten waarvoor geen aanwezigheid in het land noodzakelijk is en ondergeschikte werkzaamheden buiten de heffing.<sup>3</sup>

De vaste inrichting is niet zoals een dochtervennootschap een aparte entiteit maar vormt samen met het hoofdhuis een juridisch geheel. Aangezien alleen de winst van de vaste inrichting moet worden belast zal er een splitsing moeten worden gemaakt tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting. Een

---

<sup>2</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A Stevens, Internationaal belastingrecht, 11<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 1.2.2

<sup>3</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A Stevens, Internationaal belastingrecht, 11<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 3.2.1

van de moeilijkheden daarvan is de transferpricing. Hierbij moet een zakelijke prijs worden bepaald van de transacties die tussen het hoofdhuus en de vaste inrichting hebben plaatsgevonden. De OESO heeft een aantal methodes goedgekeurd waarmee dat kan gebeuren.

### 1.2.2. Vindplaats het begrip vaste inrichting

De OESO (Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling) is een organisatie van 35 landen met het als voornaamste doel het bevorderen van economische groei en werkgelegenheid voor de OESO landen onderling en in relatie met niet OESO landen. Hiervoor hebben de OESO landen afgesproken om obstakels die de internationale handel in de weg staan zoveel mogelijk weg te halen. Een van deze obstakels is dubbele belasting. Dubbele belasting kan worden voorkomen door het sluiten van bilaterale verdragen. Een belastingverdrag zal bij een van de twee landen de heffingsbevoegdheid inperken. Om het sluiten van verdragen te stimuleren heeft de OESO in 1963 het eerste modelverdrag opgesteld. Dit verdrag is enkele keren gewijzigd maar tegenwoordig probeert de OESO het modelverdrag zoveel mogelijk hetzelfde te laten en veranderingen door te voeren via het commentaar dat hoort bij het modelverdrag. Dat gebeurt omdat het aanpassen van het modelverdrag geen effect heeft op al bestaande verdragen. Het commentaar dat bij het modelverdrag zit heeft geen directe juridische rechtskracht maar geeft wel aan hoe de verdragsluitende landen de artikelen kunnen interpreteren. Deze interpretatie zal vaak gevolgd worden. Daarom is het op dit moment efficiënter om het commentaar aan te passen dan het modelverdrag. Dit kan veranderen aangezien de OESO momenteel bezig is met het invoeren van het multilateraal instrument (MLI). Als dat wordt ingevoerd kunnen verdragen worden aangepast door het modelverdrag aan te passen indien beide landen hier mee akkoord gaan.<sup>4</sup> Tegenwoordig heeft het OESO modelverdrag naast het tegengaan van dubbele belasting ook het doel om dubbele non-belasting tegen te gaan. Nederland heeft een groot deel van de verdragen die zijn gesloten gebaseerd op het OESO modelverdrag. Vroeger wilde Nederland nog wel haar eigen standaard verdrag toepassen maar later heeft de Minister van Financiën besloten dat Nederland zich in eerste instantie baseert op het OESO modelverdrag.

Naast belastingverdragen om dubbele belasting te voorkomen kent Nederland ook het besluit ter voorkoming van dubbele belasting (BvdB). Dit is een eenzijdige tegemoetkoming om dubbele belasting te voorkomen. Ook wordt er in de verdragen die Nederland heeft afgesloten verwezen naar het BvdB. Om als belastingplichtige aanspraak te kunnen maken op het besluit moeten er aan vier eisen zijn voldaan: er wordt op geen andere manier dubbele heffing voorkomen, de belastingplichtige dient in Nederland te wonen, er moet sprake zijn van dubbele belasting en de heffing moet vergelijkbaar zijn met de Nederlandse.<sup>5</sup> Daarnaast moet het land waarmee dubbele heffing wordt voorkomen een ontwikkelingsland zijn (art 6 lid 1 BvdB).

In het OESO modelverdrag staat een definitie van de vaste inrichting. Nederland heeft daarnaast een eigen definitie, maar deze definitie is in 2012 aangepast en komt nu grotendeels overeen met de definitie uit het OESO modelverdrag<sup>6</sup>. Deze definitie staat niet bij de buitenlandse belastingplicht in de VPB maar wel op twee andere plaatsen in de nationale wet –en regelgeving. Namelijk in art. 15f VPB en art. 2 BvdB. Deze definities komen vrijwel geheel overeen met de definitie uit het OESO modelverdrag en er moet van een enkelvoudig begrip worden uitgegaan tenzij anders is bepaald. Voor

---

<sup>4</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A Stevens, Internationaal belastingrecht, 11<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 2.4.1

<sup>5</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A Stevens, Internationaal belastingrecht, 11<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 2.3.2

<sup>6</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A Stevens, Internationaal belastingrecht, 11<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 3.2.2

de buitenlandse belastingplicht heeft het verschil in definities vooralsnog geen effect gehad. Er is wel een idee dat er bij de uitvoering van werken (art. 5 lid 3 OESO modelverdrag) een verschil kan zijn maar hier is nog geen jurisprudentie over.<sup>7</sup> Voor de inhoud van de definitie zal hierna alleen gekeken worden naar het OESO modelverdrag aangezien dit de internationale definitie is en het onduidelijk wat precies het gevolg van het verschil is voor de Nederlandse buitenlandse belastingplicht.

### 1.2.3. De vaste inrichting

Art. 5 lid 1 OESO modelverdrag geeft de definitie van een vaste inrichting. Die luidt: een vaste bedrijfsinrichting door middel waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend. Uit deze definitie zijn zes cumulatieve eisen te halen:

- Er moet een bedrijfsinrichting zijn, dit houdt in dat er een fysieke constructie moet zijn in het land waar de onderneming werkzaam is.
- Deze fysieke constructie moet ter beschikking staan aan het bedrijf. Dit kan krachtens een rechtsverhouding maar dit kan ook worden getoetst op basis van de werkelijke omstandigheden.
- Het moet gaan om een duurzame inrichting van een onderneming. Deze duurzaamheid heeft twee componenten. De eerste is een tijdsduur, de constructie moet voor een langere tijd ter beschikking moet staan aan het bedrijf (het OESO commentaar geeft 6 maanden aan).
- Naast deze langere tijdsduur moet er ook sprake zijn van een duurzame geografische locatie. Bij de geografische duurzaamheid van de vaste inrichting wordt gekeken naar de aard van de onderneming die wordt gevoerd. Als het voor het uitoefenen van de onderneming noodzakelijk is om regelmatig van plaats te veranderen is het hebben van één locatie niet een vereiste, dit volgt uit het circustenten arrest (HR 13 oktober 1954, 11 908, ECLI:NL:HR:1954:AY4080, BNB 1954/336).
- De onderneming moet door middel van de vaste inrichting worden gevoerd, de vaste inrichting moet dus werkelijk worden gebruikt om de werkzaamheden uit te voeren.
- Tot slot moet in de vaste inrichting dezelfde ondernemingsactiviteit worden uitgevoerd als door het hoofdhuis wordt uitgevoerd.

In art. 5 lid 2 OESO modelverdrag staan een aantal voorbeelden van een vaste inrichting. Uit het commentaar (par. 12 op art. 5) van het OESO modelverdrag blijkt echter dat uit deze voorbeelden geen zekerheid kan worden gehaald en dat er gekeken moet worden of aan de eerder genoemde criteria is voldaan voordat er een vaste inrichting is. In lid 4 staan een aantal voorbeelden van activiteiten die niet leiden tot een vaste inrichting. Hier staat dat bijvoorbeeld showrooms en magazijnen geen vaste inrichtingen zijn. Dit komt doordat deze activiteiten voorbereidende of hulp activiteiten zijn. Als in deze activiteiten de werkelijke ondernemingsactiviteiten van het hoofdhuis zijn zullen deze locaties wel kunnen worden aangemerkt als een vaste inrichting.<sup>8</sup>

Hiernaast zijn er nog twee soorten vaste inrichting in het OESO modelverdrag: de temporele vaste inrichting en de vaste vertegenwoordiger. De temporele vaste inrichting staat in art. 5 lid 3 OESO modelverdrag. Hierin staat dat als de constructie van een bouwwerk langer duurt dan twaalf maanden dat er dan een vaste inrichting is. De vaste vertegenwoordiger staat in art. 5 lid 5 OESO modelverdrag. Met een vaste vertegenwoordiger kan bij het ontbreken van een gebouw een bedrijf toch een aanknopingspunt hebben in een ander land. Deze vertegenwoordiger moet wel aan drie cumulatieve eisen voldoen: hij bezit een machtiging om overeenkomsten in de naam van de onderneming te sluiten, hij maakt van deze machtiging gewoonlijk gebruik en de werkzaamheden zijn niet beperkt tot het (in)kopen van goederen. In lid 6 staat een uitzondering op lid 5. Deze uitzondering houdt in dat er

---

<sup>7</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A Stevens, Internationaal belastingrecht, 11<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 3.2.3

<sup>8</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A Stevens, Internationaal belastingrecht, 11<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 3.2.1



geen vaste vertegenwoordiger is indien de vertegenwoordiger als onafhankelijk en in de normale uitoefening van zijn bedrijf werkt. Dat betekent dat als er iemand die werkt voor een ander bedrijf wordt ingeschakeld om werkzaamheden te verrichten in een ander land. Dat deze persoon geen vaste vertegenwoordiger zal zijn tenzij die andere werkzaamheden verricht dan gebruikelijk is bij zijn bedrijf. Deze uitzondering geldt niet als hij haast volledig exclusief werkt voor het bedrijf.<sup>9</sup>

Er zijn dus drie manieren waardoor er sprake kan zijn van een vaste inrichting op grond van het OESO modelverdrag. De winst die hiermee wordt behaald zal Nederland willen belasten in de Nederlandse vennootschapsbelasting op grond van art. 17 lid 3 onderdeel a VPB. Ook op grond van de belastingverdragen kan Nederland hierover heffen. In art. 7 lid 1 OESO modelverdrag staat dat de winst van een onderneming zal worden belast in de staat waar de onderneming is gevestigd tenzij de winst door middel van een vaste inrichting is behaald.

#### **1.2.4. Winstallocatie**

Als vaststaat dat er sprake is van een vaste inrichting moet vervolgens de winst van de vaste inrichting worden bepaald. Dit is vaak lastig aangezien het hoofdhuis en de vaste inrichting een juridisch geheel vormen. De vaste inrichting is geen afzonderlijke rechtspersoon. Een vaste inrichting is in min of meerdere mate verweven met de onderneming van het hoofdhuis. Soms met het karakter van een zelfstandige onderneming. Om de inkomsten van de vaste inrichting te splitsen van de inkomsten van het hoofdhuis zijn er twee basismethoden: dit is de winstsplitsing en de ondernemingsplitsing.<sup>10</sup>

De winstsplitsing wordt ook wel de indirecte methode genoemd. Bij deze methode wordt de winst verdeeld op basis van verdeelsleutels. Deze verdeelsleutels bepalen welk percentage van de winst behoort tot de vaste inrichting. Deze sleutels kunnen op verschillende manieren worden bepaald. Zo kan er worden gekeken naar de loonkosten van het hoofdhuis en de vaste inrichting, maar er kan ook gekeken naar de productiemiddelen of personeelsbestanden. Vaak wordt de verdeelsleutel ook bepaald met een combinatie van deze factoren. Door de factoren een verschillend gewicht te geven wordt geprobeerd een zo goed mogelijke benadering te vinden naar de werkelijke winst.<sup>11</sup> Op grond van art. 7 lid 2 van het OESO modelverdrag wordt de voorkeur echter gegeven aan de ondernemingsplitsing methode. Dit is namelijk een meer objectieve methode om de winst te bepalen aangezien er geen verdeelsleutels worden gekozen waar een waarde aan moet worden gegeven.

