



DIGITALE ECONOMIE

Een adequatere verdeling van heffingsbevoegdheid tussen landen



I.H.C. Wouterse
Studentnummer: 432463

Bachelorscriptie fiscale economie
ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics

Begeleider: Prof. dr. (Peter) Kavelaars
Tweede beoordelaar: L.C. van Hulten Msc

Datum definitieve versie: 11-06-2020

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics Erasmus Universiteit

Table of Contents

Hoofdstuk 1: Inleiding	4
1.1 - Probleemstelling	4
1.2 - Relevantie van de probleemstelling	5
1.3 - Opzet en methodologie	5
Hoofdstuk 2: Internationale winstbelasting	6
2.1 - Inleiding	6
2.2 - Heffingsbeginselen	6
2.2.1 - Woonplaatsbeginsel	6
2.2.2 - Nationaliteitsbeginsel	7
2.2.3 - Bronlandbeginsel	7
2.3 – Vaste inrichting	7
2.4 – Dubbele belastingheffing	8
2.4.1 – Voorkomen van dubbele belastingheffing	8
2.4.2 – Kenmerken van verdragen	9
2.5 – Deelconclusie	9
Hoofdstuk 3: Digitale economie	10
3.1 – Inleiding	10
3.2 – Afbakening digitale economie	10
3.2.1 – Categorie 1: Traditionele entiteiten en ICT	10
3.2.2 – Categorie 2: Deels digitale entiteiten	12
3.2.3 – Categorie 3: Volledig digitale entiteiten	13
3.3 – Relevante kenmerken winstbelasting	14
3.3.1 – Mobiliteit	14
3.3.2 – Betrouwbaarheid van data en gebruikersparticipatie	15
3.3.3 – Netwerkeffecten	15
3.3.4 – Meerzijdige bedrijfsmodellen	15
3.3.5 – Marktvorm neigt naar oligopolie en monopolie	15
3.3.6 – Volatiliteit	16
3.4 – Deelconclusie	16
Hoofdstuk 4: Problematiek omtrent het belasten van de digitale economie	17
4.1 – Inleiding	17
4.2 – De oorsprong van tax planning	17
4.3 – Agressieve tax planning en de digitale economie	19
4.3.1 – Minimaliseren fysieke aanwezigheid en winsten in hoog belast land	19
4.3.2 – Geen of lage bronbelasting	19
4.3.3 – Winst elimineren in tussengeschoven land	20
4.3.4 – Lage winstbelasting bij moedervennootschap	20
4.4 – Agressieve tax planning en ethiek	20
4.4.1 – Fair share	21
4.5 – Relativering	21
4.6 – Knelpunten belasten digitale economie	21
4.6.1 – Uitdaging omtrent de afbakening	22
4.6.2 – Uitdaging omtrent de heffing	22
4.7 – Deelconclusie	23
Hoofdstuk 5: Voorstellen van de OESO en de EU	24
5.1 – Inleiding	24
5.2.1 – Voorstel OESO: ‘User participation’	24

5.2.2 – Voorstel OESO: ‘marketing intangibles’ voorstel	25
5.3 – Voorstel EU	25
5.3.1 - Lange termijn	26
5.3.2 - Korte termijn	27
5.4 – Internationale meningen over de voorstellen	28
5.5 - Beoordeling voorstellen.....	28
5.6 – Deelconclusie	29
Hoofdstuk 6: Conclusie	30
6.1 – Samenvatting	30
6.2 – Conclusie en aanbeveling	30
Literatuurlijst	32

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 - Probleemstelling

Het huidige internationale beleid met betrekking tot het verdelen van heffingsbevoegdheid over winst van entiteiten stamt uit de jaren 1918 – 1928.¹ Dit beleid geeft heffingsbevoegdheid over de winsten van een bedrijf aan een land indien deze winsten met behulp van fysieke activiteiten in dat land behaald worden. Inmiddels is er veel veranderd op de manier waarop entiteiten omzet genereren. Internationale handel speelt een steeds grotere rol en het lijkt erop dat de economie beweegt naar een wereldmarkt waarbij nationale economieën steeds afhankelijker van elkaar worden.² Een van deze oorzaken is de komst van het internet. Waar het vroeger nodig was om in een land fysiek aanwezig te zijn om hier producten te verkopen, is dat nu niet meer altijd het geval. Zo bieden entiteiten als Spotify en Uber hun diensten aan over de hele wereld, zonder dat ze in elk van die landen een fysieke vestiging hebben. Het probleem dat hierbij opkomt is dat de heffingsbevoegdheid over de winsten van digitale entiteiten in de traditionele fiscale benadering toekomt aan de landen waar deze entiteiten fysieke activiteiten uitvoeren, terwijl deze entiteiten ook omzet genereren in landen waar ze geen fysieke activiteiten uitvoeren. Het is mogelijk dat entiteiten dus wel omzet in een land genereren, maar niet in desbetreffende land belasting over deze omzet afdragen. Het huidige fiscale systeem voldoet niet om dit probleem op een goede manier op te lossen. Dit punt wordt internationaal erkend en twee instanties, namelijk de OESO en de EU, hebben voorstellen gedaan om de belastingheffing over digitale entiteiten tussen landen te verdelen. Deze voorstellen, indien geïmplementeerd, zullen gevolgen hebben voor het internationale winstbelastingstelsel en met name voor de verdeling van heffingsbevoegd tussen landen. Op grond hiervan kom ik tot de volgende onderzoeksvraag:

“Leiden de voorstellen van de OESO en de EU voor een nieuwe verdeling tussen landen van belastingheffing over de digitale economie tot een adequater winstbelastingstelsel?”

Met adequater bedoel ik in deze context in welke mate de voorstellen ervoor zorgen dat de tekortkomingen van het huidige stelsel worden opgelost ten behoeve van de ontwikkelingen in de digitale economie. Dit wordt getoetst aan de hand van een viertal toets criteria. Het eerste criterium is doeltreffendheid, dit zegt in welke mate de doelstelling wordt gerealiseerd door de implementatie van een van de voorstellen.³ Het tweede criterium is doelmatigheid, dit criterium zegt iets over de relatie tussen de positieve en de negatieve gevolgen van het voorstel.⁴ Het derde criterium is de uitvoerbaarheid van het voorstel, belangrijk hierbij is de aard van het voorstel en de termijn waarop het voorstel geïmplementeerd kan worden. Het vierde en laatste criterium is internationale en Europese inpasbaarheid. Dit criterium zal kijken met welk gemak het voorstel in het oude systeem op internationaal en Europees niveau geïmplementeerd kan worden.

Om de hoofdvraag te beantwoorden maak ik gebruik van de volgende deelvragen:

1. *“Hoe wordt onder het traditionele systeem winst internationaal belast?”*
2. *“Wat wordt precies bedoeld met digitale economie?”*
3. *“Waar zit het huidige probleem omtrent het belasten van winst in de digitale economie op internationaal niveau?”*

¹ Graetz, 2001, p. 261.

² Nierop, 1995, p. 36.

³ Artikel 1 lid 1d RPE.

⁴ Artikel 1 lid 1e RPE.

4. *“Wat houden de voorstellen van OESO en de Europese Unie in om digitale entiteiten te belasten?”*

1.2 - Relevantie van de probleemstelling

Dit onderzoek is relevant voor de maatschappij omdat het een actueel onderwerp is met nog onbekende gevolgen voor zowel entiteiten als landen. Indien de verdeling van het recht om belasting te heffen over een bedrijf tussen landen verandert, kan een bedrijf besluiten zijn vestigingen te verplaatsen. Voor landen is het onderwerp relevant omdat het zou kunnen betekenen dat het haar heffingsbevoegdheid over een bedrijf deels verliest, of er heffingsbevoegdheid bij krijgt. Daarbij is het relevant voor een land omdat indien een bedrijf besluit haar vestiging te verplaatsen dit kan betekenen dat het land werkgelegenheid verliest of erbij krijgt.

1.3 - Opzet en methodologie

In hoofdstuk twee wordt de eerste deelvraag beantwoord aan de hand van drie heffingsbeginselen die verklaren op welke wijze landen hun heffingsrecht baseren. Ook de rol van de vaste inrichting zal besproken worden en dit begrip wordt uitgelegd aan de hand van het OESO-modelverdrag. Daarnaast zal in dit hoofdstuk besproken worden op welke wijze de heffingsbeginselen kunnen overlappen waardoor er dubbele heffing ontstaat en worden de oplossingen besproken om dit te voorkomen. Voornamelijk wordt dit gedaan aan de hand van literaire bronnen, jurisprudentie en internationale verdragen. In hoofdstuk drie wordt voornamelijk aan de hand van non fiscale bronnen besproken wat de digitale economie precies inhoudt. Entiteiten worden in dit hoofdstuk ingedeeld op mate van hoe sterk digitaliteit is geïmplementeerd in hun bedrijfsmodel. Ook wordt gekeken hoe deze entiteiten waarde creëren en wordt besproken welke aspecten van de digitale economie relevant zijn voor de internationale winstbelasting. In hoofdstuk vier zullen de relevante bevindingen uit hoofdstuk twee en drie naast elkaar worden gelegd waardoor zichtbaar wordt waarom het huidige winstbelastingstelsel niet volstaat om de digitale economie adequaat te belasten. Deze bevindingen zullen onder andere worden versterkt door parlementaire stukken en fiscale bronnen. Ten slotte zal in dit hoofdstuk worden besproken wat de knelpunten zijn om te zorgen dat de digitale economie op een adequate wijze wordt belast. In hoofdstuk 5 wordt zowel het voorstel wat de EU heeft gedaan als de twee voorstellen die de OESO heeft gedaan om te realiseren dat de digitale economie adequaat belast wordt besproken. Deze voorstellen zullen in dit hoofdstuk worden getoetst aan de eerdergenoemde criteria. In hoofdstuk zes zal een conclusie van de bevindingen gegeven worden die leidt tot een antwoord op de onderzoeksvraag.

Hoofdstuk 2: Internationale winstbelasting

2.1 - Inleiding

Om een antwoord te geven op de hoofdvraag is het belangrijk om te begrijpen hoe op traditionele wijze belastingheffing over winsten van entiteiten en personen tussen landen wordt verdeeld. Landen bepalen zelf of ze heffen over een object en bepalen deze keuze op grond van zowel persoonlijke als zakelijke heffingsbeginselen.⁵ Deze beginselen zullen in dit hoofdstuk besproken worden. Wat ook in dit hoofdstuk besproken wordt is de problemen die optreden indien beginselen samenlopen en op welke wijze landen hier een oplossing voor bieden. Als laatste wordt in dit hoofdstuk een conclusie geformuleerd die een antwoord vormt op de eerste deelvraag: *“Hoe wordt onder het traditionele systeem winst internationaal belast?”*.

2.2 - Heffingsbeginselen

Landen bepalen hun nationale heffingsbevoegdheid voor directe belastingen aan de hand van persoonlijke en zakelijke beginselen. Persoonlijke beginselen geven heffingsrecht aan een land op grond van de relatie die een land met een persoon of entiteit heeft, het gaat hierbij om een subjectieve relatie.⁶ Persoonlijke beginselen die een rol spelen bij de internationale winstverdeling zijn het woonplaatsbeginsel en het nationaliteitsbeginsel. Met het woonplaatsbeginsel baseert een land zijn heffingsrecht op grond van de woon- of vestigingsplaats van een persoon of lichaam. Met het nationaliteitsbeginsel baseert een land zijn heffingsrecht op grond van de nationaliteit van een persoon of lichaam. Een land kan ook besluiten om op grond van zakelijke beginselen te heffen. Dit gebeurt dan op grond van de relatie die een inkomstenbron met een land heeft, hierbij gaat het om een objectieve relatie.⁷ Het zakelijke beginsel is het bronlandbeginsel. Specifiek wordt hierbij gekeken naar in welk land het inkomen wordt verdiend. Zowel de persoonlijke als zakelijke beginselen zullen hieronder verder besproken worden.

2.2.1 - Woonplaatsbeginsel

Met persoonlijke beginselen baseren landen hun heffingsbevoegdheid over inkomstenbronnen op grond van een subjectieve relatie die een persoon of entiteit met een land heeft. Het woonplaatsbeginsel is een van de twee relevante persoonlijke beginselen. Van heffing op grond van het woonplaatsbeginsel is sprake indien een persoon of een lichaam in een land woonachtig of gevestigd is, en een land om die reden besluit deze in de heffing te betrekken. De nationaliteit van de persoon of entiteit is hierbij irrelevant, evenals de plek waar het inkomen wordt verdiend.⁸ Het woonplaatsbeginsel vindt zijn rechtvaardiging in het feit dat vooral inwoners van een land gebruik maken van de door de woonstaat aangeboden faciliteiten en deze staat dus recht heeft om hier een tegenprestatie voor te vragen. Een voorbeeld van heffingsbevoegdheid op grond van het woonplaatsbeginsel kan gevonden worden in het Nederlandse belastingrecht, namelijk in artikel 2.1 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001.⁹ Hierin staat dat Nederland inkomstenbelasting heft van natuurlijke personen die in Nederland wonen. In de Nederlandse vennootschapsbelasting vinden we in artikel 1 en artikel 2 lid 1 soortgelijke bepaling voor entiteiten.¹⁰ Om te bepalen of een persoon of entiteit volgens Nederlandse wet geacht wordt in Nederland te wonen of gevestigd is moet gekeken worden naar artikel 4 lid 1 van de AWR.¹¹ Hier staat dat bepaald wordt of een persoon of entiteit in Nederland woont of gevestigd is door te kijken naar desbetreffende omstandigheden. Uit

⁵ Van Raad, 2019.

⁶ Van Raad, 2019.

⁷ Van Raad, 2019.

⁸ Vakstudie *Nederlands Internationaal Belastingrecht*.

⁹ Artikel 2 lid 1 onderdeel a IB.

¹⁰ Artikel 1 VPB i.c.m. artikel 2 lid 1 VPB. (Wet VpB 1969)

¹¹ Artikel 4 lid 1 AWR.

jurisprudentie is gebleken dat vooral factoren van belang zijn die een economische, juridische of sociale binding met Nederland opleveren.¹²

2.2.2 - Nationaliteitsbeginsel

Het tweede subjectieve beginsel is het nationaliteitsbeginsel. Van heffing op grond van het nationaliteitsbeginsel is sprake indien een land een persoon of entiteit in de heffing betreft, omdat deze persoon de nationaliteit van dit land heeft of een entiteit naar recht van dat land is opgericht. De woonplaats of vestigingsplaats is hierbij irrelevant, evenals de plek waar het inkomen verdiend wordt.¹³ Net als bij het woonplaatsbeginsel vindt ook bij het nationaliteitsbeginsel heffing plaats over het gehele wereldinkomen.¹⁴ Dit beginsel vindt zijn rechtvaardiging in de gedachte dat een persoon altijd beroep kan doen op de faciliteiten van het land waar hij de nationaliteit van draagt, en dat dit land daarom recht heeft om belasting te heffen over het wereldinkomen van deze persoon. Ook beogen landen door op grond van het nationaliteitsbeginsel te heffen een op fiscaal geïndiceerde emigratie te demotiveren.¹⁵

2.2.3 - Bronlandbeginsel

Het bronlandbeginsel is een objectief zakelijk beginsel. Dit beginsel wordt veelal toegepast door landen en hiervan is sprake indien een land heft omdat de inkomstenbron gesitueerd is in dat land.¹⁶ Dit beginsel vindt zijn rechtvaardiging in de gedachte dat de bron, alsmede de gerechtigde tot de voordelen uit de bron, recht heeft op de faciliteiten die aangeboden worden in het land waar de bron zich bevindt.¹⁷ In tegenstelling tot het woonplaatsbeginsel en nationaliteitsbeginsel, betreft een heffing op basis van het bronlandbeginsel slechts de voordelen uit de bron en betreft het daarmee een beperkte belastingplicht. Dit vindt zijn oorzaak in het feit dat een in een andere lidstaat woonachtige gerechtigde tot de voordelen uit de bron slechts beperkt aanspraak kan maken op de aangeboden faciliteiten in het land waar de bron ligt.

