

# Digitale economie

“Een eerlijke en efficiënte heffing op Europees niveau”

Naam: R. Houmes

Studentnummer: 427620

Rotterdam, februari 2020

Bachelor Fiscale Economie

Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

Scriptiebegeleider: Mr. Y. Vink

Tweede beoordelaar: Prof. dr. P. Kavelaars

## Inhoudsopgave

<b>Verklaring van afkortingen</b> .....	4
<b>Hoofdstuk 1 – Inleiding</b> .....	5
1.1 Aanleiding.....	5
1.2 Probleemstelling.....	6
1.3 Opzet.....	6
1.4 Toetsingskader.....	7
1.4.1 Eerlijk belastingstelsel.....	7
1.4.2 Efficiënt belastingstelsel.....	7
1.4.3 Ottawa Taxation Framework Conditions.....	7
1.5 Afbakening.....	8
<b>Hoofdstuk 2 – Gebreken huidig systeem</b> .....	9
2.1 Inleiding.....	9
2.2 Ontstaansgeschiedenis huidige VpB aanknopingspunten.....	10
2.3 Aanknopingspunten belastingplicht VpB.....	10
2.4 Buitenlandse belastingplicht.....	10
2.5 Vaste inrichting.....	11
2.6 ‘At-arm’s-length’-beginsel.....	12
2.7 Deelconclusie.....	13
<b>Hoofdstuk 3 – Het belasten van de digitale economie op Europees niveau</b> .....	14
3.1 Inleiding.....	14
3.2 Digitale dienstenbelasting.....	15
3.2.1 Motivering en doel.....	15
3.2.2 Rechtsgrondslag.....	15
3.2.3 Werking.....	16
3.3 Herstructureren vennootschapsbelasting.....	18
3.3.1 Motivering en doel.....	18
3.3.2 Rechtsgrondslag.....	18
3.3.3 Werking.....	18
3.4 Deelconclusie.....	20
<b>Hoofdstuk 4 – De digitale dienstenbelasting</b> .....	21
4.1 Inleiding.....	21
4.2 Een (in)directe belasting.....	22
4.3 Eerlijkheid.....	23
4.4 Efficiëntie.....	23
4.5 Deelconclusie.....	24

<b>Hoofdstuk 5 – Richtlijnvoorstel voor een langetermijnoplossing</b> .....	25
5.1 <i>Inleiding</i> .....	25
5.2 <i>Eerlijkheid</i> .....	26
5.2.1 <i>Vaste inrichting</i> .....	26
5.2.2 <i>Omzeteis</i> .....	27
5.2.3 <i>Gebruikerseis</i> .....	27
5.2.4 <i>Zakelijke overeenkomsteneis</i> .....	28
5.3 <i>Efficiëntie</i> .....	28
5.3.1 <i>Winsttoerekening</i> .....	28
5.4 <i>Deelconclusie</i> .....	29
<b>Hoofdstuk 6 - Conclusie</b> .....	30
6.1 <i>Beoordeling DDB</i> .....	30
6.2 <i>Beoordeling tweede richtlijnvoorstel</i> .....	30
6.3 <i>DDB versus aanmerkelijke digitale aanwezigheid</i> .....	32
<b>Bibliografie</b> .....	33

## Verklaring van afkortingen

AOA:	Authorized OECD Approach
BEPS:	Bare Erosion and Profit Shifting
BTW:	Belasting toegevoegde waarde
DDB:	Digitale dienstenbelasting
EC:	Europese Commissie
EU:	Europese Unie
OESO/OECD:	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OESO-MV:	OESO-modelverdrag
OSS:	One Stop Shop
VI:	Vaste inrichting
VpB:	Wet op de Vennootschapsbelasting 1969
VwEU:	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

## Hoofdstuk 1 – Inleiding

### 1.1 Aanleiding

De digitale economie is iets waar ik als student dagelijks mee te maken heb en mee ben opgegroeid. Ik heb sinds mijn jeugd diverse profielen op social media, zoals Facebook en Instagram. Tevens maak ik regelmatig gebruik van bemiddelingsdiensten zoals Booking.com of Uber. Daarnaast bestel ik regelmatig online eten met mijn huisgenoten bij Thuisbezorgd of Deliveroo. Deze bedrijven onderscheiden zich van gewone bedrijven omdat ze werken vanuit een online platform. Deze bedrijven zijn meestal niet fysiek gevestigd in alle landen waar ze diensten leveren. Het hoofdkantoor van Facebook staat bijvoorbeeld in de VS terwijl er wereldwijd meer dan twee miljard gebruikers zijn. Het wekt mijn interesse dat de huidige belastingregels voor deze bedrijven voor discussie zorgen.

Digitale bedrijven kunnen in verschillende landen actief zijn zonder daadwerkelijk fysiek aanwezig te zijn, hierin verschillen digitale bedrijven van traditionele bedrijven. Deze verschillen zorgen voor problemen omdat de huidige vennootschapsbelastingregels aansluiten bij deze fysieke aanwezigheid, ook wel het woonplaatsbeginsel genoemd. Het is moeilijk om winsten te belasten van bedrijven die overal opereren zonder fysieke aanwezigheid. De huidige belastingregels zijn dus niet ontworpen voor bedrijven die wereldwijd en online opereren.<sup>1</sup> Het is lastig om de winst die een digitaal bedrijf maakt toe te rekenen aan de verschillende landen waar het bedrijf online activiteiten verricht. De “Base Erosion and Profit Shifting” (hierna BEPS) is een project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna OESO) om grondslaguitholling en winstverschuiving te voorkomen. De OESO ziet ook in dat de digitale economie ervoor zorgt dat niet ieder land de juiste hoeveelheid belasting ontvangt. Het belasten van de digitale economie is dan ook een actiepunt van BEPS.<sup>2</sup>

Terwijl er op mondiaal niveau wordt gezocht naar een oplossing heeft de Europese Commissie (dagelijks bestuur van de EU, hierna EC) twee richtlijnvoorstellen ingediend om de digitale economie op Europees niveau te belasten. Nederland heeft terughoudend gereageerd op de plannen van de EC. De EC heeft de invoering van de voorstellen voorlopig geparkeerd. De EC gaat zich eerst richten op een akkoord in internationaal verband. Mocht dit akkoord in 2020 nog niet zijn gesloten zal de EC weer verder gaan met de oorspronkelijke plannen.<sup>3</sup> Ondanks het feit dat de voorstellen tijdelijk zijn geparkeerd blijven de twee voorstellen dus relevant. In deze scriptie ga ik de voorstellen uitdiepen voor het geval ze weer van stal worden gehaald. Zijn deze voorstellen wel een eerlijke en efficiënte oplossing voor de problemen die het huidige fiscale stelsel met zich meebrengt? De eerlijkheid en efficiëntie van de voorstellen zal worden getoetst aan de hand van de Btw-richtlijn en de Ottawa Taxation Framework Conditions.

---

<sup>1</sup> Persbericht – Europese Commissie, 21 maart 2018.

<sup>2</sup> Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting: Action 1 Address the tax challenges of the digital economy.

<sup>3</sup> [https://www.telegraaf.nl/financieel/3279135/digitaks-techreuzen-voorlopig-in-de-ijskast?utm\\_source=google&utm\\_medium=organic](https://www.telegraaf.nl/financieel/3279135/digitaks-techreuzen-voorlopig-in-de-ijskast?utm_source=google&utm_medium=organic).

## 1.2 Probleemstelling

Deze scriptie zal in het teken staan van de voorstellen die zijn aangedragen door de EC om de digitale economie te belasten op Europees niveau. Daarom zal de volgende onderzoeksvraag centraal staan:

“Zijn de voorstellen van de Europese Commissie een eerlijke en efficiënte manier om de digitale economie te belasten?”

Om de onderzoeksvraag te beantwoorden zal het onderzoek worden opgesplitst in een viertal deelvragen:

1. Zorgt de digitale economie voor problemen binnen het huidige belastingstelsel in Nederland?
2. Welke plannen zijn er om de digitale economie te belasten op Europees niveau?
3. In hoeverre is de DDB eerlijk en efficiënt?
4. In hoeverre is de hervorming van de vennootschapsbelasting eerlijk en efficiënt?

## 1.3 Opzet

Bij het beantwoorden van de eerste deelvraag (hoofdstuk 2) zal worden aangetoond hoe de digitale economie zorgt voor grondslaguitholling en winstverschuiving en waarom de huidige vennootschapsbelastingregels ontoereikend zijn. Dit zal worden aangetoond op grond van literatuur, artikelen en parlementaire stukken.

De tweede deelvraag (hoofdstuk 3) richt zich op de voorstellen die zijn gedaan door de EC om de digitale economie te belasten op Europees niveau. De EC heeft een oplossing aangedragen voor de korte termijn: een digitale dienstenbelasting (DDB) met het karakter van een omzetbelasting. De EC heeft tevens een oplossing aangedragen voor de lange termijn: een hervorming van de vennootschapsbelasting. Bij deze deelvraag wil ik onderzoeken wat deze aangedragen oplossingen inhouden. Hiervoor zullen de twee voorstellen worden uitgediept.

Om een duidelijk antwoord te formuleren op de derde deelvraag (hoofdstuk 4) zal de DDB worden getoetst. De DDB zal worden getoetst op eerlijkheid en efficiëntie met behulp van de Btw-richtlijn en de “Ottawa Taxation Framework Conditions”.

De vierde en laatste deelvraag (hoofdstuk 5) zal worden beantwoord door het tweede voorstel te toetsen. Het tweede voorstel zal worden getoetst op eerlijkheid en efficiëntie met behulp van de “Ottawa Taxation Framework Conditions”. Ook de conclusie van deelvraag 1 is hiervoor van belang. De huidige vennootschapsbelastingregels zorgen voor problemen, is dit voorstel de oplossing?

## 1.4 Toetsingskader

### 1.4.1 Eerlijk belastingstelsel

Een belastingstelsel moet eerlijk zijn; dat wil zeggen dat het gedragen wordt door de rechtvaardigheidsopvattingen van de samenleving.<sup>4</sup> Deze beschrijving bevat nauwelijks een toetsbaar element. Om de eerlijkheid van de DDB te toetsen heb ik ervoor gekozen om de DDB te toetsen aan de btw-richtlijn. Dit is een logische keuze omdat de DDB het karakter van een omzetbelasting kent.

Tevens houdt eerlijkheid in dat een groter deel van de grondslag wordt toegerekend aan landen waar de gebruikers zich feitelijk bevinden. Dit is eerlijk omdat de digitale economie zich kenmerkt door het feit dat gebruikers naast hun rol als consument ook waarde creëren. Het beter toerekenen van de grondslag wil de EC met de lange termijnoplossing te bereiken.

