



Winstbelasting digitale bedrijven

Noëlle Prins

Studentnummer: 432077

Rotterdam, 24 oktober 2019

Bachelorscriptie Fiscale Economie

Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

Scriptiebegeleider: Drs. M.H.M. Smeets

Tweede beoordelaar: Dr. Y.M. Tigelaar-Klootwijk

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	3
1.1 – Aanleiding	3
1.2 – Onderzoeksvraag.....	4
1.3 – Methodologie.....	4
Hoofdstuk 2: Belastingheffing over winsten van fysieke bedrijven.....	5
2.1 – Inleiding	5
2.2 – Heffingsbeginselen	5
2.2.1 – Woonstaatbeginsel	6
2.2.2 – Bronstaatbeginsel.....	6
2.2.3 – Nationaliteitsbeginsel.....	7
2.3 – Vaste inrichting	8
2.4 – Voorkoming van dubbele belasting	9
2.4.1 – Verdragen.....	9
2.4.2 – Besluit ter voorkoming van dubbele belasting 2001	10
2.5 – Deelconclusie	10
Hoofdstuk 3: Problemen rondom de winsten van digitale bedrijven	12
3.1 – Inleiding	12
3.2 – Kenmerken digitale bedrijven	12
3.2.1 – Mobiliteit	12
3.2.2 – Gebruik van data.....	14
3.2.3 – Netwerkeffecten	14
3.2.4 – ‘Multi-sided business models’	15
3.2.5 – Tendens naar monopolie of oligopolie.....	15
3.2.6 – Volatiliteit.....	16
3.3 – Verstoringen op het gebied van belastingallocatie aan belastingplichtigen	16
3.3.1 – Dispariteiten.....	16
3.3.2 – Belemmeringen.....	17
3.4 – Tekortkoming op het gebied van verdeling van de heffingsbevoegdheid.....	18
3.4.1 – Ondernemingssplitsing.....	18
3.4.2 – Eigen vermogen en vreemd vermogen	19
3.4.3 – Winsttoerekening.....	20
3.5 – Deelconclusie	21
Hoofdstuk 4: Voorstellen van de Europese Commissie	22

4.1 – Inleiding	22
4.2 – Ontwikkelingen op Europees niveau met betrekking tot de belastingheffing van digitale bedrijven.....	22
4.3 – Voorstellen van de Europese Commissie	24
4.3.1 – Lange termijn oplossing	25
4.3.2 – Korte termijn oplossing.....	27
4.4 – Deelconclusie	28
Hoofdstuk 5: Voorstellen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.....	29
5.1 – Inleiding	29
5.2 – Ontwikkelingen binnen de OESO	29
5.3 – Voorstellen van de OESO.....	30
5.3.1- “User participation” voorstel.....	30
5.3.2 – “Marketing intangibles” voorstel	33
5.3.3 – “Significant economic presence” voorstel.....	34
5.4 – Deelconclusie	35
Hoofdstuk 6: Waardecreatie digitale bedrijven en mogelijkheden belastingheffing.....	37
6.1 – Inleiding	37
6.2 – Waardecreatie digitale bedrijven.....	37
6.2.1 – The value chain	37
6.2.2 – The value network	38
6.2.3 – The value shop.....	39
6.3 – Mogelijkheden voor belastingheffing	40
6.4 – Deelconclusie	42
Hoofdstuk 7: Conclusie	44
7.1 – Samenvatting bevindingen.....	44
7.2 – Conclusie en aanbeveling.....	46
Bibliografie.....	48
Jurisprudentie.....	48
Literatuur	48
Parlementaire stukken.....	51

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 – Aanleiding

De opkomst van het internet heeft grote veranderingen teweeggebracht. In vele ondernemingen worden computers en internet gebruikt voor de bedrijfsuitvoering. Personen kunnen met elkaar communiceren ook al zijn zij aan de andere kant van de wereld gevestigd en grote digitale bedrijven zoals Netflix en Google kan niemand meer wegdenken.

Het is tegenwoordig door het internet in het bedrijfsleven mogelijk om samen te werken met collega's die over de gehele wereld gevestigd zijn. Waar vroeger een markt bediend kon worden door het oprichten van een vestiging in dat land, is dit tegenwoordig niet meer nodig. Door het internet zijn afstandsverkopen mogelijk; vanuit een land kan men producten kopen van een bedrijf dat niet in dat land gevestigd is. Kortom, een gehele nieuwe economie is ontstaan, namelijk de digitale economie.

Ondanks dat een gehele nieuwe economie is ontstaan, bestaat in de huidige fiscale wetgeving nog veel onduidelijkheid hoe de winst van de digitale bedrijven betrokken moet worden in de winstbelasting. Het huidige fiscale systeem kijkt naar de fysieke aanwezigheid van bedrijven voor het toewijzen van de heffingsbevoegdheid over de winsten¹ en door de digitalisering van de economie is het niet meer noodzakelijk dat een bedrijf fysiek gevestigd is in een land. Verschillende vragen spelen op. Hoe moet de heffingsbevoegdheid over de winsten die gegenereerd worden met onlineactiviteiten verdeeld worden? En wat zijn de gevolgen van de toenemende rol van gebruikers bij de waardecreatie voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid? Daarnaast kan het huidige fiscale stelsel als gevolg hebben dat de winsten van digitale bedrijven dubbel belast worden of helemaal niet in de heffing betrokken worden.

De belasting over de winsten van digitale bedrijven kan op dit moment niet juist geheven worden. De belastingheffing van de digitale economie speelt op zowel nationaal, internationaal en Europees niveau. De Europese Commissie is met enkele voorstellen gekomen² en ook de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling heeft oplossingen voor dit

¹ Art. 2 en 3 Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

² European Commission 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

probleem³. Ondanks deze voorstellen is nog altijd geen definitieve oplossing gevonden. Dit heeft het gevolg gehad dat enkele landen reeds belastingmaatregelen hebben geïmplementeerd welke betrekking hebben op de digitale bedrijven⁴.

1.2 – Onderzoeksvraag

Deze bachelorscriptie zal in het teken staan van de ontwikkelingen en de uitdagingen van de digitale economie ten aanzien van de belastingheffing over de winst. De volgende onderzoeksvraag staat centraal:

“Op welke wijze kunnen de voorstellen die door verschillende instanties zijn gedaan bijdragen aan een adequatere belastingheffing over de winsten van digitale bedrijven?”

1.3 – Methodologie

Om tot een antwoord op de onderzoeksvraag te komen, zullen de volgende deelvragen beantwoord worden:

- 1. Op welke wijze worden de winsten van fysieke bedrijven betrokken in de belastingheffing?*
- 2. Wat zijn de problemen rondom het betrekken van de winsten van digitale bedrijven in de belastingheffing?*
- 3. Wat zijn de voorstellen van de Europese Commissie?*
- 4. Wat zijn de voorstellen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling?*
- 5. Hoe creëren digitale bedrijven hun waarde en welke mogelijkheden voor belastingheffing bestaan er?*

In deze bachelorscriptie wordt gebruik gemaakt van kwalitatief onderzoek. Hierbij staat literatuuronderzoek centraal. Met behulp van verschillende wetenschappelijke bronnen wordt getracht antwoord te geven op de bovengenoemde deelvragen om vervolgens tot een conclusie te komen en de onderzoeksvraag te beantwoorden.

³ OECD 2019, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, Public Consultation Document, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

⁴ *Kamerstukken II* 2017/18, 32140, 34, p. 44.

Hoofdstuk 2: Belastingheffing over winsten van fysieke bedrijven

2.1 – Inleiding

In dit hoofdstuk wordt behandeld hoe de winsten van bedrijven met een fysieke aanwezigheid in een land betrokken worden in de belastingheffing. Eerst worden de algemene heffingsbeginselen besproken. Vervolgens wordt de rol van de vaste inrichting in de belastingheffing uitgelegd. Verder wordt ingegaan op het verdragsstelsel ter voorkoming van dubbele belastingheffing en tot slot wordt antwoord gegeven op de eerste deelvraag: op welke wijze worden winsten van fysieke bedrijven betrokken in de belastingheffing?

2.2 – Heffingsbeginselen

Staten proberen hun nationale heffingsbevoegdheid te baseren op minstens een van de heffingsbeginselen, namelijk het nationaliteits-, woonstaat- of bronstaatbeginsel⁵. De omvang van de heffingsbevoegdheid die gebaseerd is op een van deze beginselen hangt af van de soort band met de staat. Het kan hierbij gaan om een subjectieve of om een objectieve band⁶. Van een subjectieve band wordt gesproken wanneer een band bestaat tussen een persoon, hieronder wordt verstaan een natuurlijk persoon of een rechtspersoon, en een staat. Dit is meestal het geval wanneer deze persoon een inwoner is van of de nationaliteit heeft van die staat. Een subjectieve band heeft vaak als gevolg dat de staat het wereldinkomen van die persoon in de belastingheffing mag betrekken. Dit wordt ook de onbeperkte heffing genoemd⁷. Van een objectieve band wordt gesproken wanneer een band bestaat tussen een bepaald object en een staat. Dit is het geval wanneer inkomen verkregen is uit of wanneer het vermogen gelegen is in deze staat. Hier speelt de vraag waar de bron is gelegen een belangrijke rol. Het gaat hierbij dan vaak om beperkte heffingsbevoegdheid. De staat betreft de persoon enkel in de belastingheffing voor het inkomen dat uit die staat verkregen is of voor het vermogen dat gelegen is in die staat⁸.

⁵ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 2.

⁶ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 2.

⁷ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 2.

⁸ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 2.

2.2.1 – Woonstaatbeginsel

Wanneer belasting geheven wordt op grond van het woonstaatbeginsel worden de personen, een natuurlijk persoon of een lichaam, die in de desbetreffende staat wonen betrokken in de belastingheffing⁹. Vooral inwoners van een staat profiteren van de voorzieningen die aangeboden worden door hun woonstaat. Het verlangen van een tegenprestatie, in de vorm van het betalen van belasting, van deze personen wordt hierdoor als gerechtvaardigd gezien¹⁰. Bij het woonstaatbeginsel wordt vaak onbeperkt belasting geheven; van de inwoners wordt het wereldinkomen betrokken in de belastingheffing van de woonstaat¹¹.

Om te bepalen of een natuurlijk persoon of een lichaam in Nederland woont of gevestigd is, moet naar artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen gekeken worden. Dit artikel stelt dat dit bepaald wordt naar de omstandigheden¹².

2.2.2 – Bronstaatbeginsel

Wanneer belasting geheven wordt op grond van het bronstaatbeginsel worden de inkomsten uit een bron in de belastingheffing van een staat betrokken indien deze bron in deze staat is gelegen¹³. De bron en de gerechtigde tot (de voordelen uit) de bron hebben profijt van de voorzieningen die worden aangeboden door deze staat. Net als bij het woonstaatbeginsel is het dus gerechtvaardigd om een tegenprestatie te verlangen van deze gerechtigde¹⁴. Het profijt dat deze gerechtigde heeft van de overheidsvoorzieningen is beperkt, aangezien de gerechtigde in een andere staat woonachtig is. Om deze reden is de belastingheffing beperkt tot de inkomsten uit de in die staat gelegen bronnen¹⁵.

Een voordeel van het bronstaatbeginsel is dat er nauwelijks sprake is van internationale dubbele belastingheffing indien alle staten hun belastingheffing baseren op het bronstaatbeginsel. Een bron waaruit inkomen gegenereerd wordt bevindt zich niet tegelijkertijd

⁹ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 3, Vakstudie Nieuws Vennootschapsbelasting, art. 8b Wet VpB 1969, aant. 4.11.2. en Van Raad 2019, par. IBR.1.2.1.C.

¹⁰ Van Raad 2019, par. IBR.1.2.1.C.

¹¹ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 3 en Van Raad 2019, par. IBR.1.2.1.C.

¹² Art. 4 AWR.

¹³ Vakstudie Nieuws Vennootschapsbelasting, art. 8b Wet VpB 1969, aant. 4.11.2.

¹⁴ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 4 en Van Raad 2019, par. IBR.1.2.1.D.

¹⁵ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 4.

in verschillende staten. Een nadeel is dat de mogelijkheid bestaat dat bepaalde inkomsten in het geheel niet betrokken worden in de belastingheffing, omdat de bron voor de bronstaat niet zichtbaar is of het lastig is om te bepalen in welke staat de bron zich bevindt¹⁶.

2.2.3 – Nationaliteitsbeginsel

Het baseren van de belastingheffing op het nationaliteitsbeginsel komt zeer beperkt voor. Enkel de Verenigde Staten en Zwitserland voeren dit in de praktijk uit¹⁷. Wanneer belasting geheven wordt op grond van het nationaliteitsbeginsel wordt de persoon in de belastingheffing van een bepaalde staat betrokken wanneer hij de nationaliteit van deze staat draagt, ongeacht waar deze persoon zijn woonplaats heeft of waar diens inkomen wordt gegenereerd. Hierbij wordt het wereldinkomen in de belastingheffing betrokken¹⁸. Een belastingheffing gebaseerd op het nationaliteitsbeginsel wordt gerechtvaardigd doordat deze personen altijd een beroep kunnen doen op de voorzieningen die aangeboden worden door de staat waarvan zij de nationaliteit dragen, zoals het bezit van een paspoort en het recht op hulp van diplomatieke ambtenaren in het buitenland¹⁹.