Bij de ondernemingsplitsing wordt er van uit gegaan dat de vaste inrichting een zelfstandige onderneming is. Er is dus een onafhankelijkheidsfictie. Deze fictie geldt zowel voor de relatie met het hoofdhuis als met derden. Er is echter een uitzondering op deze fictie, de financiering van de vaste inrichting wordt buiten aanmerking gelaten tenzij de financiering specifiek ten behoeve van de vaste inrichting is aangegaan. Bij de ondernemingsplitsing moeten er twee winstberekeningen worden gemaakt. Een van de generale winst en een van de vaste inrichting. Om tot de belastbare winst van de vaste inrichting te komen zal de wetgeving van het land waar de vaste inrichting zich bevindt gevolgd worden. Ook zal er onderzocht moeten worden welke vermogensbestandsdelen er bij de vaste inrichting horen en welke bij het hoofdhuis.<sup>12</sup> Daarnaast moet de zakelijke waarde (de

---

<sup>9</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A Stevens, Internationaal belastingrecht, 11<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 3.2.1

<sup>10</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A Stevens, Internationaal belastingrecht, 11<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 3.3.1

<sup>11</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A Stevens, Internationaal belastingrecht, 11<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 3.3.2

<sup>12</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A Stevens, Internationaal belastingrecht, 11<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 3.3.3

verrekenprijs) worden gevonden van transacties die tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis hebben plaatsgevonden.

### **1.2.5. Transferpricing**

De OESO heeft een aantal erkende methoden die de voorkeur hebben bij het bepalen van de transferpricing, maar de OESO staat ook transactional-net-margin methodes toe. De door de OESO geprefereerde methodes zijn de comparable uncontrolled price-methode (CUP-methode), de resale minus-methode en de cost plus-methode. Bij de CUP-methode wordt de transactie tussen een hoofdhuis en een vaste inrichting vergeleken met een transactie tussen twee onafhankelijke partijen. Deze methode is lastig toe te passen aangezien de transacties op verschillende punten aan elkaar gelijk moeten zijn. Zo moet er economische vergelijkbaarheid zijn, moeten er vergelijkbare marktniveaus zijn en het goed of de dienst moeten gelijk zijn. De resale minus-methode neemt de prijs waarvoor het product aan een onafhankelijke derde wordt verkocht en berekent daarvoor de marge die de verkoper normaal gesproken zou vragen als die het product kreeg van een onafhankelijke derde. De cost plus-methode doet eigenlijk het tegenovergestelde. Daar wordt de kostprijs berekend en wordt de marge bepaald die aan een onafhankelijke derde zou worden gevraagd.<sup>13</sup> Als de transferpricing op de juiste manier is uitgevoerd hebben de transacties die tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting hebben plaatsgevonden een zakelijke waarde. Hierdoor kan de winst worden berekend die door de vaste inrichting wordt behaald. Deze winst kan door Nederland worden belast in de VPB.

### **1.3. Samenvatting**

Om als buitenlandse belastingplichtige belast te worden in de vennootschapsbelasting zal er in Nederland winst gemaakt moeten worden door middel van een vaste inrichting. Om een vaste inrichting te hebben moet er zijn voldaan aan zes vereisten die volgen uit de definitie die is opgenomen in het OESO modelverdrag, daarnaast zijn er nog twee andere soorten vaste inrichting. Dit zijn de temporele vaste inrichting en de vaste vertegenwoordiger. Deze staan in art. 5 lid 3 en art. 5 lid 5 van het OESO modelverdrag. Als een vaste inrichting aanwezig is zal de winst kunnen worden belast in het land waar deze is gevestigd. Dit volgt uit art. 17 lid 3 VPB en art. 7 lid 1 OESO modelverdrag. Om de belastbare winst te bepalen zal de Nederlandse wet moeten worden gevolgd en de verdragen die Nederland heeft gesloten. In art. 18 lid 1 VPB hoe de winst moet worden bepaald en in het OESO modelverdrag staat dit in art. 7 lid 2 en art. 9.

---

<sup>13</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A Stevens, Internationaal belastingrecht, 11<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 3.7.2

## **2. Internetbedrijven en de Vennootschapsbelasting**

### **2.1. Inleiding**

In het vorige hoofdstuk is beschreven hoe buitenlandse belastingplichtigen worden belast in de VPB volgens een al vele jaren bestaande systematiek. De digitale economie levert nieuwe situaties waar die systematiek niet op berekend is. De digitale economie is enorm gegroeid door technologische ontwikkelingen en door goedkopere ICT producten. Zo zijn zes van de tien meest waardevolle bedrijven actief in de digitale economie. Er zijn bedrijven die volledig kunnen functioneren door middel van het internet. Zij hoeven niet fysiek aanwezig te zijn in de landen waar ze werkzaam zijn. Deze internetbedrijven zijn lastig in de heffing betrekken. Het is de vraag of de wetgeving moet worden aangepast zodat deze bedrijven beter belast kunnen worden.

Ook de Europese Commissie en de OESO kijken of de wijze waarop internetbedrijven worden belast wel goed is. Zij hebben rapporten geschreven over de digitale economie. Ook heeft de Europese Commissie al een voorstel ingediend om internetbedrijven beter te kunnen belasten.<sup>14</sup> Om te onderzoeken waarom internetbedrijven volgens de Europese Commissie en de OESO niet goed belast worden zal er eerst gekeken worden wat een internetbedrijf is. Vervolgens zal er worden gekeken waarom het belasten van deze bedrijven lastig is. Tot slot wordt er gekeken op basis van welke rechtsgronden Nederland deze bedrijven zou kunnen belasten.

### **2.2. Wat is een internetbedrijf?**

Tegenwoordig gebruikt haast ieder bedrijf het internet. Sommige bedrijven gebruiken het om intern te communiceren maar het kan ook worden gebruikt om klanten te bereiken om producten te verkopen of marktonderzoeken te doen. Voor veel bedrijven zal het gebruik van het internet echter geen invloed hebben op de wijze waarop de hoofdwerkzaamheden worden uitgevoerd en hoe ze belast worden. Door de meesten wordt het internet tegenwoordig als noodzakelijk hulpmiddel gebruikt en zullen er fysieke werkzaamheden moeten plaatsvinden in de landen waar het bedrijf werkzaam is. Deze bedrijven zullen een vaste inrichting of dochtervennootschap nodig hebben wanneer ze in het buitenland werkzaam zijn waardoor ze belast kunnen worden zoals in hoofdstuk één is beschreven. Bij sommige bedrijven is dit echter niet het geval. Deze bedrijven voeren hun volledige werkzaamheden via het internet uit.

Dit zijn de internetbedrijven. Deze kunnen niet bestaan zonder het internet. Dit is bij de traditionele bedrijven die van het internet gebruik maken anders, deze kunnen ook zonder internet functioneren. De Europese Commissie onderscheidt drie ondernemingsmodellen bij internetbedrijven.<sup>15</sup> Deze drie ondernemingsmodellen zijn de fysieke e-commerce modellen, de digitale e-commerce/cloud modellen en de multi-dimensional modellen.

Bij de fysieke e-commerce modellen wordt er een fysiek product verkocht door middel van het internet. Bekende voorbeelden hiervan zijn bol.com en Amazon. Hier kan de consument een fysiek product bestellen dat vervolgens wordt geleverd. Veel traditionele bedrijven hebben tegenwoordig ook een digitale winkel. Zelfs supermarkten verkopen producten online die aan huis geleverd kunnen worden en dit wordt steeds populairder. Zo heeft inmiddels al meer dan kwart van de Nederlanders in 2017 een keer levensmiddelen, cosmetica en schoonmaakmiddelen online gekocht.<sup>16</sup> Hier is goed het verschil te zien tussen bedrijven die het internet als secundair middel en als primair middel

---

<sup>14</sup> Proposal for a Council Directive: laying down rules relating to corporate taxation of a significant digital presence, 21/03/2018

<sup>15</sup> Report of the Commission expert group on Taxation of the Digital Economy, 28/05/2014, Hoofdstuk 2

<sup>16</sup> <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2017/47/boodschappen-steeds-vaker-online-gedaan>

inzetten. Deze supermarkten zouden ook zonder deze digitale variant bestaan. Bij de digitale e-commerce wordt er geen fysiek product verkocht maar een digitaal product. Hier kan worden gedacht aan de programma's die kunnen worden gekocht voor computers of smartphones maar ook aan muziek die online wordt gekocht. Deze digitale producten kunnen in principe vanuit elke locatie geleverd worden. Aangezien er alleen VPB geheven kan worden als er een fysiek aanknopingspunt is, kan dit ervoor zorgen dat er geen belasting kan worden geheven. Dit is dus anders bij de fysieke e-commerce waarbij bedrijven vaak wel een vestiging hebben om de goederen te kunnen leveren.

Dan zijn er nog de multi-dimensional modellen. Hierbij is er niet sprake van één te verkopen product. Er zijn meerdere stappen nodig voordat er inkomsten worden gegenereerd. Vaak is de eerste stap een gratis digitale service. Het gratis aanbieden van deze service heeft als doel dat de service veel gebruikers krijgt. Voorbeelden van deze service zijn sociale media zoals Facebook en Instagram. Bij de tweede stap worden er inkomsten gegenereerd door bedrijven te laten adverteren op de service of door verzamelde data te verkopen. Bij dit model zijn de gebruikers dus niet degenen die betalen voor de service. Dit brengt als vraagstuk met zich mee waar de belasting geheven zou moeten worden als de gebruiker en degene die daarop adverteert in verschillende landen zitten.

Er zijn dus meerdere modellen waarbij het internet een primaire rol speelt in de bedrijfsuitvoering. Bij sommige bedrijven worden deze modellen ook gecombineerd. Zo kan er een gratis service zijn maar kan er ook gekozen worden voor een betaalde variant. Dit is bijvoorbeeld bij Spotify het geval, waar de niet betalende gebruikers advertenties krijgen maar de betalende niet. Ook worden de digitale en fysieke e-commerce modellen gecombineerd. Zo verkoopt Apple fysieke producten zoals tablets, laptops en smartphones maar ook digitale producten. Bedrijven zullen deze onderdelen vaak splitsen.