2.3 – Vaste inrichting

Een vennootschap wordt op grond van het bronlandbeginsel pas belastingplichtig in een andere staat indien er sprake is van een vaste inrichting in die staat waar inkomen aan toe te rekenen is. In de Nederlandse wet staat het begrip 'vaste inrichting' gedefinieerd in art. 4 Wet VPB 1969 en verwijst naar de definitie van een vaste inrichting voor zover die in relatie met de andere betrokken staat in een verdrag is opgenomen.¹⁸ Indien er geen verdrag is opgenomen noemt art 4 onderdeel B Wet VPB 1969 dat er sprake is van een vaste inrichting indien werkzaamheden uitgevoerd worden met behulp van een vaste bedrijfsinrichting die langer dan twaalf maanden duurt. Echter indien er een verdrag beschikbaar is tussen betrokken staten wordt in beginsel verwezen naar de betekenis van het begrip vaste inrichting in dat verdrag. Verdragen tussen landen zijn veelal gebaseerd op het OESO-modelverdrag en in artikel 5 van dit verdrag is een definitie van een vaste inrichting opgenomen.¹⁹ Dit artikel maakt onderscheid tussen drie categorieën vaste inrichtingen. De eerste categorie is de fysieke vaste inrichting. Deze wordt besproken in artikel 5 lid 1 van het OESO-modelverdrag en kenmerkend voor dit type vaste inrichting is dat er in elk geval sprake moet zijn van een fysieke locatie waarvandaan werkzaamheden verricht worden.²⁰ De tweede categorie is de temporele vaste inrichting. Hier gaat het om bouwwerkzaamheden die als vaste inrichting worden

¹² HR 21 januari 2011, 10/00563, BNB 2011/98.

¹³ *Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht.*

¹⁴ *Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht.*

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

¹⁶ *Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht.*

¹⁷ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, p. 5.

¹⁸ Art 4 Wet VPB 1969.

¹⁹ Art. 5 OESO.

²⁰ Art 5 lid 1 OESO.

aangemerkt indien deze werkzaamheden langer dan 12 maanden duren.²¹ De derde categorie vaste inrichting is de vaste vertegenwoordiger. Deze categorie stelt dat een vertegenwoordiger die namens een bedrijf handelt onder bepaalde voorwaarden ook als vaste inrichting aangemerkt kan worden.²²

2.4 – Dubbele belastingheffing

Eerder dit hoofdstuk hebben we gezien dat landen hun internationale heffingsbevoegdheid baseren op een drietal heffingsbeginselen. Indien sprake is van grensoverschrijdende inkomsten zullen door de samenloop van heffingsbeginselen situaties voorkomen waarbij twee landen heffen over dezelfde inkomstenbron.²³ Samengevat kunnen grensoverschrijdende situaties tot een zestal combinaties van dubbele heffing leiden.

1. **Woonplaats – woonplaats:** twee staten oordelen dat één persoon of entiteit in hun staat gevestigd is, en heffen beide op grond van het woonplaatsbeginsel over één object.
2. **Nationaliteit – nationaliteit:** ten minste twee staten oordelen dat één persoon of entiteit hun nationaliteit bezit, en heffen om die reden beide over het wereldinkomen op grond van het nationaliteitsbeginsel.
3. **Bron – bron:** ten minste twee staten oordelen dat een inkomstenbestandsdeel zijn herkomst vindt in hun staat, en heffen om die reden beide over de voordelen uit de bron op grond van het bronlandbeginsel.
4. **Woonplaats – nationaliteit:** hier heft de ene staat over het wereldinkomen van een persoon of entiteit omdat deze hier gevestigd is, en een andere staat omdat de persoon of entiteit deze nationaliteit bezit. De ene staat heft hier op grond van het woonplaatsbeginsel, de andere op grond van het nationaliteitsbeginsel.
5. **Woonplaats – bron:** de ene staat heft omdat een persoon of entiteit hier gevestigd is over het wereldinkomen van de persoon of entiteit, en een andere staat over een inkomstenbron gelegen in die staat. De ene staat heft hier op grond van het woonplaatsbeginsel, en de andere op grond van het bronlandbeginsel.
6. **Nationaliteit – bron:** de ene staat heft omdat een persoon of entiteit de nationaliteit van die staat bezit over het wereldinkomen, en een andere staat heft over een inkomstenbron gelegen in die staat. De ene staat heft hier op grond van het nationaliteitsbeginsel, en de andere op grond van het bronlandbeginsel.

2.4.1 – Voorkomen van dubbele belastingheffing

Bovenstaande situaties kunnen worden voorkomen doordat staten verdragen sluiten of doordat een staat een eenzijdige regeling treft ter voorkoming van dubbele belasting.²⁴ De gesloten verdragen tussen landen baseren zich veelal op het OESO-modelverdrag of op het VN-modelverdrag. Het primaire doel van deze verdragen is het voorkomen van juridisch dubbele belasting. Het kan echter voorkomen dat er tussen landen geen verdrag gesloten is, of dat het gesloten verdrag geen bepaling bevat die betrekking heeft op bepaalde inkomensbestanddelen. Om ook in deze situaties dubbele heffing te voorkomen kan een staat een eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting treffen. In het geval van Nederland is dit het 'Besluit ter voorkoming van dubbele belasting 2001'. Echter zullen er in veel gevallen wel verdragen gesloten zijn. De kenmerken van verdragen zullen hieronder worden besproken.

²¹ Art 5 lid 3 OESO.

²² Art 5 lid 5 OESO.

²³ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2019, p. 13.

²⁴ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2019, p. 92.

2.4.2 – Kenmerken van verdragen

Kenmerkend voor verdragen is dat ze zelfstandig geen belastingplicht creëren. Dat wil zeggen dat indien op grond van een verdrag een staat heffingsrecht toegewezen krijgt, maar indien de nationale wet van die staat geen mogelijkheid tot heffen biedt, heffing achterwege blijft.²⁵ Mocht een staat heffingsbevoegdheid toegewezen krijgen terwijl dit niet leidt tot daadwerkelijke heffing, dan betekent dit niet automatisch dat de andere betrokken staat alsnog heffingsrecht krijgt. Ook is uit jurisprudentie gebleken dat een verdrag kan leiden tot verhoging van de verschuldigde belasting.²⁶ Een ander kenmerk van een verdrag is dat een verdrag zonder implementatie geen rechtstreekse directe werking heeft in het nationale recht.²⁷

2.5 – Deelconclusie

In dit hoofdstuk is uiteengezet dat landen hun heffingsbevoegdheid baseren op grond van het woonplaats-, nationaliteits-, of bronlandbeginsel. Besproken is dat indien landen op grond van het bronlandbeginsel wensen te heffen, winst van een entiteit toegerekend dient te worden aan een vaste inrichting. Verder is besproken dat het voor kan komen dat de drie beginselen samenlopen, wat kan leiden tot zes combinaties van dubbele belasting. Deze vormen van dubbele belasting kunnen worden opgelost doordat een staat een eenzijdige regeling treft, zoals Nederland dat doet in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Een andere oplossing om dubbele belasting te voorkomen is door verdragen te sluiten. Deze verdragen zijn vrijwel alle gebaseerd op het OESO-modelverdrag of op het VN-modelverdrag.

²⁵ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2019, p. 93.

²⁶ HR 12 maart 1980, 19180, BNB 1980/179 (grensambtenarenarrest).

²⁷ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2019, p. 93.

Hoofdstuk 3: Digitale economie

3.1 – Inleiding

Om iets te kunnen zeggen over of het in hoofdstuk twee besproken traditionele systeem van de internationale belastingheffing over winsten niet volstaat om de verdeling van heffing over winsten van entiteiten in de digitale economie tussen landen adequaat te verdelen, is het van belang te begrijpen wat de digitale economie precies inhoudt. Tegenwoordig maken alle sectoren in het bedrijfsleven gebruik van Information and Communication Technology (hierna ICT) omdat het de productiviteit verhoogt en operationele kosten vermindert. Zelfs puur traditionele entiteiten die geen ICT gebruiken voor hun bedrijfsvoering maken gebruik van ICT bijvoorbeeld door het online managen van voorraden of bijhouden van de boekhouding. In dit hoofdstuk wordt eerst aan de hand van niet fiscale bronnen toegelicht wat de digitale economie inhoudt en zal gekeken worden of het mogelijk is een duidelijke grens tussen de digitale economie en de traditionele economie te trekken. Als hier eenmaal een duidelijk beeld van is verkregen wordt aangegeven welke aspecten van de digitale economie relevant zijn voor de internationale winstbelasting. Ook zal ingegaan worden op de manier hoe digitale entiteiten waarde creëren. Tot slot wordt in dit hoofdstuk een conclusie geformuleerd die een antwoord vormt op de tweede deelvraag: *“Wat wordt precies bedoeld met digitale economie?”*.

3.2 – Afbakening digitale economie

Het WWR waarschuwt de Nederlandse overheid in een rapport dat de samenleving voorbereid moet zijn op een digitale ontwrichting.²⁸ In het rapport staat dat indien er om redenen zoals een cyberaanval, kabelbreuk of software storing een digitaal systeem niet meer naar behoren functioneert dit grote gevolgen voor de samenleving kan hebben.²⁹ Naast mogelijk honderden miljoenen kosten voor de economische sector komen mogelijk ook essentiële onderdelen van de samenleving in gevaar zoals bijvoorbeeld betalingsverkeer of de zorg. Een treffend voorbeeld was de storing van het noodnummer in 2019. Hierdoor was het noodnummer urenlang onbereikbaar en was het onmogelijk om in nood in contact te komen met politie of ziekenhuizen. De potentiële gevolgen spreken voor zich. Dat de samenleving afhankelijk is van digitaliteit is duidelijk. Waar entiteiten gebruik maken van digitaliteit bij hun bedrijfsvoering wordt gesproken van digitale entiteiten. Met het inzetten van ICT kunnen entiteiten een belangrijk concurrentievoordeel beogen.³⁰ Er zitten verschillen in de manier waarop en de intensiteit waarmee entiteiten ICT hebben geïmplementeerd in hun bedrijfsmodel. Voor de eenvoud worden entiteiten ingedeeld in drie categorieën. De eerste categorie betreft traditionele entiteiten die dankzij ICT hun bedrijfsmodel efficiënter kunnen uitvoeren. De tweede categorie betreft deels digitale entiteiten die een fysiek product of dienst leveren, maar afhankelijk zijn van ICT voor het uitvoeren van hun bedrijfsmodel. De derde categorie betreft volledig digitale entiteiten. Alle stappen van het bedrijfsmodel van deze entiteiten zijn digitaal. Belangrijk is het zich te realiseren dat er zeer veel bedrijfsmodellen zijn en dat de categorieën geen sterke grenzen hebben. Het doel van het categoriseren van entiteiten is slechts om een beter beeld te krijgen van de mate van digitaliteit in de bedrijfsmodellen. Bij de bespreking van de categorieën zal ook besproken worden hoe deze entiteiten waarde creëren.

3.2.1 – Categorie 1: Traditionele entiteiten en ICT

In het tweede deel van de achttiende eeuw begon de industriële revolutie.³¹ Het gevolg van wetenschappelijke ontwikkelingen en uitvindingen was een snelle opmars van productiebedrijven.

²⁸ Het WWR (Wetenschappelijke raad voor het overheidsbeleid) is een onafhankelijke denktank die de Nederlandse overheid voorziet van adviezen.

²⁹ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Den Haag (2019).

³⁰ B. Sadowski, D. Strik, S. Bashir & Ö. Nomaler, (2015).

³¹ Industriële revolutie – samenvatting, oorzaken en gevolgen, HISTORIEK (2020).

Deze productiebedrijven vallen onder de eerste categorie. Categorie 1 entiteiten zijn ontstaan zonder iets te maken te hebben met ICT, maar hebben ICT wel geïmplementeerd om hun bedrijfsvoering efficiënter te maken. Onder deze categorie vallen bijvoorbeeld productiebedrijven en entiteiten in de agrarische sector. Zo maakt de agrarische sector sterke veranderingen door als gevolg van de implementatie van ICT. Een landbouwer hoeft bijvoorbeeld niet meer zijn akker over om deze te beploegen, bemesten en te bespuiten, maar kan dit laten automatiseren door monitoringssystemen en gps.³² Naast productiebedrijven vallen ook zogenoemde brick-and-mortar entiteiten onder deze categorie. Brick-and-mortar entiteiten zijn entiteiten die via een fysieke vestiging producten verkopen.³³ Vaak opereren deze entiteiten via een opslagplaats voor producten en een verkooppunt waar de producten verkocht worden.³⁴ Ook lokale supermarkten, kappers, of kleine winkels vallen onder deze categorie. Deze entiteiten verkopen een fysiek product zonder van ICT afhankelijk te zijn, maar gebruiken ICT bijvoorbeeld bij het bijhouden van voorraden of het doen van de administratie. De belangrijkste kenmerken van categorie 1 entiteiten zijn dat ze een fysiek product of dienst leveren, en bij het vinden van afnemers niet afhankelijk zijn van ICT. Deze entiteiten gebruiken ICT slechts om hun bedrijfsvoering efficiënter te maken.

3.2.1.1 – Waarde creatie categorie 1 entiteiten

De in 1980 ontwikkelde 'value chain' van Porter is algemeen geaccepteerd als format om waarde creatie van traditionele productiebedrijven te bepalen.³⁵ De value chain beschrijft een reeks activiteiten van een entiteit, ook wel inputs genoemd, die leiden tot waarde creatie voor de consument, ook wel outputs genoemd. De inputs bestaan uit primaire en ondersteunende activiteiten. De vijf primaire activiteiten zijn:

- *Ingaande logistiek*: activiteiten gerelateerd aan het ontvangen, opslaan en verdelen van inputs voor het product.
- *Operaties*: activiteiten verband houdend met het omzetten van de inputs in een eindproduct.
- *Uitgaande logistiek*: activiteiten verband houdend met het verzamelen en transporteren van producten naar kopers.
- *Marketing en verkopen*: activiteiten verband houdend met het overtuigen van (potentiële) kopers om het product te kopen.
- *Service*: activiteiten verband houdend met het aanbieden van service en onderhoud met betrekking tot het verkochte product.

