

Masterscriptie Fiscale Economie

DE 'ONGRIJPBARE' DIGITALE ECONOMIE

Is een fictieve vaste inrichting de oplossing?

Auteur: Dammes de Geus

Studentnummer: 413120

Begeleider: Y. Vink

Tweede beoordelaar: R. van den Dool

Datum: 30-01-2020

Inhoudsopgave

Afkortingenlijst	4
Hoofdstuk 1: Inleiding	5
1.1 Aanleiding	5
1.2 Onderzoeksvraag	7
1.2.1 Nota Zicht op wetgeving.....	8
1.3 Methodologie.....	9
1.4 Afbakening.....	10
Hoofdstuk 2: Huidige methodiek van internationale winsttoerekening	11
2.1 Inleiding	11
2.2 Heffingsbeginselen.....	11
2.2.1 Woonstaatbeginsel.....	12
2.2.2 Bronstaatbeginsel.....	12
2.2.3 Nationaliteitsbeginsel.....	13
2.2.4 Samenloop van de beginselen.....	13
2.3 Rechtskader	14
2.3.1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969	14
2.4 Verdragen	15
2.4.1 OESO-Modelverdrag.....	15
2.4.2 Verdragenbeleid van Nederland	16
2.5 Nederlandse heffing van buitenlands inkomen	16
2.6 Vaste inrichting.....	18
2.6.1 Fysieke vaste inrichting	19
2.6.2 Fictieve vaste inrichting.....	20
2.6.3 Vaste vertegenwoordiger	20
2.6.4 Winsttoerekening vaste inrichting.....	21
2.7 Subconclusie.....	23
Hoofdstuk 3: Aspecten van de digitale economie.....	25
3.1 Inleiding	25
3.2 Afbakening van de 'digitale economie'.....	26
3.2.1 Mobiliteit	27
3.2.2 Betrouwbaarheid van gegevens en gebruikersdeelname	28
3.2.3 Netwerkeffecten	28
3.2.4 Dubbelzijdige bedrijfsmodellen.....	29
3.2.5 Tendens naar oligopolie of monopolie.....	30
3.2.6 Volatiliteit	31
3.3 Achterliggende gedachte om de digitale economie te belasten.....	32
3.4 Problematiek omtrent de belastingheffing van de digitale economie.....	33
3.4.1 Problemen omtrent de afbakening van de digitale economie.....	34
3.4.2 Problemen van de heffing	36
3.5 Subconclusie.....	38
Hoofdstuk 4: Richtlijnvoorstel van de Europese Commissie	41
4.1 Inleiding	41

4.2 'Virtuele' vaste inrichting	41
4.3 Aanmerkelijke digitale aanwezigheid	43
4.3.1 Aanwezigheid van digitale diensten	44
4.3.2 Digitale levering van diensten via digitale interface.....	47
4.4 De nieuwe winstallocatie	48
4.4.1 De Authorised OECD Approach in een virtueel jasje	49
4.4.2 Dubbele heffing als gevolg van de richtlijn.....	52
4.5 Subconclusie.....	54
Hoofdstuk 5: Normatieve kwaliteitseisen	57
5.1 Inleiding	57
5.2 Rechtmatigheid.....	58
5.3 Subsidiariteit en evenredigheid.....	61
5.3.1 Subsidiariteit.....	62
5.3.2 Evenredigheid	63
5.4 Onderlinge afstemming	65
5.5 Subconclusie.....	67
Hoofdstuk 6: Kwaliteitseisen van noodzakelijk belang	70
6.1 Inleiding	70
6.2 Doeltreffendheid en doelmatigheid	70
6.2.1 Doeltreffendheid	70
6.2.2 Doelmatigheid	73
6.3 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid	76
6.3.1 Uitvoerbaarheid	76
6.3.2 Handhaafbaarheid.....	78
6.4 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.....	80
6.4.1 Eenvoud.....	80
6.4.2 Duidelijkheid.....	81
6.4.3 Toegankelijkheid.....	82
6.5 Subconclusie.....	83
Hoofdstuk 7: Conclusie en aanbeveling	87
7.1 Inleiding	87
7.2 "Op welke wijze wordt in het huidige regime de internationale winst toegerekend?"	87
7.3 "Waarom wilt de EC de digitale economie gaan belasten en in hoeverre is dit momenteel een probleem?"	89
7.4 "Hoe heeft de Europese Commissie het richtlijnvoorstel aangekleed?"	90
7.5 "Hoe verhoudt het richtlijnvoorstel zich tot de (normatieve) fiscale normen?"	91
7.6 "Hoe verhoudt het richtlijnvoorstel zich tot de (noodzakelijke) fiscale normen?"	92
7.7 Aanbevelingen	93
Literatuuroverzicht.....	96
Bijlage I	102
Bijlage II	103

Afkortingenlijst

AOA	Authorised OECD Approach
ATAD	Anti-tax Avoidance Directive
AWR	Algemene wet inzake rijksbelasting
AWB	Algemene wet bestuursrecht
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EC	Europese Commissie
EU	Europese Unie
MLI	Multilateraal instrument
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OESO-MV	OESO Model Verdrag
Wet IB 2001	Wet Inkomstenbelasting 2001
Wet VPB 1969	Wet op de Vennootschapsbelasting 1969

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding

Het afdragen van belasting is voor veel mensen dagelijks onderwerp van gesprek. Men is over het algemeen verbolgen over het feit dat zij zoveel belasting moeten betalen. Met de belastinginkomsten worden echter door de overheden waardevolle voorzieningen aangelegd, denk aan goede openbare wegen, scholing en zorg. Toch zorgt het betalen van belasting dagelijks voor onstuimige discussies. De media speelt in op de verbolgenheid van de belastingplichtige. De term ‘fair share’ is hierbij een veelvuldig aangehaald begrip. Deze term houdt in dat iedere belastingplichtige, zowel natuurlijke personen als rechtspersonen, een eerlijk deel aan belasting moet afdragen.¹ De vraag is echter hoeveel te betalen belasting eerlijk is én waar deze belasting afgedragen dient te worden. De huidige belastingwetgeving is gebaseerd op een systeem waarbij de fysieke aanwezigheid van een belastingplichtige bepalend is. Deze fysieke aanwezigheid kan zien op waar de belastingplichtige, voor dit onderzoek de rechtspersoon of onderneming, gevestigd is of waar deze onderneming de daadwerkelijke winst genereert.

Waar dit systeem van belastingheffing, op de fysieke locatie, in het verleden aansloot bij de economische werkelijkheid van waar de bedrijven hun opbrengsten genereerde, is dit hedendaags minder het geval. Door de globalisering en de technologische ontwikkelingen heeft de digitale economie een sterke vlucht genomen. Deze ontwikkelingen bieden bedrijven de mogelijkheid om de mondiale consument te dienen vanuit één (zelfgekozen) locatie. Een van de grootste en bekendste bedrijven binnen deze sector is Google. Uit het jaarverslag van moedermaatschappij van Google, Alphabet Inc., blijkt dat ongeveer een derde van de winst van Google is behaald binnen de EMEA (Europa, Midden-Oosten en Afrika).² Deze winst die boven of op het Europese grondgebied wordt behaald, is niet in Europa belast. Dit vindt zijn oorsprong in het zojuist gegeven feit dat de hedendaagse belastingheffing is gebaseerd op fysieke aanwezigheid. Dergelijke fysieke aanwezigheid ontbreekt bij deze digitale ondernemingen (bijna) volledig. Dit resulteert in het ontbreken van belastingheffing bij digitale ondernemingen binnen Europa. Dit ontbreken van heffing staat haaks op de belastingheffing van niet-digitale ondernemingen. Deze digitale economie staat dus ter discussie, omdat de ondernemingen die binnen deze economie actief zijn, niet hun fair share aan belasting afdragen.

¹ *Kamerstukken II, 1992-1993, 22 860, nr. 2*; dit onderzoek gaat voornamelijk over de rechtspersonen.

² Alphabet Inc. 2018.

De problematiek omtrent de belastingheffing van digitale bedrijven kwam reeds in 2000 ter discussie.³ In het zogenoemde 'e-commerce rapport' werden aanpassingen opgenomen ten behoeve van het commentaar van het vaste inrichting begrip in het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO).⁴ Inmiddels bijna twee decennia later is het debat over de winstallocatie van de digitale ondernemingen nog in volle gang. Mede met een aantal andere actiepunten heeft de OESO in het Base Erosion and Profit Shifting-rapport (hierna: BEPS) de problematiek omtrent de digitale economie opnieuw geadresseerd.⁵ Dit resulteerde in het BEPS action 1 rapport.⁶ Omdat het OESO-rapport geen dwingende regeling is en de OESO ook geen dwingende regeling kan opleggen, heeft de Europese Commissie (hierna: EC), welke het eens was met de beschreven problematiek in het actieplan, naar aanleiding van het rapport op 21 maart 2018 een tweetal richtlijnvoorstellen gepresenteerd.⁷ In deze voorstellen zijn regels vastgesteld ten behoeve van het belasten van vennootschappen op aanmerkelijke digitale aanwezigheid.⁸ Een van de voorstellen voorziet hierbij in een korte termijn oplossing waar de ander is bedoeld voor de lange termijn.⁹ Het lange termijn voorstel voorziet in een toevoeging aan het huidige vaste inrichtingen begrip, namelijk een fictieve vaste inrichting. Na de presentatie van de richtlijnvoorstellen op 21 maart 2018, is op 8 september van hetzelfde jaar, door de Ecofinraad vergaderd over een dergelijke belastingheffing.¹⁰ De verwachting, van (ex-)voorzitter Oostenrijk, was dat na de Ecofinraad op 8 september snel een akkoord bereikt zou worden, niets blijkt echter minder waar.¹¹ De discussie is begin anno 2020 nog steeds in volle gang. Het vinden van een oplossing is moeilijk en de EU-lidstaten zijn het niet met elkaar eens.

Dit gebrek aan consensus binnen Europa over BEPS actiepunt 1 is niet verdwenen door de voorgestelde richtlijn. De OESO is momenteel bezig met een nieuw onderzoek waaruit definitief een oplossing dient te komen ten aanzien van het belasten van de digitale economie.¹² Nederland volgt dit onderzoek.¹³ In het onderzoek van de OESO is een werkplan opgesteld welke eind 2020 afgerond dient te zijn. Binnen dit onderzoek heeft de OESO twee pijlers omschreven, waarbij de eerste pijler zeer sterk overeenkomt met het lange termijn

³ OECD Committee of Fiscal Affairs 2000, 'Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce – [Proposed] Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5'

⁴ Op dit modelverdrag wordt later nader ingegaan.

⁵ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report'.

⁶ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report'.

⁷ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072.

⁸ Hennevelt, *WFR* 2018/141.

⁹ Dit onderzoek zal gaan over het lange termijn voorstel, de korte wordt daarom nu van minder belang geacht te zijn. Hier zal verder niet nader op in worden gegaan.

¹⁰ Ministerie van Financiën, *V-N* 2018/49.10.

¹¹ Peeperkorn, *Volkscrant* 2018.

¹² Staatssecretaris Snel, *V-N* 2018/58.8.

¹³ Staatssecretaris van Financiën, *Kamerbrief*, 10 oktober 2019.

richtlijnvoorstel van de EC.¹⁴ Nederland is van mening dat het probleem wereldwijd aangepakt dient te worden. Desondanks is de door de EC voorgestelde richtlijn mijns inziens dus een stap in de goede richting.

Ten aanzien van dit scriptieonderzoek is ervoor gekozen om te focussen op het lange termijn richtlijnvoorstel van de EC. Dit komt door de aard van de richtlijnvoorstellen. Het korte termijnvoorstel ziet namelijk meer op indirecte belastingheffing. Bovendien komt het lange termijn voorstel overeen met de huidige plannen van de OESO. Daarnaast zou het zo kunnen zijn dat de implementatie van het korte termijn voorstel dusdanig veel tijd kost, dat het wordt ingehaald door een oplossing die eveneens toepasselijk is voor de lange termijn. Indien dit korte termijn voorstel zou worden onderzocht, is het onderzoek mogelijk dus zeer snel achterhaald en mist het onderzoek relevantie.

Het lang termijn richtlijnvoorstel staat dus centraal in dit onderzoek. De EC heeft met deze voorgestelde richtlijn gepoogd te omschrijven hoe op optimale wijze over de opbrengsten van de 'ongrijpbare' digitale economie belasting geheven kan worden. Het is van belang dat, ongeacht welke oplossing wordt gekozen door de EC, de oplossing voldoet aan de fiscale normen van de nota Zicht op wetgeving. Het voldoen aan deze fiscale normen is relevant voor de mogelijkheden omtrent de implementatie van de richtlijn. Indien de richtlijn niet aan de fiscale normen voldoet, dient de richtlijn nog te wijzigen, alvorens Nederland de richtlijn kan implementeren.¹⁵

1.2 Onderzoeksvraag

Indien het door de EC aangedragen voorstel voor de richtlijn definitief wordt, is het aan de lidstaten om daar gehoor aan te geven. Ten behoeve van de implementatie is dus van belang dat deze richtlijn op nationaal niveau aanvaardbaar is. Hiervoor dient gekeken te worden naar de wijze waarop de richtlijn is ingestoken. Dit heeft geleid tot de volgende onderzoeksvraag:

In hoeverre voldoet de toevoeging van de (fictieve) vaste inrichting uit het richtlijnvoorstel, aangedragen door de Europese Commissie op 21 maart 2018, aan de fiscale normen genoemd in de nota Zicht op wetgeving?

¹⁴ Staatssecretaris van Financiën, *Kamerbrief*, 10 oktober 2019; pijler 2 is voor dit onderzoek niet relevant.

¹⁵ In Nederland dient iedere wettelijke bepaling aan deze normen getoetst te worden alvorens deze mogelijk ingevoerd kan worden.

Om tot een antwoord te kunnen komen van deze onderzoeksvraag, dient de vraag partieel te worden onderzocht. Dit gebeurt aan de hand van de volgende deelvragen:

- *“Op welke wijze wordt in het huidige regime de internationale winst toegerekend?”*;
- *“Waarom wilt de EC de digitale economie gaan belasten en in hoeverre is dit momenteel een probleem?”*;
- *“Hoe heeft de Europese Commissie het richtlijnvoorstel aangekleed?”*;
- *“Hoe verhoudt het richtlijnvoorstel zich tot de (normatieve) fiscale normen?”*;
- *“Hoe verhoudt het richtlijnvoorstel zich tot de (noodzakelijke) fiscale normen?”*.

1.2.1 Nota Zicht op wetgeving

In de onderzoeksvraag wordt gerefereerd aan fiscale normen uit de nota Zicht op wetgeving.¹⁶ De nota Zicht op wetgeving is een beleidsplan van de overheid om meer zicht te krijgen in de kwaliteit van het overheidsbeleid. In de nota Zicht op wetgeving wordt in het eerste hoofdstuk de noodzaak aangekaart van het zicht op wetgeving, waarbij het bovendien van belang is om in te kunnen spelen op de interactie met de samenleving. Als gevolg van dit beleidsplan is de overheid gekomen tot een aantal principes waaraan een wet moet voldoen. Dit heeft vanzelfsprekend tevens invloed op fiscale wetgeving. De volgende diverse kwaliteitseisen worden in de nota Zicht op wetgeving gesteld:

- **Rechtmatigheid:** wetten mogen niet geschreven worden in strijd met de hogere orde. Daarbij moeten wetten tevens in overeenstemming zijn met algemene rechtsbeginselen (zoals rechtszekerheid).
- **Doeltreffendheid en doelmatigheid:** wetten moeten op een efficiënte manier bijdragen tot het verwezenlijken van de beoogde doelstelling van de wetgever.
- **Subsidiariteit en evenredigheid:** wetten moeten niet de evenwichtige verhouding tussen overheid en samenleving beïnvloeden. De overheid moet niet te ver gaan met het ingrijpen in de samenleving middels wetgeving.
- **Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid:** Niet uitvoerbare wetgeving dreigt een dode letter te worden. Het is van belang dat wetten in de samenleving werkelijk uitgevoerd kunnen worden en dat daarbij controle over de wet mogelijk is.
- **Onderlinge afstemming:** wet- en regelgeving dient op elkaar te worden afgestemd. Indien dit niet gebeurt, ontstaan onnodige fricties en inconsistenties.
- **Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid:** degenen die door de wetgeving worden geraakt (of ermee worden geconfronteerd), moeten de kunnen begrijpen. Wetgeving

¹⁶ Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2.

moet daarbij tevens duidelijk omschreven zijn, zodat later niet over de intenties van de wetgeving gediscussieerd kan worden.

1.3 Methodologie

Om de bovenstaande hoofdvraag te kunnen beantwoorden, worden eerst de deelvragen uitgewerkt. Deze deelvragen dienen, naast de partiele beantwoording van de hoofdvraag, als inleidende materie welke is vereist bij het beantwoorden van de hoofdvraag. In hoofdstuk 2 wordt daarom het onderwerp ingeleid. Hier wordt uiteengezet hoe internationaal winst wordt toegerekend aan staten. Tevens wordt het huidige begrip van de vaste inrichting besproken. Alle vereisten van de vaste inrichting, zoals benoemd in artikel 5 OESO-MV, komen aan bod. Daarnaast zal hierbij worden ingegaan op de achtergrond van het begrip.

Naast de internationale toewijzing van winst, is het ook belangrijk om erachter te komen wat de digitale economie inhoudt. In hoofdstuk 3 komen de aspecten van deze digitale economie aan bod. Is het mogelijk de 'traditionele' economie van de digitale economie te onderscheiden? En wat is de gedachtegang en de intentie van de EC om de digitale economie te gaan belasten? Na beantwoording van dergelijke vragen worden ten slotte in hoofdstuk 3 de problemen aangekaart welke komen kijken bij het heffen van belasting van de digitale economie.

Nadat de werking van de traditionele winsttoerekening en de inhoud van de digitale economie zijn uiteengezet, kan nader ingegaan worden op het richtlijnvoorstel. Dit komt aan bod in hoofdstuk 4. De EC wil de digitale economie gaan belasten middels een fictieve, virtuele vaste inrichting. In dit hoofdstuk komt aan bod hoe deze oplossing is vormgegeven. Hierbij wordt besproken wat de toevoeging is van de fictie op het huidige regime en waar de fictie op is gebaseerd. De nieuwe winsttoerekening zal hierbij tevens aan bod komen.

Ten slotte wordt het richtlijnvoorstel getoetst aan de hand van de fiscale normen zoals deze zijn opgenomen in de nota Zicht op wetgeving. In hoeverre voldoet de richtlijn aan de normen zodat de implementatie van de richtlijn zonder wijzigingen plaats kan vinden. Welke normen voldoen hierbij nog niet en waardoor komt dit? De kwaliteitseisen zijn mijns inziens onder te verdelen in twee categorieën: i) normatieve kwaliteitseisen en ii) kwaliteitseisen van noodzakelijk belang. Deze worden respectievelijk onverdeeld in de hoofdstukken 5 en 6 van dit onderzoek. De beoordeling van deze kwaliteitseisen zal gebeuren aan de hand van de volgende beoordelingsstrap: onvoldoende, voldoende, goed. Bij een onvoldoende kan de richtlijn onmogelijk juist worden geïmplementeerd in de Nederlandse wetgeving. Bij een

voldoende dienen een aantal aspecten gewijzigd te worden, maar deze staan een juiste implementatie niet volledig in de weg. Bij een goed is de richtlijn in orde.

Het onderzoek wordt afgesloten met een conclusie. Hierin worden de belangrijkste bevindingen van dit onderzoek uiteengezet. Naar aanleiding van deze bevindingen zullen enkele aanbevelingen worden gegeven voor mogelijke implementatie of nodige wijzigingen aan het voorstel.

1.4 Afbakening

In dit onderzoek wordt niet ingegaan op het korte termijn richtlijnvoorstel van de EC. In dit onderzoek wordt ook niet uitgewerkt hoe het BEPS-actieplan 1 inhoudelijk eruitziet. Ook de meest recente rapporten, zoals het onderzoek waar de OESO tot 2020 aan werkt, zullen niet besproken worden. Hierdoor zal dus tevens niet uitgebreid stil gestaan worden bij de vergelijking tussen de twee pijlers uit het OESO-onderzoek en de voorgestelde richtlijn. Ten slotte heeft transfer pricing mogelijk veel invloed op de haalbaarheid van de fictieve, virtuele vaste inrichting.¹⁷ Echter, vanwege de omvang van dit onderzoek is het niet haalbaar om hierbij stil te staan. Met een vervolgonderzoek zou hier nader op ingegaan kunnen worden.

¹⁷ Het begrip 'transfer pricing' ziet op het waarderen van de verkoopprijs van producten bij verbonden lichamen (of vennootschappen). Dit heeft gevolgen voor de opbrengsten welke aan een land worden toegewezen. Omdat in dit onderzoek niet dieper hierop wordt ingegaan, is verdere uitleg niet van belang geacht.

Hoofdstuk 2: Huidige methodiek van internationale winsttoerekening

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal het theoretisch kader aan bod komen. Dit theoretisch kader vormt de basis voor de scriptie. Alvorens gesproken kan worden over de digitale economie en de bijbehorende problematiek, is het van belang om inzicht te hebben in hoe winst internationaal verdeeld wordt. Dit inzicht wordt verkregen doordat de volgende deelvraag zal worden beantwoord: *“Op welke wijze wordt in het huidige regime de internationale winst toegerekend?”*. Hiervoor zal het hoofdstuk aanvangen met de heffingsbeginselen waar zowel nationaal als internationaal belastingheffing op wordt gebaseerd. Vervolgens wordt besproken hoe dit in het Nederlandse recht is opgenomen. Tevens wordt aangekaart hoe winst verdeeld wordt naar aanleiding van verdragen. Ten slotte wordt het begrip vaste inrichting geïntroduceerd.

2.2 Heffingsbeginselen

Jurisdicties hebben in het internationale belastingrecht de soevereiniteit om hun eigen belastingstelsel uit te voeren. Met dergelijke soevereiniteit wordt een nationale heffingsbevoegdheid gecreëerd. Jurisdicties maken doorgaans gebruik van een of meerdere van de drie volgende beginselen om nationale heffingsbevoegdheid te creëren: woonstaat-, bronstaat, of nationaliteitsbeginsel.¹⁸ De verschillende beginselen hebben een verschillende achtergrond en uitwerking. Onderlinge verschillen tussen de beginselen ontstaan bijvoorbeeld door de mate waarin de persoon een band heeft met het land. Ook de aard van de band tussen de jurisdictie en de persoon dient hierbij in aanmerking genomen te worden.¹⁹ In de literatuur wordt onderscheid gemaakt tussen een band die subjectief of objectief van aard is. Een objectieve relatie tussen persoon en jurisdictie is, zoals het woord ‘objectief’ reeds aangeeft, gebaseerd op het object. Hiermee wordt ook wel het inkomen bedoeld. In deze relatie gaat het om de samenhang tussen de bron van het inkomen en de staat. Heffingsbevoegdheid wordt hierbij over het algemeen beperkt tot alleen de inkomsten die uit de bron zijn verkregen.²⁰ In het geval waar sprake is van een subjectieve relatie tussen de persoon en de jurisdictie, gaat het om de samenhang tussen de persoon en de staat. Deze samenhang is aanwezig bij inwonerschap of nationaliteit. In een dergelijke situatie wordt de persoon doorgaans voor het wereldinkomen en -vermogen belast. De drie verschillende heffingsbeginselen kunnen naast elkaar van toepassing zijn. Zeker in internationale situaties kan dit voor moeilijkheden zorgen. De overlapping van beginselen heeft in dergelijke internationale situaties tot gevolg dat de

¹⁸ Graaf, de, Kavelaars & Stevens 2016, par 1.2.1.

¹⁹ Hierbij wordt zowel een natuurlijk persoon, als een rechtspersoon inbegrepen.

²⁰ Graaf, de, Kavelaars & Stevens 2016, par 1.2.1.

heffingsbevoegdheid van een land wordt beperkt. Alvorens dat deze samenloop van de heffingsbeginselen uitgebreider aan bod kan komen, worden eerst de beginselen uiteengezet.

2.2.1 Woonstaatbeginsel

Het woonstaatbeginsel gaat uit van belastingheffing op grond van de woonplaats. Voor de toekenning van een woonplaats worden de omstandigheden beoordeeld. In Nederland gebeurt dit aan de hand van artikel 4 Algemene wet inzake rijksbelasting (hierna: AWR).²¹ De rechtvaardiging voor het belasten, van een persoon die woont in de staat, is de tegenprestatie voor het bieden van voorzieningen. De verbintenis tussen de persoon en de staat is subjectief. De inwoner wordt op basis van het woonstaatbeginsel daarom vaak onbegrensd belast (ofwel belast voor het wereldinkomen). In vergelijking met de andere beginselen is het woonstaatbeginsel praktisch gezien een effectieve wijze om een persoon te belasten. Dit praktische voordeel ziet op de mogelijkheid van de woonstaat om de nakoming van de fiscale verplichtingen van inwoners te verzekeren.

2.2.2 Bronstaatbeginsel

Naast het woonstaatbeginsel baseren veel staten hun belastingstelsel op het bronstaatbeginsel. De rechtvaardiging voor dit beginsel is het feit dat de belastingplichtige voordeel geniet van de (overheids)voorzieningen van de bronstaat.²² Net als bij het woonstaatbeginsel wordt voor het gebruiken van deze voorzieningen door de bronstaat een tegenprestatie verwacht. Deze tegenprestatie is de bronstaatbelasting. De belastingplichtige heeft in de bronstaat echter niet volledig profijt van de voorzieningen. Het profijt beperkt zich tot de inkomsten die daadwerkelijk uit de bron worden verkregen. Hieruit vloeit voort dat de heffing over de voordelen tevens beperkt is tot de inkomsten uit de bron. Dit is een logisch gevolg bij deze objectieve relatie. De bronstaat heeft immers geen recht op belastingheffing over voordelen die worden verkregen uit bronnen in andere staten. Indien alle staten louter belasting heffen op basis van het bronstaatbeginsel, dan zou er internationaal gezien bijna geen sprake meer zijn van dubbele belastingheffing.²³ Dit lijkt een oplossing, al is dit het echter niet. Van sommige inkomensbestanddelen is het niet altijd duidelijk welke staat de heffingsbevoegdheid heeft.²⁴ Tevens zou het voor landen niet meer mogelijk zijn om naar draagkracht belasting te heffen.

²¹ Graaf, de, Kavelaars & Stevens 2016, par 1.2.2a, de door de Nederlandse rechter relevant geachte omstandigheden worden hier achterwege gelaten.

²² Graaf, de, Kavelaars & Stevens 2016, par 1.2.2b.

²³ Graaf, de, Kavelaars & Stevens 2016, par 1.2.2b.

²⁴ Een voorbeeld van een dergelijk inkomensbestanddeel is de opbrengst van een internationale topsporter. De uitwerking wordt voor dit onderzoek verder niet relevant geacht.

2.2.3 Nationaliteitsbeginsel

Het nationaliteitsbeginsel is een bijzonder beginsel. Over het algemeen baseren landen hun belastingstelsel niet op dit beginsel. Twee landen die dit wel doen, zijn Zwitserland en de Verenigde Staten.²⁵ Op basis van dit beginsel wordt de persoon ongeacht de woonplaats of de bron van het inkomen geacht belasting verschuldigd te zijn in het land van afkomst. De rechtvaardiging die de landen hiervoor hebben, is dat de persoon altijd beroep kan doen op een aantal overheidsvoorzieningen. Voor natuurlijke personen wordt hiermee bijvoorbeeld het paspoort bedoeld. Een tweede mogelijkheid waarom overheden een nationaliteitsbeginsel hanteren is om emigratie te voorkomen. Doordat de belastingplichtige belasting verschuldigd is, ongeacht zijn huidige woonstaat of de bron van het inkomen, impliceert dit dat de nationaliteitsstaat belasting heft over het (onbeperkte) wereldinkomen. Overigens kent Nederland wel enige vormen van een nationaliteitsbeginselen.²⁶ Zo kent Nederland een regeling waarbij een diplomaat namens de Staat der Nederlanden wordt geacht in Nederland voor zijn gehele wereldinkomen in de heffing betrokken te zijn. Bovendien kent de Successiewet een nationaliteitsbepaling.²⁷ De voor dit onderzoek meest relevante nationaliteitsbepaling bevindt zich echter in de Wet op vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VpB 1969), namelijk in artikel 2 vierde lid. Hierin staat de fictie dat een naar Nederlands recht opgericht lichaam, behoudens een aantal uitzondering, wordt geacht in Nederland te zijn gevestigd. Desalniettemin zijn al deze bepalingen specifieke regelingen en omvatten daarom niet een daadwerkelijk stelsel gebaseerd op het nationaliteitsbeginsel.

2.2.4 Samenloop van de beginselen

Omdat in verschillende staten verschillende beginselen worden gehanteerd, is het van belang om de werking van de drie basisbeginselen naast elkaar te leggen. Indien in alle staten eenzelfde methode zou worden gehanteerd, bijvoorbeeld overal bronstaatbeginsel, dan zou de kans op dubbele heffing klein zijn. Met de drie beginselen die naast elkaar worden gehanteerd, is dit niet het geval. In veel verschillende situaties kunnen twee of zelfs alle drie de beginselen botsen.²⁸ In deze gevallen dient er voorkoming van dubbele belastingheffing te worden gegeven. Dergelijke voorkoming kan worden gegeven middels verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de staten, ofwel een eenzijdige voorkoming binnen een van de betrokken staten. Verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen staten wordt geregeld door het afsluiten van bilaterale verdragen.²⁹

²⁵ Graaf, de, Kavelaars & Stevens 2016, par 1.2.2c.

²⁶ Latour, *Taxence* 2015.

²⁷ Dit is echter opgenomen als een woonplaatsfictie, artikel 3 Successiewet 1956.

²⁸ Bijvoorbeeld een Amerikaans bedrijf dat gevestigd is in Nederland, maar inkomsten genereert uit Duitsland.

²⁹ Graaf, de, Kavelaars & Stevens 2016, par 1.2.5.

2.3 Rechtskader

Nederland past alle drie de beginselen in een bepaalde mate toe. De vraag die nu rijst is hoe en waar de beginselen in het Nederlandse rechtskader zijn opgenomen. Voor dit onderzoek, wat gebaseerd is op de winstbelasting, dient gekeken te worden naar de Wet VpB 1969.

2.3.1 *Wet op de vennootschapsbelasting 1969*

De digitale economie valt binnen het regime van de Wet VpB 1969. Het is daarom van belang om te zien hoe de heffingsbeginselen in het Nederlandse rechtskader binnen de vennootschapsbelasting worden toegepast. Nederland kent alle drie de beginselen binnen dit regime.³⁰ Allereerst wordt een lichaam in de Wet VpB 1969 betrokken op grond van het woonstaatbeginsel in artikel 2 eerste lid onderdelen a t/m g Wet VpB 1969. De grondslag van de heffing wordt vervolgens geregeld in het tweede hoofdstuk van de Wet VpB 1969. Doordat binnen dit hoofdstuk nergens een heffingsbeperking wordt aangelegd ten behoeve van het te belasten inkomen, volgt daaruit impliciet dat het gehele wereldinkomen in de heffing wordt betrokken.

Vervolgens kent de Wet VpB 1969 een heffing op basis van het bronstaatbeginsel. Een niet in Nederland gevestigd lichaam kan in de heffing worden betrokken als zijnde een buitenlands belastingplichtige. Dergelijke toewijzing gebeurt op grond van artikel 1 jo. 3 Wet VpB 1969.³¹ Hierbij wordt in hoofdstuk 3 van de Wet VpB 1969 uitgewerkt waar deze buitenlandse belastingplicht op wordt gebaseerd. Uit artikel 17 Wet VpB 1969 blijkt dat deze buitenlandse belastingplichtige in de heffing wordt betrokken, indien en voor zover inkomen wordt genoten uit een in Nederland gelegen bron. Hieruit kan worden geconcludeerd dat deze heffingsmogelijkheid wordt gecreëerd middels het bronstaatbeginsel.

Eerder is besproken dat alleen landen als Verenigde Staten en Zwitserland het nationaliteitsbeginsel toepassen. Desalniettemin kent Nederland in de Wet VpB 1969 ook een vorm van dit beginsel. Weliswaar is hier niet een heel stelsel op gebaseerd, maar deze is dus toch aanwezig. Namelijk op grond van artikel 2 lid 4 Wet VpB 1969. Middels deze bepaling wordt een naar Nederlands recht opgericht lichaam geacht gevestigd te zijn in Nederland (en dus ongeacht de werkelijke vestigingsplaats). Op grond van dit artikel is een dergelijk lichaam voor het volledige wereldinkomen belastingplichtig.³²

³⁰ Graaf, de, Kavelaars & Stevens 2016, par 1.2.3.

³¹ Graaf, de, Kavelaars & Stevens 2016, par 1.2.3.

³² Graaf, de, Kavelaars & Stevens 2016, par 1.2.3.

2.4 Verdragen

De drie heffingsbeginselen wordt dus naast elkaar gebruikt, wat kan leiden tot dubbele belastingheffing. Internationaal maken staten daarom onderlinge afspraken om dergelijke dubbele belasting te voorkomen.³³ De onderlinge afspraken tussen twee staten worden beschreven in een bilateraal verdrag. Indien meerdere landen in samenwerking afspraken maken, dan ziet dit op een multilateraal verdrag.³⁴ Tot op heden zien multilaterale verdragen niet op het toewijzen van heffingsbevoegdheden. De multilaterale ontwikkelingen zijn overigens wel noemenswaardig. In het kader van BEPS is een multilateraal instrument (hierna: MLI) in het leven geroepen.³⁵ Dit MLI zorgt voor de mogelijkheid om meerdere bilaterale verdragen ineens te wijzigen, waar dit normaliter een behoorlijk lang proces is waarbij ieder verdrag apart gewijzigd dient te worden. De bilaterale verdragen hebben als hoofddoel om de dubbele belasting te voorkomen. Deze dubbele belasting wordt voorkomen door de heffingsbevoegdheid aan een van de betrokken staten toe te wijzen. Vervolgens dient de staat die niet heffingsbevoegd is de dubbele heffing te voorkomen.

2.4.1 OESO-Modelverdrag

Doorgaans zullen staten dus gebruik maken van bilaterale verdragen bij het verdelen van heffingsbevoegdheid over inkomsten van personen. De bilaterale verdragen worden door veel landen gebaseerd op het OESO-MV.³⁶ Ook het OESO-MV heeft door ontwikkelingen, zoals onlangs de BEPS rapporten, een behoorlijk aantal transities gemaakt sinds de eerste versie.³⁷ Alhoewel in het huidige OESO-MV de tekst wordt gebruikt die tot stand is gekomen in 1992, stamt de basis voor het verdrag in beginsel uit 1963.³⁸ Toch was de achtergrond van het verdrag destijds minder economisch gegrond, maar eerder politiek.³⁹ Desalniettemin kwamen in de aanloop naar het eerste verdrag de mogelijkheden omtrent het toewijzen van belastingheffing aan bod. In het rapport van de Financiële Comité van de Volkenbond werden de mogelijke methoden om internationale dubbele belasting te voorkomen uiteengezet.⁴⁰ De uitkomst van het rapport: de meest pragmatische bandering is belastingheffing op de geografische plaats, ofwel een bronstaatheffing. In het huidige verdrag wordt dit nog altijd gehanteerd, al ziet dit alleen op actief inkomen. Bij passief inkomen (bijvoorbeeld vermogenswinsten) wordt doorgaans aangesloten bij het woonstaatbeginsel.

³³ Tevens zijn dergelijke afspraken gemaakt ten behoeve van het voorkomen van dubbele non-belasting.

³⁴ *Kamerstukken II 2010/11*, 25087 nr. 7, par. 2.16.1.

³⁵ Staatssecretaris van Financiën, *V-N 2017/18.6*.

³⁶ OECD 2017, 'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017'; zie ook *Kamerstukken II 2010/11*, 25087 nr. 7, par. 1.2.2.

³⁷ OECD, *V-N 2018/19.13*.

³⁸ OECD 1963, 'OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital (1963), Article 1 Personal Scope'.

³⁹ Wilde, de & Wisman 2015, hfd. 7.

⁴⁰ Aldus Wilde, de en Wisman 2015, hfd. 7.