Met een belastingheffing gebaseerd op het nationaliteitsbeginsel kunnen staten een fiscaal geïndiceerde emigratie tegengaan. Bij een emigratie behoudt een persoon nog de nationaliteit van de oorspronkelijke woonstaat en dus is de band tussen staat en persoon sterk genoeg om belastingheffing na emigratie te rechtvaardigen²⁰.

Zoals hiervoor benoemd wordt het wereldinkomen in de belastingheffing betrokken bij het nationaliteitsbeginsel. Dit brengt met zich mee dat wanneer een persoon inwoner is van een staat en de nationaliteit draagt van een andere staat, dubbele belastingheffing op kan treden²¹.

¹⁶ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 4 en Van Raad 2019, par. IBR.1.2.1.D.

¹⁷ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 4 en Van Raad 2019, par. IBR.1.2.1.B.

¹⁸ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 4 en Van Raad 2019, par. IBR.1.2.1.B.

¹⁹ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 4 en HR 10 juni 1992, nr. 27702, ECLI:NL:HR:1992:ZC5009.

²⁰ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 4.

²¹ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 5.

2.3 – Vaste inrichting

Internationale ondernemingen die hun hoofdhuis hebben gevestigd in een staat, kunnen in andere staten opereren door middel van een dochtervennootschap of door gebruik te maken van een vaste inrichting²². Vaste inrichtingen zijn in tegenstelling tot een dochtervennootschap niet juridisch zelfstandig. Vaste inrichtingen vormen een afgesplitst gedeelte van het hoofdhuis²³.

De vaste inrichting is van belang voor het toerekenen van de winst van de onderneming. Wanneer een onderneming een vaste inrichting heeft in een bepaalde staat, dan heeft deze staat heffingsrecht over de winst die toegerekend kan worden aan de vaste inrichting²⁴. De staat waarin de vaste inrichting gevestigd is, wordt de bronstaat genoemd.

Het begrip vaste inrichting wordt uitgewerkt in artikel 5 van het OESO-Modelverdrag en in artikel 2 van het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting (Bvdb) 2001. Artikel 5 van het OESO-Modelverdrag en art. 2 Bvdb omschrijven drie verschillende vaste inrichtingen, namelijk de fysieke vaste inrichting²⁵, de temporele vaste inrichting²⁶ en de vaste vertegenwoordiger²⁷. Bij de fysieke vaste inrichting moet in ieder geval sprake zijn van een fysieke constructie van waaruit ondernemingsactiviteiten die een vast karakter hebben worden uitgevoerd²⁸. Bij een temporele vaste inrichting gaat het om bouwwerkzaamheden. Een bouwplaats wordt als vaste inrichting gezien indien de werkzaamheden meer dan twaalf maanden duren²⁹. Wanneer de werkzaamheden korter duren dan deze periode, is er geen sprake van een vaste inrichting. Tot slot is er sprake van een vaste vertegenwoordiger wanneer een vertegenwoordiger van een onderneming gevolmachtigd is. Hierbij worden enkele eisen gegeven: de vertegenwoordiger moet de machtiging hebben om overeenkomsten te sluiten in de naam van de onderneming en de vertegenwoordiger maakt gewoonlijk gebruik van deze machtiging³⁰.

²² De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 36.

²³ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 36.

²⁴ Art. 7 OESO en Albert 1999, par. 1.1.

²⁵ Art. 5 lid 1 OESO.

²⁶ Art. 5 lid 3 OESO.

²⁷ Art. 5 lid 5 OESO.

²⁸ Art. 5 lid 1 OESO, art. 2 lid 1 Bvdb en Albert 1999, par. 2.1.

²⁹ Art. 5 lid 3 OESO, art. 2 lid 1 Bvdb en Albert 1999, par. 3.1.

³⁰ Art. 5 lid 5 OESO, art. 2 lid 3 Bvdb en Albert 1999, par. 5.1.

2.4 – Voorkoming van dubbele belasting

Door de samenloop van heffingsbeginselen in grensoverschrijdende situaties is het mogelijk dat dubbele belastingheffing plaatsvindt. Een grensoverschrijdende situatie kan ook met zich meebrengen dat in het geheel geen of beperkt belastingheffing plaatsvindt. Om dit te voorkomen sluiten staten belastingverdragen met elkaar of wordt een eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting tot stand gebracht³¹.

2.4.1 – Verdragen

Grotendeels wordt dubbele belastingheffing voorkomen door de toepassing van verdragen. Deze verdragen zijn gebaseerd op het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag. De verdragen wijzen de heffingsbevoegdheid toe over bepaalde inkomensbestanddelen en hebben het doel om juridische dubbele belastingheffing te voorkomen³².

Belastingverdragen creëren geen belastingplicht. Wanneer de heffingsbevoegdheid over een inkomensbestanddeel wordt toegewezen aan een van de verdragsstaten maar in de nationale wetgeving geen mogelijkheid tot belastingheffing bestaat, dan blijft daadwerkelijke heffing achterwege. Ook in het geval dat de toegewezen heffingsbevoegdheid door de ene staat niet benut wordt, betekent het niet dat de andere staat alsnog mag heffen³³. Hierdoor vindt dus in het geheel geen belastingheffing plaats: dubbele non-belastingheffing. Een verdrag is dwingend van toepassing. Een belastingplichtige kan hier niet van afzien³⁴. Belastingverdragen houden zich verder niet bezig met de vraag aan wie het inkomen fiscaal wordt toegerekend, waardoor het mogelijk is dat een inkomensbestanddeel wordt toegerekend aan twee verschillende personen waardoor dubbele belastingheffing ontstaat³⁵. Als voorbeeld hiervan kan gedacht worden aan de problematiek rondom de zogenoemde ‘hybride entiteiten’. De ene staat behandelt de entiteit als fiscaal transparant, waardoor niet naar de entiteit zelf gekeken wordt, maar door de entiteit heen naar de achterliggende personen, terwijl de andere staat deze niet als transparant beschouwt en de entiteit zelf als belastingplichtige ziet.

³¹ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 86.

³² De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 87.

³³ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 87.

³⁴ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 88.

³⁵ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 88 en art. 1 BvdB.

2.4.2 – Besluit ter voorkoming van dubbele belasting 2001

Ondanks dat Nederland een groot aantal verdragen heeft gesloten met staten, zijn er ook staten waarmee Nederland geen verdrag heeft. In deze gevallen, maakt Nederland in situaties van dubbele belastingheffing gebruik van het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting (Bvdb)³⁶.

Het Bvdb kan alleen van toepassing zijn indien aan de volgende vier voorwaarden is voldaan³⁷. Ten eerste wordt niet op een andere wijze aan de dubbele belasting tegemoetgekomen. Dit houdt in dat geen verdrag van toepassing mag zijn of dat het verdrag geen oplossing biedt ter voorkoming van de dubbele belasting³⁸. Ten tweede dient de belastingplichtige in Nederland woonachtig te zijn. Ten derde moet er sprake zijn van dubbele belasting en tot slot moet de buitenlandse heffing vergelijkbaar zijn met de Nederlandse. Dit impliceert dat alleen buitenlandse heffingen die op het centrale overheidsniveau worden geheven hiervoor in aanmerking komen³⁹.

2.5 – Deelconclusie

In dit hoofdstuk is weergegeven hoe de winsten van bedrijven met een fysieke aanwezigheid in een staat betrokken worden in de belastingheffing. Dit kan door middel van de heffingsbeginselen, de vaste inrichting en belastingverdragen.

Staten kunnen hun nationale heffingsbevoegdheid baseren op het nationaliteits-, woonstaat- of bronstaatbeginsel. Bij het woonstaatbeginsel worden de personen die in de desbetreffende staat wonen betrokken in de belastingheffing. Bij het bronstaatbeginsel worden de inkomsten uit een bron in de belastingheffing van een staat betrokken indien deze bron in de desbetreffende staat is gelegen. Bij het nationaliteitsbeginsel wordt belasting geheven op grond van de nationaliteit van een persoon.

Wanneer een onderneming een vaste inrichting heeft in een bepaalde staat, dan heeft deze staat heffingsrecht over de winsten die toegerekend worden aan de vaste inrichting.

³⁶ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 96.

³⁷ Art. 1 BvdB.

³⁸ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 97.

³⁹ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 97.

Verder is weergegeven dat door de samenloop van de heffingsbeginselen het in grensoverschrijdende situaties mogelijk is dat dubbele (non-)belastingheffing plaatsvindt. Ter voorkoming hiervan sluiten staten belastingverdragen met elkaar of wordt een eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting tot stand gebracht, zoals de Bvdb.

Hoofdstuk 3: Problemen rondom de winsten van digitale bedrijven

3.1 – Inleiding

In dit hoofdstuk worden de problemen rondom het betrekken van de winsten van digitale bedrijven in de belastingheffing inhoudelijk besproken. Eerst wordt geschetst wat de kenmerken zijn van de digitale economie. Vervolgens worden de probleempunten besproken, waarbij eerst gekeken wordt naar de verstoringen op het gebied van de allocatie van belastingen aan belastingplichtigen; welke belastingplichtigen in de heffing betrokken worden, en daarna naar de tekortkomingen op het gebied van de verdeling van de heffingsbevoegdheid. Tot slot wordt antwoord gegeven op de tweede deelvraag: wat zijn de problemen rondom het betrekken van de winsten van digitale bedrijven in de belastingheffing?

3.2 – Kenmerken digitale bedrijven

Voordat weergegeven kan worden wat de problemen rondom het betrekken van de winsten van digitale bedrijven in de belastingheffing zijn, worden eerst de kenmerken van de digitale economie beschreven. Wat is de digitale economie en op welke manier wijkt deze af van de traditionele economie?

De OESO beschrijft in haar BEPS-Actieplan 1, dat zich richt op de digitale economie⁴⁰, zes kenmerkende aspecten van de digitale economie. Deze worden in de volgende zes subparagrafen behandeld.

3.2.1 – Mobiliteit

Het eerste kenmerk dat de OESO noemt is de mobiliteit van productiefactoren, afnemers (consumenten/gebruikers) en ondernemingsactiviteiten. Bij de mobiliteit van productiefactoren gaat het om de immateriële vaste activa, zoals octrooien, merkrechten en goodwill. De ontwikkeling en exploitatie van deze activa is een kenmerkend aspect van de digitale economie. Digitale bedrijven creëren hun waarde voornamelijk door investeringen in en het ontwikkelen van immateriële activa. Deze investeringen en ontwikkelingen leveren een belangrijke bijdrage aan de economische groei van digitale bedrijven. Digitale bedrijven zijn vaak sterk afhankelijk

⁴⁰ OECD 2015, par. 4.3.

van software en besteden aanzienlijke middelen aan onderzoek en ontwikkeling van de bestaande software⁴¹. Deze sterke afhankelijkheid van immateriële activa is niet alleen te zien bij nieuwe digitale bedrijven, maar komt ook voor bij bestaande ondernemingen die voor bepaalde bedrijfsactiviteiten meer gebruik willen maken van immateriële activa. Hierbij kan volgens de OESO gedacht worden aan een detailhandel die een eigen webshop start. Het belang van immateriële activa groeit, en hiermee ook de waarde van de immateriële activa, wanneer bedrijven zich ontwikkelen. Volgens de OESO is het onder bestaande belastingregels mogelijk de rechten op de immateriële activa eenvoudig toe te wijzen aan en over te dragen aan gelieerde ondernemingen, waardoor de mogelijkheid bestaat dat de juridische eigendom van deze activa wordt gescheiden van de activiteiten die leiden tot de ontwikkeling van die activa⁴².

De digitale economie vergroot de mobiliteit van de gebruikers en consumenten. Ontwikkelingen in de informatie- en communicatietechnologie en de toename in connectiviteit maken het voor gebruikers mogelijk om op afstand gebruik te maken van goederen en diensten afkomstig uit een ander land. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat een persoon in een land woont, een applicatie koopt terwijl hij in een ander land verblijft en deze gebruikt in een derde land. Het voorgaande en het feit dat het mogelijk is om transacties op het internet anoniem te laten plaatsvinden, maakt het lastig om de identiteit en de locatie van consumenten te bepalen⁴³.

Verder vormt de mobiliteit van ondernemingsactiviteiten een kenmerk van de digitale economie. Vooruitgangen in de informatie- en communicatietechnologie leiden tot een daling van de kosten van het organiseren en coördineren van complexe activiteiten over grote afstanden. Hierdoor kunnen bedrijven hun bedrijfsactiviteiten die over de gehele wereld plaatsvinden vanuit een centrale locatie managen. Deze locatie wijkt vaak af van de locaties waar de bedrijfsactiviteiten plaatsvinden en waar de leveranciers en consumenten gevestigd zijn⁴⁴. Deze veranderingen vergroten de mogelijkheid om toegang te krijgen tot wereldwijde markten⁴⁵. Daarnaast kunnen ondernemingen door de technologische ontwikkelingen economische activiteiten uitoefenen in een land zonder een grote behoefte aan aanwezigheid van personeel. Dit geldt voornamelijk voor internetbedrijven, zoals Facebook en Netflix. Deze bedrijven hebben een grote gebruikersgroep en kennen een klein aantal arbeidskrachten wat

⁴¹ OECD 2015, par. 4.3, punt 152.

⁴² OECD, par. 4.3, punt 153.

⁴³ OECD, par. 4.3, punt 154.

⁴⁴ OECD, par. 4.3, punt 155.

⁴⁵ OECD, par. 4.3, punt 156.

resulteert in een relatief hoge omzet per werknemer in vergelijking met andere soorten bedrijven⁴⁶. Dit is van belang voor het rendement van een onderneming⁴⁷.

