
TAXERING VAN DE DIGITALE ECONOMIE

HET OESO-PIJLER 1 VOORSTEL EN DE INVLOED OP NEDERLAND VANUIT EEN ECONOMISCH STANDPUNT

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM ERASMUS SCHOOL OF
ECONOMICS

BACHELORSCHRIJF FISCAL ECONOMIE

TAXERING VAN DE DIGITALE ECONOMIE: HET OESO- PIJLER
1 VOORSTEL EN DE INVLOED OP NEDERLAND VANUIT EEN
ECONOMISCH STANDPUNT

NAAM STUDENT: DANIQUE OSINGA STUDENTNUMMER:
449195

BEGELEIDER: VINK, Y.
TWEDE BEOORDELAAR: KAVELAARS, P.

DATUM DEFINITIEVE VERSIE: 9 JUNI 2020

HET GESCHREVEN IN DEZE SCHRIFT IS DE OPVATTING VAN
DE AUTEUR EN NIET NOODZAKELIJK DIE VAN DE
BEGELEIDER, TWEEDE BEOORDELAAR, ERASMUS SCHOOL OF
ECONOMICS OF ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM.

INHOUDSOPGAVE

AFKORTINGEN	4
HOOFDSTUK 1	5
1.1 Aanleiding	5
1.2 Probleemstelling	7
1.3 Hoofdvraag	8
1.4 Deelvragen	8
1.5 Academische relevantie	8
1.6 Werkwijze	9
1.6.1 Onderzoeksmethoden	9
1.6.2 Globale opzet	9
HOOFDSTUK 2	10
2.1 Inleiding	10
2.2 De opkomst van de digitale economie	10
2.3 Wat wordt verstaan onder de digitale economie?	11
2.4 Kenmerken digitale economie	13
2.4.1 Mobiliteit	14
2.4.2 Afhankelijkheid van data en gebruikersparticipatie	15
2.4.3 Netwerkeffecten	15
2.4.4 Meerzijdige verdienmodellen	16
2.4.5 Neiging om snel een monopolie of oligopolie te vormen	17
2.4.6 Hoge mate van volatiliteit	18
2.5 Problematiek omtrent belastingheffing	18
2.5.1 Nexus	19
2.5.2 Data	20
2.5.3 Kwalificatie van betalingen	20
2.6 Deelconclusie	21
HOOFDSTUK 3	22
3.1 Inleiding	22
3.2 Institutioneel kader BEPS	22
3.3 Ontstaan OESO-pijler 1 voorstel	23

3.4 Maatregelen	25
3.4.1 De reikwijdte	26
3.4.2 Een nieuw nexusbegrip	27
3.4.3 Nieuwe winsttoerekeningsregels	28
3.5 toekomst	30
3.6 Deelconclusie	31
HOOFDSTUK 4	33
4.1 Inleiding	33
4.2 Economische analyse OESO.....	33
4.3 Gevolgen voor NEderland.....	36
4.3.1 In gesprek met de experts	39
4.4 Deelconclusie	42
HOOFDSTUK 5	44
5.1 Inleiding	44
5.2 Conclusies	44
5.3 Aanbevelingen	46
LITERATUURLIJST	48
APPENDIX.....	55

AFKORTINGEN

BBP	Bruto Binnenlands Product.
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting.
BW	Burgerlijk Wetboek,
DESI	Digital Economy and Society Index.
EU	Europese Unie.
G20	Groep van 20.
ICT	Informatie- en communicatietechnologie.
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development.
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en ontwikkeling.
VPN	Virtual Private Network.
Wet IB	Wet inkomstenbelasting 2001.
Wet VPB	Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

HOOFDSTUK 1

1.1 AANLEIDING

Een globaliserende en alsmear digitaliserende economie heeft gevolgen voor de winstbelastingstelsels van landen. Digitale bedrijven creëren waarde door middel van interactie met hun klanten zonder de traditionele fysieke aanwezigheid in de markt. Onder de huidige fiscale winstbelastingregimes is het noodzakelijk om een fysieke aanwezigheid, een vaste inrichting in veel gevallen, in het land te hebben om tot een heffingsgrondslag te komen. Het vaste-inrichtingsbegrip is achterhaald door de ontwikkelingen op technologisch vlak. Een server of website kwalificeert niet als een vaste inrichting, doordat het geen fysieke aanwezigheid in een land heeft. Door de afwezigheid van zo'n vaste inrichting hebben technologische bedrijven die winst genereren in de digitale economie, de mogelijkheid om winsten te behalen in landen waar zij actief, zonder dat deze landen mogelijkheden hebben tot heffen over deze winsten.¹ Deze situatie wordt omschreven als grondslaguitholling. Hierdoor kunnen bedrijven door middel van het gunstig plaatsen van immaterieel activum hun winsten toewijzen aan fiscaal laagbelaste landen, terwijl de landen waar de daadwerkelijke gebruikers zitten belastingopbrengsten mislopen. Door dit soort structuren vindt niet altijd belastingheffing plaats, soms is zelfs sprake van een teruggave. Dat van dit soort *tax planning* constructies gebruik wordt gemaakt zien we onder andere terug bij Amazon² en Netflix³. Door de toepassing van tax planning lag in 2018 het gemiddelde effectieve belastingtarief van digitale ondernemingen op 9.5% in de Europese Unie, terwijl dit percentage voor traditionele ondernemingen op 23.2% ligt.⁴ Op basis van dit probleem is de Europese Commissie met twee voorstellen gekomen:⁵

1. Het hervormen van de huidige winstbelastingregels zodat winsten worden belast daar waar interactie met de gebruiker plaatsvindt. Dit is een langetermijnoplossing.
2. Het invoeren van een tijdelijke belasting op digitale activiteiten die volgens de huidige winstbelastingregels niet worden belast. Dit is een kortetermijnoplossing

De Europese Commissie is niet de eerste instantie die de problemen rondom taxering van de digitale economie aan wilt pakken. De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) had het probleem al aangekaart in haar rapport in 2015⁶, verder onderzoek was nodig om tot

¹ *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report* 2015, p. 16.

² Van Mersbergen, *Algemeen Dagblad* 15 februari 2019

³ NOS, 15 januari 2020.

⁴ 'Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market', ec.europa.eu.

⁵ 'Fair Taxation of the Digital Economy', ec.europa.eu.