2.4.2 Verdragenbeleid van Nederland

Ondanks dat staten gebruik maken van dit OESO-MV, is het onoverkomelijk dat de werkelijk afgesloten bilaterale verdragen afwijken. Het OESO-MV vormt de basis voor onderhandelingen tussen staten. Iedere staat heeft eigen voorkeuren met betrekking tot heffingsbevoegdheid over diverse inkomsten en de daarop resulterende voorkoming van dubbele heffing. Nederland heeft een open economie, mede door de beperkte omvang van de eigen binnenlandse markt.⁴¹ In onderhandelingen over de bilaterale verdragen houdt Nederland rekening met deze omvang van haar eigen markt en hanteert hierdoor vaak de beginselen van kapitaalimportneutraliteit.⁴² Nederlandse vennootschappen, die normaliter beperkt zijn op de interne markt, kunnen hierdoor gemakkelijker internationaal opereren.

Nederland heeft in haar verdragenbeleid dus als doel om de concurrentiepositie te verbeteren. Een voorbeeld hiervan is dat Nederland, ten aanzien van ondernemingswinsten, streeft naar een exclusieve heffingsbevoegdheid voor de staat waarin de activiteiten feitelijk plaatsvinden.⁴³ Dit ziet dus op een streven naar heffing op basis van het bronstaatbeginsel. In overeenstemming met het OESO-MV is Nederland van mening dat de heffingsbevoegdheid over passief inkomen anders verdeeld dient te worden. Nederland prefereert in de bilaterale verdragen een woonstaatbeginsel te hanteren bij dividenden, royalty's en interest.⁴⁴ De gedachte hierachter is dat de band tussen deze inkomsten en de bronstaat klein is. Deze band met de bronstaat is groter bij de benoemde 'actieve' inkomsten. Onderdeel van de kapitaalimportneutraliteit is ook dat Nederland bij voorkoming van dubbele heffing zoveel mogelijk gebruikt maakt van een vrijstellingsmethode in plaats van een verrekeningsmethode. Het deel waarover in de bron reeds belasting is geheven, wordt in de woonstaat vrijgesteld. Dit resulteert in een gelijk speelveld tussen binnen- en buitenlandse werknemers en ondernemers. De voorkoming van dubbele heffing ligt dus anders bij de eerder benoemde passieve inkomsten.⁴⁵ Bij dergelijke inkomsten wordt daarentegen kapitaalexportneutraliteit gehanteerd. Bij de passieve inkomsten is het niet van belang voor belastingdruk in de woonstaat wat de belastingdruk in de bronstaat is, hier wordt verrekening gegeven van buitenlandse bronbelasting.

2.5 Nederlandse heffing van buitenlands inkomen

In de vorige paragrafen is besproken op grond van welke rechtsregels en heffingsbeginselen winst in Nederlandse vennootschapsbelasting valt en wat de Nederlandse visie is ten aanzien

⁴¹ *Kamerstukken II 2010/11*, 25087 nr. 7, par. 1.2.3.

⁴² *Kamerstukken II 2010/11*, 25087 nr. 7, par. 1.3.2.

⁴³ *Kamerstukken II 2010/11*, 25087 nr. 7, par. 2.6.1.

⁴⁴ *Kamerstukken II 2010/11*, 25087 nr. 7, par. 2.7.1.

⁴⁵ Aldus *Kamerstukken II 2010/11*, 25087 nr. 7, par. 1.3.2.

van de toewijzing van heffingsbevoegdheid. De vraag die echter nog rijst is op welke wijze door een buitenlandse onderneming winst gegenereerd kan worden in Nederland en hoe deze buitenlandse inkomsten onder de Nederlandse heffing vallen. Hierbij is van belang dat de heffingsbevoegdheid over dergelijk buitenlands inkomen ook aan Nederland toe komt.

In het regime van de vennootschapsbelasting kunnen buitenlandse ondernemingen op twee manieren winsten genereren in Nederland.⁴⁶ De eerste manier is dat een buitenlandse vennootschap een (dochter)vennootschap heeft in Nederland. De andere manier is om als buitenlandse onderneming een vaste inrichting te hebben in Nederland.⁴⁷ Het verschil zit verschuild in het juridische aspect. De in Nederland gelegen vennootschap heeft een eigen juridische entiteit, terwijl de vaste inrichting in feite dezelfde entiteit is als de buitenlandse vennootschap. Hierdoor zou in beginsel de winst opkomen bij deze buitenlandse vennootschap. Echter, ondanks dit verschil tussen de dochtervennootschap en de vaste inrichting is middels jurisprudentie bepaald dat beide situaties gelijk behandeld dienen te worden.⁴⁸ De winst die dus wordt behaald in de bronstaat door middel van de vaste inrichting, die juridisch moeten worden toegewezen aan de staat waar de juridische entiteit is gevestigd, wordt fiscaal gelijkgetrokken aan de situatie waarbij de winst wordt behaald middels de dochtervennootschap. Dit betekent dat de winst die wordt behaald door de vaste inrichting in de andere staat, toegewezen dient te worden aan die andere staat. Dit komt overeen het karakter van het bronstaatbeginsel.

De verdeling van de heffingsbevoegdheid wordt in het OESO-MV geregeld.⁴⁹ De winsttoerekening (tussen verdragsstaten) staat beschreven in artikel 7 OESO-MV. In dit artikel staat vermeldt dat winst uit onderneming alleen moet worden belast in de (verdrag)staat waar de onderneming is gelegen, tenzij de onderneming in de andere staat wordt voorgezet middels een vaste inrichting. Hieruit blijkt duidelijk dat in artikel 7 OESO-MV wordt verwezen naar artikel 5 OESO-MV, waarin het begrip vaste inrichting wordt gedefinieerd. Hierdoor is de werking van artikel 7 OESO-MV mede van toepassing op winsten die worden behaald met de vaste inrichting. In de eerst benoemde manier waardoor buitenlands inkomen onder de Nederlandse heffing valt, middels een werkelijke juridische entiteit, is het toerekenen van de winst duidelijk. De entiteit is een binnenlands belastingplichtig lichaam zoals bedoeld in artikel

⁴⁶ Hier wordt bedoeld op de twee voor dit onderzoek relevante manieren op winst te genereren in Nederland. Het is bijvoorbeeld ook nog mogelijk om via het houden van onroerend goed in Nederland, in de Nederlandse heffing betrokken te worden.

⁴⁷ De heffingsbevoegdheid komt aan Nederland toe op grond van Art. 7 jo. Art 5. OESO-MV. De achtergrond hiervan komt hierna aan bod.

⁴⁸ Aldus Hosson, de, *WFR* 2013/1581; zie o.a. HvJ EG 28 januari 1986, C-270/83 (*Avoir Fiscal*) en HvJ EG 21 september 1999, C-307/97 (*Saint Gobain*).

⁴⁹ Zie paragraaf 2.4.1.

2 Wet VpB 1969.⁵⁰ Het inkomen dient door de juridisch zelfstandige entiteit individueel te worden aangegeven.⁵¹ Over de winsttoerekening aan de verschillende landen ontstaan geen problemen. Ten aanzien van de tweede manier, namelijk vaste inrichting, is dit niet zo vanzelfsprekend. Dit komt aan bod in de volgende paragraaf.

Door de verdeling van de heffingsbevoegdheid van buitenlandse inkomens ontstaat dubbele belasting. Zoals blijkt uit artikel 7 OESO-MV dient de staat die niet heffingsbevoegd is voorkoming te geven van dergelijke dubbele belasting. Het OESO-MV geeft twee mogelijkheden om de dubbele heffing te voorkomen. Voorkoming mag worden gegeven via een vrijstelling of via een verrekening. Deze mogelijkheden worden beschreven in respectievelijk artikel 23 A en 23 B OESO-MV. Nederland past in de situatie waarbij de binnenlandse moederverenootschap inkomsten heeft via een buitenlandse dochter de vrijstellingsmethode toe. In het Nederlands rechtskader valt dergelijk inkomen onder de deelnemingsvrijstelling uit artikel 13 Wet VpB 1969.

2.6 Vaste inrichting

De tweede wijze waarop buitenlands inkomen in de Nederlandse heffing wordt betrokken, is via de vaste inrichting.⁵² Het begrip vaste inrichting is een kernbegrip voor dit onderzoek. De EC wilt een extra fictie aan dit begrip toevoegen om over de digitale economie te kunnen belasten.⁵³ Het is daarom van belang dat de huidige werking van de vaste inrichting helder is.

Het begrip van de vaste inrichting komt in de Nederlandse wet terug in artikel 17 Wet VpB 1969.⁵⁴ De term vaste inrichting als zodanig mist echter een zelfstandige betekenis, men dient de toepassing ervan te kennen.⁵⁵ De binnenlandse toepassing van het begrip kent één toets: is er sprake van een vaste inrichting volgens het belastingverdrag, of indien geen verdrag is gesloten op basis van het Besluit voorkoming van dubbele belasting 2001.⁵⁶ Voor de toepassing dient dus te worden gekeken naar het desbetreffende verdrag. Nederland baseert het begrip vaste inrichting in haar bilaterale verdragen op het begrip dat volgt uit artikel 5 OESO-MV.⁵⁷ In artikel 5 OESO-MV worden drie verschillende vormen gedefinieerd waarbij

⁵⁰ Belastingplichtig op grond van art. 1 Wet op VpB 1969.

⁵¹ Dit komt door de aangifteverplichting van dergelijke entiteit op grond van art. 8 jo. art 6 AWR. Ten behoeve van de omvang van de scriptie wordt hier niet dieper op ingegaan.

⁵² Zie paragraaf 2.5.

⁵³ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072.

⁵⁴ En na de wetwijziging per 1 januari 2020 ook in artikel 3 Wet op VpB 1969.

⁵⁵ Aldus Albert 1994; zie tevens Albert, *WFR* 1995/1442: "Dat het antwoord op de vraag óf er een vaste inrichting is, alleen bepaalt welke staat bevoegd is tot belastingheffing... Daarmee staat nog helemaal niet vast over welke bedrag die staat mag heffen".

⁵⁶ Idem. Albert 1994 en Albert, *WFR* 1995/1442.

⁵⁷ Voor de algemene toepassing van deze scriptie zal hierdoor met betrekking tot de vaste inrichting in de regel worden aangesloten bij artikel 5 uit het OESO-MV.

sprake is van een vaste inrichting. De verschillende vormen zullen achtereenvolgens aan bod komen.

2.6.1 Fysieke vaste inrichting

Artikel 5 OESO-MV omschrijft in het eerste lid de definitie van de meest algemene vorm van de vaste inrichting, namelijk een fysieke vaste inrichting. De fysieke vaste inrichting ziet op een vaste bedrijfsinrichting waarbij de werkzaamheden geheel of gedeeltelijk ter ondersteuning van het hoofdhuis worden uitgevoerd. Deze omschrijving bevat een aantal kernelementen voor de definitie en de uitwerking van de vaste inrichting. Allereerst wordt in de definitie een vaste bedrijfsinrichting vereist. Dit criterium betreft een fysieke locatie, bijvoorbeeld: kantoorpand, winkel of een ruimte. Hierbij is tevens van belang dat deze fysieke vestigingslocatie in eigen beheer is. Onder eigendom of eigen beheer wordt mede verstaan de huur van bijvoorbeeld een kantoorpand. Indien de onderneming echter afhankelijk is van een derden bij het gebruik van de vestigingsplaats, dan valt dit niet onder de fysieke vaste inrichting.⁵⁸ In samenhang met de voorwaarde voor een vaste locatie, hoort ook een geografisch element.⁵⁹ De werkzaamheden van de vaste inrichting worden geacht op dezelfde locatie te worden uitgevoerd. Een vierde element van de fysieke vaste inrichting, wat tevens samenhangt met het criterium 'vast', is de duurzaamheid. Van een vaste inrichting is alleen sprake wanneer de werkzaamheden voor een langere periode of herhaaldelijk worden uitgevoerd. Doorgaans wordt als duurzame periode een minimum van zes maanden gehanteerd.⁶⁰ Ten slotte dienen de daadwerkelijk door de vaste inrichting uitgevoerde werkzaamheden geheel of gedeeltelijk als ondersteuning van de activiteiten van het hoofdhuis. De vaste inrichting draagt dus actief bij aan de activiteiten van de gehele onderneming, het artikel vereist daarentegen geen actieve bijdrage aan de winst van als geheel.⁶¹

Uit bovenstaande uitwerking van artikel 5 OESO-MV, lijkt de toewijzing van een vaste inrichting voor weinig problemen te zorgen. In de loop van de jaren zijn echter meerdere arresten gewezen die inbreuk maken op de in de wet gestelde toepassing van een vaste inrichting. Een goed voorbeeld hiervan is het circustentarrest.⁶² De Duitse exploitant van de circustent verhuisde het circus voor een periode van zes maanden van locatie naar locatie in Nederland. Hierover werd, ongeacht de niet volledig geografische standvastige vestigingslocatie, geoordeeld dat sprake was van een fysieke vaste inrichting in Nederland. Ook heeft in de

⁵⁸ OECD 2017, 'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017'; zie aant. 2.2.

⁵⁹ OECD 2017, 'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017'; zie aant. 2.3.1.

⁶⁰ OECD 2017, 'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017'; zie aant. 2.3.12.

⁶¹ OECD 2017, 'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017'; zie aant. 2.1.1.

⁶² HR 13 oktober 1954, nr. 11 908 (*Circustentarrest*); zie ook OECD 2017, 'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017', aant. 2.3.4.

jurisprudentie het tijdslelement van duurzaamheid van de vaste inrichting ter discussie gestaan.⁶³ Indien bijvoorbeeld een marktkoopman niet permanent op de markt staat, maar wekelijks terugkeert, wordt dit mede verstaan onder een vaste en duurzame vestigingslocatie. Bovendien maakt het vierde lid van artikel 5 OESO-MV ook een aantal uitzonderingen op het kwalificeren van een vaste inrichting. Niet iedere vorm van werkzaamheid op de buitenlandse vestigingslocatie voldoet aan de vereiste om als vaste inrichting te worden aangemerkt. Onder andere het hebben van een opslag in een andere staat, is in principe niet voldoende voor het kwalificeren als een vaste inrichting.⁶⁴ De voorbeelden worden in sub a t/m f van hetzelfde lid uitgewerkt.

2.6.2 Fictieve vaste inrichting

In het derde lid van artikel 5 OESO-MV wordt een toevoeging gedaan aan de basisdefinitie van een vaste inrichting. De toevoeging resulteert in een nieuwe vorm van een vaste inrichting, namelijk een fictieve vaste inrichting. Bij deze vorm is de vaste inrichting van tijdelijke aard. Middels lid 3 worden bouwprojecten of constructies met een minimale tijdsspan van twaalf maanden in de staat als fictieve vaste inrichting aangemerkt. Opmerkelijk is hier dus het vereiste van een twaalf maanden periode, terwijl bij de fysieke vaste inrichting zes maanden wordt vereist. Het zou dus mogelijk zijn dat bouwprojecten op grond van het tweede lid worden aangemerkt als een vaste inrichting. Na zes maanden zou volgens het tweede lid namelijk sprake zijn van een vaste inrichting. Dit is echter door de beperkende voorwaarde uit het derde lid niet het geval.⁶⁵ De strengere voorwaarde komt voort uit de tijdelijke aard van bouwwerken, welke vooraf reeds bekend is. 'Tijdelijk' staat loodrecht op de voorwaarde dat het moet gaan om een duurzame vaste vestigingslocatie. Desalniettemin heeft de OESO voor dergelijke gevallen, waarbij de duur langer is dan twaalf maanden, een uitzondering gemaakt en dit bestempeld als duurzaam.

2.6.3 Vaste vertegenwoordiger

De derde en laatste vorm van een vaste inrichting ziet op de vaste vertegenwoordiger uit het vijfde en zesde lid van artikel 5 OESO-MV. Een vaste vertegenwoordiger is een natuurlijk persoon die ten behoeve van de onderneming werkzaamheden verricht in een andere staat. De vaste vertegenwoordiger is daarentegen niet eenieder die werkzaamheden verricht in het

⁶³ OECD 2017, 'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017'; zie aant. 2.3.4.

⁶⁴ Behoudens de situatie dat opslag van goederen de hoofdactiviteit is van de gehele onderneming, maar dit is in principe niet vaak het geval; OECD 2017, 'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017'; zie aant. 5.4.

⁶⁵ OECD 2017, 'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017'; zie aant. 4.1.

buitenland. Voor de toewijzing zijn een aantal specifieke voorwaarden.⁶⁶ De vaste vertegenwoordiger is naast het verrichten van werkzaamheden bevoegd om overeenkomsten te sluiten namens de onderneming. Tevens wordt de vertegenwoordiger pas als vaste inrichting aangemerkt indien met een dusdanige regelmaat wordt gehandeld in het buitenland, dat sprake is van deelname aan het economische leven in de andere staat. Overigens is daarbij van belang, dat de vaste vertegenwoordiger onafhankelijk van de onderneming mag handelen, maar dit niet voor zichzelf doet.⁶⁷ Ten slotte dient te worden opgemerkt dat een persoon die werkzaamheden verricht als vaste vertegenwoordiger ten behoeve van een fictieve vaste inrichting, deze niet wordt aangemerkt als een vaste vertegenwoordiger.⁶⁸

De expliciet benoemde voorwaarden en elementen uit de toewijzing van de vaste inrichting lijken duidelijk, maar de jurisprudentie, extra toevoegingen en uitzonderingen zorgen voor verwarring. Het blijkt niet altijd duidelijk te zijn, wanneer werkzaamheden in het buitenland leiden tot een vaste inrichting.

2.6.4 Winsttoerekening vaste inrichting

De heffingsbevoegdheid over winst uit onderneming wordt verdeeld op grond van artikel 7 OESO-MV. De vaste inrichting valt mede onder de winsttoerekening van dit artikel.⁶⁹ Blijkens artikel 7 OESO-MV wordt de heffingsbevoegdheid over winst, die behaald wordt met een vaste inrichting, toegewezen aan de staat waar de vaste inrichting actief is. De heffingsbevoegdheid komt dus net als bij buitenlandse inkomsten van de dochtervennootschap toe aan de bronstaat. De situaties lijken hierdoor volledig overeenkomstig te zijn. Desalniettemin is de winsttoerekening van de vaste inrichting niet vanzelfsprekend. Het is namelijk bij een vaste inrichting onduidelijk welke winst aan de vaste inrichting dient te worden toegerekend en welke winst toebehoort aan de buitenlandse juridische entiteit (het hoofdhuis). Deze verdeling van de winst wordt ook wel winstallocatie genoemd.⁷⁰

Een kernbegrip voor winstallocatie is het arm's-lengthbeginsel.⁷¹ Dit beginsel is in de Nederlandse wetgeving gecodificeerd in artikel 8b Wet VpB 1969.⁷² Internationaal is een consensus bereikt over dat winstallocatie volgens dit beginsel dient te geschieden. Het uitgangspunt voor de toerekening van winst tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis is de

⁶⁶ Idem. OECD 2017; zie aant. 6.1; de specifieke voorwaarden worden achterwege gelaten, zie hiervoor ook aant. 6.1.1 en 6.2 OECD 2017.

⁶⁷ Hij is in dienst van de onderneming en handelt niet alsof die een eigen bedrijf heeft bijvoorbeeld.

⁶⁸ OECD 2017, 'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017'; zie aant. 5.9.

⁶⁹ Zie paragraaf 2.5.

⁷⁰ Zie aant. 4.10.3 commentaar op artikel 9 OESO-MV.

⁷¹ Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, *Stcrt.* 2011, 1375, par. 1.2.

⁷² Idem. Besluit van 15 januari 2011, par. 1.2.

Authorised OECD Approach (hierna: AOA) benadering. Deze benadering gaat ervan uit dat een vaste inrichting dient te worden behandeld alsof het een afzonderlijke niet gelieerde onderneming is. Ten behoeve van deze benadering heeft de OESO een zogenoemde 'functionally separate entity approach' ontwikkeld.⁷³ De AOA kent een tweestapsbenadering. Eerst worden de activa, de risico's en het eigen vermogen gealloceerd aan de vaste inrichting. Vervolgens wordt in de tweede stap de winst toegerekend op basis van de verdeling van de eerste stap. Deze tweede stap dient aan de hand van het arm's-lengthbeginsel te gebeuren. De allocatie van de eerste stap kan worden toebedeeld door middel van verdeelsleutels op basis van de functie-analyse.⁷⁴ Een voorbeeld van een verdeelsleutel is de 'significant people function'. Deze functie alloceert activa, risico en vermogen op basis van de hoeveelheid bepalende ondernemingsactiviteiten die door personen wordt uitgevoerd. De toerekening van het eigen vermogen aan de vaste inrichting geschiedt aan de hand van een van de voorschreven methoden. Deze methoden kunnen elk een andere uitkomst bieden. Nederland streeft hierbij naar de methode die de kredietwaardigheid van de vaste inrichting zoveel als mogelijk gelijkstelt aan het hoofdhuis.⁷⁵

Het arm's-Lengthbeginsel speelt bovendien ook in de gevallen waarbij transacties plaatsvinden tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis.⁷⁶ Deze transacties dienen namelijk gebaseerd te zijn op zakelijk overwegingen. Niet-zakelijke verrekenprijzen tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis hebben invloed op de winst die zichtbaar is bij de vaste inrichting en zien mogelijk op grondslaguitholling. Dergelijke niet-zakelijkheid dient voorkomen te worden door transfer pricing.⁷⁷

Deze vaste inrichting heeft tevens tot gevolg dat in beginsel sprake is van dubbele belastingheffing. Door de toepassing van artikel 7 OESO-MV dient dubbele heffing voorkomen te worden door de vrijstellingsmethode of de verrekeningsmethode. Ook hiervoor past Nederland de vrijstellingsmethode toe conform de mogelijkheid van artikel 23 A OESO-MV. Nederland kent de objectvrijstelling ten aanzien van vaste inrichting winst die wordt gegenereerd in het buitenland. Deze objectvrijstelling blijkt uit artikel 15e Wet VpB 1969.⁷⁸

⁷³ *Kamerstukken II 2010/11*, 25087 nr. 7.

⁷⁴ Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, *Stcrt.* 2011, 1375, par. 2.1.

⁷⁵ Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, *Stcrt.* 2011, 1375, par. 2.2.

⁷⁶ Zie aant. 4.10.2 commentaar op artikel 9 OESO-MV.

⁷⁷ Ten behoeve van de omvang van dit onderzoek, wordt hier niet nader op ingegaan.

⁷⁸ Voor de volledigheid dient te worden opgemerkt dat dubbele heffing tevens wordt veroorzaakt door de eerder aangehaalde transfer pricing die verder buiten beschouwing wordt gelaten.

2.7 Subconclusie

Een natuurlijk persoon kan in een staat wonen en in een andere staat inkomen genieten. Bij rechtspersonen kan een dergelijk situatie ook plaatsvinden, omdat zij in meerdere staten actief kunnen zijn met hun onderneming. Als gevolg hiervan zijn ondernemingen in zulke gevallen in meerdere staten belastingplichtig. Staten baseren hun belastingstelsel op drie verschillende beginselen; het woonstaat-, bronstaat- of nationaliteitsbeginsel. Elk van de beginselen heeft zijn eigen karakteristieken waardoor de staat een heffingsbevoegdheid creëert over de inkomsten die de rechtspersoon geniet. Dat meerdere staten een bevoegdheid hebben om belasting te heffen over een bepaald inkomen, resulteert in dubbele belastingheffing.

Nederland kent in de wetgeving eveneens de drie heffingsbeginselen. Nederland hanteert weliswaar niet een nationaliteitsbeginsel, maar kent desalniettemin toch een aantal ficties die hierop gebaseerd zijn. Het woonstaatbeginsel heeft in feite geen beperking en heft over het gehele (wereld)inkomen. Het bronstaatbeginsel beperkt zich in alle gevallen tot de daadwerkelijke inkomsten die zijn verkregen vanuit de bron. Over het algemeen kan worden gesteld dat passieve inkomsten door belast worden middels het woonstaatbeginsel en actieve inkomsten middels het bronstaatbeginsel. Indien over inkomsten dubbel wordt geheven doordat verschillende staten een heffingsbevoegdheid hebben, dient voorkoming van dubbele belasting gegeven te worden. Staten hebben ten behoeve van deze voorkoming (onderlinge) bilaterale verdragen afgesloten. In dergelijke verdragen wordt de heffingsbevoegdheid over bepaalde inkomsten toegewezen aan een van de staten. De verdragen worden doorgaans gebaseerd op het OESO-MV. De verdragen verschillen in sommige artikelen echter wel van het modelverdrag. Het staat staten namelijk vrij om te onderhandelen over de heffingsbevoegdheid.

Er zijn twee mogelijkheden waardoor buitenlands inkomen onder de Nederlandse heffing kon vallen. De eerste mogelijkheid is om een juridische entiteit te hebben die in Nederland is gevestigd. Daarnaast is het mogelijk dat in Nederland activiteiten worden uitgevoerd via een vaste inrichting. Beide situaties dienen gelijk behandeld te worden. Artikel 7 OESO-MV ziet op de verdeling van de heffingsbevoegdheid van de winst. Deze verwijst mede naar artikel 5 OESO-MV waarin het begrip vaste inrichting wordt uitgewerkt. Winsttoerekening van de eerste mogelijkheid (de juridische entiteit) stuit op minder problematiek dan de winsttoerekening van de vaste inrichting. Bij de winstallocatie ten aanzien van de vaste inrichting wordt de 'functionally separate entity approach' gehanteerd. Via een tweestapsbenadering wordt winst aan de vaste inrichting toegerekend. Indien uiteindelijk duidelijk is welke winst toe te rekenen is aan de vaste inrichting, dient door het andere land voorkoming van dubbele heffing gegeven

te worden. In situaties waarbij Nederland voorkoming dient te geven, doet Nederland dit middels de vrijstellingsmethode gebaseerd op artikel 23 A OESO-MV. Ten aanzien van voorkoming van dubbele heffing over de opbrengsten van de vaste inrichting kent Nederland de objectvrijstelling in artikel 15e Wet VpB 1969.

Op grond van artikel 5 OESO-MV zijn er drie vormen van vaste inrichting: fysieke vaste inrichting, fictieve vaste inrichting en de vaste vertegenwoordiger. Ondanks dat op het eerste gezicht lijkt dat dit artikel voor duidelijk handvatten zorgt, bevindt de toewijzing van de drie besproken vormen zich in grijs gebied. De basis wordt verstoord door complexe en specifieke situaties.

Al het voorstaande heeft meegeholpen aan de beantwoording van de deelvraag: *“Op welke wijze wordt in het huidige regime de internationale winst toegerekend?”* Nu dit inzichtelijk is gemaakt, kan worden ingegaan op het volgende aspect van de onderzoeksvraag, de digitale economie.

Hoofdstuk 3: Aspecten van de digitale economie

3.1 Inleiding

In de aanleiding naar dit onderzoek is de term ‘fair share’ al eerder benoemd. Deze term houdt in dat alle bedrijven over hun winst een eerlijke deel moeten afdragen aan belastingen.⁷⁹ In de media wordt deze term veelvuldig gebruikt om bedrijven, die middels legaal gebruik van fiscale wetgeving belasting ontwijken, in een negatief daglicht te plaatsen. Een van de oorzaken waardoor het mogelijk is geworden om belasting te ontwijken, ook wel grondslaguitholling genoemd, is de sterke globalisering van de afgelopen 30 jaar.⁸⁰ Belasting ontwijken via de dispariteiten van fiscale systemen is echter niet het enige gevolg van de globalisering. Met de globalisering gaat enorme technologische ontwikkeling gepaard. Deze technologische ontwikkeling is dusdanig groot, dat de grootste bedrijven ter wereld tegenwoordig technologische bedrijven zijn.⁸¹ De aard van deze technologische bedrijven verschilt. Sommige zijn volledig digitaal, andere een combinatie tussen digitaal en traditioneel. Binnen de kaders van de traditionele economie een gehele nieuwe economie is ontstaan: de digitale economie.⁸² Het probleem hiervan is vervolgens dat het huidige (eeuwoude) internationale fiscale stelsel hier niet op is ingericht.⁸³ Met als gevolg dat een nieuwe vorm van ontwijken van belasting mogelijk wordt. Mede door de sterke toename van technologische ondernemingen heeft de term ‘fair share’ weer nieuw leven gekregen.⁸⁴

In paragraaf 1.1 werd Google reeds als voorbeeld gegeven waarbij de verandering van de economie duidelijk zichtbaar is. Maar Google is niet de enige onderneming. Bedrijven als Airbnb en Amazone zijn tevens voorbeelden van bedrijven die zich bevinden binnen de digitale economie. Deze bedrijven worden beide gezien als technologisch bedrijf, maar verschillen van aard. Google lijkt louter digitale activiteiten te hebben, terwijl Airbnb via een digitaal platform een tastbaar goed of dienst levert, namelijk het verhuren van een huis. Bij dergelijke technologisch sterk ontwikkelde bedrijven is het lastig om onderscheid te maken tussen activiteiten die zich bevinden binnen de digitale economie en activiteiten die onder de traditionele economie vallen.

In dit hoofdstuk zal worden ingegaan op de digitale economie. Het doel is om te begrijpen wat de digitale economie inhoudt. Dit doel wordt verwezenlijkt door de deelvraag: “*Waarom wilt de*

⁷⁹ Gribnau, *TFR* 2013(444), 527-548.

⁸⁰ Avi-Yonah, *Harv. L. Rev.* 113, no. 7 (2000): 1573-676.

⁸¹ Zie Bijlage I, hier is de transitie zichtbaar van de grootste bedrijven ter wereld van 2001 tot 2016.

⁸² Saint-Amans & Russo, *OECD* 2013, zie ook *OECD* 2015, ‘Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report’.

⁸³ Brauner, *Florida Tax Review* 2014, (55) 70, zie ook COM(2018)146 final.

⁸⁴ Dit staat los van de discussie omtrent de daadwerkelijke fiscale relevantie van de term ‘fair share’. Bovendien is deze technologische ontwikkeling niet de enige oorzaak voor de wederopstanding van de ‘fair share’.

EC de digitale economie gaan belasten en in hoeverre is dit momenteel een probleem?” te beantwoorden. Om tot dit antwoord te komen, dient allereerst te worden onderzocht wat onder deze digitale economie wordt verstaan. Vervolgens zal worden ingegaan op de intenties van de EC om een belasting te gaan heffen die speciaal ingericht is op de digitale economie. Ten slotte wordt de problematiek aangekaart met betrekking tot de digitale economie en het heffen van belasting bij deze economie.

3.2 Afbakening van de ‘digitale economie’

Ondanks dat later in dit hoofdstuk de problematiek omtrent de digitale economie aan bod komt, is de omschrijving van de digitale economie mogelijk het grootste probleem. Uit het rapport van de OESO blijkt de afbakening van de digitale economie een uitdaging: “It would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy”.⁸⁵ Uit het rapport komt de conclusie dat de digitale economie niet kan worden beschouwd als een volledig, losstaande economische sector. Digitalisering is een proces dat zich afspeelt binnen meerdere sectoren van de normale economie. Google lijkt een voorbeeld te zijn van een volledig digitaal bedrijf, maar een kledingzaak die haar kleding online verkoopt niet. Zo’n kledingwinkel heeft een digitale website, maar verkoopt net als voorheen een tastbaar goed. De digitale economie is verstrengeld in de traditionele economie. De traditionele economie is oorspronkelijk gebaseerd op het “brick-and-mortar principe”, fysieke aanwezigheid speelt een belangrijke rol in het creëren van toegevoegde waarde.⁸⁶ Deze economie maakt langzaam de transitie naar de digitale economie waar het “click-and-mortar principe” van toepassing is.⁸⁷ Door deze transitie besloot de OESO de digitale economie niet als een onafhankelijke economie te gaan belasten, de traditionele economie is immers zelf veranderd. De digitale economie kan hierdoor niet afgezonderd worden van de traditionele economie. De afbakening bevindt zich dus binnen de traditionele economie.

Desalniettemin bevat de digitale economie een aantal bijzondere kenmerken. De OESO merkte in haar onderzoek op dat de digitale economie sterk te herkennen is aan deze kenmerken.⁸⁸ Kenmerkend voor de digitale economie zijn: Mobiliteit, betrouwbaarheid van gegevens en gebruikersdeelname, netwerkeffecten, dubbelzijdige bedrijfsmodellen, een tendens naar een oligopolie of monopolie en ten slotte volatiliteit. Deze kenmerken zullen achtereenvolgens worden behandeld.

⁸⁵ OECD 2015, ‘Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report’.

⁸⁶ COM(2018)146 final, par. 2a; “brick-and-mortar” houdt in dat de toegevoegde waarde aan het product iets tastbaars is.

⁸⁷ Cockfield, *Tax Notes International*, September 15, 2014, p. 933; “click-and-mortar” weerspiegelt de transitie waarbij toegevoegde waarde digitaal van aard kan zijn en dus niet tastbaar is.

⁸⁸ OECD 2015, ‘Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report’, par. 4.3.

3.2.1 Mobiliteit

Het eerstgenoemde kenmerk mobiliteit heeft drie onderliggende factoren.⁸⁹ De digitale economie kenmerkt zich door i) de hoge mate van mobiliteit van immateriële activa, ii) dat de gebruikers zeer mobiel zijn en iii) de ondernemersactiviteiten een hoge mate van mobiliteit bevatten. De ontwikkeling van immateriële activa speelt een grote rol in de bedrijven die actief zijn binnen de digitale economie.⁹⁰ Bedrijven gebruiken tegenwoordig vaak in grote mate hun software (bijvoorbeeld de website), patenten en merkrechten om opbrengsten te genereren. Bedrijven als Uber of Airbnb creëren voornamelijk waarde middels hun intellectueel eigendom. Echter, tegenwoordig maken traditionele “brick-and-mortar”-ondernemingen, met als voorbeeld wederom de retailer (kledingzaak), tegenwoordig ook veelvuldig gebruik van immaterieel actief om hun waarde creatie te laten stijgen. Diensten en goederen worden niet alleen offline, maar ook online aangeboden. Immateriële vaste activa wordt dus een steeds waardevoller actief. Kenmerkend aspect van dit actief is dat het zeer mobiel is. Het is, juridisch gezien, eenvoudig om een immaterieel actief over te dragen naar een andere entiteit, om vervolgens middels het betalen van royalty's op patenten en merkrechten de grondslag te verminderen.

De tweede factor van de mobiliteit is het gevolg van de mate waarin de consument mobiel is.⁹¹ Door technologische ontwikkelingen als laptops en mobiele telefoons (met internetverbinding) kan de consument overal ter wereld het goed of dienst afnemen. Als voorbeeld kan een Nederlander die onderweg is op vakantie naar Italië, halverwege de reis, online een boek bestellen. De afnemer is een Nederlander, de afname is bijvoorbeeld in Duitsland, maar de consumptie (het lezen van het boek) vindt plaats in Italië. In dergelijke situaties is het lastig om de waarde creatie over dit product toe te wijzen aan een van de landen. Bovendien is het door persoonlijke netwerken en internetprotocoladressen (hierna: IP-adressen) voor de consument mogelijk zich voor te doen op een andere locatie, dan waar werkelijk de consumptie plaatsvindt.⁹² Deze twee mogelijkheden geven de kern aan van de mobiliteit van de afnemer (of consument). Het is in verschillende situaties niet helder waar de afname van de product of dienst is. Bovendien is de locatie van afname dus niet in alle gevallen gelijk aan de consumptie of levering.

⁸⁹ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.1.

⁹⁰ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.1.1.

⁹¹ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.1.2.

⁹² Een IP-adres is een identificatienummer van het internet-netwerk. Elk netwerk waarmee verbonden kan worden, heeft een eigen adresnummer; De exacte manier waarop de belastingplichtige zich kan voordoen op een andere locatie (via een VPN-verbinding bijvoorbeeld is verder niet van belang geacht voor dit onderzoek.

De laatste factor is de mobiliteit van de bedrijfsuitvoering, ook ondernemersactiviteiten genoemd.⁹³ Door technologische ontwikkelingen als telecommunicatie of bijvoorbeeld laptops is de consument mobieler geworden. Dit heeft mede tot gevolg dat de wereld kleiner is geworden als het gaat om het coördineren van ondernemingsactiviteiten vanuit een locatie. Het is eenvoudiger geworden om een internationaal bedrijf te runnen. Het onderzoeken van een markt of het uitvoeren van bedrijfsactiviteiten in verre gebieden vergt minder activiteiten die aldaar uitgevoerd dienen te worden. Voornamelijk de online bedrijven hebben hierdoor de mogelijkheid om een groot aantal consumenten over de wereld te dienen, zonder daadwerkelijk in die landen activa of activiteiten te hebben.