3.2.2 – Gebruik van data

Het tweede kenmerk is de afhankelijkheid van data en gebruikersparticipatie. In de digitale economie komt het vaak voor dat bedrijven data verzamelen over onder andere hun consumenten, gebruikers en leveranciers. Het gebruik van een product of dienst kan bijvoorbeeld belangrijke gegevens over de gebruiker verschaffen. Door het verwerken van deze gegevens kunnen bestaande producten en diensten verbeterd worden. Daarnaast kunnen deze gegevens bijdragen aan het verschaffen van producten en diensten aan een andere groep consumenten. De digitale technologieën hebben de mogelijkheid om dergelijke activiteiten te benutten vergroot. Dit heeft als gevolg dat het belang van de verzamelde data is toegenomen in bepaalde bedrijven binnen de digitale economie⁴⁸.

3.2.3 – Netwerkeffecten

Als derde kenmerk wordt de aanwezigheid van netwerkeffecten genoemd. Netwerkeffecten houden in dat beslissingen van gebruikers een direct gevolg hebben voor anderen. Een voorbeeld van een netwerkeffect dat de OESO noemt is dat een faxmachine zelf weinig waarde heeft voor een bedrijf; dit verandert echter wanneer de machine ook gebruikt wordt door anderen waardoor het mogelijk is om via deze manier te communiceren met andere partijen⁴⁹. Netwerkeffecten spelen op wanneer compatibiliteit met andere gebruikers belangrijk is. Dit houdt in dat het van belang is dat gebruikers de mogelijkheid hebben om samen te kunnen werken. Deze effecten spelen bij de digitale economie, aangezien deze economie zoals hierboven beschreven afhankelijk is van gebruikers⁵⁰.

⁴⁶ OECD, par. 4.3, punt 158.

⁴⁷ Heins, *Grondig* 2017/8, p. 64-65.

⁴⁸ OECD, par. 4.3, punt 164.

⁴⁹ OECD, par. 4.3, punt 169.

⁵⁰ OECD, par. 4.3, punt 170.

3.2.4 – ‘Multi-sided business models’

Het vierde kenmerk dat de OESO noemt is een meerzijdig bedrijfsmodel. Een meerzijdig bedrijfsmodel kent een markt waarin meerdere groepen personen via een tussenpersoon of platform opereren en waarbij de beslissingen van iedere groep de uitkomst van andere groepen beïnvloeden. Hier is dus sprake van een externaliteit. De prijzen die worden gerekend aan de groepen weerspiegelen deze externe effecten⁵¹. De OESO geeft als voorbeeld bij dit bedrijfsmodel een betaalkaartsysteem. Een betaalkaartsysteem wordt bijvoorbeeld meer waard voor de verkopende partij wanneer meer consumenten de kaart gebruiken en de betaalkaart wordt meer waard voor de consumenten wanneer meer verkopende partijen de kaart accepteren⁵². Binnen de digitale economie komt een meerzijdig bedrijfsmodel vaker voor in grensoverschrijdende situaties, aangezien door de digitale infrastructuur makkelijker samengewerkt kan worden over een afstand. De flexibiliteit van digitale informatie en de infrastructuur van het internet maakt het gemakkelijker om zulke bedrijfsmodellen te ontwerpen en te implementeren. Ook maakt het bereik van het internet het voor ondernemingen gemakkelijker om te communiceren met een deel van de onderneming die gevestigd is aan de andere kant van de wereld. Bedrijven die gebruik maken van het internet, en met name digitale bedrijven, zijn dus beter in staat om twee fysieke onderdelen van een concern die ver van elkaar verwijderd zijn met elkaar te verbinden⁵³.

3.2.5 – Tendens naar monopolie of oligopolie

Bedrijven in de digitale economie zijn vaak de eerste partijen die een bepaalde markt betreden. Netwerkeffecten, zoals beschreven in paragraaf 3.2.4, in combinatie met lage marginale kosten, de extra kosten die gemaakt worden als gevolg van de productie van één extra productie-eenheid, maken het voor deze bedrijven mogelijk om in een relatief korte tijd een dominante positie binnen deze nieuwe markt te verwerven. Dit leidt vaak tot een monopolie of oligopolie⁵⁴. Hierbij moet echter opgemerkt worden dat deze dominante positie verminderd wordt door de lage toetredingsbarrières, die besproken worden in paragraaf 3.2.6⁵⁵.

⁵¹ OECD, par. 4.3, punt 173.

⁵² OECD, par. 4.3, punt 174.

⁵³ OECD, par. 4.3, punt 176.

⁵⁴ OECD, par. 4.3, punt 178.

⁵⁵ OECD, par. 4.3, punt 178.

3.2.6 – Volatiliteit

Digitale bedrijven verrichten hun bedrijfsactiviteiten voornamelijk op het internet. Het verrichten van bedrijfsactiviteiten op het internet is minder kapitaalintensief. Dit zorgt volgens de OESO tot een vermindering van de toetredingsbarrières tot een nieuwe markt, wat leidt tot meer innovatie en constante ontwikkeling van nieuwe bedrijfsmodellen. Bovendien zorgt deze lage barrière ervoor dat bestaande bedrijven moeten blijven innoveren om hun marktpositie te behouden, omdat nieuwe bedrijven de markt eenvoudig kunnen betreden⁵⁶.

3.3 – Verstoringen op het gebied van belastingallocatie aan belastingplichtigen

Ten aanzien van verstoringen op het gebied van de allocatie van belastingen wordt in de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie een onderscheid gemaakt tussen dispariteiten en belemmeringen⁵⁷.

3.3.1 – Dispariteiten

Dispariteiten zijn het gevolg van de verschillen tussen de heffingssystemen van verschillende landen⁵⁸. Deze verstoring ontstaat dus niet door de staat zelf, maar door het feit dat lidstaten van de Europese Unie bevoegd zijn om zelf de heffingsgrondslag af te bakenen. De lidstaten mogen zelf besluiten of zij buitenlandse inkomsten- of vermogensbestanddelen in de heffing betrekken. Het tegelijkertijd bestaan van zelfstandige soevereine belastingstelsels die hun eigen regels handhaven en het niet op elkaar afstemmen van deze regels, zorgen ervoor dat verschillen ontstaan in de heffingsgrondslag van verschillende landen⁵⁹.

Dispariteiten kunnen leiden tot economische en juridische dubbele heffing. Economische dubbele heffing is het geval wanneer een inkomsten- of vermogensbestanddeel door meerdere landen bij meerdere personen in de belastingheffing wordt betrokken⁶⁰. Van juridische dubbele

⁵⁶ OECD, par. 4.3, punt 179.

⁵⁷ Zie onder andere HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 (De Lasteyrie du Saillant), HvJ EG 28 januari 1986, nr. 270/83, ECLI:EU:C:1986:37 (Avoir Fiscal) en HvJ EG 12 mei 1998, nr. C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221 (Gilly).

⁵⁸ De Wilde, *NTRF* 2015, p. 1-5.

⁵⁹ Koerts, *WFR* 2008/725.

⁶⁰ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 1.2.5.

heffing is sprake wanneer één persoon in meerdere staten in de belastingheffing wordt betrokken voor eenzelfde inkomsten- of vermogensbestanddeel⁶¹.

Dispariteiten kunnen voordelig en nadelig zijn voor belastingplichtigen. Wanneer een inkomstenbestanddeel nergens betrokken wordt in de belastingheffing is dit voordelig voor de belastingplichtige. Nadelen zullen optreden wanneer een inkomstenbestanddeel in meerdere staten in de belastingheffing wordt betrokken waardoor dubbele belastingheffing optreedt⁶².

Winsten worden belast in de landen waar bedrijven een fysieke aanwezigheid hebben⁶³. Dat wil zeggen dat bedrijven een hoofdhuis, kantoor of een vaste inrichting hebben in een bepaald land. Aangezien digitale bedrijven voornamelijk via het internet opereren en vaak geen fysieke aanwezigheid hebben, is het voor de staten niet gemakkelijk om de winsten van deze bedrijven te betrekken in de belastingheffing. Dispariteiten kunnen zich vaker voordoen bij bedrijven binnen de digitale economie.

3.3.2 – Belemmeringen

Belemmeringen ontstaan doordat inkomen gegenereerd uit buitenlandse economische activiteiten fiscaal anders behandeld wordt dan inkomen dat gegenereerd wordt uit binnenlandse economische activiteiten⁶⁴. Dit verschil in fiscale behandeling kan een reden zijn voor ondernemingen om hun activiteiten in het buitenland te laten plaatsvinden. Deze verstoring ontstaat door de staat zelf. Belemmeringen ontstaan dus door het internationale fiscale systeem van staten⁶⁵.

De Europese Unie heeft als doel om een interne markt tot stand te brengen. Om deze interne markt te realiseren gelden binnen de Europese Unie verkeersvrijheden, waaronder de vrijheid van verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal⁶⁶. Belemmeringen zorgen ervoor dat de werking van de interne markt binnen de Europese Unie wordt verstoord⁶⁷. Belemmeringen ontstaan namelijk wanneer een land personen met een andere nationaliteit of bedrijven met een

⁶¹ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 1.2.5.

⁶² Koerts, *WFR* 2008/725.

⁶³ Art. 7 OESO Modelverdrag.

⁶⁴ De Wilde, *NTFR* 2015/2.

⁶⁵ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 1.7.

⁶⁶ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 1.7.

⁶⁷ Huussen 2012.

andere vestigingsplaats anders behandelt binnen de fiscale wetgeving, waardoor deze personen of bedrijven bevoordeeld of benadeeld worden ⁶⁸.

Zoals beschreven in paragraaf 3.2.1 zijn ondernemingen binnen de digitale economie over het algemeen mobieler, waardoor zij zich eenvoudiger elders kunnen vestigen. Wanneer digitale ondernemingen in een staat nadeliger behandeld worden ten opzichte van andere ondernemingen, maakt deze mobiliteit het gemakkelijker voor digitale ondernemingen om de onderneming te verplaatsen naar een staat waar zij niet nadeliger behandeld worden ⁶⁹.

3.4 – Tekortkoming op het gebied van verdeling van de heffingsbevoegdheid

Naast verstoringen op het gebied van belastingallocatie aan belastingplichtigen, ontstaan ook verstoringen op het gebied van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen landen. Deze verstoringen zijn het gevolg van tekortkomingen in het internationale belastingrecht.

3.4.1 – Ondernemingsplitsing

Voor de winstbepaling wordt er bij de ondernemingsplitsing van uitgegaan dat elk onderdeel van een concern een zelfstandige entiteit is ⁷⁰. De onderneming wordt gesplitst zodat gemakkelijker bepaald kan worden welke winsten de bronlanden in aanmerking mogen nemen om daarover belasting te heffen ⁷¹. Alle onderdelen, zoals dochterondernemingen en vaste inrichtingen, van de gehele onderneming worden dus gezien als zelfstandig. Zo wordt de winst van een vaste inrichting of dochteronderneming bepaald alsof deze ondernemingen zelfstandig zijn; zij worden behandeld als een onafhankelijke derde ⁷². In de praktijk is dit echter niet altijd het geval. Alle ondernemingen van een concern werken in de praktijk namelijk meer als een geheel dan als zelfstandige entiteiten.

Het is van belang dat onderlinge transacties tussen de verschillende entiteiten van een concern moeten plaatsvinden tegen zakelijke prijzen. Dit wordt het at-arm's-length-beginsel

⁶⁸ Zie onder andere HvJ EG 18 september 2003, nr. C-168/01, ECLI:EU:C:2003:479 (*Bosal*) en HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763 (*Marks & Spencer*).

⁶⁹ De Wilde, *Intertax* 2015/43.

⁷⁰ Albregtse 1997, par. 2.4.

⁷¹ Albregtse 1997, par. 2.4.

⁷² De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 3.3.3.

genoemd⁷³. Dit beginsel is echter niet geïmplementeerd voor alle soorten transacties tussen verschillende onderdelen van een concern, waardoor het volgens Schäfer niet eenvoudig is om een zakelijke prijs te berekenen voor deze transacties⁷⁴. Hier kunnen ondernemingen op inspelen door een lagere prijs te berekenen, waardoor zij minder winst in aanmerking kunnen nemen. Schäfer stelt dat in de digitale economie binnen het concern vele transacties plaatsvinden waarvan de hoeveelheid en omvang niet kan worden vastgesteld. Hierdoor is het volgens Schäfer ingewikkeld om vergelijkbare zakelijke transacties te vinden en een zakelijke prijs vast te stellen⁷⁵.

Daarnaast is het mogelijk om activa binnen het concern te verplaatsen naar een onderneming die gevestigd is in een land met een lage winstbelasting of waar geen belasting wordt geheven over dat inkomstenbestanddeel⁷⁶. Dit brengt als voordeel met zich mee dat de toekomstige winst behaald met die activa laag belast is. Zoals in paragraaf 3.2.1 beschreven, kennen digitale bedrijven een hoge mobiliteit van immateriële vaste activa. Doordat deze activa gemakkelijk verplaatst kunnen worden binnen het concern, kunnen digitale ondernemingen profiteren van deze mogelijkheid.

3.4.2 – Eigen vermogen en vreemd vermogen

Een andere tekortkoming op het gebied van de verdeling van de heffingsbevoegdheid is het verschil in de behandeling van eigen vermogen en vreemd vermogen⁷⁷. Ondernemingen hebben de mogelijkheid om te financieren door middel van eigen vermogen of vreemd vermogen.