### 1.4.2 Efficiënt belastingstelsel

Een belastingstelsel moet efficiënt zijn; dat wil zeggen dat de gestelde doelstellingen met zo weinig mogelijk uitvoeringskosten worden verwezenlijkt. Ook de eenvoudigheid van een belastingstelsel komt de efficiëntie ten goede.<sup>5</sup> In de nota 'Zicht op Wetgeving' wordt efficiëntie uitgelegd als doelmatigheid. Er moet een evenredige verhouding zijn tussen de baten en de lasten.

In het BNC-Fiche "Belastingheffing in de digitale economie" beoordeelt het kabinet de uitvoerbaarheid van beide voorstellen. In dit document worden diverse knelpunten beschreven waar de Belastingdienst mee te maken krijgt wanneer deze voorstellen daadwerkelijk doorgang vinden.<sup>6</sup>

### 1.4.3 Ottawa Taxation Framework Conditions

*Effectiviteit en eerlijkheid:* belastingheffing zou op het juiste moment de juiste hoeveelheid belasting op moeten leveren. Het potentieel voor belastingontduiking en –ontwijking moet tot een minimum worden beperkt en antimisbruikbepalingen moeten proportioneel zijn. *Efficiëntie:* de administratieve kosten voor belastingbetalers en belastingautoriteiten moeten tot een minimum worden beperkt.<sup>7</sup>

De uitwerking van deze begrippen zorgt er samen met de uitleg van Stevens voor dat er een duidelijk beeld is van wat eerlijkheid en efficiëntie betekent. Een eerlijke heffing is proportioneel zorgt voor juiste hoeveelheid belasting op de juist plek. Een efficiënte heffing moet eenvoudig uitvoerbaar zijn waarbij ook op de kosten wordt gelet. Met deze criteria zullen in hoofdstuk 4 en 5 diverse knelpunten van de twee richtlijnvoorstellen worden besproken.

---

<sup>4</sup> Stevens, L.G.M. & Smit, R.C. de, 2016, Elementair Belastingrecht, p. 9.

<sup>5</sup> Stevens, L.G.M. & Smit, R.C. de, 2016, Elementair Belastingrecht, p. 9.

<sup>6</sup> Kamerstuk: Kamerbrief 9 mei 2018.

<sup>7</sup> OECD Committee on Fiscal Affairs 1998, p. 4.

### 1.5 Afbakening

De digitale economie bestaat uit digitale spelers zoals sociale media, deelplatforms en aanbieders van online content. Ze hebben in veel landen hooguit een kleine vestiging of zelfs helemaal geen.<sup>8</sup> In deze scriptie wil ik mij richten op digitale bedrijven die winst genieten in Europa. De twee maatregelen van de EC zijn erop gericht om de Europese grondslag te beschermen. De maatregelen moeten daarom verenigbaar zijn met het Unierecht. Ik ga de eerder genoemde twee voorstellen van de EC toetsen aan de begrippen eerlijkheid en efficiëntie. Hierbij besteed ik geen aandacht aan (toekomstige) maatregelen van de OESO zoals de CCCTB en pijler 1 van de OESO.

De Ottawa Taxation Framework kent nog meer principes, namelijk neutraliteit, zekerheid, eenvoud, flexibiliteit en toekomstbestendigheid. De EC heeft de twee voorstellen zelf gelabeld als eerlijk en efficiënt. Daarom heb ik ervoor gekozen me op deze twee begrippen te focussen. Bovendien houden lage uitvoeringskosten wel degelijk verband met eenvoud, een eenvoudig belastingstelsel zorgt voor minder administratieve kosten. Dit komt ook de efficiëntie ten goede. Deze principes zijn opgezet om een geschikt belastingstelsel te vinden om de e-commerce (de online verkoop van goederen) te belasten. Deze principes worden in 2018 nog steeds gebruikt bij het zoeken naar een geschikte manier om de digitale economie te belasten.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Persbericht – Europese Commissie, 21 maart 2018.

<sup>9</sup> Tax challenges arising from digitalization – interim report 2018, OECD/G20 BEPS project – p. 14 & p. 20.



## Hoofdstuk 2 – Gebreken huidig systeem

### 2.1 Inleiding

Professor Maarten de Wilde uitte onlangs in zijn inaugurele rede zijn zorgen over het huidige winstbelastingstelsel. De samenleving vraagt zich af of grote internationale bedrijven wel genoeg belasting betalen. Deze discussie raakt de integriteit van de winstbelastingstelsels van landen.<sup>10</sup> In het tweede gedeelte van zijn rede gaat hij in op de gebreken van het huidige systeem van winstbelastingregels, wat ook de kern van dit hoofdstuk zal vormen. De Wilde stelt dat de huidige winstbelastingssystemen sterk zijn verouderd en stammen uit een tijd waarin bedrijven dichtbij de klant opereerden. De markt is de afgelopen decennia snel veranderd:

*“Gemene deler is dat ondernemingen anders dan vroeger niet langer productie en consumptie in geografische zin dichtbij elkaar binnen dezelfde jurisdictie hoeven te organiseren. Dit heeft geleid tot een historisch ongekende en kwantitatief onbeperkte opschaalbaarheid van bedrijfsmodellen.”<sup>11</sup>*

Bedrijven opereren niet meer dicht bij de klant zoals vroeger. Ook is het lastig om ‘digitale’ bedrijven te onderscheiden van ‘traditionele’ bedrijven omdat de digitalisering overal doordringt. De winstbelastingstelsels zijn regelmatig aangepast maar nooit fundamenteel veranderd om goed met deze digitalisering mee te gaan. Deze verstoring wordt alleen maar groter door de voortschrijdende digitalisering van bedrijven en markten. Tevens is het onderscheid vervaagd tussen de digitale economie en de niet-digitale economie. De OESO spreekt over een digitaliserende economie in zijn geheel.

In dit hoofdstuk wordt ingezoomd op de huidige systematiek van winstbelasting met behulp van de werking van de Nederlandse VpB. De buitenlandse belastingplicht (paragraaf 2.4), het VI-begrip (paragraaf 2.5) en het ‘at-arm’s-length’-beginsel (paragraaf 2.6) zullen nader worden belicht om vervolgens een antwoord te kunnen formuleren op de volgende deelvraag:

*“Zorgt de digitale economie voor problemen binnen het huidige belastingstelsel in Nederland?”*

---

<sup>10</sup> De Wilde (2019). Om de toekomst van de belastingheffing van ondernemingswinsten in Europa – pag. 8.

<sup>11</sup> De Wilde (2019). Om de toekomst van de belastingheffing van ondernemingswinsten in Europa – pag. 18.

## 2.2 Ontstaansgeschiedenis huidige VpB aanknopingspunten

Aan het begin van de 20e eeuw werden winstbelastingen geïntroduceerd. In die tijd werden ondernemingen gedreven vanuit één locatie en binnen één juridische entiteit. Op die enkele locatie en binnen die enkele entiteit werden alle ondernemingsfuncties uitgeoefend, bevonden zich alle activa en werden alle risico's gelopen. Alle activiteiten die waarde creëerden vonden aldaar en daarbinnen plaats. Vanwege toenmalige locatiegebondenheid van de juridische entiteit waren voor de winstbelastingheffing van landen logische aangrijpingspunten:

- Vestigingsplaats van een entiteit; of
- Nationaliteit van een entiteit; en
- Lokale nexus (Nederlands inkomen) ingeval sprake is van een 'buitenlandse' entiteit.

Het subject wordt in de heffing betrokken op grond van een drietal beginselen die we nu nader zullen belichten.

## 2.3 Aanknopingspunten belastingplicht VpB

Als aanknopingspunt voor de binnenlandse belastingplicht binnen de VpB wordt aangesloten bij het woonplaatsbeginsel. Vervolgens wordt er geheven over de wereldwijde winst, het wereldinkomen.<sup>12</sup> Daarnaast vormt ook het nationaliteitsbeginsel een aanknopingspunt voor de VpB. Het nationaliteitsbeginsel volgt uit art. 2 lid 4 VpB:

*“Heeft de oprichting van een lichaam plaatsgevonden naar Nederlands recht, dan wordt voor de toepassing van deze wet, (...), het lichaam steeds geacht in Nederland te zijn gevestigd.”<sup>13</sup>*

Wanneer een besloten vennootschap naar Nederlands recht is opgericht wordt deze geacht in Nederland te zijn gevestigd. De Verenigde Staten passen het nationaliteitsbeginsel breed toe. Deze vestigingsplaatsfictie zorgt in veel situaties voor dubbele heffing omdat er een dubbele woonplaats ontstaat. De werking hiervan wordt aan banden gelegd door de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting die Nederland met andere landen heeft gesloten.<sup>14</sup>

De buitenlandse belastingplicht (wordt verder uitgelicht in paragraaf 2.4) voor de VPB is gebaseerd op het bronlandbeginsel. De belastingheffing beperkt zich tot het inkomen wat is genoten uit de desbetreffende staat. Er is namelijk geen band met de bronstaat inzake de inkomsten uit andere staten.<sup>15</sup>

## 2.4 Buitenlandse belastingplicht

De buitenlandse belastingplicht volgt uit artikel 3 van de VpB.

*“Als buitenlands belastingplichtigen zijn aan de belasting onderworpen de niet in Nederland gevestigde:*

- a. Verenigingen en andere rechtspersonen;*
- b. Open commanditaire vennootschappen en andere niet rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld;*

---

<sup>12</sup> Heithuis, Van den Dool, Kampschöer, Nieuweboer, De Smit en Vollebregt (2018). Compendium vennootschapsbelasting – pag. 15.

<sup>13</sup> Wet Vpb (1969), art. 2 lid 4.

<sup>14</sup> Heithuis, Van den Dool, Kampschöer, Nieuweboer, De Smit en Vollebregt (2018). Compendium vennootschapsbelasting – pag. 17.

<sup>15</sup> De Graaf, Kavelaars & Stevens (2017). Internationaal belastingrecht – pag. 4.

- c. *Doelvermogens;*
- d. *Maar op Aruba, Curacao of Sint Maarten gevestigde lichamen die een onderneming drijven met behulp van een vaste inrichting op de BES of een vaste vertegenwoordiger op de BES;*

*Die Nederlands inkomen genieten.*<sup>16</sup>

Om te kwalificeren als buitenlands belastingplichtige moet een lichaam Nederlands inkomen genieten (conform het bronlandbeginsel). Onder Nederlands inkomen wordt verstaan: winst die is behaald door middel van een in Nederland gedreven onderneming door een vaste inrichting (hierna VI) of een vaste vertegenwoordiger.<sup>17</sup> Dit volgt uit artikel 17 van de VpB:

*“Het Nederlandse inkomen is het gezamenlijke bedrag van: de belastbare winst uit een in Nederland gedreven onderneming, zijnde het bedrag van de gezamenlijke voordelen die worden verkregen uit een onderneming die, of een gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland of van een vaste vertegenwoordiger in Nederland (Nederlandse onderneming); (...)*<sup>18</sup>

## 2.5 Vaste inrichting

Voordat er sprake is van Nederlands inkomen moet er sprake zijn van een band met Nederland door middel van een VI of een vaste vertegenwoordiger. Voorheen was de VI niet gedefinieerd in de VpB en werd aangesloten bij artikel 5 van het OESO-modelverdrag (verdrag waar OESO-landen hun belastingverdragen op kunnen baseren). Per 2020 is het VI-begrip opgenomen in artikel 3 van de VpB, voor de uitleg van dit artikel is het OESO-commentaar nog wel van belang. Artikel 5 van het OESO-model verdrag luidt als volgt:

*“For the purposes of this Convention, the term ‘permanent establishment’ means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”*<sup>19</sup>

Uit bovenstaande definitie volgen een aantal criteria waarvan sprake moet zijn voor het bestaan van een VI. Deze zijn uitgewerkt in het commentaar op het OESO-MV.