⁶ *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report* 2015.

een voorstel van aanpak te komen. De OESO is een samenwerking tussen 36 landen om sociaal en economisch beleid af te stemmen en te bestuderen. De aangesloten landen proberen gezamenlijke problemen op te lossen en internationaal beleid af te stemmen.⁷

De OESO is samen met de Groep van Twintig (G20) schrijver van het *Base Erosion and Profit Shifting*-rapport (BEPS).⁸ De G20 is een forum voor samenwerking op financieel-economisch gebied en bestaat uit negentien landen met de grootste nationale economieën en de Europese Unie. Het BEPS-rapport valt onder een reeks van rapporten van het BEPS 2.0 project van de OESO waarin 15 actiepunten die de aanpak door overheden van grondslaguitholling en belastingontwijking uiteen worden gezet. Het BEPS-rapport omvat een onderzoek van de effecten op en de uitdagingen voor de huidige economische en fiscale modellen door de transformatie in een digitale economie.⁹ Het rapport gaat in op het achterhaalde vaste inrichtingsbegrip, waardoor de landen waar de gebruikers van digitale services zitten en dus de daadwerkelijke omzet wordt gegenereerd, geen belastinggrondslag hebben. Het door de OESO en de G20 opgerichte *Inclusive Framework* focust zich op zowel het beoordelen als implementeren van de overeengekomen minimum standaarden van het BEPS-project en is een samenwerkingsverband van 137 landen.¹⁰

In januari 2019 verscheen een korte notitie van het *Inclusive Framework* die de voorstellen uit het rapport van 2015 onderbracht in twee pijlers.¹¹ Deze pijlers omvatten oplossingen voor de problemen van grondslaguitholling (mede door een te kort komend nexusbegrip¹²) en winstverschuivingen die digitalisering van de economie met zich meebrengt. Deze problemen worden verder uitgewerkt in het werkplan van 28 mei 2019 van de OESO om tot een gemeenschappelijke oplossing te komen voor de problemen die op fiscaal gebied ontstaan door de digitalisering van de economie.¹³ Deze pijlers hebben in het rapport van januari 2020 meer vorm gekregen.¹⁴

Pijler 1

- Focust op toewijzing van heffingsrecht.
- Heroverweging van de huidige winstverdeling en nexus regels.

⁷ 'Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)', europa-nu.nl.

⁸ *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report* 2015.

⁹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 10 oktober 2019, (*Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 60).

¹⁰ Het *Inclusive Framework* ('What is BEPS?', oecd.org.).

¹¹ *Adressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note* 2019.

¹² Het begrip Nexus verwijst naar een voldoende aanwezigheid in een land om aldaar belastingplichtig te zijn.

¹³ *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* 2019.

¹⁴ *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* 2020.

- Omvat de gebruikersparticipatie, immateriële vaste activa en aanzienlijke economische aanwezigheid. Hierbij wordt verder gekeken dan het at-arm's-length'-beginsel¹⁵ voor *transfer pricing*.

Pijler 2

- Omvat oplossingen voor de overige problemen uit het BEPS-rapport, waaronder maatregelen met als doel het invoeren van een minimumbelastingniveau voor alle soorten activiteiten bij internationaal opererende bedrijven, hieronder vallen ook digitale bedrijven.¹⁶

Om tot een gemeenschappelijke oplossing te komen ultimo 2020, is eind 2019 een consultatiedocument van de OESO verschenen waarin de voorstellen die onder pijler 1 vallen kritisch worden overwogen. Een chronologisch overzicht van de bestaande literatuur is te vinden in bijlage 1 van de appendix.

De voorstellen van de Europese Commissie zijn door de ministers van Financiën voorlopig aan de kant gelegd, omdat sommige lidstaten het plan van de OESO prefereren.¹⁷ Het voorstel van de OESO ziet namelijk op een mondiale oplossing, terwijl de Europese Commissie slechts op Europees niveau naar een oplossing zoekt. Een nadeel van het voorstel van de OESO, is dat de OESO zelf geen dwingende regeling maakt, waardoor aangesloten partijen zelf de regelgeving dienen te implementeren. De Europese Commissie is wel in staat om een dwingende regeling te maken.

Aanleiding tot het schrijven van dit onderzoek zijn de geschreven voorstellen van de Europese Commissie en de OESO, waarbij het aan actualiteit toeneemt door de mate waarin de media aandacht geeft aan de problematiek rondom taxering van de digitale economie.

1.2 PROBLEEMSTELLING

In het werkplan van de OESO, worden een aantal wereldwijde algemene voorstellen geschetst om het probleem van fiscale grondslaguitholling en winstverschuiving door de opkomende digitalisering van de economie aan te pakken.¹⁸ Hierbij wordt benoemd dat het pijler 1 voorstel een globale impact op de huidige economie zal hebben. Zo wordt onder andere genoemd dat de wereldwijde investeringen, heffingsrechten en prikkels worden beïnvloed door de voorgestelde maatregelen uit het OESO-rapport

¹⁵ In de nationale wet opgenomen onder artikel 8B Wet VPB 1969. Gelieerde lichamen dienen met elkaar te handelen onder dezelfde voorwaarden die in het economisch verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen.

¹⁶ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 14 november 2019, (*Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 63).

¹⁷ 'The EU's digital tax is dead, long live the OECD's plans', euractiv.com.

¹⁸ *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* 2019, p. 7.

en dat deze effecten onder meer zullen verschillen per land en per sector.¹⁹ In het rapport wordt echter niet specifiek ingegaan op wat de mogelijke effecten zullen zijn van implementatie van de pijler 1 maatregelen, er wordt alleen benoemd dat deze factoren mogelijk worden beïnvloed. Hierdoor is het OESO-pijler 1 onderzoek erg breed en is verder onderzoek noodzakelijk om de economische impact van de voorgeschreven maatregelen op Nederland te bepalen. Wel kan het voorstel als richtlijn worden gebruikt om te bepalen welke factoren van de Nederlandse economie worden aangetast door de voorgestelde maatregelen en wat de impact hiervan op de Nederlandse belastingopbrengst zal zijn. De globale inkijk van het OESO-voorstel biedt geen antwoorden op bovengenoemde probleemstelling. Daarom is het van belang dat wordt onderzocht welke invloed het pijler 1 voorstel voor Nederland specifiek zal hebben. Met mijn onderzoek wil ik ingaan op het economische effect dat implementatie van het pijler 1 voorstel zal hebben op Nederland. Hierbij zal het economische effect worden beoordeeld naar de invloed op het vestigingsklimaat van Nederland en de invloed op de Nederlandse belastingopbrengsten. Het vestigingsklimaat kan worden omschreven als de aantrekkelijkheid van Nederland voor internationaal opererende bedrijven.²⁰

1.3 HOOFDVRAAG

Deze bachelorscriptie zal in het teken van het OESO-pijler 1 voorstel staan. De hoofdvraag van het onderzoek luidt als volgt:

“Wat is de economische impact van het OESO-pijler 1 voorstel op Nederland?”