De algemene regel is dat de betaalde vergoeding (rente) voor het verstrekken van vreemd vermogen belast is bij de schuldeiser en aftrekbaar bij de schuldenaar. De vergoeding voor het verstrekken van eigen vermogen, dividend, is binnen Europa op basis van de Moeder-Dochterrichtlijn vrijgesteld bij de ontvangende partij⁷⁸. Hieraan zijn echter wel voorwaarden verbonden ten aanzien van de ontvangende partij. Hiermee wordt economische dubbele belastingheffing voorkomen. De betalende partij kan het dividend niet in aftrek brengen.

⁷³ Albregtse 1997, par. 2.4.

⁷⁴ Schäfer 2006, par. 3.3.3.

⁷⁵ Schäfer 2006, par. 6.3.3.

⁷⁶ Schäfer 2006, par. 4.2.2.

⁷⁷ Fatica, Hemmelgarn & Nicodème 2012, par. 1.

⁷⁸ Art. 4 lid 1 Moeder-dochterrichtlijn.

Internationaal kan dit leiden tot classificatie mismatches⁷⁹. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een financiering in het ene land als vreemd vermogen wordt behandeld en in een ander land als eigen vermogen. Wanneer een financiering in het land van ontvangst wordt aangemerkt als eigen vermogen en in het land van betaling als vreemd vermogen, is de vergoeding in het land van ontvangst vrijgesteld op grond van de Moeder-dochterrichtlijn en in het land van betaling aftrekbaar wat resulteert in dubbele non-belastingheffing⁸⁰. Andersom resulteert deze situatie in dubbele belastingheffing⁸¹.

De meeste bedrijven kiezen ervoor om te financieren met vreemd vermogen⁸², omdat de betaalde rente op deze leningen aftrekbaar is. Dit resulteert vaak in overmatig financieren met vreemd vermogen⁸³. Digitale bedrijven zijn relatief jong in vergelijking met de traditionele bedrijven. Doordat deze bedrijven jong zijn, en nog nieuwe financieringen aan moeten gaan, hebben zij meer keuzemogelijkheid om te financieren met eigen of vreemd vermogen. Aangezien financieren met vreemd vermogen aantrekkelijker is, zullen deze bedrijven eerder kiezen om hun onderneming te financieren met vreemd vermogen en dit kan overmatige schuldfinanciering met zich meebrengen.

3.4.3 – Winsttoerekening

Als derde tekortkoming op het gebied van de verdeling van de heffingsbevoegdheid wordt de manier waarop winsten worden verdeeld tussen landen genoemd⁸⁴. Bij de toerekening van de door verschillende concernentiteiten gegenereerde winsten aan verschillende landen speelt de fysieke aanwezigheid een grote rol. Internationaal worden deze winsten toegerekend aan de landen waarin het concern een fysieke aanwezigheid heeft, zoals een hoofdkantoor of een vaste inrichting⁸⁵.

⁷⁹ Vakstudie Nieuws, V-N 2014.

⁸⁰ Er zijn BEPS-maatregelen ontwikkeld om dit tegen te gaan, namelijk de ATAD 1 en 2.

⁸¹ Vakstudie Nieuws, V-N 2014.

⁸² De Mooij 2011.

⁸³ Fatica, Hemmelgarn & Nicodème 2012, par. 2.

⁸⁴ McLure, *CESifo Forum* 10 2000.

⁸⁵ Art. 7 OESO Modelverdrag.

Dit geeft een probleem voor bedrijven binnen de digitale economie. Digitale bedrijven hebben vaak geen fysieke aanwezigheid in verschillende landen, waardoor de winsten die in een bepaald land behaald worden niet kunnen worden toegerekend aan dat land.

3.5 – Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de problemen rondom het betrekken van de winsten van digitale bedrijven in de belastingheffing weergegeven. Binnen de digitale economie zijn verstoringen op het gebied van belastingallocatie aan belastingplichtigen en op het gebied van de verdeling van de heffingsbevoegdheid te zien.

Op het gebied van belastingallocatie aan belastingplichtigen is een onderscheid gemaakt tussen dispariteiten en belemmeringen. Hieruit blijkt dat het voor staten niet gemakkelijk is om de winsten van digitale bedrijven te betrekken in de belastingheffing, omdat deze bedrijven voornamelijk via het internet opereren en vaak geen fysieke aanwezigheid hebben. Dispariteiten kunnen zich dus vaker voordoen bij bedrijven binnen de digitale economie. Daarnaast maakt de mobiliteit van digitale bedrijven het eenvoudiger voor deze bedrijven om zich te verplaatsen naar een andere staat wanneer belemmeringen voor hen een nadeel opleveren.

Op het gebied van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen verschillende landen zorgt ook hier de mobiliteit van de immateriële vaste activa ervoor dat de digitale bedrijven deze activa gemakkelijk kunnen verplaatsen naar landen met een lage of geen winstbelasting. Daarnaast hebben digitale bedrijven vaak geen fysieke aanwezigheid in verschillende landen, waardoor de winsten die behaald zijn in een land niet in dat land kunnen worden belast wanneer daar geen fysieke aanwezigheid is.

Hoofdstuk 4: Voorstellen van de Europese Commissie

4.1 – Inleiding

In dit hoofdstuk worden de voorstellen van de Europese Commissie met betrekking tot de belastingheffing van digitale bedrijven besproken. Eerst worden de ontwikkelingen binnen de Europese Commissie rondom dit onderwerp geschetst. Vervolgens worden de voorstellen van de Europese Commissie besproken waarbij ingegaan wordt op de lange termijn oplossing en de korte termijn oplossing. Tot slot wordt antwoord gegeven op de derde deelvraag: wat zijn de voorstellen van de Europese Commissie?

4.2 – Ontwikkelingen op Europees niveau met betrekking tot de belastingheffing van digitale bedrijven

Digitale bedrijven leveren een belangrijke bijdrage aan de economische groei in de Europese Unie⁸⁶. De laatste jaren is veel veranderd. Tegenwoordig zijn 9 bedrijven van de top-20 op basis van marktkapitalisatie digitaal⁸⁷. Dit was een decennium eerder nog maar 1 op de 20⁸⁸.

Volgens de Europese Commissie zijn de huidige internationale regels rondom de vennootschapsbelasting niet geschikt voor de digitale economie⁸⁹. De huidige internationale belastingregels bevatten volgens de Europese Commissie geen aanknopingspunten voor winsten die gegenereerd worden door digitale diensten in een bepaalde staat zonder een fysieke aanwezigheid van het bedrijf in die staat. Daarnaast sluiten de belastingregels ook niet aan op de wijze waarop winst gemaakt wordt in de digitale economie. De belastingregels houden namelijk geen rekening met de rol die de gebruikers van deze diensten hebben bij het genereren van waarde voor deze bedrijven⁹⁰. In de digitale economie wordt vaak waarde gecreëerd door gebruikers, zoals het 'liken' van een pagina. Deze gegevens worden door de bedrijven gebruikt voor gerichte advertenties⁹¹. De winsten die hiermee worden gegenereerd worden niet belast in

⁸⁶ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

⁸⁷ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

⁸⁸ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

⁸⁹ European Commission 2018, Fair Taxation of the Digital Economy.

⁹⁰ European Commission 2018, Fair Taxation of the Digital Economy.

⁹¹ European Commission 2018, Fair Taxation of the Digital Economy.

het land van de gebruiker, maar in het land waar de advertentiealgoritmen zijn ontwikkeld⁹². Hierdoor ontstaat volgens de Europese Commissie een mismatch tussen de plaats waar de waarde wordt gecreëerd en waar belastingen worden geheven⁹³. Uit onderzoek van de Europese Commissie blijkt dat digitale bedrijven weinig tot geen belasting betalen in het land waar zij hun digitale diensten uitvoeren. Zij betalen namelijk 9,5% belasting tegenover 23,2% belasting die de traditionele bedrijven met een fysieke aanwezigheid betalen⁹⁴. Hier ontstaat de uitdaging voor de Europese Commissie om alle digitale bedrijven een eerlijk aandeel belastingen te laten betalen⁹⁵.

De EU-lidstaten staan onder hoge politieke en maatschappelijke druk⁹⁶ om te zorgen dat alle bedrijven, zowel traditioneel als digitaal, een fair share aan belastingen te betalen⁹⁷. Deze fair share houdt in dat bedrijven een eerlijke en rechtvaardige bijdrage leveren aan de collectieve middelen van de samenleving⁹⁸. Uit het fact sheet van de Europese Commissie blijkt dat meerdere partijen aandringen op een gemeenschappelijke EU-oplossing⁹⁹. De ministers van Financiën van de Europese Unie hebben in september 2017 aangedrongen op een gemeenschappelijke EU-oplossing om de uitdagingen van de belastingheffing rondom de digitale economie aan te pakken. Daarnaast heeft het Europese Parlement snelle en ambitieuze maatregelen geëist. Ook verzoeken de burgers en het bedrijfsleven van de Europese Unie de Europese Commissie en de lidstaten om actie te ondernemen voor een eerlijkere belastingheffing. Uit onderzoek van de Europese Commissie blijkt dat 74% van de burgers wil dat op Europees niveau actie wordt ondernomen ter bestrijding van belastingontwijking¹⁰⁰. Deze burgers stellen dat de huidige belastingregels het digitale bedrijven mogelijk maken om te profiteren van bepaalde gunstige belastingregelingen, waardoor hun belastingbijdragen verlagen.

⁹² European Commission 2018, Fair Taxation of the Digital Economy.

⁹³ European Commission 2018, Fair Taxation of the Digital Economy.

⁹⁴ European Commission 2018, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market.

⁹⁵ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

⁹⁶ Kalse, NRC 2019, Redactie, *Nieuws.Social* 2019 en Nijboer & Tang 2019.

⁹⁷ European Commission 2018, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market.

⁹⁸ Davidson, *Bij Nader Inzien* 2016.

⁹⁹ European Commission 2018, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market.

¹⁰⁰ European Commission 2018, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market.

De vicevoorzitter van de Europese Commissie, Domrovskis, geeft aan dat de digitalisering vele kansen en voordelen met zich meebrengt, maar dat het door deze digitalisering nodig is om de traditionele regels en stelsels aan te passen, aangezien het bedrag aan winsten waarover momenteel geen belasting wordt geheven onaanvaardbaar is. Hierbij is hij voor regels die wereldwijd en met de OESO zijn afgesproken¹⁰¹. Uit het fact sheet van de Europese Commissie blijkt dat de afgelopen jaren al uitgebreid werk is verricht op Europees niveau om eerlijke en effectieve vennootschapsbelastingen in de Europese markt te verzekeren en dat de huidige voorstellen van de Europese Commissie een aanvulling hierop vormen¹⁰². Deze voorstellen ondersteunen de prioriteit van de Europese Commissie voor het voltooien van de digitale eengemaakte markt en deze moeten daarnaast de internationale werkzaamheden op het gebied van digitale belastingen door de G20 en de OESO inspireren¹⁰³.

4.3 – Voorstellen van de Europese Commissie

Moscovici, EU-commissaris voor economische en financiële zaken, belastingen en douane, geeft aan dat de Europese Commissie met oplossingen moet komen. Hij merkt op dat de digitale economie kansen biedt voor Europa, maar dat deze situatie leidt tot juridische en fiscale problemen. Hij stelt dat een zwart gat ontstaat doordat onze regels van voor het internettijdperk digitale bedrijven die in hun land actief zijn niet kunnen belasten als zij daar geen vestiging hebben¹⁰⁴. De Europese Commissie komt zodoende met twee wetgevingsvoorstellen die ervoor kunnen zorgen dat digitale bedrijven in de Europese Unie betrokken worden in de belastingheffing. De Europese Commissie stelt een lange termijn oplossing en een korte termijn oplossing voor¹⁰⁵.

¹⁰¹ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

¹⁰² European Commission 2018, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market.

¹⁰³ European Commission 2018, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market.

¹⁰⁴ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

¹⁰⁵ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

4.3.1 – Lange termijn oplossing

Het eerste voorstel van de Europese Commissie is het hervormen van de huidige vennootschapsbelastingregels. Hierdoor worden winsten vastgesteld en in de belastingheffing betrokken in het land waar sprake is van een interactie tussen een bedrijf en een gebruiker in de digitale economie¹⁰⁶. Door dit voorstel kunnen de landen de winsten die op hun grondgebied worden gegenereerd belasten, ook als een bedrijf daar geen fysieke aanwezigheid heeft. De digitale bedrijven worden door dit voorstel hetzelfde behandeld als de traditionele bedrijven en zullen dan net als de traditionele bedrijven bijdragen aan de overheidsfinanciën¹⁰⁷. Hierbij kan echter een kanttekening geplaatst worden in het geval dat een traditioneel bedrijf een website heeft waar ook afnemers uit andere landen producten op kunnen bestellen. Wanneer hier sprake van is en bijvoorbeeld een Nederlandse inwoner producten bestelt via de website van een bedrijf dat in Duitsland gevestigd is, dan wordt de winst die met de verkoop van het product behaald is niet belast in Nederland maar in Duitsland, aangezien dit is toe te rekenen aan de vestiging in Duitsland. Volgens het voorstel van de Europese Commissie zou in de geschetste situatie de winst belast moeten worden in Nederland. In dit geval worden de digitale bedrijven dus niet hetzelfde behandeld worden als de traditionele bedrijven.