De primaire activiteiten worden ondersteund door de volgende ondersteunende activiteiten:

- *Orders*: activiteiten gerelateerd aan het bestellen van de inputs van de value chain.
- *Technologische ontwikkeling*: Activiteiten gerelateerd aan het verbeteren van het product of het productieproces.
- *Human resource management*: Activiteiten gerelateerd aan het werven, aannemen, trainen en opleiden van personeel.
- *Interne infrastructuur*: activiteiten verband houdend met het dagelijks bestuur, financiën van het bedrijf, planning en accounting.

³² J. Wissink, (2016).

³³ Aksen & Altinkemer, (2007).

³⁴ Aksen & Altinkemer, (2007).

³⁵ Stabell & Fjeldstad 1998 p. 416.

3.2.2 – Categorie 2: Deels digitale entiteiten

Indien de eerdergenoemde categorie 1 entiteiten een stap verder gaan met het gebruik van ICT door naast ICT te implementeren het ook te gebruiken voor bijvoorbeeld het verkopen of promoten van hun producten, neemt de intensiteit van het gebruik van ICT in deze entiteiten toe. Naast productiebedrijven bieden ook steeds meer lokale winkels hun producten online aan en groeit de omzet uit online shops, terwijl de omzet van fysieke winkels daalt.³⁶ Indien een brick-and-mortar entiteit van categorie 1 besluit zijn producten ook online aan te bieden, is sprake van een click-and-mortar entiteit.³⁷ Click-and-mortar entiteiten vallen onder categorie 2. De afhankelijkheid van dit soort entiteiten van ICT is ten opzichte van de eerdergenoemde categorie 1 entiteiten dus toegenomen. Nogmaals van belang is te benadrukken dat de categorieën geen sterke afbakening kennen. Het doel is slechts bepaalde entiteiten in te delen op mate van afhankelijkheid van ICT. Bij categorie 2 entiteiten kan gedacht worden aan zelfstandige ondernemers die van digitaliteit gebruik maken om verschillende werkzaamheden aan te bieden of producten te verkopen.³⁸ Zoals een autohandelaar die online zijn auto's aanbiedt. Een ander voorbeeld is te zien bij hotelketens. Waar het verdienmodel van hotelketens in beginsel geen ICT nodig heeft voor het aanbieden van een tijdelijke vestigingsplaats in ruil voor een vergoeding hebben tegenwoordig alle hotelketens ICT geïmplementeerd. Gedacht kan worden aan een website zodat bezoekers online een kamer kunnen huren of digitale systemen die in een oogopslag laten zien welke type kamer het meeste winst heeft gerealiseerd. Ook kunnen hotels via digitalisering zichzelf differentiëren door bijvoorbeeld het gebruiksgemak van bezoekers te verbeteren doordat via een app niet met een sleutel, maar via een mobiel apparaat de hotelkamer geopend kan worden.³⁹ Een ander voorbeeld van categorie 2 entiteiten zijn advocaten, architecten en dokters. Zo bieden dokters steeds vaker een digitaal consult aan om zo de toenemende druk op de zorg te verminderen.⁴⁰ De kenmerken van categorie 2 entiteiten zijn dat ze een fysiek product of dienst aanbieden via een online netwerk. Een aantal van deze entiteiten is dus minder afhankelijk van een fysieke vestigingsplaats om afnemers voor hun producten te vinden. Zo kan een retailer via een webshop zijn producten verkopen aan een afnemer die zich aan de andere kant van de wereld bevindt en kan een advocaat juridisch advies via een digitaal platform aanbieden. Een fysieke vestigingsplaats in het land waar het product of de dienst geleverd wordt is bij categorie 2 entiteiten niet meer altijd noodzakelijk.

3.2.2.1 – Waarde creatie categorie 2 entiteiten

Via het begrip 'value shops' kan bepaald worden hoe categorie 2 entiteiten die van ICT afhankelijk zijn voor het oplossen van problemen van de consument waarde creëren.⁴¹ Waar bij de value chain een standaard set van activiteiten vereist zijn voor het ontstaan van waarde, focussen value shops op slechts een gedeelte van de activiteiten van de value chain. Op welk onderdeel van de value chain gefocust wordt hangt af van het probleem van de consument. Voorbeelden van entiteiten die gezien worden als value shops zijn adviesbureaus en architecten. Ook kunnen onderdelen van grote entiteiten gezien worden als value shops, terwijl de activiteiten van de entiteit als geheel binnen het model van de value chain past. Value shops creëren waarde doordat ze iets van de huidige situatie naar de gewenste situatie weten te brengen voor hun consumenten. Zo geven dokters een zieke patiënt het nodige advies zodat deze beter wordt en kunnen architecten ervoor zorgen dat een ander ontwerp aan een gebouw wordt gegeven. De activiteiten van value shops verschillen per geval. Veelal zijn er gestandaardiseerde procedures voor herhaaldelijke gevallen. Maar zijn er ook unieke gevallen die een unieke aanpak vergen. Zo ziet een dokter dezelfde symptomen bij meerdere patiënten die dezelfde behandeling krijgen, maar ziet een dokter ook patiënten met nieuwe symptomen die een unieke behandeling nodig hebben. Value shops hebben elk hun eigen manier

³⁶ CBS, (2017).

³⁷ Aksen & Altinkemer, (2007).

³⁸ Thomas, (2017).

³⁹ Delroy A. Chevers, (2015).

⁴⁰ Cranen, Karlijn, (2007).

⁴¹ Stabell & Fjeldstad 1998 p. 418.

van werken, desalniettemin kunnen de activiteiten van value shops in de volgende vijf kernactiviteiten worden samengevat:

- *Probleem definiëren*: activiteiten die verband houden met het vaststellen en onderzoeken van het probleem zodat een algemeen plan van aanpak bedacht kan worden om het probleem op te lossen.
- *Probleem oplossen*: activiteiten verband houdend met het bedenken van specifieke oplossingen voor het probleem, en de gevolgen van deze manier van oplossen.
- *Kiezen*: Activiteiten verband houdend met de keuze welke manier van eerder bedachte oplossingen uitgevoerd gaat worden
- *Uitvoering*: Activiteiten verband houdend met het uitvoeren van de gekozen oplossing.
- *Controle en evaluatie*: Activiteiten die verband houden met het controleren in welke mate de gekozen oplossing het gewenste effect heeft gegeven.

3.2.3 – Categorie 3: Volledig digitale entiteiten

Een volledig digitale entiteit is een entiteit die voor het exploiteren van zijn bedrijfsmodel volledig afhankelijk is van ICT. Zowel het product of de dienst is digitaal evenals de wijze waarop het product of de dienst afgenomen wordt. Waar er tal van voorbeelden voor deze categorie zijn worden er nu een aantal gegeven. Een voorbeeld is een nieuwe discipline in de architectuur. Waar architectuur eerder in categorie 2 genoemd werd, past deze nieuwe discipline beter in categorie 3. De hier bedoelde discipline is digitale architectuur en binnen dit vakgebied worden richtlijnen en uitgangspunten bedacht die beschrijven hoe een entiteit zich digitaal moet vormgeven.⁴² Zowel het geleverde product als de weg waarop het product geleverd wordt geschiedt volledig digitaal. De afhankelijkheid van ICT en de intensiteit waarmee ICT verwickeld is in de entiteit is in deze categorie dus weer een stap toegenomen ten opzichte van categorie 2 entiteiten. Onder categorie 3 entiteiten valt een wijd scala aan entiteiten met verschillende businessmodellen. Zo biedt Wikipedia een online verzameling van menselijke kennis aan, Napster een online muziek streamingdienst en entiteiten als Linux en Apache vrij downloadbare software.⁴³ Apple en Samsung domineren met hun besturingssystemen de mobiele telecommunicatie industrie en hebben entiteiten als Uber en Airbnb een geheel nieuwe deeleconomie mogelijk gemaakt via hun digitale platformen.⁴⁴ Van de digitale platformen die deze entiteiten aanbieden maken andere entiteiten weer gebruik bij het uitvoeren van hun bedrijfsmodel. Zo is Facebook een sociale media waar mensen ervaringen met elkaar kunnen delen maar wordt dit platform tegelijk gebruikt voor andere entiteiten om bijvoorbeeld doelgerichte marketing campagnes op te zetten.⁴⁵ Digitale platformen maken contact met externe partijen makkelijker doordat het via 'Cloud computing' mogelijk is om met meerdere mensen tegelijk overal op de wereld toegang te krijgen tot bepaalde applicaties en documenten.^{46 47}

3.2.3.1 – Waarde creatie categorie 3 entiteiten

De diversiteit en toepasbaarheden van deze entiteiten zijn dus eindeloos. Kenmerken die deze entiteiten gemeen hebben zijn dat ze niet afhankelijk zijn van een fysieke inrichting voor aansturen en uitvoeren van bedrijfsactiviteiten. Door het online karakter kan dit namelijk vanuit de hele wereld gebeuren, als er maar toegang is tot het internet. De wijze waarop deze entiteiten waarde creëren kan uitgelegd worden aan de hand van het begrip 'value networks'.⁴⁸ Value networks staat voor entiteiten die waarde creëren door mensen en entiteiten via het netwerk dat ze aanbieden aan elkaar te linken. De primaire activiteiten van dit concept zijn:

⁴² D. Rijsenbrij, (2004).

⁴³ Cranen, Karlijn, (2007).

⁴⁴ De Reuver, Mark, Sørensen, Carsten and Basole, Rahul C. (2017).

⁴⁵ Korbholz, Merkl, Weippl. (2012).

⁴⁶ Bij 'Cloud computing' wordt toegang gegeven tot gegevens die via een digitaal netwerk in een online opslagruimte zijn bewaard.

⁴⁷ Miller, M. (2008).

⁴⁸ Stabell & Fjeldstad 1998 p. 427.

- *Netwerk promotie en contractmanagement*: activiteiten die verband houden met het promoten van het netwerk onder potentiële consumenten om het netwerk te gaan gebruiken en het onderhouden van contracten van huidige gebruikers voor het gebruiken van het netwerk.
- *Service aanbieden*: activiteiten die verband houden met het opzetten, onderhouden en beëindigen van relaties tussen consumenten die gebruik maken van het netwerk van de entiteit.
- *Onderhouden van het netwerk*: activiteiten die verband houden met het aanpassen en verbeteren van het netwerk om zo het gebruiksgemak van de consumenten te verbeteren.

3.3 – Relevante kenmerken winstbelasting

Eerder in dit hoofdstuk zijn entiteiten ingedeeld aan de hand van de intensiteit waarmee deze entiteiten ICT geïmplementeerd hebben in hun bedrijfsvoering. Tegenwoordig maakt elke entiteit gebruik van ICT en daarom is het lastig een duidelijke afbakening te geven van entiteiten die wel onder de digitale economie vallen, en entiteiten die hier niet onder vallen. Hierbij komt dat sommige onderdelen van entiteiten sterker gedigitaliseerd zijn dan andere onderdelen binnen die entiteit waardoor de vraag opkomt of het mogelijk is dat een deel van een entiteit als digitaal gekwalificeerd wordt. Mijn ziens is er echter toch een duidelijk verschil tussen categorie 3 entiteiten en categorie 1 entiteiten. Hoe afhankelijker een entiteit van ICT is, hoe minder afhankelijk een entiteit is van een fysieke vestigingsplaats. Dit geldt zowel voor de plaats waar de entiteit aangestuurd wordt als de plaats waar waarde wordt gecreëerd. Met name de mobiliteit van deze entiteiten is van belang voor de fiscaliteit, dat zal verder worden toegelicht in hoofdstuk 4. Naast bovengenoemde kenmerken heeft de OESO zich ook uitgelaten over de kenmerken van de digitale economie en heeft deze samengevat in een zestal punten. Deze punten zullen achtereenvolgens worden besproken.

3.3.1 – Mobiliteit

De OESO verdeelt het kenmerk mobiliteit in drie onderdelen, het eerste kenmerk is mobiliteit van immateriële activa. De OESO stelt dat immateriële activa een belangrijk onderdeel van de digitale economie zijn en de ontwikkeling van immateriële activa, zoals online platformen, een belangrijke rol spelen bij de waarde creatie van digitale entiteiten. Er zijn steeds meer entiteiten die online hun omzet genereren. Ook entiteiten die eerst voornamelijk offline hun producten verkochten, maken steeds meer gebruik van bijvoorbeeld een website om hun producten te verkopen. Naast entiteiten die volledig gebruik maken van immateriële activa bij het genereren van waarde, speelt ook voor entiteiten die met materiële activa hun omzet genereren immateriële activa een steeds grotere rol. Gedacht kan worden aan een logistiek bedrijf dat een online platform gebruikt bij het aansturen van zijn materiële activa. Het tweede kenmerk dat de OESO noemt is de mobiliteit van de consument. Door ontwikkelingen in de ICT en het toenemen van connectiviteit, kunnen consumenten overal waar ze zijn consumeren.⁴⁹ Landgrenzen spelen hierbij een steeds kleinere rol en uitdaging is hierbij om te achterhalen in welk land de waarde creatie heeft plaatsgevonden. Deze uitdaging wordt bemoeilijkt doordat consumenten zich online kunnen voordoen op een andere locatie, bijvoorbeeld door het opzetten van zogenoemde VPN-verbinding.⁵⁰ Het derde kenmerk dat de OESO noemt is de mobiliteit van bedrijfsuitvoering.⁵¹ Door technologische ontwikkelingen is het eenvoudiger geworden om een grote entiteit vanuit één locatie aan te sturen. Indien een entiteit wenst zijn activiteiten te exploiteren in een ander land, vergt dit minder activiteiten omdat een entiteit niet meer fysiek in een land aanwezig hoeft te zijn.

⁴⁹ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report'.

⁵⁰ Via een VPN-verbinding wordt de online locatie van de consument versleuteld, waardoor de locatie niet te achterhalen is. De exacte werking van deze verbinding wordt voor dit onderzoek niet relevant geacht.

⁵¹ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report', par. 4.3.1.3.

3.3.2 – Betrouwbaarheid van data en gebruikersparticipatie

Entiteiten hebben altijd relevante gegevens verzameld over hun consumenten, gebruikers, leveranciers etc. om op die manier hun bedrijfsvoering te verbeteren. Met de komst van de digitale economie is de mogelijkheid om data te verzamelen echter fors gegroeid.⁵² Deze data bestaat zowel uit persoonlijke als onpersoonlijke data en kan bijvoorbeeld worden verkregen doordat een klant online zijn of haar gegevens achterlaat bij het aanmelden voor een digitale nieuwsbrief. Nu entiteiten meer inzicht hebben in data is het gevolg dat het onlinegedrag van consumenten gemakkelijker bestudeerd kan worden waardoor persoonlijke voorkeuren sneller zichtbaar worden. Wie de meeste data tot zijn beschikking heeft kan het best inspelen op de voorkeuren van de klant.