3.2.2 Betrouwbaarheid van gegevens en gebruikersdeelname

Als tweede wordt door OESO de betrouwbaarheid van gegevens en de gebruikersdeelname aangekaart als kenmerk voor de digitale economie.⁹⁴ Ondernemingen die opereren via de digitale wereld maken veel gebruik van data van hun consumenten, gebruikers en leveranciers. De toename van de digitale wereld heeft een toename van data tot gevolg. De digitale economie maakt het namelijk mogelijk om via vele nieuwe manieren data te vergaren, bijvoorbeeld via Facebook.⁹⁵ Door het analyseren van het onlinegedrag van de gebruikers, kunnen persoonlijke voorkeuren worden onderzocht.⁹⁶ Naast het feit dat de hoeveelheid data die beschikbaar komt vele malen groter is, is de data dus ook zeer betrouwbaar.⁹⁷ De data wordt hierdoor voor ondernemingen dan ook steeds nuttiger en bruikbaar. Het in bezit zijn van veel data kan daadwerkelijk worden gezien als een waardevolle activa.

3.2.3 Netwerkeffecten

Het succes van een technologische ontwikkeling hangt samen met het nut dat een gebruiker verkrijgt bij de consumptie van het product. Indien een applicatie voor de telefoon wordt ontwikkeld (bijvoorbeeld WhatsApp) waardoor gratis gecommuniceerd kan worden met vrienden, familie, collega's of klanten, dan heeft deze applicatie geen effect als veel van deze mensen dit product niet ook aanschaffen. De applicatie heeft alleen nut als beide personen deze gebruiken. Uit dit voorbeeld volgt dat een kenmerk voor een digitale markt is dat het netwerk veel effect heeft op de technologische ontwikkeling ervan.⁹⁸ Een ander voorbeeld van

⁹³ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.1.3.

⁹⁴ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.2.

⁹⁵ Tegenwoordig dient hierbij wel conform de Algemene verordening gegevensbescherming (AGV) gehandeld te worden.

⁹⁶ Deze vorm van marktonderzoek gaat schuil onder de term 'data analytics'.

⁹⁷ 'Big data' is hierbij feitelijk een overtreffende trap van 'data'. Digitale bedrijven kunnen tegenwoordig exponentieel meer data verzamelen dan voorheen. Wanneer de hoeveelheid data niet meer kan worden opgeslagen in een reguliere database (opslag voor data), wordt gesproken over 'big data'.

⁹⁸ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.4.

het effect van het netwerk ziet op softwarepakketten.⁹⁹ De mate waarin softwarepakketten beschikbaar zijn voor computers, hangt af van de hoeveelheid computers die worden verkocht.¹⁰⁰ Het nut van een update of maken van een softwarepakket is voor een populaire (veel verkochte) computer hoger dan voor een computer die niemand in bezit heeft. Sterk kenmerkend voor de digitale economie is dus het netwerkeffect van de omgeving. De omgeving kan hierbij vrienden of familie zijn, maar ook de industrie waarin de consument werkzaam is.

Volgens de OESO speelt voor de digitale economie in het bijzonder de 'Internet of Things' (hierna: IoT) een belangrijke rol bij de netwerkeffecten. Deze term houdt in dat fysieke en digitale componenten aan elkaar verbonden kunnen worden. Dit zorgt voor de optimalisatie van een product of dienst.¹⁰¹ Een container wordt bijvoorbeeld gebruikt voor het opslaan van goederen. Middels een koppeling van de container aan hard- en software, heeft de container de mogelijkheid om zijn eigen gewicht op te meten. De container kan hierdoor zelf weten wanneer de voorraad laag is. Ten behoeve van het opnieuw bevoorraden van de container kan de container nu uit zichzelf een sein geven.¹⁰² Een basisproduct wordt middels IoT dusdanig geïnnoveerd en geoptimaliseerd dat een natuurlijk persoon hier bijna geen omkijken meer naar heeft. De data die bij het bevoorraden van deze container wordt verzameld, kan daarbij tevens worden gebruikt bij producten met een soortgelijke functie. De data van IoT heeft vervolgens het netwerkeffect. Des te meer gebruikt wordt gemaakt van een soortgelijk product, des te meer data beschikbaar komt. Dit heeft een toename van het nut van het systeem tot gevolg en wordt het voor andere consumenten aantrekkelijker om het systeem aan te schaffen.¹⁰³

3.2.4 Dubbelzijdige bedrijfsmodellen

Een dubbelzijdig bedrijfsmodel karakteriseert zich door gebruikt te maken van een markt waarin de verschillende partijen met elkaar interacteren via een platform.¹⁰⁴ Beslissingen aan de ene zijde van de markt hebben een positief of negatief effect op de andere zijde van de markt, ook wel externaliteit genoemd.¹⁰⁵ De aanwezigheid van dergelijke platformen heeft met

⁹⁹ Een softwarepakket is een pakket met programma's welke exact geschikt zijn voor de aangeschafte computer.

¹⁰⁰ Zie ook OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par 4.3.3., punt 171.

¹⁰¹ Wortmann & Flüchter, *Bus* (2015) 57: 221.

¹⁰² Wortmann & Flüchter, *Bus* (2015) 57: 221.

¹⁰³ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.3., punt 172.

¹⁰⁴ Een platform is als het ware een digitale marktplaats. Vraag en aanbod van goederen of diensten komen hier samen. Maar ook een website als Facebook kan worden gezien als platform. Aanbieders kunnen hier veel adverteren, omdat ze weten dat Facebook veel gebruikers heeft.

¹⁰⁵ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.4., punt 173.

de ontwikkeling van de digitale economie een enorme expansie doorgemaakt. De OESO haalt als voorbeeld het bedrijfsmodel van een mediabedrijf aan.¹⁰⁶ De ene zijde van de markt zijn de adverteerders, die reclame willen maken voor hun eigen product. De andere zijde is de consument, welke bijvoorbeeld graag de krant leest, naar de televisie kijkt of luistert naar de radio. De adverteerder betaalt het mediabedrijf om reclame te maken, in de hoop dat het product meer in de aandacht komt en hierdoor meer geconsumeerd wordt. In de digitale economie vindt dergelijke adverteren voornamelijk plaats op websites. Elke applicatie, website of online video bevat mogelijkheden om reclame te maken. Dit verklaart waarom de digitale economie het zoveel eenvoudiger heeft gemaakt om een platform te creëren waarbij een dergelijk dubbelzijdig bedrijfsmodel succesvol geïmplementeerd kan worden.

Dat door de digitale economie het gebruik van het dubbelzijdige bedrijfsmodel is toegenomen, heeft, los gezien van de zojuist besproken eenvoud, te maken met twee hoofdkenmerken. De digitale economie is namelijk zeer flexibel en het heeft een groot bereik. Door deze twee kenmerken is dit bedrijfsmodel zeer effectief binnen de digitale economie.¹⁰⁷ De flexibiliteit zit voornamelijk in de hoge mate van beschikbare data over de consument. Eerder is aangekaart dat online het gedrag van de consument geanalyseerd kan worden. De advertenties kunnen hierdoor gepersonaliseerd worden voor iedere consument. In de oude situatie luisterde iedere gebruiker naar dezelfde reclame op de radio. Tegenwoordig kan bij een muziekstreamingsdienst bij ieder apart geluisterd nummer een gepersonaliseerde reclame worden ingezet.¹⁰⁸ De reclame komt hierdoor in beginsel eerder bij de goede consument terecht. Deze mogelijkheid van gepersonaliseerde reclames gaat gepaard met het bereik van de reclame. Het bereik van de advertenties binnen de digitale economie is vele malen groter. Dit komt ten eerste doordat de consument dus een gepersonaliseerde advertentie krijgt, maar ook doordat het aantal gebruikers van de digitale platformen is toegenomen. De markt is dus groter en de reclame is gericht. Dit heeft tot gevolg dat de waarde creatie bij het maken van reclame is toegenomen.

3.2.5 Tendens naar oligopolie of monopolie

Door de verschillende kenmerkende aspecten van de digitale economie die reeds aan bod zijn gekomen, is de tendens dat de digitale economie steeds meer de marktform van een oligopolie of monopolie aanneemt. Deze marktvormen houden respectievelijk in dat het

¹⁰⁶ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.4., punt 175.

¹⁰⁷ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.4., punt 176.

¹⁰⁸ Een muziekstreamingsdienst, bijvoorbeeld Spotify, is een applicatie waar op ieder gewenst moment, elk gewenste muziek geluisterd kan worden.

product enkel door een aantal grote aanbieders wordt aangeboden of door een enkele aanbieder. Dit fenomeen kan plaatsvinden in een markt als de aanbieder binnen een zeer korte termijn, door onder andere netwerkeffecten, een dominante positie kan innemen.¹⁰⁹ De kans dat de markt zich toe beweegt richting een oligo- of monopolie wordt versterkt door patentrechten (of andere rechten met betrekking op immateriële activa). Dergelijke rechten maken het mogelijk voor aanbieders om hun product (of de innovatie hiervan) af te schermen voor andere aanbieders. Hierdoor zijn zij de enige die het product kunnen aanbieden of verbeteren. In de markt van de digitale economie, waarbinnen het immaterieel actief een belangrijke activa is, komen patentrechten vaak voor. Binnen de digitale economie is de kans dus groot dat een dergelijke tendens zich voordoet.

Platformen die gebaseerd zijn op een dubbelzijdig bedrijfsmodel zijn daarbij een goed voorbeeld van een monopolie. Als gevolg van de netwerkeffecten betreft de voorkeur van zowel de consument als de adverteerder de aanwezigheid van een enkel platform op de markt. Bij een overvloedige hoeveelheid van platformen, met hetzelfde doel, weten de adverteerders en consumenten elkaar niet goed te vinden. Een enkel platform waardoor de hele markt toegankelijk is, wordt dus door beide zijdes van de economie geprefereerd. Het platform dat als eerste op een nieuwe markt is, of het platform dat het meest innovatief is, zal hierdoor geregeld de enige of meest competitieve aanbieder zijn. Bovendien zijn de toetredingskosten voor bedrijven die een nieuwe digitale markt betreden niet hoog, maar voornamelijk de ontwikkelingskosten lopen hoog op. Het is namelijk weinig kapitaalintensief om een technologische app te ontwikkelen, maar daarentegen wel duur om deze te blijven innoveren. Het is niet voor iedere speler in de markt mogelijk om de innovatie van andere aanbieders te volgen of overtreffen. Vandaar dat het aantal aanbieders mettertijd afneemt.

3.2.6 Volatiliteit

Het laatste kenmerk van de digitale economie is de hoge mate van volatiliteit.¹¹⁰ Volatiliteit houdt de mate in waarin de koers van een bedrijf stabiel is in de markt. Ook kan gesproken worden over de levensduur van een bedrijf of product binnen de economie. Kenmerkend voor de digitale economie blijkt de lage kapitaalintensieve toetredingskosten, omdat de economie voornamelijk is gebaseerd op immateriële activa. Deze relatief goedkope toetreding tot digitale markt heeft tot gevolg dat de markt continu in beweging is. Alleen door middel van innovatie kan een product op de digitale markt overeind blijven. Gebeurt dit niet, dan wordt het product ingehaald door een beter of substitutieproduct. Bedrijven in de digitale economie zijn dus

¹⁰⁹ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.5.

¹¹⁰ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.6.

genoodzaakt om te blijven innoveren. Indien een bedrijf of product hetzelfde blijft, zal dit snel uit de markt verdwijnen. De bedrijven en producten in deze digitale economie hebben in beginsel (en zonder innovatie) een lage levensduur. Deze lage levensduur van de bedrijven die opereren in de digitale economie, ofwel de lage levensduur van hun producten, zorgt voor een hoge volatiliteit van de digitale economie. De markt verandert snel. Denk hiervoor bijvoorbeeld aan de muziekstreamingsdiensten. Deze hebben de onlinebibliotheek van muziek relatief snel uit de markt verdreven, terwijl deze onlinebibliotheek niet heel lang daarvoor de innovatieve vooruitgang van de fysieke cd-rom was.

3.3 Achterliggende gedachte om de digitale economie te belasten

Ondanks de conclusie uit het rapport van de OESO, dat de digitale economie niet kan worden gezien als een onafhankelijke en afgescheiden economie, is het toch noodzakelijk geacht om de digitale economie afzonderlijk te gaan belasten. De EC heeft hierdoor een voorstel geschreven voor een richtlijn. Deze voorgestelde richtlijn ziet op het belasten van de opbrengsten die worden behaald binnen de digitale economie.¹¹¹ Maar wat is de reden dat de deze digitale ondernemingen afzonderlijk belast dienen te worden?

In Europa is de tendens gaande dat een eerlijker deel afgestaan moet worden aan belasting.¹¹² Naast dat de term 'fair share' wordt gebruikt in de discussie omtrent de digitale ondernemingen, wordt deze ook gebruikt bij onder andere de strijd tegen brievenbusmaatschappijen.¹¹³ Bij een dergelijke brievenbusmaatschappij wordt via een maatschappij, gevestigd in Nederland, een onderneming gedreven. Feitelijk gebeurt in deze maatschappij echter weinig tot niets. Desondanks resulteert dit, ongeacht het ontbreken van substantiële aanwezigheid binnen een land, in een mogelijkheid tot belastingontwijking.¹¹⁴ De EC is hard bezig om het probleem van belastingontwijking via brievenbusmaatschappijen aan te pakken middels de zogenoemde 'substancevereisten'.¹¹⁵ Dit houdt in dat in voldoende mate sprake moet zijn van een onderneming, in het land waar deze maatschappij deels gevestigd is.¹¹⁶ Het probleem voor de EC bij de digitale economie is daarentegen dat de opbrengsten die worden behaald op het Europese grondgebied, volledig buiten de heffing van de Europese lidstaten vallen.¹¹⁷ Deze opbrengsten zijn dus niet in Europa belast.

¹¹¹ COM(2018)146 final.

¹¹² Europese Commissie, *EU-Publications*, 2018-11-08, zie tevens Smit, *V-N* 2019/12.0.

¹¹³ Tweede kamer, 19 januari 2017; zie tevens D. Smit, *V-N* 2019/12.0.

¹¹⁴ Vleggeert, *NTFR Artikelen* 2017/5; D. Smit, *V-N* 2019/12.0.

¹¹⁵ Gooijer, *NDFR* 2018/2345.

¹¹⁶ Ondanks dat de belastingontwijking middels een brievenbusmaatschappij niet relevant is voor dit onderzoek, schetst de aanpak tegen deze structuur de visie die de EC hanteert.

¹¹⁷ Tenzij het hoofdkantoor (ofwel de vennootschap met de immateriële vaste activa) in Europa is gevestigd.

Het is, gezien de gehanteerde aanpak bij de brievenbusmaatschappij, enigszins bijzonder te noemen dat de EC een belasting wilt gaan heffen over de digitale economie. De digitale economie speelt zich voornamelijk online af. De fysieke aanwezigheid van een onderneming in de digitale economie ontbreekt (bijna) volledig. Desondanks is voor ondernemingen binnen de digitale economie alsnog mogelijk waarde te creëren in een land waar zij niet fysieke gevestigd zijn. Dit komt door de besproken kenmerkende aspecten van de digitale economie. Een heffing op deze niet substantieel aanwezige digitale ondernemingen staat dus haaks op de beginselen die worden gehanteerd om brievenbusmaatschappij aan te pakken. De vraag rijst of de oplossing voor de heffing van de digitale economie in samenhang moet worden gezien met de strengere regelgeving om andere grondslag uithollende praktijken te voorkomen. Aan de andere kant valt de visie van de EC wel te begrijpen. De EC streeft naar een fiscaal stelsel waarin de opbrengsten van ondernemingen worden belast in het land waar deze opbrengsten worden behaald (bronstaatbeginsel).¹¹⁸ Om dit te kunnen blijven doen, dient Europa met haar belastingstelsel mee te innoveren met de digitale technologische ontwikkeling. In de basis wilt Europa een speelveld creëren waar iedere speler een gelijke kans heeft. Europese wetgeving voorziet erin dat dit gelijke speelveld in alle gevallen gelijkwaardig is. Dit speelveld blijft volgens de EC alleen gelijk indien ook de winsten die worden behaald door de digitale bedrijven aan belasting onderworpen zijn in Europa.¹¹⁹ Behoudens de daadwerkelijke uitwerking van de ongelijkheid tussen niet-digitale- en digitale ondernemingen, is het mijns inziens noodzakelijk dat de EC een dergelijke visie behoudt om een gelijk intern speelveld te behouden. Daarbij ben ik van mening dat ten aanzien van de werkelijkheid, het bronstaatbeginsel het beste beginsel is om na te streven. Indien een onderneming in een bepaalde staat een hoge opbrengst heeft, is het mijns inziens 'fair' dat de belastingheffing over deze opbrengsten in dezelfde staat plaatsvindt.

3.4 Problematiek omtrent de belastingheffing van de digitale economie

De achterliggende gedachte van de EC is dus helder en mijns inziens te ondersteunen. Een gelijk speelveld behouden tussen de 'click-and-mortar' en 'brick-and-mortar' ondernemingen en belastingheffing op de plek waar de opbrengsten gecreëerd worden. Om een belasting te gaan heffen over de digitale economie komen een aantal problemen kijken. De problemen zijn onder te verdelen in problematiek die samenhangt met de afbakening van de digitale economie en problematiek omtrent de daadwerkelijk heffingsmethodiek.

¹¹⁸ Europese Commissie, *EU-Publications*, 2018-11-08.

¹¹⁹ Europese Commissie, *EU-Publications*, 2018-11-08.

3.4.1 Problemen omtrent de afbakening van de digitale economie

Zoals voorgaand besproken is, is de reguliere traditionele economie in een verstrengeling geraakt met de digitale economie. Aanbieders kunnen zowel digitale als niet-digitale diensten of producten aanbieden, net als dat zij niet-digitale diensten digitaal aan kunnen bieden.¹²⁰ Met oog op duidelijkheid dien te worden afgebakend welke diensten onder de digitale economie vallen en welke uitgesloten zijn. Het is daarbij van belang dat ook duidelijk wordt of de grens van de digitale economie geldt voor een volledige onderneming of dat dergelijke afbakening per product of dienst plaatsvindt. Ten behoeve van het heffen van belasting over de digitale economie, dient de digitale economie afgescheiden te worden. Om dit onderscheid mogelijk te maken, dienen mijns inziens handvatten gegenereerd te worden waaraan zichtbaar wordt waar de grens ligt. Het onderscheid tussen beide moet duidelijk zijn, maar ook dient voor de praktijk bijvoorbeeld eenvoud hoog in het vaandel te staan.¹²¹

Dergelijk handvatten kunnen mogelijk flexibel zijn, of dienen uiterst zorgvuldig gekozen te worden. Met flexibel wordt bedoeld dat de wetgeving geen strikte norm heeft, maar dat er feitelijk voor iedere casus individueel moet worden beoordeeld of aan de normen van de digitale economie wordt voldaan. Deze vorm van afbakenen van de digitale economie is dus zeer arbeidsintensief. Over iedere onderneming moet individueel worden geoordeeld of deze onder de digitale economie valt. Dergelijke arbeidsintensiteit is lager indien strikte handvatten gegeven worden. Deze strikte handvatten moeten zorgvuldig worden gekozen. Indien het grensgebied van de afbakening van de digitale economie te ruim gekozen wordt, zorgt dit mogelijk voor 'overkill'.¹²² De wetgeving vindt dan ook toepassing op individuele gevallen, die eigenlijk niet onder de regeling zouden moeten vallen. Een krappe afbakening heeft het omgekeerde effect. De wetgeving wordt dan op te weinig gevallen toegepast en is ineffectief. Flexibele handvatten zorgen in dit geval mijns inziens voor een betere toepassing.

Een probleem wat daarentegen bij de flexibele handvatten opkomt, is de onvoldoende mate van rechtszekerheid. De wetgeving kan mogelijk dusdanig onduidelijk worden, dat belastingplichtigen niet weten waar ze aan toe zijn. Een nadeel met het bieden van strikte handvatten, is de mogelijkheid om onder de toewijzing uit te komen. Net zoals dat gebeurt met 'taxplanning'. Bijvoorbeeld door ervoor te zorgen dat in een land net voldoende 'substance' aanwezig is, waardoor volgens de wet aan dit vereiste wordt voldaan.¹²³ Strikte omschrijvingen

¹²⁰ Hiermee wordt tevens bedoeld dat een bedrijf ook meerdere diensten of producten kan aanbieden, waarbij de aard ook kan verschillen tussen digitaal en niet-digitaal.

¹²¹ Bart, *NOB* 2019.

¹²² Zie hiervoor als voorbeeld de afbakening op basis van codes uit Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2017-2018, 3075, nr. 2; de term 'overkill' houdt in dat de wetgeving bijvoorbeeld meer belastingplichtige raakt dan gewenst.

¹²³ Dit voorbeeld ziet op de substancevereiste die wordt besproken in paragraaf 3.3.

van wetten, geven een handvat om eromheen te plannen. Dit zou een ongunstig effect zijn bij de werking van de richtlijn.

Een ander probleem dat speelt voor de EC is het grensoverschrijdende aspect van de afbakening. De digitale economie is namelijk niet af te bakenen per land, maar deze economie speelt zich globaal af. Dit heeft tot gevolg dat de afbakening, die gebaseerd is op een aantal handvatten of normen, in iedere lidstaat dezelfde uitwerking moet hebben. Indien een onderneming in de ene Europese lidstaat behoort tot de digitale economie en de andere lidstaat niet, veroorzaakt dit verschillen in belastingheffing. Dit is voor de ondernemingen dan een mogelijkheid om belasting te ontwijken. Een onderneming verhuist dan naar een gunstigere lidstaat. Dit probleem gaat gepaard met een al bestaand probleem binnen de Europese markt. Binnen Europa vindt namelijk, ondanks dat het in de weg staat aan het beoogde doel van een gelijk speelveld, belastingconcurrentie plaats.¹²⁴ Lidstaten hanteren een fiscaal vriendelijk vestigingsklimaat om ondernemingen naar zich toe te trekken. Het is niet alleen voor de staatskas gunstig, maar hierdoor ontstaat ook meer werkgelegenheid. Ondernemingen maken bewuste keuzes als het gaat om vestigen. Fiscale faciliteiten worden mede betrokken in het maken van de keuze voor een vestigingsplaats. De fiscale concurrentie staat in de weg bij de heffing over de digitale economie. Indien een lidstaat digitale ondernemingen niet wilt afschrikken, kunnen zij ervoor kiezen om het toepassingsbereik van de heffing te verkleinen.

Dat de fiscale concurrentie überhaupt mogelijk is binnen Europa, wordt veroorzaakt door de soevereiniteit van de lidstaten.¹²⁵ Landen zijn bevoegd om een eigen fiscaal stelsel te hanteren. Het eerste probleem dat hierbij ontstaat, betreft dispariteiten tussen verschillende landen met verschillende stelsels. Een dispariteit is een mismatch tussen de heffingsgrondslag in beide landen. Hierdoor is het voor ondernemingen mogelijk om belasting te ontwijken. Het tweede probleem van de soevereiniteit van lidstaten omvat de mogelijkheid om wetgeving van eigen land in de hand te houden. Landen zullen dit niet snel op willen geven. De behoefte aan soevereiniteit belemmert een gezamenlijke Europese wetgeving. Een wetgeving op Europees niveau zorgt namelijk voor minder zeggenschap over eigen grondgebied.¹²⁶ Een Europese wetgeving met betrekking tot de digitale economie zou leiden tot een gelijke behandeling van alle regels en handvatten in iedere lidstaat. Indien dergelijke wetgeving op nationaal niveau komt, blijft deze problematiek dus een rol spelen in de effectiviteit van het belasten van de internationale opbrengsten van de digitale economie.

¹²⁴ Weber, *WFR* 2004/1297.

¹²⁵ Leen, *WFR* 2010/1098.

¹²⁶ De Nederlandse visie is dat wetgeving op Europees niveau tevens zorgt voor een statisch stelsel. Het wordt namelijk moeilijker om wijzigingen door te voeren, omdat dit Europees gezien vaak unanimiteit vereist.

3.4.2 Problemen van de heffing

Indien vast kan worden gesteld welk deel van de economie afgebakend wordt als de digitale economie, kan gekeken worden naar de belastingheffing. Dit levert, zoals eerder aangekaart, ook op een aantal problemen. Deze problemen zien op de besproken kenmerkende aspecten van de digitale economie. In beginsel dient te belastingheffing plaats te vinden op de plek waar de winst wordt gegenereerd, oftewel op basis van het bronlandbeginsel. Hier speelt het eerste probleem binnen de heffing van de digitale economie zich af: waar wordt de waarde toegevoegd?¹²⁷ Neem als voorbeeld het boek dat online wordt verkocht.¹²⁸ In de oude situatie, waarbij het boek wordt verkocht bij een boekenhandel in Nederland, wordt in Nederland winst gemaakt met de verkoop.¹²⁹ Een Nederlandse afnemer is bereid het boek te kopen voor een bepaalde prijs. Mogelijk neemt de afnemer het boek mee naar het buitenland, maar dit kan de verkopende partij nooit weten. In de nieuwe situatie, binnen de digitale economie, wordt eenzelfde boek verkocht door een website (bijvoorbeeld een Amerikaans digitaal platform) aan een Nederlandse afnemer. De waarde toevoeging kan mogelijk zijn bij de Amerikaanse website die fungeert als boekenhandel, of bij de Nederlandse afnemer die bereid is om de prijs te betalen. Hierbij dient rekening te worden gehouden met de mogelijkheid dat een Amerikaan niet hetzelfde zou willen betalen voor hetzelfde boek. Dan zou een deel van de waarde toevoeging in Nederland liggen. Tevens kan worden beweerd dat de volledige waarde toevoeging in Nederland plaatsvindt. Het voorbeeld kan uitgebreid worden met de situatie dat de Nederlander, het boek onderweg op vakantie in Duitsland afneemt en vervolgens laat leveren in Italië. Het vraagstuk omtrent de waarde creatie dient te worden opgelost, alvorens de winst van de digitale diensten belast kan worden. Bovendien wordt in het voorbeeld een traditioneel tastbaar goed verkocht op een digitale markt. Binnen de digitale economie worden ook producten geleverd die niet tastbaar zijn. In hoeverre wordt het in de richtlijn duidelijk waar de waarde creatie plaatsvindt bij een onlineadvertentie?

Het huidige stelsel kent nog een probleem waardoor de digitale economie momenteel niet in de heffing wordt betrokken. Om belasting te kunnen heffen, dient hiervoor een aanknopingspunt te zijn.¹³⁰ Heffing in de internationale winst sfeer wordt over het algemeen belast volgens het bronstaatbeginsel. Desalniettemin dient een vennootschap in zulke gevallen wel onderworpen te zijn aan de belasting van de bronstaat. Indien dit niet het geval is, is geen belasting verschuldigd in de bronstaat en is de onderneming louter over de wereldwinst belast in de woonstaat. Een buitenlandse digitale onderneming heeft geen

¹²⁷ D.S. Smit, *Ondernemingsrecht 2019/5*.

¹²⁸ Dit voorbeeld is afkomstig uit paragraaf 3.1.1. Mobiliteit.

¹²⁹ In dit voorbeeld wordt alleen ingegaan op de winst van de boekhandel. Opbredingen voor de schrijver et cetera worden buiten beschouwing gelaten.

¹³⁰ Zie paragraaf 2.2.

juridische vennootschap die is gevestigd in het bronland. In de traditionele economie kon een dergelijke situatie ook plaatsvinden. De in hoofdstuk 2 behandelde vaste inrichting biedt in zulke gevallen uitkomst. Door uitwerking van de 'functionally separate entity approach' wordt de winst die toerekenbaar is aan de vaste inrichting, belast in het land waar de vaste inrichting zit (ofwel het bronland).¹³¹ Belangrijk om hierbij op te merken is dat in dergelijk gevallen, binnen de traditionele economie, sprake is van een materiële ondernemingsactiviteiten in het bronland. Anders wordt namelijk niet voldaan aan de criteria voor het toewijzen van de vaste inrichting uit artikel 5 OESO-MV. In de digitale economie is dit niet het geval. Kenmerkend voor de digitale economie is dat de onderneming voornamelijk is gebaseerd op immateriële activa.¹³² Allocatie van materiële activa is niet mogelijk. Tevens loopt de allocatie van opbrengsten spaak op de 'significant people function'. De personen die namelijk de bepalende ondernemingsactiviteiten uitvoeren, bevinden zich niet in het bronland. De opbrengst kan niet worden gealloceerd aan het vermogen of activa in het bronland, want in het bronland is niets.

Het aanknopingspunt voor het belasten van de digitale economie mist in het bronland. Daarbij is ook geen sprake van werkelijke vestiging of nationaliteit.¹³³ De werking van vaste inrichting heeft geen effect op deze digitale winsten. De digitale ontwikkeling heeft ervoor gezorgd dat het mogelijk is om zonder in een land te vestigen, waarde te creëren. De winst zweeft als het ware boven de bronlanden, zonder te hoeven aarden. Het bronland heeft geen aanknopingspunt op nationaal niveau om belasting te heffen en van verdeling van heffingsbevoegdheid is dus geen sprake. Verdeling van heffingsbevoegdheid kan namelijk pas, zoals de term al suggereert, zodra een land heffingsbevoegd is. Oftewel hiervan is alleen sprake indien op nationaal niveau de winst in de heffing kan worden betrokken.

Het derde probleem van heffing van de digitale belasting hangt samen met het vraagstuk op welke locatie de waarde creatie plaatsvindt. Bij wie wordt namelijk de belastingheffing over de digitale winst geheven? Voor dat een oplossing op dit vraagstuk kan worden onderzocht, is het dus van belang om te weten waar deze winst wordt gecreëerd.¹³⁴ Als uitgangspunt lijkt het een logisch antwoord om te heffen bij de digitale onderneming. Dit weerspiegelt daarentegen niet in alle gevallen de werkelijkheid. De waarde van een product kan ook toenemen doordat een afnemer in een ander land bereid is om meer te betalen. De waarde creatie vindt dus plaats in het land van de afnemer. In dergelijk geval is dit land van de afnemer de bronstaat. De belasting over de opbrengsten wordt geheven in het bronland waar de digitale onderneming niet gevestigd is. De vraag rijst of het dus nog wel zo vanzelfsprekend is dat de

¹³¹ Hiervoor wordt terugverwezen naar paragraaf 2.6.4.

¹³² Brauner, *Florida Tax Review* 2014, (55) 70, zie ook paragraaf 3.2.

¹³³ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 7.2.

¹³⁴ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, punt 8.

belastingheffing plaatsvindt bij de digitale onderneming. Weliswaar is van een dergelijk vraagstuk in de traditionele economie ook sprake. Een tastbaar goed kan worden gekocht bij een afnemer, welke belast is over de opbrengst. De locatie van gebruik, of waar de afnemer is gevestigd, wordt hierbij irrelevant geacht. Bij de digitale economie is deze informatie ineens wel relevant. Het verschil daarbij is dat in de traditionele economie de verkoop van het goed bijna geen internationaal aspect kent, terwijl dit in de digitale economie vaak wel zo is.¹³⁵

Ondanks dat de digitale economie en traditionele economie verschillen, lijkt het in beide situaties ongewenst om de winst van de onderneming te belasten bij alle afzonderlijke consumenten. Ten behoeve van eenvoud dient de belastingheffing, ofwel het innen van de belasting, plaats te vinden op het niveau van de onderneming.¹³⁶ Maar als blijkt dat de creatie van waarde voor digitale ondernemingen moet worden toegerekend aan de afnemer, dan dient het land van de afnemer te worden gezien als bronland. Dit heeft tot gevolg dat de digitale onderneming in alle landen waar consumptie plaatsvindt belasting moet afdragen. Zelfs als in een land maar een enkele afnemer zit. De administratieve handelingen worden dan een immens groot probleem.¹³⁷

Ten slotte dient de wetgeving dusdanig ingestoken te worden dat de belastingheffing niet kan worden omzeild. In het huidige fiscale stelsel worden kunstmatige constructies bedacht met als doel belasting vermijden of voorkomen. Middels het doorstromen van winsten naar een laag belast land, kan de grondslag worden uitgehold. De belastingheffing over de digitale economie moet hier weerbaar voor zijn. Indien dergelijke doorstroming of grondslaguitholling met betrekking tot digitale winsten kan plaatsvinden, is de effectieve belastingheffing laag. De belastingheffing over de digitale economie moet in deze zin dus mee innoveren met de huidige BEPS-plannen tegen grondslaguitholling. Ondanks dat de digitale economie zelf actieplan 1 van het BEPS-actierapport is.¹³⁸

3.5 Subconclusie

In hoofdstuk 3 stond de volgende deelvraag centraal: *“Waarom wilt de EC de digitale economie gaan belasten en in hoeverre is dit momenteel een probleem?”*. Ten behoeve van het beantwoorden van de deelvragen zijn verschillende afzonderlijke aspecten nader bekeken. De

¹³⁵ Hier wordt mee bedoeld dat een verkoop van een tastbaar goed (bijna) altijd wordt afgenomen bij een onderneming en dat deze onderneming op haar eigen locatie (aan de bron) winst genereert, terwijl een abonnement op Netflix door een Nederlander afgenomen kan worden, maar dat de winst hierover niet in hetzelfde land (aan de bron) wordt toegerekend.

¹³⁶ Het niveau waarop wordt geheven staat los van de discussie wie uiteindelijk de belasting draagt.

¹³⁷ Bart, *NOB* 2019.

¹³⁸ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report'.

belangrijkste conclusies van deze verschillende aspecten komen hierna achtereenvolgens nogmaals aan bod.

De digitale economie kan volgens de OESO niet worden afgebakend als een zelfstandige economie. De traditionele economie is verstrengeld geraakt met de digitale economie en deze moet dus worden gezien als een onderdeel van de traditionele economie. Fysieke aanwezigheid is niet langer een belangrijke eis van het creëren van waarde. Het traditionele 'brick-and-mortar principe' ondergaat een transitie naar het 'click-and-mortar principe'. Ondanks dat de OESO in haar onderzoek niet besloot de digitale economie als een onafhankelijke economie te zien, blijkt uit het onderzoek een aantal kenmerkende aspecten van de digitale economie. Kenmerkend voor de digitale economie zijn: Mobiliteit, betrouwbaarheid van gegevens en gebruikersdeelname, netwerkeffecten, dubbelzijdige bedrijfsmodellen, een tendens naar een oligopolie of monopolie en ten slotte volatiliteit. Deze kenmerkende aspecten van digitale ondernemingen maakt het mijns inziens mogelijk de digitale economie weldegelijk af te bakenen van de traditionele economie.

De EC heeft als doel het speelveld voor alle spelers in de markt gelijk te houden. Dit gelijke speelveld staat onder druk door de digitale ondernemingen. Deze ondernemingen maken gebruik van de zojuist benoemde kenmerken van de digitale economie om waarde te creëren op gebieden waar zij niet fysiek gevestigd zijn. Het huidige fiscale stelsel is niet ingericht op de mogelijkheden om opbrengsten te genereren met de digitale economie. Het is mijns inziens noodzakelijk om het gelijke speelveld van de economie weer terug te brengen in Europa.

De EC wil dus belasting gaan heffen over de opbrengsten die worden gegenereerd door digitale ondernemingen. Daarbij komen echter problemen kijken voor zowel de afbakening van de digitale economie als de mogelijkheid tot heffen. Mijns inziens dient ervoor te worden gekozen om aan de hand van handvatten de digitale economie af te bakenen. Deze handvatten kunnen op twee manieren worden ingestoken. De handvatten kunnen flexibel of strikt worden opgenomen in de richtlijn. Indien wordt gekozen voor strikte handvatten, is vereist dat dit zorgvuldig gebeurt. Dit komt door de bijkomende mogelijkheid van strikte handvatten om hier fiscaal omheen te plannen ('taxplanning'). Daarentegen zorgen flexibele handvatten mogelijk voor overkill. Een ander probleem omtrent de afbakening is de toepassing van de regelgeving bij de verschillende betrokken landen. Dispariteiten tussen landen hebben gevolgen voor de effectiviteit van de regelgeving. Dit dient te worden voorkomen. Het probleem is echter dat landen hun eigen soevereiniteit willen behouden en landen bovendien hun fiscale

vestigingsklimaat gunstig willen houden. Dit staat dus mijns inziens mogelijk een evenwichtige Europese regelgeving in de weg.

Omtrent de heffing van de belasting stuit de eventuele regelgeving op i) de vraag waar de waarde creatie plaatsvindt, ii) de vraag waar de belasting moet worden geheven, iii) het ontbreken van een aanknopingspunt in de bronstaat en iv) de mogelijkheid om belastingheffing te ontwijken. Bij het opstellen van de regelgeving, met betrekking tot het heffen van belasting over opbrengsten van de digitale economie, dient hier een invulling aan te worden gegeven.

In het volgende hoofdstuk zal worden onderzocht in hoeverre het richtlijnvoorstel een oplossing biedt voor al bovenstaand beschreven problematiek. Hierbij dient tevens te worden bekeken of de EC de in dit hoofdstuk beschreven problematiek zelf ook heeft opgemerkt of dat zij enkele punten over het hoofd heeft gezien bij het opstellen van de richtlijn.