Bij dit voorstel spelen de termen “digitale aanwezigheid” en “virtuele vaste inrichting” een rol. Digitale bedrijven worden geacht een belastbare digitale aanwezigheid of virtuele vaste inrichting te hebben in een lidstaat wanneer de bedrijven aan één van de volgende criteria voldoen: de jaarlijkse inkomsten in een lidstaat bedragen meer dan 7 miljoen euro, digitale bedrijven hebben in een belastingjaar meer dan 100.000 gebruikers in een lidstaat of het bedrijf heeft in een belastingjaar meer dan 3.000 contracten voor digitale diensten met gebruikers afgesloten¹⁰⁸. Daarnaast zorgt het nieuwe vennootschapsbelastingstelsel voor een verandering in de toerekening van de winsten van digitale bedrijven aan de lidstaten¹⁰⁹. Bij de winsttoerekening wordt in het voorstel rekening gehouden met het feit dat een aanzienlijk deel van de waarde van een digitaal bedrijf gecreëerd wordt met de woon- of vestigingsplaats van

¹⁰⁶ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

¹⁰⁷ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

¹⁰⁸ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

¹⁰⁹ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

de gebruikers en het verzamelen van data. De marktwaarde van gebruikersgegevens of van digitale diensten wordt hierdoor in aanmerking genomen bij de winsttoerekening¹¹⁰. Het wordt hierdoor duidelijker hoe digitale bedrijven waarde creëren¹¹¹.

Met deze verandering worden de twee belangrijkste problemen rondom het belasten van de winsten van digitale bedrijven aangepakt. Ten eerste is het niet langer nodig voor de belastingheffing dat bedrijven een fysieke aanwezigheid hebben in een lidstaat; lidstaten mogen al heffen over de winsten wanneer sprake is van een digitale aanwezigheid. Ten tweede worden de gebruikersgegevens in aanmerking genomen bij winsttoerekening aan lidstaten¹¹². Zoals aangegeven in hoofdstuk twee is dit een belangrijk kenmerkend aspect van digitale bedrijven voor het creëren van waarde.

Naast de verandering van de vennootschapsbelastingregels bevat dit voorstel de aanbeveling van de Europese Commissie aan de lidstaten om de belastingverdragen met derde landen aan te passen. Indien de derde landen hiermee akkoord gaan, gelden dezelfde regels voor digitale bedrijven die binnen en buiten de Europese Unie actief zijn¹¹³.

Indien dit nieuwe stelsel geïmplementeerd wordt, zal het volgens de Europese Commissie een duidelijk en daadwerkelijk verband laten zien tussen de plaats waar de winsten van digitale bedrijven worden gegenereerd en waar deze winsten worden belast¹¹⁴. Dat de Europese Commissie dit stelt is opmerkelijk, aangezien dit voorstel nog niet gerealiseerd is en het nog moet blijken of het stelsel daadwerkelijk voor het verband zorgt. De Europese Commissie stelt dat deze maatregel in de toekomst kan worden opgenomen in de gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB)¹¹⁵.

¹¹⁰ European Commission 2018, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market.

¹¹¹ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

¹¹² European Commission 2018, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market.

¹¹³ European Commission 2018, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market.

¹¹⁴ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

¹¹⁵ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

4.3.2 – Korte termijn oplossing

Naast de lange termijn oplossing komt de Europese Commissie met verschillende korte termijn oplossingen. De Europese Commissie heeft deze oplossingen opgesteld naar aanleiding van de vraag van de lidstaten voor een tijdelijke oplossing. Deze tijdelijke oplossing geldt met name voor de belangrijkste digitale diensten die momenteel niet effectief belast worden in de Europese Unie¹¹⁶. Deze tijdelijke belasting kan dus onmiddellijk inkomsten voor de lidstaten genereren en het kan voorkomen dat lidstaten afzonderlijke maatregelen nemen¹¹⁷. Dit laatste is van belang, omdat het nemen van afzonderlijke maatregelen door verschillende lidstaten kan leiden tot een lappendeken aan belastingregels wat de eengemaakte markt schaadt¹¹⁸. Desondanks hebben enkele lidstaten reeds afzonderlijke maatregelen getroffen, zoals Frankrijk, Spanje, Italië, België, Oostenrijk en het Verenigd Koninkrijk¹¹⁹.

De korte termijn oplossing betreft een belasting van 3%¹²⁰ en richt zich niet op de winsten, maar op de omzet uit digitale activiteiten die momenteel in zijn geheel niet betrokken worden in de belastingheffing¹²¹. Het gaat hierbij om activiteiten waarbij gebruikers een belangrijke rol spelen, zoals omzet behaald met de verkoop van online advertentieruimte, omzet behaald met de verkoop van data die gegenereerd is uit de informatie die gebruikers verstrekken en omzet behaald met activiteiten waardoor gebruikers met elkaar in contact kunnen komen of goederen en diensten kunnen verkopen¹²². Deze belasting wordt geïnd door de lidstaten waar de gebruikers gevestigd zijn en bij digitale bedrijven die jaarlijks mondiaal ten minste 750 miljoen euro en in de Europese Unie 50 miljoen euro aan inkomsten hebben¹²³. Hierdoor worden de beginnende en uitbreidende bedrijven niet in de belastingheffing betrokken.

¹¹⁶ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

¹¹⁷ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

¹¹⁸ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

¹¹⁹ Nextens 2019.

¹²⁰ European Commission 2018, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market.

¹²¹ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

¹²² European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

¹²³ European Commission Press Release Database 2018, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU.

4.4 – Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de voorstellen van de Europese Commissie met betrekking tot de belastingheffing van digitale bedrijven besproken. De Europese Commissie stelt een lange termijn oplossing en een korte termijn oplossing voor.

Als lange termijn oplossing geeft de Europese Commissie het voorstel om de huidige vennootschapsbelastingregels te hervormen. De winsten worden vastgesteld en in de belastingheffing betrokken in het land waar sprake is van een interactie tussen een bedrijf en een gebruiker. Bij dit voorstel speelt een digitale aanwezigheid en een virtuele vaste inrichting in een lidstaat een rol. Digitale bedrijven hebben een belastbare digitale aanwezigheid wanneer de jaarlijkse inkomsten in een lidstaat meer dan 7 miljoen euro bedragen of wanneer de digitale bedrijven in een belastingjaar meer dan 100.000 gebruikers hebben in een lidstaat of wanneer digitale bedrijven in een belastingjaar meer dan 3000 contracten voor digitale diensten met gebruikers hebben afgesloten.

De korte termijn oplossing betreft een belasting van 3% gericht op de inkomsten uit digitale activiteiten die momenteel in zijn geheel niet betrokken worden in de belastingheffing. Het gaat om activiteiten waarbij gebruikers een belangrijke rol spelen in de waardecreatie. Deze belasting wordt geïnd door de lidstaten waar gebruikers zich bevinden en bij digitale bedrijven die jaarlijks wereldwijd ten minste 750 miljoen euro en in de Europese Unie 50 miljoen euro aan inkomsten hebben.

Hoofdstuk 5: Voorstellen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling

5.1 – Inleiding

In dit hoofdstuk worden de voorstellen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) met betrekking tot de belastingheffing van digitale bedrijven besproken. Eerst worden de ontwikkelingen binnen de OESO rondom dit probleem geschetst. Vervolgens worden de voorstellen van de OESO besproken. Tot slot wordt antwoord gegeven op de vierde deelvraag: wat zijn de voorstellen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling?

5.2 – Ontwikkelingen binnen de OESO

De uitdagingen rondom het belasten van bedrijven als gevolg van de digitalisering van de economie worden aangemerkt als één van de belangrijkste punten van het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Actieplan¹²⁴. Dit heeft geleid tot het 2015 BEPS Action 1 rapport, dat gaat over het aanpakken van de problemen rondom de belastingheffing van de digitale economie¹²⁵. In dit rapport wordt aangegeven dat het moeilijk is om de digitale economie van de rest van de economie af te schermen, omdat digitalisering steeds belangrijker wordt en vaker voorkomt¹²⁶. Daarnaast laat het rapport zien dat de digitalisering ook andere uitdagingen oproept, zoals het identificeren van een nexus¹²⁷. Deze uitdagingen hebben met name betrekking op de vraag hoe het recht om belasting te heffen over inkomsten uit grensoverschrijdende activiteiten in de digitale economie over de staten verdeeld moet worden¹²⁸.

In het 2015 BEPS Action 1 rapport worden, zoals beschreven in hoofdstuk 2, drie belangrijke kenmerken van de digitale economie genoemd, namelijk schaal zonder massa, een sterke afhankelijkheid van immateriële activa en de rol van gegevens en gebruikersparticipatie¹²⁹.

¹²⁴ OECD 2019, par. 1, punt 1.

¹²⁵ OECD 2015 en OECD 2019, par. 1, punt 1.

¹²⁶ OECD 2015 en OECD 2019, par. 1, punt 1.

¹²⁷ Onder nexus wordt een aanknopingspunt verstaan.

¹²⁸ OECD 2019, par. 1, punt 1.

¹²⁹ OECD 2015 en OECD 2019, par. 2.1, punt 12.

Deze kenmerken zorgen voor waardecreatie bij digitale bedrijven met activiteiten die een sterk verband hebben met een staat zonder dat de bedrijven een fysieke aanwezigheid hebben in deze staat. Deze vorm van participatie in de economie van een staat, mogelijk door digitale middelen, maar zonder fysieke aanwezigheid, wordt door de OESO gezien als de kern van het digitale belastingprobleem¹³⁰.

Zonder een effectieve wijziging van de winstverdelingsregels is het mogelijk voor een multinationale groep om de nexus-problematiek te omzeilen. Dit kan gedaan worden door filialen op te richten in staten die geen recht hebben om belasting te heffen over een bepaald deel van de winst van deze groep¹³¹. Wanneer de winst verdeeld wordt over de verschillende delen van een onderneming, zal dit deel onbelast blijven. Enkele leden van het Inclusive Framework hebben voorstellen gedaan betreffende deze problematiek. Deze voorstellen leggen de focus op de waardecreatie door gebruikers hetgeen niet wordt erkend in de huidige regels met betrekking tot het toewijzen van belastingrechten en de winst¹³².

5.3 – Voorstellen van de OESO

De drie voorstellen van de OESO bevatten wijzigingen in de regels voor een nexus en de winstverdeling. De OESO pleit voor de nexus een heroverweging van het traditionele nexus-concept. Bij de heroverweging wordt verder gekeken dan de beperkingen op belastingrechten door het verwijzen naar een fysieke aanwezigheid¹³³.

5.3.1 - “User participation” voorstel

Een van de voorstellen van de OESO legt de focus op de waarde die gecreëerd wordt door digitale bedrijven door middel van het ontwikkelen van een actieve en betrokken groep gebruikers en door het verzamelen van gegevens van de gebruikers¹³⁴. Dit voorstel gaat uit van het idee dat de betrokkenheid en actieve deelname van gebruikers een belangrijk onderdeel is van de waardecreatie voor de digitale bedrijven. Door activiteiten van de gebruikers wordt een merk gecreëerd. Daarnaast worden waardevolle gegevens gegenereerd en helpen activiteiten

¹³⁰ OECD 2019, par. 2.1, punt 12.

¹³¹ OECD 2019, par. 2.1, punt 13.

¹³² OECD 2019, par. 2.1, punt 15.

¹³³ OECD 2019, par. 2.2.4, punt 56.

¹³⁴ OECD 2019, par. 2.2.1, punt 17 en Pwc 2019.

van gebruikers om marktmacht te behalen¹³⁵. Zoals besproken in hoofdstuk 3 is het gebruik van data en het verzamelen van informatie over de gebruikers een belangrijk kenmerk van digitale bedrijven.

De OESO beschrijft in paragraaf 2.2.1 punt 19 een aantal bedrijfsmodellen waarin met digitale gegevens waarde wordt gecreëerd, namelijk social media platforms, zoekmachines en online marktplaatsen¹³⁶. Sociale media platforms bevatten door gebruikers gegenereerde inhoud, waarbij de hoeveelheid en de kwaliteit ervan een belangrijke bijdrage leveren aan het genereren van inkomsten. Daarnaast worden inkomsten gegenereerd door het aanbieden van betaalde advertenties die specifiek gemaakt zijn voor en gericht zijn op bepaalde groepen gebruikers. Verder zijn gebruikers belangrijk voor deze platforms, omdat zij in staat zijn om een groter netwerk te creëren door andere personen aan te sporen om het platform te gebruiken.

Ook bij zoekmachines wordt inhoud, direct of indirect, geleverd door de gebruikers ervan. Door het analyseren van deze gebruikersgegevens kunnen zoekmachines de inhoud aanpassen aan de voorkeuren van de individuele gebruikers. Hierdoor worden de platformprestaties voor andere gebruikers verbeterd en kunnen inkomsten gegenereerd worden door de verkoop van gerichte advertenties.

Online marktplaatsen zijn voor hun succes afhankelijk van de grootte van het gebruikersnetwerk aan zowel de vraag- en aanbodkant en van de kwaliteit en diversiteit van de aangeboden goederen en diensten. Gebruikers leveren een bijdrage aan het reguleren van de kwaliteit van de producten en diensten door het beoordelen van producten en diensten of door feedback te geven aan het platform zelf.

Deze vorm van waardecreatie is volgens de OESO niet vastgelegd in het bestaande internationale belastingraamwerk welke de focus legt op de fysieke activiteiten voor het toewijzen van winsten en het belasten hiervan. Dit heeft als gevolg dat de winsten, gecreëerd door middel van gebruikersparticipatie, van bedrijven niet onderworpen zijn aan belastingen van landen waarin zij niet zijn gevestigd¹³⁷. Om de winstverdeling en de waardecreatie beter op elkaar af te stemmen, doet dit voorstel een poging om de winsttoewijzingsregels en de nexus-

¹³⁵ OECD 2019, par. 2.2.1, punt 18.