3.3.3 – Netwerkeffecten

Het begrip netwerkeffect geeft aan dat het nut dat iemand aan iets ontleent, af hangt van het gedrag van iemand anders. Netwerkeffecten zijn een belangrijk begrip in de digitale economie. Gedacht kan worden aan het gebruik van sociale media als Instagram of Facebook. Een persoon ontleent nut aan deze platformen door het ontstaan van sociaal contact. Hoe meer mensen actief zijn op het platform, hoe groter het netwerkeffect⁵³. In de digitale economie is ook sprake van netwerkeffecten zonder dat er interactie tussen personen nodig is. Hierbij kan gedacht worden aan software updates. Hoe meer gebruikers een systeem hebben, hoe vaker er een software update zal komen, wat resulteert in een betere gebruikerservaring. Netwerkeffecten kunnen ook negatief zijn. Indien meerdere personen gebruik maken van een server, wordt de snelheid van deze server lager waardoor het nut van elke gebruiker afneemt.

3.3.4 – Meerzijdige bedrijfsmodellen

Een meerzijdig business model is gebaseerd op een markt waar meerdere groepen van personen samenkomen via een platform of tussenpersoon. Hierbij hebben de beslissingen van de ene groep positieve of negatieve gevolgen voor een andere groep. De OESO noemt dit positieve of negatieve externaliteiten. Een voorbeeld van negatieve externaliteit wordt gezien bij advertenties. Indien een groep, in dit geval de potentiële consument, veel klikt op een advertentie, kan dit tot gevolg hebben dat de prijs van de advertentie voor de entiteit die adverteert stijgt. Dit is dus een voorbeeld van een negatieve externaliteit voor de adverteerder. Er bestaan ook meerzijdige bedrijfsmodellen waarbij er voor beide groepen positieve externaliteiten te vinden zijn. Hierbij kan gedacht worden aan het betaalkaart systeem. Hoe meer mensen hier gebruik van maken, hoe waardevoller het voor winkels is om de mogelijkheid aan te bieden om digitaal te betalen. Hoe meer winkels deze mogelijkheid aanbieden, hoe waardevoller het is voor consumenten om met dit systeem te kunnen betalen. De opkomende digitale economie maakt dat er steeds vaker meerzijdige bedrijfsmodellen worden gezien in internationale context. De eerste oorzaak die de OESO hiervoor geeft is dat internet een ideaal middel is om een meerzijdig business model op te zetten. Via internet wordt data opgeslagen en is het eenvoudig om het bedrijfsmodel aan te passen aan technologische ontwikkelingen, veranderingen in consument voorkeuren en veranderingen in de markt. De tweede oorzaak die de OESO geeft is de digitale economie een groot bereik heeft. Zo is fysieke aanwezigheid in een land niet meer noodzakelijk voor het exploiteren van bedrijfsactiviteiten in dat land.

3.3.5 – Marktvorm neigt naar oligopolie en monopolie

De marktvormen waarin digitale entiteiten actief zijn hebben vaak kenmerken van een oligopolie of monopolie.⁵⁴ Deze marktvormen worden gekenmerkt door een beperkt aantal aanbieders, bij monopolie zelfs maar één aanbieder. Ook is er sprake van weinig concurrentie tussen deze aanbieders. De reden dat deze marktvormen vaak voorkomen bij markten waar digitale entiteiten

⁵² OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.2.

⁵³ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.4.

⁵⁴ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.5.

actief zijn vindt er zijn oorzaak in dat entiteiten in korte tijd een dominante positie hebben bemachtigd doordat in hun markt sprake is van eerdergenoemde netwerkeffecten. Een andere verklaring is dat digitale entiteiten vaak als eerste in een bepaalde markt begonnen. Via patenten en intellectueel eigendom kregen deze entiteiten snel een groot marktaandeel.

3.3.6 – Volatiliteit

De markt waarin digitale entiteiten opereren is vaak volatiel.⁵⁵ De OESO geeft hiervoor als reden dat internet voor iedereen toegankelijk is tegen een lage prijs, wat er voor zorgt dat concurrenten makkelijk kunnen toetreden tot de markt. Het gevolg hiervan is dat entiteiten in korte tijd een groot marktaandeel kunnen krijgen, maar dit ook vervolgens in korte tijd weer kwijtraken. Doordat er in de digitale markt sprake is van snelle innovatie, behouden alleen de entiteiten die veel investeren in onderzoek en ontwikkeling hun marktaandeel.

3.4 – Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn aan de hand van niet fiscale bronnen entiteiten die ondernemingen drijven in drie categorieën ingedeeld. Categorie 1 entiteiten zijn met name traditionele entiteiten die niet afhankelijk zijn van ICT voor het uitvoeren van hun bedrijfsmodel maar ICT wel gebruiken voor het verbeteren van hun bedrijfsmodel. Categorie 2 entiteiten zijn entiteiten die wat meer afhankelijk zijn van ICT. Zo gebruiken deze entiteiten ICT bijvoorbeeld voor het online verkopen van hun fysieke producten of diensten. Categorie 3 entiteiten zijn volledig afhankelijk van ICT voor het uitvoeren van hun bedrijfsmodel. Zowel de dienst als de wijze waarop deze geleverd wordt gebeurd digitaal. Ook de wijze waarop deze entiteiten waarde creëren is besproken aan de hand van de begrippen value chain, value shops en value networks. Van belang voor de fiscaliteit is de conclusie dat hoe afhankelijker entiteiten zijn van ICT hoe minder afhankelijk ze van een fysieke vestigingsplaats zijn en hoe mobieler ze zijn in de plaats waar ze hun bedrijfsmodel exploiteren en aansturen. De OESO heeft zich uitgelaten over de kenmerken van de digitale economie die zijn besproken aan de hand van een zestal kenmerken namelijk mobiliteit, betrouwbaarheid van data, network-effects, gebruik van meerzijdige business modellen, marktform neigt naar monopoly en oligopolie en volatiliteit van de markt.

⁵⁵ OECD 2015, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', par. 4.3.6.

Hoofdstuk 4: Problematiek omtrent het belasten van de digitale economie

4.1 – Inleiding

In hoofdstuk twee is bij de beantwoording van de eerste deelvraag ingegaan op hoe in het traditionele systeem winstbelasting tussen landen wordt verdeeld en welke beginselen hieraan ten grondslag liggen. Landen kunnen hun heffingsbevoegdheid op grond van drie beginselen baseren en deze beginselen vinden rechtvaardiging in het feit dat landen faciliteiten aanbieden aan entiteiten en personen en hiervoor een tegenprestatie verlangen. Voor het toerekenen van winsten aan (een onderdeel van) een (buitenlandse) entiteit wordt een fysiek aanknopingspunt gezocht zoals een hoofdkantoor of een vaste inrichting. In hoofdstuk drie zijn zes kenmerken van de digitale economie besproken, alsmede de manier waarop digitale entiteiten waarde creëren. Een kenmerk van digitale entiteiten is dat een onderneming niet meer fysiek in een land aanwezig hoeft te zijn om hier toch waarde te creëren. Een ander kenmerk is dat de digitale delen van entiteiten flexibel zijn en deze snel van plaats kunnen wijzigen. De samenloop van de manier waarop in het traditionele stelsel heffingsbevoegdheid wordt verdeeld en de manier hoe digitale entiteiten opereren leidt ertoe dat de fiscale inpasbaarheid in het huidige fiscale stelsel veelal tot problemen leidt. Digitale entiteiten kunnen door de flexibiliteit van de digitale delen deze digitale delen verplaatsen naar een land waar het fiscaal voordelig is en daarnaast kunnen ze ook omzet in een land genereren zonder hier fysiek aanwezig te zijn, dus zonder in dit land belast te worden over hun aldaar behaalde winsten. Het zo plannen van bedrijfsvoering door entiteiten om zo min mogelijk belasting te betalen wordt ook wel ‘tax planning’ genoemd en hier zal in dit hoofdstuk dieper op worden ingegaan. Vervolgens zal in dit hoofdstuk worden gekeken naar de rol die ethiek speelt bij het betalen van belasting. Wat vinden we nu eigenlijk dat een entiteit aan belasting moet afdragen en ook in welk land? De term ‘fair share’ zal hierin centraal staan. Met de opkomst van digitaliteit is er een verschuiving gaande in de gedachte waar waarde gecreëerd wordt. Dit is niet meer altijd op de plaats waar een goed geproduceerd wordt maar op de plaats waar het product of de dienst wordt afgenomen. Om te zorgen dat digitale entiteiten hun fair share afdragen in landen waar hun afnemers zitten is hervorming van het traditionele systeem nodig. Met name bij digitale entiteiten zitten knelpunten omtrent de afbakening en waar waarde gecreëerd wordt en deze zullen in dit hoofdstuk worden behandeld. Tot slot zal in de conclusie een antwoord worden gegeven op de derde deelvraag: *“Waar zit het huidige probleem omtrent het belasten van winst in de digitale economie op internationaal niveau?”*.

4.2 – De oorsprong van tax planning

Van oorsprong heeft belastingheffing een budgettaire functie: via belastingheffing wordt de staatskist namelijk gevuld. Echter, belastingheffing heeft in de loop van de tijd naast een budgettaire functie ook andere functies gekregen. Door dynamisch in te spelen op actuele onderwerpen is belastingheffing ook een sturingselement voor de overheid geworden.⁵⁶ Via belastingen kan de overheid inspelen op maatschappelijke en economische ontwikkelingen om zo het gedrag van personen en entiteiten te beïnvloeden. Denk daarbij aan het stimuleren van het gebruik van elektrische auto’s door de belastingdruk op deze auto’s te verlagen of het opvoeren van de belastingen op sigaretten om roken te ontmoedigen. Door het dynamisch karakter en de complexiteit van de wet is het echter lastig voor de wetgever om te voorspellen welk effect een bepaalde regeling zal hebben. De regels kunnen verkeerd geïnterpreteerd worden en de uitvoering kan anders gebeuren dan is beoogd.⁵⁷ Indien een bepaalde regeling ongewenst effecten heeft reageert de wetgever hierop door het repareren of aanpassen van de wet.⁵⁸ Door een dergelijke opeenstapeling van regelgeving wordt de wet steeds complexer en minder transparant. Hierdoor

⁵⁶ Gribnau, J.L.M., & Hamers, R. (2011)

⁵⁷ H. Vording en J.L.M. Gribnau, (2009).

⁵⁸ Gribnau, J. L. M., & Hamers, R. (2011).

wordt het nog ingewikkelder voor de wetgever om de gevolgen van bepaalde wetten te voorspellen met als gevolg nieuwe ontgaansmogelijkheden die leiden tot nieuwe reparatie van de wet. De grote dynamiek van de wet in combinatie met het instrumentele gebruik van belastingheffing en het snel opvolgen van regels en wijzigingen heeft tot gevolg dat de wet kwaliteit en doelmatigheid inlevert.⁵⁹ De wet is een steeds groter geheel van complexe regelgeving en wie zijn weg hierin wil vinden moet bewust stappen zetten, dus plannen. Indien de belastingplichtige inspeelt op de wetgeving en hierdoor zijn gedrag aanpast kan worden gesproken van een vorm van tax planning. De Hoge Raad heeft bepaald dat tax planning ook niet in strijd met de wet is.⁶⁰ De Hoge Raad heeft bevestigd dat een belastingplichtige vrij is om een bepaalde handeling op grond van fiscaal voordeel uit te voeren en zo de fiscaal meest gunstige weg te kiezen. Bovendien heeft de wetgeving regelmatig als doel het aansturen van belastingplichtigen. Indien de wetgever belastingen inzet als sturingselement wordt gesproken van instrumentalisme. Entiteiten doen ook aan tax planning. Ze doen dit door gebruik te maken van verschillen in belastingstelsels van landen. Bij verschillen kan gedacht worden aan de zogenoemde materiële verschillen, zoals een andere grondslagbepaling of een ander tarief, maar ook aan de verschillen in de uitvoeringssfeer.⁶¹ Ook deze vorm van tax planning is in beginsel volledig volgens de wet en dus legaal. Indien deze vorm van tax planning echter in extreme vorm wordt uitgevoerd wordt er gesproken van agressieve tax planning. Bij agressieve tax planning wordt de belastingdruk in zulke mate geminimaliseerd dat een handeling krachtens de wet nog legaal is, maar de vraag opkomt of het op morele basis nog wel acceptabel is. Agressieve tax planning is het 'ombuigen van de wet' zonder hierbij rekening te houden met de achterliggende gedachte van de wetgeving.⁶² Deze achterliggende gedachte is ook niet altijd makkelijk te achterhalen door de eerder genoemde complexe en snel opvolgende wetgeving. De discussie is afgelopen jaren een belangrijk onderwerp geweest. Aan de ene kant worden grote (digitale) entiteiten als Amazon, Google en Starbucks beschuldigd van het ontwijken van belasting terwijl aan de andere kant deze entiteiten (zeer vermoedelijk) geen wetten overtreden. Landen willen namelijk graag aantrekkelijk zijn voor zowel nationaal als internationaal opererende entiteiten omdat dit voor economische ontwikkeling en werkgelegenheid zorgt.⁶³ Zekerheid geven over wat fiscaal moet worden afgedragen over toekomstige investeringen is hier een voorbeeld van. De keerzijde van het geven van deze voordelen om zo een gunstig vestigingsklimaat voor entiteiten te creëren is dat het voor entiteiten mogelijk wordt gemaakt om er binnen de grenzen van de wet oneigenlijk gebruik van te maken, wat leidt tot grondslaguitholling in het desbetreffende land. Omdat er in deze gevallen wel de wet wordt gevolgd, is er geen sprake van belastingontduiking maar van belastingontwijking. Wereldwijd wordt belastingontwijking als ongewenst gezien, zo ook op nationaal niveau. De staatssecretaris noemt het onwenselijk dat entiteiten belasting ontwijken omdat ze wel gebruik maken van de faciliteiten die een land aanbiedt, zoals goede infrastructuur en hoogopgeleide werknemers, maar hier niets of weinig aan belasting voor betalen.⁶⁴ Dit probleem speelt zich voornamelijk af op internationaal niveau. Zo heeft Tech-gigant Google toegegeven alleen in Ierland gevestigd te zijn omdat hier een lagere vennootschapsbelasting tarief wordt betaald en Starbucks geeft geen belastbare winsten aan in Groot-Brittannië terwijl het hier wel winst genereert.^{65 66} Ook het bestuur van Amazon heeft geen duidelijk antwoord wanneer de vraag wordt gesteld waarom er over de opbrengsten van een boek dat in Engeland gekocht, geleverd en geproduceerd is geen belasting in Engeland wordt betaald maar in Luxemburg.⁶⁷ Het moge duidelijk zijn: entiteiten maken gebruik van regelgeving door landen om op die manier zo min mogelijk belasting te betalen zonder rekening te houden met de doel en strekking van de belastingwet.

⁵⁹ Gribnau, J. L. M., & Hamers, R. (2011).

⁶⁰ Zie bijvoorbeeld: HR 7 maart 1982, BNB 1982, 142.