1.4 DEELVRAGEN

1. *Wat wordt verstaan onder digitale economie en welke fiscale gevolgen brengt dit met zich mee?*
2. *Wat houdt het OESO-pijler 1 voorstel in en welke maatregelen worden hierin beschreven?*
3. *Wat is vanuit economisch oogpunt gezien de impact van het OESO-pijler 1 voorstel op de Nederlandse belastingopbrengst en Nederland als fiscale vestigingsplaats?*

1.5 ACADEMISCHE RELEVANTIE

Op dit moment bestaat nog geen academisch onderzoek naar de gevolgen van de implementatie van het OESO-pijler 1 voorstel op de Nederlandse economie. Dit wordt veroorzaakt door de relatieve nieuwheid van het werkplan, te weten medio 2019. Met het vooruitzicht dat ultimo 2020

¹⁹ *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* 2019, p. 35.

²⁰ *Rapport Adviescommissie belastingheffing belastingheffing van multinationals* 2020, p. 24.

volgens het werkplan van de OESO een consensus over de oplossing voor pijler 1 bereikt moet zijn, is een onderzoek naar de economische impact op Nederland en de gevolgen voor de Nederlandse belastingopbrengsten van de geschetste oplossingen zeer relevant.

1.6 WERKWIJZE

1.6.1 ONDERZOEKSMETHODEN

Om erachter te komen wat de economische invloed van de maatregelen tegen de huidige grondslaguitholling bij digitale winsten van technologiebedrijven op de Nederlandse belastingopbrengst is, onderzoek ik de bestaande literatuur en houd ik interviews. Hierbij kijk ik naar de literatuur van de OESO over het pijler 1 voorstel en de aanpak van de digitale economie, met als kernpunt het voorstel voor een gemeenschappelijke aanpak voor pijler 1²¹. Daarnaast licht ik kamerstukken en kamerbieven van de Minister van Financiën door. In de interviews ga ik in gesprek met meerdere fiscalisten, experts op het gebied van de vennootschapsbelasting, transfer pricing en de taxering van multinationals.

1.6.2 GLOBALE OPZET

In het tweede hoofdstuk geef ik uitleg over wat onder de digitale economie en de digitalisering van de economie valt. Hierbij wordt de huidige literatuur aangehaald. In dit hoofdstuk wordt deelvraag één beantwoord. In het derde hoofdstuk ga ik in op het pijler 1 voorstel van de en de maatregelen die het OESO-rapport voorschrijft. Hierbij beantwoord ik deelvraag twee. Als volgende hoofdstuk kijk ik naar de mogelijke economische impact op Nederland door de implementatie van de maatregelen, in dit hoofdstuk wordt deelvraag drie beantwoord. Met de beantwoording van de laatste deelvraag maak ik de brug naar de hoofdvraag waarin vanuit de economische impact wordt gekeken naar de fiscale gevolgen voor de Nederlandse belastingopbrengst door implementatie van het OESO-pijler 1 voorstel. De hoofdvraag bediscussieer en beantwoord ik in de conclusie en tot slot maak ik aanbevelingen voor een vervolgonderzoek.

²¹ *Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One 2019.*

HOOFDSTUK 2

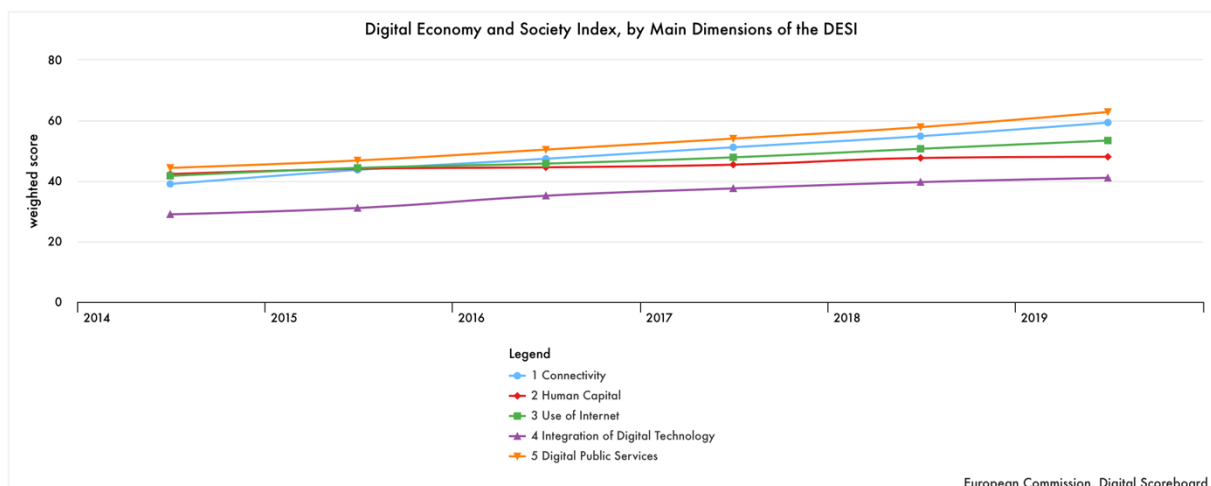
2.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op het begrip digitale economie. Hierbij wordt gekeken naar de opkomst van de digitale economie (paragraaf 2.2) en wat onder de digitale economie kan worden verstaan (paragraaf 2.3). In paragraaf 2.4 worden de kenmerken van de digitale economie uiteengezet. Daarnaast wordt de problematiek rondom de taxering van digitale economie behandeld, waarbij nader wordt ingegaan op het probleem van grondslaguitholling (paragraaf 2.5). Deze informatie wordt in de deelconclusie (paragraaf 2.5) gebruikt om antwoord te kunnen formuleren op de eerste deelvraag:

Wat wordt verstaan onder digitale economie en welke fiscale gevolgen brengt dit met zich mee?