Binnen deze drie modellen zijn er verschillende wijze om deze uit te voeren.<sup>17</sup> De meest gebruikelijke is de verkoop van producten, zowel fysieke als digitale. Maar het is ook mogelijk om abonnementen te verkopen waarmee consumenten het product kunnen gebruiken zolang het abonnement loopt. Daarnaast worden er ook services verkocht. Bij al deze transacties is het de consument die betaalt. Dit is dus niet het geval bij de multi-dimensional modellen.

Het verschil tussen een traditioneel bedrijf en een internetbedrijf kan gevonden worden in de wijze waarop het internet wordt gebruikt. Als door middel van het internet alle hoofdwerkzaamheden worden verricht en de inkomsten nagenoeg geheel op die manier worden verdiend is er sprake van een internetbedrijf. Dit is dus niet het geval als een bedrijf gebruik maakt van het internet voor hulpwerkzaamheden of nog extra inkomsten geniet dankzij het internet. Internetbedrijven hoeven niet fysiek aanwezig te zijn om het werk te verrichten. Dit heeft tot gevolgen dat heffen in de landen waar deze bedrijven werkzaam zijn soms lastig is.

### **2.3. Belastingontwijking**

Er zijn dus veel nieuwe manieren om winst te maken door middel van de technologische ontwikkelingen. In het vorige hoofdstuk is beschreven hoe de een buitenlandse onderneming in de Nederlandse VPB wordt belast. Het is noodzakelijk om minimaal een vaste inrichting te hebben en in Nederland winst te maken. Internetbedrijven hebben echter geen vaste inrichting nodig om in een land werkzaam te zijn. Hierdoor heeft Nederland geen heffingsbevoegdheid over deze lichamen. Daarnaast kunnen deze bedrijven gebruik maken van constructies om hun belastbare winst zo laag mogelijk te houden in het woonland. Dit resulteert erin dat digitale ondernemingsmodellen volgens

---

<sup>17</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, Hoofdstuk 4

de Europese Commissie een belastingdruk van 9,5% hebben terwijl dit bij traditionele bedrijven 23,2% is.<sup>18</sup> De internetbedrijven betalen dus wel belasting maar wezenlijk minder dan traditionele bedrijven.

Internetbedrijven kunnen op meerdere manieren voorkomen dat er een belastbare vaste inrichting is. Zoals in het vorige hoofdstuk is beschreven moet er aan zes eisen zijn voldaan voordat er sprake is van een vaste inrichting. Als er aan een van deze zes eisen niet is voldaan is er geen sprake van een vaste inrichting. Dit geldt voor ieder bedrijf maar voor bedrijven die hun volledige werkzaamheden via het internet voeren is dit makkelijker te bereiken. Deze bedrijven hebben vaak geen fysieke locatie nodig in het land waar ze werkzaam zijn. Als een bedrijf dit wel nodig heeft is het mogelijk om niet aan de vaste inrichting vereisten te voldoen door de werkzaamheden zo op te delen dat er alleen sprake is van hulpwerkzaamheden die niet voldoen aan de eisen van de vaste inrichting.<sup>19</sup>

Een andere manier om belastbaar inkomen te verdienen is door gebruik te maken van een vaste vertegenwoordiger. Dit kan worden voorkomen door onafhankelijke personen in te schakelen waardoor deze persoon valt onder de uitzondering van art. 5 lid 6 OESO Modelverdrag. Als het mogelijk is voor een bedrijf om geen vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger te hebben kunnen ze niet worden belast. Internationale bedrijven hebben echter vaak wel een vaste inrichting of dochtervennootschap in de landen waar ze een grote markt hebben.

Maar deze vaste inrichting of dochter zal vaak weinig of geen belastbare winst genereren. Dat komt door de huidige transferpricingregels. Bij internetbedrijven is het namelijk mogelijk om belangrijke bedrijfsmiddelen onder te brengen in andere lichamen. Dat komt doordat de belangrijkste bedrijfsmiddelen geen materiele activa zijn maar immateriële. Deze belangrijke immateriële activa zijn vaak intellectuele eigendommen zoals patenten en merken. De lichamen waarin dit wordt ondergebracht bevinden zich in laag belaste landen. De vaste inrichtingen en dochters die in landen zitten waar een hogere belasting wordt geheven moet vervolgens betalen voor gebruik van deze immateriële activa aan het andere lichaam. Hierdoor wordt de winst uiteindelijk behaald in het laag belaste land.<sup>20</sup> <sup>21</sup>Door deze constructie wordt er minder winst behaald in het land waar de bedrijven werkelijk werkzaam zijn.<sup>22</sup>

Internetbedrijven hebben dus momenteel meer mogelijkheden dan traditionele bedrijven om hun belastbare winst te verminderen of te verschuiven. Dit is mogelijk door de wijze waarop het begrip van de vaste inrichting is ingericht. Er is namelijk een fysieke constructie nodig terwijl een kenmerk van een internetbedrijf is dat er geen fysieke locatie nodig is om werkzaam te zijn in een land. Voordat de vraag kan worden beantwoord wat er veranderd moet worden om deze bedrijven in de heffing te kunnen betrekking moet er eerst worden gevraagd worden of deze bedrijven wel belast moeten worden in alle landen waar ze werkzaam zijn. Of iets anders gezegd: is het gewenst dat Nederland VPB heft over de winst die wordt gemaakt door een in het buitenland gevestigd internetbedrijf dat hier geen vaste inrichting heeft. Daarvoor moet eerst worden gekeken naar de rechtsgrond van de VPB.

---

<sup>18</sup> Brief van de Minister van Buitenlandse Zaken 9 mei 2018, Tweede Kamer, vergaderjaar 2017-2018, 34941, nr. 4, onderdeel 2a

<sup>19</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, Hoofdstuk 5

<sup>20</sup> Report of the Commission expert group on Taxation of the Digital Economy, 28/05/2014, Hoofdstuk 5

<sup>21</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, Hoofdstuk 5

<sup>22</sup> Zie bijvoorbeeld: Besluit Europese Commissie inzake Starbucks 24/08/2016, V-N 2016/42.3,

## **2.4. Mag Nederland heffen?**

### **2.4.1. Rechtsgrond vennootschapsbelasting**

De reden om belastingen te heffen is om inkomsten te genereren om overheidsuitgaven te kunnen betalen. Maar daarnaast moet er ook een rechtsgrond zijn om de belasting te kunnen heffen. Bij de VPB is deze niet geheel duidelijk. Dat komt doordat de belasting wordt geheven bij een rechtspersoon terwijl deze uiteindelijk wordt gedragen door natuurlijke personen. Voor een deel zal deze belastingdruk bij de aandeelhouder liggen maar een groot deel van de belasting wordt ook afgewenteld op de werknemers.<sup>23</sup> Deze afwenteling vermindert het bestaansrecht van de VPB. Dit is tot nu toe echter niet relevant gebleken aangezien de VPB een zeer belangrijke functie binnen het belastingsysteem heeft.<sup>24</sup>

De VPB zorgt namelijk voor evenwicht binnen het belastingsysteem. Dit evenwicht hangt samen met de inkomstenbelasting. In de IB worden natuurlijke personen belast die winst behalen met eenmanszaken, maatschappen, vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen. Als de VPB weg zou vallen zouden de (andere) rechtspersonen niet belast worden. Ook is het noodzakelijk dat het tarief tussen deze twee belastingen ongeveer gelijk is. De winstbelasting moet min of meer rechtsvorm neutraal zijn, anders vindt een vlucht naar de laagste belasting plaats. Dit evenwicht wordt bereikt door een vergelijkbaar tarief te hebben tussen box 1 IB en de combinatie van de VPB en box 2 IB.

De rechtsgrond waarop Nederland de buitenlandse belastingplichtige heeft gebaseerd is die van het bronlandbeginsel. Deze is al eerder besproken maar kort gezegd heeft Nederland het recht te heffen indien de bron gebruik maakt van Nederlandse overheidsvoorzieningen. Daarnaast is internationaal aanvaard dat er belasting wordt geheven op de plaats waar waarde wordt gecreëerd.<sup>25</sup> Bij traditionele bedrijven wordt de waarde gecreëerd op de plaats waar deze zich fysiek bevinden en de wetgeving is daar ook op ingericht. Zoals eerder is gezien wordt er volgens internationale verdragen belasting geheven als er een vaste inrichting is. Bij deze fysieke locaties zal het proces zich bevinden waardoor er winst gemaakt kan worden. Hier zal het personeel werkzaam zijn of zullen de producten worden gemaakt of verkocht.

### **2.4.2 Rechtsgrond om bij internetbedrijven te heffen**

Het is dus aanvaard dat belasting geheven moet worden waar waarde wordt gecreëerd. Bij internetbedrijven zal dit vaak in meerdere landen zijn. Dat komt doordat niet alleen het ontwikkelen van software zorgt voor waarde maar gebruikers zelf ook waarde toevoegen.<sup>26</sup> Dit is voornamelijk het geval bij de multi-dimensional modellen. Deze bedrijven genereren namelijk inkomsten door het verkopen van advertenties op de service en data. Hoe meer gebruikers de service heeft hoe meer advertenties op zullen leveren. Het andere deel van de waarde creatie bevindt zich op de plaats waar de software wordt ontwikkeld. Zo zegt Apple in de rechtszaak over Ierse staatssteun dat de intellectuele eigendommen van Apple vooral wordt ontwikkeld in het hoofdkantoor in de VS.<sup>27</sup> Daar

---

<sup>23</sup> R.A. de Mooij, Inauguratiereed, november 2003, Erasmus Universiteit Rotterdam, Heeft de Vennootschapsbelasting een toekomst, onderdeel 2

<sup>24</sup> R.P van den Dool, G.W.J.M Kampschoer, M. Nieuweboer, R.C. de Smit, H.A. Vollebregt, Vennootschapsbelasting, 16<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 1.5

<sup>25</sup> Brief van de Minister van Buitenlandse Zaken 9 mei 2018, Tweede Kamer, vergaderjaar 2017-2018, 34941, nr. 4, onderdeel 2a

<sup>26</sup> Brief van de Minister van Buitenlandse Zaken 9 mei 2018, Tweede Kamer, vergaderjaar 2017-2018, 34941, nr. 4, onderdeel 2a

<sup>27</sup> Europese Commissie 30 augustus 2016, C(2016) 5605 final, V-N 2017/7.3

zal voor Apple dus een deel van de waarde worden gecreëerd. Daarnaast zijn er nog veel andere vormen van waarde creatie, zo zal een goede klantenservice waarde creëren maar zorgt ook een merknaam voor waarde. Waar welk deel van de waarde wordt gecreëerd zal moeten worden bepaald met goede transferpricing regels.