⁶¹ Albregtse, (2017).

⁶² Gribnau, J. L. M., & Hamers, R. (2011).

⁶³ Brief van de staatssecretaris van Financiën, Notitie aanpak belastingontwijking en belastingontduiking, 23-02-2018. P.2.

⁶⁴ Brief van de staatssecretaris van Financiën, Notitie aanpak belastingontwijking en belastingontduiking, 23-02-2018. P.3.

⁶⁵ R. Syal, 'Amazon, Google and Starbucks accused of diverting UK profits', The Guardian.

⁶⁶ Starbucks Corporation, fiscal 2019 annual report, p. 44.

⁶⁷ R. Syal, 'Amazon, Google and Starbucks accused of diverting UK profits', The Guardian.

4.3 – Agressieve tax planning en de digitale economie

De mobiliteit van digitale entiteiten maakt het zo dat juist deze entiteiten makkelijk aan agressieve tax planning kunnen doen omdat ze niet afhankelijk zijn van een fysieke aanwezigheid voor het uitvoeren van hun bedrijfsmodel en dus kunnen zorgen dat ze geen fysiek aanknopingspunt hebben in het land waar ze winst genereren maar ervoor zorgen dat deze winsten worden verschoven naar een lager belastend land. De OESO heeft in haar BEPS-actieplan uiteengezet op welke wijzen digitale entiteiten dit doen en heeft dit samengevat in vier kenmerken: minimaliseren fysieke aanwezigheid en winsten in hoog belastend land, geen of lage bronbelasting, geen of lage belasting bij de ontvanger en lage winstbelasting bij moedervenootschap.⁶⁸ Deze vier kenmerken zullen nu verder worden besproken.

4.3.1 – Minimaliseren fysieke aanwezigheid en winsten in hoog belast land

Het bedrijfsmodel van veel digitale entiteiten speelt zich (deels) online af zonder een fysieke vestiging nodig te hebben.⁶⁹ Met de huidige ontwikkelingen worden steeds meer entiteiten afhankelijk van digitalisering met als gevolg dat de fysieke vestiging steeds minder belangrijk wordt. Het doel een bedrijfsonderdeel als vaste inrichting aan te merken is om te rechtvaardigen dat een jurisdictie heft over de winsten van deze vaste inrichting.⁷⁰ Digitalisering vindt zijn weg in steeds meer vlakken van de samenleving.⁷¹ Hierdoor kunnen steeds meer entiteiten hun bedrijfsmodel exploiteren in een land, zonder hierbij een vaste inrichting nodig te hebben. Een entiteit is echter pas belastingplichtig in een land indien het inkomen genereert wat toe te wijzen is aan een vaste inrichting. Het uitvoeren van bedrijfsactiviteiten in een land zonder een vaste inrichting is geen uniek kenmerk van digitale entiteiten.⁷² Echter speelt het door de kenmerken van de digitale economie wel op grote schaal af bij deze entiteiten. De in hoofdstuk twee besproken mobiliteit van deze entiteiten in combinatie met de wijze waarop in het traditionele systeem geheven wordt hebben tot gevolg dat deze entiteiten de mogelijkheid hebben ervoor te zorgen dat ze laag of zelfs niet belast worden over hun winst op de plaats waar waarde gecreëerd wordt. Een kant van dit probleem ligt hierbij bij de wetgever die niet volstaat om de fiscale regelgeving voldoende aan te laten sluiten bij digitale leveringen en de andere kant van het probleem ligt bij de entiteiten die ervoor kiezen van de regelgeving gebruik te maken om op die wijze belasting te verschuiven van een land waar ze wel winst genereren naar een lager belastend land. Naast het minimaliseren van fysieke aanwezigheid in een land proberen digitale entiteiten ook bepaalde immateriële activa toe te wijzen aan een land met een relatief laag belastingtarief. Gevolg hiervan is dat de winsten uit de immateriële activa worden belast in een staat met een gunstiger tarief.⁷³ Op deze manier valt de totale belastingdruk van de gehele entiteit lager uit. Dit gebeurt bijvoorbeeld door de risico's en de winsten van een vaste inrichting contractueel toe te wijzen aan de moedervenootschap die gevestigd is in een laag belastend land.⁷⁴ Wanneer sprake is van een vaste inrichting en winsten niet verder naar een laag belastend land geschoven kunnen worden voeren entiteiten de kosten van de vaste inrichting aan verbonden entiteiten zo hoog mogelijk op wat leidt tot verlaging van de belastbare winst, en dus tot lagere belastingkosten. Deze verbonden entiteiten bevinden zich vervolgens in landen waar de inkomsten lager belast worden.

4.3.2 – Geen of lage bronbelasting

Een land kan heffen op grond van het bronlandbeginsel, wat inhoudt dat een inkomstenbron in dat land gesitueerd is. Dit is mogelijk voor entiteiten indien deze entiteit betalingen zoals royalty's en

⁶⁸ OESO, (2015).

⁶⁹ OESO, (2015).

⁷⁰ Hennevelt, (2018).

⁷¹ Planbureau voor de leefomgeving, mobiliteit en elektriciteit in het digitale tijdperk, 2017.

⁷² OESO, (2015).

⁷³ M. Pietersen, (2015).

⁷⁴ OESO, (2015).

dividend ontvangt van een entiteit dat gevestigd is in een ander land. Indien het land waar de voordeelgerechtigde zich bevindt een verdrag heeft gesloten met het land waar de betaling vandaan komt kan dit leiden tot vermindering van de te betalen bronbelasting.⁷⁵ De mobiliteit van digitale entiteiten maakt het dat juist deze entiteiten ervoor kunnen zorgen dat de druk van de bronbelasting verlaagd kan worden door betalingsstromen waar bronbelasting over betaald moet worden via landen te laten lopen waar geen of lagere bronbelasting betaald hoeft te worden.⁷⁶ Dit wordt ‘treaty shopping’ genoemd. Digitale entiteiten maken op deze wijze gebruik van verdragen die niet voor hun afgesloten zijn.⁷⁷

4.3.3 – Winst elimineren in tussengeschoven land

Digitale entiteiten kunnen belastbare winsten in een tussengeschoven land op drie manieren verlagen. De eerste manier heeft weer te maken met de mobiliteit van digitale entiteiten. Zo kunnen digitale entiteiten hun immateriële activa overbrengen op een verbonden entiteit die gevestigd is in een land waar het inkomen uit deze immateriële activa tegen een lager tarief wordt belast.⁷⁸ De tweede manier is het creëren van betalingen aan verbonden entiteiten. De kosten kunnen in dit land worden afgetrokken en de verbonden entiteit bevindt zich in een land waar de opbrengsten niet of laag belast zijn. De derde manier is misbruik maken van een hybride mismatch door aftrekbare betalingen te creëren die nergens belast worden.^{79 80}

4.3.4 – Lage winstbelasting bij moederverenootschap

Digitale entiteiten elimineren winsten bij de moederverenootschap op dezelfde wijze als hierboven besproken.⁸¹ Zo schrijven ze inkomstenbronnen zoveel mogelijk toe aan verbonden entiteiten die gevestigd zijn in laag belastende landen en wordt via het eerdergenoemde ‘treaty shopping’ bronbelasting vermeden.

4.4 – Aggressieve tax planning en ethiek

Digitale entiteiten komen vaak in het nieuws omdat ze beschuldigd worden van agressieve tax planning. Eerder in deze scriptie is aangegeven op welke wijzen sommige digitale entiteiten belasting ontwijken. Ook is gezien dat deze entiteiten volledig volgens de wet handelen. Het is dan ook niet onverwachts dat de voorzitter van de public account committee in Engeland, Margareth Hodge, digitale entiteiten niet van illegaal, maar van immoreel gedrag heeft beschuldigd.⁸² Met de inkomsten die de overheid uit belasting krijgt doet de overheid uitgaven voor publieke goederen en diensten. Om niet als ‘free rider’ te worden bestempeld dient iedereen die van deze goederen of diensten gebruik maakt hieraan mee te betalen in de vorm van belastingen. Entiteiten die aan tax planning doen zien belasting betalen echter niet meer als een morele plicht die het maatschappelijk belang dient, maar als een kostenpost die zo laag mogelijk gehouden dient te worden.⁸³ Belastingen zijn naast een neutraal systeem van regels een moraal fenomeen.⁸⁴ Een ethisch verantwoorde hoeveelheid af te dragen belasting kan aangeduid worden met de term ‘*fair share*’. Deze term houdt in dat iedereen die onderdeel uitmaakt van een samenleving een eerlijk deel belasting afdraagt.⁸⁵ Wanneer sprake is van een eerlijke afdracht staat hier echter ter discussie en wordt verder toegelicht.

⁷⁵ OESO, (2015).

⁷⁶ Kruithof, (2013).

⁷⁷ Schön, 2018.

⁷⁸ OESO, (2015).

⁷⁹ Een hybride mismatch is een kwalificatieverschil tussen landen waardoor entiteiten belastingvoordeel kunnen behalen.

⁸⁰ OESO, (2015).

⁸¹ OESO, (2015).

⁸² De ‘public account committee’ is een commissie die verantwoordelijkheid heeft om overheidsacties te monitoren en waar nodig adviezen uit brengt.

⁸³ Gribnau, J.L.M., & Hamers, R. (2011).

⁸⁴ J.L.M. Gribnau, ‘Fair share en tax planning: Een moeilijk maar noodzakelijk debat’, in P. Kavelaars (editor).

⁸⁵ Happé, 2015.

4.4.1 – Fair share

Indien gesproken wordt over een fair share gaat het over een rechtvaardige verdeling van belastingdruk over personen. Ook bij entiteiten is dit het geval en zal afhankelijk van de gekozen tax planning de verschuldigde belasting drukken op werknemers of/en kapitaalverschaffers.⁸⁶ Naast een rechtvaardige verdeling van belastingdruk over personen gaat fair share ook over het rechtvaardig verdelen van belastingdruk over landen. Indien een entiteit succesvol een belastingvoordeel weet te behalen zal dit toekomen aan de aandeelhouders. Er vindt dan een welvaartsverschuiving plaats tussen de plek waar de aandeelhouders leven en de plaats waar belasting is verminderd.⁸⁷ Een ethische standpunt voor de bepaling van een fair share is dat de wereld uit één geheel bestaat en iedereen die hier onderdeel van is een morele plicht heeft om elkaar te ondersteunen, ongeacht woonplaats of afkomst. Zo lang als mensen samenleven hebben mensen profijt van de samenleving en heeft eenieder er belang bij dat deze in stand blijft. Dit is alleen mogelijk met het instituut belastingheffing.⁸⁸ Het deel dat eenieder bij moet dragen om de samenleving in stand te houden is de fair share. Om free-riders te voorkomen heeft iedereen naast een fair share plicht ook een nakomingsplicht.⁸⁹ De nakomingsplicht houdt in dat iedereen verplicht is de gemaakte regels in een samenleving na te komen en waarborgt dat iedereen via juridische regels zijn fair share betaalt. Indien een burger aan zijn nakomingsplicht heeft voldaan door krachtens de wet belasting af te dragen kan hij ervan uitgaan dat hij ook aan zijn fair share plicht heeft voldaan. Echter is dit indien entiteiten aan agressieve tax planning doen niet meer het geval. Het eerder besproken traditionele systeem wat sterk uitgaat van landsgrenzen en soevereiniteit van staten volstaat niet altijd om entiteiten te verplichten hun fair share bij te dragen. Een voorbeeld van een heffingssysteem wat hier beter in volstaat wordt aangeduid met de ‘Assignment Approach’ en verdeelt heffingsbevoegdheid niet meer op basis van een economische band van een onderneming met een land maar op basis van bijvoorbeeld GDP of inwoneraantal van een land.⁹⁰

4.5 – Relativering

Als kanttkening bij het hierboven besproken agressieve tax planning van entiteiten zijn twee opmerkingen op zijn plaats die de zaak wat relativeren ten gunste van digitale entiteiten. Allereerst is een aantal keer aangehaald dat digitale entiteiten vaak in het nieuws komen omdat ze aan agressieve tax planning doen. Hierbij zijn voorbeelden genoemd van entiteiten zoals Amazon en Google en zijn louter de gevallen waar digitale entiteiten oneigenlijk gebruik maken van de wet belicht waardoor er een generalistisch beeld ontstaat dat alle entiteiten aan agressieve tax planning doen. Dit is echter niet het geval en tegenwoordig is er een groeiende stroom entiteiten die wel een maatschappelijk verantwoord deel aan belasting afdragen. Ten tweede wordt voornamelijk gesteld dat het probleem van oneigenlijk gebruik van de wet bij de entiteiten die dit doen ligt. Echter is het de wetgeving die dit mogelijk maakt omdat de huidige fiscale regelgeving nog onvoldoende aansluit bij situaties waarin in een land digitale leveringen plaatsvinden waardoor er simpelweg niet geheven kan worden. Voor een deel van het probleem kan dus ook gewezen worden naar de wetgever. Deze probeert ook zijn verantwoordelijkheid te nemen met de voorstellen die in hoofdstuk 5 zullen worden besproken.

4.6 – Knelpunten belasten digitale economie

De OESO en de EC hebben hun verantwoordelijkheid genomen door voorstellen uit te brengen die de digitale economie adequater belast. Bij het maken van deze voorstellen is rekening gehouden met een aantal knelpunten die in nu besproken zullen worden. Een knelpunt zit in de afbakening van

⁸⁶ Stevens, 2014.

⁸⁷ Stevens, 2014.

⁸⁸ Happé, 2015.

⁸⁹ Happé, 2015.

⁹⁰ Cappelens, 2001

de digitale economie en een ander knelpunt betreft problematiek omtrent het heffen over winsten van digitale entiteiten.

4.6.1 – Uitdaging omtrent de afbakening

Indien het doel is om digitale entiteiten op een andere manier te belasten dient eerst duidelijk te worden welke entiteiten als digitaal aangemerkt worden. Het eerste probleem wat zich voordoet als gekeken wordt naar het belasten van deze economie is dus een duidelijke afbakening van digitale economie. Hierbij moet rekening gehouden worden dat een te krappe afbakening ineffectief is en een te ruime afbakening gevallen meeneemt waarvoor de regeling niet bedoeld is. Ook de vraag of de afbakening per entiteit geldt of dat een entiteit als deels digitaal en deels traditioneel aangemerkt kan worden speelt hierbij op. In hoofdstuk drie zijn de kenmerken van de digitale economie benoemd en is aangegeven dat digitalisering volledig ingebed is in de huidige economie. Mijn ziens zorgt een afbakening van de digitale economie in het huidige systeem ervoor dat het systeem nog complexer wordt en meer problemen oplevert dan het oplost. Indien namelijk een strikte afbakening van digitale entiteiten wordt geformuleerd ontstaat het gevaar dat entiteiten hun bedrijfsvoering zo inrichten dat ze niet meer kwalificeren als digitale entiteit en zo alsnog onder de heffing uit te komen. Daarnaast is het een internationaal probleem waar dispariteiten tussen landen voor problemen zorgen.⁹¹ Indien één land besluit om regels omtrent de afbakening van de digitale economie op te stellen en een ander land andere regels aanhoudt is het probleem van tax planning nog steeds niet opgelost. Een uitdaging bij het belasten van de digitale economie is te zorgen voor een gezamenlijke regelgeving; hierbij moeten landen soevereiniteit inleveren om dispariteiten te voorkomen.