2.2 DE OPKOMST VAN DE DIGITALE ECONOMIE

Digitale technologie is in een hoog tempo ingebed in de globale economie. Wanneer we kijken naar het verloop van de digitalisering van de economie en maatschappij door de jaren heen, is duidelijk zichtbaar dat de economie in een rap tempo digitaliseert, zie figuur 2.1. Terwijl in het jaar 2014 de gemiddelde integratie van digitale technologie in het bedrijfsleven in de EU nog een gewogen score van 29% had, is dit percentage anno 2019 gestegen naar 41,1%.



Figuur 2.1. Digital Economy and Society Index voor het de periode 2014 - 2019 (Bron: 'DESI composite index', digital-agenda-data.eu.).

De opkomst van digitale economie is deels te danken aan de prijsreductie en kwaliteitsverbetering van technologie over de tijd heen.²² Door de lagere kosten kunnen bedrijven hun

²² Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report 2015, p.52.

bedrijfsmodellen steeds meer digitaliseren en producten en diensten online leveren. De opkomst van het internet en andere vormen van digitale technologie heeft in eerste instantie effect gehad op de entertainment- en nieuwsindustrie, de advertentiewereld en de detailhandel. Producten die in eerste instantie slechts fysiek geleverd werden zoals kranten en dvd's konden nu digitaal geleverd worden via apps en streamingsdiensten. Andere bedrijven die volgden begonnen met het online aanbieden van services die traditioneel een fysiek aspect hadden, denk hierbij aan het online afsluiten van een verzekering of het openen van een nieuwe bankrekening. Naast het digitaliseren van voorheen traditionele goederen en diensten specialiseerden spelers in digitale goederen en diensten, denk hierbij aan online games en het streamen van muziek en films waardoor compleet nieuwe bedrijfsmodellen ontstonden. Deze nieuwe bedrijfsmodellen creëren niet alleen waarde door de verkoop van (virtuele) goederen, maar ook door het verkopen van consumentendata (data-analysefirma's) en het verplicht kijken van reclames, bijvoorbeeld tijdens het spelen van een gratis spel als Candy Crush.

Tegenwoordig is het vrijwel onmogelijk om de scheidlijn tussen de economie en de digitale economie aan te geven door de brede implementatie van digitale technologieën in de economie. Dit wordt bevestigd in het rapport van de *New Economics Foundation*, waarin staat dat 20 jaar geleden slechts één technologiebedrijf in de top 10-lijst van meest waardevolle bedrijven van de wereld stond²³, anno 2019 waren dit zes.²⁴ Van het minimaliseren van de brandstofuitgaven door het analyseren van transportroutes tot het gepersonaliseerde Netflix overzicht, gebaseerd op jouw filmkeuzes, de digitale economie is de nieuwe economie.

2.3 WAT WORDT VERSTAAN ONDER DE DIGITALE ECONOMIE?

De term digitale economie werd voor het eerst benoemd door Don Tapscott in zijn boek 'The digital Economy'. De digitale economie is geëvolueerd vanuit de normale economie en vindt zijn kern in het internet.²⁵ De oude economie bestond uit informatiestromen met een fysiek element, denk hierbij aan cashgeld, directe marketing via krantadvertenties en *face-to-face meetings*. Informatiestromen in de nieuwe economie zijn digitaal en worden de wereld rondgestuurd in de vorm van codes.²⁶

Een maatstaf voor hoe digitaal de economie en maatschappij van een land is, is de *Digital Economy and Society Index* (DESI), weergegeven in figuur 2.2. Deze maatstaf ontwikkeld door de Europese

²³ McCann 2018, p. 5.

²⁴ 'The World's Most Valuable Brands', forbes.com.

²⁵ Tapscott 2014, hoofdstuk 1.

²⁶ Tapscott 2014, hoofdstuk 1.

Commissie kijkt naar vijf factoren om te bepalen in welke mate de economie van een land is gedigitaliseerd.²⁷ De vijf maatstaven zijn:

1. *Connectiviteit*

De connectiviteit geeft aan in hoeverre internet beschikbaar is voor eenieder en geeft de mate van kwaliteit en snelheid van het internet aan.

2. *Menselijk kapitaal*

De factor menselijk kapitaal is een maatstaf voor de computervaardigheden van mensen in een lidstaat en in hoeverre men gebruik maakt van digitale middelen.

3. *Internetgebruik*

Het internetgebruik wordt niet alleen gemeten door de mate van *online content*²⁸ maar ook het gebruik van internetdiensten zoals online bankieren, online winkelen en het gebruik van bijvoorbeeld Zoom voor colleges.

4. *Integratie van digitale technologieën*

Onder integratie van digitale technologieën valt de mate waarin bedrijven gedigitaliseerd zijn. Dit hangt onder andere af van het gebruik van *e-commerce*, de mate waarin bedrijven hun producten en diensten online verhandelen²⁹ en het gebruik van digitale technologieën voor het versnellen van processen, het verlagen van kosten en het verbeteren van de klantrelaties.