- *Place of business:* er dient sprake te zijn van een plaats van bedrijfsuitoefening.
- *At the disposal of the enterprise:* in het OESO-commentaar komt duidelijk naar voren dat de VI moet ter beschikking staan aan het bedrijf.
- *Fixed:* de VI moet zich geografisch gezien op een vaste plaats bevinden. Hiervoor wordt een grens gehanteerd van zes maanden. In het *circustentarrest* wordt hiervan afgeweken omdat het past bij de werkzaamheden van een circus om rond te trekken.<sup>20</sup> Het gaat dus om een vaste locatie en een bepaalde mate van duurzaamheid.
- *Business is carried on:* de onderneming moet haar werkzaamheden (of een deel daarvan) uitoefenen doormiddel van deze VI.

<sup>16</sup> Wet Vpb (1969), art. 3 lid 1.

<sup>17</sup> Heithuis, Van den Dool, Kampschöer, Nieuweboer, De Smit en Vollebregt (2018). Compendium vennootschapsbelasting – pag. 35 & 36.

<sup>18</sup> Wet Vpb (1969), art. 17 lid 3.

<sup>19</sup> OESO-modelverdrag (1992), art. 5 lid 1.

<sup>20</sup> BNB 1954/336.

- *Through*: de VI moet geschikt zijn voor de werkzaamheden die worden verricht. Een hotelkamer is bijvoorbeeld niet geschikt voor het verkopen van kunstogen.<sup>21</sup>

Er moet dus onder andere sprake zijn van een *fixed place of business*. Er moet geografisch gezien een vaste plek zijn waar de onderneming wordt uitgeoefend. Echter moet er ook een fysieke constructie aanwezig zijn waarin de onderneming wordt uitgeoefend wil er sprake zijn van een VI. De digitale economie kenmerkt zich door het feit dat er winsten kunnen worden behaald in landen waar men niet fysiek is gevestigd. In zulke situaties kan dus geen sprake zijn van het bestaan van een VI.

Ook Nederland past de definitie van een VI toe die door het OESO-MV wordt voorgeschreven.<sup>22</sup> Wanneer Facebook in Nederland adverteert bij miljoenen gebruikers maar niet fysiek in Nederland is gevestigd, kan Nederland geen belasting heffen over de winst die met deze activiteit wordt behaald. Het huidige VI-begrip zorgt ervoor dat de *nexus* (band) te strikt is om te kwalificeren als buitenlands belastingplichtige voor de VpB.

Hier zien we dus de eerste tekortkoming van de huidige winstbelastingregels. Wanneer er wel sprake is van fysieke aanwezigheid door middel van een VI betekent dit niet automatisch dat er geheven kan worden over de winsten behaald uit digitale activiteiten. Dit heeft te maken met de winstallocatieregels gebaseerd op het ‘at-arm’s-length’-beginsel.

## 2.6 ‘At-arm’s-length’-beginsel

Het ‘at-arm’s-length’-beginsel volgt uit artikel 8b van de VpB:

*“Indien een lichaam, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam en tussen deze lichamen ter zake van hun onderlinge rechtsverhoudingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd (verrekenprijzen) die afwijken van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van die lichamen bepaald alsof die laatstbedoelde voorwaarden zouden zijn overeengekomen.”<sup>23</sup>*

Wanneer er onderlinge transacties plaatsvinden binnen een concern volgt er uit dit zakelijkheidsprincipe van artikel 8b uit de wet VpB dat er zakelijke prijzen moeten worden gehanteerd. Met zakelijke prijzen wordt bedoeld: prijzen die zouden worden gerekend aan een willekeurige derde. Elke vennootschap in het concern moet worden behandeld als een onafhankelijke entiteit: de ‘separate-entity-approach’. In het desbetreffende concern moet dus ook (fictieve) zelfstandigheid worden toegekend aan de VI. Winsten worden toegerekend op basis van activiteiten, gebruikte activa en gelopen risico’s.<sup>24</sup> Wanneer er sprake is van beperkte fysieke aanwezigheid kan er dus een beperkte winst worden toegerekend aan de VI op grond van het ‘at-arm’s-length’-beginsel.

---

<sup>21</sup> BNB 1955/277.

<sup>22</sup> Notitie fiscaal verdragsbeleid (2011). V-N 2011/12.4 – pag. 20.

<sup>23</sup> Wet Vpb (1969). Art. 8b lid 1.

<sup>24</sup> Visser, PwC (2019). Position paper ten behoeve het rondetafelgesprek in de Tweede Kamer der Staten-Generaal op ‘20 februari 2019’ over het ‘belasten van de digitale economie’ – pag. 1.

## 2.7 Deelconclusie

De huidige aangrijpingspunten voor de VpB zijn verouderd door globalisering en digitalisering van de economie. Er is niet langer meer sprake van concentratie op één locatie en entiteit.

In de volgende situaties zorgt de digitale economie voor grondslaguitholling.

- Er is geen sprake van fysieke aanwezigheid in een lidstaat. Vervolgens is er geen nexus om te kwalificeren als buitenlandse belastingplichtige. Dit komt door de vereiste van fysieke aanwezigheid in het huidige VI-begrip.
- Er is sprake van een beperkte fysieke aanwezigheid in een lidstaat. Vervolgens kan er slechts een beperkt gedeelte van de winst worden gealloceerd op basis van het 'at-arm's-length'-beginsel.

Voor hun winstbelasting sluiten landen in beginsel aan bij de juridische werkelijkheid en niet bij de economische werkelijkheid. De digitale economie kenmerkt zich door het feit dat er winsten worden gegenereerd zonder fysieke aanwezigheid in een bepaalde jurisdictie, dat is de economische werkelijkheid. Het huidige VI-begrip en de huidige winstallocatieregels zijn mijns inziens ontoereikend. Er moet verandering komen en de EC voorziet hierin met twee voorstellen. In hoofdstuk 3 worden deze twee voorstellen nader belicht.

## Hoofdstuk 3 – Het belasten van de digitale economie op Europees niveau

### 3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk ga ik inzoomen op de twee voorstellen die zijn gedaan door de EC om de digitale economie eerlijk en efficiënt te belasten op Europees niveau. De EC is van mening dat internationale oplossingen de ideale aanpak vormen, gelet op het mondiale karakter van deze uitdaging. Omdat het moeilijk is om op internationaal niveau vooruitgang te boeken en/of een consensus te bereiken heeft de EC besloten om zelf actie te ondernemen. De EC heeft voorgesteld om de vennootschapsbelastingregels op Unieniveau aan te passen om daarbij rekening te houden met de digitale economie.

De implementatie hiervan kan de nodige tijd vergen, omdat de verschillende lidstaten verschillende belangen hebben. Zolang er geen internationaal akkoord is lopen de lidstaten het risico dat de grondslag van hun vennootschapsbelasting wordt uitgehold. Hoe de grondslag wordt uitgehold heb ik beschreven in het vorige hoofdstuk. Verschillende lidstaten vinden dit onwenselijk en hebben daarom al concrete plannen om dit probleem aan te pakken. Frankrijk wacht bijvoorbeeld niet meer op een Europese oplossing en heeft een omzetbelasting ingevoerd van 3 procent voor techbedrijven.<sup>25</sup> Volgens de EC werkt dit versnippering van de Unie in de hand en vormt het een belemmering voor de nieuwe oplossingen als geheel. De EC heeft daarom een oplossing bedacht die makkelijk uitvoerbaar is: de digitale dienstenbelasting (DDB). Of deze maatregel daadwerkelijk makkelijk uitvoerbaar is wordt getoetst in hoofdstuk 4. Deze belasting creëert een gelijk speelveld terwijl wordt gewacht op de eerder genoemde oplossing: een herstructurering van de vennootschapsbelastingregels.<sup>26</sup>

In dit hoofdstuk wordt het doel en de werking van de twee richtlijnvoorstellen belicht. Het eerste richtlijnvoorstel betreft de DDB en het tweede voorstel richt zich op het herstructureren van de vennootschapsbelastingregels. In paragraaf 3.2 ga ik de DDB uitdiepen en in paragraaf 3.3 het andere richtlijnvoorstel. Op deze manier kan ik een duidelijk antwoord formuleren in paragraaf 3.4 op de tweede deelvraag: welke plannen zijn er om de digitale economie te belasten op Europees niveau?

---

<sup>25</sup> <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/frankrijk-wacht-niet-meer-op-eu-en-voert-digitale-belasting-in/>.

<sup>26</sup> COM (2018) 148 final – pag. 1-3.

## 3.2 Digitale dienstenbelasting

### 3.2.1 Motivering en doel

Het eerste voorstel van de EC betreft een DDB op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten. De aanleiding voor de DDB volgt grotendeels uit de inleiding van dit hoofdstuk. Het voorstel is gepresenteerd als een tijdelijk antwoord op het probleem waarin de huidige vennootschapsbelastingregels tekortschieten. De herstructurering van de vennootschapsbelastingregels is dusdanig ingewikkeld en tijdrovend dat lidstaten zelf actie ondernemen. De EC vindt deze initiatieven niet wenselijk en komt daarom met een richtlijnvoorstel voor de korte termijn. De algemene doelen van het voorstel zijn als volgt geformuleerd:

- *“De integriteit van de eengemaakte markt beschermen en de goede werking ervan garanderen;*
- *De houdbaarheid van de overheidsfinanciën in de Unie garanderen en uitholling van nationale belastinggrondslagen vermijden;*
- *Sociale rechtvaardigheid handhaven en een gelijk speelveld garanderen voor alle bedrijven die in de Unie actief zijn; en*
- *Agressieve fiscale planning bestrijden en bestaande mazen in de internationale regelgeving dichtten.”*<sup>27</sup>

Het doel van het voorstel is dus niet alleen het tegengaan van grondslaguitholling en winstverschuiving. Dat is waar de OESO zich met name op richt met de BEPS. De DDB heeft daarnaast ook de bescherming van de Europese markt als doel. Tevens wordt volgens de EC een bepaalde mate van sociale rechtvaardigheid gehandhaafd met invoering van de DDB.