Daarnaast moet ook gekeken worden naar het bronlandbeginsel bij internetbedrijven. Zoals is beschreven maken internetbedrijven primair gebruik van het internet. Het internet wordt geleverd door internetproviders, dat zijn private ondernemingen. Bij het gebruik van het internet door bedrijven zal er dus niet direct gebruik worden gemaakt van overheidsvoorzieningen. Indirect wel, Nederland heeft de digitale economie gestimuleerd. De overheid heeft de aanleg van het internet en mobiel internet mogelijk gemaakt en inmiddels gebruiken vrijwel alle Nederlanders het internet.<sup>28</sup> Hierdoor is het maken van winst via het internet mogelijk. Hierdoor is het te verdedigen dat Nederland heffingsbevoegd is op grond van het bronlandbeginsel. Ook maakt een aantal internetbedrijven direct gebruik van overheidsvoorzieningen. Fysieke e-commerce modellen leveren producten aan huis. Deze bedrijven maken dus gebruik van de Nederlandse wegen. Het bronlandbeginsel kan dus worden gezien als een rechtsgrond om te heffen aangezien de Nederlandse overheid het internetgebruik heeft gestimuleerd waardoor deze bedrijven werkzaam kunnen zijn in Nederland. Daarnaast maken sommige internetbedrijven direct gebruik van overheidsvoorzieningen waardoor deze zeker vallen onder het bronlandbeginsel.

Ook zijn er nog een aantal voorwaarden waar een belastingstelsel aan moet voldoen. Een belasting moet geen concurrentieverstorend effect hebben en moet het geen invloed hebben op de wijze waarop bedrijven hun werkzaamheden uitvoeren. Op dit moment is er een risico dat beide het geval zijn. Het concurrentieverstorend effect bestaat aangezien internetbedrijven en traditionele bedrijven in dezelfde markt kunnen opereren. Hier dient muziek als voorbeeld. Muziek wordt verkocht in winkels als fysiek product maar het wordt ook digitaal verkocht via de iTunes store of via Spotify. Hierdoor moet een traditioneel bedrijf concurreren met een internetbedrijf. Aangezien internetbedrijven met de huidige wetgeving mogelijkheden hebben om een lagere belastingdruk te hebben zal er hier sprake zijn van oneerlijke concurrentie.

Dit concurrentieverstorend effect zorgt er ook voor dat het belastingsysteem invloed heeft op de keuzes die een bedrijf maakt. Als internetbedrijven geen of weinig belasting betalen dankzij de eerder genoemde constructies zullen nieuwe bedrijven er eerder voor kiezen via het internet te werken. Daarnaast kunnen de traditionele bedrijven die een webwinkel hebben deze webwinkel afscheiden van de rest van het bedrijf om zo een lagere belasting te kunnen betalen.

Tot slot wil Nederland belasting heffen als er nergens een reële belasting wordt geheven. Dit is ook een ontwikkeling die internationaal speelt waarbij een doelstelling van belastingverdragen het voorkomen van dubbele non-belasting is. Bij de Nederlandse wetgeving is dit bijvoorbeeld te zien bij de renteaftrekbeperkingen. Daarbij is het niet toegestaan rentekosten in aftrek te brengen indien de renteopbrengsten niet voldoende worden belast. Dit kan ook worden toegepast bij internetbedrijven. Als een internetbedrijf constructies opzet met lichamen in laag belaste landen om belasting te ontwijken zou er in de Nederlandse VPB een antimisbruik bepaling kunnen worden opgenomen.

---

<sup>28</sup> <https://www.cbs.nl/nl-nl/publicatie/2017/26/ict-kennis-en-economie-2017>

## 2.5. Samenvatting

Internetbedrijven behalen hun inkomsten nagenoeg geheel via het internet. Ze kunnen fysieke of digitale producten of services verkopen maar kunnen ook een multi-dimensional model gebruiken om winst te maken. Het is mogelijk voor deze bedrijven om weinig belastbare winst te genereren in landen waar ze wel werkzaam zijn. Dat komt doordat er bij het opstellen van het begrip vaste inrichting geen rekening is gehouden met dit soort bedrijven. Daarnaast zorgen de transferpricing regels ervoor dat de winsten kunnen worden behaald door lichamen die zich in laag belaste landen bevinden. Hierdoor kan er in landen waar het internetbedrijf winsten genereert weinig belasting worden geheven.

Er zijn verschillende rechtsgronden waardoor Nederland het recht zou hebben om deze winsten wel te belasten. Belastingheffing hoort plaats te vinden op de plaats waar waarde gecreëerd wordt en voor een deel gebeurt dit in Nederland. Dit kan zijn doordat er in Nederland gebruikers zijn die zorgen voor waarde creatie maar ook doordat er in Nederland overige werkzaamheden plaatsvinden die voor waarde zorgen, zoals een goede klantenservice. Daarnaast zullen internetbedrijven gebruik maken van het internet waarvan de aanleg door de overheid is gestimuleerd en sommige internetbedrijven maken ook direct gebruik van overheidsvoorzieningen. Hierdoor kan het bronlandbeginsel van toepassing zijn. Ook kan er belasting worden geheven om het belastingsysteem in evenwicht te houden en om dubbele non-belasting te voorkomen. Hoeveel belasting er kan worden geheven zal moeten worden bepaald met behulp van goede transferpricing regels.



### **3. Ontwikkelingen bij de OESO en de Europese Unie**

#### **3.1. Inleiding**

In het vorige hoofdstuk is beschreven wat een internetbedrijf is en dat belastingheffing bij deze bedrijven lastig is. Nederland heeft een aantal rechtsgronden om bij deze bedrijven te heffen maar kan dat vaak niet door de huidige wetgeving. Om goed bij internetbedrijven te kunnen heffen zullen er internationaal aanpassingen moeten komen. Deze aanpassingen zullen vooral gericht zijn op de vaste inrichting en de transferpricing regels.

De organisaties die ervoor kunnen zorgen dat internetbedrijven beter worden belast zijn de OESO en de Europese Unie. De OESO kan dat doen door het modelverdrag aan te passen, door het commentaar bij het verdrag te veranderen of door advies te geven. De Europese Commissie kan de wetgeving binnen de Europese Unie aanpassen. Beide organisaties hebben al veel onderzoek gedaan naar de digitale economie. De OESO is bezig met een groot project tegen het ontwijken van belasting door bedrijven. Daarin is de digitale economie een belangrijk aandachtspunt. De Europese Commissie heeft ook onderzoeken uitgevoerd. Bovendien heeft de Europese Commissie al twee voorstellen ingediend om internetbedrijven beter te belasten.

Hierna zal eerst worden gekeken naar de onderzoeken van de OESO en de Europese Commissie. Daaruit blijkt wat de standpunten van deze organisaties zijn. Wat moet er volgens hen veranderen aan de wetgeving om internetbedrijven goed te kunnen belasten? Vervolgens wordt er dieper ingegaan op de voorstellen van de Europese Commissie. Tot slot zal worden gekeken hoe Nederland denkt over de digitale economie en de voorstellen van de Europese Commissie. In hoofdstuk vier zal ik benoemen wat mijn ideeën zijn over de voorstellen van de Europese Commissie en wat er naar mijn mening aangepast moet worden.

#### **3.2. De OESO**

De OESO is in 2013 begonnen met een project om belastingontwijking bij bedrijven te onderzoeken. Dit is het “Base erosion and profit sharing project” (BEPS). Hieruit is gebleken dat wereldwijd veel belastinginkomsten worden misgelopen. Volgens de schattingen ligt dat tussen vier tot tien procent van de totale vennootschapsbelasting. Uit het onderzoek bleek dat het verlies van belastinginkomsten op meerdere manieren is ontstaan. Deels door constructies van multinationals om belasting te ontwijken. Maar ook doordat nationale belastingwetten niet op elkaar zijn afgestemd en landen niet voldoende met elkaar communiceren. Ook wordt er momenteel volgens het rapport niet voldoende gedaan om belastingontwijking tegen te gaan.<sup>29</sup> Om dit te verbeteren en winsten weer te kunnen belasten in de juiste landen zijn er 15 acties ontwikkeld in het BEPS project.

Hiervan is de eerste actie: “adress the tax challenges from the digital economy”. Uit het rapport dat uit deze actie is gevolgd blijkt dat de digitale economie niet de oorzaak is van de belastingheffingsproblematiek. De digitale economie versterkt deze moeilijkheden echter wel. Dit komt door de kenmerken die ten grondslag liggen aan de digitale economie. Hoe internetbedrijven belasting kunnen ontwijken is in het vorige hoofdstuk beschreven. Volgens de OESO zullen de acties die in het BEPS project zijn ontwikkeld een groot deel van deze problemen oplossen waardoor de internetbedrijven beter worden belast.<sup>30</sup> Dit wordt bijvoorbeeld gedaan door het voorkomen van verdragsmisbruik

---

<sup>29</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement, Introduction

<sup>30</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, Hoofdstuk 10.2

(actie 6). Ook worden de transferpricingregels aangepast met de BEPS-acties waardoor de winst terecht komt op de plaats waar de waarde wordt gecreëerd (actie 8 – 10).

De vaste inrichting wordt ook bekeken in het BEPS project. Dit gebeurt in actie 7.<sup>31</sup> Daar wordt vastgesteld hoe het hebben van een vaste inrichting op kunstmatige wijze kan worden voorkomen. Dit kan door gebruik te maken van de uitzonderingen in lid 4 van art. 5 van het OESO modelverdrag. Daarin staat dat hulpwerkzaamheden niet leiden tot een vaste inrichting. Een voorbeeld hiervan is een distributiecentrum. Belastingplichtigen hadden in het verleden vaak een dochtermaatschappij in een land als er een distributiecentra nodig is. Maar door de wijze waarop het begrip vaste inrichting is ingevuld kan belastingplicht voorkomen worden. Dit komt doordat een distributiecentrum wordt aangemerkt als een hulpwerkzaamheid. Hierdoor kan worden voorkomen dat een bedrijf belastingplichtig is in een land door geen dochtervennootschap op te richten maar gebruik te maken van deze uitzonderingen. Daarnaast kan een bedrijf ook voorkomen dat er een vaste inrichting is door werkzaamheden op bepaalde manieren op te breken. Het doel van actie 7 is om te bepalen wat daadwerkelijk hulpwerkzaamheden zijn en wat hoofdwerkzaamheden zijn.

De OESO ziet de digitale economie dus als een versterker van de huidige belastingheffingsproblematiek maar niet als een oorzaak. De oorzaken liggen elders zoals bij de constructies die bedrijven kunnen opzetten om belasting te ontwijken door de interactie van verschillende belastingsystemen. Goede belastingheffing bij internetbedrijven kan volgens de OESO worden bereikt met acties die de bredere problemen van belastingheffing die nu er nu zijn op te lossen. De acties die het belangrijkst zijn voor de digitale economie hebben te maken met de transferpricing en de vaste inrichting. De OESO wil eest de acties uit het BEPS project invoeren en kijken of deze de heffingsproblemen bij de internetbedrijven oplossen. Als dit niet werkt wil de OESO verder onderzoeken wat de juiste manier is om beter te heffen. Om internetbedrijven te belasten op de juiste plaats lijkt het mij echter wel van belang om het begrip vaste inrichting uit te breiden. En wel zodanig dat een digitale aanwezigheid eronder valt. In hoofdstuk vier zal ik dit toelichten.