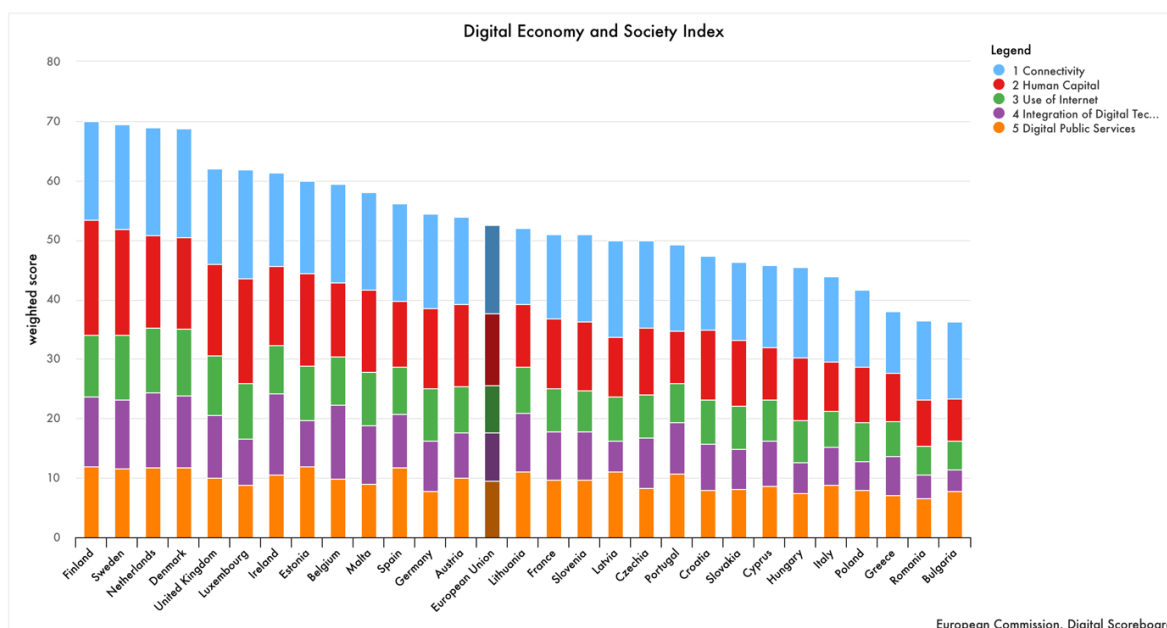
5. *Digitale overheidsdienstverlening*

De digitale overheidsdienstverlening meet de mate van digitalisering van publieke diensten. Het gaat hierbij om open data, de WOZ-waarden van panden of het digitaal maken van voorheen schriftelijke overheidsprocedures zoals het aanvragen van reisdocumenten. Daarnaast valt het aanbieden van elektronische gezondheidszorg door middel van online contact met een zorgverlener onder digitale overheidsdienstverlening.

²⁷ 'The Digital Economy and Society Index (DESI)', ec.europa.eu.

²⁸ Een verzamelterm voor informatie die online wordt gedeeld. Hieronder vallen zowel tekst, beeld en geluid ('Content', ensie.nl).

²⁹ 'Wat is ecommerce', ecommercenews.nl.



Figuur 2.2. Digital Economy and Society Index voor het jaar 2019 (Bron: 'DESI composite index', digital-agenda-data.eu.).

De DESI laat zien dat Nederland op de derde plek staat in de Europese Unie (EU) wat betreft de digitalisering van de economie en maatschappij anno 2019. Nederland laat vooral zijn kracht zien in het ontwikkelen van een sterke informatie- en communicatietechnologie (ICT)-infrastructuur en de digitale vaardigheden van inwoners waardoor de mate van connectiviteit en menselijk kapitaal hoog ligt.³⁰

2.4 KENMERKEN DIGITALE ECONOMIE

Nu een beter beeld is geschetst van het begrip digitale economie, kan dieper worden ingegaan op de kenmerken van de hedendaagse digitale economie. Deze kenmerken zijn relevant omdat zij de grondslag zijn voor de fiscale behandeling van winsten gemaakt door digitale bedrijven. De kenmerkende aspecten die worden behandeld zijn:³¹

1. *Mobiliteit.*
2. *Afhankelijkheid van data en gebruikersparticipatie.*
3. *Netwerkeffecten.*
4. *Meerzijdige verdienmodellen.*
5. *Neiging om snel een oligopolie of monopolie te vormen.*
6. *Een hoge mate van volatiliteit.*

³⁰ ICT, kennis en economie 2019, par. 1.1.

³¹ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report 2015, par. 4.3.

2.4.1 MOBILITEIT

In de categorie mobiliteit wordt onderscheid gemaakt tussen drie soorten mobiliteit, namelijk: mobiliteit van immateriële vaste activa, mobiliteit van gebruikers en consumenten en mobiliteit van ondernemingsactiviteiten.

Mobiliteit van immateriële vaste activa

Zowel het ontwikkelen als het investeren in immateriële vaste activa draagt bij aan de waarde creatie in de digitale economie. De afhankelijkheid van immateriële vaste activa is terug te zien in verschillende bedrijfsmodellen en niet slechts bij digitale bedrijven. Deze afhankelijkheid groeit naarmate de bedrijven zich verder ontwikkelen. Zo kan een online detailhandel gebruik maken van software en data-analyses om de voorraad bij te houden en de vracht te analyseren. Naarmate het bedrijf zich verder ontwikkelt en uitbreidt, wordt het steeds afhankelijker van de software om een goed inzicht te krijgen in de voorraden en logistiek om efficiënter te werken. Hierdoor groeit de waarde van het immaterieel activum. Onder de huidige fiscale wetgeving is het mogelijk om tussen gelieerde ondernemingen te schuiven met het juridisch eigendom van deze immateriële activa. Hierdoor kan het juridisch eigendom worden gescheiden van de activiteiten die de totstandkoming en ontwikkeling van het intellectueel eigendom hebben veroorzaakt.

Mobiliteit van gebruikers en consumenten

Naast de mobiliteit van immateriële vaste activa vormt de mobiliteit van gebruikers en consumenten een van de kenmerken van digitale economie. De ontwikkelingen op ICT vlak en de hoge mate van connectiviteit (paragraaf 2.3), zorgen dat consumenten en gebruikers niet meer gebonden zijn aan een vaste locatie om digitale services af te nemen. Daarnaast is het door middel van proxy's en *Virtual Private Network* (VPN)-verbindingen³² mogelijk om anoniem te blijven op het internet en je fysieke locatie te verhullen. Zo is het mogelijk dat ik een aankoop doe bij een webwinkel in land A vanuit mijn hotel in land B door middel van een VPN-verbinding, waardoor het internet denkt dat ik in land C verblijf. Vervolgens wordt de aankoop naar land D verscheept. Omdat gebruikers en consumenten steeds mobieler zijn en het lastig is om de daadwerkelijke locatie te achterhalen, wordt winsttoerekening voor bepaalde activiteiten steeds ingewikkelder.