### 3.2.2 Rechtsgrondslag

De rechtsgrondslag van het richtlijnvoorstel is artikel 113 van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU).<sup>28</sup> Het artikel luidt als volgt:

*“De Raad stelt na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité met eenparigheid van stemmen, volgens een bijzondere wetgevingsprocedure de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen.”*<sup>29</sup>

In de genoemde doelen van het richtlijnvoorstel is de DDB nodig om de werking van de markt te garanderen en om concurrentievervalsing te voorkomen. Art. 113 VwEU scheidt de mogelijkheid om een richtlijn in te voeren wanneer is voldaan aan deze eisen.

---

<sup>27</sup> COM (2018) 148 final – pag. 4.

<sup>28</sup> COM (2018) 148 final – pag. 5.

<sup>29</sup> Art. 113 VwEU.



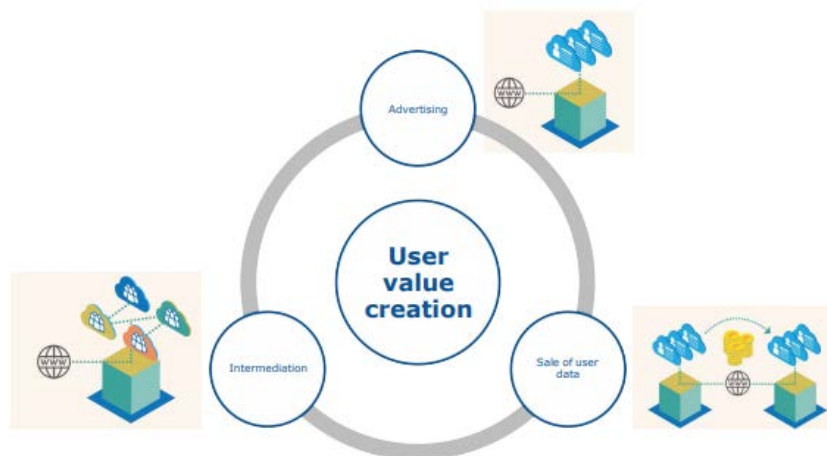
### 3.2.3 Werking

Een indirecte belasting is bestemd om gedragen te worden door anderen dan de belastingplichtige.<sup>30</sup> De DDB zal waarschijnlijk op de consument worden afgewenteld.<sup>31</sup> De DDB kan daarom het beste worden gezien als indirecte belasting.

De diensten voor toepassing van de DDB zijn diensten waarbij de participatie van de gebruiker in een digitale activiteit centraal staat. Het bedrijf moet uit die activiteit, waardecreatie door participatie van de gebruiker, inkomsten kunnen verwerven. De richtlijn ziet op bedrijfsmodellen die niet zouden kunnen bestaan zonder inbreng van deze gebruiker. Wat aan belasting wordt onderworpen zijn de inkomsten die worden verworven met de input van de gebruiker. Belast zijn de inkomsten die worden verworven met de levering van:

- *Diensten bestaande in het plaatsen van advertenties op een digitale interface, gericht op de gebruikers van die interface, en de doorgifte van over gebruikers verzamelde data die zijn gegenereerd uit de activiteiten van die gebruikers op digitale interfaces;*
- *Diensten bestaande in het ter beschikking stellen van veelzijdige digitale interfaces, ook wel "bemiddelingsdiensten" genoemd, die gebruikers in staat stellen andere gebruikers te vinden en in interactie met hen te treden, en die ook de verrichting van onderliggende leveringen van goederen of diensten rechtstreeks tussen gebruikers kunnen faciliteren.<sup>32</sup>*

Dit moet de kern vormen van artikel 3 van de toekomstige richtlijn en dit wordt verder toegelicht in de stukken van de EC waaraan is gerefereerd. Het gaat dus om inkomsten uit advertenties, data en bemiddelingsdiensten (zie figuur 1). Inkomsten uit webwinkels vallen niet in deze categorieën (ook wel e-commerce genoemd). De waardecreatie zit bij



Figuur 1: waardecreatie voor de DDB

webwinkels zoals bol.com in de geleverde goederen of diensten, de digitale interface wordt gebruikt als communicatiemiddel.<sup>33</sup> Een lichaam kwalificeert als belastingplichtige voor de DDB wanneer hij de volgende twee drempels overschrijdt:

- *Het totale bedrag aan wereldwijde inkomsten dat door het lichaam is gerapporteerd voor het laatste volledige boekjaar waarvoor een jaarrekening beschikbaar is, is hoger dan 750 miljoen euro; en*

<sup>30</sup> Stevens & De Smit (2016). Elementair belastingrecht – pag. 24.

<sup>31</sup> Wolf (2018). NDFR 2018/2485 – pag. 1.

<sup>32</sup> COM (2018) 148 final – pag. 8.

<sup>33</sup> COM (2018) 148 final – pag. 9.



- *Het totale bedrag aan inkomsten dat door het lichaam in de EU in dat boekjaar is verworven, is hoger dan 50 miljoen euro.*<sup>34</sup>

Het is de bedoeling van de EC om kleine ondernemingen en starters uit te sluiten omdat de richtlijn anders een onevenredig effect zou hebben. Een vast tarief van 3% heeft relatief gezien een groter effect op een lage winst ten opzichte van een hoge winst. De eerste drempel zorgt ervoor dat deze ondernemingen daadwerkelijk worden uitgesloten. Afhankelijk van de plaats van vestiging kunnen verschillende scenario's van DDB-plicht optreden (met een lidstaat bedoel ik de landen die lid zijn van de EU):

- *Een entiteit die niet is gevestigd in de EU moet DDB betalen in een lidstaat;*
- *Een entiteit in een lidstaat moet DDB betalen in een andere lidstaat; of*
- *Een entiteit in een lidstaat moet DDB betalen in diezelfde lidstaat.*<sup>35</sup>

De DDB is verschuldigd in de lidstaat waar de gebruikers, die waarde creëren, zich bevinden. Die lidstaat vormt dus de plaats van belastingheffing. Wanneer de gebruikers van een belastbare dienst zich in verschillende lidstaten bevinden, moeten de belastbare inkomsten naar evenredigheid worden verdeeld conform verschillende verdeelsleutels. Deze verdeelsleutels zijn voor elke belastbare dienst vastgesteld.<sup>36</sup> Deze verdeelsleutels worden uitgewerkt in artikel 5 lid 3 van het richtlijnvoorstel.

- De verdeelsleutel met betrekking tot inkomsten uit advertenties is gebaseerd op het aantal keren dat advertenties in het belastingtijdvak verschijnen op apparatuur van de gebruikers.
- Bij bemiddelingsdiensten bestaande uit het faciliteren van een platform voor het leveren van goederen en diensten, bijvoorbeeld Booking.com, moeten de inkomsten naar evenredigheid van het aantal transacties tussen gebruikers worden verdeeld. Wanneer hier nog een ander digitaal bedrijf bij betrokken is worden de inkomsten inzake dat bedrijf verdeeld op grond van het aantal accounts aangemaakt in de desbetreffende lidstaat.
- Inkomsten uit de verkoop van data over gebruikers van de digitale interface worden als volgt verdeeld over de lidstaten: de data is gegenereerd doordat een gebruiker is ingelogd op een apparaat in een bepaalde lidstaat. De inkomsten worden dan ook aan de desbetreffende lidstaat toegewezen.

Deze verdeelsleutels bepalen het totale bedrag aan inkomsten van een digitaal bedrijf dat moet worden toegewezen aan de lidstaat (in een bepaald belastingtijdvak). Bij verschillende verdeelsleutels is het dus van belang om te kijken in welke lidstaat de gebruiker zich bevindt. Om te bepalen in welke lidstaat een gebruiker zich bevindt wordt gekeken naar het IP-adres van het gebruikte medium. Volgens de EC is dit een eenvoudige en doeltreffende manier om de locatie van de gebruiker te bepalen.<sup>37</sup> In artikel 8 van het richtlijnvoorstel is opgenomen dat één tarief wordt vastgesteld van 3 % voor de gehele EU. Dit tarief wordt toegepast op de belastingschuld die is ontstaan in een lidstaat in het desbetreffende belastingtijdvak.<sup>38</sup>

---

<sup>34</sup> COM (2018) 148 final – pag. 11.

<sup>35</sup> COM (2018) 148 final – pag. 12 (artikel 4).

<sup>36</sup> COM (2018) 148 final – pag. 12 (toelichting artikel 5).

<sup>37</sup> COM (2018) 148 final – pag. 13 (toelichting artikel 5).

<sup>38</sup> COM (2018) 148 final – pag. 13 (toelichting artikelen 6-8).

### 3.3 Herstructureren vennootschapsbelasting

#### 3.3.1 Motivering en doel

In hoofdstuk 2 van deze scriptie is toegelicht hoe de het huidige stelsel van vennootschapsbelastingregels voor problemen zorgen inzake de digitale economie. In de inleiding van dit hoofdstuk is te lezen dat de EC uiteindelijk de vennootschapsbelastingregels wil aanpassen op Unieniveau. Het voorstel van de EC voorziet in een gemeenschappelijk stelsel voor belastingheffing van de digitale activiteiten in de EU, dat voldoende rekening houdt met de kenmerken van de digitale economie.<sup>39</sup>

Het voorstel legt regels vast voor de belastbare inkomsten van digitale bedrijven zonder fysieke aanwezigheid. Nieuwe indicatoren zijn nodig om deze “aanmerkelijke digitale aanwezigheid” te duiden. Ten tweede bevat het voorstel beginselen voor de toerekening van winst aan een digitaal bedrijf. Deze beginselen moeten beter aansluiten bij digitale bedrijfsmodellen.<sup>40</sup>

#### 3.3.2 Rechtsgrondslag

Uniewetgeving op het gebied van belastingen m.u.v. omzetbelastingen valt onder artikel 115 van het VwEU.<sup>41</sup> Dit artikel luidt als volgt:

*“Onverminderd artikel 114 stelt de Raad na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité met eenparigheid van stemmen, volgens een bijzondere wetgevingsprocedure richtlijnen vast voor de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen der lidstaten welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt.”<sup>42</sup>*

Wanneer een richtlijn wordt opgesteld op grond van dit artikel moeten deze aanpassingen rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of werking van de markt. De problematiek die de digitale economie met zich meebrengt op de interne markt kan alleen worden aangepakt door middel van gemeenschappelijke wetgeving.<sup>43</sup> Deze richtlijn poogt daarin te voorzien. Daarom is het op grond van art. 115 VwEU geoorloofd om een richtlijn in te voeren.