¹³⁶ OECD 2019, par. 2.2.1, punt 19 en Pwc 2019.

¹³⁷ OECD 2019, par. 2.2.1, punt 20.

regels te herzien, zodat staten het recht hebben om de aan hen extra toegewezen winst te belasten¹³⁸.

Het voorstel wijzigt de huidige winsttoerekeningsregels om zodoende te realiseren dat voor bepaalde bedrijven een hoeveelheid winst wordt toegewezen aan staten waarin de actieve gebruikersbestanden van deze bedrijven zich bevinden, ongeacht of deze bedrijven een fysieke aanwezigheid hebben in deze staten¹³⁹. Deze winst die toegewezen wordt aan staten, wordt berekend door een niet-routinematige of overblijvende winstdelingsbenadering. Deze aanpak houdt in dat allereerst de resterende winst van een bedrijf wordt berekend. Dit is de winst die overblijft nadat de routineactiviteiten een zakelijke prijs hebben toegewezen gekregen. Een deel van deze winst wordt vervolgens toegerekend aan de waarde die gecreëerd wordt door gebruikersactiviteiten. Deze winst wordt toegewezen aan staten waarin de gebruikers van dit bedrijf zijn gevestigd op basis van een bepaalde overeengekomen toewijzingswaarde, zoals inkomsten. Tot slot krijgen deze staten het recht om deze winst te belasten, ongeacht of het bedrijf een fysieke aanwezigheid in deze staat heeft¹⁴⁰.

Onder deze aanpak worden de winsten die toegewezen worden aan de routineactiviteiten nog steeds bepaald in overeenstemming met de huidige regels. Enkel de niet-routinematige winst van een bedrijf wordt toegewezen aan staten waarin de gebruikers zich bevinden¹⁴¹.

Reyneveld stelt dat met dit voorstel niet alleen de online technologiebedrijven worden geraakt, maar ook de traditionele ondernemingen. Wanneer traditionele bedrijven een website hebben waar consumenten de producten kunnen aanschaffen, wordt de winst onder de huidige belastingregels toegerekend aan het land waarin het bedrijf gevestigd is. Indien dit voorstel wordt geïmplementeerd zullen deze winsten niet meer toegewezen worden aan het land waar het bedrijf gevestigd is, maar aan het land waar de consument zich bevindt¹⁴².

¹³⁸ OECD 2019, par. 2.2.1, punt 21.

¹³⁹ OECD 2019, par. 2.2.1, punt 22.

¹⁴⁰ OECD 2019, par. 2.2.1, punt 24 en Pwc 2019.

¹⁴¹ OECD 2019, par. 2.2.1, punt 25.

¹⁴² KPMG Meijburg & Co 2019.

5.3.2 – “Marketing intangibles” voorstel

Een ander voorstel van de OESO is gebaseerd op het idee van immateriële activa die betrekking hebben op marketingactiviteit. Ook dit voorstel beoogt de winsttoewijzingsregels en de nexus regels te wijzigen. In tegenstelling tot het “user participation” voorstel heeft dit voorstel een ruimere reikwijdte en geldt het niet alleen voor sterk gedigitaliseerde bedrijven¹⁴³.

Dit voorstel gaat in op een situatie waarin een multinationale groep een staat kan bereiken op afstand of via een beperkte fysieke aanwezigheid in die staat om in die staat een gebruikersbestand en andere immateriële marketingproducten te genereren¹⁴⁴. De link tussen immateriële marketingproducten en het marktsegment kan op twee verschillende manieren gezien worden. Ten eerste worden sommige immateriële marketingproducten, zoals merk- en handelsnaam, weerspiegeld in de positieve houding van klanten en kunnen dus worden gezien in het marktsegment. Ten tweede zijn andere immateriële marketingproducten, zoals klantgegevens, afgeleid van activiteiten die gericht zijn op klanten en gebruikers in dat marktsegment. Dit ondersteunt de behandeling van dergelijke immateriële activa als activa die gecreëerd zijn in dat marktsegment¹⁴⁵.

De OESO is met dit voorstel van mening dat de staat waar dit marktsegment zich bevindt het recht zou moeten hebben om sommige of alle niet-routinematige inkomsten die behoren bij dergelijke immateriële activa te belasten, terwijl alle andere inkomsten worden toegewezen aan staten op basis van de bestaande principes. Staten krijgen bij dit voorstel het recht om digitale bedrijven te belasten, zelfs bij afwezigheid van een fysieke aanwezigheid. Dit wordt gerechtvaardigd door het idee dat immateriële activa van groot belang zijn voor de waardecreatie bij digitale bedrijven¹⁴⁶.

De toerekening van de niet-routinematige of overblijvende winst aan immateriële marketingactiva en andere inkomensvormende factoren kan op verschillende manieren worden bepaald¹⁴⁷. Een manier is om de reguliere verrekenprijs methodieken toe te passen. Dit is volgens de OESO conceptueel zeer eenvoudig. Allereerst moeten de immateriële

¹⁴³ OECD 2019, par. 2.2.2, punt 29 en Pwc 2019.

¹⁴⁴ OECD 2019, par. 2.2.2, punt 30.

¹⁴⁵ OECD 2019, par. 2.2.2, punt 31.

¹⁴⁶ OECD 2019, par. 2.2.2, punt 32.

¹⁴⁷ OECD 2019, par. 2.2.2, punt 45 en Pwc 2019.

marketingactiva worden bepaald en vervolgens moet hun winstbijdrage worden bepaald aan de hand van twee aannames. De eerste aanname is dat de immateriële marketingactiva worden toegewezen volgens de huidige regels en de tweede aanname is dat de immateriële marketingactiva zijn toegewezen aan de marktjurisdictie¹⁴⁸. De inkomensverdeling zou afhangen van de economische bijdrage van de immateriële marketingactiva aan de winst¹⁴⁹. Een andere manier is om de toerekening te bepalen volgens een herziene analyse van de winstverdeling van de overblijvende winst¹⁵⁰. Allereerst moet de routinematige winst berekend worden voordat de niet-routinematige winst bepaald kan worden. Vervolgens wordt de totale winst verminderd met de routinematige winst, waardoor de niet-routinematige winst resteert. Een deel van deze winst wordt toegerekend aan de immateriële marketingactiva door bijvoorbeeld een op kosten gebaseerde methode of door een formuleire benadering¹⁵¹. Zodra dit deel van de winst berekend is, wordt aan elke staat een deel toegewezen op basis van een overeengekomen meeteenheid, zoals verkoop of inkomsten¹⁵².

5.3.3 – “Significant economic presence” voorstel

Het laatste voorstel stelt dat een belastbare aanwezigheid in een staat ontstaat wanneer een onderneming, zonder fysieke aanwezigheid, op basis van bepaalde factoren een aanzienlijke economische aanwezigheid heeft in die staat¹⁵³. Deze factoren zijn factoren die een doelbewuste en duurzame interactie via digitale technologie en andere geautomatiseerde middelen aantonen met de staat. Een op duurzame basis gegenereerde omzet is de basisfactor en in combinatie met andere factoren zouden inkomsten kunnen worden gebruikt om een nexus tot stand te brengen in de vorm van een economische aanwezigheid in een bepaalde staat. De factoren die tevens relevant kunnen zijn, zijn onder andere het bestaan van een gebruikersbestand en de bijbehorende data input, de hoeveelheid digitale inhoud die is afgeleid van de staat, de facturering en incasso in lokale valuta en het onderhouden van een website in de lokale taal¹⁵⁴.

De toewijzing van de winst aan een economische aanwezigheid kan worden gebaseerd op een fractionele omslagmethode. Bij deze methode wordt allereerst de definitie van de te

¹⁴⁸ OECD 2019, par. 2.2.2, punt 45 en Pwc 2019.

¹⁴⁹ OECD 2019, par. 2.2.2, punt 46.

¹⁵⁰ OECD 2019, par. 2.2.2, punt 47.

¹⁵¹ OECD 2019, par. 2.2.2, punt 47.

¹⁵² OECD 2019, par. 2.2.2, punt 48.

¹⁵³ OECD 2019, par. 2.2.3, punt 51 en Pwc 2019.

¹⁵⁴ OECD 2019, par. 2.2.3, punt 51 en Pwc 2019.

verdelen belastinggrondslag vastgesteld. Daarna worden de verdeelsleutels om de belastinggrondslag te verdelen bepaald en tot slot wordt de weging van deze verdeelsleutels vastgesteld¹⁵⁵. De belastinggrondslag kan bepaald worden door het wereldwijde winstpercentage toe te passen op de omzet die in een bepaalde staat is gegenereerd. De verdeelsleutels kunnen onder andere zijn verkoop, activa en werknemers. Daarnaast worden gebruikers ook gezien als verdeelsleutels voor de bedrijven waarbij gebruikers bijdragen aan de waardecreatie¹⁵⁶.

5.4 – Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de voorstellen van de OESO met betrekking tot de belastingheffing van digitale bedrijven besproken. De OESO komt met drie verschillende voorstellen, namelijk het “user participation” voorstel, het “marketing intangibles” voorstel en het “significant economic presence” voorstel.

Het “user participation” voorstel legt de focus op de waarde die gecreëerd wordt door middel van de betrokkenheid en actieve deelname van gebruikers. Dit voorstel stelt dat deze vorm van waardecreatie het meest voorkomt bij sociale media platforms, zoekmachines en online marktplaatsen. In dit voorstel wordt de winst, die betrekking heeft op de activiteiten van gebruikers, die toegewezen wordt aan landen berekend door een niet-routinematige of overblijvende winstdelingsbenadering. Deze winst wordt toegewezen aan staten waarin de gebruikers zijn gevestigd en deze staten krijgen het recht om deze winst te belasten, ongeacht of het bedrijf een fysieke aanwezigheid heeft.

Het “marketing intangibles” voorstel focust zich op een situatie waarin een multinationale groep een staat kan bereiken op afstand om in die staat een gebruikersbestand en andere immateriële marketingproducten te genereren. De toerekening van de overblijvende winst aan immateriële marketingactiva en andere inkomensvormende factoren kan op verschillende manieren worden bepaald, namelijk volgens de normale principes voor de transactionele verrekenprijzen of volgens een herziene analyse.

¹⁵⁵ OECD 2019, par. 2.2.3, punt 52 en Pwc 2019.

¹⁵⁶ OECD 2019, par. 2.2.3, punt 53.

Het “significant economic presence” voorstel stelt dat een belastbare aanwezigheid in een staat ontstaat wanneer een onderneming, die daar niet gevestigd is, een aanzienlijke economische aanwezigheid heeft op basis van bepaalde factoren. De toewijzing van de winst aan een economische aanwezigheid kan worden gebaseerd op een fractionele omslagmethode.

Hoofdstuk 6: Waardecreatie digitale bedrijven en mogelijkheden belastingheffing

6.1 – Inleiding

In dit hoofdstuk wordt beschreven hoe digitale bedrijven hun waarde creëren en welke mogelijkheden bestaan om de winsten van digitale bedrijven in de belastingheffing te betrekken. Allereerst wordt beschreven hoe digitale bedrijven hun waarde creëren. Vervolgens wordt gekeken naar de mogelijkheden voor belastingheffing over de winsten van digitale bedrijven. Tot slot wordt antwoord gegeven op de vijfde deelvraag: hoe creëren digitale bedrijven hun waarde en welke mogelijkheden voor belastingheffing bestaan er?

6.2 – Waardecreatie digitale bedrijven

Zoals eerder benoemd vindt waardecreatie op een andere manier plaats bij digitale bedrijven dan bij traditionele bedrijven. In deze paragraaf wordt ingegaan op drie concepten van waardecreatie, namelijk “value chains”, “value networks” en “value shops”.

6.2.1 – The value chain

De value chain is een theorie waarbij waardecreatie plaatsvindt door inputs om te zetten in outputs. Het is een manier om alle activiteiten die een bedrijf uitvoert rondom het product te onderzoeken. Dit begint bij het ontwerpen van het product en eindigt bij het leveren van het product¹⁵⁷. Deze activiteiten zijn onderverdeeld in vijf primaire activiteiten en vier ondersteunende activiteiten¹⁵⁸. De primaire activiteiten hebben betrekking op de ontwikkeling van het fysieke product en de verkoop en overdracht van het product aan de consument. De primaire activiteiten zijn volgens Porter onder te verdelen in de volgende categorieën¹⁵⁹:

- Ingaande logistiek: activiteiten omtrent het ontvangen, opslaan en verspreiden van de grondstoffen voor het te produceren product.
- Operaties: activiteiten omtrent het omzetten van de grondstoffen in het eindproduct.

¹⁵⁷ OESO 2018, par. 2.3.2, punt 74.

¹⁵⁸ OESO 2018, par. 2.3.2, punt 75.

¹⁵⁹ OESO 2018, par. 2.3.2, punt 76 en Porter 1985.

- Uitgaande logistiek: activiteiten omtrent het verzamelen en opslaan van het eindproduct en de distributie van het eindproduct naar de kopers.
- Marketing en verkoop: activiteiten die verband houden met het verschaffen van informatie en verkoopkanalen, zodat consumenten het product kunnen aanschaffen. Daarnaast zijn dit activiteiten die de verkoop van het product stimuleren, zoals reclame maken.
- Service: activiteiten die verband houden met het leveren van diensten om de waarde van het product te behouden en te verbeteren.