Mobiliteit van ondernemingsactiviteiten

De derde kenmerkende factor van mobiliteit is de mobiliteit van ondernemingsactiviteiten. De kosten van het coördineren en ontwikkelen van gecompliceerde activiteiten over grote afstanden zijn

³² 'VPN uitgelegd: wat is een VPN en waar gebruik je het voor?', VPNGids.nl.

aanzienlijk gedaald door de ontwikkelingen op het gebied van telecommunicatie en informatiemanagement. Dit resulteert in het vergemakkelijken van de mogelijkheid voor bedrijven om hun wereldwijde activiteiten integraal aan te sturen vanuit een centrale locatie. Deze centrale locatie hoeft daarbij niet overeen te komen met de locatie waar de klantenbasis of productie gelegen is. Daarnaast is de mogelijkheid voor bedrijven om de stap te maken naar een intracommunautaire markt vergroot door lagere ICT-kosten en de mogelijkheid tot integrale aansturing. Door technologische ontwikkelingen groeien bedrijven zonder een forse toename in het aantal personeelsleden (*scale without mass*), dit maakt het weer eenvoudiger voor bedrijven om economische activiteiten uit te oefenen in een markt zonder daar een fysieke aanwezigheid te hebben.³³

De mogelijkheid om de leiding van bedrijven vanuit een centrale locatie te voeren en de flexibiliteit van de locatie van overige bedrijfsfuncties, zorgt dat firma's hun bedrijfsfuncties kunnen verspreiden over verschillende landen. Aangezien de aansturing van bedrijfsfuncties digitaal gebeurt, is het niet nodig om alle activiteiten te centreren in één land, maar kan voor elke bedrijfstak individueel worden gekeken waar deze het beste kan worden uitgevoerd.

2.4.2 AFHANKELIJKHEID VAN DATA EN GEBRUIKERSPARTICIPATIE

Afhankelijkheid van data en gebruikersparticipatie is het tweede kenmerk van digitale economie dat de OESO noemt. Ondanks dat bedrijven altijd al gebruik hebben gemaakt van informatie over klantinteractie om bedrijfsbeslissingen op te baseren, is het door de toename van digitale technologie makkelijker om deze data te gebruiken en geld mee te verdienen. Door de mogelijkheid om data te vermarkten, wordt het steeds belangrijker voor bedrijven om data over hun klanten en gebruikers te verzamelen. Een voorbeeld van het vermarkten van consumentendata is het aanbieden van gepersonaliseerde advertenties op basis van jouw gedrag op een app of zoekgeschiedenis op het internet. Daarnaast kan consumentendata en gebruikersparticipatie worden gebruikt om de product- en dienstverlening te personaliseren en optimaliseren.

2.4.3 NETWERKEFFECTEN

Het derde kenmerkende aspect is het netwerkeffect. Netwerkeffecten refereren naar het feit dat beslissingen van gebruikers direct een gevolg hebben op het nut van andere gebruikers³⁴. Netwerkeffecten zijn een belangrijk aspect van bedrijven in de digitale economie, specifiek wanneer de uitwisseling van gegevens tussen gebruikers een belangrijk aspect van het bedrijf is.³⁵ Vooral sociale

³³ *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report* 2015, p. 66.

³⁴ *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report* 2015, p. 70.

³⁵ NG 2014, p. 197.

mediabedrijven zijn afhankelijk van de interactie tussen gebruikers onderling. Bij een bedrijf als Instagram zijn netwerkeffecten duidelijk terug te vinden. Het nut dat een gebruiker ontleent aan het fotodeelplatform hangt af van de hoeveelheid andere gebruikers en hoeveel zij posten. Hoe meer wordt gepost en hoe meer interactie tussen gebruikers ontstaat, des te meer nut voor elke gebruiker als individu ontstaat.

Netwerkeffecten ontstaan niet alleen tussen gebruikers, maar ook tussen apparaten en gebruiksvoorwerpen onderling. Objecten kunnen onderling gekoppeld zijn door middel van het fenomeen *internet of things*, waarbij wordt gerefereerd naar de mogelijkheid van apparaten om onderling met elkaar te communiceren. Hierdoor wordt de mens overbodig om bepaalde opdrachten te geven.³⁶ Een goed voorbeeld hiervan is de slimme thermostaat die tegenwoordig in vrijwel elk huishouden terug te vinden is. Deze thermostaat meet zelf continu de temperatuur in huis, houdt bij of je aanwezig bent in huis door middel van bewegingssensoren en stuurt de verwarming aan op basis van deze gegevens.

Door netwerkeffecten wordt waarde gecreëerd door interactie tussen gebruikers of apparaten onderling en niet door afname van een specifieke dienst of product. Hierdoor is het lastig deze waarde creatie in geld uit te drukken en toe te wijzen aan bepaalde marktjurisdicties.

2.4.4 MEERZIJDIGE VERDIENMODELLEN

Nog een aspect van de digitale economie is het gebruik van meerzijdige verdienmodellen. Dit model kenmerkt zich doordat de interactie tussen verschillende groepen van personen via een tussenpersoon of platform loopt, waarbij netwerkeffecten een rol spelen. De keuzes van elke groep beïnvloeden de uitkomsten van de andere groepen via externaliteiten. Een voorbeeld van dit model is het verdienmodel voor marketingadvertenties op Facebook. Je kan ervoor kiezen je advertentie te laten promoten door Facebook, waardoor het prominenter in beeld is bij gebruikers en hierdoor vaker op geklikt wordt. Hoe vaker op jouw advertentie geklikt wordt, hoe meer je als bedrijf moet betalen voor deze advertentie. Een ander voorbeeld is het gebruik van de nieuwe betaalapp Tikkie. Een nieuw betaalsysteem stijgt in waarde voor consumenten wanneer op meer plekken betaald kan worden via deze app. Daarnaast wordt de app waardevoller voor verkopende partijen wanneer meer klanten gebruik maken van deze alternatieve betaalwijze. Meerzijdige verdienmodellen kennen twee belangrijke karakteristieken die samenhangen met de digitale economie en die de waarde verhogen door synergievoordelen,³⁷ namelijk:

³⁶ Ashton, *RFID Journal* 2010/22.

³⁷ *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report 2015*, p. 72.

- *Flexibiliteit*

Door de flexibiliteit van digitale informatie is het eenvoudig om meerzijdige bedrijfsmodellen toe te passen in de bedrijfscultuur. Middelen als data, software, content en codes kunnen langdurig bewaard worden en daardoor kunnen deze activa een duurzame vorm van waarde creëren voor een onderneming, ook in een dynamische omgeving als de digitale economie.