#### 3.3.3 Werking

Een belangrijk begrip in dit richtlijnvoorstel is “aanmerkelijke digitale aanwezigheid”. Dit begrip wordt gebruikt om een belastbaar verband met een lidstaat te bepalen zonder dat fysieke aanwezigheid een vereiste is. In principe is het niet meer dan een uitbreiding van het begrip vaste inrichting.<sup>44</sup> In hoofdstuk 2 is aangetoond dat de huidige invulling van het begrip vaste inrichting aan vervanging toe is. In verschillende artikelen wordt gesproken van een vaste *virtuele* inrichting. De regels die worden voorgesteld zijn gebaseerd op inkomsten uit levering van, het aantal gebruikers van of het aantal overeenkomsten voor een digitale dienst. Deze factoren bepalen de “digitale voetafdruk” van een bedrijf. Voor deze drie criteria die de digitale voetafdruk bepalen zijn de volgende drempels vastgesteld:<sup>45</sup>

---

<sup>39</sup> COM (2018) 147 final – pag. 3.

<sup>40</sup> COM (2018) 147 final – pag. 3.

<sup>41</sup> COM (2018) 147 final – pag. 5.

<sup>42</sup> Art. 115 VwEU.

<sup>43</sup> COM (2018) 147 final – pag. 6.

<sup>44</sup> COM (2018) 147 final – pag. 8.

<sup>45</sup> COM (2018) 147 final – pag. 9 (toelichting artikel 4).

- *De inkomsten uit levering van digitale diensten aan gebruikers zijn hoger dan 7 miljoen euro.*
- *Het aantal gebruikers van een digitale dienst in een lidstaat is hoger dan 100.000.*
- *Het aantal overeenkomsten voor digitale diensten is hoger dan 3.000.*

De regels die worden voorgesteld voor de toerekening van winsten aan een aanmerkelijke digitale aanwezigheid sluiten aan bij het kader dat van toepassing is op vaste inrichtingen.<sup>46</sup> Bij de vaste inrichting wordt gebruik gemaakt van de 'separate entity approach' ook wel de 'Authorized OECD Approach' (AOA) genoemd. De winsten moeten aan een aanmerkelijke digitale aanwezigheid worden toegerekend alsof het een afzonderlijke onderneming betreft.<sup>47</sup> Hierbij moet rekening worden gehouden met uitgeoefende functies, gebruikte activa en gedragen risico's, via een digitale interface. Dit vereist een functionele analyse van de wezenlijke economische activiteit die via een digitale interface wordt verricht. Tot deze wezenlijke economische activiteit behoren onder andere:

- *het verzamelen, de opslag, de verwerking, de analyse, het inzetten en de verkoop van data op gebruikersniveau;*
- *het verzamelen, de opslag, de verwerking en het vertonen van door gebruikers gegenereerde content;*
- *de verkoop van onlineadvertentieruimte;*
- *het op een digitale marktplaats beschikbaar stellen van content van derden; en*
- *de levering van niet hierboven genoemde digitale diensten.*<sup>48</sup>

De voorgestelde regels zijn niet zo gespecificeerd als bij de DDB. De EC stelt dat dit slechts algemene beginselen zijn inzake de winsttoerekening aan digitale bedrijfsmodellen. Specifiekere regels kunnen worden opgesteld op nationaal niveau.<sup>49</sup> Onder andere Israël en India kennen al een systeem met een aangepast VI-begrip gericht op het belasten van digitale bedrijfsmodellen. Bedrijven zonder fysieke aanwezigheid worden onderworpen aan een aantal criteria die de wezenlijke economische activiteit van een bedrijf toetst. Zo kan dit bedrijf alsnog aan winstbelasting worden onderworpen.<sup>50</sup>

---

<sup>46</sup> COM (2018) 147 final – pag. 9 (toelichting artikel 5).

<sup>47</sup> COM (2018) 147 final – pag. 10.

<sup>48</sup> COM (2018) 147 final – pag. 19 & 20 (artikel 5 lid 2 t/m 5).

<sup>49</sup> COM (2018) 147 final – pag. 11.

<sup>50</sup> Tax challenges arising from digitalization – interim report 2018, OECD/G20 BEPS project – pag. 137 t/m 138.

### 3.4 Deelconclusie

De derde deelvraag luidt als volgt: Welke plannen zijn er om de digitale economie te belasten op Europees niveau?

Er zijn twee richtlijnvoorstellen gedaan door de EC om de huidige problematiek, veroorzaakt door de digitale economie, aan te pakken op Europees niveau. Het eerste voorstel, de DDB, is een tijdelijke belasting op inkomsten uit levering van diensten. Het doel van de DDB is het beschermen van de Europese markt, het voorkomen van Europese grondslagutholling, het handhaven van sociale rechtvaardigheid en het voorkomen van agressieve fiscale planning. Omdat de DDB een indirecte belasting is, vindt hij zijn rechtsgrondslag in artikel 113 van het VwEU.

Een entiteit is belastingplichtig voor de DDB wanneer zij meer dan 750 miljoen euro aan wereldwijde inkomsten geniet waarvan de entiteit minimaal 50 miljoen euro in Europa heeft verworven. Vervolgens worden de inkomsten belast uit de levering van bepaalde digitale diensten tegen een tarief van 3 %. De inkomsten die hiervoor kwalificeren zijn inkomsten uit data, advertenties en bemiddelingsdiensten. De DDB is verschuldigd in de lidstaat waar de gebruikers zich bevinden. Deze gebruikers worden gelokaliseerd door middel van het gebruikte IP-adres.

Het tweede voorstel wat is gericht op de lange termijn kent een meer fundamentele aanpak van het probleem. Dit richtlijnvoorstel is gericht op het herstructureren van de vennootschapsbelastingregels. Het nieuwe gemeenschappelijke stelsel moet beter rekening houden met de kenmerken van de digitale economie. Het voorstel kent zijn rechtsgrondslag in artikel 115 van het VwEU.

Om de aanmerkelijke digitale aanwezigheid van een bedrijf te bepalen zijn een aantal drempels vastgesteld om de digitale voetafdruk van een bedrijf bepalen. De inkomsten uit levering van digitale diensten zijn hoger dan 7 miljoen euro. Het aantal gebruikers van een digitale dienst in een lidstaat is hoger dan 100.000. Ten derde is het aantal overeenkomsten voor digitale diensten hoger dan 3.000.

De winst van een bedrijf moet worden toegerekend aan deze digitale aanwezigheid alsof het een onafhankelijke entiteit is (AOA). Om dit toe te rekenen wordt de wezenlijke economische activiteit vastgesteld die door de digitale interface wordt verricht. Op grond van deze criteria kan de winst van digitale bedrijfsmodellen zonder fysieke aanwezigheid alsnog in de heffing worden betrokken. Lidstaten kunnen deze algemene beginselen verder specificeren in de nationale wetgeving.

## Hoofdstuk 4 – De digitale dienstenbelasting

### 4.1 Inleiding

De voornaamste oorzaak voor het richtlijnvoorstel inzake de DDB is het feit dat lidstaten afzonderlijke unilaterale maatregelen nemen om de digitale economie te belasten.<sup>51</sup> Om te voorkomen dat er op dat gebied een versplintering ontstaat heeft de EC een tijdelijke maatregel getroffen, de DDB. De werking hiervan is in een eerder hoofdstuk al toegelicht. De maatregel is van tijdelijke aard omdat meerdere lidstaten hebben aangegeven een horizonbepaling te willen opnemen in de richtlijn. Dit houdt in dat de DDB-richtlijn zal moeten worden ingetrokken op het moment dat er een oplossing komt voor de lange termijn en/of op mondiaal niveau. Enkele lidstaten wachten hier echter niet op en voeren unilaterale maatregelen in met ongeveer dezelfde karakteristieken als de DDB.

In maart jongstleden heeft de tijdelijke EU-voorzitter Roemenië ervoor gekozen om dit voorstel niet verder onder de aandacht te brengen.<sup>52</sup> Men zal zich eerst gaan richten op een akkoord in OESO-verband. Voordat (tijdelijk) van het richtlijnvoorstel werd afgezien heeft het in Europa op de nodige weerstand gestuit. In dit hoofdstuk zal ik toelichten waar deze weerstand op gebaseerd is aan de hand van de volgende deelvraag: in hoeverre is de DDB een eerlijke en efficiënte heffing? Eerst zal de vraag worden beantwoord of de DDB een directe of een indirecte heffing is en waarom dit van belang is. De eerlijkheid van de DDB zal worden besproken aan de hand van de Ottawa Taxation Framework Conditions en in het bijzonder aan proportionaliteit. Tot slot zal de efficiëntie van de DDB worden beoordeeld door de keuze voor het one-stop shop principe nader te belichten.

---

<sup>51</sup> Dat wil zeggen op het niveau van een lidstaat.

<sup>52</sup> <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/europese-digitale-belasting-voorlopig-van-de-baan/>.

#### 4.2 Een (in)directe belasting

In recente literatuur wordt de vraag gesteld of de DDB een indirecte of een directe belasting is.<sup>53</sup> Deze vraag is van belang om te kijken of de DDB zich baseert op de juiste rechtsgrond. De rechtsgrond is van minder belang indien alle lidstaten met het voorstel instemmen. Wanneer alle lidstaten instemmen met de DDB kan deze gewoon worden ingevoerd. Wanneer de DDB een indirecte belasting is of blijkt te zijn krijgen lidstaten te maken met artikel 401 uit de Btw-richtlijn. Art. 401 uit de Btw-richtlijn stelt het volgende:

*“Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten, mits de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding.”<sup>54</sup>*

Dit artikel verbiedt lidstaten dus om een belasting in te voeren die het karakter heeft van een omzetbelasting. Dat maakt de vraag of de DDB een indirecte heffing is wel degelijk relevant. De DDB richt zich op digitale bedrijven maar zal in de praktijk worden afgewenteld op de gebruikers. De kans dat de DDB op eindverbruikers wordt afgewenteld is groot omdat het systeem geen vooraftrek kent.<sup>55</sup> Hierdoor krijgt de DDB karakteristieken van een dubbele btw waar het hiervoor genoemde artikel een verbod op legt. De Btw-richtlijn is bedoeld om de omzetbelastingen binnen Europa te harmoniseren. Een DDB met het karakter van een omzetbelasting komt deze harmonisering niet ten goede. Een kanttekening die ik hierbij wil maken is dat unilaterale maatregelen voor meer versplintering zorgen dan een DDB op Europees niveau.

---

<sup>53</sup> R. Vos & R.J. de Jong BTW-bulletin 2018/91 26/11/2018 'Is de nieuwe digitax een ongeoorloofde omzetbelasting?'

<sup>54</sup> Art. 401 Richtlijn 2006/112/EG.

<sup>55</sup> R. Vos & R.J. de Jong BTW-bulletin 2018/91 26/11/2018.