Hoofdstuk 4: Richtlijnvoorstel van de Europese Commissie

4.1 Inleiding

Reeds zijn de werking van het huidige vaste inrichting regime en de internationale winsttoerekening besproken. Tevens is aangekaart waarom de digitale economie niet wordt belast door dit bestaande regime en waarom de EC hiervoor een richtlijn heeft voorgesteld.¹³⁹ Nu kan worden bekeken hoe deze voorgestelde richtlijn is uitgewerkt. In artikel 1 van het richtlijnvoorstel wordt de omschrijving gegeven van het onderwerp van de richtlijn. Uit deze beschrijving valt direct te herleiden dat de intentie van de richtlijn ziet op een uitbreiding van het vaste inrichting begrip.¹⁴⁰ In paragraaf 4.2 zal worden ingegaan op de uitbreiding van het begrip vaste inrichting. Mede uit het onderwerp in artikel 1 blijkt dat de richtlijn ziet op het hebben van een aanmerkelijke digitale aanwezigheid. De inhoud hiervan wordt in paragraaf 4.3 besproken. In artikel 1 van het richtlijnvoorstel wordt bovendien vermeld dat de richtlijn ook beginselen vaststelt ten aanzien van de toerekening van de winst aan deze virtuele vaste inrichting. De nieuwe winstallocatie ten aanzien van de digitale vaste inrichting komt in paragraaf 4.4 aan bod. De bespreking van deze onderdelen draagt bij aan het doel van het hoofdstuk, om een antwoord te vinden op de deelvraag: *“Hoe heeft de Europese Commissie het richtlijnvoorstel aangekleed?”* Na beantwoording van deze deelvraag kan nader worden ingegaan op de vraag in hoeverre de richtlijn voldoet aan de vereiste fiscale normen uit de nota Zicht op wetgeving.

4.2 ‘Virtuele’ vaste inrichting

De EC heeft in het voorstel een oplossing gevonden voor de problematiek van het heffen van belasting over opbrengsten van digitale ondernemingen. De bedachte oplossing omvat een aanvulling op het begrip ‘vaste inrichting’. Het huidige begrip van de vaste inrichting is besproken in paragraaf 2.6. In de richtlijn is ervoor gekozen om een aanmerkelijke digitale aanwezigheid aan te merken als fictieve vaste inrichting, ook wel virtuele vaste inrichting.¹⁴¹ De virtuele vaste inrichting is dus een nieuwe vorm van een vaste inrichting. De uitbreiding van de vaste inrichting valt direct uit de eerste volzin van artikel 1 van het richtlijnvoorstel af te leiden.¹⁴² Dat de richtlijn ziet op een uitbreiding blijkt tevens uit lid 2 van artikel 4. Hierin wordt expliciet benoemd dat de richtlijn een aanvulling is en geen afbreuk doet aan andere wetgeving

¹³⁹ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072.

¹⁴⁰ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072.

¹⁴¹ In het vervolg zal ‘virtuele vaste inrichting’ worden gebruikt om de nieuwe vorm van de vaste inrichting aan te duiden, dit is om niet in verwarring te komen met de reeds bekende fictieve vaste inrichting.

¹⁴² COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072. Ook voor het vervolg van dit hoofdstuk zal worden verwezen naar het richtlijnvoorstel indien gesproken wordt over een artikel, tenzij expliciet anders aangegeven.

die ziet op de toepassing van een vaste inrichting.¹⁴³ Opmerkelijk is dat deze expliciete benoeming in artikel 4 is opgenomen, waardoor onzeker is of dit ziet op de hele richtlijn of alleen voor de toepassing van artikel 4. Bovendien wordt het, door het “geen-afbreuk-beginsel”, onduidelijk of een virtuele vaste inrichting kan ontstaan wanneer de activiteiten reeds zijn aangemerkt als vaste inrichting onder de huidige wetgeving.¹⁴⁴ Deze problematiek komt later nog aan bod in paragraaf 4.4.2. Ondanks deze twee onduidelijkheden lijkt de EC met lid 2 duidelijk te willen maken dat de richtlijn niet een wijziging van het reeds bestaande begrip vaste inrichting uit artikel 5 OESO-MV inhoudt.

Voor de toepassing van de richtlijn blijkt uit artikel 2 dat de richtlijn geldt voor entiteiten ongeacht of zij voor de vennootschapsbelasting inwoner zijn van een lidstaat. Het is dus mogelijk om als inwoner van een derde land onder de toepassing van de richtlijn te vallen. Hier wordt evenwel een beperking op gemaakt. Indien een entiteit inwoner is van een derde land waarmee de betreffende lidstaat een bilateraal verdrag heeft afgesloten, als bedoeld in paragraaf 2.4, is de richtlijn alleen van toepassing als het verdrag vergelijkbare bepalingen bevat als de artikelen 4 en 5 uit de richtlijn.¹⁴⁵ Dit beperkt het toepassingsbereik mijns inziens aanzienlijk. Hoewel de richtlijn tot doel heeft om zowel Europese als niet-Europese digitale ondernemingen te raken, blijkt dus uit artikel 2 dat de richtlijn niet geldt bij lidstaten en derde landen waartussen een verdrag is afgesloten waarin dergelijke vergelijkbare bepalingen ontbreken. Voor een ruime toepassing, uit geografisch oogpunt, van de richtlijn is dit dus een overbodig artikel of het artikel bakent het toepassingsgebied te sterk af.¹⁴⁶ Het is bovendien van belang wat wordt verstaan onder een entiteit. Onder de werking van de richtlijn wordt als entiteit aangemerkt: “...een rechtspersoon of juridische constructie die zijn (haar) onderneming drijft door middel van een vennootschap of een fiscaal transparante structuur...”.¹⁴⁷ Deze omschrijving sluit aan bij het feit dat een niet inwonende entiteit ook onder de richtlijn kan vallen. Dit ontnemt de kans voor een onderneming om op een dusdanige manier te structureren dat de rechtspersoon gezien wordt als fiscaal transparant en hierdoor niet onder de richtlijn zou vallen. Deze omschrijving van een entiteit is mijns inziens dan ook treffend. Alle vormen van belastingontwijking of ‘taxplanning’ dienen te worden voorkomen.

Net als in het huidige artikel 5 OESO-MV wordt vereist dat de vaste inrichting geheel of gedeeltelijk de onderneming voortzet.¹⁴⁸ Dit criterium houdt in dat de vaste inrichting de

¹⁴³ In het vervolg zal dit principe worden aangekaart als het ‘geen-afbreuk-beginsel’.

¹⁴⁴ Petruzzi & Koukouloti, *European Taxation* 2018 (58), no. 9.

¹⁴⁵ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, artikel 2.

¹⁴⁶ Hennevelt, *WFR* 2018/141, zie ook verwijzing naar Graaf, de, Kavelaars & Stevens 2016 hfd. 11.

¹⁴⁷ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072.

¹⁴⁸ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, artikel 1.

activiteiten van het hoofdhuis ondersteunt.¹⁴⁹ Het vereist een actieve bijdrage van de vaste inrichting aan de activiteiten van de gehele onderneming, maar vereist niet dat het actief bijdraagt aan de winst als geheel. Belangrijk om bij dit vereiste op te merken is dat de virtuele vaste inrichting dus een verlengstuk is van de activiteiten van het hoofdhuis. Wat ondersteuning precies inhoudt, leidt bij het huidige vaste inrichting begrip reeds tot discussies. Dit komt doordat het criterium een grijs gebied omvat. Een inrichting is geen vaste inrichting indien alleen ondersteunende activiteiten plaatsvinden, zoals onderzoek of reclame.¹⁵⁰ Dat vergelijkbare discussies gaan ontstaan bij de ondersteunende activiteiten van een digitale interface in een ander land, dan waar de onderneming gelegen is, is dan mijns inziens niet onoverkomelijk. De vraag rijst namelijk of reclameactiviteiten op een dergelijke digitale interface, wat zoals zojuist beschreven niet volgens de huidige regelgeving een vaste inrichting tot gevolg zou hebben, wél als virtuele vaste inrichting wordt aangemerkt. Mogelijk vormt het criterium van de ondersteuning dus nog een struikelblok.

In de uitleg van het begrip vaste inrichting wordt in de eerste volzin van artikel 4 vermeld dat een vaste inrichting wordt geacht aanwezig te zijn, indien sprake is van een digitale aanwezigheid. Het hebben van een aanmerkelijke digitale aanwezigheid is dus ook een criterium voor de toepassing van de virtuele vaste inrichting. Sterker nog, in feite is dit het belangrijkste criterium voor het hebben van een virtuele vaste inrichting. Zonder deze aanmerkelijke digitale aanwezigheid is namelijk helemaal geen sprake van een virtuele vaste inrichting. Wat onder dergelijke digitale aanwezigheid van een onderneming wordt verstaan en wanneer een onderneming aan dit criterium voldoet, komt aan bod in de volgende paragraaf.

4.3 Aanmerkelijke digitale aanwezigheid

Van een virtuele vaste inrichting is dus sprake indien een onderneming een aanmerkelijke digitale aanwezigheid heeft. Het richtlijnvoorstel bevat in hoofdstuk II de uitleg van de aanmerkelijke digitale aanwezigheid.¹⁵¹ In lid 3 van artikel 4 wordt voor het eerst vermeld wat wordt verstaan onder de aanmerkelijke digitale aanwezigheid. De kern van het begrip bevat een onderscheid tussen het aspect van de aanwezigheid en het digitale aspect. Het aanwezigheidsaspect van deze digitale diensten bevat drie niet-cumulatieve voorwaarden. Indien aan een of meer van de drie voorwaarden wordt voldaan, wordt de digitale ondernemingsactiviteiten geacht aanmerkelijk aanwezig te zijn. Onder het digitale aspect

¹⁴⁹ Zie paragraaf 2.6.

¹⁵⁰ Artikel 5, lid 4 OESO-MV; zie tevens het bij het artikel behorende commentaar. Niet als een vaste inrichting wordt aangemerkt: het uitvoeren van enkel voorbereidende- en hulpectiviteiten.

¹⁵¹ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, artikelen 4 en 5.

wordt verstaan: het drijven van een gehele of gedeeltelijke onderneming die zich richt op de levering van digitale diensten via digitale interface.

Voordat uitgewerkt kan worden waar de aspecten aanwezigheid en digitaal op zien, is het van belang om stil te staan bij de gebruikte definities in de richtlijn. In de uitwerking van de richtlijn komen dergelijke definities namelijk vaker aan bod. De definities worden vermeld in artikel 3.¹⁵² Zo wordt in het vervolg meerdere keren gesproken over het leveren van een digitale dienst via een digitale interface. De EC heeft in lid 5 van artikel 3 gedefinieerd wat wordt bedoeld met het verrichten van een digitale dienst. Sub a tot en met e geven vervolgens een aantal leveringen en diensten aan, waar de richtlijn met name op van toepassing is. Hierbij wordt, voor de volledigheid, zelfs in de sub f nog verwezen naar bijlage II van het richtlijnvoorstel. De uitgebreide omschrijving van de mogelijke digitale diensten geeft de complexiteit en diversiteit aan van de mogelijkheden binnen de digitale economie. In de hoofdregel heeft de EC de digitale diensten zo goed mogelijk geprobeerd te omschrijven: "...diensten die via het internet of een elektronisch netwerk worden geleverd en waarvan de levering wegens de aard van de dienst grotendeels geautomatiseerd en met minimale menselijke interventie gebeurt, en onmogelijk is zonder de aanwezigheid van informatietechnologie...".¹⁵³ Daarbij is ook de definitie van een digitale interface van belang. Dit ziet volgens lid 2 van hetzelfde artikel op software met inbegrip van een website, of deel van deze website, en applicaties (inclusief mobiele applicaties).

4.3.1 Aanwezigheid van digitale diensten

In artikel 4 lid 3 van het richtlijnvoorstel worden de drie criteria gegeven waaraan getoetst wordt of sprake is van een digitale aanwezigheid. Bij de toetsing of de onderneming voldoet aan een van deze criteria, dienen alle digitale diensten van alle verbonden entiteiten in aanmerking te worden genomen. Derhalve is het mogelijk dat een moeder- en dochtermaatschappij los van elkaar niet onder de criteria van de digitale diensten vallen, maar in samenhang met elkaar wel. Voor de toepassing van het artikel dient dus te worden gekeken naar het concern.¹⁵⁴ Dit is mijns inziens op zichzelf al een uitzonderlijke uitwerking. In principe wordt in het huidige regime altijd de 'separate-entity approach' gebruikt, ofwel de zelfstandigheidsfictie.¹⁵⁵

¹⁵² COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072.

¹⁵³ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, artikel 3, lid 5.

¹⁵⁴ Concern is hierbij de verzamelnaam voor alle verbonden moeder- en dochtermaatschappijen. Het verbondenheids criterium kan bijvoorbeeld vergelijkbaar zijn aan het criterium van artikel 10a Wet op VpB 1969. Op deze verbondenheid wordt echter niet dieper ingegaan.

¹⁵⁵ Zie artikelgewijs commentaar bij artikel 9 OESO-MV, aant. 4.11.2.

Het eerste criterium ziet op een monetaire voorwaarde. Van een aanmerkelijke digitale aanwezigheid wordt geacht sprake te zijn wanneer binnen het belastingtijdvak het aandeel van de totale opbrengsten van levering van digitale diensten aan gebruikers die zich bevinden binnen een lidstaat hoger zijn dan 7.000.000 euro. In eerste opzicht lijkt dit een eenvoudig monetair criterium. Desalniettemin dienen een aantal aspecten van het criterium nader uitgewerkt te worden. Allereerst volgt uit de regel dat het van belang is waar de gebruiker zich bevindt: 'die zich bevinden binnen een lidstaat'. In lid 4 wordt omschreven wat wordt bedoeld met de locatie van de gebruiker. De gebruiker wordt geacht zich in een lidstaat te bevinden, als de gebruiker in het belastingtijdvak middels een toestel of apparaat toegang heeft verkregen tot de digitale interface waarmee de digitale dienst wordt geleverd. Vervolgens wordt in lid 6 toegelicht dat de toewijzing aan een lidstaat van een dergelijk toestel of apparaat van de gebruiker gebeurt aan de hand van het IP-adres. Mogelijk kan in de toekomst de locatie van dit toestel of apparaat nauwkeuriger worden bepaald. Vandaar dat de besproken toewijzing van lid 6 ook gebaseerd kan zijn op een nauwkeurigere methode dan het IP-adres.¹⁵⁶

In het criterium is 7.000.000 euro het vereiste aandeel van de totale inkomsten binnen een enkele lidstaat. De uitleg van 'het aandeel van de totale inkomsten' wordt beschreven in het zevende lid.¹⁵⁷ Het gaat hier om de verhouding van het aantal keer dat middels toestellen of apparaten in een lidstaat toegang wordt verkregen tot de digitale interface in vergelijking met het totaal aantal keer toegang. Een eerder besproken probleem dat hierbij opkomt is de mobiliteit van de gebruiker.¹⁵⁸ Een IP-adres van een telefoon kan zich binnen een belastingtijdvak bevinden in meerdere lidstaten. Het is van belang voor de toewijzing van de gebruikers, dat dergelijk onderscheid van locatie van eenzelfde IP-adres duidelijk zichtbaar is. Ondernemingen moeten niet de dupe zijn van een opbrengst die dubbel wordt toegerekend, doordat het IP-adres bekend is in meerdere landen.

Ten slotte is het bedrag van 7.000.000 euro een redelijk astronomisch bedrag. Hierdoor wordt de reikwijdte mijns inziens enigszins beperkt. Bovendien kan een situatie ontstaan waarbij het aandeel van de opbrengsten in iedere lidstaat net onder deze drempel uitkomen. In dergelijk geval is in geen enkele lidstaat sprake van een aanmerkelijke digitale aanwezigheid. Het is niet het doel van de EC om alle digitale ondernemingen aan te pakken, maar alleen de grotere ondernemingen. Het criterium kan echter zo hoog gesteld zijn dat de richtlijn slechts een

¹⁵⁶ Zie paragraaf 3.2.1. Hier is besproken dat gebruikers het IP-adres op meerdere locaties kunnen gebruiken. Dit zorgt voor een minder nauwkeurige locatiebepaling.

¹⁵⁷ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, artikel 4.

¹⁵⁸ Zie paragraaf 3.2.1.

enkeling aanpakt, dat kan mijns inziens ook niet de bedoeling zijn. In paragraaf 3.4.1 is besproken dat een dergelijke strikte norm, ofwel een absoluut criterium, aanleiding zou kunnen geven om er fiscaal omheen te plannen. Ondernemingen kunnen in een land een stop zetten op de omzet als zij in de buurt gaan komen van deze drempel. Dit is een nieuwe ontwijkmogelijkheid waarvan geen sprake zou zijn geweest bij een open norm. Het nadeel van een open norm is daarentegen de rechtszekerheid. Belastingplichtige weten niet waar ze aan toe zijn. Mijns inziens zou het criterium het beste aan kunnen sluiten bij het daadwerkelijke percentage van de totale inkomsten. Indien binnen een lidstaat een bepaald percentage aan inkomsten wordt behaald met digitale diensten, dan dient de het te worden aangemerkt als virtuele vaste inrichting. Om de norm minder absoluut te maken, kan een toepassingsbereik worden geïntroduceerd. Bij een minimaal percentage, dat het aandeel van de totale inkomsten weergeeft net als bij het huidige criterium, tussen de 10% en 25%, kan sprake zijn van een virtuele vaste inrichting.¹⁵⁹ Vervolgens dient op basis van de grootte van de onderneming, en dus het absolute aandeel van digitale diensten op de totale inkomsten, gekeken te worden of sprake is van een virtuele vaste inrichting. Door een dergelijk bereik toe te passen is de norm minder absoluut. Daarbij is het door een percentage te nemen van de omzet minder toegankelijk om fiscaal gunstig te structureren.

Sub b van artikel 4 lid 3 bevat het tweede criterium waardoor mogelijk sprake kan zijn van een aanmerkelijke digitale aanwezigheid. Indien het aantal gebruikers van een of meer digitale diensten in een belastingtijdvak binnen een lidstaat hoger is dan 100.000, dan wordt voldaan aan dit criterium. Ten aanzien van de locatie van de gebruiker wordt eveneens aangesloten bij lid 4 van hetzelfde artikel. Ook dit criterium laat weinig tot de verbeelding over. Het gaat om 100.000 gebruikers. Het enige opmerkelijk punt is de combinatie van een of meer digitale diensten. Een onderneming kan meerdere digitale diensten leveren via een digitale interface. Ten behoeve van het criterium moeten alle gebruikers van alle geleverde diensten bij elkaar genomen worden. Bovendien dienen zoals eerder vermeld, ten aanzien van de criteria voor de aanmerkelijke digitale aanwezigheid, alle digitale diensten van het gehele concern in beschouwing genomen te worden.¹⁶⁰ Beide samen nemend hebben tot gevolg dat mogelijk zeer snel aan de 100.000 gebruikers toegekomen wordt. De vraag die hierbij rijst is of een gebruiker van twee verschillende diensten binnen hetzelfde concern dubbel in aanmerking moet worden genomen en of hierbij wellicht nog onderscheid te vinden is in een geval waarbij de diensten in het verlengde van elkaar liggen. Daarbij rijst ook de vraag of de term 'gebruiker'

¹⁵⁹ De gebruikte percentages zijn willekeurig gekozen. In een mogelijke vervolgstudie kan worden onderzocht of dit een effectiever criterium is met juist gekozen percentages.

¹⁶⁰ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, artikel 4 lid 3.

ziet op een betalende gebruiker, of iemand die gebruik maakt van de dienst.¹⁶¹ Deze onzekerheden maken dit criterium mijns inziens nog niet volledig zuiver.

Het derde en laatste criterium wordt beschreven in artikel 4 derde lid sub c van het richtlijnvoorstel. Van een aanmerkelijke digitale aanwezigheid is sprake indien het aantal zakelijk overeenkomsten die worden gesloten voor de levering van een digitale dienst hoger is dan 3.000. Ook voor dit criterium ziet de toetsing op het aantal gebruikers in een lidstaat en binnen een belastingtijdvak. Dit derde criterium heeft iets weg van de derde mogelijke vorm van vaste inrichting die reeds bekend is uit de bestaande wetgeving, namelijk de vaste vertegenwoordig.¹⁶² Dit komt doordat het ziet op het sluiten van overeenkomsten met betrekking tot het leveren van diensten, al gaat het in dit geval wel om digitale diensten. Lid 5 van artikel 4 geeft uitleg over wat wordt verstaan onder het sluiten van overeenkomsten en geeft een verduidelijking over de locatie waar de overeenkomst zich bevindt. Het enige wat bij dit criterium opvalt is de mogelijkheid om geen overeenkomsten meer te sluiten nadat bijvoorbeeld het aantal van 2900 bereikt is. Mijns inziens kan hierdoor dus ook weer om het criterium heen gepland worden.

De voorgaand besproken criteria zijn voornamelijk gebruiker gerelateerd.¹⁶³ Hieruit lijkt het doel van de heffing duidelijk te zijn gericht op de waarde creatie bij de gebruikers. Het is voor de toepassing van de digitale aanwezigheid voornamelijk van belang waar deze gebruikers zich bevinden. Dit is niet alleen van belang voor de toewijzing van de aanmerkelijk digitale aanwezigheid op zichzelf, maar ook voor de uiteindelijke winsttoerekening. De winsttoerekening zal in paragraaf 4.4 nader uitgewerkt worden.

4.3.2 Digitale levering van diensten via digitale interface

In het richtlijnvoorstel is ervoor gekozen om een omschrijving te geven van de diensten die onder de digitale economie vallen. Het omschrijven van deze economie is, zoals blijkt uit hoofdstuk 3, enigszins noodzakelijk. Door de levering van diensten te omschrijven, die onder de heffing dienen te vallen, wordt duidelijk waar het onderscheid ligt tussen de traditionele economie en de digitale economie. Het richtlijnvoorstel betreft specifieke digitale leveringen van diensten via een digitale interface. De EC heeft hiermee de keuze gemaakt om de digitale economie zeer beperkt te houden. In beginsel omvat een dergelijke omschrijving van een levering van digitale diensten niet een retailer die via een digitaal platform zijn goederen

¹⁶¹ Denk hierbij aan een familie-abonnement voor Netflix. De kinderen gebruiken de dienst van Netflix, maar betalen hier niet zelf voor. Betekent dit dat een gezin direct 4 gebruikers kan bevatten.

¹⁶² Zie paragraaf 2.6.3.

¹⁶³ D.S. Smit, *Ondernemingsrecht 2019/5*.

aanbiedt. Een levering van goederen bevat naar de letter van de omschrijving van de digitale aanwezigheid geen enkele rol in de digitale economie. Een grote groep onderneming valt hierdoor niet binnen de gestelde grenzen.¹⁶⁴

Bovendien lijkt een bedrijf als Uber niet te kwalificeren als een onderneming die digitale diensten levert via een digitale interface.¹⁶⁵ In een zaak van Uber wordt de uitspraak van het Europees Hof van Justitie nog verwacht, maar de advocaat-generaal (hierna: A-G) heeft geconcludeerd dat de digitale dienst en de analoge dienst niet onlosmakelijk verbonden zijn.¹⁶⁶ Dit heeft tot gevolg dat de activiteiten van Uber niet als digitale diensten kunnen worden aangemerkt. Volgens de A-G is het bij een webwinkel die vliegtickets verkoopt wel mogelijk om de activiteiten los van elkaar te zien. Maar een dergelijke webwinkel valt niet onder de heffing van de digitale economie vanwege het feit dat zij goederen leveren. De EC heeft in 2016 richtsnoeren gegeven hoe om gegaan dient te worden met grensoverschrijdende elektronische handel.¹⁶⁷ De richtsnoeren zien weliswaar op de kwalificatie van een internationale 'handelaar' of 'oneerlijke handelspraktijken', maar de EC heeft hierin beoordeeld hoe gekeken dient te worden naar bijvoorbeeld zoekmachines als Google, sociale media als Facebook of platforms voor de economie als Uber. Wellicht dat de EC de richtsnoeren kan gebruiken om de kwalificatie van digitale ondernemingen te verduidelijken. Met name of de activiteiten van digitale ondernemingen onlosmakelijk verbonden zijn. Mijns inziens zou dit de voorgestelde richtlijn verduidelijken. Waarom de EC dergelijke verwijzing naar haar eigen richtsnoeren niet maakt, is onduidelijk.

4.4 De nieuwe winstallocatie

Het richtlijnvoorstel is niet alleen gericht op het creëren van een nieuw aanknopingspunt ten behoeve van het heffen van virtuele ondernemingen. Het wijzigt ook deels de bestaande uitgangspunten van het toerekenen van winst.¹⁶⁸ De verandering in heffing is noodzakelijk omdat op basis van de bestaande toewijzingsmethodiek alleen wordt gekeken naar de locatie waar de input-factoren arbeid en kapitaal zich bevinden en hierbij geen rekening wordt gehouden met waarde creatie door afnemers in het bronland.¹⁶⁹ Zoals vermeld in paragraaf 4.3.1, is het richtlijnvoorstel zeer gericht op de gebruiker, ofwel de afnemer. Logischerwijs

¹⁶⁴ Dit blijkt tevens uit de definitie van digitale diensten in artikel 3 lid 5 waarin wordt verwezen naar de in bijlage III vernoemde diensten.

¹⁶⁵ Neck, van. & Waterman, *Juridisch up to Date 2017-0104*; zie ook Concl. A-G Szpunar, HvJ EU 11 mei 2017, C-434/15 en Concl. A-G Szpunar, HvJ EU 4 juli 2017, C-320/16.

¹⁶⁶ Overigens dient te worden opgemerkt dat deze zaak ziet op de vraag of Uber een informatiemaatschappij of een vervoersdienst betreft. Desalniettemin staat in de zaak ter discussie of de onderneming als een volledige digitale dienst kan worden aanschouwd. De zaak is hierom relevant voor dit onderzoek.

¹⁶⁷ SWD(2016)163 final.

¹⁶⁸ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, artikel 5 lid 2-lid 6; zie ook D.S. Smit, *Ondernemingsrecht 2019/5*.

¹⁶⁹ Aldus D.S. Smit, *Ondernemingsrecht 2019/5*.

wordt een wijziging in heffingsmethodiek dus noodzakelijk geacht om aan te kunnen sluiten bij de waarde creatie die plaatsvindt bij de afnemers. De winsten die toerekenbaar zijn aan de virtuele vaste inrichting worden op basis van artikel 5 van de richtlijn gealloceerd aan de betreffende virtuele vaste inrichting.¹⁷⁰ Uit de omschrijving van de richtlijn, die nogal cryptisch geschreven is, valt af te leiden dat de uitgangspunten van de huidige methodiek voor winsttoerekening in stand blijven.¹⁷¹ De winstallocatie aan de vaste inrichting zoals besproken in paragraaf 2.6.4 blijft dus ongewijzigd. Het toerekenen van winst op basis van het kernbegrip 'arm's-lengthbeginsel' houdt stand. Door de EC is het dus louter noodzakelijk geacht om een aanvullende regeling tot stand te brengen ten aanzien van de toerekening van winst aan de virtuele vaste inrichting.

Het is voor de toepassing van de aanvullende regeling uit artikel 5 van belang dat een aantal elementen van de reeds bekende winstallocatie duidelijk terugkomen in de richtlijn. In paragraaf 2.6.4 is aangekaart dat de AOA (Authorised OECD Approach) als uitgangspunt wordt gebruikt om winst aan de vaste inrichting te alloceren. Deze AOA kent een tweestapsbenadering waarbij eerst de activa, risico's en het eigen vermogen worden toegerekend aan het hoofdhuis en de vaste inrichting. Vervolgens wordt aan de hand van dergelijke verdeling de winst onderverdeeld. Uit de richtlijn moet duidelijk blijken op welke wijze een dergelijke verdeling gemaakt kan worden in digitale situaties. Bovendien wordt door de toepassing van artikel 7 OESO-MV bij de huidige vaste inrichting dubbele belastingheffing voorkomen. Dit vindt plaats door verrekening dan wel vrijstelling. De vraag rijst of dergelijke voorkoming ook plaatsvindt bij winsten die worden toegerekend aan de virtuele vaste inrichting. Op deze en enkele andere elementen van de vaste inrichting wordt achtereenvolgens ingegaan.¹⁷²

4.4.1 De Authorised OECD Approach in een virtueel jasje

Allereerst wordt in lid 2 van artikel 5 een aansluiting gemaakt naar de AOA. De winsten die toerekenbaar zijn aan of verband houden met de virtuele vaste inrichting zijn alleen de winsten die ook als winst zouden zijn aangemerkt indien sprake zou zijn van een onafhankelijk onderneming. Expliciet wordt vermeld dat hierbij met name naar onderlinge handelingen gekeken dient te worden die plaatsvinden tussen de vaste inrichting en de andere onderdelen binnen de onderneming. De aansluiting met de benadering, die wordt gebruikt voor het huidige begrip van de vaste inrichting, lijkt in eerste instantie verhelderend. Echter, resulteert deze

¹⁷⁰ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072.

¹⁷¹ Idem. D.S. Smit, *Ondernemingsrecht 2019/5*; zie tevens paragraaf 4.2: "geen-afbreuk-beginsel".

¹⁷² Andere elementen omtrent winstallocatie bij de vaste inrichting zoals die zijn besproken in paragraaf 2.6.4.

aansluiting in een dubbele fictie.¹⁷³ Uit de AOA volgt dat per fictie de virtuele vaste inrichting geacht dient te worden aangemerkt als zijnde een onafhankelijke onderneming, terwijl de virtuele vaste inrichting op zichzelf staande reeds een fictie is. Het alloceren van winst wordt hierdoor mijns inziens een bewonderingswaardige aangelegenheid.

De AOA kent dus een tweestapsbenadering. In de eerste stap worden de activa, risico's en het eigen vermogen gealloceerd aan de vaste inrichting aan de hand van verdeelsleutels. Stap twee wijst winst toe op basis van de gemaakte verdeling. Zelfs als in een eerder stadium de kwalificatie van de virtuele vaste inrichting succesvol is doorlopen, is het nog maar de vraag of vervolgens de winst juist kan worden toegerekend aan deze virtuele vaste inrichting.¹⁷⁴ Door zijn aard wordt een vaste inrichting, die wordt gevormd door een aanmerkelijke digitale aanwezigheid, gekenmerkt door een volledig gebrek aan fysieke aanwezigheid. De vraag rijst of het dan mogelijk is om de eerste stap van de tweestapsbenadering juist uit te voeren. Een voorbeeld van een verdeelsleutel die door de AOA wordt gebruikt is de 'significant people function'.¹⁷⁵ Risico's van de onderneming worden toegerekend aan de personen die belangrijke functies bekleden binnen de organisatie. Ook het economisch eigendom van activa wordt toegewezen aan de belangrijke functies die beslissingen maken over deze betreffende activa.¹⁷⁶ Door het volledige gebrek van fysieke aanwezigheid, zal ook de aanwezigheid van significante mensen (met belangrijk functies en die de economisch wezenlijke activiteiten uitvoeren) in de bronstaat ontbreken. Het toewijzen van activa, risico's of het eigen vermogen wordt hierdoor niet eenvoudig of zelfs onmogelijk. Om dit probleem te ondervangen dient of i) een nieuwe definitie van 'significant (people) function' te worden gevonden waarbij rekening wordt gehouden met de digitale aspecten of ii) de gebruikte veronderstellingen moeten vereenvoudigd worden toegepast.¹⁷⁷

Ten behoeve van een nieuwe definitie heeft de EC aangesloten bij de kenmerken van de digitale economie om tot een goede verdeelsleutel te komen. In artikel 5 lid 4 staat expliciet vermeld dat voor de vaststelling van toerekenbare winsten aan de virtuele vaste inrichting "op passende wijze" rekening gehouden dient te worden met economisch wezenlijke activiteiten die relevant zijn voor de immateriële vaste activa.¹⁷⁸ In hoofdstuk 3 is besproken dat immateriële vaste activa een belangrijk actief is voor de digitale ondernemingen. De toewijzing van de winst aan de virtuele vaste inrichting wordt echter louter ingewikkelder door de

¹⁷³ Petruzzi & Koukouloti, *European Taxation* 2018 (58), no. 9.

¹⁷⁴ Blum, *Bulletin for International Taxation* 2015 (69), No. 6/7.

¹⁷⁵ Zie paragraaf 2.6.4.

¹⁷⁶ Blum, *Bulletin for International Taxation* 2015 (69), No. 6/7.

¹⁷⁷ Idem. Blum, *Bulletin for International Taxation* 2015 (69), No. 6/7.

¹⁷⁸ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072. "Op passende wijze" is een letterlijk citaat uit het wetsartikel.

immateriële vaste activa, die een erg hoge mate van invloed heeft op ondernemingen binnen de digitale economie.¹⁷⁹ De immateriële activa is namelijk een zeer mobiel actief.¹⁸⁰ Een verdeelsleutel die ziet op een dergelijk immaterieel actief, is dus mijns inziens door de belastingplichtige mogelijk te beïnvloeden. De verdeelsleutel wijst winst toe aan de staat waar de immateriële activa zich bevindt. Het probleem daarvan is dat de onderneming zelf kan kiezen waar dit is. De verdeelsleutel wordt hierdoor direct een nutteloos instrument.

Immateriële vaste activa als verdeelsleutel kan daarentegen een goed alternatief zijn. Dit geldt echter alleen indien tegen de mogelijke vorm van ontwijking, als gevolg van de mobiliteit, een oplossing gevonden wordt. De EC heeft gepoogd deze oplossing te vinden. Dit heeft zij gedaan door de zojuist aangehaalde passage 'op passende wijze' op te nemen in lid 4.¹⁸¹ Voor toewijzing dient gekeken te worden naar alle aspecten die het mogelijk maken om een waardevol immaterieel actief in bezit te hebben: de ontwikkeling, de uitbreiding, het onderhoud, de bescherming en de exploitatie.¹⁸² Uiteindelijk dienen hiervoor namelijk economisch wezenlijke activiteiten uitgevoerd te worden. De EC heeft in het zesde lid van artikel 5 reeds een aantal voorbeelden opgenomen van wat onder dergelijke activiteiten valt.¹⁸³ Alhoewel het probleem van toerekening hierdoor lijkt te zijn ondervangen, is het door de mobiliteit van de ondernemingsactiviteiten mogelijk ook dergelijke wezenlijke activiteiten facultatief te positioneren.¹⁸⁴ De economische werkelijkheid van waar de activiteiten plaatsvinden blijft dus alsnog twijfelachtig. De verdeelsleutel lijkt hierdoor mijns inziens nog niet waterdicht.

Ten aanzien van een nieuwe definitie van 'significant people function' zou mogelijk aangesloten kunnen worden bij het aantal gebruikers. Het ziet in dit geval niet op de significantie van belangrijke functies of wezenlijke activiteiten die worden uitgevoerd, maar op significantie van mensen die gebruik maken van de digitale aanwezigheid. In paragraaf 4.3.1 is aangekaart dat de criteria van de richtlijn voornamelijk gebruiker gerelateerd zijn.¹⁸⁵ Door deze nieuwe definitie van de verdeelsleutel zou de winsttoerrekening aansluiten bij de kwalificatie uit artikel 4 van de richtlijn. Het aansluiten bij de kwalificatie van de virtuele vaste inrichting kan daarentegen ook nadelig effect hebben. In artikel 4 wordt als criterium gesteld dat een minimaal aantal gebruikers in een land resulteert in een virtuele vaste inrichting. Dit zegt echter niets over het aandeel van de virtuele vaste inrichting in de gehele onderneming.

¹⁷⁹ Petruzzi & Buriak, *Bulletin for International Taxation* 2018 (72), No. 4a/Special Issue.

¹⁸⁰ Zie paragraaf 3.2.1.

¹⁸¹ Hennevelt, *WFR* 2018/141.

¹⁸² D.S. Smit, *Ondernemingsrecht* 2019/5.

¹⁸³ Idem. Hennevelt, *WFR* 2018/141.

¹⁸⁴ Zie paragraaf 3.2.1.

¹⁸⁵ D.S. Smit, *Ondernemingsrecht* 2019/5.