- *Bereik*

In paragraaf 2.4.1 is besproken hoe de digitale economie zorgt dat ondernemingsactiviteiten gemakkelijk verspreid kunnen worden over meerdere landen. Door het gebruik van het internet is het mogelijk voor bedrijven om groepen afnemers en verkopers te koppelen zonder dat deze fysiek op dezelfde locatie zitten. Hierdoor vervagen fysieke grenzen. In het voorbeeld van de app Tikkie is het bijvoorbeeld niet nodig dat de klant en de verkopende partij op dezelfde locatie of zelfs in hetzelfde land aanwezig moeten zijn om de betaaltactie te kunnen voltooien.

2.4.5 NEIGING OM SNEL EEN MONOPOLIE OF OLIGOPOLIE TE VORMEN

Als vijfde kenmerk van de digitale economie wordt door de OESO de neiging genoemd om snel een monopolie of oligopolie te vormen.³⁸ Er is sprake van een monopolie wanneer een bedrijf in een markt opereert zonder enige vorm van competitie. Het bedrijf produceert alle output in de markt en is de prijsbepaler.³⁹ Een oligopolie bestaat wanneer de marktgrootte wordt gedeeld door slechts enkele grote partijen. Deze partijen hebben een grote invloed op de prijs doordat zij de enige verkopers in de industrie zijn.⁴⁰ Immateriële vaste activa spelen een belangrijke rol bij de totstandkoming van een monopolie of oligopolie. Wanneer een bedrijf een patent of andere vorm van intellectueel eigendom vervaardigt, creëert het barrières voor andere bedrijven om tot de markt toe te treden omdat de onderneming het exclusieve recht heeft om gebruik te maken van een bepaalde innovatie. Daarnaast creëren partijen continu nieuwe markten in de dynamische digitale economie. Wanneer een onderneming als eerste partij een nieuwe markt betreedt, kan deze door middel van intellectuele eigendomsrechten, lage startkosten en netwerkeffecten een groot marktaandeel verwerven in een korte tijdspanne. Netflix is een voorbeeld van een startup die een nieuwe markt heeft gecreëerd en hierdoor langere tijd monopolist was. De markt voor het streamen van films en series bestond nog niet, waardoor direct een monopolie wordt gevormd.⁴¹ Deze factoren dragen bij aan het ontstaan van een

³⁸ *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report 2015*, p. 73.

³⁹ Taylor e.a., 2017, p. 216.

⁴⁰ Taylor e.a., 2017, p. 244.

⁴¹ *Kamerstukken II 2019/20, 35134, nr. 2, p. 19.*

monopolie of oligopolie. Dit kan echter in context worden gebracht door het feit dat in de digitale economie markten vaak worden beïnvloed door andere markten, doordat zij op zekere hoogte afhankelijk zijn van elkaar. Hierdoor zwakt de kans om een monopolie of oligopolie te vormen iets af. Zo hangt de populariteit van apps o.a. af van de markt voor telefoons en de internetinfrastructuur.

2.4.6 HOGE MATE VAN VOLATILITEIT

Het fundament van veel bedrijven in de digitale economie is technologie en specifiek het internet. Door de afnemende kosten van het gebruik van het internet en de toenemende netwerkinfrastructuur (paragraaf 2.2), is het gemakkelijk voor spelers om tegen vrij lage kosten de markt te betreden. Een hoge mate van innovatie en de constante ontwikkeling van nieuwe bedrijfsmodellen zorgen dat dominante marktspelers in rap tempo van de troon kunnen worden gestoten wanneer zij niet mee innoveren.⁴²

2.5 PROBLEMATIEK OMTRENT BELASTINGHEFFING

De ontwikkeling van digitale technologieën en de digitale economie zorgen door middel van de kenmerken genoemd in paragraaf 2.4 dat partijen de mogelijkheid hebben verschillende soorten belastingen te ontwijken, vrij te stellen of aanzienlijk te verlagen, waardoor de belastinggrondslag wordt uitgehold. Digitale bedrijven zijn hiertoe in staat doordat ze door middel van het gunstig plaatsen van immaterieel activum gemakkelijk winsten kunnen laten vallen in laagbelaste landen in plaats van de landen waar de gebruikers zijn gevestigd. Om de belastinginkomsten in een land gelijk te houden, kan hierdoor de belastingdruk worden verhoogd voor andere partijen, zoals de belasting op arbeidsinkomsten. De mogelijkheid van bedrijven om hun ondernemingsactiviteiten integraal aan te sturen vanaf een centrale locatie (paragraaf 2.4.1), zorgt dat bedrijven op veel grotere schaal economische activiteiten kunnen verrichten in een markt zonder aldaar een fysieke aanwezigheid te hebben. Onder de bestaande internationale fiscale wetgeving is een fysieke aanwezigheid in de markt vaak noodzakelijk voor het ontstaan van een belastbaar feit. De huidige internationale fiscale wetgeving is geschreven in een tijd waarin de mogelijkheid winsten te generen zonder fysieke aanwezigheid in een markt in mindere mate bestond en houdt hier onvoldoende rekening mee.⁴³ Elk van de kenmerken van de digitale economie zorgt voor problemen omtrent belastingheffing, waarbij de fiscale problematiek opgedeeld kan worden in de volgende drie categorieën:⁴⁴

⁴² *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report 2015*, p. 73.

⁴³ *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report 2015*, p. 98.

⁴⁴ *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report 2015*, p. 99.

- *Nexus*

De vraag rijst of de actuele regels omtrent het aanknopingspunt voor de belastingheffing nog allesomvattend zijn door de mobiliteit van ondernemingsactiviteiten en de toenemende rol van netwerkeffecten die tot stand komen door gebruikers. Hierdoor vallen winsten buiten de heffingsgrondslag en is sprake van belastingontwijking.

- *Data*

Het toenemende gebruik en genereren van data en informatietechnologieën zorgt voor problematiek omtrent de fiscale waardering en karakterisering van deze immateriële vaste activa in een transactie. Op deze manier kan de belastinggrondslag aanzienlijk worden verlaagd.

- *Kwalificatie van betalingen*

Door de ontwikkeling van nieuwe digitale producten en moderne vormen van dienstverlening bestaat onzekerheid over de juiste fiscale kwalificaties van betalingen in een bedrijfsmodel. Hierdoor kan de belastinggrondslag aanzienlijk worden verlaagd.

Het probleem dat het BEPS-project aan wil pakken, is dat inkomstenbronnen zowel niet getaxeerd worden in het (veronderstelde) bronland als in het land waar de moedermaatschappij is gevestigd.⁴⁵ Men spreekt in deze situatie van dubbele niet-heffing. Dit probleem wordt mede veroorzaakt door de hierboven genoemde kenmerken van de digitale economie. De drie categorieën van de fiscale problematiek rondom de digitale economie zullen hieronder één voor één worden toegelicht.