### 4.3 Eerlijkheid

Over de eerlijkheid van een wereldwijde oplossing valt eigenlijk niet te twisten. Grote techbedrijven zijn vaak negatief in het nieuws omdat ze te weinig belasting betalen.<sup>56</sup> De algemene opvatting is dat ook zulke bedrijven een hun fair-share moeten betalen. De DDB lijkt op het eerste gezicht een eerlijke tussenoplossing totdat er een wereldwijde oplossing is. Toch valt over de eerlijkheid van de DDB wat aan te merken. De DDB kent een omzetrempel van 750 miljoen euro met een omzet binnen de EU van 50 miljoen euro. Dit maakt de DDB tot een heffing die zeer specifiek gericht is op grote Amerikaanse bedrijven zoals Google, Facebook en Amazon. Is de DDB in strijd met het fiscale beginsel van non-discriminatie? Dit is mijns inziens een terechte vraag die de EC zich moet stellen en ik zal toelichten waarom. Een eerlijke belasting kenmerkt zich volgens de Ottawa Taxation Framework Conditions door proportionaliteit. Dit houdt in dat een belasting de juiste hoeveelheid belasting oplevert op het juiste moment. Door de hoge omzetrempel valt over de proportionaliteit van de DDB te twisten. In een eerder hoofdstuk hebben we gezien dat in feite heel de economie digitaliseert (paragraaf 2.1). Er is sprake van een voortschrijdend digitaliserende economie. Deze problematiek vraagt om een oplossing die voorziet in een eerlijke heffing voor deze veranderende economie. Het zijn niet alleen de grote techbedrijven die hierin hun fair-share moeten leveren. Los gezien van de vraag of er sprake is van fiscale non-discriminatie lijkt de heffing met name gericht op eerder genoemde *Amerikaanse* techbedrijven. Dit kan in de toekomst problemen opleveren voor de Europese verhoudingen met de VS en de samenwerking met de VS in OESO-verband. De Amerikanen doen al onderzoek naar de Franse belasting op techbedrijven en ook rondom de Brexit en de presidentsverkiezingen in de VS zal dit een agendapunt zijn.<sup>57</sup>

### 4.4 Efficiëntie

Het systeem dat wordt toegepast bij de DDB heet het one-stop shop principe en wordt in de btw reeds toegepast. De belastingplichtige moet één entiteit uitkiezen in de EU (waar men belastingplichtig is voor de DDB) die alle verplichtingen inzake de DDB afhandelt met de desbetreffende lidstaat. De lidstaat waar de entiteit aangifte heeft gedaan deelt vervolgens de relevante informatie binnen tien dagen met de andere lidstaten. Vervolgens maakt de lidstaat ook de verschuldigde DDB over aan de andere lidstaten conform een verdeelsleutel op basis van de aangeleverde informatie.<sup>58</sup> Veel lidstaten hebben aangegeven dat ze problemen zien bij het ontwikkelen van de one-stop shop op korte termijn.<sup>59</sup>

De administratieve last voor het bedrijfsleven wordt hiermee weliswaar verminderd maar de uitdaging voor de fiscus des te groter. De Nederlandse staatssecretaris in 2018 (Menno Snel) schrijft in een brief aan de Tweede Kamer dat de ontwikkeltijd van de vrijwillige mini-OSS voor de btw ongeveer twee jaar bedroeg. Het aanpassen van de btw-OSS kost volgens experts ook minimaal twee jaar. Voor een tijdelijke maatregel die een relatief kleine groep belastingplichtigen gaat raken is het de vraag of dat de moeite waard is.<sup>60</sup> Een terechte vraag als men bedenkt dat dit voor 27 lidstaten moet gebeuren.

---

<sup>56</sup> <https://www.ad.nl/tech/pvda-wil-belasting-voor-grote-techbedrijven~ae067657/>

<sup>57</sup> <https://www.nrc.nl/nieuws/2020/02/04/durft-johnson-het-land-als-een-start-up-te-runnen-a3989234>

<sup>58</sup> Fiche 1: belastingheffing in de digitale economie 21 maart 2018 pag. 8.

<sup>59</sup> NLF 2018/2347, stand van zaken richtlijnvoorstellen belastingheffing digitale economie, pag. 3.

<sup>60</sup> NLF 2018/2347, stand van zaken richtlijnvoorstellen belastingheffing digitale economie, pag. 6.

In hoofdstuk 1 heb ik uitgelegd dat efficiëntie nauw verbonden is met administratieve uitvoerbaarheid. De bezwaren van de lidstaten, en in het bijzonder die van de Nederlandse staatssecretaris, tegen de OSS leggen bloot dat de DDB een allesbehalve efficiënte heffing is. Volgens de Ottawa Taxation Framework Conditions moet een goede belasting efficiënt zijn. Dit houdt in dat de administratieve lasten voor belastingbetalers en belastingautoriteiten tot een minimum moet worden beperkt. De DDB voldoet met het OSS-systeem simpelweg niet aan dit criterium.

#### *4.5 Deelconclusie*

Omdat de DDB in de praktijk zal worden afgewenteld op de gebruikers is er sprake van een indirecte belasting. Uit artikel 401 van de Btw-richtlijn volgt dat lidstaten geen heffing mogen invoeren die het karakter kent van een omzetbelasting. Dit is met name gericht op de harmonisering van omzetbelastingen in de EU. Het is dus nog de vraag of de DDB deze toets zal doorstaan. Een kanttekening daarbij is dat de unilaterale maatregelen ook niet bepaald bijdragen aan een geharmoniseerd landschap van heffingen binnen Europa. Italië en Frankrijk lijken zonder sancties een digitale heffing in te kunnen voeren. Een Europese DDB zou mijns inziens dan ook niet moeten worden verhinderd door de Btw-richtlijn.

Door de omzeldrempel van 750 miljoen euro worden met name grote Amerikaanse techbedrijven geraakt. Ondanks het feit dat dit niet de insteek van de maatregel was is het wel een onbedoeld gevolg. De verhoudingen met de VS komen hiermee op scherp te staan en men kan zich zelfs afvragen of de DDB niet in strijd is met het fiscale beginsel van non-discriminatie vanwege deze disproportionaliteit. Een eerlijke belasting kenmerkt zich volgens de Ottawa Taxation Framework Conditions door proportionaliteit. De eerlijkheid van de DDB staat hierdoor dus wel degelijk onder druk.

Het ontwikkelen van het one-stop shop principe, dat gaat worden toegepast binnen de DDB vergt veel tijd en moeite voor alle lidstaten. De lidstaten weten waar ze over spreken omdat er een versimpelde versie (mini-OSS) van dit systeem wordt toegepast binnen de btw. Voor een tijdelijke maatregel veroorzaakt dit principe veel administratieve lasten. Efficiëntie en administratieve uitvoerbaarheid liggen in elkaars verlengde waardoor geconcludeerd kan worden dat de DDB een allesbehalve efficiënte maatregel is.

Persoonlijk snap ik heel goed dat de druk voor de EC hoog is om zo snel mogelijk met een oplossing te komen. De versplintering door diverse unilaterale maatregelen voert deze druk alleen maar verder op. Echter is de DDB hier geen geschikte oplossing voor. Naast de hierboven genoemde bezwaren dicht de DDB niet het gat dat is ontstaan door verouderde winstbelastingstelsels maar fungeert als een noodverband.

Ondanks het feit dat unilaterale maatregelen en eveneens de DDB duidelijk niet optimaal zijn is het bijna niet te voorkomen. Het bereiken van internationale consensus op dit gebied of het fundamenteel veranderen van de winstbelastingstelsels kost tijd. In het volgende hoofdstuk zoomen we in op het tweede richtlijnvoorstel dat zich richt op een oplossing op de lange termijn.



## Hoofdstuk 5 – Richtlijnvoorstel voor een langetermijnoplossing

### 5.1 Inleiding

Op 10 oktober 2019 werd de Tweede Kamer op de hoogte gesteld van de recente ontwikkelingen omtrent een nieuw belastingstelsel voor de digitaliserende economie door staatssecretaris Snel. Een oplossing op mondiaal niveau nadert en de OESO heeft dit ingericht op basis van twee pijlers. De eerste pijler gaat over het aanpassen van de regels met betrekking tot winsttoerekening en belastbare digitale aanwezigheid. De tweede pijler staat nog in de kinderschoenen en moet ervoor zorgen dat een internationaal opererende onderneming altijd zijn fair-share aan belasting bijdraagt. In deze inleiding wil ik ingaan op de eerste pijler, omdat de oplossing voor de lange termijn die door de EC is voorgesteld vergelijkbare maatregelen met zich meebrengt. Mw. Von der Leyen, de voorzitter van de EC heeft aangegeven dat de lidstaten verder gaan onderhandelen over dit richtlijnvoorstel als er eind 2020 geen consensus is bereikt op mondiaal niveau. Het richtlijnvoorstel blijft dus uitermate relevant en de ontwikkelingen rondom de eerder genoemde pijler 1 zijn hierbij van grote waarde. Ik zal enkele overeenkomsten tussen deze pijler en het richtlijnvoorstel toelichten:

Pijler 1 zal van toepassing zijn op de ‘consumer facing business’. Dit begrip is nog niet helemaal ingevuld maar zal breder zijn dan enkel sterk gedigitaliseerde bedrijven. Kortom gaat het om bedrijven die producten of diensten leveren aan particuliere gebruikers.

Er zal een nieuwe nexusbegrip komen naast het bestaande begrip vaste inrichting. In hoofdstuk 2 heb ik aangetoond dat het huidige VI-begrip ontoereikend is. Door middel van pijler 1 wordt er een minimum omzetgrens voorgesteld waarbij kan worden aangesloten, ook al is er geen sprake van fysieke aanwezigheid van een bedrijf.

Er zullen nieuwe regels komen omtrent het toerekenen van winsten om meer winst toe te delen aan landen waar men door middel van het nieuwe nexusbegrip kan heffen. Hiervoor is een drietrapsmechanisme ontwikkeld:

- De restwinst van bedrijven die onder de reikwijdte vallen wordt verdeeld over de marktlanden waar het desbetreffende bedrijf actief is.
- Het arm's-lengthbeginsel moet worden vereenvoudigd door voor distributieactiviteiten uit te gaan van een vaste vergoeding op basis van veronderstelde minimumactiviteit.
- Er moeten een soepel mechanisme worden ontworpen voor geschillen die ontstaan als gevolg van de unified approach.

Deze principes lijken sterk op die uit het richtlijnvoorstel van de EC voor de lange termijn. Er kan worden geheven zonder dat bedrijven in een land actief zijn door middel van fysieke aanwezigheid. In dit hoofdstuk wil ik graag het richtlijnvoorstel toetsen. De toetsing geschiedt aan de hand van de volgende deelvraag: in hoeverre is de hervorming van de vennootschapsbelasting eerlijk en efficiënt? Allereerst zal ik de uitbreiding van het VI-begrip beoordelen om vervolgens kort stil te staan bij de hierop aansluitende winsttoerekening. Ik zal met name inzoomen op de drempels die worden gesteld in het richtlijnvoorstel in relatie tot eerlijkheid en efficiëntie zoals gedefinieerd in paragraaf 1.4. De eerlijkheid van het richtlijnvoorstel zal daarnaast worden beoordeeld door stil te staan bij de neutraliteit van het voorstel. Tot slot zal ik stil staan bij de efficiëntie van het richtlijnvoorstel.