Een land kan namelijk relatief gezien weinig gebruikers hebben, omdat de onderneming over de hele wereld een aanmerkelijke digitale aanwezigheid (en dus veel gebruikers heeft).¹⁸⁶ Desalniettemin is het mogelijk om bij de gebruiker aan te sluiten. Mogelijk kan winst worden toegerekend door te kijken naar de mate van kosten die zijn gemaakt om bij deze gebruikers onder de aandacht te komen. Deze mogelijkheid wordt in het richtlijnvoorstel overigens reeds gegeven.¹⁸⁷ In artikel 5 lid 6 wordt vermeld dat in beginsel de vaststelling van de toerekenbare winst aan de virtuele vaste inrichting gebeurt op basis van de profit-splitmethode, tenzij de belastingplichtige kan aantonen dat een alternatieve methode beter geschikt is dan de functionele analyse. Hierdoor zou mogelijk aangesloten kunnen worden bij splitsingsfactoren als kosten voor onderzoek, ontwikkeling en marketing of het aantal gebruikers en verzamelde data.¹⁸⁸ De EC moet in overweging nemen of de belastingplichtige het alternatief aannemelijk moet maken, zoals beschreven in artikel 5 lid 6, of dat de definitie van 'significant people function' moet aansluiten bij de gebruiker. Mijns inziens zou dit de verdeelsleutel geschikter maken.

4.4.2 Dubbele heffing als gevolg van de richtlijn

De EC heeft als doel een gelijk speelveld te behouden voor alle spelers in de markt.¹⁸⁹ In paragraaf 2.5 kwam aan de orde dat deze gelijkheid ook geldt voor een vaste inrichting ten opzichte van een juridische entiteit.¹⁹⁰ De virtuele vaste inrichting en haar juridische hoofdhuis dienen dus gelijk behandeld te worden en net zo behandeld te worden als een niet-digitale onderneming. De vraag rijst of de digitale ondernemingen, welke een virtuele vaste inrichting hebben na invoering van het richtlijnvoorstel, inderdaad gelijk worden behandeld als de andere spelers binnen de markt.¹⁹¹ Het richtlijnvoorstel voorziet in een aanvulling en doet geen afbreuk aan het huidige wetssysteem, het in paragraaf 4.2 besproken geen-afbreuk-beginsel. Desalniettemin is hier tevens aangekaart dat het onduidelijk is wat de kwalificatie wordt van een virtuele vaste inrichting indien deze reeds is gekwalificeerd als vaste inrichting onder het huidige wetstelsel. Dit resulteert mogelijk in een extra dubbele heffing waardoor de digitale onderneming, met een virtuele vaste inrichting, slechter wordt behandeld.

¹⁸⁶ In dergelijke situatie is het aantal gebruikers relatief laag, maar dit zegt niks over de mate van de omzet die met deze gebruikers behaald wordt.

¹⁸⁷ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, artikel 5 lid 6.

¹⁸⁸ D.S. Smit, *Ondernemingsrecht 2019/5*.

¹⁸⁹ Zie paragraaf 3.4.

¹⁹⁰ Zie Hosson, de, *WFR 2003/1581*; zie o.a. HvJ EG 28 januari 1986, C-270/83 (*Avoir Fiscal*) en HvJ EG 21 september 1999, C-307/97 (*Saint Gobain*).

¹⁹¹ De andere spelers zien hierbij op de digitale ondernemingen die niet te maken krijgen met een virtuele vaste inrichting of niet-digitale ondernemingen die helemaal niet te maken krijgen met de richtlijn.

Omdat de richtlijn een aanvulling is op het begrip van de vaste inrichting, dient voor het toerekenen van de winst eveneens te worden gekeken naar artikel 7 van het OESO-MV.¹⁹² Hier wordt overigens door de EC niets over vermeld in het richtlijnvoorstel. De richtlijn definieert wanneer sprake is van een virtuele vaste inrichting en welke aspecten in ogenschouw genomen dienen te worden bij de winstallocatie. Op het voorkomen van dubbele belasting wordt dus, mijns inziens opmerkelijk, niet ingegaan. Het zou desalniettemin logisch zijn dat wordt aangesloten bij de winsttoerekening van artikel 7 OESO-MV, zoals besproken in paragraaf 2.6.4, en de daarbij horende verwijzing naar de voorkoming van dubbele belasting in artikel 23 A of 23 B OESO-MV. In Nederland kennen wij ten aanzien van de voorkoming van dubbel belasting de objectvrijstelling.¹⁹³

Toch lijkt het richtlijnvoorstel niet volledig aan te sluiten bij artikel 7 OESO-MV. Als inleidende opmerking geeft de huidige formulering van lid 1 van artikel 5 aan dat “De winsten die toerekenbaar zijn aan of verband houden met een aanmerkelijke digitale aanwezigheid in een lidstaat, zijn belastbaar in het kader van de vennootschapsbelasting van die lidstaat alleen”.¹⁹⁴ Deze bepaling staat niet in verband met de formulering van artikel 7 lid 1 OESO-MV.¹⁹⁵ Dit heeft tot gevolg dat de toewijzing van winst mogelijk verschilt op basis van het feit of de vaste inrichting traditioneel of virtueel is. De oorzaak ligt bij de onduidelijke formulering van begrippen als ‘verband houden met’ en ‘in het kader van de vennootschapsbelasting’. Bovendien lijkt de verwijzing van ‘de winsten’ niet overeen te komen met het begrip ‘winst’ uit artikel 7 van het huidige OESO-MV (geldend vanaf 2010), maar is daarentegen vergelijkbaar met het begrip uit artikel 7 van het OESO-MV 1963.¹⁹⁶ Dit zou kunnen impliceren dat het niet mogelijk is om winsten toe te rekenen aan de virtuele vaste inrichting in geval van verliesgevende positie van de (gehele) onderneming. Ten slotte voorziet het begrip ‘alleen’ in een beperking van de woonstaat met betrekking tot het heffen over de winsten die aan de virtuele vaste inrichting worden toegewezen. Dit mechanisme is verschillend ten opzichte van het gebruikte mechanisme van artikel 7 OESO-MV.¹⁹⁷

De onduidelijke formulering, de verschillen in termen en het verschil in mechanisme tussen de bepalingen kunnen veroorzaken dat dubbele heffing ontstaat over de winsten van de (virtuele) vaste inrichting. Het conflict tussen beide bepalingen kan ook tot gevolg hebben dat de winsten

¹⁹² Zie paragrafen 2.5 en 2.6.4.

¹⁹³ Ten behoeve van de omvang van het onderzoek wordt, net als in paragraaf 2.6.4 niet verder ingegaan op de uitwerking van de objectvrijstelling.

¹⁹⁴ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, artikel 5 lid 6.

¹⁹⁵ Petruzzi & Koukouloti, *European Taxation* 2018 (58), no. 9.

¹⁹⁶ Idem. Petruzzi & Koukouloti, *European Taxation* 2018 (58), no. 9; zie tevens paragraaf 2.4.1, het OESO-MV heeft een transitie doorgemaakt.

¹⁹⁷ Idem. Petruzzi & Koukouloti, *European Taxation* 2018 (58), no. 9.

minder dan een keer worden belast. De vraag of ze ongelijk behandeld worden, is dus lastig te beantwoorden. Het zal vooral afhangen van de situatie. Wat de ongelijke behandeling tussen digitale ondernemingen onderling tevens aan zou kunnen tasten is het feit dat artikel 4 van het richtlijnvoorstel niet verwijst naar het concept waarde creatie.¹⁹⁸ Dit concept komt namelijk in artikel 5 aan bod. Het gevolg hiervan is dat waarde creatie in een land kan plaatsvinden op grond van artikel 5, maar doordat niet wordt voldaan aan de criteria van artikel 4 deze waarde creatie onbelast blijft. In de gespiegelde situatie, een door artikel 4 beoordeelde virtuele vaste inrichting heeft op grond van artikel 5 te weinig waarde creatie om winsten aan te alloceren. De virtuele vaste inrichting is dan tevens onbelast. Het systeem lijkt mijns inziens in sommige gevallen gunstig uit te vallen voor de belastingplichtige en in andere gevallen ongunstig.

4.5 Subconclusie

Het doel van het hoofdstuk was om een antwoord te vinden op de deelvraag “*Hoe heeft de Europese Commissie het richtlijnvoorstel aangekleed?*”. Om tot het antwoord te kunnen komen, is de richtlijn uitgewerkt op drie aspecten: de ‘virtuele’ aanvulling op het huidige begrip vaste inrichting, de aanmerkelijk digitale aanwezigheid en de nieuwe winstallocatie.

De richtlijn voorziet in de kern in een aanvulling van het begrip vaste inrichting. Met nadruk op aanvulling, want de EC heeft expliciet vermeld dat de richtlijn geen afbreuk doet aan de bestaande wetgeving (geen-afbreuk-beginsel). Ondanks dat het onduidelijk is wat gebeurt indien de virtuele vaste inrichting al is aangemerkt als vaste inrichting onder het huidige regime, is het duidelijk voor welke entiteiten de richtlijn geldt. De aanvullende regeling lijkt helder, het is alleen opmerkelijk hoe beperkt de reikwijdte is.

Het belangrijkste vereiste voor een virtuele vaste inrichting is een aanmerkelijke digitale aanwezigheid. Zonder dergelijke aanwezigheid is geen sprake van een virtuele vaste inrichting. De aanmerkelijke digitale aanwezigheid kan worden gesplitst in twee belangrijke aspecten: het aspect van de aanmerkelijk aanwezigheid en het digitale aspect.

Aan het vereiste aspect van aanwezigheid kan op drie mogelijk voorwaarden worden voldaan. Deze drie voorwaarden, die worden besproken in artikel 4 lid 3 van het richtlijnvoorstel, zijn niet-cumulatief. Indien dus aan een van deze voorwaarden is voldaan, is sprake van een aanmerkelijke digitale aanwezigheid. Van een aanmerkelijk digitale aanwezigheid wordt

¹⁹⁸ Petruzzi & Koukouloti, *European Taxation* 2018 (58), no. 9.

gesproken wanneer: i) voor meer dan 7.000.000 euro aan digitale diensten wordt geleverd aan gebruikers binnen een lidstaat; ii) het aantal gebruikers van een of meer digitale diensten in een belastingtijdvak binnen een lidstaat hoger is dan 100.000; of iii) het aantal zakelijk overeenkomsten die worden gesloten voor de levering van een digitale dienst hoger is dan 3.000.

In de richtlijn is ervoor gekozen om expliciet te omschrijven welke diensten onder de digitale economie vallen. De richtlijn ziet door de omschrijving specifiek op digitale leveringen van diensten via een digitale interface. Ondanks het expliciet omschrijven van diensten, die onder de richtlijn vallen, blijft het in enkele situaties een lastig onderscheid tussen digitale diensten of traditionele diensten.¹⁹⁹ De digitale diensten die onder de richtlijn vallen zijn hierdoor hoofdzakelijk helder.²⁰⁰ Daar staat tegenover dat de richtlijn door het expliciet omschrijven van de digitale diensten ook beperkt is. De EC heeft zelf de keuze gemaakt om de digitale economie zeer beperkt te houden. Aan de helderheid van de richtlijn kan de EC nog iets doen. Bijvoorbeeld door de in 2016 gegeven richtsnoeren ten aanzien van elektronische handel uit te werken.

Ten slotte voorziet de richtlijn in een nieuwe winstallocatie methode. Ongewijzigd blijft hierbij het gebruik van de AOA. De toewijzing van winst wordt dus aan de hand van de tweestapsbenadering gedaan, die reeds wordt gebruikt in het regime van de traditionele vaste inrichting. Het is noodzakelijk geacht om de huidige vorm van winstallocatie te vernieuwen, omdat de huidige regelgeving niet voorziet in de juiste verdeelsleutels. Het volledige gebrek aan fysieke aanwezigheid van een virtuele vaste inrichting maakt het onmogelijk om middels de huidige verdeelsleutels, zoals bijvoorbeeld de 'significant people approach', de winst te alloceren.

Immateriële vaste activa lijkt mogelijk een goede verdeelsleutel te zijn. Net als een verdeelsleutel die aansluit bij de gebruiker. Echter, door de kenmerkende aspecten van immateriële vaste activa, zoals mobiliteit, zitten hier haken en ogen aan. Ook aan de verdeelsleutel van de gebruiker zitten nadelen. Desondanks lijken dit wel de best mogelijke verdeelsleutels. In het door de EC opgestelde richtlijnvoorstel zijn beide verdeelsleutels enigszins ondervangen. De immateriële vaste activa is ondervangen door de passage "op passende wijze", die ziet op de economisch wezenlijke activiteiten die relevant zijn voor het

¹⁹⁹ Ten aanzien van dit onderscheid wordt verwezen naar de discussie over de activiteiten van Uber en een online vliegticketshop in paragraaf 4.3.2.

²⁰⁰ Mijns inziens is het minimaal in 70% van de gevallen helder of een digitale dienst onder de richtlijn valt. Vandaar de term 'hoofdzakelijk'.

immaterieel actief. De verdeelsleutel van de gebruikers is enkel indirect ondervangen. De belastingplichtige heeft namelijk de mogelijkheid om met een goed alternatief te komen, welke dus de gebruiker zou kunnen zien. Voor deze laatste verdeelsleutel dient de EC in overweging te nemen of de belastingplichtige het alternatief zelf aannemelijk moet maken of dat de verdeelsleutel mogelijk gewijzigd kan worden.

Ten aanzien van de winsttoerekening en de voorkoming van dubbele belasting zou het logisch zijn om aansluiting te hebben bij artikel 7 OESO-MV. Dit artikel geldt namelijk voor de huidige vaste inrichting. De verwijzing naar dit artikel bij de aanvullende virtuele vaste inrichting is echter, mijns inziens onverklaarbaar, uit gebleven. Indien de richtlijn en artikel 7 OESO-MV naast elkaar worden gelegd, lijken verschillen in terminologie en het gebruikte mechanisme voor onduidelijkheid te zorgen. Daarbij is de formulering uit de richtlijn zelf ook niet altijd even duidelijk. Dat dubbele belasting mogelijk ontstaat als gevolg van de virtuele vaste inrichting is duidelijk. Of deze dubbele belasting voorkomen wordt is dus de vraag. Daarnaast rijst de vraag of de virtuele vaste inrichting gelijk wordt behandeld aan andere entiteiten. Het daadwerkelijk antwoord blijft uit. In verschillende situaties kan dubbele heffing ontstaan, maar ook kan de situatie ontstaan waarbij minder dan een keer wordt geheven (dubbele non-heffing).

Hoofdstuk 5: Normatieve kwaliteitseisen

5.1 Inleiding

Dit onderzoek is erop gericht om te toetsen of de voorgestelde richtlijn over de virtuele vaste inrichting voldoet aan de gestelde fiscale normen. In de onderzoeksvraag wordt gerefereerd aan fiscale normen uit de nota Zicht op wetgeving.²⁰¹ Zicht op wetgeving is een beleidsplan van de overheid om meer zicht te krijgen op de kwaliteit van het overheidsbeleid. Nadat in voorgaande hoofdstukken de huidige methodiek van internationale winsttoerekening, de aspecten van de digitale economie en het richtlijnvoorstel van de EC zijn besproken, kan nu over worden over gegaan tot de toetsing van dit richtlijnvoorstel.

Om tot een antwoord op de onderzoeksvraag te komen, wordt de deelvraag gesteld: “Hoe verhoudt het richtlijnvoorstel zich tot de fiscale normen?”. De fiscale normen, ook wel kwaliteitseisen genoemd, zullen een voor een aan bod komen. De kwaliteitseisen zijn: rechtmatigheid; doeltreffendheid en doelmatigheid; subsidiariteit en evenredigheid; uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid; onderlinge afstemming; en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Bij de toetsing aan de fiscale normen, is ondervonden dat de verschillende kwaliteitseisen een verschillende mate van belang hebben. De kwaliteitseisen zijn hierdoor onderverdeeld in twee categorieën: i) normatieve kwaliteitseisen en ii) kwaliteitseisen van noodzakelijk belang. Dit hoofdstuk gaat in op de normatieve eisen, waarna in hoofdstuk 6 de eisen worden behandeld die van noodzakelijk belang zijn. Beide hoofdstukken richten zich op de te beantwoorden deelvraag. De betekenis van normatief ziet op het minimale vereiste van de wetgeving. De eisen van normatief belang worden weldegelijk van belang geacht, maar zien meer op algemene vereisten van wetgeving. De noodzakelijke kwaliteitseisen zien op de vraag in hoeverre (in dit specifieke geval) de richtlijn succesvol geïmplementeerd kan worden en daadwerkelijk resultaat oplevert. Deze noodzakelijke kwaliteitseisen komen in hoofdstuk 6 aan bod.

In de nota Zicht op wetgeving wordt besproken dat een bijzondere inspanning van de nationale wetgever is vereist bij het implementeren van EG-regelingen, oftewel in casu het richtlijnvoorstel.²⁰² De nota Zicht op wetgeving vermeldt dat de kwaliteit van de EG-regelingen vaak onvoldoende is en te weinig gericht op de uitvoering. De invalshoek van waaruit de EG-regels zijn opgezet, snijdt daarbij vaak dwars door de nationale wetgeving. Het is daarom van belang dat tijdig nagegaan wordt wat de mogelijke gevolgen zijn van de eventuele Europese

²⁰¹ Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2.

²⁰² De nota vermeldt enkel de afkorting EG, dit staat voor Europese Gemeenschap.

regeling. Vandaar dat het resultaat, dat voortvloeit uit de toetsing van het richtlijnvoorstel aan de fiscale normen, een belangrijke bijdrage levert aan de kwaliteit van de eventuele werkelijke implementatie.

5.2 Rechtmatigheid

In de nota Zicht op wetgeving wordt als eerst de kwaliteitseis rechtmatigheid aangehaald.²⁰³ De eis van rechtmatigheid voorziet erin dat nieuwe wetten in overeenstemming moeten zijn met het recht. Hier wordt onder andere onder verstaan dat wetten niet mogen worden geschreven in strijd met een hogere orde zoals het Europees recht of de grondwet. Daarbij dient tevens rekening gehouden te worden met algemene beginselen, zoals onder andere het rechtzekerheidsbeginsel. Deze kwaliteitseis is beoordeeld als een normatieve kwaliteitseis. Mijns inziens streeft de EC in haar eigen beleid reeds het vereiste na dat wetgeving niet in strijd moet zijn met de hogere orde. De eis is dus van belang, alleen wordt deze eis geacht een minimale standaard te zijn van nieuwe wetgeving. Desondanks dient alsnog getoetst te worden of daadwerkelijk voldaan wordt aan deze standaard.

Uit het richtlijnvoorstel blijkt het 'geen-afbreuk-beginsel'.²⁰⁴ Hiermee lijkt de EC aan te geven dat de rechtmatigheid van de nieuwe regeling in orde is. De richtlijn staat niet in de weg aan de werking van de niet-digitale vaste inrichting.²⁰⁵ Bij de artikelsgewijze toelichting van artikel 5 wordt vermeld dat de regels voortbouwen op het bestaande kader.²⁰⁶ Winsten moeten worden toegerekend aan de vaste inrichting alsof deze behaald zijn als een afzonderlijke onafhankelijk onderneming.²⁰⁷ De EC merkt bij de toerekening van winst op dat de AOA het onderliggende beginsel blijft. In paragraaf 4.4.1 is ingegaan op de toepassing van de AOA. Hier werd geconcludeerd dat de benadering van winsttoerekening vergelijkbaar is aan de situatie van de bestaande traditionele vaste inrichting.²⁰⁸ Het feit dat de bestaande verdeelsleutels dienen te worden aangevuld of op passende wijze dienen te worden toegepast doet hier niets aan af.

Waar de nieuwe richtlijn mogelijk niet in lijn ligt met de huidige wetgeving is de kwalificatie van de ondersteunende activiteiten. Uit zowel artikel 5, lid 4 OESO-MV als artikel 1 van het richtlijnvoorstel vloeit voort dat een vaste inrichting geheel of gedeeltelijk de onderneming dient voor te zetten. Het voortzetten van de onderneming ziet voor de huidige vaste inrichting niet

²⁰³ Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, par. 2.2.2.

²⁰⁴ Zie paragraaf 4.2.

²⁰⁵ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, Toelichting hfd 5.

²⁰⁶ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, Toelichting hfd 5.

²⁰⁷ Zie hiervoor tevens paragraaf 4.2.

²⁰⁸ Zie paragraaf 2.6.4.

op het louter uitvoeren van ondersteunde activiteiten zoals reclame.²⁰⁹ Dergelijke ondersteunende activiteiten zijn te weinig om een vaste inrichting aanwezig te achten. Ten aanzien van de virtuele vaste inrichting kan dit voor moeilijkheden zorgen. Onder andere wordt als een digitale dienst via een digitale interface gezien: “beschikbaarstelling van advertentieruimte...”.²¹⁰ Bovendien staat expliciet vermeld dat reclames, zoals in dagbladen of op televisie niet worden aangemerkt als digitale diensten.²¹¹ Het ontbreken van digitale reclames en het aanmerken van de beschikbaarstelling van advertentieruimte als dienst tezamen suggereert dat de richtlijn voor digitale reclames andere regels kent. Weliswaar is het aanbieden van advertentieruimte en het maken van reclame niet volledig evenredig aan elkaar, maar het lijkt zo te zijn dat online advertenties mogelijk als een digitale dienst kunnen worden aangemerkt. Reclameactiviteiten van een traditionele onderneming worden dus gezien als louter ondersteunend, en dus niet als vaste inrichting, terwijl een digitaal bedrijf mogelijk te maken krijgt met een virtuele vaste inrichting door de digitale dienst. Een digitale onderneming heeft namelijk de mogelijkheid om de gehele omzet uit digitale reclames te genereren. De vraag rijst of de ondersteunde activiteiten voor digitale vaste inrichting dus anders kwalificeren dan voor niet-digitale ondernemingen.²¹² Dergelijk onderscheid zou de rechtmatigheid van de richtlijn in de weg staan.

Ten slotte dient het richtlijnvoorstel niet in de weg te staan aan bestaande algemene beginselen. Rechtszekerheid is een van deze algemene beginselen.²¹³ Rechtszekerheid houdt in dat belastingplichtige zeker moet zijn van welke wetgeving van toepassing is. Wetgeving, en dus met name nieuwe wetgeving, moet daarom onder andere duidelijk omschreven, helder en toepasbaar zijn. Niet voor niets dat in de nota Zicht op wetgeving bij meerdere kwaliteitseisen het rechtszekerheidsbeginsel wordt aangekaart. Rechtszekerheid is dus niet alleen bij de rechtmatigheidstoets van belang, maar het beginsel komt tevens aan bod bij de toetsing van de andere kwaliteitseisen zoals duidelijkheid, doelmatigheid, onderlinge afstemming en subsidiariteit.²¹⁴

²⁰⁹ Artikel 5, lid 4 OESO-MV, artikelsgewijs commentaar.

²¹⁰ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, Bijlage II, sub r.

²¹¹ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, Bijlage III, sub m.

²¹² Tevens rijst de vraag in hoeverre de ondersteuning van bepaalde activiteiten daadwerkelijk wordt gezien als ondersteunend (is reclame meer een hoofdactiviteit dan ondersteunend?). Gezien het feit dat ook dit onduidelijk is, wordt hier niet dieper op ingegaan.

²¹³ Enkele andere beginselen zijn: gelijkheidsbeginsel en legaliteitsbeginsel. Deze komen sterk overeen met respectievelijk de kwaliteitseisen: evenredigheid en subsidiariteit. Vandaar dat deze beginselen niet afzonderlijk getoetst worden.

²¹⁴ Bij het toetsen van al deze genoemde kwaliteitseisen zal niet evenredig lang bij het rechtszekerheidsbeginsel stil gestaan worden als in deze paragraaf. Het beginsel komt echter in meerdere eisen naar voren. Voor het onderzoek is dus van belang geacht dat het beginsel eenmalig uitvoerig aan bod komt.

De EC licht toe dat de voorgestelde regels in de richtlijn enkel de algemene beginselen voor de toerekening van winsten aan een virtuele vaste inrichting vaststellen. Specifieke richtsnoeren inzake winsttoerekening kunnen nader worden vastgesteld in de zoals zij het noemen “passende internationale fora” of op Europees niveau.²¹⁵ Het is mijns inziens begrijpelijk dat de EC allereerst algemene beginselen wil opstellen voordat specifiekere richtsnoeren gegeven kunnen worden. Het is echter de vraag of deze nader te geven richtsnoeren niet voor onduidelijkheid zorgen bij de betrokkenen. Zowel de uitvoerende machten bij de lidstaten als de getroffen digitale ondernemingen weten hierdoor niet wat het effect van de richtlijn gaat zijn. De algemene beginselen kunnen dan wel op papier staan, maar de specifieke toepassing is onduidelijk. Dit komt de rechtszekerheid momenteel niet ten goede. Daarbij is het onduidelijk of de rechtmatigheid van de richtlijn standhoudt indien in een later stadium specifiekere richtsnoeren gegeven worden waarin de algemene beginselen verder worden uitgewerkt.

Ook rijst de vraag of de aard van Europese wetgeving rechtszeker is met oog op de rechtmatigheid. De EC heeft gekozen om de nieuwe wetgeving op te nemen in een richtlijn. In plaats van een richtlijn, welke geen directe werking heeft op de belastingplichtigen binnen een lidstaat, had de EC ook kunnen kiezen voor een verordening. Een verordening heeft een directe werking. Het onderscheid hierbij is dat een lidstaat aan de hand van een richtlijn zelf de opgestelde regels in de nationale wetgeving dient te implementeren, terwijl een verordening direct de wetgeving van een lidstaat aanpast. Ten behoeve van de rechtmatigheid is het beter dat voor de optie van de richtlijn gekozen is. Nationale wetgevers dienen namelijk aan de hand van de richtlijn de eigen wetgeving aan te passen. Hierbij kan de nationale wetgever zelf toezicht houden op de implementatie en de eventuele strijdigheid met de reeds bestaande wetten. Hierdoor wordt de nationale rechtmatigheid zoveel mogelijk gewaarborgd.²¹⁶ Het gekozen instrument, een richtlijn, lijkt mijns inziens dus niet verkeerd gekozen. Bovendien kent de Europese fiscale wetgeving een tendens dat fiscale regelgeving wordt opgenomen in een richtlijn en niet in een verordening. De verlangde soevereiniteit van de lidstaten met betrekking tot hun eigen fiscale stelsel ligt hieraan aan de grondslag. Deze soevereiniteit en de keuze voor een richtlijn als het instrument, zullen bij de subsidiariteit nog nader worden uitgewerkt.

Een ander belangrijk algemeen beginsel is het in de richtlijn te hanteren heffingsbeginsel. Uit paragraaf 2.4.2 blijkt dat Nederland onder andere met het verdragenbeleid haar visie nastreeft

²¹⁵ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, Toelichting hfd. 5.

²¹⁶ De internationale rechtmatigheid wordt geacht zowel door een richtlijn als een verordening te worden gewaarborgd. Hiertussen bestaat dus geen onderscheid.

om op basis van het bronstaatbeginsel te heffen.²¹⁷ Europa streeft eveneens naar het hanteren van het bronstaatbeginsel. Belasting dient geheven te worden daar waar de activiteiten plaatsvinden.²¹⁸ Dit blijkt onder andere uit de wijze waarop winst wordt toegerekend in artikel 7 OESO-MV en uit de wijze waarop vrijstelling of verrekening wordt verleend.²¹⁹ De bronstaat is in internationale gevallen heffingsbevoegd over de winst die opkomt in deze staat, oftewel aan de bron. De fysieke vaste inrichting valt onder artikel 7 OESO-MV en is dus gebaseerd op het bronstaatbeginsel.²²⁰ Ondanks dat onduidelijk is of de richtlijn ook aansluiting vindt bij artikel 7 OESO-MV, waarover later dit hoofdstuk meer, wordt met betrekking tot de aanmerkelijk digitale aanwezigheid tevens het bronstaatbeginsel gehanteerd.²²¹ Ten behoeve van de winstallocatie worden opbrengsten toegerekend aan de bron, behoudens de gevallen waarbij de activiteiten niet kwalificeren als virtuele vaste inrichting.²²² De richtlijn staat dus niet in de weg aan het heffingsbeginsel zoals deze reeds wordt gehanteerd bij de vaste inrichting.

Met het oog op de rechtmatigheid, is de richtlijn in beginsel dus niet in strijd met het recht. Dit wordt ondersteund door de toetsing aan de algemene beginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel en het bronstaatbeginsel. De richtlijn kent 'in beginsel' geen strijdigheden, omdat mijns inziens de voorwaarde moet worden gesteld dat in de definitieve van de richtlijn nadere invulling van de richtsnoeren wordt gegeven met betrekking tot de algemene bepalingen.²²³ Wellicht dat dergelijke invulling namelijk ook de bepaling over de ondersteunende activiteiten verduidelijkt. De kwalificatie van de ondersteunde activiteiten van de vaste inrichting lijkt nu namelijk te verschillen van het huidige regime. Indien een onderscheid gemaakt wordt tussen de ondersteunende activiteiten die een virtuele- of een traditionele vaste inrichting verricht, dan zou dit mijns inziens onrechtmatig zijn.

5.3 Subsidiariteit en evenredigheid

Volgens de nota Zicht op wetgeving dienen wetten tevens getoetst te worden aan het subsidiariteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.²²⁴ Dit tweede beginsel wordt ook wel eens aangehaald als het proportionaliteitsbeginsel. Uit deze beginselen vloeit de eis voort dat de overheid niet onnodig vergaand ingrijpt binnen de samenleving. De kern van de subsidiariteit ziet op het behouden van een evenwichtige verhouding tussen de overheid en

²¹⁷ *Kamerstukken II 2010/11, 25087 nr. 7, par. 2.6.1.*

²¹⁸ Hennevelt, *WFR 2018/141*; zie tevens OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report'.

²¹⁹ Verwijzing van art. 7 OESO-MV naar art. 23 A en 23 B OESO-MV; zie tevens paragraaf 2.5.

²²⁰ Artikel 5 OESO-MV.

²²¹ Bijvoorbeeld in paragraaf 6.4.2 komt deze aansluiting naar artikel 7 OESO-MV terug.

²²² Dergelijke uitsluiting van bepaalde situaties geldt ook bij de toepassing van de huidige fysieke vaste inrichting.

²²³ Na het voldoen aan deze voorwaarde is de richtlijn mijns inziens dus volledig in lijn met het recht.

²²⁴ Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, par. 2.2.4.

de samenleving, waarbij de verantwoordelijkheden zoveel mogelijk bij de decentrale overheden en maatschappelijke organisaties liggen.²²⁵ Bovendien moet de heffing van belasting evenredig zijn voor zowel de betrokkene belastingplichtige als de personen die niet onder de heffing vallen.²²⁶ Gezien een van de hoofddoelstelling van de voorgestelde richtlijn, een gelijk speelveld behouden op de interne markt, lijkt de EC juist naar deze subsidiariteit en evenredigheid te streven.²²⁷ Om deze reden valt deze kwaliteitseis tevens onder de normatieve eisen. Desalniettemin dient getoetst te worden of de EC in haar streven, juiste bepalingen heeft opgenomen in het richtlijnvoorstel.

5.3.1 Subsidiariteit

Een richtlijn is met oog op de rechtmatigheid een goed instrument gebleken.²²⁸ In deze paragraaf komt aan bod of een gelijkwaardig standpunt kan worden ingenomen na het toetsen van de subsidiariteit. Bij deze toets is van belang of de wetgeving op het juiste niveau tot stand komt en of de regelgeving ziet op belastingheffing van de juiste hoeveelheid. In beginsel hebben lidstaten in Europa hun eigen soevereiniteit.²²⁹ Dit houdt in dat de nationale wetgever naar eigen zeggen de nationale wetgeving invulling mag geven.²³⁰ Desondanks heeft de EC het noodzakelijk geacht om regelgeving ten aanzien van de virtuele vaste inrichting op Europees niveau te regelen.²³¹ De EC geeft hierbij als onderbouwing dat het alleen bij een geharmoniseerde toepassing van de regels mogelijk is om gelijke concurrentievoorwaarden te garanderen voor zowel de lidstaten als de betrokken ondernemingen. Als lidstaten op nationaal niveau naar eigen inzicht gaan optreden tegen de digitale economie, dan resulteert dit mogelijk in beleidsmaatregelen die internationaal met elkaar botsen. De Europese interne markt zou hierdoor alleen maar verstoord worden. Om negatieve gevolgen van dispariteiten te voorkomen, heeft de EC dus besloten een richtlijn voor te stellen. Nederland was het oorspronkelijk eens met het feit dat iets gedaan diende te worden aan de belastingheffing van de digitale economie, maar vond dat heffing aan de lidstaten zelf is.²³² Oftewel, Nederland was het in beginsel eens met de voorgestelde richtlijn, alleen niet met de subsidiariteit van de richtlijn. Inmiddels is deze visie van Nederland licht gewijzigd.²³³ Nederland staat wat betreft

²²⁵ Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, par. 2.2.4.

²²⁶ Personen is hierbij in de brede zin van het woord. Voor dit onderzoek ziet het op rechtspersonen.

²²⁷ Zie paragraaf 3.3

²²⁸ Zie paragraaf 5.2.1.

²²⁹ Leen, *WFR* 2010/1098; zie tevens paragraaf 3.4.1.

²³⁰ De nationale wetgever heeft natuurlijk wel te maken met de Grondwet e.d. De exacte uitwerking van de nationale soevereiniteit is echter niet van belang geacht.

²³¹ COM(2018) 147 final, *CNS* 2018/0072, Toelichting hfd. 2.

²³² Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2017-2018, 34 941, nr. 2; zie tevens Europa Nu, 2019.

²³³ Staatssecretaris van Financiën, *Kamerbrief*, 10 oktober 2019.

de staatssecretaris van Financiën zo open mogelijk in de discussie en ziet uiteindelijk als meest effectieve oplossing een internationale consensus.²³⁴

Gevolg van een richtlijn is echter dat de nationale wetgever aan de hand van de richtlijn, zijn eigen wetgeving dient aan te passen. Het probleem wat hierbij mogelijk ontstaat, is dat lidstaten de richtlijn verschillend implementeren. Dit resulteert in dispariteiten tussen de wetgeving van lidstaten binnen de EU.²³⁵ De EC heeft het negatieve gevolg van dispariteiten juist als onderbouwing gebruikt voor de regelgeving op Europees niveau.²³⁶ De EC lijkt alleen voorbij te gaan aan dit aspect van nationale implementatie. Met het oog op de dispariteiten is het mijns inziens terecht dat de EC ervoor heeft gekozen om de wetgeving niet volledig aan de nationale wetgevers te laten. Desalniettemin rijst mijns inziens de vraag waarom niet gekozen is voor een verordening. Zoals in paragraaf 5.2.1 is beschreven, heeft een verordening een directe werking op de wetgeving op nationaal niveau. De nationale wetgever krijgt dan niet de kans om geheel op eigen wijze de richtlijn te implementeren in de nationale wetgeving. Elke vorm van dispariteit kan hierdoor voorkomen worden. Het enige wat hieraan in de weg staat, is de mogelijke strijdigheid aan bestaande nationale wetgeving of algemene beginselen zoals omschreven bij de rechtmatigheidstoets.²³⁷ Indien Europa echter toch streeft naar een geharmoniseerde wetgeving, dan hoeft dit geen probleem te vormen. Overigens is het niet zeer gebruikelijk om fiscale regelgeving in de vorm van een verordening tot stand te brengen.²³⁸ Echter dient de belastingheffing mee te innoveren met de innovaties binnen de digitale economie.²³⁹ Mijns inziens kan dat dus door de vorm van Europese fiscale regelgeving mee te innoveren.²⁴⁰

5.3.2 Evenredigheid

De evenredigheid, of proportionaliteit, ziet op de mate waarin de overheid ingrijpt.²⁴¹ De eerste vraag die rijst bij de toetsing of de richtlijn evenredig is, is de vraag of de ondernemingen die vallen onder de digitale economie daadwerkelijk lager worden belast dan ondernemingen die hier niet onder vallen.²⁴² Deze toetsing is niet eenvoudig. Hiervoor dient namelijk onderzoek gedaan te worden naar alle betrokken ondernemingen. Desalniettemin zijn hierover toch

²³⁴ Staatssecretaris van Financiën, *Kamerbrief*, 10 oktober 2019.

²³⁵ Zie paragraaf 3.4.1 en 3.5, hier wordt reeds uitgewerkt dat dit voorkomen dient te worden met oog op mogelijke belastingontwijking.

²³⁶ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, Toelichting hfd. 2.

²³⁷ Zie paragraaf 5.2.

²³⁸ Deze tendens is aangehaald in paragraaf 5.2.1. Van dergelijke tendens is overigens alleen sprake bij de directe belastingen. Bij omzetbelasting wordt bijvoorbeeld wél gebruik gemaakt van verordeningen.

²³⁹ Zie paragraaf 4.3.2.

²⁴⁰ In de aanbeveling zal op dit standpunt worden terug gekomen.

²⁴¹ Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, par. 2.2.4.