### **3.3. De Europese Commissie**

De Europese Unie kijkt voor een groot deel op dezelfde wijze naar de digitale economie als de OESO. De Commissie is het met de OESO eens dat er problemen zijn met het belasten van de winst van internetbedrijven en onderscheidt drie oorzaken in het rapport van 2014.<sup>32</sup> In dit onderzoek schreef de Commissie ook dat het aanpassen van het belastingsysteem het best via de OESO kon gebeuren en dat de Europese Unie het best als één organisatie kon spreken om het beste resultaat te behalen. De drie onderdelen die door de Commissie werden benoemd waren het tegengaan van belastingconstructies, het terugbrengen van een connectie met de bron en het opnieuw bekijken van de transferpricingregels. De problemen die de Commissie signaleert komen dus overeen met de OESO.

Het tegengaan van belastingconstructie kan volgens het onderzoek van de Europese Commissie worden gedaan met de acties zoals die zijn voorgesteld door de OESO in het BEPS project. De transferpricing regels moeten volgens het rapport aangepast worden zodat het verplaatsen van eigendomsrechten niet kan plaatsvinden indien het doel van de verplaatsing alleen het verminderen van de belastingdruk is. Daarnaast moet er een connectie worden aangebracht met de bron. Er moet sprake zijn van belastingplicht als er waarde wordt gecreëerd in een land. Hierbij vindt de Commissie dat het verzamelen van data op zichzelf niet hoeft te zorgen voor een belastbaar feit. Om het begrip

---

<sup>31</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report

<sup>32</sup> Report of the Commission expert group on Taxation of the Digital Economy, 28/05/2014

vaste inrichting goed te gebruiken vindt de Commissie dat er goed gekeken worden wat hoofdwerkzaamheden zijn en wat hulpwerkzaamheden zijn bij internetbedrijven. Deze maatregelen komen in principe overeen met de acties die de OESO voorstelt.

Daarnaast noemt de Europese Commissie een aantal algemene punten waaraan het systeem moet voldoen. Er moet geen speciale digitale belasting zijn. De algemene regels moeten ook op goede wijze zorgen voor een belastbaar feit bij de internetbedrijven. Daarnaast moeten de regels simpel, stabiel en voorspelbaar zijn. Dit moet zo zijn omdat kleine en middelgrote bedrijven makkelijker kunnen ontstaan in de digitale economie. Deze bedrijven moeten niet worden tegengewerkt door het belastingsysteem. Daarom is het van belang dat het systeem duidelijk is. Ook moet het systeem neutraal zijn, tenzij het duidelijk is dat het markt falen tegen gaat of positieve externaliteiten beloont.

In 2017 kwam in het bovenstaande echter een verandering. Toen kwam de Europese Commissie met een nieuw rapport.<sup>33</sup> Hierin was de Europese Commissie nog steeds van mening dat wetgeving internationaal moet worden aangepast om beter bij internetbedrijven te heffen maar dat het aanbrengen van veranderingen door de OESO moeilijk is gebleken. Als reactie kwam de Europese Raad kwam met een conclusie waarin stond dat er een effectief en eerlijk belastingsysteem moet komen voor de digitale economie. Hier moet de Europese Commissie voor zorgen door met voorstellen te komen. De Commissie heeft op 21 maart 2018 twee voorstellen aangedragen. De eerste is een lange termijn maatregel die het begrip van de vaste inrichting moet uitbreiden.<sup>34</sup> De ander is een tijdelijke belasting die lijkt op de omzetbelasting.<sup>35</sup>

### **3.3.1. Voorstel Europese Commissie uitbreiding vaste inrichting**

Het eerste voorstel dat de Europese Commissie heeft ingediend betreft de vaste inrichting. Dit voorstel moet ervoor zorgen dat er een oplossing wordt gevonden voor de heffingsproblematiek in de digitale economie die past binnen de vennootschapsbelasting van ieder land. Het voorstel heeft twee onderdelen. Het eerste onderdeel is een belastbare bron regelen bij internetbedrijven ook als die geen fysieke locatie heeft in het land. Het tweede onderdeel moet de juiste winst bepalen van het internetbedrijf. Het voorstel moet dus de problemen oplossen die zowel de OESO als de EU zien met de digitale economie. Er wordt namelijk een connectie gevormd met het bronland en er wordt een voorstel gedaan om de transfer- pricing beter overeen te laten komen met de werkelijkheid.

In het voorstel wil de Europese Commissie eerst een aantal definities opnemen waaronder een definitie voor een digitale service. Deze definitie wordt al in een andere Europese wetgeving gebruikt. De definitie is de volgende: "A digital service is a service that is delivered over the internet or an electronic network and the nature of which renders their supply essentially automated and involving minimal human intervention." Hierbij gaat minimale menselijke interventie om de aanbieder, hoeveel actie de koper moet uitvoeren maakt niet uit. Minimale menselijke interventie betekent onder andere dat de verkoper een service opzet en deze onderhoudt. Het verkopen van voorwerpen online is geen digitale service maar een digitale service aanbieden waarmee het mogelijk is voorwerpen te verkopen is wel een digitale service.

---

<sup>33</sup> Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, 21/09/2017

<sup>34</sup> Proposal for a Council Directive: laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, 21/03/2018

<sup>35</sup> Proposal for a Council Directive: on the common system of a digital service tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 21/03/2018

Het idee van het voorstel is om een digitale significante aanwezigheid te belasten alsof er een vaste inrichting is. Om te kijken of er een significante aanwezigheid is wordt er gekeken naar drie onderdelen. Deze onderdelen zijn de inkomsten, het aantal gebruikers en het aantal zakelijke contracten van een digitale service. Deze criteria moeten bepalen of een internetbedrijf actief genoeg is in een land om daar tot een belastbaar feit te leiden. Aangezien internetbedrijven verschillend zijn moeten de criteria volgens het voorstel zo afgesteld worden dat deze goed aansluiten bij de verschillende soorten internetbedrijven. Daarnaast moeten kleine bedrijven niet in de heffing worden betrokken om deze bedrijven niet te veel administratieve lasten te bezorgen. Ook moet elk bedrijf in de verschillende lidstaten hetzelfde worden behandeld, onafhankelijk van de grootte van de lidstaat.

Om aan deze eisen te voldoen is er een significante digitale aanwezigheid als aan één van de volgende drie criteria is voldaan:

- er is 7 miljoen euro aan opbrengsten van digitale diensten behaald in een belastingjaar, of
- er zijn meer dan 100 000 gebruikers in een lidstaat in een belastingjaar, of
- er zijn meer dan 3000 zakelijke contracten in een belastingjaar.

Er hoeft slechts aan een van deze criteria te worden voldaan aangezien digitale bedrijven verschillend zijn. Zo kan een bedrijf veel gebruikers hebben in een land waardoor er waarde wordt gecreëerd in dat land terwijl er slechts weinig contracten zijn. Deze criteria zijn ruim genomen waardoor kleine bedrijven niet in deze heffing zullen vallen.

Het voorstel gaat ook in op de transferpricing regels en de winstallocatie regels. Waar de winst wordt genoten wordt gebaseerd op de bestaande regels. De belastingheffing moet plaatsvinden waar de waarde creatie plaatsvindt. De winst wordt toegeschreven aan de digitale aanwezigheid als de winst wordt behaald met behulp van digitale service. Bij de winstallocatie moeten economisch significante activiteiten op de juiste manier worden toegerekend. Hierbij zijn de ontwikkeling, het onderhoud, de bescherming en de exploitatie van het intellectueel eigendom economisch significante activiteiten die waarde creëren bij de vaste inrichting ongeacht of deze activiteiten worden uitgevoerd in dezelfde lidstaat.

Hierdoor wordt de winstsplitsing methode gezien als de meest logische methode om de winstallocatie te berekenen. Hierbij wordt, zoals al eerder is beschreven, de winst verdeeld tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting op basis van verdeelsleutels. In dit geval wordt de winst dus verdeeld tussen de significante digitale aanwezigheden. De verdeelsleutels die bij internetbedrijven kunnen worden toegepast zijn onder andere de volgende: kosten gemaakt voor onderzoek, development en marketing. Ook kan de winst verdeeld worden op grond van het aantal gebruikers of de verzamelde data per lidstaat. Als dit uitvoeringstechnisch mogelijk is lijkt het mij echter beter om de ondernemingsplitsing toe te passen. Dit geeft een meer objectieve weergave van de winstverdeling. In hoofdstuk vier zal ik hier op terugkomen.

### **3.3.2. Voorstel Europese Commissie interim belasting**

De Europese Commissie heeft ook een voorstel ingediend om een interim belasting in te voeren voor de lange termijn oplossing van het vorige voorstel kan worden ingevoerd. Hoewel dit voorstel een reactie is op de ontwijking van vennootschapsbelasting is dit voorstel vormgegeven als een omzetbelasting. De belasting wordt namelijk geheven door drie procent van de omzet te belasten. Deze belasting wordt geheven op digitale diensten waarbij voornamelijk de gebruiker de waarde toevoegt. Het gaat hier voornamelijk om de omzet die wordt behaald door de verkoop van advertenties en data. Deze digitale diensten kunnen van veraf worden aangeboden. Volgens het internationale belastingstelsel en de Europese Commissie moet worden geheven waar de waarde

wordt gecreëerd waardoor het heffen van deze belasting gerechtvaardigd is. De Commissie geeft in het voorstel aan welke diensten hier onder moeten vallen maar ook welke diensten niet.

Er is een drempelwaarde voordat bedrijven in deze heffing worden betrokken. Deze drempel stelt dat internetbedrijven minstens 750 miljoen euro aan omzet wereldwijd moeten hebben waarvan 50 miljoen in de Europese Unie zijn behaald. Vervolgens moeten deze inkomsten op een juiste manier verdeeld worden over de lidstaten om op de goede plaats de belasting te kunnen heffen. Hier wordt net als bij het vorige voorstel een verdeelsleutel voor gebruikt. Namelijk het aantal gebruikers. Het bedrijf hoeft slechts bij een van de lidstaten aangifte te doen en belasting te betalen. De lidstaat zal vervolgens de belasting overmaken aan de andere lidstaten met de informatie die aangeleverd is door de belastingplichtige. Hierdoor zijn de administratieve lasten te overzien voor de belastingplichtige.

### **3.4. Nederlands perspectief**

Het Ministerie van Financiën heeft de Tweede Kamer een brief gestuurd waarin belastingheffing in de digitale economie en de voorstellen van de Europese Commissie zijn besproken.<sup>36</sup> Hieruit blijkt dat het kabinet het met de Commissie eens is dat er onderzocht moet worden of de belasting nog op juiste plaats wordt geheven. Daarbij zet het kabinet wel vraagtekens bij de stelling dat er meer belastingontwijking en ontduiking is bij digitale bedrijven dan bij traditionele bedrijven. Het kabinet is het eens met de maatregelen die de OESO noemt in het BEPS rapport en sluit zich aan bij de acties die het BEPS rapport voorstelt. Nederland vindt dus niet dat er een speciaal regime moet zijn voor digitale bedrijven aangezien de digitale economie niet los kan worden gezien van de algemene economie. Ook vindt Nederland dat er niet voorbij kan worden gegaan aan de resultaten die de OESO heeft bereikt bij de actie van de vaste inrichting en de acties die betrekking hebben op de transferpricing.