## 5.2 Eerlijkheid

Een belangrijke rechtsgrond van de VpB in haar huidige vorm is het neutraliteitsbeginsel. Economische activiteiten worden belast, ongeacht de rechtsvorm waarin deze economische activiteiten worden uitgeoefend. Om de ondernemingsbelastingen rechtsvormneutraal te maken was het invoeren van de VpB een vereiste.<sup>61</sup> Op deze manier werd een evenwicht gecreëerd tussen de IB-ondernemer en de directeur-grotoaandeelhouder. Een neutrale uitwerking van dit richtlijnvoorstel valt te betwisten in de keuze tussen een VI of een dochtervennootschap met rechtspersoonlijkheid.

Derde landen waarmee een verdrag is afgesloten zullen ervoor kiezen om hun onderneming in de EU door middel van een VI te drijven in plaats van met een dochtervennootschap. Bij het vaststellen van een VI en het alloceren van de winst zijn namelijk de oude verdragsregels van toepassing. Naast deze neutraliteitsproblematiek mist het voorstel in deze situatie tevens haar effect. Wanneer lidstaten het voorstel implementeren in hun wetgeving ontstaan er ook neutraliteitsproblemen binnen de EU. Er ontstaat een onderscheid tussen de winstallocatie aan vaste inrichtingen en de winsttoerekening tussen gelieerde vennootschappen<sup>62</sup>.

Bovenstaande kan er dus ook toe leiden dat er winst moet worden gealloceerd op grond van het richtlijnvoorstel aan een VI van een buitenlandse onderneming maar niet aan een binnenlandse dochtervennootschap die precies dezelfde activiteiten verricht. Dit verschil in behandeling tussen de VI en de binnenlandse dochtervennootschap is in strijd met de vrijheid van vestiging, wat ook niet voor de eerlijkheid van het richtlijnvoorstel pleit.

### 5.2.1 Vaste inrichting

In hoofdstuk 2 ben ik ingegaan op de achtergrond en tekortkomingen van het huidige VI-begrip. Met name het vereiste van fysieke aanwezigheid zorgt voor een tekortkoming aan aanknopingspunten om bedrijven met digitale activiteiten in de heffing te betrekken. De EC kiest er in het richtlijnvoorstel voor om het huidige VI-begrip uit te breiden met 'aanmerkelijke digitale aanwezigheid'. Als aan de criteria van aanmerkelijke digitale aanwezigheid wordt voldaan is er sprake van een fictieve vaste inrichting. Allereerst moet er een onderneming worden gedreven waarbij digitale diensten worden geleverd via een digitale interface. Vervolgens moet aan een van de drempels worden voldaan inzake de totale inkomsten, het aantal gebruikers of het aantal gesloten zakelijke overeenkomsten.

---

<sup>61</sup> Stevens & De Smit, 2016, Elementair Belastingrecht, pag. 314-315.

<sup>62</sup> Verrekenprijisregels.

### 5.2.2 Omzeteis

De eerste drempel is dat de inkomsten uit de levering van digitale diensten hoger moet zijn dan 7 miljoen euro. Dit aandeel in de omzet wordt bepaald door het aantal gebruikers in een lidstaat:

*“Het aandeel in de totale inkomsten als bedoeld in lid 3, onder a), wordt bepaald in verhouding tot het aantal keren dat toestellen of apparaten in dat belastingtijdvak door gebruikers die zich om het even waar ter wereld bevinden, worden gebruikt om toegang te krijgen tot de digitale interface door middel waarvan de digitale diensten worden geleverd.”<sup>63</sup>*

Deze inkomsten hoeven dus niet van gebruikers afkomstig te zijn omdat het aandeel in de omzet wordt bepaald op grond van het aantal gebruikers in plaats van betalingen van gebruikers in die lidstaat. Het zou mijn inziens eerlijker te zijn om het aandeel in de omzet te bepalen door middel van het aantal van de betalingen en de omvang daarvan.

### 5.2.3 Gebruikerseis

De tweede drempel voorziet in het feit dat er in de digitale economie ook waarde wordt gecreëerd door gebruikers. De drempel wordt overschreven wanneer het aantal gebruikers van een digitale dienst in een lidstaat hoger is dan 100.000. Het richtlijnvoorstel geeft weinig duidelijkheid in de vraag hoe het aantal gebruikers moet worden vastgesteld.

*“De lidstaat waar een toestel of apparaat van een gebruiker wordt gebruikt, wordt bepaald aan de hand van het internetprotocoladres (IP-adres) van het toestel of apparaat of, indien nauwkeuriger, een andere methode van plaatsbepaling.”<sup>64</sup>*

Het bepalen van het aantal gebruikers aan de hand van het gebruikte IP-adres is mijns inziens niet betrouwbaar genoeg. Dit zal ik toelichten aan de hand van enkele voorbeelden uit mijn directe omgeving:

- Een gebruiker van Netflix die gebruik maken van een VPN<sup>65</sup> verbinding om films uit een ander land te kijken maskeert tegelijkertijd zijn fysieke verblijfplaats;
- Gebruikers van Netflix die gebruik maken van een familieaccount en/of hun inloggegevens delen met familie en vrienden; en
- Één gebruiker van Netflix die op meerdere apparaten en meerdere plaatsen per dag streamt.

Het aantal gebruikers hangt dus niet één op één samen met het gebruikte IP-adres. Een eerlijke heffing zorgt voor de juiste hoeveelheid belasting op de juiste plek (zie hoofdstuk 1.4). Het gebruiken van het IP-adres om de gebruiker te lokaliseren zorgt niet exact voor de juiste belasting op de juiste plek.

---

<sup>63</sup> COM (2018) 147, artikel 4 lid 7.

<sup>64</sup> COM (2018) 147, artikel 4 lid 6.

<sup>65</sup> Virtual Private Network.

#### 5.2.4 Zakelijke overeenkomsten

De laatste drempel stelt de voorwaarde dat het aantal zakelijke overeenkomsten voor een digitale dienst hoger is dan 3.000. Het aantal met betrekking tot zakelijke overeenkomsten ligt beduidend lager dan de drempel die is gebaseerd op het aantal gebruikers. Dit komt omdat de EC zich ervan bewust is een zakelijke overeenkomst winstgevender is dan de gemiddelde inkomsten per gebruiker.<sup>66</sup>

#### 5.3 Efficiëntie

In hoofdstuk 3 heb ik het doel van het richtlijnvoorstel belicht. De EC wil met het richtlijnvoorstel unilaterale acties van lidstaten te voorkomen. Daarnaast wil de EC met het richtlijnvoorstel agressieve fiscale planning bestrijden. Digitale bedrijven kunnen kiezen waar zij zich vestigen en dus ook waar zij belast worden. Wanneer slechts enkele lidstaten actie ondernemen zullen digitale bedrijven hierop inspelen. Ondanks dat elk verschil in belastingsystemen tot potentiële ontwikkelingsmogelijkheden leidt stelt Hennevelt het volgende in het WFR: *“dat is eerder een argument tegen dan vóór het richtlijnvoorstel”*.<sup>67</sup> De EC onderneemt hiermee zelf actie in plaats van te wachten op een internationale oplossing en werkt hiermee nieuwe verstoringen in de hand.<sup>68</sup>

Het richtlijnvoorstel creëert geen nieuwe heffingsbevoegdheden maar verschuift deze tussen de lidstaten. Daarnaast zijn veel bestaande belastingverdragen nog wel gebaseerd op verouderde winstbelastingstelsels. Het richtlijnvoorstel resulteert dus in een verschuiving van heffingsbevoegdheden binnen de EU.

##### 5.3.1 Winsttoerekening

Naast het uitbreiden van het huidige VI-begrip introduceert de EC met het richtlijnvoorstel nieuwe vormen van winstallocatie. Op grond van artikel 5 van het richtlijnvoorstel wordt de winst gealloceerd aan de digitale aanwezigheid alsof zij zelf een onderneming uitoefent. Dit gebeurt door een functionele analyse te verrichten van de wezenlijke economische activiteit die door een digitale aanwezigheid worden verricht. Activiteiten die hier hoe dan ook onder zullen vallen zijn benoemd in hoofdstuk 3. Het toerekenen van winsten aan deze wezenlijke economische activiteit resulteert in het feit dat er winst kan worden gealloceerd aan een digitale aanwezigheid in een lidstaat zonder dat er sprake is van fysieke aanwezigheid. Bij de uitvoerbaarheid van die functionele analyse zou ik graag mijn vraagtekens willen plaatsen. Welke lidstaat gaat de economische activiteiten van een digitaal bedrijf onder de loep nemen of moet dit op Europees niveau gebeuren?

---

<sup>66</sup> COM (2018) 147, p. 9.

<sup>67</sup> Henneveld, 2018, Weekblad Fiscaal Recht, Een aanmerkelijke digitale aanwezigheid: de juiste stap vooruit?

<sup>68</sup> De situatie bij 5.3 met derde landen waarmee een verdrag is afgesloten.

#### 5.4 Deelconclusie

Het richtlijnvoorstel voorziet wel degelijk in het probleem wat ontstaat door het huidige VI-begrip. De uitbreiding hiervan en de nieuwe winstallocatieregels zorgen ervoor dat een bedrijf dat digitale inkomsten genereert in een lidstaat in de heffing kan worden betrokken zonder dat dit bedrijf fysiek aanwezig is in die lidstaat. De methodiek die wordt gebruikt bij de omzeteis en de gebruikseis zou mijns inziens moeten worden herzien. De omzeteis sluit niet aan bij waardecreatie door gebruikers. Het gebruiken van het IP-adres om het aantal gebruikers te bepalen bij de gebruikerseis bevat een zekere mate van subjectiviteit.

Bij de eerlijkheid en efficiëntie van het voorstel kunnen echter enkele vraagtekens worden geplaatst. De uitwerking van het richtlijnvoorstel is niet geheel neutraal. In situaties met derde landen waarmee een verdrag is afgesloten zal de buitenlandse onderneming altijd kiezen voor een VI in plaats van een dochtervennootschap. Naast het neutraliteitsprobleem mist het richtlijnvoorstel in die situatie tevens haar effect omdat de oude verdragsregels voor traditionele bedrijven van toepassing zijn. Binnen de EU ontstaan verschillen in de winstallocatie voor VI's en gelieerde vennootschappen. Het richtlijnvoorstel lijkt ook enigszins te botsen met de vrijheid van vestiging wanneer er geen aanpassing van de verrekenprijeregels wordt bewerkstelligd.