²⁴² Voor dit onderscheid wordt verwezen naar eerdere hoofdstukken waaruit blijkt wat de afbakening is.

enkele uitlatingen gedaan. In een mededeling van de EC wordt beweerd dat na onderzoek aan het licht is gekomen dat het effectieve belastingpercentage van digitale ondernemingen gemiddeld rond de 8,5% ligt, terwijl de effectieve druk op traditionele ondernemingen rond een tarief van 21% ligt.²⁴³ Later is door de auteur van het achterliggende rapport deze stelling ontmanteld.²⁴⁴ De cijfers zijn volgens de auteur verkeerd geïnterpreteerd en misbruikt om sentiment te creëren voor het invoeren van een dergelijke belastingheffing bij de publieke opinie. Ook in de onlangs door de Staatssecretaris ingestuurde kamerbrief wordt vermeld dat de impact van pijler 1, welke zoals eerder vermeld vergelijkbaar is aan de richtlijn van de EC, lastig te oordelen is en nader dient te worden onderzocht.²⁴⁵ Hieruit blijkt dus ook dat op de dag van vandaag niet te zeggen is in hoeverre de digitale ondernemingen onder de huidige wetgeving worden belast en hoeveel dit gaat verschillen na invoering van de richtlijn.²⁴⁶ Momenteel bestaat dus geen algehele consensus over de mate waarin de effectieve belastingdruk van de digitale economie verschilt van de druk bij de traditionele economie.

Gezien bovenstaand uitgewerkte feitencomplex, blijken meerdere visies te bestaan over de belastingdruk. Mijns inziens hangt de evenredigheid af van de situatie waarin de digitale onderneming zich verkeert.²⁴⁷ Dit kan dus mijns inziens niet als argument worden gebruikt om te ondersteunen dat de richtlijn noodzakelijk is. Het enige argument voor goedkeuring, met oog op evenredigheid, is het wegnemen van mogelijkheden om belasting te ontwijken.²⁴⁸ Hierover dient mijns inziens de conclusie getrokken te worden dat het noodzakelijk wordt geacht de richtlijn te implementeren, om het gelijke speelveld binnen de EU te behouden. In dit opzicht is de voorgestelde richtlijn dus evenredig. Bij de herverdeling van de heffingsbevoegdheid over de digitale inkomsten geldt als voorwaarde dat dit niet tot gevolg heeft dat de effectieve belastingdruk van de digitale- of traditionele economie van elkaar verschillen. Ook dient de onzekerheid over dubbele heffing, welke mogelijk volgt uit de richtlijn, weggenomen te worden.²⁴⁹ Deze dubbele heffing ontstaat mogelijk door de onduidelijke formulering, de verschillen in terminologie en het verschil in het gebruikte mechanisme. De definitieve richtlijn dient mijns inziens een bepaling te bevatten waarin deze dubbele heffing

²⁴³ COM(2017) 547 final; PWC & ZEW, *Digital Tax Index* 2017.

²⁴⁴ Olbert & Spengel, *World Tax Journal* 2017; Berentsen, *Financieel Dagblad* 23 maart 2018.

²⁴⁵ Staatssecretaris van Financiën, *Kamerbrief*, 10 oktober 2019.

²⁴⁶ Olbert & Spengel, *World Tax Journal* 2017; in dit artikel worden verschillende casestudies geanalyseerd. De auteurs komen tot de conclusie dat geen empirisch bewijs bestaat dat digitale ondernemingen momenteel belasting ontwijken. Hierdoor is ook geen bewijs in hoeverre de richtlijn effect zal hebben. Mijns inziens is het dus (bijna) onmogelijk een impactanalyse te maken.

²⁴⁷ Zie paragraaf 4.4.2. Dit standpunt blijft zo tot het moment dat het totale effect van de eventuele richtlijn bekend is of het moment dat onderzoek is verricht naar alle digitale en niet-digitale ondernemingen.

²⁴⁸ Belastingontwijking door middel van onder andere de mobiliteit van de immateriële vaste activa.

²⁴⁹ Dubbele heffing zoals wordt besproken in paragraaf 4.4.2.

wordt voorkomen. Als dit niet het geval is, kan worden gesteld dat de richtlijn een onevenredige werking heeft.

Na de toetsing of de achterliggende gedachte achter de richtlijn evenredig is, dient getoetst te worden of de werking van de richtlijn tevens voldoet aan de proportionaliteitseis. De EC heeft naar eigen inzicht deze toetsing ook verricht.²⁵⁰ De EC acht de voorgestelde richtlijn noodzakelijk, geschikt en passend. Hierbij doet de richtlijn geen afbreuk aan de nationale beleidskeuzes en houdt zij geen harmonisatie in van de winstbelastingtarieven in de EU en beperkt de lidstaten derhalve niet in hun bewegingsvrijheid. De EC lijkt dus het evenredigheidsbeginsel goed in ogenschouw genomen te hebben. Het door hun beschreven geen-afbreuk-beginsel voorziet erin geen afbreuk te doen aan het huidige belastingstelsel, zowel nationaal als internationaal. Het doel van de richtlijn is om de heffingsbevoegdheid over de inkomsten van digitale onderneming behaald via digitale diensten middels een digitale interface te herverdelen. Hierbij is beoogd dat het bronstaatbeginsel het uitgangspunt is voor de belastingheffing. De richtlijn voorziet mijns inziens dan ook alleen in bepalingen waardoor dit mogelijk wordt gemaakt.

De conclusie is dat enkele ongelijke voordelen worden weggenomen en dat de richtlijn niet verder gaat dan nodig. De voorgestelde richtlijn voldoet hierdoor aan de evenredigheidseis, behoudens de voorwaarde dat een bepaling opgenomen dient te worden ten aanzien van dubbele belasting. Het blijft vooralsnog wel de vraag of digitale ondernemingen momenteel een lagere belastingdruk kennen en of zij door de richtlijn meer belasting moeten gaan afdragen.

5.4 Onderlinge afstemming

Volgens de nota Zicht op wetgeving dient de nieuwe wetgeving daarbij ook onderling afgestemd te worden met de huidige wetgeving.²⁵¹ Dit lijkt een vergelijkbare kwaliteitseis, maar dat is het niet. Onderlinge afstemming voorziet erin dat geen onnodige fricties ontstaan bij uitvoerders, regelgevers, belanghebbende met betrekking tot de uitvoering van de nieuwe wetgeving. Indien twee wetten hetzelfde probleem aanpakken, rijst de vraag welke van beide wetten geldig is. Net als de rechtmatigheid is ook hier gekozen voor de weging dat het gaat om een normatieve kwaliteitseis. Onderlinge afstemming is van belang, maar het wordt geacht minimaal door de EC te zijn nageleefd. Volledigheidshalve dient ook hier alsnog te worden getoetst of de EC dit daadwerkelijk heeft gedaan.

²⁵⁰ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, Toelichting hfd. 2.

²⁵¹ Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, par. 2.2.6.

Onderlinge afstemming is in twee gevallen noodzakelijk: i) twee wettelijke bepalingen hebben een ander onderwerp, maar hun effect werkt sterk op elkaar in, of ii) de wettelijke bepalingen bevatten ongewenste verscheidenheid ten aanzien van dezelfde of verwante kwesties.²⁵² Gezien het feit dat de voorgestelde richtlijn ziet op een fictieve, virtuele vaste inrichting, wat zeer vergelijkbaar is met de huidige regelgeving omtrent de vaste inrichting, is aangenomen dat het gaat om de tweede vorm. De richtlijn dient dus te worden getoetst aan de hand van de huidige regelgeving omtrent de vaste inrichting. De bepalingen die hiervoor gelden hebben namelijk een vergelijkbaar onderwerp. De toetsing aan de kwaliteitseis wordt positief doorlopen indien de richtlijn niet zorgt voor problemen met de uitvoering van zowel de bepalingen in de huidige regelgeving als de bepalingen in haar eigen richtlijn.

Bij de richtlijn licht de EC toe de samenhang met bestaande bepalingen op het beleidsterrein te hebben beoordeeld.²⁵³ De EC oordeelt hierbij dat de voorgestelde richtlijn voortborduurde op talrijke initiatieven die eerder zijn genomen om tot een eerlijke en doeltreffender Europese vennootschapsbelasting te komen. Hierbij doelt de EC onder andere op het BEPS 1 traject en de ATAD richtlijnen.²⁵⁴ Nergens gaat de EC echter in op de bestaande bepalingen op het, in paragraaf 2.6 uiteengezette, huidige regime van de vaste inrichting regime in het OESO-MV. Wellicht heeft de EC het niet belangrijk geacht dergelijke samenhang te onderzoeken of heeft zij dit over het hoofd gezien, maar dit wordt ten behoeve van de toetsing van de onderlinge afstemming in dit onderzoek van belang geacht. Dit argument wordt onderbouwd doordat de EC zowel in haar toelichting als in de richtlijn zelf verwijst naar het huidige regime en daarbij opmerkt dat de richtlijn geen afbreuk doet aan, maar een aanvulling is op (dit huidige regime). De vraag rijst of dit daadwerkelijk het geval is.

Waarom de onderlinge afstemming in samenhang met het huidige regime van de vaste inrichting van belang is, blijkt uit paragraaf 4.4.2. In de voorgestelde richtlijn wordt geen vermelding gemaakt van de wijze waarop dubbele heffing, die is ontstaan door de richtlijn, voorkomen dient te worden. Mijns inziens dient door het 'geen-afbreuk-beginsel' gekeken te worden naar het huidige regime van de vaste inrichting, waarin wél aan bod komt hoe dubbele heffing verrekend dient te worden. Uit de uiteenzetting blijkt echter dat het gebruik van enkele termen, de onduidelijk formulering van sommige artikelen en het verschil in mechanisme tussen bepalingen, tot gevolg kunnen hebben dat het voorkomen van dubbele heffing anders

²⁵² Idem. Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, par. 2.2.6.

²⁵³ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, toelichting hfd. 1.

²⁵⁴ Ook wordt hierbij bedoeld op de CCCTB-initiatieven. Dit is echter niet relevant voor dit onderzoek.

is voor de (huidige) vaste inrichting en de (nieuwe) virtuele vaste inrichting.²⁵⁵ Dit op zichzelf is mijns inziens reeds een ongewenste bijkomstigheid. De situatie die als gevolg van deze problematiek kan opkomen, is dat een vaste inrichting aan zowel de vereiste van een traditionele vaste inrichting kan voldoen, als van de virtuele vaste inrichting. Volgens het zo te noemen ‘geen afbreuk-beginsel’ wordt de virtuele vaste inrichting dus alleen als traditionele vaste inrichting aangemerkt. Als hier andere bepalingen voor zijn opgenomen, zorgt dit allereerst voor ongelijkheid. Daarbij als de bepalingen negatiever uitwerken voor de traditionele vaste inrichting, dan zal het hoofdhuis deze vaste inrichting proberen op te heffen om onder het (gunstigere) virtuele vaste inrichting regime terecht te komen.²⁵⁶

Ten behoeve van de onderlinge afstemming dient mijns inziens bovenstaande problematiek in de definitieve richtlijn beter te worden uitgewerkt. De EC heeft het ‘geen afbreuk-beginsel’ voor ogen. De EC dient dit dan ook werkelijk in ogenschouwing te nemen.

5.5 Subconclusie

Om tot een antwoord op de onderzoeksvraag te komen, wordt in dit hoofdstuk en hoofdstuk 6 de vraag: *“Hoe verhoudt het richtlijnvoorstel zich tot de fiscale normen?”* gesteld. Hierbij is onderscheid gemaakt tussen normatieve kwaliteitseisen en kwaliteitseisen van noodzakelijk belang, waarbij de eerste vorm van eisen van iets minder belang worden geacht te zijn. De conclusies van deze normatieve kwaliteitseisen, welke zijn behandeld in dit hoofdstuk, zullen nogmaals worden opgesomd. Voor zowel hoofdstuk 5 als 6 zijn de kwaliteitseisen beoordeeld. Het eindoordeel zal gebaseerd zijn op de beoordelingsstrap: onvoldoende, voldoende, goed.

Allereerst is de rechtmatigheid besproken in paragraaf 5.2. Kern van deze kwaliteitseis is dat nieuwe wetten niet in strijd mogen zijn met het bestaande recht en de hogere orde. De conclusie is getrokken dat de voorgestelde richtlijn deze toetsing doorstaat. De richtlijn heeft geen strijdigheden met het recht. Bij de rechtmatigheid is mede beoordeeld of de voorgestelde richtlijn niet in de weg staat aan de algemene beginselen. Voornamelijk het rechtszekerheidsbeginsel is hier van belang geacht. Ook hierbij is geen strijd opgemerkt. De beoordeling van deze kwaliteitseis blijft echter steken op een ‘voldoende’. Dit komt door een tweetal verbeterpunten: i) de term ‘ondersteunende activiteiten’ dient verduidelijkt te worden en ii) de richtsnoeren die naar verluid nader ingevuld dienen te worden, moeten mijns inziens reeds zijn uitgewerkt voordat de richtlijn definitief aangenomen kan worden. De rechtmatigheid

²⁵⁵ Zie paragraaf 4.4.2.

²⁵⁶ De (on)gunstigere uitwerking van de bepalingen is zoals eerder besproken per situatie verschillend. De problematiek kan dus ook gespiegeld voorkomen.

van het huidige voorstel zou kunnen worden geïmplementeerd, maar na het wijzigen van deze punten zou het nog beter kunnen.

Het is bovendien vereist dat de overheden niet te ver gaan met het ingrijpen binnen de samenleving. De evenwichtige houding tussen overheid en samenleving moet in takt blijven. De kwaliteitseis subsidiariteit en evenredigheid ziet op deze waarborging van de kwaliteit. Subsidiariteit ziet op de toets of de wetgeving op het juiste niveau tot stand wordt gebracht. Met het oog op eventuele dispariteiten is geoordeeld dat een Europese wetgeving noodzakelijk is. De richtlijn is hiervoor een goed instrument. De EC zou nog in overweging kunnen nemen om de wetgeving te beschrijven in een verordening. Dit doet echter niks af aan de subsidiariteit. De evenredigheid is lastiger te beoordelen. Het is lastig te zeggen of de digitale ondernemingen momenteel onder een gunstiger belastingregime vallen, dan waaronder zij vallen na de implementatie van de richtlijn. De mate van een gunstig regime hangt af van de feitelijke situatie van de betreffende onderneming. Om de kwaliteitseis evenredigheid alsnog te kunnen beoordelen, is gekeken naar extra mogelijkheden die de digitale ondernemingen onder de huidige wetgeving hebben. Deze blijken namelijk toch aanwezig, denk aan de mobiliteit van immateriële vaste activa. Dit in ogenschouw nemende is de richtlijn evenredig. De richtlijn neemt deze voordelen weg en zorgt voor een evenwichtiger belastingheffing. De richtlijn is dus 'goed' door de toetsing gekomen van deze kwaliteitseis. Aan dit oordeel wordt overigens nog een voorwaarde gesteld, welke tevens geldt voor de kwaliteitseis: onderlinge afstemming.

In de definitieve versie van de richtlijn dient een bepaling opgenomen te worden ten aanzien van dubbele belasting. Het is nu onduidelijk hoe de richtlijn werkt in de situatie waarbij zowel wordt gekwalificeerd als vaste inrichting, als virtuele vaste inrichting. Deze bepaling wordt noodzakelijk geacht op grond van twee kwaliteitseisen, namelijk subsidiariteit en evenredigheid en onderlinge afstemming. Ten aanzien voor de kwaliteitseis subsidiariteit en evenredig is geoordeeld dat deze voorwaarde niet zwaar weegt op het eindoordeel. Dit geldt niet voor de onderlinge afstemming. Deze kwaliteitseis is 'onvoldoende' bevonden. Zonder aanpassing van deze situatie van dubbele heffing, kan de richtlijn niet worden geïmplementeerd op grond van deze eis.

Ondanks dat deze eisen worden geacht een normatieve kwaliteitseis te zijn, is het mijns inziens van belang dat deze tekortkomingen worden verwerkt in de definitieve versie van de richtlijn. In onderstaande tabel wordt het eindoordeel ten slotte overzichtelijk weergegeven met de bijbehorende verbeterpunten.

Kwaliteitseis	Weging	Beoordeling	Verbeterpunten
Rechtmatigheid	Normatief	Voldoende	i) de term 'ondersteunende activiteiten' dient verduidelijkt te worden; ii) de richtsnoeren dienen te zijn in ingevuld.
Subsidiariteit en evenredigheid	Normatief	Goed	i) de wetgeving eventueel onderbrengen in een verordening.
Onderlinge afstemming	Normatief	Onvoldoende	i) onduidelijkheid over mogelijke dubbele heffing, doordat wordt gekwalificeerd als fysieke vaste inrichting en virtuele vaste inrichting, dient te worden weggenomen.

Hoofdstuk 6: Kwaliteitseisen van noodzakelijk belang

6.1 Inleiding

In hoofdstuk 5 zijn de eisen besproken die beoordeeld zijn als normatieve kwaliteitseisen. Deze worden dus van een minder groot belang geacht te zijn dan de kwaliteitseisen die in dit hoofdstuk aan bod komen. De eisen uit dit hoofdstuk zijn namelijk van noodzakelijk belang om de werking van de richtlijn te laten slagen. Indien de richtlijn niet voldoet aan deze vereiste, telt dit zwaarder mee voor het eindoordeel.

6.2 Doeltreffendheid en doelmatigheid

De tweede in de nota Zicht op wetgeving aangehaalde kwaliteitseis ziet op doeltreffend- en doelmatigheid.²⁵⁷ Dit vereiste houdt in dat wetten op een efficiënte manier dienen bij te dragen tot het verwezenlijken van de beoogde doelstelling van de wetgever. De voorgestelde richtlijn dient dus louter te zien op het behalen van de beoogde doelstelling en mag geen andere bijgaande effecten hebben, ook wel aangekaart als negatieve neveneffecten. Daarbij moet het beoogde doel effectief en efficiënt worden bereikt. Dit is het onderscheid tussen respectievelijk doeltreffendheid en doelmatigheid. Deze kwaliteitseis is van noodzakelijk belang geacht. De richtlijn dient mijns inziens dusdanig te zijn ingekleed dat deze voorziet in het behalen van de doelstelling. Als een ander doel wordt gediend dan voor ogen was, is dit slecht gevormde wetgeving.

6.2.1 Doeltreffendheid

De doeltreffendheid van de richtlijn ziet op de mate waarin de richtlijn effectief is.²⁵⁸ Bij de toetsing worden de doelstellingen van de EC en de richtlijn geanalyseerd. De EC streeft naar een fiscaal stelsel waarbinnen opbrengsten worden belast in het land waar deze zijn gegenereerd, ofwel het bronstaatbeginsel.²⁵⁹ Daarnaast wilt de EC een gelijk speelveld creëren en behouden in Europa.²⁶⁰ Deze richtlijn wordt volgens de EC noodzakelijk geacht om dit gelijke speelveld te waarborgen. Beide doelstelling zijn mijns inziens van even groot belang geacht door de EC.

In een onlangs gepubliceerde kamerbrief omschrijft de Staatssecretaris dat, in een toenemende mate, lidstaten tevens van mening zijn dat landen waar een multinational veel

²⁵⁷ Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, par. 2.2.3.

²⁵⁸ Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, par. 2.2.3.

²⁵⁹ Zie paragraaf 3.3.

²⁶⁰ Ibid. Paragraaf 3.3.

afnemers heeft meer heffingsrecht zouden moeten krijgen.²⁶¹ Dit ziet dus op een bronstaatheffing. Mijns inziens is dit ook geen onlogische opinie. Het huidige internationale stelsel is ten aanzien van de winstfeer zoveel mogelijk ingericht op het bronstaatsbeginsel.²⁶² Daarbij is het inmiddels bekend dat het bestaande raamwerk van belastingregels niet meer past bij de wereld van vandaag, omdat het raamwerk niet is ingericht op de opbrengsten die mogelijk zijn gemaakt door de digitalisering.²⁶³ Dat de richtlijn is ontworpen om de toewijzing van digitale opbrengsten vergelijkbaar te behandelen als niet-digitale opbrengsten, is mijns inziens een goed standpunt. Het is noodzakelijk de opbrengsten gelijkwaardig te behandelen. Met oog op de doelstelling is de richtlijn in dit opzicht doeltreffend.

Het nastreven van de visie van de EC om middels de richtlijn een gelijk speelveld te behouden, kan alleen als argument voor de richtlijn gebruikt worden indien blijkt dat digitale ondernemingen daadwerkelijk gunstiger worden behandeld onder de huidige internationale regelgeving. Mijns inziens blijkt dit een lastige toetsing.²⁶⁴ Doordat de EC dit argument juist gebruikt om de richtlijn te ondersteunen, suggereert de EC, in mijn optiek, dat de digitale ondernemingen zich momenteel onder een gunstiger belastingregime bevinden. Daarbij is gebleken dat de richtlijn fungeert als nieuw kader waardoor de toewijzing van het heffingsrecht wordt aangepast. Dit zegt daarentegen niet dat het huidige regime van deze ondernemingen gunstiger is dan het regime waar zij na de werking van de richtlijn in terecht komen. Theoretisch gezien is het gevolg dat ze terecht komen in het fiscale stelsel van een ander land, dit kan zowel nadelig als voordelig zijn. Dit ligt volledig aan de situatie van de betreffende onderneming. Het enige waar de digitale ondernemingen zich mee onderscheiden is dat zij ruimere mogelijkheden hebben met betrekking tot het zelf inrichten van waar de winst belast wordt, met alle gevolgen van dien.²⁶⁵ Deze mogelijkheid wordt middels de richtlijn enigszins ontnomen. Een gelijk speelveld moet in die zin niet worden gezien als een doelstelling met oog op het effectieve belastingtarief, maar met oog op de mogelijkheden van de belastingplichtige om belasting te ontwijken. Dit in ogenschouw nemende wordt door de EC het beoogde doel van de richtlijn bereikt.

Vervolgens dient de vraag te worden behandeld of de richtlijn mogelijk meer dan de beoogde doelstellingen bereikt, ofwel of de richtlijn negatieve neven effecten heeft. Dit is op het eerste oog niet eenvoudig te oordelen. In wezen zijn de effecten van de richtlijn pas te beoordelen na het invoeren van de richtlijn. Echter, mogelijk kan een impact analyse gemaakt worden. Op dit

²⁶¹ Staatssecretaris van Financiën, *Kamerbrief*, 10 oktober 2019.

²⁶² Zie hoofdstuk 2.

²⁶³ Staatssecretaris van Financiën, *Kamerbrief*, 10 oktober 2019.

²⁶⁴ Deze toetsing is uitgewerkt in paragraaf 5.3.2.

²⁶⁵ Zie paragraaf 3.4.

moment heeft de OESO, tot dusver in haar rapport, een impact analyse gemaakt.²⁶⁶ Gezien de vergelijkbaarheid tussen de pijler 1 en de voorgestelde richtlijn van de EC, kunnen de eerste bevindingen van deze analyse mogelijk relevant zijn.²⁶⁷ De globale, door OESO bevonden uitkomsten zijn: i) “pijler 1 zorgt voor de herverdeling van heffingsrechten en heeft naar verwachting een lichte stijging van wereldwijde VpB-opbrengst als gevolg”, ii) “gemiddeld zit de grootste relatieve stijging als gevolg van pijler 1 naar verwachting bij lage- en middeninkomenslanden” en iii) “gemiddeld zijn de grootste verliezen aan VpB-grondslag te verwachten in de zogenoemde ‘investment hubs’”. Nederland behoort in deze berekening tot de investment hubs”.²⁶⁸

Uit de eerste uitkomst volgt dat inderdaad een van de hoofddoelen van de EC zou worden behaald, namelijk de herverdeling van het heffingsrecht. Echter, naar verwachting stijgt de wereldwijde VpB-opbrengst licht.²⁶⁹ Dit zou mijns inziens alleen een gevolg mogen zijn van de richtlijn als de extra belastinginkomsten volgen uit de beperktere mogelijkheden om belasting te ontwijken binnen de digitale economie. Het zou, gezien de visie en de doelstellingen van de EC, niet zo mogen zijn dat digitale ondernemingen dubbele heffing van belasting krijgen als gevolg van de nieuwe digitale vaste inrichting. Dit zou namelijk ook resulteren in een toename van de wereldwijde belastingopbrengst. Dubbele belasting dient binnen het huidige rechtskader van de EU, maar ook in bilaterale belastingverdragen, voorkomen te worden.²⁷⁰ Indien dubbele heffing niet wordt voorkomen bij de heffing van digitale opbrengsten, dan is dit dus niet conform het huidige Europese belastingstelsel. Bovendien zou dit tot gevolg hebben dat de digitale ondernemingen zwaarder worden belast dan niet-digitale ondernemingen. Dit ligt niet in lijn met de doelstelling van de EC om een gelijk speelveld te creëren en te behouden. Het is dus sterk afhankelijk van waar deze extra belastingopbrengst wordt gegenereerd. Als deze toename niet samenhangt met de extra inkomsten door dat belastingontwijking moeilijker wordt gemaakt, hangt deze mogelijk samen met negatieve neveneffecten van de richtlijn.

Uit punt ii) en iii) volgt dat sommige lidstaten profijt hebben van de nieuwe regels, waar andere lidstaten daarentegen te maken krijgen met een lagere belastingopbrengst. Dit is het gevolg van de herverdeelde heffingsrechten. In beginsel lijkt dergelijke herverdeling van het heffingsrecht meer gebaseerd op de economische werkelijkheid en dus eerlijker. Het is daarentegen toch vreemd dat door de richtlijn mogelijk lidstaten als Nederland een slechtere

²⁶⁶ Staatssecretaris van Financiën, *Kamerbrief*, 10 oktober 2019.

²⁶⁷ Informatie over de definitieve uitkomst is nog niet beschikbaar. Volgens Staatssecretaris van Financiën, *Kamerbrief*, 10 oktober 2019 wordt hier naar waarschijnlijkheid meer over naar buiten gebracht aan het eind van 2019.

²⁶⁸ Zie voor alle uitkomsten Staatssecretaris van Financiën, *Kamerbrief*, 10 oktober 2019.

²⁶⁹ Onder VpB-opbrengst worden alle internationale vormen van winstbelasting bedoeld.

²⁷⁰ Zie hiervoor paragraaf 2.5.

positie verkrijgen. Dit heeft mogelijk een effect op de doelmatigheid van de richtlijn, hier wordt hierna op in gegaan.

6.2.2 Doelmatigheid

Doelmatigheid ziet dus op efficiëntie. Volgens de nota Zicht op wetgeving wordt aan dit vereiste voldaan indien de overheid niet nodeloos vergaand ingrijpt in de samenleving.²⁷¹ Daarbij mag tevens geen ongunstige verhouding ontstaan tussen de baten en lasten die uit de wetgeving voortvloeien.²⁷² Bovendien is de richtlijn mijns inziens niet doelmatig indien de richtlijn zelf inefficiënt is uitgewerkt.

Dergelijke ongunstige verhouding tussen de baten en lasten vloeit mogelijk voort uit de richtlijn. Dit blijkt uit de impact analyse van de OESO met betrekking tot de vergelijkbare pijler 1.²⁷³ Een mogelijk gevolg van de richtlijn is dat Nederland, als zijnde een investment hub, na de invoering van de richtlijn minder VpB-belastingopbrengsten genereert. Dit komt doordat de opbrengsten herverdeeld worden tot aan de bronstaat en niet meer tot aan de staat waar bijvoorbeeld het hoofdkantoor is gevestigd. De richtlijn heeft hierdoor een nadelig effect kijkend naar de baten en lasten van de regeling.²⁷⁴ Hierdoor komt de doelmatigheid van de richtlijn in het geding. Hierbij dient echter wel rekening gehouden te worden met de aard van dit nadelige effect. De ongunstige herverdeling is het gevolg van een wijziging van het belastingstelsel wat zich zoveel mogelijk terug beweegt naar de economische werkelijkheid, wat zoals zojuist vermeld namelijk wel het doel van de richtlijn is. Het huidige rechtskader voldoet niet meer en sluit niet meer aan bij de economische werkelijkheid. Is het dan problematisch dat lidstaten, met Nederland als voorbeeld, hier een negatief gevolg van ondervinden of is het belangrijker dat de economische werkelijkheid juist wordt weerspiegeld. Ondanks dat het mogelijk voor Nederland hardvochtig is, lijkt het mijns inziens inderdaad juist, en daardoor tevens rechtvaardiger, om het heffingsrecht zoveel mogelijk in de bronstaat te hebben. Hierdoor wordt zoveel mogelijk aangesloten bij de economische werkelijkheid.

De richtlijn dient daarbij ook doelmatig te zijn ingericht. Deze doelmatigheid kan getoetst worden door naar het toepassingsgebied van de richtlijn te kijken.²⁷⁵ De richtlijn is besproken in hoofdstuk 4. Uit de uiteenzetting van de richtlijn zijn een aantal beperkingen voortgekomen

²⁷¹ Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, par. 2.2.3.

²⁷² Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, par. 2.2.3.

²⁷³ Zie 5.3.1, punt ii) en iii); Staatssecretaris van Financiën, *Kamerbrief*, 10 oktober 2019.

²⁷⁴ Mogelijk nemen ook de kosten die voorheen gepaard gingen met het vaststellen van een vaste inrichting bijvoorbeeld, maar mijns inziens wegen deze niet op tegen alle inkomsten die niet meer binnen ons land vallen.

²⁷⁵ Mogelijk heeft het toepassingsgebied, ofwel reikwijdte, ook gevolgen voor de toetsing aan de doeltreffendheid. Gezien het feit dat deze kwaliteitseisen vergelijkbaar zijn aan elkaar, worden beide eisen tegelijkertijd uitgewerkt.

welke tot gevolg kunnen hebben dat doelmatigheid in het geding komt. Door de beperkingen is de richtlijn niet van toepassing op alle ondernemingen wereldwijd. Dit is niet geheel onlogisch, want niet alle ondernemingen zijn relevant. Desondanks rijst de vraag of de beperkingen dusdanig in de richtlijn zijn opgenomen dat ze de werking van de richtlijn goed afbakenen of dat dit mogelijk te krap of te ruim is gedaan.

De eerste beperking van de richtlijn is niet een beperking die in de richtlijn is opgenomen, maar vindt zijn beperking in de aard van de richtlijn zelf. Een richtlijn is namelijk onderdeel van EU-recht. EU-recht, zoals de naam doet vermoeden, is alleen van toepassing op de Europese Unie.²⁷⁶ De richtlijn lijkt geografisch gezien dus beperkt tot Europa. Toch blijkt dit niet zo te zijn.²⁷⁷ Artikel 2 van de richtlijn omschrijft namelijk dat richtlijn van toepassing is ongeacht of de entiteit inwoner is van een lidstaat.²⁷⁸ Deze toevoeging wordt echter tenietgedaan door de toevoeging dat de inwoner van een derde land niet onder de richtlijn valt indien in het bilaterale verdrag geen vergelijkbare bepalingen als de artikelen 4 en 5 van de richtlijn zijn opgenomen.²⁷⁹ Dit leidt tot een aanzienlijke beperking van de reikwijdte van de richtlijn.²⁸⁰ Als de richtlijn door zijn eigen aard zeer beperkt is, hoe effectief en efficiënt is deze dan eigenlijk. Overigens is het hierbij dus nog de vraag voor welke derde landen de mogelijke uitzondering wel of niet gelden.²⁸¹

In hoofdstuk 3 is geconcludeerd dat het noodzakelijk is handvatten te stellen om de digitale economie af te bakenen.²⁸² In het geval dat dit niet gebeurt, valt iedere belastingplichtige onder de nieuwe regelgeving en dat zou ongewenst zijn. De afbakening kan zoals aldaar besproken dan wel flexibel, dan wel strikt gekozen zijn. In de richtlijn komt duidelijk naar voren dat voor de afbakening van de digitale economie gekozen is voor een strikte benadering. Dit komt voort uit de gehanteerde begrippen in de richtlijn.²⁸³ De EC heeft uitgebreid omschreven welke diensten onder de richtlijn vallen, Hierbij is zelfs gebruikt gemaakt van een bijlage om zo volledig mogelijk te zijn. In de hoofdregel gaat het om digitale diensten die worden geleverd via een digitale interface. Daarbij zijn de begrippen digitale diensten en digitale interface dus volledig uitgewerkt. Dit heeft het toepassingsgebied van de richtlijn zeker duidelijk gemaakt, maar daarentegen ook zeer beperkt. Diensten die vergelijkbaar zijn met diensten die Uber levert, dit betreft digitale en traditionele diensten die onlosmakelijk verbonden zijn, lijken niet

²⁷⁶ De EER en andere enkele uitzonderingen daargelaten.

²⁷⁷ Zie paragraaf 4.2.

²⁷⁸ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072.

²⁷⁹ Dit is volledig uitgewerkt paragraaf 4.2.

²⁸⁰ Hennevelt, *WFR* 2018/141.

²⁸¹ Dit komt later aan bod bij de toetsing van de eenvoud van de richtlijn, paragraaf 6.4.1.

²⁸² Zie voor een goed overzicht van deze bespreking de subconclusie van hoofdstuk 3 (paragraaf 3.5).

²⁸³ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, artikel 3; zie tevens paragraaf 4.3.

onder de richtlijn te vallen.²⁸⁴ Mijns inziens is een bedrijf als Uber toch een van de ondernemingen die door de EC beoogd zijn om aan te pakken.²⁸⁵ Dergelijke strikte omschrijving zorgt hierdoor dus voor een beperkte toepassing van de richtlijn.

Niet alleen de digitale economie en de daarbij behorende diensten diende volgens hoofdstuk 3 afgebakend te worden. De richtlijn dient ook afbakening te bevatten waardoor niet alle belastingplichtige onder de werking van de richtlijn vallen. Dit resulteert namelijk in overkill. In paragraaf 4.3.1 is uitgewerkt op welke wijze het toewijzen van een virtuele vaste inrichting gebeurt. Voor de toewijzing dient voldaan te zijn aan een van de drie niet-cumulatieve criteria. Indien aan een van de criteria is voldaan, ontstaat in de bronstaat een aanmerkelijke digitale aanwezigheid. Dit resulteert vervolgens in een virtuele vaste inrichting. Het is zoals gezegd onoverkomelijk om enige vorm van criteria op te stellen voor de toepassing van de richtlijn, echter de vraag is of de gekozen criteria juist gekozen zijn.

Mijns inziens is allereerst opvallend dat het in enkele gevallen nog onduidelijk is over hoe de criteria dienen te worden toegepast. Is bij de toepassing van de richtlijn in het geval van een streamingsdienst van films en series zoals Netflix, alleen de accountbetaler een gebruiker of zijn dit alle mensen die via dit account kunnen streamen een gebruiker. Uitgaande van het feit dat het gaat om de tweede vorm, lijkt het eerste criterium niet snel bereikt te worden (drempel van 7.000.000 euro omzet), terwijl dit voor het tweede en derde criterium tegenovergesteld is (respectievelijk 100.000 gebruikers en 3.000 zakelijke overeenkomsten). In de samenleving kan dit leiden tot inefficiënties. Mogelijk vallen digitale ondernemingen die een relatief goedkope dienst aanbieden (en dus niet aan de omzetsdrempel komen) onder de werking van de richtlijn, omdat zij zeer veel gebruikers hebben. Terwijl een andere onderneming die qua impact net zo aanwezig is (bijvoorbeeld vergelijkbare omzet) mogelijk niet onder de richtlijn valt, omdat deze onderneming minder gebruikers heeft. Zoals reeds uitgewerkt is het eerste criterium mijns inziens dan ook niet juist gekozen.²⁸⁶ Hiervoor zou in mijn optiek beter gekozen kunnen worden voor een daadwerkelijke berekening van het aandeel in de winst van de digitale onderneming. Het derde criterium kan tot slot tevens nog voor een inefficiëntie zorgen, namelijk dat dit criterium, net als het drempelbedrag in het eerste criterium, enige ruimte biedt tot 'taxplanning'. De onderneming kan bij een aantal van 2900 zakelijk overeenkomsten overwegen te stoppen met het sluiten van dergelijke overeenkomsten tot het nieuwe jaar.

²⁸⁴ Zie voor de achtergrond van dit standpunt paragraaf 4.3.2.

²⁸⁵ Berentsen, *Financieel Dagblad* 2 maart 2018.

²⁸⁶ Zie paragraaf 4.3.1.