Nederland zet meer vraagtekens bij het beleid van de Europese Commissie. In de brief wordt het volgende genoemd: "In de Europese Raad van 19 oktober 2017 is Nederland akkoord gegaan met Raadconclusies waarin het belang van een effectief en eerlijk belastingstelsel wordt onderstreept en de Commissie wordt opgeroepen met passende richtlijnvoorstellen te komen. In zijn algemeenheid verwelkomt het kabinet de voorstellen en beschouwt deze als een waardevolle bijdrage aan de mondiale discussie over belastingheffing in de digitale economie. Het kabinet heeft derhalve een positieve grondhouding ten aanzien van de voorstellen, maar is nog niet overtuigd van de inhoudelijke invulling hiervan. Een nadere en uitgebreidere impactanalyse van de voorstellen is naar de mening van het kabinet wenselijk."<sup>37</sup>

Het kabinet is dus niet overtuigd over de invulling van de voorstellen van de Europese Commissie. Het kabinet ondersteunt wel het idee dat er een lange termijn oplossing moet worden gevonden om beter bij internetbedrijven te kunnen heffen. Deze oplossing moet worden gevonden voor de gehele economie. Het kabinet is eveneens van mening dat er zowel aan een verbinding met het bronland als aan de winstallocatie gewerkt moet worden. Het kabinet vindt echter dat de Europese Unie niet als enige het begrip van de vaste inrichting moet aanpassen. Hierdoor zou het bereiken van een mondiaal akkoord lastiger worden. Verder is het probleem van de lange termijn oplossing dat er nog niet genoeg onderzoek is gedaan naar de gevolgen. Het is namelijk momenteel niet mogelijk de gevolgen in te schatten van de vernieuwde winstallocatie regels en de uitbreiding van de vaste inrichting.

Het kabinet begrijpt waarom de Europese Commissie een interim maatregel voorstelt. Dat doet de Commissie omdat landen al bezig zijn met unilaterale maatregelen die de markt fragmenteert. Het

---

<sup>36</sup> Brief van de Minister van Buitenlandse Zaken 9 mei 2018, Tweede Kamer, vergaderjaar 2017-2018, 34941, nr. 4

<sup>37</sup> Deze zinnen komen uit bovengenoemde brief (pagina 10-11) maar zijn niet één citaat.

kabinet wil echter net als bij het vorige voorstel dat de oplossing mondiaal wordt gevonden. Ook heeft Nederland een aantal problemen met een interim voorstel. Zo werd in actie 6 van het BEPS rapport het invoeren van een interim maatregel onderzocht en was het niet duidelijk of dit nut had. Ook is er geen einddatum bepaald bij het interim voorstel. Dat is iets wat volgens Nederland wel zou moeten bij een interim voorstel. Inhoudelijk heeft het kabinet ook wat opmerkingen. Bij deze belasting zouden verlies makende bedrijven ook geraakt worden doordat het een indirecte belasting is over de omzet. Ook kunnen bedrijven om dubbele belasting te voorkomen de kosten aftrekken van de vennootschapsbelasting. Het kabinet stelt dat deze kosten in één lidstaat kunnen worden afgetrokken waardoor er toch een onjuiste grondslag is.

Het is duidelijk dat het kabinet liever mondiaal een oplossing vindt. Het kabinet sluit zich aan bij de standpunten van de OESO dat internetbedrijven beter moeten worden belast en is het eens met de acties van het BEPS project. Daarnaast ziet Nederland de lange termijn oplossing van de Europese Commissie als een goede opzet waar nog meer onderzoek naar moet worden gedaan. Nederland vindt echter dat het voorstel beter met de OESO kan worden uitgevoerd. Over het interim voorstel is Nederland minder positief. Voordat daar iets mee kan worden gedaan vindt Nederland dat er zowel inhoudelijk als qua algemene opzet aanpassingen moeten worden gedaan. Ik ben het daarmee eens en zal dit in hoofdstuk vier toelichten.

### **3.5 Samenvatting**

De OESO en de Europese Unie hebben onderzoek gedaan naar de digitale economie. Uit deze onderzoeken is gebleken dat belastingheffing bij internetbedrijven lastig is. De digitale economie is hier niet de oorzaak van maar versterkt wel de huidige heffingsproblematiek bij bedrijven. Om dit tegen te gaan moeten er onderdelen van de huidige wetgeving worden aangepast. Beide organisaties zijn het erover eens dat deze aanpassingen moeten gelden voor de gehele economie en niet alleen de digitale. Deze aanpassingen betreffen onder andere de nationale belastingssystemen, de vaste inrichting en de transferpricingregels. De belastingssystemen moeten beter op elkaar afgestemd worden om mismatches te voorkomen. Het begrip vaste inrichting moet worden aangepast zodat bedrijven minder makkelijk constructies kunnen opzetten om te voorkomen dat er sprake is van een belastbare bron in een land. Betere transferpricingregels moeten er vervolgens voor zorgen dat de winst aan het juiste land wordt toegerekend.

De Europese Commissie heeft vervolgens twee voorstellen ingediend om internetbedrijven beter te belasten. Het eerste voorstel is een lange termijn oplossing. Hierbij wordt het begrip vaste inrichting uitgebreid waardoor een significante digitale aanwezigheid ook onder de vaste inrichting valt. In dit voorstel wordt de winstallocatie ook aangepast waardoor de winst wordt behaald op de plaats waar de waarde wordt gecreëerd. Het tweede voorstel is een interim voorstel. Dit voorstel is vormgegeven als een omzetbelasting waarbij er een belasting wordt geheven op digitale diensten als voornamelijk de gebruiker de waarde creëert.

Het kabinet volgt de bevindingen van de OESO en is het eens met de acties die de OESO wil ondernemen in het BEPS project. Het kabinet vindt de voorstellen van de Europese Commissie een stap in de goede richting. Over het lange termijn voorstel is Nederland redelijk positief. Wel moet er ook naar mijn mening nog een betere studie worden gedaan naar de gevolgen van het voorstel. Ook vindt Nederland het beter als het begrip van de vaste inrichting mondiaal wordt aangepast. Over het interim voorstel is Nederland niet positief. Dit komt zowel door de vormgeving van het interim voorstel als de inhoudelijke uitwerking ervan.

## **4. Internetbedrijven beter belasten**

### **4.1. Inleiding**

In het begin van de scriptie heb ik beschreven hoe buitenlandse bedrijven in de vennootschapsbelasting worden belast. Een buitenlandse belastingplichtige kan worden belast als er een vaste inrichting is. De winst die met deze vaste inrichting wordt behaald wordt belast in het land waar de vaste inrichting is gevestigd. De winst wordt bepaald met behulp van goedgekeurde winstsplitsingsmethodes en transferpricingregels. Vervolgens ben ik ingegaan op de belastingheffing bij internetbedrijven. Hier werd duidelijk dat de huidige heffingswetten niet zijn berekend op dit soort bedrijven. Daarna heb ik gekeken naar de wijze waarop de OESO en de Europese Commissie er voor willen zorgen dat internetbedrijven wel goed belast kunnen worden. Hier werd nader ingegaan op twee voorstellen van de Europese Commissie en werd ook gekeken hoe Nederland op deze voorstellen heeft gereageerd.

In dit hoofdstuk ga ik in op de vraag hoe naar mijn mening de wetgeving aangepast kan worden om beter bij internetbedrijven te kunnen heffen. Eerst noem ik wat naar mijn mening de belangrijkste redenen zijn om bij internetbedrijven te heffen. Daarna zal worden beschreven wat aangepast moet worden aan de vaste inrichting, vervolgens gebeurt dat voor de winstallocatie. Tot slot wordt er gekeken of de voorstellen van de Europese Commissie hier goed bij aansluiten.

### **4.2. Moet Nederland heffen?**

In hoofdstuk twee zijn de rechtsgronden van de VPB besproken. Het bestaan van de VPB wordt gerechtvaardigd door het evenwicht dat moet bestaan binnen het belastingsysteem. Ook zijn er een aantal rechtsgronden en redenen om specifiek bij internetbedrijven te heffen. Een van de rechtsgronden om bij internetbedrijven te heffen is het bronlandbeginsel. Waar winst wordt gemaakt, moet de winst ook worden belast. Dat belang wordt hier groter door de groei van de digitale economie.

Er zijn voldoende redenen om belasting te heffen bij internetbedrijven. Hiervan is naar mijn mening het zorgen voor een eerlijke concurrentie de belangrijkste. Internetbedrijven concurreren vaak met traditionele bedrijven en het belastingsysteem zou geen bepalende factor moeten zijn in het succes van de bedrijfsvoering. Daarnaast moet er belasting worden geheven bij internetbedrijven om het huidige systeem van de VPB in stand te houden. Dat geldt zowel voor het internationale als het nationale systeem. Voor het Nederlandse systeem is het voor het eerder besproken evenwicht van belang dat deze bedrijven worden belast. Voor het internationale systeem moet er belasting worden geheven op elke plaats waar waarde wordt gecreëerd, anders blijft een deel van de winst onbelast. Het is dus van belang dat er belasting geheven wordt bij internetbedrijven en dat dit op de juiste plaats gebeurt. Om dit te kunnen doen moet de wetgeving worden aangepast.

### **4.3. Aanpassingen**

Landen moeten dus belasting kunnen heffen bij internetbedrijven als een deel van de waarde in hun land wordt gecreëerd. Landen kunnen soms al heffen maar het is mogelijk voor internetbedrijven om minder belasting te betalen dan traditionele bedrijven of om de belastingheffing te ontwijken door middel van constructies. Ook is het mogelijk dat internetbedrijven geen belasting hoeven te betalen omdat hun werkzaamheden niet vallen onder de definitie van de vaste inrichting. Om dit aan te pakken zal de wetgeving moeten worden aangepast. Nederland kan deze aanpassingen echter niet zelf invoeren. Dat komt doordat de oorzaken van de heffingsproblematiek uit de internationale regelgeving komt. Om dit te kunnen verbeteren zullen er internationale veranderingen moeten

worden doorgevoerd. Deze veranderingen kunnen het best worden ingevoerd door de OESO aangezien de OESO veel belastingverdragen zijn gebaseerd op het modelverdrag van de OESO.

Er zijn een aantal onderdelen die moeten worden aangepast om beter bij internetbedrijven te kunnen heffen. Deze onderdelen zijn al eerder benoemd. De belangrijkste onderdelen zijn de vaste inrichting en de winstallocatie. Waarbij de transferpricingregels een belangrijk onderdeel zijn van de winstallocatie. Daarnaast kan er beter belasting worden geheven als er een aantal andere zaken beter worden geregeld. Hier gaat het bijvoorbeeld om het verbeteren van de communicatie tussen landen en ervoor zorgen dat verschillende belastingssystemen beter op elkaar aansluiten. Dit zijn algemene verbeteringen die ervoor zorgen dat belastingontwijking en belastingontduiking van alle bedrijven zal worden verminderd. Ondanks dat dit een belangrijk verbeterpunt zal hier verder niet op ingegaan worden aangezien dit soort internationale samenwerking een ander onderwerp is.