De primaire activiteiten spelen een bepaalde rol bij het behalen van een concurrentievoordeel van een bedrijf¹⁶⁰.

Primaire activiteiten worden ondersteund door de ondersteunende activiteiten. Porter beschrijft vier ondersteunende activiteiten¹⁶¹:

- Inkoop: activiteiten omtrent het inkopen van de grondstoffen.
- Human resource management: activiteiten die verband houden met het rekruteren, aannemen en trainen van personeel.
- Technologieontwikkeling: activiteiten omtrent het verbeteren van de producten en bedrijfsprocessen.
- Bedrijfsinfrastructuur: activiteiten zoals algemeen management, plannen, finance, accounting en kwaliteitsmanagement.

Dit concept wordt vaak toegepast bij traditionele, verticaal geïntegreerde productiebedrijven die materiële goederen produceren. Ook wederverkopers die via websites materiële goederen leveren, zoals Amazon en Netflix, en ontwikkelaars van apps passen dit concept toe¹⁶².

6.2.2 – The value network

Terwijl in de 20^{ste} eeuw massaproductie van producten plaatsvond, is de 21^{ste} eeuw het tijdperk van de massaproductie van diensten. Door de toenemende digitalisering verlenen bedrijven vaker diensten en vervaardigen zij minder fysieke goederen¹⁶³. Volgens Hagel en

¹⁶⁰ OESO 2018, par. 2.3.2, punt 77.

¹⁶¹ OESO 2018, par. 2.3.2, punt 78 en Porter 1985.

¹⁶² OESO 2018, par. 2.3.2, punt 79.

¹⁶³ OESO 2018, par. 2.3.3, punt 80.

Singer heeft de digitalisering, en met name het internet, de rol van bemiddelende technologie uitgebreid. Het value network is een concept wat vertrouwt op bemiddelende technologie. Ondernemingen met digitale platforms kunnen deze technologie gebruiken om klanten met elkaar te verbinden zodat een transactie tot stand kan komen¹⁶⁴. In een value network wordt waarde gecreëerd door het met elkaar verbinden van verschillende partijen¹⁶⁵. Dit concept bestaat uit drie primaire activiteiten en dezelfde vier ondersteunende activiteiten als bij het concept van value chain¹⁶⁶. De primaire activiteiten zijn:

- Netwerkpromotie en contractbeheer: activiteiten omtrent het uitnodigen van potentiële gebruikers om lid te worden van het netwerk, het selecteren van gebruikers en het beheren en beëindigen van contracten.
- Dienstverlening: activiteiten die verband houden met het opzetten, onderhouden en het beëindigen van verbindingen tussen klanten en het factureren voor de ontvangen waarde.
- Netwerkinfrastructuur: activiteiten omtrent het onderhouden en beheren van de informatie infrastructuur.

Inkomsten kunnen gegenereerd worden via abonnementskosten (LinkedIn Premium) of “pay-as-you-go” kosten op het moment dat een service gebruikt wordt (Airbnb). In gevallen zoals Instagram en Facebook kan het bedrijf toegang bieden tot het platform zonder te vragen om financiële compensatie. De persoonlijke informatie van de gebruikers kan gebruikt worden om inkomsten te genereren met gerichte advertenties¹⁶⁷.

6.2.3 – The value shop

Het concept van de value shop is gericht op enkelzijdige markten waar interacties plaatsvinden met een specifiek type gebruiker. Het kenmerk van dit concept is het oplossen van een vraag of probleem van een klant door gebruik te maken van intensieve technologie. Intensieve technologie is een combinatie van hardware, software en kennis¹⁶⁸. Een voorbeeld van een probleem van een klant kan zijn wanneer er een verschil is tussen de bestaande staat en de gewenste staat. De bestaande staat kan bijvoorbeeld zijn de niet-gedigitaliseerde

¹⁶⁴ OESO 2018, par. 2.3.3, punt 81 en Hagel en Singer 1999.

¹⁶⁵ OESO 2018, par. 2.3.3, punt 83.

¹⁶⁶ OESO 2018, par. 2.3.3, punt 84 en 85.

¹⁶⁷ OESO 2018, par. 2.3.3, punt 87.

¹⁶⁸ OESO 2018, par. 2.3.4, punt 89.

bedrijfsactiviteiten van de klant, terwijl de gewenste staat gedigitaliseerde bedrijfsactiviteiten is. Door het oplossen van de problemen, dus in dit voorbeeld het overgaan naar gedigitaliseerde bedrijfsactiviteiten¹⁶⁹, en het beantwoorden van de vragen van de klant vindt waardecreatie plaats¹⁷⁰. De problemen van de klanten ontstaan door informatie-asymmetrie tussen het bedrijf en de klant en dit is de reden dat een klant het bedrijf benadert¹⁷¹. Dit concept bestaat uit vijf primaire activiteiten en dezelfde vier ondersteunende activiteiten als bij het concept van value chain¹⁷². De primaire activiteiten zijn:

- Probleemopsporing: activiteiten die betrekking hebben op het opsporen, beoordelen en formuleren van een probleem.
- Probleemoplossing: activiteiten omtrent het genereren en evalueren van alternatieve oplossingen.
- Keuze: activiteiten omtrent het kiezen van een van de alternatieve oplossingen.
- Uitvoering: activiteiten die betrekking hebben op het communiceren, organiseren en implementeren van de gekozen oplossing.
- Controle en evaluatie: activiteiten die betrekking hebben op het meten en evalueren van de mate waarin het oorspronkelijke probleem is opgelost door de implementatie van de oplossing.

6.3 – Mogelijkheden voor belastingheffing

Naast de voorstellen van de Europese Unie en de OESO voor het betrekken van de winsten van digitale bedrijven in de belastingheffing, die reeds besproken zijn in hoofdstuk drie en vier, hebben anderen ook een voorstel gedaan voor de belastingheffing van winsten van digitale bedrijven.

Kemmeren stelt dat de winstbelasting en met name het huidige begrip van de vaste inrichting aangepast moet worden. Tegenwoordig zijn economieën veel meer diensteneconomieën geworden en is het belang van een fysieke constructie daarmee afgenomen¹⁷³. Daarbij stelt Kemmeren dat de hulpmiddelen, zoals een fysieke constructie, op zichzelf geen meerwaarde

¹⁶⁹ OESO 2018, par. 2.3.4, punt 91.

¹⁷⁰ OESO 2018, par. 2.3.4, punt 96.

¹⁷¹ OESO 2018, par. 2.3.4, punt 92.

¹⁷² OESO 2018, par. 2.3.4, punt 93 en 94.

¹⁷³ Kemmeren, *Tax blogt* 2017.

creëren, maar dat deze gecreëerd wordt door de intellectuele activiteit van een mens¹⁷⁴. Kemmeren komt met het voorstel om het begrip van de vaste inrichting in te ruilen voor de substantiële inkomen-producerende activiteit van natuurlijke personen. Dit heeft als voordeel dat geen onderscheid gemaakt hoeft te worden voor activiteiten van natuurlijke personen die werkzaam zijn in de digitale economie of in de rest van de economie. Het begrip inkomen-producerende activiteit kan volgens hem op verschillende manieren worden ingevuld, zoals een bepaald aantal dagen dat in een staat gewerkt wordt¹⁷⁵. Hierdoor hebben staten een aanknopingspunt om belasting te heffen over de winsten van digitale bedrijven die met deze activiteiten behaald zijn.

Smit sluit zich bij het standpunt van Kemmeren aan. Hij stelt dat binnen de digitale economie de afgestane gebruikersdata op zichzelf geen waarde creëren. Het zijn uiteindelijk de menselijke functies, zoals arbeid, die de verzamelde gebruikersgegevens waardevol maken waardoor waarde gecreëerd wordt¹⁷⁶. Het land van de afnemer is hierbij niet van belang. Deze waardecreatie vindt doorgaans plaats in de woonstaat van deze mensen. Smit is van mening dat de heffing over waardecreatie in die staat plaats moet vinden. Het is dus van belang dat een aanknopingspunt gezocht wordt waarbij de plaats van de menselijke functies (arbeid) van belang is¹⁷⁷.

Ook Wattel stelt dat het begrip van de vaste inrichting aangepast moet worden. Binnen de digitale economie draait het om een digitale aanwezigheid. Wattel stelt dat een digitale aanwezigheid noch vast, noch een inrichting is en dat daarom het vaste inrichting-begrip omgebouwd moet worden, zodat ook een digitale aanwezigheid een aanknopingspunt is voor de belastingheffing¹⁷⁸.

Daarnaast stelt Wattel dat de winsttoerekeningregels herzien moeten worden om ook winsten uit immateriële activa van digitale bedrijven te verdelen over de staten op basis van de bijdrage aan de waardecreatie¹⁷⁹.

¹⁷⁴ Kemmeren, *Tax blogt* 2017.

¹⁷⁵ Kemmeren, *Tax blogt* 2017.

¹⁷⁶ Smit, *Ondernemingsrecht* 2019/5.

¹⁷⁷ Smit, *Ondernemingsrecht* 2019/5.

¹⁷⁸ Wattel, *NJB* 2018/1296.

¹⁷⁹ Wattel, *NJB* 2018/1296.

Naar mijn mening zal de belastingheffing over de winsten van digitale bedrijven moeten plaatsvinden in het land waar de gebruikersdata omgezet wordt in waarde voor het bedrijf. Uit vorige hoofdstukken blijkt dat gebruikersdata zeer belangrijk is voor de waardecreatie van digitale bedrijven en dat dit een grote rol speelt bij het genereren van inkomsten. De menselijke functies (arbeid) zorgen uiteindelijk voor de waardecreatie. Mijns inziens bestaat een duidelijk verband tussen het land waar deze menselijke functies verricht worden en de winsten van de digitale bedrijven.

Ik kan mij dus vinden in de stelling van Kemmeren, Smit en Wattel over het aanpassen van het begrip van de vaste inrichting. Bij digitale bedrijven is een fysieke aanwezigheid minder van belang dan bij traditionele bedrijven, aangezien hun bedrijfsactiviteiten voornamelijk online plaatsvinden. Daarnaast creëert de fysieke constructie op zichzelf geen winst voor de digitale bedrijven. Het zijn de personen die arbeid verrichten die binnen de digitale economie bijdragen aan de waardecreatie. Hierom zou de belastingheffing plaats kunnen vinden in de woonstaat van deze personen of in de staat waar een digitale aanwezigheid is.

6.4 – Deelconclusie

In dit hoofdstuk is weergegeven hoe digitale bedrijven hun waarde creëren en welke mogelijkheden tot belastingheffing bestaan. Allereerst is besproken hoe de waardecreatie bij digitale bedrijven plaatsvindt. Waardecreatie bij digitale bedrijven vindt plaats volgens drie concepten, namelijk value chains, value networks en value shops. De value chain is een concept waarbij waardecreatie plaatsvindt door inputs om te zetten in outputs. Het value network is een concept waarbij waarde gecreëerd wordt door het met elkaar verbinden van verschillende partijen. De value shop is een concept dat gericht is op enkelzijdige markten waar interacties plaatsvinden met specifieke type gebruikers. Het gaat hierbij om het oplossen van een vraag of een probleem van een klant door gebruik te maken van intensieve technologie.

Meerdere personen hebben zich uitgelaten over de kwestie van het belasten van de winsten van digitale bedrijven. De mogelijkheid die het meest wordt gegeven is het aanpassen van het begrip van de vaste inrichting binnen de winstbelasting. Kemmeren stelt voor om het vaste inrichtingsbegrip te ruilen voor de substantiële inkomen-producerende activiteit van natuurlijke personen. Smit stelt dat binnen de digitale economie de verkregen gebruikersdata op zichzelf geen waarde creëren. Het zijn de menselijke activiteiten, zoals arbeid, die deze gegevens

waardevol maken en hiermee waarde creëren. Deze waardecreatie vindt doorgaans plaats in de woonstaat van deze mensen, waardoor belastingheffing in die staat moet plaatsvinden. Daarnaast stelt Wattel dat de winsttoerekeningsregels herzien moeten worden om winsten uit immateriële activa van digitale bedrijven te verdelen over de staten op basis van hun bijdrage aan de waardecreatie.

Hoofdstuk 7: Conclusie

7.1 – Samenvatting bevindingen

In deze bachelorscriptie zijn de ontwikkelingen en de uitdagingen van de digitale economie ten aanzien van de belastingheffing over de winsten besproken. Er is naar een antwoord gezocht op de volgende deelvraag:

“Op welke wijze kunnen de voorstellen die door verschillende instanties zijn gedaan bijdragen aan een adequatere belastingheffing over de winsten van digitale bedrijven?”

In hoofdstuk 2 is besproken op welke wijze winsten van fysieke bedrijven betrokken worden in de belastingheffing. Hiervoor is allereerst gekeken naar de heffingsbeginselen. De staten proberen hun nationale heffingsbevoegdheid te baseren op het nationaliteits-, woonstaat- of bronstaatbeginsel. Daarna is ingegaan op de vaste inrichting. De staat waar een vaste inrichting is gevestigd, heeft het heffingsrecht over de winsten die worden toegerekend aan de vaste inrichting. Er zijn drie vormen van vaste inrichtingen, namelijk de fysieke vaste inrichting, de temporele vaste inrichting en de vaste vertegenwoordiger. Verder is het concept van de belastingverdragen en eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting besproken. Belastingverdragen zijn veelal gebaseerd op het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag en hebben als doel om juridische dubbele belastingheffing te voorkomen. Belastingverdragen en de eenzijdige regelingen, in het geval van Nederland het BvdB, creëren geen belastingplicht, maar wijzen de heffingsbevoegdheid toe.