We hebben gezien dat de effectiviteit van het richtlijnvoorstel al enigszins wordt beperkt door bestaande belastingverdragen. Daarnaast wordt de reikwijdte verder beperkt door het feit dat er geen nieuwe heffingsbevoegdheden ontstaan maar deze enkel worden herverdeelt tussen lidstaten. De gestelde doelstelling van het voorstel was een gemeenschappelijk stelsel van belastingheffing van de digitale activiteiten in de EU, dat voldoende kenmerken houdt met de kenmerken van de digitale economie. Uit de geschetste uitwerking van het richtlijnvoorstel moet mijns inziens worden geconcludeerd dat dit geen efficiënt middel is om deze doelen te verwezenlijken.

## Hoofdstuk 6 - Conclusie

In tegenstelling tot vroeger opereren bedrijven door de voortschrijdende digitalisering niet meer door middel van één entiteit op één locatie. Bij de beantwoording van deelvraag 1 heb ik uiteengezet dat de digitale economie kenmerkt zich juist door het genereren van winsten zonder hierbij daadwerkelijk gevestigd te zijn in een bepaalde lidstaat. Hierdoor zijn de aanknopingspunten voor de VpB niet meer actueel met grondslaguitholling tot gevolg. Om met de huidige regels te kwalificeren als VI moet er sprake zijn van fysieke aanwezigheid in een lidstaat. Wanneer dit niet het geval is ontbreekt de nexus om te kwalificeren als buitenlandse belastingplichtige. Hierdoor kan er geen winstbelasting worden geheven ondanks het feit dat er wel winsten worden gegenereerd. In het geval wanneer er wel sprake is van fysieke aanwezigheid maar slechts in beperkte zin kan er maar een klein gedeelte van de winst worden toegewezen op basis van het 'at-arm's-length'-beginsel. In een zoektocht naar oplossingen heeft de EC twee richtlijnvoorstellen opgesteld. In deze scriptie heb ik de twee richtlijnvoorstellen beoordeeld en wil ik ten slotte een eenduidig antwoord formuleren op de hoofdvraag:

*“Zijn de voorstellen van de Europese Commissie een eerlijke en efficiënte manier om de digitale economie te belasten?”*

### 6.1 Beoordeling DDB

Het eerste richtlijnvoorstel wat is gedaan door de EC om deze problematiek aan te pakken is de DDB. De DDB is met name gericht voor de korte termijn, omdat het zoeken naar een lange termijn oplossing (hetzij Europees, hetzij mondiaal) veel tijd vergt. De DDB is een tijdelijke belasting op het inkomen uit de levering van diensten van kwalificerende digitale bedrijven. Een entiteit is belastingplichtig voor de DDB wanneer zij twee drempels overschrijdt. Namelijk het genereren van wereldwijde inkomsten van meer dan 750 miljoen euro waarvan meer dan 50 miljoen in Europa. Vervolgens wordt er 3% geheven over de inkomsten uit levering van kwalificerende digitale diensten. Een digitale dienst kwalificeert als zodanig voor de DDB als het inkomsten uit data, advertenties of bemiddelingsdiensten betreft. Het systeem van de OSS moet ervoor zorgen dat de opbrengst van de DDB wordt verdeeld over de lidstaten waar de gebruikers zich bevinden.

Uit hoofdstuk 4 volgt dat de DDB geen efficiënte belasting is. De implementatie van de OSS vergt voor een tijdelijke maatregel veel tijd en moeite. Daarnaast levert het veel administratieve lasten op voor lidstaten. Omdat de DDB van tevoren wordt bestempeld als een tijdelijke maatregel zijn zulke neveneffecten buitenproportioneel. De eerlijkheid van de DDB valt ook te betwisten door de omzeldrempel van 750 miljoen euro. Hierdoor worden met name grote Amerikaanse techbedrijven geraakt. Mijns inziens zou de invoering van de DDB niet kunnen worden verhinderd door de Btw-richtlijn omdat er ook al vergelijkbare heffingen zijn ingevoerd op nationaal niveau.

### 6.2 Beoordeling tweede richtlijnvoorstel

Het tweede richtlijnvoorstel is gericht op de lange termijn en is een meer fundamentele verandering in de winstbelastingregels. Er is sprake van een fictieve VI bij een 'aanmerkelijke digitale aanwezigheid'. De winst van het bedrijf moet worden toegerekend aan deze aanwezigheid alsof het een onafhankelijke entiteit is. Om dit toe te rekenen moet de wezenlijke economische activiteit worden vastgesteld van het desbetreffende bedrijf. Op deze manier kan een digitaal bedrijf in de heffing worden betrokken zonder fysiek in een lidstaat te opereren.

De voorgeschreven methodiek voor het bepalen van de aanmerkelijke digitale aanwezigheid moet mijns inziens nog worden verbeterd. Met name het bepalen van het aantal gebruikers aan de hand van het gebruikte IP-adres is niet nauwkeurig genoeg. Daarnaast sluit de omzetsis niet aan bij de waarde die door gebruikers is gecreëerd. De efficiëntie van het richtlijnvoorstel is om diverse redenen beperkt. Allereerst hebben we gezien dat het richtlijnvoorstel geen nieuwe heffingsbevoegdheid creëert maar bestaande bevoegdheden verdeelt tussen de lidstaten. Ten tweede zorgen bestaande belastingbedragen ervoor dat het voorstel in zulke situaties niet opgaat omdat de oude verdragsregels zijn gemaakt voor traditionele bedrijven. Er zijn ook diverse kanttekeningen te plaatsen bij de eerlijkheid van het richtlijnvoorstel. In hoofdstuk 5 is aangetoond dat de vrijheid van vestiging wordt beperkt door het richtlijnvoorstel wanneer er geen aanpassing van de verrekenprijregels volgt. Binnen de EU ontstaan op die manier namelijk verschillen in de behandeling van VI's en gelieerde vennootschappen met rechtspersoonlijkheid. Dit impliceert tevens een neutraliteitsprobleem in de keuze tussen het drijven van een onderneming in de vorm van een VI of een dochtervennootschap.

### 6.3 DDB versus aanmerkelijke digitale aanwezigheid

Ten slotte wil ik de twee voorstellen met elkaar vergelijken om zo te beoordelen of een van de twee voorstellen de voorkeur heeft. Allereerst ben ik van mening dat er een wezenlijk verschil zit in de twee richtlijnvoorstellen. In hoofdstuk 2 is geconcludeerd dat de winstbelastingregels niet meer aansluiten op de economische realiteit. Dit gegeven vraagt om een fundamentele hervorming om zo grondslaguitholling te voorkomen. De DDB is gericht op de korte termijn en fungeert daarmee als een pleister terwijl de digitalisering onverstoord doorgaat. Op één punt vormt de DDB mijns inziens een betere oplossing dan het tweede richtlijnvoorstelling. In tegenstelling tot het tweede richtlijnvoorstel creëert de DDB wel degelijk nieuwe heffingsbevoegdheden. Om verdere versplintering te voorkomen is het absoluut noodzakelijk dat er een oplossing komt maar de DDB lijkt hiervoor niet het juiste redmiddel.

DDB	Aanmerkelijke digitale aanwezigheid
<b>Efficiëntie</b>	
Implementatie OSS (-)	Verdeling heffingsbevoegdheid (-)
Nieuwe heffingsbevoegdheid (+)	Bestaande belastingverdragen (-)
<b>Eerlijkheid</b>	
Fiscale non-discriminatie (-)	Neutraliteitsbeginsel (-)
Btw-richtlijn (?)	Vrijheid van vestiging (-)

Het tweede richtlijnvoorstel<sup>69</sup> kent weliswaar een fundamenteelere aanpak van het probleem maar heeft mijns inziens niet het juiste effect. Er wordt wel degelijk aangesloten bij de economische realiteit maar het effect van het voorstel wordt beperkt door bestaande belastingverdragen. Mijns inziens heeft geen van beide voorstellen de voorkeur en is het daarom een positieve ontwikkeling dat ze beiden tijdelijk zijn geparkeerd.

Momenteel wordt er gewerkt aan een oplossing op mondiaal niveau. Deze ontwikkelingen zal ik met interesse blijven volgen. Pijler 1 en pijler 2 zorgen voor een fundamentele wijziging in de huidige belastingregels en ook de implementatie daarvan kost tijd. Mijns inziens is daarin een rol weggelegd voor de EC om lidstaten ervan te overtuigen dat unilaterale acties niet de voorkeur hebben om zo tot een goed doordachte internationale oplossing te komen.

<sup>69</sup> In het schema aangeduid als 'aanmerkelijke digitale aanwezigheid'.



## Bibliografie

### *Jurisprudentie*

BNB 1954/336.

BNB 1955/277.

### *Literatuur*

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, Internationaal Belastingrecht, Wolters Kluwer 2017.

R.P. van den Dool, E.J.W. Heithuis, G.W.J.M. Kampschöer, M. Nieuweboer, R.C. de Smit en H.A. Vollebregt, Compendium vennootschapsbelasting, Wolters Kluwer 2018.

R.C. de Smit en L.G.M. Stevens, Elementair Belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen, Wolters Kluwer 2016.

### *Artikelen*

M.T.M. Henneveld, 'Een aanmerkelijke digitale aanwezigheid: de juiste stap vooruit?', Weekblad Fiscaal Recht 17 juli 2018.

R.J. de Jong en R. Vos, 'Is de nieuwe digitax een ongeoorloofde omzetbelasting?', BTW-bulletin 2018/91.

L. Peppelenbosch, 'Stand van zaken richtlijnvoorstellen belastingheffing digitale economie', NLF 2018/2347.

Visser, 'Position paper ten behoeve van het rondetafelgesprek in de Tweede Kamer der Staten-Generaal', 20 februari 2019.

De Wilde, 'Om de toekomst van de belastingheffing van ondernemingswinsten in Europa', 2019.

R.A. Wolf, 'Stand van zaken richtlijnvoorstellen belastingheffing digitale economie', NTFR 2018/2485.

### *Parlementaire stukken*

Ministerie van Financiën, Notitie Fiscaal Verdragsbeleid, 2011.

Subsidiariteitsbezwaar Tweede Kamer bij: Belastingheffing digitale economie COM (2018) 147 en 148 van 15 mei 2018.

### *Overige stukken*

COM (2018) 147 final.

COM (2018) 148 final.

Europese Commissie 21 maart 2018, persbericht.

Fiche 1: Belastingheffing in de digitale economie, Kamerbrief 9 mei 2018.

OECD Committee on Fiscal Affairs, Electronic commerce: Taxation framework, 1998.

OECD/G20, Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 final report 2015.

OECD/G20 BEPS project, Tax challenges arising from digitalization, interim report 2018.