4.6.2 – Uitdaging omtrent de heffing

In het traditionele systeem wordt geheven over winsten op de plek waar waarde gecreëerd wordt.⁹² Zoals in de inleiding genoemd is is er een verschuiving gaande omtrent de gedachte waar entiteiten waarde creëren. De verschuiving vindt plaats van de plaats waar het product of dienst geproduceerd wordt naar de plaats waar de uiteindelijke gebruiker zit. Digitale entiteiten creëren op een andere wijze waarde dan traditionele entiteiten. Ook op de manier waarop digitale entiteiten waarde creëren zitten verschillen. Zo zijn er bijvoorbeeld (half) digitale entiteiten die via een digitaal platform een materieel product verkopen, terwijl er ook digitale entiteiten zijn die volledig digitaal zijn en via een digitaal platform een immaterieel product verkopen. Het is daarom niet altijd even duidelijk waar de waarde creatie van digitale entiteiten plaatsvindt. Om digitale entiteiten op een adequate manier in de heffing te betrekken is het van belang dat hier goed zicht op is. Juist bij deze entiteiten is dit niet makkelijk te bepalen. Bijvoorbeeld vraagstukken als waar onlineadvertenties waarde creëren en waar een digitaal product wat geproduceerd, verkocht en geconsumeerd is in drie verschillende landen waarde creëert spelen hierbij een rol. Indien eenmaal bepaald is waar waarde gecreëerd is, is er nog een uitdaging omtrent de heffing. Een eerder besproken kenmerk van digitale entiteiten is dat ze geen fysieke vestiging meer nodig hebben om hun bedrijfsvoering te exploiteren. In het traditionele systeem is een fysiek aanknopingspunt echter noodzakelijk om in de heffing betrokken te worden. Het zal dus een uitdaging te zijn om een ander aanknopingspunt te vinden zodat digitale entiteiten belast worden op de plaats waar ze waarde creëren. De derde en laatste uitdaging omtrent de heffing over de winsten van digitale entiteiten is bij wie geheven moet worden. Deze uitdaging hangt samen met de vraag waar waarde gecreëerd wordt. Bij digitale entiteiten is het mogelijk dat waarde gecreëerd wordt op de plaats waar de afnemer zich bevindt. Voorbeelden hiervan zijn verkopen van data die door gebruikers is verstrekt of verkoop van online

⁹¹ Met dispariteit wordt een verschil in wetgeving tussen staten bedoeld. Zie: De Wilde, *NTFR* 2015, p. 1-5.

⁹² D.S. Smit, *Ondernemingsrecht* 2019/5.

advertentieruimte.⁹³ Indien deze gevallen zich voordoen en een entiteit niet gevestigd is op de plaats waar waarde gecreëerd is, is het wellicht meer vanzelfsprekend dat geheven wordt op de plaats waar de afnemer zich bevindt dan op de plaats waar de entiteit zich bevindt. De uitdaging die hierbij naar boven komt is dat het een grote administratieve last met zich brengt indien een entiteit aangifte moet doen in alle landen waar deze actief is, aangezien er digitale entiteiten zijn die in tientallen landen over de hele wereld actief zijn.⁹⁴

4.7 – Deelconclusie

In dit hoofdstuk is geconcludeerd dat entiteiten veelvuldig gebruik maken van verschillen in regelgeving tussen landen om op die manier zo min mogelijk belasting te betalen. Dit wordt ook wel tax planning genoemd. Door vele regelgeving is de wet steeds complexer geworden waardoor de doel en strekking van de wet niet altijd meer zichtbaar is. Wanneer er geen rekening gehouden wordt met doel en strekking van de wet wordt er gesproken van agressieve tax planning. Met name digitale entiteiten kunnen door de in hoofdstuk drie genoemde kenmerken snel inspelen op veranderde wetgeving en doen daarom bij uitstek aan agressieve tax planning. In het BEPS-actieplan heeft de OESO in vier punten samengevat op welke wijzen digitale entiteiten dit doen. Ze doen dit voornamelijk door winsten van een hoog belastend land naar een laag belastend land te schuiven door winsten toe te rekenen aan een verbonden entiteit gevestigd in een laag belastend land en door kosten van de entiteit in een hoog belastend land op te voeren zodat de winst hier lager uitvalt. Vervolgens is in dit hoofdstuk de rol van ethiek bij het betalen van belasting behandeld. Hierbij staat het begrip fair share centraal. Fair share is het deel dat eenieder bij moet dragen om de samenleving in stand te houden. Het is echter lastig om belastingplichtigen zover te krijgen dat ze dit bedrag vrijwillig betalen. De huidige wetgeving volstaat niet om de digitale entiteiten hun fair share te laten afdragen en daarom is hervorming van het systeem gewenst. Als laatst is in dit hoofdstuk besproken waar de knelpunten zitten om digitale entiteiten te laten stoppen met agressieve tax planning om zo te zorgen dat ze hun fair share betalen. Deze knelpunten zitten zowel in de afbakening van de digitale economie als in problematiek omtrent de heffing. Om de digitale economie te belasten moet eerst duidelijk worden welke entiteiten als digitaal worden aangemerkt. Dit is echter lastig omdat in de huidige samenleving elke entiteit in meer of mindere mate digitaal is, zelfs de van oudsher traditionele entiteiten. Het tweede knelpunt heeft te maken met de problematiek omtrent te heffing. Allereerst zitten de bedrijfsmodellen van digitale entiteiten anders in elkaar dan de traditionele entiteiten en moet dus op een andere manier vastgesteld worden waar waarde gecreëerd wordt. Ten tweede heeft het oude systeem een fysiek aanknopingspunt nodig om hier belastbare winsten aan toe te rekenen. Echter kunnen digitale entiteiten opereren zonder ergens fysiek aanwezig te zijn. Het laatste vraagstuk is waar geheven moet worden. Omdat afnemers van digitale entiteiten een belangrijke rol spelen bij de waarde creatie kan het zo zijn dat digitale entiteiten belast worden in het land waar deze afnemers zitten. Dit zou een enorme administratieve last worden en daarom is ook dit een belangrijk knelpunt. De OESO en de EU hebben met al deze knelpunten gezeten bij het maken van hun voorstellen. Deze voorstellen zullen in het volgende hoofdstuk worden besproken.

⁹³ COM(2018) 147 final, CNS 2018/0072.

⁹⁴ Bart, NOB 2019.

Hoofdstuk 5: Voorstellen van de OESO en de EU

5.1 – Inleiding

In eerdere hoofdstukken is uiteen gezet dat digitale entiteiten op een andere wijze waarde creëren dan traditionele entiteiten waardoor wijzigingen in traditionele heffingssysteem gewenst zijn om te zorgen dat digitale entiteiten op een adequate manier belast worden. In dit hoofdstuk worden de voorstellen besproken die de OESO en de EU gedaan hebben om dit te realiseren en wordt ook gekeken of deze voorstellen leiden tot een adequater winstbelastingssysteem aan de hand van een viertal toets criteria. Allereerst worden de voorstellen van de OESO besproken en vervolgens het voorstel van de EU. Nadat de voorstellen besproken zijn worden deze getoetst aan de hand van de in hoofdstuk 1 genoemde toets criteria.

5.2.1 – Voorstel OESO: ‘User participation’

Dit voorstel is gebaseerd op het idee dat sterk gedigitaliseerde entiteiten, de categorie 3 entiteiten uit hoofdstuk 3, afhankelijk zijn van de activiteiten en participatie van gebruikers om via deze wijze data te verzamelen en waarde te creëren.⁹⁵ Voor het creëren van een merknaam, waardevolle data en marktmacht zijn deze entiteiten sterk afhankelijk van de participatie van gebruikers. De OESO noemt deze wijze van waarde creatie significant bij entiteiten met de volgende bedrijfsmodellen:

- Sociale media platformen: via een sociaal platform kunnen gebruikers content delen. De platformen maken winst door reclame ruimte te verkopen. Doordat gebruikers veel data achterlaten op het platform, kan de reclame zeer gericht ingezet worden.
- Zoekmachines: naast sociale media platformen verkrijgen ook zoekmachines data doordat de gebruikers dit achterlaten bij het gebruik van het platform. Deze data kunnen zoekmachines verkopen voor marketing doeleinden.
- Digitale marktplaats: het succes van een digitale marktplaats hangt af van de kopers, de verkopers en de kwaliteit en diversiteit van de producten die aangeboden worden.

Van de entiteiten met hierboven genoemde bedrijfsmodellen wordt geacht dat de gebruikers van deze platformen waarde creëren. Voor het deel dat deze entiteiten aan waarde creëren bij hun afnemers worden de entiteiten echter niet belast op de plek waar deze afnemers zitten. De OESO stelt in dit voorstel daarom voor om een deel van de winsten van deze entiteiten toe te wijzen aan de staten waar de gebruikers van deze entiteiten zitten. Op deze manier wordt het mogelijk voor de staten waar de afnemers gevestigd zijn om te heffen over een deel van de winsten van deze entiteiten ook zonder dat deze entiteiten een fysieke aanwezigheid in die staat hebben. Dit voorstel geldt alleen voor entiteiten met een bedrijfsmodel zoals hierboven is besproken en rekent een deel van de winsten van een entiteit toe aan het land waar de gebruikers van het platform zich bevinden, ongeacht of de entiteit in dat land een fysieke aanwezigheid heeft. In dit voorstel worden winsten toegewezen op basis van de zogeheten ‘residual profit split’ methode.⁹⁶ Deze methode houdt het volgende in:

- Berekenen van het restinkomen. Het restinkomen is het inkomen wat overblijft nadat de winsten van routine activiteiten zijn toegekend tegen een zakelijke prijs.
- Een deel van het restinkomen toerekenen aan de waarde gecreëerd door gebruikers. Hoe hoog dit deel is hangt af van onderzoek, of een van tevoren afgesproken percentage wat gebaseerd wordt op een schatting van dit bedrag.
- Nadat bepaald is welk deel van het restinkomen gerealiseerd wordt door gebruikers, wordt dit deel verdeeld tussen de staten waar de gebruikers gevestigd zijn.

⁹⁵ OECD 2019.

⁹⁶ OECD 2019.

- Deze staten krijgen over deze winsten heffingsbevoegdheid, ongeacht of de entiteit een fysieke aanwezigheid in deze staat heeft.

Via dit voorstel worden winsten van de routine activiteiten van entiteiten op de traditionele manier toegerekend. Alleen de heffingsrechten over het restinkomen van de entiteiten met eerdergenoemde bedrijfsmodellen (sociale media platformen, zoekmachines en online marktplaatsen) worden herverdeeld naar staten waar de gebruikers van de diensten gevestigd zijn.⁹⁷

5.2.2 – Voorstel OESO: ‘marketing intangibles’ voorstel

Evenals bij het ‘user participation’ voorstel worden ook bij dit voorstel heffingsrechten herverdeeld. Bij dit voorstel worden echter niet alleen entiteiten met een sterk gedigitaliseerd bedrijfsmodel betrokken, maar ook entiteiten met andere bedrijfsmodellen. Dit voorstel stelt dat een entiteit in een staat waarde creëert indien een entiteit in deze staat zogenoemde ‘marketing intangibles’ kan verzamelen.⁹⁸⁹⁹ Deze gedachte is gebaseerd op het idee dat een entiteit alleen door aanwezig te zijn in een staat daar een merknaam kan opbouwen of daar data kan genereren.¹⁰⁰ Om heffingsbevoegdheid toe te rekenen aan een staat waar een entiteit ‘marketing intangibles’ kan genereren moeten regels omtrent verdragen en transfer pricing worden aangepast zodat de winsten die voortvloeien uit deze ‘marketing intangibles’ kunnen worden toegerekend aan de staten waar deze worden verzameld.¹⁰¹ Gevolg van dit voorstel is dat een staat heffingsbevoegdheid kan krijgen over een deel van de winst van een entiteit ongeacht of deze entiteit een fysieke aanwezigheid in deze staat heeft. Het toewijzen van heffingsbevoegdheid kan gebeuren op verschillende manieren. De eerste manier is om onder huidige transfer pricing regels de waarde van de ‘marketing intangibles’ vast te stellen en toe te wijzen aan de staten waar deze gecreëerd worden. Een andere manier is door een deel van het restinkomen toe te wijzen aan de ‘marketing intangibles’ en deze aan staten toewijzen op basis van omzet of winsten.¹⁰² Krachtens dit voorstel worden digitale entiteiten deels belast op de plaats waar de gebruikers van hun diensten zitten. Zo worden aanbieders van online advertentieruimte niet meer belast op de plaats waar de afnemer van de reclame zit, maar op de plaats waar de gebruikers zitten waar de reclame op gericht is.¹⁰³

5.3 – Voorstel EU

Er zijn diverse onderzoeken geweest naar de omvang van onbelaste winsten in het huidige systeem. Deze precieze omvang is echter alleen met zekerheid vast te stellen indien de omvang van belastinginkomsten zonder ontwijking bekend is en daarom lopen de onderzoeken uiteen.¹⁰⁴ Indien naar nationale data en investeringsbeslissingen die gemotiveerd worden door belastingtarieven wordt gekeken is de schatting van de omvang van onbelaste winsten 123 miljard dollar.¹⁰⁵ Indien voor het onderzoek een methode wordt gebruikt op basis van econometrische schattingen bedraagt de schatting echter 50 miljard dollar.¹⁰⁶ Hoe hoog het bedrag precies is is dus onduidelijk maar wat wel duidelijk is is dat het om aanzienlijke bedragen gaat. Het is daarom ook niet vreemd dat Valdis Dombrovskis, vicepresident van de Europese Commissie, de omvang van onbelaste winsten in het

⁹⁷ OECD 2019.

⁹⁸ OECD 2019.

⁹⁹ Met het verzamelen van ‘marketing intangibles’ wordt bedoeld het verkrijgen van immateriele activa doordat gebruikers actief participeren op het platform van de entiteit. Deze immateriele activa, zoals een merknaam of klantbestanden, kan ingezet worden voor marketingdoeleinden.

¹⁰⁰ OECD 2019, punt 31.

¹⁰¹ OECD 2019, punt 32.

¹⁰² OECD 2019, punt 48.

¹⁰³ OECD 2019, punt 48

¹⁰⁴ Lejour, A. 2020.

¹⁰⁵ Crivelli, E. De Mooij R. & Keen M. (2016).