#### **4.3.1. De vaste inrichting**

In hoofdstuk een zijn de voorwaarden beschreven wanneer er met de huidige wetgeving een vaste inrichting is. Ook is daar beschreven dat een buitenlandse belastingplichtige alleen belast kan worden als er een vaste inrichting is. De huidige wetgeving is echter niet ingesteld op de wijze waarop bepaalde bedrijven momenteel werkzaam zijn. Dit levert heffingsproblemen op. Zo kunnen internetbedrijven op dit moment het hebben van een vaste inrichting op kunstmatige wijze voorkomen. Ook kan het zijn dat ze geen vaste inrichting hebben door de manier waarop het begrip is bepaald.

Internetbedrijven kunnen voorkomen dat er een vaste inrichting is. Eerst moet er voor worden gezorgd dat het hebben van een vaste inrichting niet op kunstmatige wijze kan worden voorkomen. Hier heeft de OESO al veel werk verricht door middel van actieplan 7 van het BEPS project. In het plan wordt genoemd dat bedrijven voorkomen dat er een vaste inrichting is door werkzaamheden op te splitsen zodat er alleen hulpwerkzaamheden zijn. Deze hulpwerkzaamheden vallen onder de uitzondering waardoor er geen vaste inrichting is. De OESO is al bezig veranderingen in te voeren in het modelverdrag om ervoor te zorgen dat bedrijven niet op kunstmatige wijze kunnen voorkomen dat er een vaste inrichting is.

Het is ook mogelijk dat een internetbedrijven geen vaste inrichting hebben doordat ze niet aan de zes eisen van de vaste inrichting te hoeven voldoen om hun werkzaamheden uit te voeren. Om deze bedrijven te belasten in alle landen waar waarde wordt gecreëerd moet het begrip van de vaste inrichting worden uitgebreid. De Europese Commissie heeft al een voorstel gedaan op dit gebied. De Commissie stelde voor om een significante digitale aanwezigheid te zien als vaste inrichting. Op deze manier kunnen bedrijven die alleen digitaal aanwezig zijn worden belast in de landen waar ze werkzaam zijn. Volgens het voorstel is er een significante digitale aanwezigheid als er een bepaalde hoeveelheid omzet, gebruikers of zakelijke contracten is in een lidstaat.

Het lijkt me een goed idee om een significante digitale aanwezigheid te zien als een vaste inrichting. Hiermee kan het heffingsprobleem van nu worden opgelost maar dit lijkt me ook een goede stap met het oog op de toekomst. Het is goed voorstelbaar dat het aantal bedrijven dat alleen digitaal aanwezig hoeft te zijn zal groeien. Het is belangrijk dat er een goed systeem is waardoor deze bedrijven eerlijk kunnen worden belast. Het gelijkstellen van een digitale aanwezigheid aan een fysieke aanwezigheid lijkt mij een logische stap. Het voorstel van de Europese Commissie heeft echter een aantal problemen naar mijn mening. Het eerste probleem is dat het een Europees voorstel is terwijl de veranderingen het best door de OESO kunnen worden doorgevoerd. Het begrip van de vaste inrichting komt voort uit het OESO modelverdrag. De vaste inrichting kan het best bij de OESO worden uitgebreid zodat dit



in alle belastingverdragen kan worden aangepast. Ook geldt het voorstel van de Europese Commissie niet voor bedrijven die buiten de Europese Unie zijn opgericht als dat land een verdrag heeft om dubbele belasting te voorkomen. Dit levert problemen op aangezien de belangrijkste internetbedrijven uit de VS komen. Dit voorstel zorgt er dus niet voor dat deze bedrijven een vaste inrichting hebben. Een uitbreiding van het Nederlandse of Europese begrip vaste inrichting versterkt wel de mogelijkheid van Nederland om vennootschapsbelasting te heffen bij een internetbedrijf. Maar de vraag is in hoeverre dat effect heeft als het internetbedrijf gevestigd is in een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat nog uitgaat van het traditionele begrip vaste inrichting. Dit kan op basis van de goede verdragstrouw ervoor zorgen dat het nieuwe begrip niet van toepassing kan zijn.

Daarnaast zijn er nog een aantal inhoudelijke problemen met het voorstel van de Europese Commissie. In het voorstel zegt de Commissie dat de criteria gelijk moeten zijn in alle lidstaten, ongeacht de grootte van de lidstaat. Dit lijkt me geen rechtvaardige situatie. Een significante aanwezigheid zou afhankelijk moeten zijn van de grootte van het land. Als een internetbedrijf een miljoen gebruikers heeft in Nederland en een miljoen in Duitsland, heeft dat bedrijf een relatief grotere aanwezigheid in Nederland. Als er gebruik wordt gemaakt van absolute aantallen in plaats van percentages zullen er in kleinere landen minder snel digitale significante aanwezigheden zijn. De Europese Commissie heeft waarschijnlijk gekozen voor absolute getallen om kleine bedrijven niet belasten. Dit kan echter ook worden bereikt als wel wordt gekeken naar het aantal inwoners van een lidstaat. Door bijvoorbeeld bij het gebruikerscriterium een percentage van de bevolking te nemen in plaats van een absoluut getal.

Ook zorgen de harde criteria ervoor dat een bedrijf snel kan wisselen tussen het hebben en het niet hebben van een significante digitale aanwezigheid. Hierdoor kan een bedrijf opeens veel administratieve lasten krijgen. Als een internet-service plotseling populair wordt kan een relatief klein bedrijf opeens in veel landen belastingplichtig zijn. Om dit tegen te gaan kan het goed zijn om een overgangperiode te hebben. Er kan bijvoorbeeld pas sprake zijn van een digitale significante aanwezigheid als een bedrijf twee jaar op rij voldoet aan een van de criteria. Hierdoor krijgen kleine bedrijven langer de tijd zich voor te bereiden. Dit kan ook voor de omgekeerde situatie gelden. Namelijk als een bedrijf niet meer voldoet aan de criteria. Dan heeft een bedrijf nog steeds een significante aanwezigheid ondanks dat de criteria in dat jaar niet meer worden gehaald. Als landen dit op dezelfde manier benaderen ontstaat er geen heffingsvacuüm. Hierdoor zullen bedrijven minder proberen te spelen met de criteria. Er is dan geen voordeel te behalen als een bedrijf bijvoorbeeld het aantal gebruikers vermindert om net onder de criteria te vallen.

Er moeten dus een aantal onderdelen van het begrip vaste inrichting worden aangepast. Om misbruik van de huidige definitie te voorkomen heeft de OESO al een actieplan opgesteld. Daarnaast moet er een uitbreiding komen van het begrip vaste inrichting. De Europese Commissie heeft al een voorstel ingediend maar hier zijn een aantal problemen mee. Het eerste probleem is dat de Europese Commissie alleen veranderingen kan inbrengen binnen de Europese Unie. Ook wordt er in het voorstel geen onderscheid gemaakt tussen kleine en grote lidstaten en kunnen bedrijven snel wisselen tussen belast zijn en onbelast zijn. De opzet van het voorstel van de Europese Commissie lijkt me wel goed. Daarom lijkt het mij van belang dat er verder wordt gewerkt om dit voorstel beter te maken zodat het vervolgens door de OESO kan worden ingesteld.

#### **4.3.2. Winstallocatie**

Als het lukt om internetbedrijven in de VPB te betrekken door middel van een uitgebreid begrip van de vaste inrichting moet vervolgens de winst worden bepaald. Eerst zal worden gekeken naar de beste

winstallocatie methode om dit op een goede wijze te bepalen. Zoals in hoofdstuk 1 is beschreven zijn er twee methodes voor de winstallocatie. De winstsplitsing en de ondernemingsplitsing. Vervolgens zal gekeken worden naar de transferpricingregels. Het opstellen van deze regels moet internationaal gebeuren. Dit is een zeer groot en ingewikkeld onderwerp dat voor verschillende soorten internetbedrijven zal verschillen. Hier zullen een aantal meer algemene punten worden genoemd.

Er zijn twee methodes die worden geaccepteerd bij de winstallocatie. Bij de winstsplitsing wordt de totale winst van de onderneming verdeeld tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting op grond van verdeelsleutels. Bij de ondernemingsplitsing wordt gedaan alsof de vaste inrichting een aparte entiteit is. Bij deze methode moeten er zakelijke prijzen worden gevonden van de transacties die tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting plaatsvinden. De winstsplitsing is makkelijker toe te passen dan de ondernemingsplitsing maar leidt in het algemeen tot een minder nauwkeurige verdeling.

Bij internetbedrijven kan het aantal gebruikers als verdeelsleutel worden genomen. Als een internetbedrijf de helft van de gebruikers in de VS heeft en de helft in Europa kan de winst volgens deze verhouding worden verdeeld. Er zullen echter meer verdeelsleutels nodig zijn aangezien gebruikers niet de enige zijn die waarde toevoegen. Als het bedrijf de producten in de VS ontwikkeld heeft kan er bijvoorbeeld worden gesteld dat dit de helft van de waarde creëert. Als de andere helft van de waarde van de gebruikers komt zou 25% van de winst in Europa zitten en 75% in de VS. Er zullen nog meer verdeelsleutels zijn waar naar gekeken moet worden om tot een goede weerspiegeling van de werkelijkheid te komen. Ook moet er een gewicht worden gegeven aan deze verdeelsleutels. Niet alle factoren zijn even belangrijk. Deze methode zal wat betreft de berekening gemakkelijk zijn maar bepalen welke verdeelsleutels relevant zijn is lastig. Het grootste probleem van deze methode is dat het geen objectieve manier is om de winst te verdelen. Daarom heeft deze methode niet de voorkeur tenzij het niet mogelijk blijkt om de ondernemingsplitsing toe te passen.

Bij de ondernemingsplitsing wordt de vaste inrichting als een aparte entiteit gezien. Dit betekent dat een digitale aanwezigheid als een aparte onderneming moet worden behandeld. Er moet dan worden bepaald hoeveel winst er is behaald in een jaar. Om tot een belastbaar resultaat te komen zullen de transferpricingregels moeten worden toegepast tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting. Er zijn een aantal methoden die hier voor zijn goedgekeurd. Bij een internetbedrijf zal de vaste inrichting gebruik maken van software die wordt ontwikkeld door het hoofdhuis. Hiervoor moet dan een zakelijke prijs worden berekend. De cost plus-methode zou wellicht mogelijk zijn om de prijs te bepalen. Bij die methode moeten de ontwikkelingskosten worden berekend. Vervolgens komt daar een marge bovenop. Er moet een zakelijke prijs worden berekend voor alle transacties die plaatsvinden tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis. Dit zal veel werk zijn maar als het goed gebeurt levert dit een beter resultaat dan de winstsplitsing methode.