De in de richtlijn opgenomen beperkingen in ogenschouw nemend, lijkt de richtlijn nog niet volledig de toetsing van de doelmatigheidseis door te komen. De vraag rijst of het ingrijpen van de EC op het heffen van digitale diensten in de digitale economie niet leidt tot een nodeloze inefficiëntie, omdat sommige ondernemingen door de richtlijn worden geraakt en andere ondernemingen niet.²⁸⁷ Hierbij kan tevens sprake zijn van zeer vergelijkbare ondernemingen, maar met net andere karakteristieken (bijvoorbeeld aantal gebruikers). De gekozen criteria dienen ten behoeve van de doelmatigheid mijns inziens gewijzigd te worden.²⁸⁸ Bovendien zorgt de expliciet in de richtlijn benoemde afbakening van de digitale diensten via digitale interface voor een beperkte reikwijdte, welke mijns inziens ook te beperkt is voor het beoogde doel. De verhouding tussen de baten en lasten na de herverdeling van het heffingsrecht speelt ten slotte geen rol bij het niet voldoen aan de doelmatigheid. Sommige landen ondervinden weliswaar negatieve gevolgen.²⁸⁹ Deze gevolgen vloeien echter voort uit het doel om de heffing over digitale inkomsten terug te brengen naar de werkelijkheid, namelijk in de bronstaat. Dit is een onoverkomelijk resultaat van de richtlijn en wordt geacht niet inefficiënt te zijn.

6.3 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

De volgende kwaliteitseis ziet op de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. Wetgeving die niet uitvoerbaar of handhaafbaar is, dreigt een dode letter te worden.²⁹⁰ Het wordt door de nota Zicht op wetgeving noodzakelijk geacht dat wetten in de samenleving uitgevoerd kunnen worden, waarbij tevens van belang is dat over de wet een goede controle kan plaatsvinden. Deze eis is wederom van noodzakelijk belang geacht. Indien de richtlijn een dode letter is of niet gehandhaafd kan worden, heeft deze geen enkel effect. Hoe groot de behoefte van de EC ook is om digitale opbrengsten te belasten, deze uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid moet in orde zijn.

6.3.1 Uitvoerbaarheid

De uitbreiding van het begrip vaste inrichting, leidt allereerst tot een uitbreiding van de aangifteplicht in de Europese lidstaten. Overal waar een onderneming een aanmerkelijke digitale aanwezigheid heeft, wordt geacht een fictieve vaste inrichting gevestigd te zijn.²⁹¹ Dit resulteert in een aangifteplicht zodat de lidstaten daadwerkelijk het heffingsrecht over de

²⁸⁷ Deze problematiek komt nader aan bod in paragraaf 4.5.2. In deze paragraaf gaat het over de mate van evenredigheid van de richtlijn; nodeloze inefficiëntie ziet op het feit dat de overheid middels de richtlijn onnodig vergaand ingrijpt in de samenleving.

²⁸⁸ De daadwerkelijke berekening van het aandeel lijkt mijns inziens het beste alternatief.

²⁸⁹ Voor Nederland is de verhouding tussen baten en lasten negatief. Voor andere lidstaten die momenteel geen heffingsrecht hebben, resulteert de herverdeling in een positieve verhouding tussen baten en lasten.

²⁹⁰ Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, par. 2.2.4.

²⁹¹ Paragraaf 4.2.

digitale inkomsten naar zich toe kunnen trekken. Dit vereist echter wel een goede administratie en samenwerking tussen de betrokken landen. Niet alleen ter voorkoming van dubbele belasting, maar ook ter voorkoming van dubbele non-belasting. Los van de kosten die dit met zich mee brengt voor sommige landen, heeft dit niet tot gevolg dat de richtlijn niet uitvoerbaar is. Zeker voor de landen die als gevolg van de richtlijn meer belastingopbrengsten hebben, omdat zij meer heffingsrecht krijgen toegewezen.²⁹²

Bovendien zorgt de implementatie mijns inziens ook voor weinig moeilijkheden met betrekking tot de uitvoerbaarheid. Voor de meeste lidstaten is het huidige begrip vaste inrichting een bekend begrip.²⁹³ Het implementeren van de richtlijn en het aanvullen van het huidige begrip, lijkt dan niet ingewikkeld. Echter, hierbij dient rekening gehouden te worden met de mogelijkheid tot dispariteiten.²⁹⁴ Daarbij voorziet het implementeren van richtlijn, niet direct in een juiste toepassing van de richtlijn of de verdeling van het heffingsrecht. De toewijzing van winst dient voor de implementerende lidstaten vergelijkbaar te zijn, zodat opbrengsten niet tussen wal en schip komen te vallen.²⁹⁵ Het is bijvoorbeeld van belang dat dezelfde verdeelsleutels worden gehanteerd in verschillende landen en in de gevallen dat dit niet gebeurt, de dubbele heffing wordt voorkomen.²⁹⁶ Concluderend kan gezegd worden dat het, ten behoeve van de uitvoerbaarheid, van groot belang is dat de richtlijn helder is. Dit wordt nader uitgewerkt in paragraaf 6.4.2 waarin het gaat over de duidelijkheid van de richtlijn. Indien de richtlijn voldoende helder is, wordt de richtlijn mijns inziens door de verschillende lidstaten vergelijkbaarder geïmplementeerd. Met als positief gevolg dat de uitvoerbaarheid beter wordt, doordat in de verschillende staten vergelijkbaardere winsttoerekening wordt gehanteerd.

Overigens dient niet alleen de uitvoerbaarheid van de maatregel voor de overheden te worden bekeken, maar ook de uitvoerbaarheid voor de belastingplichtige. Het is voor de digitale ondernemingen een zeer ingrijpende maatregel indien in ieder land waar sprake is van een digitale aanwezigheid aangifte gedaan dient te worden.²⁹⁷ Dit is echter wel het gevolg van de richtlijn. In alle lidstaten waar de onderneming actief is en voldoet aan de criteria, dient belasting over de inkomsten afgedragen te worden. Dit is weliswaar uiteindelijk uitvoerbaar, maar dit is mijns inziens zeker ineffectief. Mogelijk zou voor een oplossing voor deze problematiek gekeken kunnen worden naar de indirecte belastingen.²⁹⁸ Per 2021 wordt binnen

²⁹² Zie paragraaf 6.2.2, het heffingsrecht van Nederland wordt bijvoorbeeld naar waarschijnlijkheid minder.

²⁹³ Deze veronderstelling wordt gemaakt met Nederland als voorbeeld voor de rest van de lidstaten. Bovendien, zoals in paragraaf 2.6 uiteengezet, wordt het begrip gehanteerd door veel landen op grond van art. 5 OESO-MV.

²⁹⁴ Blum, *Bulletin for International Taxation* 2015 (69), No. 6/7

²⁹⁵ Zie paragraaf 4.4.1.

²⁹⁶ Zie paragraaf 4.4.1; zie tevens paragraaf 4.4.2.

²⁹⁷ Bart, *NOB* 2019.

²⁹⁸ Merx & Beerens, *BDO* 2019.

deze Europese belastingsfeer ten aanzien van digitale handel, een one-stop-shop ingevoerd.²⁹⁹ Dit houdt in het kort in dat de belastingplicht kan worden gecentraliseerd. De belastingplichtige kan dan weliswaar in meerdere landen binnen Europa belastingplichtig zijn, maar de aangifte van alle inkomsten kan ineens, in een lidstaat, worden voldaan. Dit scheelt behoorlijk in de administratieve handelingen voor de belastingplichtige. Het resulteert natuurlijk wel in de behoefte voor betere samenwerking tussen lidstaten.

Desalniettemin, ongeacht of de richtlijn dergelijke ineffectieve uitwerking heeft en ongeacht of de EC besluit de problematiek op te lossen, is de uitvoering van de richtlijn voor de belastingplichtige niet onhaalbaar. De belastingplichtige moet echter zeer goed opletten of dubbele belasting overal wordt voorkomen en of overal aan de aangifteplicht wordt voldaan. Dit resulteert in meer kosten. Hierdoor worden mijns inziens enkele (kleinere) ondernemingen, die de stap naar het buitenland willen maken, gedwongen om hier nog eens goed over na te denken.³⁰⁰ De kosten voor het doen van aangifte nemen toe.³⁰¹ Wellicht wegen de extra administratieve kosten niet op tegen de opbrengsten die de onderneming eruit haalt. Mijns inziens verstoort dit dus mogelijk de interne (Europese) markt. Terwijl het doel van de richtlijn is, conform paragraaf 6.2.1, om een gelijk speelveld te creëren binnen de interne markt. Ten aanzien van de doeltreffendheid, dient een oplossing als de one-stop-shop er zeker te komen.

6.3.2 Handhaafbaarheid

In beginsel leidt de verspreide belastingplicht van de onderneming tot meer kosten. Het hoofdhuis, die te maken krijgt met een virtuele vaste inrichting, zal naar verwachting het standpunt in nemen dat geen sprake is van zo'n vaste inrichting. Het betrokken land, ofwel de nationale belastingautoriteit, zal allereerst informatie moeten verkrijgen waaruit zij dat standpunt van het hoofdhuis kunnen verweren. Zij moeten hierbij over voldoende informatie beschikken. De virtuele vaste inrichting heeft geen fysieke aanwezigheid en het hoofdhuis bevindt zich echter niet in eigen land. De autoriteit dient hierdoor een bepaald middel te hebben waardoor zij druk uit kunnen oefenen op de betrokken onderneming. Een probleem hierbij kan zijn dat de nationale autoriteiten beperkt zijn tot alleen de autoriteit over het eigen land.³⁰² Landen dienen samen te werken en informatie te communiceren. Nog een bijkomend probleem is dat voor vaste inrichtingen over het algemeen geen eigen specifieke

²⁹⁹ Op de directe belastingen met betrekking tot de digitale economie of over de specifieke uitwerkingen van een dergelijke one stop shop wordt niet verder ingegaan.

³⁰⁰ Met de (kleinere) ondernemingen worden de ondernemingen bedoeld die, als ze uitbreiden naar het buitenland, net zullen voldoen aan de criteria.

³⁰¹ Niet alleen de kosten voor de aangifte, maar ook voor het opmaken van de cijfers uit een jaarrekening bijvoorbeeld vallen onder de extra administratieve kosten.

³⁰² Dit probleem ziet niet op de informatiebeschikking, maar op de situatie dat de belastingplichtige verzuimt te betalen bijvoorbeeld.

jaarrekeningen worden gemaakt, voor een fictieve virtuele vaste inrichting zal dit nog minder vaak het geval zijn. Het betreffende land dient dus ook te beschikken over de aangifte die is ingediend ten aanzien van het hoofdhuis. Al met al is samenwerking met de andere landen vereist. Landen dienen daarbij dus te worden voorzien van een middel waardoor eventueel niet nakomen van regelgeving kan worden aangepakt.

Ten behoeve van de handhaafbaarheid dient dus ook te worden gekeken naar de mate waarin de EC de uitwerking van de richtlijn kan handhaven. In het verleden zijn enkele arresten gewezen over de niet tijdige of onjuiste toepassing van een richtlijn.³⁰³ Naast het gegeven dat een richtlijn dus een verplichtende werking heeft voor een lidstaat om te implementeren, kan de EC door middel van jurisprudentie dus nogmaals afdwingen dat implementatie tijdig en juist dient te worden voldaan. Daarentegen heeft de EC geen invloed over de controle die op nationaal niveau dient te gebeuren, met oog op het betrekken van inkomsten aan de belastbare grondslag. De EC kan dus handhaven dat iedere lidstaat de richtlijn implementeert, maar op de daadwerkelijke uitvoering hebben zij minder zicht. De vraag of dit problematisch is, kan mijns inziens negatief worden beantwoord. Een lidstaat wil over het algemeen zo veel mogelijk belastinginkomsten. Het zal naar mijn mening niet snel gebeuren dat landen de inkomsten dus niet in de heffing betrekken. Bovendien vermeldt de EC dat de Commissie in nauwe samenwerking met de lidstaten zal toezien op de toepassing van de richtlijn.³⁰⁴ Zij verwacht door de nauwe samenwerking dus weinig problemen te hebben met de handhaving van de richtlijn.

De digitale economie kent nog een probleem wat het verkrijgen van informatie over belastingplichtige moeilijker maakt. In de paragrafen 3.2.1 en 4.3.1 is reeds besproken dat IP-adressen mogelijk de werking van de richtlijn kunnen ondermijnen. Een IP-adres kan zich door de mobiliteit van onder andere telefoons bevinden binnen meerdere landen. Zowel ten aanzien van de gebruikers als de leverancier kan dit zorgen voor moeilijkheden met de winsttoerrekning. Naast deze onduidelijkheid over de locatie, is ook de beschikking tot dergelijke data niet altijd makkelijk te achterhalen. Data van ondernemingen is momenteel ontoegankelijk en niet zogenoemd 'real-time'.³⁰⁵ Als data van ondernemingen niet inzichtelijk is voor de belastinginstanties of dat hier onjuistheden in verwerkt kunnen worden, leidt de werking van de richtlijn hieronder. Om goede controle te houden op de uitwerking van de

³⁰³ Arresten HvJ EG 30 januari 2007, C-150/04 (*Commissie van de EG / Denemarken*) & HvJ EG 5 juli 2007, C-522/04, (*Commissie van de EG / België*).

³⁰⁴ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072, toelichting hfd. 5.

³⁰⁵ Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2018-2019, 35 134, nr. 3. In deze kamerbrief worden overigens ook andere argumenten gesteld waardoor data eerder transparant zichtbaar dient te zijn door toezichthouders. Dit wordt echter geacht niet van belang te zijn voor dit onderzoek.

richtlijn, ofwel de belastingheffing over de digitale opbrengsten van digitale ondernemingen, is dit een belangrijke voorwaarde.

6.4 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

De laatste kwaliteitseis die wordt gesteld aan wetgeving ziet op eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.³⁰⁶ Deze kwaliteitseis ziet op de mate waarin de betrokkenen de bepalingen kunnen begrijpen en benaderen. Wetgeving moet hierom niet onnodig complex in elkaar gestoken zijn. Daarbij is goede wetgeving duidelijk geformuleerd. Dit dient ervoor dat in een later stadium niet over de intenties van de wetgever gediscussieerd kan worden. Het doel en de strekking van de wet zijn dan in overeenkomst. Uit het gegeven dat de nieuwe wetgeving is omschreven in een Europese richtlijn volgt dat deze kwaliteitseis is beoordeeld als van noodzakelijk belang. De nationale wetgevers moeten onafhankelijk van elkaar de richtlijn implementeren. Indien de richtlijn onduidelijk of niet eenvoudig is, kan dit zomaar tot grote problemen leiden. Bovendien ontstaan hierdoor mogelijk de veelvuldig aangehaalde dispariteiten. Om dit zoveel mogelijk te voorkomen, dient de richtlijn aan deze noodzakelijke kwaliteitseis te voldoen.

6.4.1 Eenvoud

Des te eenvoudiger de wetgeving beschreven is, des te duidelijker voor alle partijen die betrokken zijn bij de wetgeving. In het geval van de voorgestelde richtlijn zijn dergelijke partijen: de nationale wetgevende macht (die de bepalingen dienen te implementeren), de uitvoerende macht (de Belastingdienst) en digitale ondernemingen die mogelijk een virtuele vaste inrichting hebben. Al deze partijen moeten de voorgestelde richtlijn kunnen begrijpen, zodat zij weten wat de impact ervan is. Als bijvoorbeeld de digitale ondernemingen een andere visie hebben over een bepaling dan de Belastingdienst, kunnen hierover discussies ontstaan. Dit staat een efficiënte werking van de richtlijn in de weg. Maar is de richtlijn eenvoudig beschreven?

In paragraaf 4.4.1 is aangekaart dat de richtlijn aansluit bij de AOA. De conclusie die hieruit getrokken kon worden is dat deze aansluiting tot gevolg heeft dat sprake is van een dubbele fictie.³⁰⁷ De virtuele vaste inrichting is een op zichzelf staande fictie. Daarbij komt dat de AOA per fictie ervan uit gaat dat deze vaste inrichting wordt aangemerkt als een zelfstandige onderneming. De gehele wetgeving is dus gebaseerd op een dubbele fictie. Het probleem is mijns inziens echter dat de richtlijn niet anders kan dan alles te baseren op ficties. Fysieke

³⁰⁶ Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, par. 2.2.6.

³⁰⁷ Petruzzi & Koukouloti, *European Taxation* 2018 (58), no. 9.

aanwezigheid ontbreekt volledig bij de digitale ondernemingen. Dit valt niet anders dan middels ficties op te lossen. Omtrent bovenstaande problematiek is de eenvoud (weinig tot) niet te verbeteren.

Een ander pijnpunt van de richtlijn wordt opgemerkt in paragraaf 6.2.2. De richtlijn is in beginsel van toepassing op een onderneming ongeacht of de entiteit inwoner is van een lidstaat. Echter, dit wordt vervolgens tenietgedaan indien de onderneming inwoner is van een land waarmee in het bilaterale verdrag geen vergelijkbare bepalingen als artikelen 4 en 5 van de richtlijn zijn opgenomen.³⁰⁸ Deze uitzondering op een andere uitzondering resulteert in een moeizaam leesbare richtlijn. Daarnaast zorgt de passage met betrekking tot de vergelijkbaarheid van de artikelen ook voor de nodige verwarring, want hoe vergelijkbaar is een bepaling. Ten behoeve van de eenvoud kan hierbij een slag gemaakt worden. De EC dient handvatten te geven over de vergelijkbaarheid van bepalingen voordat hierover legio discussies tot stand komen.

6.4.2 Duidelijkheid

Duidelijkheid en eenvoud liggen zeer in elkaars verlengde. Indien de richtlijn eenvoudig is beschreven, zal dit eerder als duidelijk worden bevonden. Toch kan een eenvoudige regeling voor onduidelijkheid zorgen. Dit kan bijvoorbeeld te maken hebben met de mate waarin ondernemingen worden buitengesloten van de regels. Dit kan weliswaar een eenvoudige bepaling zijn, maar alsnog onduidelijkheid scheppen over welke ondernemingen wel of niet onder de richtlijn vallen. De richtlijn voorziet gelukkig in deze afbakeningsproblematiek. Enkele andere aspecten van de richtlijn zijn daarentegen minder helder.

Een voorbeeld van een onduidelijkheid is artikel 5 van de richtlijn.³⁰⁹ Het cryptisch omschreven artikel uit de richtlijn zorgt voor onduidelijkheid.³¹⁰ Naast dat het artikel cryptisch is beschreven, lijkt het onvolledig. In dit artikel gaat het over de winsttoerekening van de opbrengsten van de virtuele vaste inrichting. Enige vorm van verwijzing naar de huidige regels met betrekking tot winsttoerekening ontbreken hierbij.³¹¹ Ditzelfde geldt voor de in paragraaf 6.3.1 aangehaalde voorkoming van dubbele belastingheffing.³¹² Hierbij ontbreekt tevens de aansluiting met het huidige stelsel. Mogelijk wordt hier weliswaar aangesloten bij de huidige bepalingen, maar dit blijkt niet expliciet uit de richtlijn. Dit resulteert mijns inziens in onduidelijkheid. Naast deze onduidelijkheid is het ook zo dat de gebruikte termen niet bij elkaar aansluiten. In artikel 7

³⁰⁸ Dit is volledig uitgewerkt paragraaf 4.2.

³⁰⁹ D.S. Smit, *Ondernemingsrecht 2019/5*; zie tevens paragraaf 4.4.

³¹⁰ Petruzzi & Koukouloti, *European Taxation* 2018 (58), no. 9.

³¹¹ Hiermee wordt bedoeld op het huidige artikel 7 OESO-MV omtrent winsttoerekening.

³¹² Artikel 7 OESO-MV verwijst namelijk naar artikel 23 A en 23 B OESO-MV.

OESO-MV de term 'winst' wordt gebruikt, terwijl de term in de richtlijn 'de winsten' is. Dit heeft tot gevolg dat het niet mogelijk is winsten toe te rekenen aan de virtuele vaste inrichting in een verlieslijdende (gehele) onderneming. In paragraaf 5.4 is reeds bij stil gestaan bij dit voorbeeld en nog enkele andere gebruikte termen.³¹³ Deze gebruikte termen dienen mijns inziens nog gewijzigd te worden door de EC. De onduidelijkheid over de bepaling is mijns inziens zeer ongewenst.

Ten slotte voorziet de voorgestelde richtlijn in een uitwerking van de algemene beginselen, maar de specifiekere richtsnoeren zijn nader te bepalen.³¹⁴ Naast dat dit niet ten goede komt aan de rechtszekerheid van het richtlijnvoorstel, zorgt dit tevens voor onduidelijkheid. De richtlijn is dus eigenlijk alleen een bouwwerk waaruit het doel blijkt, maar de strekking van de bepaling is in feite nog nader in te vullen.

Al met al kan geconcludeerd worden dat de EC nog een aantal wijzigingen dient toe te brengen zodat de voorgestelde richtlijn voldoet aan de vereiste duidelijkheid. Bij de kwaliteitseis uitvoerbaarheid is ook in gegaan op de helderheid van de richtlijn. Het is zoals gezegd van belang dat de richtlijn duidelijk is voor onder andere de nationale rechter en de uitvoerende macht. Hoe duidelijker de richtlijn, des te beter de uitvoerbaarheid. Momenteel is de voorgestelde richtlijn hoofdzakelijk helder.³¹⁵ Dit is echter niet genoeg. De richtlijn dient volledig duidelijk te zijn.

6.4.3 Toegankelijkheid

Het nadeel van Europese wetgeving is over het algemeen dat wijzigingen moeilijker door te voeren zijn. EU-wetgeving kent namelijk de unanimiteitseis.³¹⁶ Meerdere malen is in het onderzoek de soevereiniteit van de lidstaten aan bod gekomen. Bij EU-wetgeving geven lidstaten deze soevereiniteit een klein beetje op. Desalniettemin hebben zij wel het recht om mee te stemmen over de wetgeving die op Europees niveau tot stand komt. Lidstaten zijn het dus niet altijd eens met de voorgestelde wetten, omdat dit ook effect zal hebben op hun eigen staat. De unanimiteitseis zorgt dus regelmatig voor een negatief resultaat ten aanzien van wijzigingen of nieuwe wetten. Alle deelnemende staten dienen bij de voorgestelde richtlijn dus ook zeer goed te kijken of zij het eens zijn met alles wat daarin beschreven staat. Als de richtlijn eenmaal is aangenomen, wat dus overigens ook de vraag blijft, is deze niet eenvoudig te wijzigen. EU-wetgeving is door haar aard dus niet toegankelijk.

³¹³ Zie ook paragraaf 4.4.2.

³¹⁴ Zie paragraaf 5.2.1.

³¹⁵ Minimaal 70% van de gevallen helder; zie tevens paragraaf 4.5.

³¹⁶ Zie bijvoorbeeld Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2017-2018, 34 884, nr. 2.

Toegankelijkheid ziet echter ook op de mate waarin belastingplichtige op de hoogte zijn en dat zij de richtlijn begrijpen. Dit is over het algemeen lastig te zeggen. Niet iedere belastingplichtige kent of begrijpt alle fiscale regels. Overigens kan gesteld worden dat als de eenvoud- en duidelijkheidstoets niet volledig positief doorlopen worden, dat de toegankelijkheid dan ook lager zal zijn. In ieder geval moet de richtlijn duidelijk zijn voor personen die zich vaker met belastingen bezighouden, denk hierbij aan adviseurs of beleidsmakers. Zo lang dit nog niet het geval is, kan gesteld worden dat de richtlijn weinig toegankelijk is. De toegankelijkheid wordt beter naar mate de richtlijn goed is geïmplementeerd in het nationale stelsel. De belastingplichtige kan hierdoor eerder duidelijk krijgen wat de gevolgen zijn van de richtlijn.

6.5 Subconclusie

Om tot een antwoord op de onderzoeksvraag te komen, wordt in dit hoofdstuk de vraag: *“Hoe verhoudt het richtlijnvoorstel zich tot de fiscale normen?”* gesteld. Hiervoor zijn in dit hoofdstuk alle noodzakelijk bevonden kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving getoetst. De conclusies die zijn getrokken bij het toetsen, zullen achtereenvolgens worden besproken.

Doelmatigheid en doeltreffendheid zien op de efficiëntie en effectiviteit van de richtlijn. De door de EC beoogde doelstellingen worden behaald: het behouden van een gelijk speelveld en de opbrengsten van ondernemingen belasten in de bronstaat. Ondanks dat is ook een negatief neveneffect van de richtlijn gevonden: voor sommige landen is de nieuwe verhouding tussen baten en lasten negatief. Deze conclusie is echter dat de richtlijn onmogelijk geen negatieve neveneffecten zou hebben en het feit dat minder belastingopbrengst voor een lidstaat na implementatie een onoverkomelijk effect is dat samenhangt met de visie om zo veel mogelijk winst toe te rekenen op basis van de economische werkelijkheid. De doelmatigheid van de richtlijn kan nog wel verbeterd worden. Enkele beperkingen van de richtlijn veroorzaken nodeloze ineffectiviteit en mogelijk een te beperkte reikwijdte. Als voorbeeld dienen de criteria uit artikel 4, derde lid van de richtlijn nog nader bekeken te worden. De huidige criteria lijken mijns inziens niet goed op elkaar afgesteld en bieden mogelijkheden tot ‘taxplanning’. Desalniettemin zou de huidige opzet van het voorstel wel geïmplementeerd kunnen worden. Vandaar dat de kwaliteitseis is beoordeeld met een ‘voldoende’. Mijns inziens kan dit veranderen in een ‘goed’ als de hierboven omschreven problematiek wordt gewijzigd.

Vervolgens is aan bod gekomen in hoeverre de richtlijn uitvoerbaar en handhaafbaar is. Als de toetsing niet voldoende wordt beoordeeld, dreigt de richtlijn een dode letter te worden. De algehele conclusie die blijkt uit de toetsing is dat wordt vereist dat de lidstaten onderling en

met de EC nauw samenwerken. Dit ziet voornamelijk op de informatie-uitwisseling. Mijns inziens zal dit geen grote problemen opleveren. Hiervoor dient echter wel gekeken te worden naar de transparantie van de digitale data. Deze is momenteel nog niet altijd inzichtelijk en niet 'real-time'. Bovendien moeten lidstaten in de gaten houden hoe de implementatie gaat bij de andere landen. Dispariteiten moeten zoveel mogelijk worden voorkomen. Tevens is beoordeeld dat lidstaten mogelijk moeten worden voorzien van een middel waardoor zij bij verzuim van de belastingplichtige actie kunnen ondernemen. Ten slotte is in overweging gegeven dat de EC de indirecte belasting als inspiratie kan gebruiken, om een one-stop-shop in te voeren. Dit zou ervoor kunnen zorgen dat de administratieplicht voor de belastingplichtige, als gevolg van de richtlijn, in mindere mate toeneemt. Het oordeel is dat de huidige in steek van de richtlijn niet onuitvoerbaar is, maar het is mogelijk om nog een aantal positieve aanpassingen aan te brengen. Het eindoordeel komt dus neer op een 'voldoende'.

Ten slotte de laatste kwaliteitseis, welke ziet op eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Indien de richtlijn niet duidelijk is, wordt het lastig voor de betrokkenen om deze te interpreteren. Een duidelijke richtlijn zorgt daarbij tevens voor een eenvoudiger uitvoerbaarheid (een eerder besproken kwaliteitseis). Deze duidelijkheidseis wordt dus van zeer groot belang geacht. Alles in ogenschouwing nemende is mijns inziens de richtlijn hoofdzakelijk helder. Dit komt doordat de richtlijn een aantal onzekerheden bevat, welke bij andere kwaliteitseisen reeds als verbeterpunten zijn opgenomen. De onzekerheden, zoals de gebruikte terminologie of een ontbrekende verwijzing naar de huidige wetgeving, dienen te worden voorkomen. Mijns inziens moet de richtlijn namelijk volledig helder zijn. De richtlijn heeft het oordeel gekregen dat het 'onvoldoende' is. Een onduidelijke richtlijn gaat namelijk gepaard met meer dispariteiten tussen de implementatie van verschillende lidstaten. Gepaard met deze onduidelijkheid gaat de toegankelijkheid van de richtlijn. De richtlijn is zelfs voor fiscaal onderlegde personen nog niet duidelijk. Een weinig duidelijke richtlijn is voor de gemiddelde belastingplichtige dus al helemaal niet toegankelijk. De eenvoud schiet door deze onduidelijke bepalingen ook te kort. De richtlijn is niet duidelijk en dus ook minder eenvoudig. Het enige probleem omtrent de eenvoud blijft dat de richtlijn ziet op ficties. Dit zal ongeacht de in steek van de richtlijn zo blijven.

Ten behoeve van het beantwoorden van de vraag "*Hoe verhoudt het richtlijnvoorstel zich tot de fiscale normen?*" kan het volgende worden gesteld over de noodzakelijke kwaliteitseisen: de richtlijn heeft op basis van 'doeltreffendheid en doelmatigheid' en 'uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid' de beoordeling meegekregen 'voldoende' te zijn ingestoken. Het huidige voorstel zou in Nederland kunnen worden geïmplementeerd zonder dat dit werkelijke

problemen oplevert. Hierbij zijn wel nog mogelijke verbeterpunten opgemerkt, welke nogmaals aangekaart zullen worden in de aanbeveling.

Daarentegen is de kwaliteitseis die ziet op eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid beoordeeld met een 'onvoldoende'. De richtlijn is hoofdzakelijk helder bevonden en mijns inziens is dit niet genoeg. Doordat de wetgeving is opgenomen in een richtlijn dienen alle lidstaten afzonderlijk de bepalingen te implementeren. Zolang de richtlijn onduidelijkheden bevat, gaat dit mijns inziens gegarandeerd zorgen voor dispariteiten. Dit dient te worden verbeterd. Bij het oordeel van de andere kwaliteitseisen zijn afzonderlijke onduidelijkheden aangekaart, welke allen gewijzigd dienen te worden. Hierna is de richtlijn mijns inziens pas implementeerbaar in de Nederlandse wetgeving. Ten aanzien van de eenvoud en toegankelijkheid zorgt dergelijke aanpassing omtrent de duidelijkheid mogelijk voor een verbetering. De vraag blijft echter in hoeverre de aard van fiscale wetgeving toegankelijk en eenvoudig is.

In onderstaande tabel worden de noodzakelijke kwaliteitseisen nogmaals overzichtelijk weergegeven. Bij de conclusie in hoofdstuk 7 zal deze worden samengevoegd met de tabel uit hoofdstuk 5.

Kwaliteitseis	Weging	Beoordeling	Verbeterpunten
Doeltreffendheid en doelmatigheid	Noodzakelijk	Voldoende	i) de criteria uit artikel 4, derde lid van de richtlijn dienen te worden gewijzigd; ii) de reikwijdte van de richtlijn is mogelijk te beperkt.
Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid	Noodzakelijk	Voldoende	i) nationale overheid moet worden voorzien van een middel waardoor bijvoorbeeld belastingplichtige die verzuimen, aangepakt kunnen worden; ii) in overweging kan de EC besluiten een one-stop-shop in te voeren. Dit om de administratieve gevolgen/kosten van de richtlijn te beperken; iii) digitale data moet beter inzichtelijk zijn voor overheden en meer 'real-time'.

Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	Noodzakelijk	Onvoldoende	i) de richtlijn is hoofdzakelijk helder, maar moet volledig helder zijn. Alle onduidelijkheden die voorkomen dienen te worden volgens de andere kwaliteitseisen, moeten worden weggenomen; ii) mijns inziens dient beter verwezen te worden naar de huidige wetgeving
---	--------------	-------------	--

Hoofdstuk 7: Conclusie en aanbeveling

7.1 Inleiding

De economie heeft een transitie doorgemaakt waarbinnen digitale ondernemingen de mogelijkheid hebben om wereldwijd opbrengsten te genereren zonder daar daadwerkelijk fysiek gevestigd te zijn. Het huidige fiscale systeem is niet ingericht op deze activiteiten. De opbrengsten worden momenteel belast op de locatie waar de ondernemingen dat zelf willen. Mogelijk is dit dus volledig onbelast. Tot op heden is nog geen oplossing gevonden om deze opbrengsten van de 'ongrijpbare' digitale economie te betrekken in de belastingheffing. In dit onderzoek stond het lange termijn richtlijnvoorstel van de EC van 21 maart 2018, met betrekking tot de virtuele vaste inrichting, centraal. De EC heeft in deze voorgestelde richtlijn een poging gedaan de oplossing te vinden. De OESO is momenteel bezig met haar onderzoek, welke eind 2020 gepresenteerd zou moeten zijn. Dit onderzoek kent een vergelijkbaar onderdeel in het werkplan, namelijk pijler 1. Gezien dit feit, lijkt de voorgestelde richtlijn een stap in de goede richting te zijn. De kans is dus aanwezig dat de richtlijn, zoals die momenteel is ingestoken, na het rapport van OESO geïmplementeerd dient te worden. Om alvast hierop vooruit te lopen, is in dit onderzoek gekeken naar de mogelijkheden omtrent implementatie. In Nederland moet fiscale wetgeving namelijk voldoen aan een aantal fiscale normen. Deze normen zijn opgenomen in de nota Zicht op wetgeving. Bij de implementatie is het dus van belang dat de richtlijn op nationaal niveau aanvaardbaar is, conform de gestelde fiscale normen. Dit heeft geleid tot de volgende onderzoeksvraag:

In hoeverre voldoet de toevoeging van de (fictieve) vaste inrichting uit het richtlijnvoorstel, aangedragen door de Europese Commissie op 21 maart 2018, aan de fiscale normen genoemd in de nota Zicht op wetgeving?

Om deze onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden, is de vraag onderverdeeld in verschillende deelvragen. De verschillende paragrafen van dit onderzoek werken deze deelvragen achtereenvolgens uit.

7.2 “Op welke wijze wordt in het huidige regime de internationale winst toegerekend?”

Staten baseren hun belastingstelsel op drie verschillende beginselen; het woonstaat-, bronstaat- of nationaliteitsbeginsel. Elk van de beginselen heeft zijn eigen karakteristieken waardoor de staat een heffingsbevoegdheid creëert over de inkomsten die de persoon geniet. In dit onderzoek gaat het voornamelijk over de bronbelasting. Dit komt doordat dit onderzoek is gebaseerd op internationale winsten die worden behaald door een onderneming. Het gaat

hierbij alleen om internationale winsten, omdat hierbij sprake kan zijn van dubbele belastingheffing. Verschillende staten hebben namelijk een bevoegdheid om belasting te heffen over een bepaald inkomen, dit resulteert in dubbele belastingheffing. Indien over inkomsten dubbel wordt geheven, dient voorkoming van dubbele belasting gegeven te worden. Staten sluiten hiervoor bilaterale verdragen af. In dergelijke verdragen wordt de heffingsbevoegdheid over bepaalde inkomsten toegewezen aan een van de staten. De verdragen worden doorgaans gebaseerd op het OESO-MV.

Buitenlands inkomen kan op twee manieren terecht komen in de Nederlandse belastingheffing. Dit kan middels een juridische (dochter)entiteit die gevestigd is in Nederland of via een vaste inrichting. Deze tweede is voor dit onderzoek zeer van belang, gezien het feit dat de voorgestelde richtlijn voorziet in een aanvulling op het huidige begrip vaste inrichting. De winst van zowel de entiteit als van de vaste inrichting wordt aan een staat toegewezen op grond van artikel 7 OESO-MV, dit principe wordt ook winstallocatie genoemd. De vaste inrichting wordt in dit artikel betrokken doordat een verwijzing wordt gemaakt naar artikel 5 OESO-MV, waarbinnen de vaste inrichting is geregeld. Bij de werking van de bepalingen met betrekking tot de vaste inrichting wordt ervanuit gegaan dat de vaste inrichting een zelfstandige entiteit is. Waar de winstallocatie van de juridische entiteit voor weinig problemen zorgt, geldt dit niet voor de vaste inrichting. Bij de winstallocatie van de vaste inrichting wordt de 'functionally separate entity approach' gehanteerd. Via een tweestapsbenadering wordt winst toegerekend aan de vaste inrichting. Middels artikel 7 OESO-MV wordt geregeld dat de winst welke is toegewezen aan de vaste inrichting onder de belastingheffing van die staat valt. Ten slotte wordt verwezen naar artikel 23 A OESO-MV. De staat waar de juridische entiteit is gevestigd, waar de vaste inrichting onderdeel van uit maakt, dient voorkoming van dubbele belasting te geven. In Nederland geven wij ten aanzien van vaste inrichting winsten een objectvrijstelling, dit vloeit voort uit artikel 15e Wet VpB 1969.

Ten slotte is in dit hoofdstuk de inhoud van artikel 5 OESO-MV aan bod gekomen. Hier staat omschreven wat wordt verstaan onder een vaste inrichting. Het huidige wettenstelsel kent drie vormen van een vaste inrichting: fysieke vaste inrichting, fictieve vaste inrichting en de vaste vertegenwoordiger. De voorgestelde richtlijn wilt hier nog een vorm aan toevoegen, namelijk een virutele vaste inrichting.