In hoofdstuk 3 zijn de kenmerkende aspecten van digitale economie besproken. De digitale economie kent een hoge mate van mobiliteit van immateriële vaste activa, gebruikers en consumenten en ondernemingsactiviteiten. Daarnaast is bij de digitale economie vaak het gebruik van data, het bestaan van netwerkeffecten en het bestaan van meerzijdige bedrijfsmodellen te zien. Verder kennen digitale bedrijven een hoge mate van volatiliteit en hebben digitale bedrijven een dominante positie in de markt wat leidt tot een monopolie of oligopolie. Ook zijn de verstoringen op het gebied van belastingallocatie aan belastingplichten besproken. Het blijkt dat binnen de digitale economie dispariteiten en belemmeringen vaker voorkomen. Ten slotte is beschreven dat tekortkomingen op het gebied van de verdeling van heffingsbevoegdheid tussen verschillende landen spelen binnen de digitale economie, voornamelijk door het ontbreken van een fysieke aanwezigheid in landen.

In hoofdstuk 4 zijn de voorstellen van de Europese Commissie met betrekking tot de belastingheffing van digitale bedrijven besproken. Hiervoor zijn eerst de ontwikkelingen op Europees niveau met betrekking tot de belastingheffing van digitale bedrijven besproken. Volgens de Europese Commissie zijn de huidige internationale regels rondom de vennootschapsbelasting niet geschikt voor de digitale economie, aangezien fysieke aanwezigheid in een land bij de huidige belastingregels van belang is. Hierdoor betalen digitale bedrijven aanzienlijk minder belasting en ontstaat de uitdaging voor de Europese Commissie om maatregelen te treffen waardoor ook digitale bedrijven een fair share aan belastingen betalen. De Europese Commissie heeft een lange termijn oplossing en een korte termijn oplossing opgesteld. De lange termijn oplossing is om de huidige vennootschapsbelastingregels te hervormen. De winsten worden vastgesteld en in de belastingheffing betrokken in het land waar sprake is van een interactie tussen een bedrijf en een gebruiker. Hierbij spelen de begrippen digitale aanwezigheid en een virtuele vaste inrichting een rol. Door dit voorstel kunnen staten de winsten gegenereerd op hun grondgebied belasten, ondanks de afwezigheid van een fysieke aanwezigheid. De korte termijn oplossing betreft een belasting van 3% over de inkomsten behaald met digitale activiteiten waarbij gebruikers een belangrijke rol spelen die momenteel in zijn geheel niet betrokken worden in de belastingheffing.

In hoofdstuk 5 zijn de voorstellen van de OESO met betrekking tot de belastingheffing van digitale bedrijven besproken. De OESO komt met drie verschillende voorstellen. Het eerste voorstel is het “user participation” voorstel waarbij de focus ligt op de waarde die gecreëerd wordt door middel van de betrokkenheid en deelname van gebruikers. Het tweede voorstel is het “marketing intangibles” voorstel, waarbij gekeken wordt naar een situatie waarin een multinationale groep een staat kan bereiken op afstand om in die staat een gebruikersbestand en immateriële marketingproducten te genereren. Als laatst komt de OESO met het “significant economic presence” voorstel, waarbij gekeken wordt naar het bestaan van een belastbare economische aanwezigheid.

In hoofdstuk 6 is besproken hoe digitale bedrijven hun waarde creëren en wat de mogelijkheden voor belastingheffing over de winsten van digitale bedrijven zijn. De waardecreatie bij digitale bedrijven vindt plaats volgens drie concepten, namelijk het concept van the value chain, the value networks en the value shops. De value chain is een concept waarbij waardecreatie plaatsvindt door inputs om te zetten in outputs. Het value network is een

concept waarbij waarde gecreëerd wordt door het met elkaar verbinden van verschillende partijen. Binnen dit concept worden de inkomsten gegenereerd via abonnementskosten en via kosten op het moment dat een service wordt gebruikt. Ook kunnen inkomsten gegenereerd worden door het verwerken van persoonlijke informatie van gebruikers om gerichte advertenties te plaatsen. De value shop is een concept dat gericht is op enkelzijdige markten waar interacties plaatsvinden met specifieke type gebruikers. Het gaat hierbij om het oplossen van een vraag of een probleem van een klant door gebruik te maken van intensieve technologie. Door het leveren van een oplossing aan de klanten vindt waardecreatie plaats.

Er bestaan verschillende meningen over de mogelijkheid voor belastingheffing over de winsten van digitale bedrijven. Zo wordt een aanpassing van het begrip van de vaste inrichting genoemd naar het begrip substantiële inkomen-producerende activiteit, belastingheffing in de woonstaat van de personen die een bijdrage leveren aan de waardecreatie en het aanpassen van het begrip van de vaste inrichting in een digitale aanwezigheid.

7.2 – Conclusie en aanbeveling

Op basis van de beschreven bevindingen is het mogelijk om een antwoord op deze onderzoeksvraag te formuleren. De lange termijn oplossing van de Europese Commissie kan niet gezien worden als een oplossing voor dit vraagstuk, aangezien dit voorstel juist vraagt om een herziening van de huidige vennootschapsbelastingregels, waardoor de huidige belastingwetgeving niet meer van toepassing zal zijn. De voorstellen van de OESO zouden een oplossing kunnen bieden voor het probleem rondom de belastingheffing over de winsten van digitale bedrijven. Beargumenteerd is echter dat indien het user participation voorstel geïmplementeerd wordt de belastingheffing over de traditionele bedrijven ook deels zal wijzigen. Te bedenken is dus of dit voorstel van de OESO een goede oplossing biedt. Een andere mogelijkheid om de winsten van digitale bedrijven te betrekken in de huidige belastingwetgeving is de aanpassing van het vaste inrichtingsbegrip naar een substantieel inkomen-producerende activiteit of naar een digitale aanwezigheid.

Als aanbeveling stel ik dat de belastingheffing over de winsten van digitale bedrijven zal moeten plaatsvinden in het land waar de gebruikers gevestigd zijn. Zoals in deze bachelorscriptie besproken is, blijkt dat gebruikers een grote rol spelen in de waardecreatie van digitale bedrijven. Naar mijn mening is een duidelijk verband te zien tussen de rol van de

gebruikers en de winsten van de digitale bedrijven. De belasting zal dan ook geheven moeten worden in de staat waar deze gebruikers gevestigd zijn. Hier zal uiteraard nader onderzoek naar gedaan moeten worden hoe dit precies verwerkt kan worden in de huidige belastingwetgeving.

Bibliografie

Jurisprudentie

HR 10 juni 1992, nr. 27702, ECLI:NL:HR:1992:ZC5009.
HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 (*De Lateyrie du Saillant*)
HvJ EG 28 januari 1986, nr. 270/83, ECLI:EU:C:1986:37 (*Avoir Fiscal*)
HvJ EG 12 mei 1998, nr. C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221 (*Gilly*)
HvJ EG 18 september 2003, nr. C-168/01, ECLI:EU:C:2003:479 (*Bosal*)
HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763 (*Marks & Spencer*)

Literatuur

Albert 1999

P.G.H. Albert, *Vaste inrichting*, Deventer: Wolters Kluwer 1999.

Albregtse 1997

D.A. Albregtse, 'Belastingheffing en ICT', *Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid*, 1997. Geraadpleegd via <https://www.wrr.nl/publicaties/publicaties/1997/12/16/belastingheffing-en-ict>

Davidson, Bij Nader Inzien, 22 februari 2016

M. Davidson, 'Wat is een fair share? Over multinationals en vennootschapsbelasting', *Bij Nader Inzien* 22 februari 2016. Geraadpleegd via <https://bijnaderinzien.org/2016/02/22/wat-is-een-fair-share-over-multinationals-en-vennootschapsbelasting/>

De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

De Mooij 2011

R.A. de Mooij, 'Tax Biases to Debt Finance: Assessing the Problem, Finding Solutions', *IMF Staff Discussion Note* 11/11 2011

European Commission 2018a

European Commission, 'Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU'. *European Commission Press Release Database*, geraadpleegd via http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_en.htm

European Commission 2018b

European Commission, 'Fair Taxation of the Digital Economy'. *European Commission* (online publiek), geraadpleegd via https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

European Commission 2018c

European Commission, 'Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market'. *European Commission Press Release Database*, geraadpleegd via http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-2141_en.htm

EY 2017

EY (E. Kemmeren), *‘Moet de belastingheffing van de digitale economie anders?’*, 2017. Geraadpleegd via <https://www.ey.com/nl/nl/services/tax/ey-tax-blogt-moet-de-belastingheffing-van-de-digitale-economie-anders>

Fatica, Hemmelgarn & Nicodème 2012

S. Fatica, T. Hemmelgarn & Gaëtan Nicodème, ‘The Debt-Equity Tax Bias: consequences and solutions’, *European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union Working Paper* 2012, nr. 33.

Hagel & Singer 1999

J. Hagel & M. Singer, ‘Unbundling the corporation.’, *Harvard Business Review* 1999/77, afl. 2, p. 133-188.

Heins, Grondig 2017/8

D. Heins, ‘Omzet per fte bepaalt rendement. Kosten arbeid en machines maakt geen verschil’, *Grondig* 2017/8, p. 64-65. Geraadpleegd via <http://edepot.wur.nl/449602>

Huussen 2012

J.C. Huussen, ‘Verdeling van de heffingsbevoegdheid. Reikwijdte van een rechtvaardigingsgrond’, 2012. Geraadpleegd via https://www.europesefiscalestudies.nl/upload/2012_Paper_EFS_JC_Huussen_versie_mei_def_initief.pdf

Kalse, NRC, 21 maart 2019

E. Kalse, ‘Winstbelasting wordt wereldzaak’, *NRC* 21 maart 2019.

Koerts, WFR 2008/725

M. Koerts, ‘Deutsche Shell: dispariteit of belemmering van het vrije verkeer binnen de EG?’, *WFR* 2008/725, afl. 6671.

KPMG Meijburg & Co 2019

KPMG Meijburg & Co, *‘Internationale belastingmaatregel voor digitale economie raakt alle multinationals’*, 2019. Geraadpleegd via <https://meijburg.nl/nieuws/internationale-belastingmaatregel-voor-digitale-economie-raakt-alle-multinationals>

McLure 2000, CESifo Forum 10 2000

C.E. McLure, Jr., ‘Alternatives to the concept of permanent establishment’, *CESifo Forum 10* 2000, p. 10-16. Geraadpleegd via <https://www.cesifo-group.de/DocDL/Forum300-focus2.pdf>

Nextens 14 maart 2019

Nextens, ‘Europese digitaks helemaal van tafel’, 14 maart 2019. Geraadpleegd via <https://www.nextens.nl/economie-en-politiek/europese-digitaks-helemaal-van-tafel/>

Nijboer & Tang 2019

H. Nijboer & P. Tang, ‘Initiatiefwet Digitale Dienstenbelasting’, 2019. Geraadpleegd via <https://www.pvda.nl/wp-content/uploads/2019/04/190424-Nota-Initiatiefwet-Digitale-Dienstenbelasting.pdf>

OECD 2015

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

Geraadpleegd via <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

OECD 2018

OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2018. Geraadpleegd via https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1

OECD 2019

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2019.

Geraadpleegd via <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

Porter 1985

M. Porter, *Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance*, New York: The Free Press 1985.

Pwc 2019

Pwc, ‘*OECD consultation to reshape the international tax system for the digitalised age commences*’, 2019. Geraadpleegd via <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-consultation-reshape-international-tax-for-digital.pdf>

Redactie, *Nieuws.Social*, 10 maart 2019

Redactie, ‘Digitale economie: ‘Nederland moet OESO digitale belasting regelen’’, *Nieuws.Social* 10 maart 2019.

Schäfer 2006

A. Schäfer, *International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies: Issues and Options for Reform*, Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag 2006.

Smit, *Ondernemingsrecht* 2019/5, p. 25-33

D.S. Smit, ‘Belastingheffing bij digitale ondernemingen’, *Ondernemingsrecht* 2019, afl. 1, p. 25-33.

Vakstudie *Nieuws* 2014

Vakstudie Nieuws, ‘OESO-discussiestuk over het neutraliseren van ‘hybride mismatches’ in relatie tot “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) aan het publiek voorgelegd voor commentaar’, *V-N* 2014/18.7.

Vakstudie *Nieuws* 2019

Vakstudie Nieuws, ‘Aant. 4.11.2 De zelfstandigheidsfictie’, *V-N* 2019/34.31.

Van Raad 2019

C. van Raad, *Cursus Belastingrecht. Internationaal Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.

Wattel, *NJB* 2018/1296, p. 1861

P. Wattel, 'Hoe de digitale platforms fiscaal tevatzen?', *NJB* 2018/1296, afl. 26, p. 1861.

Wilde, de, *Intertax* 2015

M.F. de Wilde, 'Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy; Why 'Online Profits' Are So Hard to Pin Down', *Intertax* 2015/43, afl. 12, p. 796-803.

Wilde, de, *NTFR* 2015

M.F. de Wilde, 'Sharing the Pie'; over het belastingen van multinationale ondernemingen in een globale markt', *NTFR* 2015, afl. 2, p. 1-5.

Parlementaire stukken

Kamerstukken II 2017/18, 32140, nr. 34, p. 44.