¹⁰⁶ Beer, S., de Mooij R. & Liu L. (2019).

huidige systeem onacceptabel noemt.^{107 108} Hij meent dat in het meest gewenste geval er mondiale regels komen, maar dat het belangrijk is dat er snel actie ondernomen wordt. De EU geeft de voorkeur aan een lange termijn oplossing die het huidige belastingsysteem omgooit waardoor winsten belast worden op de plaats waar de gebruikers van de digitale platformen zitten. Echter hebben staten een oproep gedaan voor een tijdelijke oplossing die het mogelijk maakt dat staten op korte termijn kunnen heffen over winsten die in het huidige systeem onbelast blijven. Hier heeft de EU gehoor aan gegeven en heeft daarom in haar voorstel ook een oplossing op de korte termijn opgenomen. Eerst zal het lange termijn onderdeel van het voorstel besproken worden en hierna de tijdelijke oplossing.

5.3.1 - Lange termijn

In artikel 1 van het voorstel is te vinden dat de oplossing die de EU aankomt omtrent de heffingsproblematiek over de winsten van digitale entiteiten een aanvulling op het vaste inrichtingsbegrip betreft.¹⁰⁹ Naast aanpassingen op het vaste inrichtingsbegrip bevat het voorstel ook wijzigingen in de manier waarop winsten worden toegerekend. Eerst zullen de aanvullingen op het vaste inrichtingsbegrip besproken worden en hierna de wijzigingen in de manier waarop winsten worden toegerekend.

5.3.1.1 – Virtuele vaste inrichting

Er is gekozen voor een nieuwe vorm van een vaste inrichting, namelijk een virtuele vaste inrichting. In artikel 4 lid 2 van het voorstel staat nogmaals benoemd dat het voorstel de huidige regels niet aanpast maar slechts aanvult. De aanvulling maakt het mogelijk voor een lidstaat van de EU om winsten van een entiteit te betrekken in de heffing zonder dat deze entiteit een fysieke vestiging heeft in desbetreffende lidstaat. Indien een entiteit geen fysieke vestiging heeft in een lidstaat kan deze lidstaat toch heffen over winsten die deze entiteit in deze lidstaat realiseert indien er sprake is van een virtuele vaste inrichting. Er is sprake van een virtuele vaste inrichting indien er aan één van de drie voorwaarden uit artikel 4 lid 3 van het voorstel wordt voldaan. De eerste voorwaarde die genoemd is is dat een entiteit een winst van meer dan € 7 miljoen in een lidstaat heeft behaald binnen een tijdvak. De EU is daarbij van mening dat indien een entiteit een opbrengst van meer dan € 7 miljoen realiseert door het leveren van digitale diensten deze entiteit een virtuele aanwezigheid heeft in de lidstaat waar de gebruikers zitten. De toewijzing van gebruikers aan een lidstaat gebeurt aan de hand van het IP-adres van de gebruikers.¹¹⁰ De tweede voorwaarde is dat een entiteit in een belastingjaar meer dan 100.000 gebruikers in een lidstaat heeft. Ook bij dit criterium wordt gekeken naar het IP-adres voor de toewijzing van gebruikers aan staten. Voor dit criterium is het van belang dat ook diensten die geleverd worden binnen het concern worden meegeteld en dat indien er één dienst geleverd wordt met meerdere gebruikers deze gebruikers afzonderlijk meetellen.¹¹¹ Een voorbeeld van een dienst met meerdere gebruikers is een Netflix-account. Indien een huishouden dit abonnement heeft dient iedereen die hier gebruik van maakt als gebruiker te worden meegeteld. De derde voorwaarde is dat er sprake is van een digitale aanwezigheid indien een entiteit meer dan 3000 contracten heeft gecreëerd voor digitale services tussen de entiteit en de gebruikers binnen een belastingjaar. Wat opvalt is dat het ook hier weer gaat om waar de gebruiker gevestigd is en naar mijn mening is het duidelijk dat de EU vindt dat digitale entiteiten waarde creëren op de plaats waar de gebruikers zijn gevestigd.

¹⁰⁷ De Europese Commissie mag als enige EU orgaan wetsvoorstellen indienen.

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

¹⁰⁹ COM(2018). Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence.

¹¹⁰ COM(2018). Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, art 4 lid 6.

¹¹¹ COM(2018). Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, art 4 lid 3.

5.3.1.2 – Wijziging van de winstallocatie

In het traditionele systeem worden winsten toegewezen op de plaats waar de inputfactoren kapitaal en arbeid zich bevinden. Echter is in de vorige paragraaf gezien dat het idee is ontstaan dat de plaats waar de inputfactoren zich bevinden deels niet meer overeenkomt met de plaats waar digitale entiteiten waarde creëren. Het is dus niet vreemd dat het voorstel ook een wijziging bevat omtrent de allocatie van winsten. In artikel 5 van de richtlijn staat dat de winsten van de virtuele vaste inrichting ook worden toegewezen aan deze virtuele vaste inrichting.¹¹² Ook voor dit artikel geldt dat het een aanvulling betreft en de oude regels niet aanpast. Het enige doel is om het mogelijk te maken om winsten toe te rekenen aan een virtuele vaste inrichting. In lid 2 van artikel 5 staat dat om winst toe te rekenen aan een virtuele vaste inrichting gedaan moet worden alsof deze inrichting een onafhankelijke entiteit is.¹¹³ Opbrengsten en kosten die een virtuele vaste inrichting zou hebben indien deze een onafhankelijke entiteit zou zijn worden dan toegerekend aan deze inrichting. Hierbij wordt specifiek vermeld dat dit met name van belang is voor onderlinge handelingen tussen de virtuele vaste inrichting en verbonden entiteiten.

5.3.2 - Korte termijn

Omdat er tussen het lange termijn voorstel en de implementatie hiervan wat tijd zit heeft de EU ook een tijdelijke oplossing in het voorstel opgenomen. Deze oplossing ziet erop om winsten die in het huidige systeem onbelast blijven op korte termijn toch in de heffing te betrekken in de vorm van een digital service tax (DST).¹¹⁴ De DST is een tijdelijke belasting ter hoogte van 3% over de winsten die voortvloeien uit een drietal activiteiten.¹¹⁵ De eerste activiteit is het verkopen van mogelijkheden om online te adverteren. Digitale entiteiten zoals Facebook en Instagram bieden de mogelijkheid aan aan andere entiteiten om een advertentie te plaatsen op het digitale platform om zo de gebruikers van het platform te bereiken. De prijs die betaald wordt aan het digitale platform wordt in dit geval belast met DST. Uit artikel 3 lid 3 van het voorstel blijkt dat niet de eigenaar van het platform DST is verschuldigd, maar degene die de advertentie plaatst. De tweede activiteit omvat een platform wat digitale bemiddeling faciliteert waardoor gebruikers de mogelijkheid hebben om goederen en diensten aan andere gebruikers aan te bieden. Het doel is om de platformen die deze mogelijkheid aanbieden te belasten. Voorbeelden van entiteiten die hieronder vallen zijn Uber en Airbnb. Krachtens artikel 4 lid 3 van het voorstel vallen entiteiten die hun platform gebruiken om eigen diensten aan te bieden niet onder deze activiteit. Het gaat alleen om entiteiten die via een digitaal platform bemiddelingsdiensten aanbieden.¹¹⁶ De derde activiteit is het verkopen van data die de gebruikers van online platformen achterlaten. Artikel 3 lid 5 van het voorstel stelt dat de doorgifte van data door bijvoorbeeld een handelsplatform of een beleggingsinstelling hier niet onder vallen. De staten waar de afnemers van bovenstaande diensten gevestigd zijn krijgen in dit voorstel heffingsrecht. Het voorstel heeft alleen betrekking op entiteiten met een wereldwijde omzet van € 750 miljoen en een Europese omzet van € 50 miljoen.¹¹⁷ Door deze omzeldrempel zullen kleine ondernemers geen belemmeringen ondervinden van een DST.¹¹⁸ Evenals bij het lange termijn onderdeel dient ook de DST te worden betaald op de plaats waar de gebruikers van de (digitale) dienst zich bevinden.¹¹⁹ In artikel 4 lid 3 van dit voorstel wordt bepaald dat de plaats van de gebruiker bepaald wordt aan de hand van het IP-adres van de gebruiker. De OESO heeft zich niet uitgesproken als voorstander of tegenstander van een DST maar noemt wel dat het een aantal

¹¹² COM(2018). Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, art 5 lid 6.

¹¹³ COM(2018). Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, art 5 lid 2.

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

¹¹⁵ COM (2018). On the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. Art. 8.

¹¹⁶ Merkx, 2018.

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

¹¹⁸ Merkx, 2018.

¹¹⁹ COM (2018). On the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. art 5 lid 2.

risico's met zich meebrengt zoals minder groei en innovatie door toenemende kosten van kapitaal, hogere prijzen voor goederen of diensten, hoge administratiekosten en implicaties die kunnen optreden indien DST plaats moet maken voor het lange termijn onderdeel.¹²⁰

5.4 – Internationale meningen over de voorstellen

Landen verschillen van mening over of en zo ja welk voorstel geïmplementeerd moet worden.¹²¹ Zo zijn Zweden, Denemarken en Finland bijvoorbeeld tegen omdat ze van mening zijn dat een digitale belasting de Europese economie alleen maar kwaad doet. Deze landen denken dat de landen die een digitale belasting niet invoeren met maatregelen gaan komen die de landen die wel een digitale belasting invoeren kunnen schaden.¹²² Naar mijn mening is het niet vreemd dat Zweden tegen een digitale belasting is aangezien digitale entiteiten zoals Spotify hier hun hoofd kantoor hebben en nu belasting afdragen in Zweden. Indien er een digitale belasting komt zal Zweden dus belastinginkomsten mislopen. Er zijn ook voorstanders van een digitale belasting zoals Italië, Frankrijk, Spanje en Engeland. Deze landen hebben echter het heft in eigen handen genomen en hebben zelf een belasting ingevoerd die digitale entiteiten belast.¹²³ Mel Stride, de Staatssecretaris van Financiën in Engeland, zegt dat de voorkeur uitgaat naar internationale afspraken maar dat de implementatie van deze afspraken te veel tijd kost en dat Engeland om die rede met een eigen aanpak komt.¹²⁴ Robert van der Jagt, Voorzitter van de Commissie Wetsvoorstellen, heeft geconstateerd dat de voorstanders een relatief slechtere economie hebben dan de tegenstanders.¹²⁵ Hij zegt dat dit komt doordat in de landen met een slechte economie de bedrijfswinsten eroderen. Door een digitale belasting hier in te voeren kunnen deze landen meer heffen en is het daarom niet raar dat deze landen voorstanders zijn.¹²⁶

5.5 - Beoordeling voorstellen

Het doel van deze scriptie is te onderzoeken of de hierboven besproken voorstellen voor een nieuwe verdeling tussen landen van belastingheffing over de digitale economie leiden tot een adequater winstbelastingstelsel. Om de voorstellen hierop te beoordelen zijn in de inleiding een viertal toets criteria genoemd. Het eerste criterium was doeltreffendheid. Het doel van de voorstellen is te zorgen dat digitale entiteiten hun fair share aan belasting betalen en deze afdragen op de plaats waar deze entiteiten waarde creëren.¹²⁷ Mijn ziens kan gesteld worden dat de voorstellen leiden tot een doeltreffender belastingstelsel omdat de voorstellen ertoe leiden dat een staat kan heffen over winsten die een digitale entiteit in haar staat behaalt zonder dat hiervoor een fysiek aanknopingspunt nodig is. Echter omvat het *'marketing intangibles'* voorstel meer digitale entiteiten dan de andere twee voorstellen wat het *'marketing intangibles'* voorstel doeltreffender maakt. Het tweede toets criterium dat genoemd is is doelmatigheid. Een belastingstelsel is doelmatig indien een overheid realiseert dat tegen zo laag mogelijke maatschappelijke kosten belastingen worden betaald die vervolgens worden herverdeeld.¹²⁸ Het voorstel dat de EU heeft gedaan en het *'user participation'* voorstel van de OESO omvatten minder entiteiten en om die reden brengt het minder complicaties mee om een van deze voorstellen te implementeren in vergelijking met het bredere *'marketing intangibles'* voorstel. Het voorstel van de EU en het *'user participation'* voorstel van de OESO zijn naar mijn ziens dus doelmatiger dan het *'marketing intangibles'* voorstel. Het derde toets criterium dat genoemd is is de uitvoerbaarheid van het voorstel. Voor de uitvoerbaarheid van het voorstel is het van belang dat staten het eens zijn over welk voorstel uitgevoerd moet worden.

¹²⁰ OECD 2019, punt 407.

¹²¹ NOB, (2018).

¹²² Reuters, (2018).

¹²³ Bloomberg Tax, (2019).

¹²⁴ Cousins, (2018).

¹²⁵ Grant Thornton, (2019).

¹²⁶ Grant Thornton, (2019).

¹²⁷ European Commission 2018, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market.

¹²⁸ Sijbren Cnossen, Bas Jacobs, Ontwerp voor een beter belastingstelsel, 2019.

Echter verschillen staten van mening over in hoeverre de uitdagingen die digitalisering met zich brengt exclusief op de digitale economie van toepassing zijn.¹²⁹ Staten verschillen daarom van mening over welk voorstel uitgevoerd moet worden. De uitvoerbaarheid van het voorstel dat gekozen gaat worden zal hierom nog de nodige complicaties met zich brengen. Het vierde toets criterium dat genoemd is is internationale en Europese inpasbaarheid. In de inleiding is dit criterium omschreven als het gemak waarbij de voorstellen het huidige systeem kunnen vervangen. Dit verschilt per voorstel. Zo hoeft voor het voorstel van de EU om heffingsbevoegdheid in een staat te creëren door winsten toe te wijzen aan een digitale aanwezigheid niet het hele traditionele systeem gewijzigd te worden. Hetzelfde geldt voor het *'user participation'* voorstel van de OESO waarbij alleen regels voor sociale media platformen, zoekmachines en online marktplaatsen worden veranderd. Echter noemt de OESO zelf al dat het een uitdaging wordt om de waarde van gebruikers te bepalen.¹³⁰ Naast sociale media platformen, zoekmachines en online marktplaatsen omvat het *'Marketing intangibles'* voorstel ook wijzigingen die entiteiten met andere (digitale) bedrijfsmodellen raken.¹³¹ Hierom zullen er ook meerdere uitdagingen ontstaan bij de implementatie van dit voorstel.

5.6 – Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de voorstellen van de EU en de OESO behandeld. Het voorstel van de EU heeft als doel een digitale aanwezigheid van een entiteit in een land toe te kennen indien deze entiteit in deze lidstaat een omzet van meer dan € 7 miljoen haalt, meer dan 100.000 gebruikers heeft of meer dan 3000 contracten in dat land afsluit. Het *'user participation'* voorstel van de OESO heeft als doel om sociale media platformen, zoekmachines en online marktplaatsen belasting te laten betalen op de plaats waar de gebruikers zich bevinden. Het *'marketing intangibles'* voorstel van de OESO gaat een stap verder en heeft als doel om entiteiten belastingplichtig in een staat te maken indien deze entiteit in deze staat *'marketing intangibles'* kan genereren. Dit betreft dus meer entiteiten dan het *'user participation'* voorstel. Om deze reden is het *'marketing intangibles'* voorstel mijn ziens ook doeltreffender dan de andere twee voorstellen, maar echter minder doelmatig en minder inpasbaar op internationaal niveau.