7.3 “Waarom wilt de EC de digitale economie gaan belasten en in hoeverre is dit momenteel een probleem?”

Volgens de OESO kan de digitale economie niet worden aanschouwd als een onafhankelijk zelf af te bakenen economie. Volgens de OESO is de traditionele economie in een verstrengeling geraakt met de digitale economie. Binnen deze economie is een transitie gemaakt van ‘brick-and-mortar’ naar ‘click-and-mortar’. Desondanks blijkt uit het rapport dat OESO heeft geschreven, BEPS-actiepunten 1, dat de digitale economie een aantal bijzondere kenmerken heeft: mobiliteit, betrouwbaarheid van gegevens en gebruikersdeelname, netwerkeffecten, dubbelzijdige bedrijfsmodellen, een tendens naar een oligopolie of monopolie en ten slotte volatiliteit. De OESO geeft dus allereerst aan de digitale economie niet te kunnen afbakenen, maar merkt wel een aantal zeer kenmerkende aspecten toe aan de digitale ondernemingen. Mijns inziens is de opinie, dat de digitale economie niet afgebakend kan worden, onjuist gebleken. De kenmerkende aspecten zijn dusdanig duidelijk zichtbaar dat weldegelijk onderscheid gemaakt kan worden tussen de traditionele economie en de digitale economie. Dit biedt perspectief voor de uitwerking van de voorgestelde richtlijn.

In dit hoofdstuk is niet alleen geanalyseerd hoe tegen de digitale economie aangekeken dient te worden, maar ook is uiteengezet welke problematiek opkomt bij het willen heffen van belasting over de digitale opbrengsten. Wat is bovendien de achtergrond van deze behoefte van de EC, om belasting te willen heffen over de digitale economie? Deze behoefte houdt zich schuil achter de visie van de EC. Zij wilt een gelijk speelveld creëren voor alle spelers binnen de interne markt. De digitale economie zet deze gelijkheid onder druk. De digitale ondernemingen vallen zoals aangegeven niet binnen de huidige belastingregels. Dit vloeit voort uit de kenmerkende aspecten van de digitale economie. Deze maken het mogelijk een voordeel te genereren voor digitale ondernemingen ten opzichte van traditionele ondernemingen. Het wordt dus geacht van noodzakelijk belang te zijn dat dit gelijke speelveld terugkeert binnen de interne Europese markt. Bovendien streeft de EC naar een heffing over winsten die is gebaseerd op het bronstaatbeginsel.

De problematiek omtrent het aankleden van een belastingheffing over digitale opbrengsten ziet voornamelijk op de afbakening van de economie. De vraag rijst waar de lijn wordt getrokken tussen een digitale opbrengst en een traditionele opbrengst. De wetgeving moet duidelijk zijn voorzien van een dergelijke afbakening. Dat kan op twee manieren: i) middels flexibele handvatten, waardoor elke onderneming op de juiste manier wordt behandeld. Of optie ii) middels vaste handvatten. Optie i) heeft echter het nadeel dat elke onderneming individueel benaderd moet worden en kan resulteren in overkill. Optie ii) heeft daartegen het

nadeel dat de handvatten werkelijk als handvat kan worden gebruikt om fiscaal eromheen te plannen ('taxplanning'). Andere problematiek ziet vervolgens nog op de kans op dispariteiten.

Ten slotte stuit de nieuwe regelgeving ook op problematiek omtrent het heffen van de belasting. Hierbij zijn vier belangrijke vragen opgekomen: i) waar vindt waarde creatie plaats?, ii) waar wordt belasting geheven?, iii) bij welk aanknopingspunt wordt aangesloten om te heffen in de bronstaat?, iv) is het hierna nog mogelijk belasting te ontwijken? Mijns inziens dienen dergelijke vragen beantwoord te worden door het richtlijnvoorstel.

7.4 “Hoe heeft de Europese Commissie het richtlijnvoorstel aangekleed?”

De kern van de voorgestelde richtlijn ziet op een aanvulling van het begrip vaste inrichting. De richtlijn geeft een de expliciete vermelding van het zogenoemde 'geen-afbreuk-beginsel'. Gezien het feit dat het OESO-MV reeds artikel 5 kent, waarbinnen de vaste inrichting is geregeld, zou de aanvulling niet tot grote moeilijkheden moeten leiden met implementatie. Toch is een analyse gemaakt in hoeverre de nieuwe 'virtuele' vaste inrichting aansluit op het reeds bestaande begrip.

Allereerst is gekeken naar de afbakening van de digitale economie. Zoals uit het voorgaande hoofdstuk bleek, zou dit een pijnpunt kunnen zijn voor de nieuwe wetgeving. De EC heeft besloten om in de richtlijn expliciet te omschrijven welke opbrengsten onder de richtlijn vallen. Het gaat specifiek om opbrengsten die worden behaald met digitale leveringen van diensten via een digitale interface. Mijns inziens vloeide uit de bepalingen voort dat het hoofdzakelijk helder is op welke gevallen de richtlijn van toepassing is. Dit dient echter volstrekt helder te worden. Bovendien is mijns inziens bekritiseerbaar in hoeverre de richtlijn de juiste diensten afbakent.

Vervolgens kwam aan bod wanneer volgens de richtlijn daadwerkelijk sprake is van een virtuele vaste inrichting. Hiervan is sprake als een onderneming een aanmerkelijke digitale aanwezigheid heeft (in een staat waar deze niet gevestigd is). Een onderneming kan op drie manieren voldoen aan de aanmerkelijke digitale aanwezigheid, dit is wanneer: i) voor meer dan 7.000.000 euro aan digitale diensten wordt geleverd aan gebruikers binnen een lidstaat; ii) het aantal gebruikers van een of meer digitale diensten in een belastingtijdvak binnen een lidstaat hoger is dan 100.000; of iii) het aantal zakelijk overeenkomsten die worden gesloten voor de levering van een digitale dienst hoger is dan 3.000.

Met de nieuwe vorm van vaste inrichting gaat ook een lichte wijziging gepaard ten aanzien van de winstallocatie. Hierin blijft het gebruik van de AOA ongewijzigd. Binnen deze AOA, welke ziet op een tweestapsbenadering middels verdeelsleutels, wordt een extra verdeelsleutel toegevoegd, namelijk gebaseerd op immateriële activa. Door het volledig ontbreken van fysieke aanwezigheid van de virtuele vaste inrichting, is het onoverkomelijk de verdeelsleutels van de AOA te wijzigen. Mijns inziens zou dit tevens kunnen door nog een verdeelsleutel toe te voegen, een die ziet op de gebruikers. Indirect is dit in de momenteel voorgestelde richtlijn ook mogelijk, omdat de belastingplichtige namelijk de mogelijkheid heeft om met een goed alternatief te komen. Mijns inziens zou aansluiten bij de gebruikers de meest economische werkelijkheid zijn.

Ten slotte zou het logisch zijn de winstoerekening en de voorkoming van dubbele belasting aan te sluiten op het reeds bestaande stelsel van de vaste inrichting (artikel 7 OESO-MV). Een echte verwijzing is helaas niet expliciet opgenomen in de richtlijn. Sterker nog, uit de vergelijking van de artikelen blijkt dat in de bepalingen verschillende termen en een ander mechanisme zijn gebruikt. Wegens het ontbreken van een daadwerkelijke verwijzing is niet uit te sluiten of de richtlijn goed uit zal werken. Mijns inziens dient dit nader uitgewerkt te worden. Mogelijk zal dit ook wel blijken uit het toetsen van de richtlijn aan de fiscale normen.

7.5 “Hoe verhoudt het richtlijnvoorstel zich tot de (normatieve) fiscale normen?”

In de nota Zicht op wetgeving zijn een aantal fiscale normen opgesteld. Aan deze fiscale normen, ook wel kwaliteitseisen genoemd, moet nieuwe Nederlandse wetgeving voldoen. Gezien het feit dat de richtlijn geïmplementeerd dient te worden (als deze wordt goedgekeurd), moet ook deze voldoen aan de gestelde normen. De verschillende kwaliteitseisen zijn onderverdeeld in twee categorieën, waarbij de ene categorie zwaarder weegt dan de ander. Deze categorieën zijn gemaakt vanwege bijvoorbeeld de aard van de richtlijn en de wijze waarop de EC haar wetgeving opstelt en uitvoert. Mijns inziens zijn de volgende in dit hoofdstuk besproken kwaliteitseisen van normatief belang: rechtmatigheid, subsidiariteit en evenredigheid en onderlinge afstemming. Zowel in hoofdstuk 5 als in hoofdstuk 6 zijn de kwaliteitseisen beoordeeld op de volgende trap: onvoldoende, voldoende, goed. Ondanks dat deze eisen worden geacht een normatieve kwaliteitseis te zijn, is het mijns inziens van belang dat eventuele tekortkomingen dienen te worden verwerkt in de definitieve versie van de richtlijn.

De rechtmatigheid is beoordeeld met een ‘voldoende’. De kern van deze eis is dat nieuwe wetten niet in strijd mogen zijn met het bestaande of hogere recht. In beginsel gebeurt dit bij

de richtlijn dus ook niet. De richtlijn is bij deze eis beoordeeld met een voldoende, omdat nog een tweetal verbeterpunten wordt aanbevolen. Deze zullen bij de aanbeveling worden aangehaald.

De subsidiariteit en evenredigheid zien op het vereiste dat wetgeving niet verder ingrijpt in de samenleving dan nodig. Bovendien ziet het op de vraag in hoeverre de nieuwe wetgeving op het juiste niveau plaatsvindt, in dit geval Europees niveau. De kwaliteitseis is beoordeeld als 'goed'. Mogelijk kan bij deze eis nog een kleine verbetering plaatsvinden, dit gebeurt indien aan de voorwaarde wordt voldaan bij de onderlinge afstemming.

De richtlijn heeft met betrekking tot de onderlinge afstemming de toetsing namelijk nog niet voldoende doorstaan. De richtlijn heeft een 'onvoldoende' gekregen, omdat de EC zelf beweert dat deze nieuwe wetgeving een aanvulling is en geen afbreuk doet aan huidige wetgeving. Mijns inziens is dit niet het geval. In de huidige versie van de richtlijn zou een situatie kunnen ontstaan waarbij zowel wordt gekwalificeerd als traditionele vaste inrichting als een virtuele vaste inrichting. Hierdoor kan sprake zijn van dubbele heffing. De richtlijn voorziet nergens in een bepaling van een dergelijke situatie.

7.6 “Hoe verhoudt het richtlijnvoorstel zich tot de (noodzakelijke) fiscale normen?”

In dit hoofdstuk zijn de kwaliteitseisen getoetst welke mijns inziens een noodzakelijk belang hebben. Indien de richtlijn geïmplementeerd zou moeten worden, dan dienen deze normen allemaal minimaal te zijn beoordeeld met een 'voldoende'.

Doelmatigheid en doeltreffendheid zijn beoordeeld met een 'voldoende'. Volgens deze vereisten dient de wetgeving de beoogde doelstelling te behalen op een effectieve en efficiënte wijze. De twee hoofddoelstellingen worden behaald: het behouden van een gelijk speelveld en de opbrengsten van ondernemingen belasten in de bronstaat. De wijze waarop dit gebeurt, is efficiënt, maar kan ten aanzien van de effectiviteit nog verbeteren. Als de in de aanbeveling benoemde punten worden opgepakt, verandert de 'voldoende' mijns inziens naar een 'goed'.

Datzelfde geldt voor de kwaliteitseis uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. De richtlijn scoort een 'voldoende' welke zou kunnen veranderen in een 'goed'. Mijns inziens is wetgeving welke niet uitvoer- en handhaafbaar is, een dode letter. Gelukkig is de richtlijn dus zowel uit te voeren als hand te haven. Informatie-uitwisseling tussen lidstaten is de sleutel tot het succes van de richtlijn. De mogelijkheid tot dispariteiten zorgt ervoor dat de richtlijn moeilijker uit te voeren is, dus ook hierbij dienen lidstaten goed samen te werken. Bovendien zorgt de transparantie van

data-informatie van digitale ondernemingen mogelijk ook voor problemen. Ten aanzien van de belastingplichtige kan de EC kiezen om net als in de indirecte vorm van belastingen te kiezen voor een zogenoemde 'one-stop-shop'. De administratieve verplichtingen worden dan naar waarschijnlijkheid beter haalbaar.

Ten slotte de kwaliteitseis welke ziet op eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. De richtlijn voldoet hier nog niet aan en heeft het oordeel 'onvoldoende' gekregen. Mijns inziens is het noodzakelijk dat de richtlijn duidelijk is omschreven. Dit komt doordat alle nationale wetgevers de richtlijn dienen te implementeren. Hoe onduidelijker de richtlijn, des te meer dit gaat zorgen voor dispariteiten. Hoe meer dispariteiten, des te slechter de richtlijn uitwerkt in de praktijk. Vooralsnog is de richtlijn hoofdzakelijk helder, dit dient mijns inziens dus volstrekt helder te worden.

7.7 Aanbevelingen

In hoeverre voldoet de toevoeging van de (fictieve) vaste inrichting uit het richtlijnvoorstel, aangedragen door de Europese Commissie op 21 maart 2018, aan de fiscale normen genoemd in de nota Zicht op wetgeving?

De hoofdvraag kan mijns inziens worden beantwoord door de beoordelingen, bij de toetsing van de richtlijn aan de verschillende fiscale normen, op te sommen. Deze beoordelingen zijn besproken in hoofdstuk 5 en 6. De uitkomsten hiervan zijn nogmaals in een overzichtelijke tabel opgenomen, hiervoor wordt verwezen naar bijlage II. Tijdens het onderzoek zijn bij het toetsen aan de fiscale normen, mogelijke verbeterpunten opgemerkt. Mijns inziens zou de richtlijn na de aanpassingen voldoen aan de vereiste normen van de nota Zicht op wetgeving. De aanbeveling van dit onderzoek bestaat hierdoor uit het verbeteren van de onderstaande punten:

De richtlijn dient allereerst duidelijk te worden beschreven. In het onderzoek zijn meerdere aspecten naar voren gekomen waardoor zichtbaar werd dat de richtlijn niet duidelijk genoeg is. Dit geldt allereerst voor de term 'ondersteunde activiteiten' uit artikel 5 lid 4 van de richtlijn. Momenteel is onduidelijk hoe deze ondersteunende activiteiten in verhouding staan met de ondersteunende activiteiten van de traditionele vaste inrichting. Ook het ontbreken van de verwijzing naar artikel 7 OESO-MV zorgt voor de nodige onduidelijkheid, naast het feit dat de gebruikte termen in dit artikel en de richtlijn niet overeenkomen. Door het ontbreken van de verwijzing ontbreekt tevens een verwijzing naar het voorkomen van dubbele belastingheffing. Elke vorm van vaste inrichting krijgt altijd te maken met deze vorm van dubbele

belastingheffing. Uit de richtlijn vloeit echter voort dat de virtuele vaste inrichting met nog een vorm van dubbele belasting te maken kan krijgen, namelijk indien wordt gekwalificeerd als traditionele- en virtuele vaste inrichting. De richtlijn heeft een zogenoemd 'geen-afbreuk-beginsel', de gevolgen van deze situatie blijven hierdoor nu onduidelijk. Dit moet worden opgenomen in de definitieve versie van de richtlijn, dit is tevens om aan de eis van onderlinge afstemming te voldoen.

Ten behoeve van de rechtszekerheid is van belang dat niet alleen de bepalingen duidelijk zijn, maar ook de uiteindelijke werking. Volgens de EC dient aan de hand van richtsnoeren in een later stadium uitgewerkt te worden hoe de bepalingen zullen werken. Mijns inziens dient dit reeds gebeurd te zijn voordat de richtlijn wordt aangenomen. Zowel het doel als de strekking moeten duidelijk zijn.

De richtlijn kent een drietal criteria waaraan kan worden getoetst of sprake is van een aanmerkelijke digitale aanwezigheid. Over deze criteria is in dit onderzoek ook kritiek geuit. Mijns inziens dienen namelijk de criteria te worden aangepast. Bij de definitieve versie van de richtlijn zou het mijns inziens het best zijn om aan te sluiten bij het aandeel van de gebruikers in een land ten opzichte van het totale aantal gebruikers. Weliswaar zou alsnog een drempel dienen te worden gegeven, maar op deze manier is geen mogelijkheid tot 'taxplanning'. Dit geldt hetzelfde voor het criterium dat ziet op het aantal zakelijke overeenkomsten. Mijns inziens kan het best worden aangesloten bij het aandeel van de totale aantal overeenkomsten.

Overigens is het mijns inziens bijzonder dat de EC niet verwijst naar eerder omschreven richtsnoeren. Namelijk de richtsnoeren uit 2016 met betrekking tot digitale handel. De EC gebruikt deze richtsnoeren niet bij de voorgestelde richtlijn, terwijl op basis van deze richtsnoeren de digitale economie mogelijk goed af te bakenen is. De EC heeft nu gekozen voor een 'nieuwe' omschrijving. Een onderneming als Uber lijkt nu niet onder de richtlijn te vallen. Alhoewel het ooit toch zo leek dat juist dit soort ondernemingen onder de werking van de digitale belastingheffing zouden vallen. De overweging wordt daarom meegegeven dat de EC nog eens zou kunnen kijken naar deze eerder opgestelde richtsnoeren.

Ten slotte zou de EC nog een tweetal verbeterpunten in overweging kunnen nemen. Deze overwegingen zijn niet noodzakelijk om richtlijn te kunnen later implementeren, maar dit zou mogelijk de wetgeving te goede doen. De eerste overweging ziet op het feit dat de wetgeving is omschreven in een richtlijn. Mijns inziens zou dit ook kunnen in een verordening. Het positieve gevolg hiervan zou zijn dat de nationale wetgevers de wetgeving niet individueel

dienen te implementeren in hun nationale systeem en dus geen dispariteiten. De indirecte belastingen kent ook verordeningen. Overigens is het natuurlijk zo dat indirecte belasting reeds op Europees niveau wordt geregeld. Mogelijk is een verordening dan momenteel niet de oplossing. Indien de CCCTB wordt doorgevoerd, zou dit anders kunnen zijn. De tweede overweging komt tevens uit de indirecte belastingen. Daar kent men namelijk een 'one-stop-shop', waardoor de belastingplicht in een lidstaat kan liggen in plaats van in alle lidstaten waar de onderneming zit gevestigd. De richtlijn heeft als gevolg dat digitale ondernemingen in meerdere landen een virtuele vaste inrichting gaan krijgen. Het zou voordelig zijn voor deze ondernemingen als de aangiften van al deze virtuele vaste inrichting in een land gedaan kunnen worden en dat de overheden vervolgens de belastingopbrengst juist verdelen.

Als eindoordeel kan mijns inziens worden geconcludeerd dat de voorgestelde richtlijn op de manier waarop deze nu is beschreven, niet geïmplementeerd kan worden in Nederland naar aanleiding van de toetsing aan de fiscale normen. In dit onderzoek is onderscheid gemaakt tussen normatieve- en noodzakelijk fiscale normen, ook kwaliteitseisen genoemd. Dit onderscheid is gemaakt naar de aard van de verschillende kwaliteitseisen. Mijns inziens dienen de drie noodzakelijk eisen minimaal beoordeeld te zijn met een voldoende. Gezien het feit dat de kwaliteitseis 'eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid' onvoldoende is, is de richtlijn niet akkoord bevonden. De definitieve versie van de richtlijn dient op dit aspect wel een voldoende te krijgen. Echter, aangezien de richtlijn toch aangepast dient te worden, kunnen direct de verbeterpunten van de andere kwaliteitseisen ook in ogenschouw genomen worden.

Literatuuroverzicht

Literatuur

Albert 1994

P.G.H. Albert, *Vaste inrichting (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Kluwer 1994.

Albert, WFR 1995/1442

P.G.H. Albert, 'Thema 2. Vaste inrichting: begrip. Vaste inrichting (Nederlandse bijdrage)', *WFR* 1995/1442.

Alphabet Inc. 2018

Alphabet Inc., 'Annual report 2018'.

Avi-Yonah, *Harv. L. Rev.* 113, no. 7 (2000): 1573-676

R.S. Avi-Yonah, 'Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State', *Harv. L. Rev.* 113, no. 7 (2000): 1573-676.

Bart, *NOB* 2019

J. Bart, 'Vijf vragen aan Jan Bart Schober over de digitale en fysieke economie: 'Ze zijn niet meer te scheiden'', *NOB* 2019.

Berentsen, *Financieel Dagblad* 2 maart 2018

L. Berentsen, 'EU werkt aan nieuwe belasting tot 5% voor techbedrijven zoals Google en Uber', *Financieel Dagblad*, 2 maart 2018.

Berentsen, *Financieel Dagblad* 23 maart 2018

L. Berentsen, 'Digitaks Europese Commissie stuit op onbegrip', *Financieel Dagblad*, 23 maart 2018.

Blum, *Bulletin for International Taxation* 2015 (69), No. 6/7

D.W. Blum, 'Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?', *Bulletin for International Taxation* 2015 (69), No. 6/7.

Brauner, *Florida Tax Review* 2014, (55) 70

Y. Brauner, 'What the BEPS?', *Florida Tax Review* 2014, (55) 70.

Cockfield, *Tax Notes International*, September 15, 2014, p. 933

A.J. Cockfield, 'BEPS and Global Digital Taxation', *Tax Notes International*, september 15, 2014, p. 933.

Desjardins, *Visual Capitalist* 2016

J. Desjardins, 'Chart: The Largest Companies by Market Cap Over 15 Years', *Visual Capitalist*, 2016.

Europa Nu, 2019

Europa Nu, 'Digitaks: eerlijke belastingheffing in de digitale economie', *Europa-nu.nl*, 2019.

Europese Commissie, *EU-Publications*, 2018-11-08

Europese Commissie, 'A Fair Share - Taxation in the EU for the 21st century', *EU-Publications*, 2018-11-08.

Graaf, de, Kavelaars & Stevens 2016

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*. Deventer: Wolters Kluwer 2016.

Gooijer, NDFR 2018/2345

J. Gooijer, 'Substance-eisen en de brievenbusmaatschappij', *NDFR* 2018/2345.

Gribnau, TFR 2013(444), 527-548

J.L.M. Gribnau, 'Belastingen en ethiek: De ethische dimensie van tax planning', *TFR* 2013(444), 527-548.

Hennevelt, WFR 2018/141

M.T.M. Hennevelt, 'Een aanmerkelijke digitale aanwezigheid: de juiste stap vooruit?', *WFR* 2018/141.

Hosson, de, WFR 2003/1581

F.C. de Hosson, 'Het onderscheid vaste inrichting - dochtervennootschap bezien vanuit gemeenschapsrechtelijk perspectief', *WFR* 2003/1581.

Kemmeren, WFR 1991/165

E.C.C.M. Kemmeren, 'Zicht op fiscal wetgeving', *WFR* 1991/165.

Latour, Taxence 2015

R. Latour, 'Nationaliteitsbeginsel', *Taxence*, 2015.

Leen, WFR 2010/1098

A.R. Leen, 'Eurotax: wel of geen inbreuk op de fiscale soevereiniteit van de lidstaten', *WFR* 2010/1098.

Merkx & Beerens, BDO 2019

M. Merkx & M. Beerens, 'Btw 2021: nieuwe regels e-commerce binnen de EU', *BDO.nl*, 9 april 2019.

Ministerie van Financien, V-N 2018/49.10

Ministerie van Financiën, 'Voortgang belastingheffing in digitale economie', *V-N* 2018/49.10.

Neck, van. & Waterman, Juridisch up to Date 2017-0104

R. van Neck & R.G. Waterman, 'Uber - dienst van de informatiemaatschappij of vervoersdienst? De online platformeconomie onder de loep', *Juridisch up to Date* 2017-0104.

OECD, V-N 2018/19.13

OECD, 'OESO publiceert nieuwe versie OESO-modelverdrag', *V-N* 2018/19.13.

Olbert & Spengel, World Tax Journal 2017

M. Olbert & C. Spengel, 'International Taxation in the Digital Economy: Challenge accepted?', *World Tax Journal*, februari 2017.

Peeperkorn, Volkskrant 2018

M. Peepkorn, 'EU-voorzitter verwacht snel akkoord digitaks', *Volkskrant*, 2018.

Petruzzi & Koukouloti, *European Taxation* 2018 (58), no. 9

R. Petruzzi & V. Koukouloti, 'The European Commission's Proposal on Corporate Taxation and Significant Digital Presence: A Preliminary Assessment', *European Taxation* 2018 (58), no. 9.

Petruzzi & Buriak, *Bulletin for International Taxation* 2018 (72), No. 4a/Special Issue

R. Petruzzi & S. Buriak, 'Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules?', *Bulletin for International Taxation* 2018 (72), No. 4a/Special Issue.

PWC & ZEW, *Digital Tax Index* 2017

PWC & ZEW, 'Locational Tax Attractiveness for Digital Business Models', *Digital Tax Index* 2017.

Saint-Amans & Russo, *OECD* 2013

P. Saint-Amans & R. Russo, 'What the BEPS are we talking about', *OECD* 2013.

D. Smit, *V-N* 2019/12.0

D. Smit, 'Uitvergroot: Column door Daniël Smit', *V-N* 2019/12.0.

D.S. Smit, *Ondernemingsrecht* 2019/5

D.S. Smit, 'Belastingheffing bij digitale ondernemingen', *Ondernemingsrecht* 2019/5.

Starink, *FM* nr. 144, 2015/5.4

B. Starink, '5.4 Bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting', Belastingheffing over particulierpensioen en overheidspensioen in grensoverschrijdende situaties, *FM* nr. 144, 2015/5.4.

Tweede kamer, 19 januari 2017

Tweede kamer, 'Doet Nederland genoeg tegen belastingontwijking?', *Tweedekamer.nl*, 19 januari 2017.

Vleggeert, *NtFR Artikelen* 2017/5

J. Vleggeert, 'Van belastingontwijking naar gecoördineerde maatregelen tegen uitholling van de winstbelasting?', *NtFR Artikelen* 2017/5.

Weber, *WFR* 2004/1297

D.M. Weber, 'VPB 2007. Een stelsel gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel: EG-aspecten en contouren', *WFR* 2004/1297.

Wilde, de & Wisman 2015

M.F. de Wilde & C. Wisman, *Internationaal belastingrecht 1*. Boom Juridische uitgevers: juni 2015.

Wortmann & Flüchter, *Bus* (2015) 57: 221

F. Wortmann & K. Flüchter, *Bus* (2015) 57: 221.

Jurisprudentie

HR 13 oktober 1954, nr. 11 908 (*Circustentenarrest*)

HR 13 oktober 1954, nr. 11 908 (*Circustentenarrest*).

HvJ EG 28 januari 1986, C-270/83 (*Avoir Fiscal*)

HvJ EG 28 januari 1986, C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37 (*Avoir Fiscal*).

HvJ EG 21 september 1999, C-307/97 (*Saint Gobain*)

HvJ EG 21 september 1999, C-307/97, ECLI:EU:C:1999:438 (*Saint Gobain*).

HvJ EG 30 januari 2007, C-150/04 (*Commissie van de EG / Denemarken*)

HvJ EG 30 januari 2007, C-150/04, ECLI:EU:C:2007:69 (Commissie van de EG / Denemarken).

HvJ EG 5 juli 2007, C-522/04, (*Commissie van de EG / België*)

HvJ EG 5 juli 2007, C-522/04, ECLI:EU:C:2007:405 (Commissie van de EG / België).

Concl. A-G Szpunar, HvJ EU 11 mei 2017, C- 434/15

HvJ EU 11 mei 2017, C- 434/15 (Asociación Profesional Élite Taxi/Uber), Concl. A-G M. Szpunar.

Concl. A-G Szpunar, HvJ EU 4 juli 2017, C-320/16

HvJ EU 4 juli 2017, C-320/16 (Uber France SAS), Concl. A-G M. Szpunar.

Richtlijnen

OECD Committee of Fiscal Affairs 2000, 'Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce – [Proposed] Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5'

OECD Committee of Fiscal Affairs, 'Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce – [Proposed] Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5', 22 december 2000.

OECD 1963, 'OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital (1963), Article 1 Personal Scope'

OECD, 'OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital (1963), Article 1 Personal Scope', (Overig 1963, 000 - iwtr. onbekend).

OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report'

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

OECD 2017, 'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017'

OECD, 'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017', Published on December 18, 2017.

Staatssecretaris

Staatssecretaris Snel, V-N 2018/58.8

Staatssecretaris Snel, 'Staatssecretaris Snel geeft toelichting op voorstellen voor belastingheffing digitale economie', V-N 2018/58.8.

Staatssecretaris van Financiën, V-N 2017/18.6

Staatssecretaris van Financiën, 'Reactie staatssecretaris op vragen en opmerkingen over multilateraal instrument BEPS', V-N 2017/18.6.

Staatssecretaris van Financiën, Kamerbrief, 10 oktober 2019

Staatssecretaris van Financiën, 'Naar een nieuw internationaal stelsel voor belastingheffing in een digitaliserende economie', Kamerbrief, 10 oktober 2019.

Parlementaire stukken

Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, Stcrt. 2011, 1375

Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, Stcrt. 2011, 1375.

COM(2017) 547 final

Europese Commissie, 'Eerlijk en efficiënt belastingstelsel in de EU voor de digitale eengemaakte markt', COM(2017) 547 final.

COM(2018)146 final

Europese Commissie, 'Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad: Tijd om een moderne, eerlijke en efficiënte belastingstandaard voor de digitale economie te creëren', COM(2018)146 final, Fiche 1: Belastingheffing in de digitale economie.

COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072

Europese Commissie, 'Voorstel voor een Richtlijn COM(2018) 147 final van de Raad van 21 maart 2018 tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid', CNS 2018/0072.

Kamerstukken II, 1992-1993, 22 860, nr. 2

Kamerstukken II, 1992-1993, 22 860, nr. 2.

Kamerstukken II 2010/11, 25087 nr. 7

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011. Kamerstukken II 2010/11, 25087 nr. 7.

SWD(2016)163 final

Europese Commissie, 'Werkdocument van de diensten van de commissie. Richtsnoeren voor de tenuitvoerlegging/toepassing van richtlijn 2005/29/EG betreffende oneerlijke handelspraktijken bij mededeling van de commissie aan het Europees parlement, de raad, het Europees economisch en sociaal comite en het comite van de regio's: Een brede aanpak voor het stimuleren van de grensoverschrijdende elektronische handel voor Europese burgers en bedrijven', SWD(2016)163 final.

Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2

Tweede Kamer der Staten-Generaal, 'Zicht op wetgeving', vergaderjaar 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2.

Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2017-2018, 3075, nr. 2

Tweede Kamer der Staten-Generaal, 'Vragen gesteld door de leden der Kamer, met de daarop door de regering gegeven antwoorden', vergaderjaar 2017-2018, 3075, nr. 2.

Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2017-2018, 34 884, nr. 2

Tweede Kamer der Staten-Generaal, 'Initiatiefnota van het lid Bisschop: De lidstaten weer aan het roer!', vergaderjaar 2017-2018, 34 884, nr. 2.

Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2017-2018, 34 941, nr. 2

Tweede Kamercommissie Europese Zaken, 'Brief van de vaste commissie voor Financiën inzake de subsidiariteitstoets over de EU-voorstellen betreffende belastingheffing op de digitale economie COM (2018) 147 en 148 - EU-voorstellen: Belastingheffing digitale economie COM (2018) 147 en 148', vergaderjaar 2017-2018, 34 941, nr. 2.

Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2018-2019, 35 134, nr. 3

Reactie op de initiatiefnota van het lid Verhoeven over mededinging in de digitale economie - Initiatiefnota van het lid Verhoeven over mededinging in de digitale economie', vergaderjaar 2018-2019, 35 134, nr. 3.

THE LARGEST COMPANIES BY MARKET CAP

The oil barons have been replaced by the whiz kids of Silicon Valley



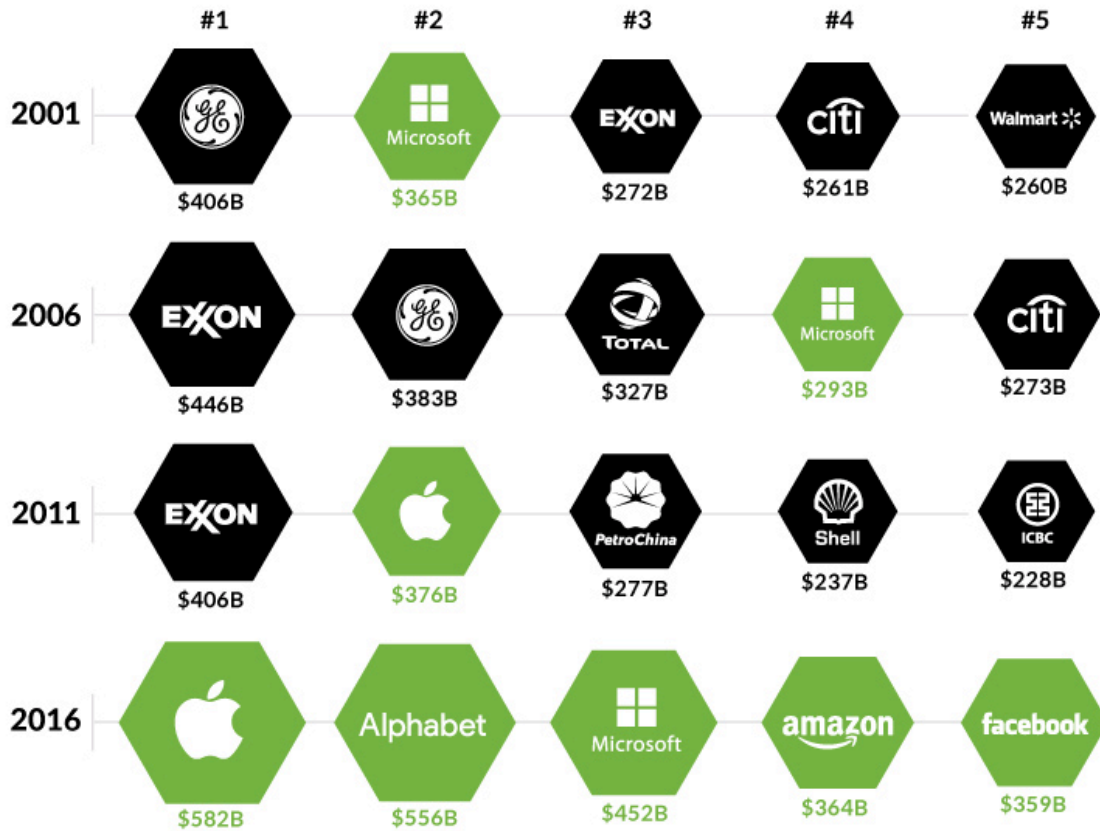
Top 5 Publicly Traded Companies (by Market Cap)



Tech



Other



*Een vergelijking van de top 5 grootste publiekelijk verhandelbare bedrijven ter wereld tussen 2001 en 2016.³¹⁷

³¹⁷ Desjardins, *Visual Capitalist* 2016

Bijlage II

Kwaliteitseis	Weging	Beoordeling	Verbeterpunten
Rechtmatigheid	Normatief	Voldoende	i) de term 'ondersteunende activiteiten' dient verduidelijkt te worden; ii) de richtsnoeren dienen te zijn in ingevuld.
Subsidiariteit en evenredigheid	Normatief	Goed	i) de wetgeving eventueel onderbrengen in een verordening.
Onderlinge afstemming	Normatief	Onvoldoende	i) onduidelijkheid over mogelijke dubbele heffing, doordat wordt gekwalificeerd als fysieke vaste inrichting en virtuele vaste inrichting, dient te worden weggenomen.
Doeltreffendheid en doelmatigheid	Noodzakelijk	Voldoende	i) de criteria uit artikel 4, derde lid van de richtlijn dienen te worden gewijzigd; ii) de reikwijdte van de richtlijn is mogelijk te beperkt.
Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid	Noodzakelijk	Voldoende	i) nationale overheid moet worden voorzien van een middel waardoor bijvoorbeeld belastingplichtige die verzuimen, aangepakt kunnen worden; ii) in overweging kan de EC besluiten een one-stop-shop in te voeren. Dit om de administratieve gevolgen/kosten van de richtlijn te beperken; iii) digitale data moet beter inzichtelijk zijn voor overheden en meer 'real-time'.
Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	Noodzakelijk	Onvoldoende	i) de richtlijn is hoofdzakelijk helder, maar moet volledig helder zijn. Alle onduidelijkheden die voorkomen dienen te worden volgens de andere kwaliteitseisen, moeten worden weggenomen; ii) mijns inziens dient beter verwezen te worden naar de huidige wetgeving