De ondernemingsplitsing is dus de betere methode om te bepalen waar de winst wordt genoten. Het is een objectievere methode dan de winstsplitsing en kan de werkelijkheid beter weerspiegelen. Het is echter wel een methode die meer werkt vraagt van de internetbedrijven en de overheden. Er zullen goede internationale regels moeten worden opgesteld voor de transferpricing. Deze zullen lastig zijn om op te stellen maar als dat lukt heeft de ondernemingsplitsing wel de voorkeur.

#### **4.4. Europese voorstellen**

De Europese Commissie heeft twee voorstellen ingediend. Een voor de lange termijn en een interim oplossing. De inhoud van deze voorstellen is al besproken. In dit deel wordt gekeken hoe goed deze voorstellen aansluiten bij de wijzigingen die nodig zijn om beter te kunnen heffen bij internetbedrijven. Daarnaast is het bij deze voorstellen van belang dat internetbedrijven op dezelfde

wijze worden belast als traditionele bedrijven, dat het systeem redelijk simpel is en dat het systeem eerlijk is.

Het eerste voorstel is in dit hoofdstuk al besproken. Hoewel dit voorstel wel een aantal minpunten heeft lijkt het idee erachter goed. Het zorgt ervoor dat internetbedrijven belast kunnen worden en het sluit aan bij het systeem dat er nu is. Met deze methode is er geen speciale belasting nodig om internetbedrijven te belasten. De internetbedrijven worden belast binnen de huidige VPB. Ze worden daarin op dezelfde wijze belast als traditionele bedrijven, er zullen alleen specifieke regels moeten worden opgesteld om de winst te kunnen bepalen. Wel worden In dit voorstel alleen de grotere internetbedrijven betrokken in de VPB. Er is dus een onderscheid tussen grote en kleine bedrijven. Dit kan als een oneerlijk onderscheid worden gezien. Als dit echter niet het geval zou zijn krijgen de kleinere bedrijven veel administratieve lasten die mogelijk een grote impact kunnen hebben op de bedrijfsvoering. Hier moet dus een afweging gemaakt worden. Het lijkt mij belangrijker dat de groei van een bedrijf niet wordt geremd door administratieve lasten dan dat een groot bedrijf hetzelfde wordt belast als een klein bedrijf. Het hebben van een drempel lijkt mij dus gerechtvaardigd.

Bij het interim voorstel wordt er tijdelijk een nieuwe belasting ingesteld. Deze belasting geldt alleen voor digitale bedrijven en de belasting bedraagt drie procent van de omzet die deze bedrijven behalen in een jaar. Het voorstel voldoet dus niet aan de eis dat er geen aparte belasting voor internetbedrijven moet zijn. Daarnaast is dit voorstel gericht om het verlies dat is ontstaan door de ontwijking van de VPB terug te dringen. Dit wordt echter gedaan door een extra belasting te heffen over de omzet van de internetbedrijven. Hierdoor hoeft een bedrijf geen winst te maken om belast te worden. Deze bedrijven zouden niet belast worden in de VPB. Het is dus niet rechtvaardig dat deze bedrijven een extra belasting krijgen. Ook is het een specifieke belasting die alleen internetbedrijven krijgen over de omzet. Traditionele bedrijven krijgen deze belasting niet. Als een internetbedrijf dus al VPB betaalt in een land is er sprake van dubbele belasting en oneerlijke concurrentie met traditionele bedrijven. Dit interim voorstel pakt dus niet het probleem aan waarvoor het wordt ingesteld, namelijk het voorkomen van belastingontwijking in de VPB. Maar brengt wel andere problemen zoals concurrentievervalsing en dubbele belasting. De dubbele belastingheffing kan worden voorkomen met een aftrekpost maar dat vraagt meer wetgeving.

Het interim voorstel pakt dus niet de juiste problemen aan en voldoet ook niet aan de andere eisen die worden gesteld bij het voorstel. Dat is ook de reden dat het een interim voorstel is. Het is doel van het voorstel is om ervoor te zorgen dat internetbedrijven belasting betalen totdat het lange termijn voorstel kan worden ingevoerd. Daarnaast moet het interim voorstel voorkomen dat lidstaten eigen belastingen invoeren. Dit is niet wenselijk omdat het een internationaal probleem is. Dit kan echter op betere manieren worden voorkomen. Het is niet noodzakelijk om een tijdelijke belasting in te voeren om dit op te lossen. Als duidelijk wordt gemaakt dat er aan een oplossing wordt gewerkt hoeven landen geen individuele maatregelen te nemen. Het invoeren van het interim voorstel lijkt zeker geen goed plan door de problemen met het voorstel. Het is dan wel van belang dat er op een afzienbare termijn een versie van het lange termijn plan kan worden ingevoerd. Waarbij het van belang is dat dit door de OESO wordt gedaan.

#### **4.5. Samenvatting**

Het is van belang dat er beter belasting geheven kan worden bij internetbedrijven. Om dit te doen moet ervoor worden gezorgd dat bedrijven niet op kunstmatige wijze ervoor kunnen zorgen dat ze geen vaste inrichting hebben. De OESO heeft al actie ondernomen om dit tegen te gaan. Daarnaast moet het begrip van de vaste inrichting worden uitgebreid. Het toevoegen van een significante digitale aanwezigheid lijkt een goede uitbreiding van de vaste inrichting. De significante digitale aanwezigheid

die de Europese Commissie heeft voorgesteld heeft echter nog een paar problemen. Zo wordt er geen onderscheid gemaakt tussen de grootte van de lidstaat en lijkt het mij van belang dat er een overgangperiode is.

Als de vaste inrichting wordt uitgebreid moet er gekeken worden naar de winstallocatie methode en de transferpricingregels. De ondernemingssplitsing heeft de voorkeur om de winst te bepalen maar dit brengt moeilijkheden met zich mee in de uitvoering. De voorstellen van de Europese Commissie brengen beide problemen met zich mee. Het lange termijn voorstel zou kunnen worden overgenomen door de OESO als er een aantal aanpassingen zijn gemaakt. Het interim voorstel lijkt geen goede oplossing te bieden.

## Conclusie

Om in Nederland actieve buitenlandse bedrijven te belasten is er een vaste inrichting nodig. Door de groei van de digitale economie zijn er internetbedrijven ontstaan die geen vaste inrichting nodig hebben. Deze bedrijven kunnen hun activiteiten in Nederland uitvoeren via het internet. Doordat ze geen vaste inrichting hebben, kunnen ze niet worden belast. Dit is ongewenst. Om dit tegen te gaan zal het begrip van de vaste inrichting moeten worden uitgebreid. Daarnaast is uit onderzoek van de OESO en de Europese Commissie gebleken dat internetbedrijven op kunstmatige wijze kunnen voorkomen dat er een vaste inrichting is als het wel noodzakelijk is dat ze fysiek aanwezig zijn. Ook is uit dat onderzoek gebleken dat als bedrijven een belastbare winst hebben dat deze vaak te laag is door gebruik te maken van constructies om de winst onder te brengen in lichamen in laag belaste landen. Om dit op te lossen moeten de transferpricing regels verbeterd worden.

Het is van belang dat er belasting geheven kan worden in de landen waar internetbedrijven werkzaam zijn. Dit moet gebeuren omdat het internationale systeem is ingericht op de gedachte dat er belasting geheven moet worden op de plaats waar waarde wordt gecreëerd. Ook ontstaat er anders een concurrentievervalsing tussen traditionele bedrijven en internetbedrijven als er geen gelijke belastingdruk is. De OESO heeft een actieplan ontwikkeld om heffingsproblemen aan te pakken. Bij een onderdeel van dit plan wordt er voor gezorgd dat het niet mogelijk is om op kunstmatige wijze te voorkomen dat er een vaste inrichting is. Dit lost een deel van het heffingsprobleem op. Maar het is mogelijk dat een internetbedrijf helemaal geen vaste inrichting nodig heeft.

De Europese Commissie heeft een voorstel ingediend om dit op te lossen. In dit voorstel wordt het begrip van de vaste inrichting uitgebreid. Namelijk met een significante digitale aanwezigheid. Als een bedrijf digitaal aanwezig is in een land kan dat bedrijf op dezelfde wijze worden belast als een bedrijf een vaste inrichting zou hebben in dat land. Voordat er een significante digitale aanwezigheid is moet er wel voldaan zijn aan één van de drie criteria. Deze criteria gaan over het aantal gebruikers, de opbrengsten die het bedrijf behaalt in een land en het aantal zakelijke contracten. De Europese Commissie heeft ook een interim maatregel voorgesteld om belasting te heffen bij internetbedrijven voordat er een goede oplossing gevonden kan worden. Deze maatregel heeft echter veel nadelen waardoor dit geen goed plan is.

De uitbreiding van het begrip vaste inrichting lijkt wel een goed idee hoewel er minpunten zijn. Het is een goed idee omdat gebleken is dat fysieke aanwezigheid niet meer noodzakelijk is voor een bedrijf. Het gelijk stellen van een digitale aanwezigheid aan een fysieke aanwezigheid lijkt een logische stap. Zeker met het oog op de toekomst als dit steeds vaker zal voorkomen door de technologische ontwikkeling. Er zijn echter minpunten. In de eerste plaats is dit een internationaal probleem waardoor het beter is als de OESO de verandering aanbrengt. En in de tweede plaats is er voor gekozen om gelijke criteria te hanteren voor alle lidstaten van de Europese Unie waardoor er in grote landen sneller een digitale aanwezigheid is. Ook kan het goed zijn om een overgangsperiode in te voeren waardoor bedrijven niet plotseling veel administratieve lasten ondervinden. Als de problemen worden opgelost lijkt het uitbreiden van het begrip van de vaste inrichting met een digitale aanwezigheid een goede stap om internetbedrijven beter te kunnen belasten.

## Literatuurlijst

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A Stevens, Internationaal belastingrecht, 11<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017, onderdeel 3.2.1

R.P van den Dool, G.W.J.M Kampschoer, M. Nieuweboer, R.C. de Smit, H.A. Vollebregt, Vennootschapsbelasting, 16<sup>e</sup> druk, Kluwer, Deventer, 2017

R.A. de Mooij, Inauguratierede, november 2003, Erasmus Universiteit Rotterdam, Heeft de Vennootschapsbelasting een toekomst

Brief van de Minister van Buitenlandse Zaken 9 mei 2018, Tweede Kamer, vergaderjaar 2017-2018, 34941, nr. 4

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement, Introduction

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report

Report of the Commission expert group on Taxation of the Digital Economy, 28/05/2014

Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, 21/09/2017

Proposal for a Council Directive: laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, 21/03/2018

Proposal for a Council Directive: on the common system of a digital service tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 21/03/2018

Besluit Staatssecretaris van Financiën 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, BNB 2010/58

HR 23 september 1992, nr. 27 293, ECLI:NL:HR:1992:ZC5105, BNB 1993/193

HR 13 oktober 1954, 11 908, ECLI:NL:HR:1954:AY4080, BNB 1954/336

Besluit Europese Commissie inzake Starbucks, V-N 2016/42.3, 24/08/2016

Europese Commissie 30 augustus 2016, C(2016) 5605 final, V-N 2017/7.3