¹²⁹ Marko Koethenburger, Belastingheffing op digitale platforms, 2019.

¹³⁰ OECD 2019, punt 27.

¹³¹ Kpmg meijburg & Co 2019.

Hoofdstuk 6: Conclusie

6.1 – Samenvatting

In deze bachelor scriptie is beoogd een beter beeld te krijgen over de problemen en uitdagingen die optreden omtrent het belasten van de opkomende digitale economie om zo een antwoord te formuleren op de hoofdvraag:

“Leiden de voorstellen van de OESO en de EU voor een nieuwe verdeling tussen landen van belastingheffing over de digitale economie tot een adequater winstbelastingstelsel?”

In hoofdstuk 2 is besproken hoe op traditionele wijze belastingheffing over winsten van entiteiten en personen tussen landen worden verdeeld. In dit hoofdstuk is vastgesteld dat landen hun heffingsbevoegdheid baseren op grond van drie beginselen, namelijk het bronlandbeginsel, het nationaliteitsbeginsel of het woonplaatsbeginsel. Hierbij is ook de rol van het begrip vaste inrichting besproken. Door de samenloop van heffingsbeginselen kunnen er situaties voordoen waar sprake is van dubbele heffing en in dit hoofdstuk is een zestal situaties besproken. Als laatste is in dit hoofdstuk behandeld welke rol verdragen hebben in het voorkomen van dubbele belasting. In hoofdstuk 3 is besproken wat precies wordt verstaan onder de digitale economie. In dit hoofdstuk is geconcludeerd dat elke entiteit ICT geïmplementeerd heeft in haar bedrijfsmodel en is een onderscheid gemaakt tussen de mate waarin de entiteiten dit doen. Ook is in dit hoofdstuk besproken op welke wijze digitale entiteiten waarde creëren. In hoofdstuk 4 zijn de bevindingen uit hoofdstuk 2 en hoofdstuk 3 naast elkaar gelegd en is vastgesteld dat de fiscale inpasbaarheid van digitale entiteiten in het huidige fiscale stelsel tot problemen leidt. Digitale entiteiten kunnen door hun kenmerken doen aan tax planning en dit begrip is in dit hoofdstuk besproken. Ook is de rol die ethiek speelt bij het betalen van belasting besproken en hierbij staat de term ‘fair share’ centraal. Om te zorgen dat alle digitale entiteiten hun fair share bijdragen in de landen waar ze opereren is hervorming van het traditionele systeem nodig. Om dit te realiseren komt een aantal knelpunten op die besproken zijn in hoofdstuk 4. De oplossingen die de OESO en de EU hebben bedacht zijn besproken in hoofdstuk 5.

Geconcludeerd is dat de OESO met twee voorstellen is gekomen. Het eerste voorstel van de OESO was het ‘*user participation*’ voorstel. Dit voorstel maakt het mogelijk om een deel van de winsten van sociale media, zoekmachines en online marktplaatsen te belasten op de plaats waar de gebruikers van deze diensten zitten. Het tweede voorstel is het ‘*marketing intangibles*’ voorstel. Dit voorstel stelt dat een entiteit waarde creëert op de plaats waar een entiteit ‘*marketing intangibles*’ kan verzamelen en ook in deze staat over een deel van haar winst belasting verschuldigd is. De EU is met een voorstel gekomen met zowel een lange als korte termijn onderdeel. Het korte termijn onderdeel bestaat uit een tijdelijke belasting die ervoor zorgt dat de huidige onbelaste winsten direct belast kunnen worden. Het lange termijn onderdeel bestaat uit een aanpassing van het begrip vaste inrichting. In dit voorstel spreekt de EU namelijk van een virtuele vaste inrichting indien er aan een aantal voorwaarden voldaan wordt. Indien een entiteit aan deze voorwaarden voldoet kunnen er winsten aan deze inrichting toegewezen worden met als gevolg dat een staat over deze winsten kan heffen. Ook is er in dit hoofdstuk vastgesteld dat er internationaal zowel voorstanders als tegenstanders van de voorstellen zijn. Als laatste onderdeel is aan de hand van viertal criteria getoetst of de voorstellen leiden tot een adequater winstbelasting systeem en hieruit is geconcludeerd dat het ‘*marketing intangibles*’ voorstel in vergelijking met de andere twee voorstellen het meest doeltreffend en het minst doelmatig en fiscaal inpasbaar is.

6.2 – Conclusie en aanbeveling

Uit de bevindingen blijkt dat gebruikers een substantiële rol spelen in de waarde creatie van digitale entiteiten. Naar mijn mening is het dus meer dan logisch om digitale entiteiten deels te belasten op de plaats waar de gebruikers zitten. Bij een wijziging van de regels omtrent de winstallocatie kunnen sommige landen meer heffen en sommige landen minder. Hierdoor is het begrijpelijk dat sommige

landen voorstander zijn van het invoeren van een van de voorstellen en sommige landen tegen. De digitale economie is echter niet meer weg te denken uit het dagelijks leven en speelt hier ook een belangrijkere rol in. Naar mijn mening moet er daarom internationaal meer druk gelegd worden op landen om consensus te bereiken over een van de voorstellen om zo tot een belastingstelsel te komen wat past bij de huidige ontwikkelingen.

Literatuurlijst

Albregtse, 2017

Weekblad Fiscaal Recht, De Panama Papers: veel opschudding, maar weinig nieuws (onder de zon)!

Aksen & Altinkemer, (2007).

A location-routing problem for the conversion to the “click-and-mortar” retailing: The static case, European Journal of Operational Research 186 (2008) 554–575

Anti-Tax Avoidance Directive

Raad van de Europese Unie, Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), 11-07-2016

Artikel 1.1 IB i.c.m. artikel 2.1 onderdeel a Wet IB 2001

Wet inkomstenbelasting 2001

Artikel 1 lid 1d RPE

Regeling periodiek evaluatieonderzoek

Artikel 1 lid 1e RPE

Regeling periodiek evaluatieonderzoek

Artikel 1 VPB i.c.m. artikel 2 lid 1 Wet VpB 1969

Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Artikel 4 lid 1 AWR

Algemene wet inzake rijksbelasting

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.

Beer, S., de Mooij R. & Liu L. (2019).

International Corporate Tax Avoidance: a Review of the Channels, Magnitudes, and Blind Spots. Journal of Economic Surveys 20 January 2019. <https://doi.org/10.1111/joes.12305>

Bloomberg Tax, (2019).

‘Insight: Who is afraid of the Digital Service Tax?’ geraadpleegd via

<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-who-is-afraid-of-the-digital-services-tax>

Brief van de staatssecretaris van Financiën, Notitie aanpak belastingontwijking en belastingontduiking, 23-02-2018 geraadpleegd via:

https://www.navigator.nl/document/idfd19f48fb3bc4eab9105ceffec767e3d?ctx=WKNL_CSL_176&anchor=id-11dbc125-34e6-4f52-a164-6789aaba751

B. Sadowski, D. Strik, S. Bashir & Ö. Nomaler, (2015).

Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie 89(9): 335-341
doi: 10.5117/mab.89.31355

Cappelen, 2001

The Moral Rationale for International Fiscal Law', Ethics & International Affairs; 2001; 15,1.
ABI/INFORM Global

CBS, (2017).

Minder fysieke, meer online kledingwinkels

COM(2018). Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence

Geraadpleegd via:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf

COM(2018). On the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. Geraadpleegd via:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf

Cousins, (2018).

'A UK Digital Tax Risks Unintended Consequences for Businesses' geraadpleegd via:

<https://www.duffandphelps.com/about-us/news/andrew-cousins-published-in-tp-week>

Cranen, Karlijn (2007)

Het gebruik van het digital consult en de determinanten van het opvolgen van het advies: onderzoek naar het gebruik van het digital consult van Dokterdokter en de determinanten dienen en rol spelen bij het opvolgen van het advies.

Crivelli, E. De Mooij R. & Keen M. (2016).

Base erosion, profit shifting and developing countries. FinanzArchiv; Public Finance Analysis 72(3), 268 – 301. <https://doi.org/10.1628/001522116X14646834385460>

De Graaf, Kavelaars & Stevens 2019

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.

De Reuver, Mark, Sørensen, Carsten and Basole, Rahul C. (2017)

The digital platform: a research agenda. Journal of Information Technology .ISSN 0268-3962
DOI: 10.1057/s41265-016-0033-3

Delroy A. Chevers, (2015).

Evaluating the Impact of ICT Usage on the Performance of Jamaican Hotels: A Conceptual Perspective Journal of Tourism and Hospitality Management, February 2015, Vol.3, No. 1-2, 22-31
DOI: 10.17265/2328-2169/2015.02.003

D. Rijsenbrij, (2004).

Architectuur in de digitale wereld, Nijmegen: Radboud universiteit, ISBN: 9090182853

European Commission 2018

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

Graetz, 2001, p. 261.

Graetz, M. (2001). Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies.

Grant Thornton, (2019).

'Digital service tax in Europe' Geraadpleegd via:

<https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/digital-services-tax-in-europe/>

Gribnau, H. (2014)

Ethische aspecten van tax planning. *Ars Aequi*, 63(3), 173-183.

Gribnau, J. L. M., & Hamers, R. (2011).

Tax planning: Spel met regels dat om ethisch houvast vraagt- deel 1, Regel gedreven interactie. *Weekblad voor fiscaal recht*, 140(6893), 154-166.

H. Vording en J.L.M. Gribnau, (2009).

"Assessing corporate Tax Reform: Incomplete Information and Conflicting Interests", in J. Verschuuren (red.), *The Impact of Legislation: A Critical Analysis of Ex Ante Evaluation*, blv. 229-251, Leiden/Boston: Martinus Nijhoff 2009.

Happé, 2015

Prof. Mr. RH Happé, fiscale ethiek voor multinationals, 04-08-2015

Hennevelt, (2018).

M.t.m. Hennevelt MSc, 'een digitale aanwezigheid: een stap vooruit?', *Weekblad fiscal recht*, 17-07-2018

HR 21 januari 2011, 10/00563, BNB 2011/98

HR 12 maart 1980, 19180, BNB 1980/179 (grensambtenarenarrest)

Industriële revolutie – samenvatting, oorzaken en gevolgen, HISTORIEK (2020)

J.L. M Gribnau, 'Fair share en tax planning: Een moeilijk maar noodzakelijk debat', in P. Kavelaars (editor) *Ongewenste belastingontwijking? De jacht naar een fair share*. p. 38.

j. Wissink, 2016.

ICT-gebruik verandert boerenbedrijf sterk, nieuwe oogst 09-02-2016

Kenney, M., & Zysman, J. (2016).

The rise of the platform economy. *Issues in Science and Technology*

Kormbholz, Merkl, Weipl. (2012)

Fake Identities in Social Media: A Case Study on the Sustainability of the Facebook Business Model, *Journal of Service Science Research* (2012) 4:175-212 DOI 10.1007/s12927-012-0008-z

KPMG Meijburg & Co 2019.

‘Internationale belastingmaatregel voor digitale economie raakt alle multinationals’, 2019.

Geraadpleegd via <https://meijburg.nl/nieuws/internationale-belastingmaatregel-voor-digitale-economie-raakt-alle-multinationals>

Kruithof, (2013).

J. Kruithof, ‘Strategien tegen belastingontwijking door multinationals’, *Weekblad fiscal recht*, 26-11-2013.

Lejour, A. (2020).

De last van onbelaste winsten: Belastingontwijking in en door Nederland. Tilburg University.

Marko Koethenbueger, belastingheffing op digitale platforms, 2019.

Via: <https://esb.nu/events/overig/20056613/belastingheffing-op-digitale-platforms>

Merkx, 2018.

Digital Services Tax: new (indirect) tax on the block. *NDFR*, 2018(87).

Miller, M. (2008).

Cloud computing: Web-Based applications that change the way you work and collaborate online. Indianapolis, IN: Que Publishing.

M. Pietersen, (2015).

Maarten Pietersen, ‘Grensoverschrijdende fiscale grondslaguitholling en winstverschuiving’, *Nederlands juristenblad*, 17-11-2015

Nierop, 1995, p. 36.

Nierop, T. (1995). Globalisering, internationale netwerken en de regionale paradox.

NOB, (2018).

Vijf vragen aan Robert van de Jagt over de invoering van een Digital Service Tax (DST), geraadpleegd via: <https://www.nob.net/vijf-vragen-aan-robert-van-der-jagt-over-de-invoering-van-een-digital-services-tax-dst>

OESO (2015)

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1: 2015 final report. OESO/G20 *Base Erosion and Profit Shifting project*.

OECD 2019

OECD, addressing the tax challenges of the digitalization of the economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2019. Geraadpleegd via <https://www.oecd.org/taks/beps/public-consultation-document-addressing-the-taks-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

Planbureau voor de leefomgeving, mobiliteit en elektriciteit in het digitale tijdperk, 2017.
Geraadpleegd via: <https://www.pbl.nl/sites/default/files/downloads/pbl-2017-mobiliteit-en-elektriciteit-in-het-digitale-tijdperk-1874.pdf>

Porter, 1985

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

D.S. Smit, Ondernemingsrecht 2019/5

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

R.syal, 'Amazon, Google and Starbucks accused of diverting UK profits', The Guardian

<http://www.guardian.co.uk/business/2012/nov/12/amazon-google-starbucks-diverting-uk-profits>, bezocht op 5 juni 2013

Reuters, (2018).

'Nordic countries oppose EU plans for digital tax on firms turnover' Geraadpleegd via:

<https://www.reuters.com/article/us-eu-digital-tax/nordic-countries-oppose-eu-plans-for-digital-tax-on-firms-turnover-idUSKCN1IW337>

Schön, W. (2018)

Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. *Bulletin for International Taxation*, 72(4/5)

Sijbren Cnossen, Bas Jacobs, Ontwerp voor een beter belastingstelsel, 2019 via:

<https://esb.nu/events/overig/20056608/ontwerp-voor-een-beter-belastingstelsel>

Stabell & Fjeldstad 1998

C. Stabell & D. Fjeldstad, configuring value for competitive advantage: on chains, shops, and networks, *Strategic Management Journal*, Vol. 19, 413–437 (1998)

Starbucks Corporation, fiscal 2019 annual report, p. 44.

Geraadpleegd via: https://s22.q4cdn.com/869488222/files/doc_financials/2019/2019-Annual-Report.pdf

Stevens, 2014

Prof. dr. S.A. Stevens, *De fair share plicht van landen en ondernemingen*, TFO 07-02-2014

Thomas, (2017)

C. Thomas, *de ik-bv. hoe digitaal delen werk verandert*.

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, Deventer: Wolters Kluwer.

Van Raad, 2019

Van Raad, in: *Cursus Belastingrecht IBR.3.4.3.B.b6*.

Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Den Haag 2019

Vorbereiden op digitale ontwrichting (isbn 978-94-90186-77-7)

W.-J. van den Heuvel and H.A. Proper.

De pragmatiek van architectuur. *Informatie*, 44(11):12--14, 2002.

Wilde, de, *NTFR* 2015

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