2.5.1 NEXUS

Nexus en de mogelijkheid om een significante aanwezigheid in een markt te hebben zonder belastingheffing is een van de fiscale kwelpunten van de digitale economie. Digitale technologie heeft als effect dat activiteiten op grote afstand kunnen worden aangestuurd. Daarnaast biedt het internet de mogelijkheid om meer klanten of gebruikers te bereiken. Fysieke barrières zijn van aanzienlijk minder belang in de digitale economie. Hierdoor is het niet altijd noodzakelijk om een bepaald niveau van lokale infrastructuur en personeel aan te houden zoals in het 'pre-digitale tijdperk' om een klantbasis op te bouwen in een land.⁴⁶ De mobiliteit van ondernemingsactiviteiten zorgt dat bedrijven zich gemakkelijk kunnen opsplitsen en vestigen in een ander land dan het land waar hun klantbasis gelegen is. Daarnaast creëren gebruikers waarde voor een bedrijf door middel van onderlinge interactie (netwerkeffecten). Deze waardecreatie is niet toe te rekenen aan een vaste inrichting, waardoor geen fiscaal

⁴⁵ *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report 2015*, p. 99.

⁴⁶ *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report 2015*, p. 100.

aanknopingspunt ontstaat, maar genereert wel waarde voor een onderneming. De huidige fiscale wetgeving omtrent nexus zal moeten worden aangepast om te kunnen heffen over waarde genererende activiteiten in de digitale economie. Hierbij zal verder zal moeten worden gekeken dan de aanpassing van het vaste inrichtingsbegrip doordat ook zonder fysieke aanwezigheid in een markt omzet gegenereerd kan worden.

2.5.2 DATA

Digitale technologie zorgt niet alleen voor dat data gegenereerd, bewaard en gebruikt kan worden, maar ook dat deze data op grote afstand van de gebruikersmarkt verzameld kan worden. Data is een van de kern inputwaardes in het vormen van waarde voor digitale bedrijven (paragraaf 2.4.2). Door het benutten van data kunnen bedrijven producten en diensten verbeteren en producten op maat aanbieden. De vraag rijst of deze data getaxeerd zou moeten worden in de staat waar de data is gegenereerd of waar de data wordt gewaardeerd.⁴⁷ Nieuwe regels omtrent nexus zullen tot beantwoording van deze vraag moeten leiden. Niet alleen het toewijzen van het heffingsrecht over verzamelde data zorgt voor problemen, maar ook het toewijzen van waarde aan deze data. Data is een vorm van immateriële vaste activa, hetgeen normaliter niet wordt gewaardeerd op de bedrijfsbalans wanneer deze door de onderneming zelf is gegenereerd. Daarnaast is het nog maar de vraag of gebruikersinformatie als eigendom van een bedrijf kan worden gezien. Onder veel wetgeving blijft persoonlijke informatie eigendom van het individu en niet van een bedrijf.⁴⁸ De vragen of data wel als belastbare inkomstenbron moet worden gezien, hoe deze data gewaardeerd moet worden en hoe de verdeling van het heffingsrecht eruitziet, zullen moeten worden beantwoord door de OESO.

2.5.3 KWALIFICATIE VAN BETALINGEN

De opkomst van nieuwe bedrijfsmodellen zorgt voor problematiek omtrent de kwalificatie van bepaalde transacties en betalingen voor fiscale doeleinden. Hierbij wordt voornamelijk bedoeld op de betalingen voor IT-diensten die via het internet worden verleend, denk hierbij aan toegang tot software, servers en netwerken. Voor verdragsdoeleinden is het van belang dat deze betalingen juist worden gekwalificeerd, gezien de toewijzing van het heffingsrecht over deze betalingen verschilt per soort transactie. Betalingen voor IT-diensten zouden kunnen vallen onder royalty-inkomsten⁴⁹ of het algemene ondernemingswinstartikel⁵⁰.

⁴⁷ *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report 2015*, p. 102.

⁴⁸ *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report 2015*, p. 103.

⁴⁹ Artikel 12 OESO-MV.

⁵⁰ Artikel 7 OESO-MV.

2.6 DEELCONCLUSIE

In 2019 kende de EU een gemiddelde integratie van digitale technologie in het bedrijfsleven van 41,1%. De economie digitaliseert in rap tempo, waardoor het onmogelijk is om de digitale economie als separaat onderdeel te kwalificeren. De digitale economie kenmerkt zich door zes aspecten, namelijk:

1. *Mobiliteit.*
2. *Afhankelijkheid van data en gebruikersparticipatie.*
3. *Netwerkeffecten.*
4. *Meerzijdige verdienmodellen.*
5. *Neiging om snel een oligopolie of monopolie te vormen.*
6. *Een hoge mate van volatiliteit.*

Deze kenmerken vormen tezamen de basis voor de digitale economie, maar zorgen tegelijkertijd voor fiscale grondslaguitholling en waarderingsproblemen in markten waar digitale bedrijven actief zijn. De OESO wil onderzoeken welke mogelijkheden bestaan om de fiscale problemen die de digitale economie met zich meebrengt op te lossen.

HOOFDSTUK 3

3.1 INLEIDING

Nu we een beter beeld hebben van wat de digitale economie inhoudt en de problemen rondom grondslaguitholling en winstallocaties die de digitale economie met zich meebrengt, kunnen we ingaan op de veronderstelde oplossingen van de OESO. In dit hoofdstuk wordt dieper ingegaan op het OESO-pijler 1 voorstel door een analyse van het institutioneel kader rondom de BEPS-rapporten (paragraaf 3.2), het ontstaan van het OESO-pijler 1 voorstel (paragraaf 3.3) en de maatregelen die worden voorgedragen. Hierbij wordt op elk van de componenten van het voorstel ingezoomd (paragraaf 3.4). Daarnaast wordt met het vooruitzicht op de 2020 deadline, wanneer een definitief voorstel gereed dient te zijn, gekeken naar het werk dat nog verricht moet worden (paragraaf 3.5). Deze informatie wordt in de deelconclusie (paragraaf 3.6) gebruikt om antwoord te kunnen formuleren op de tweede deelvraag:

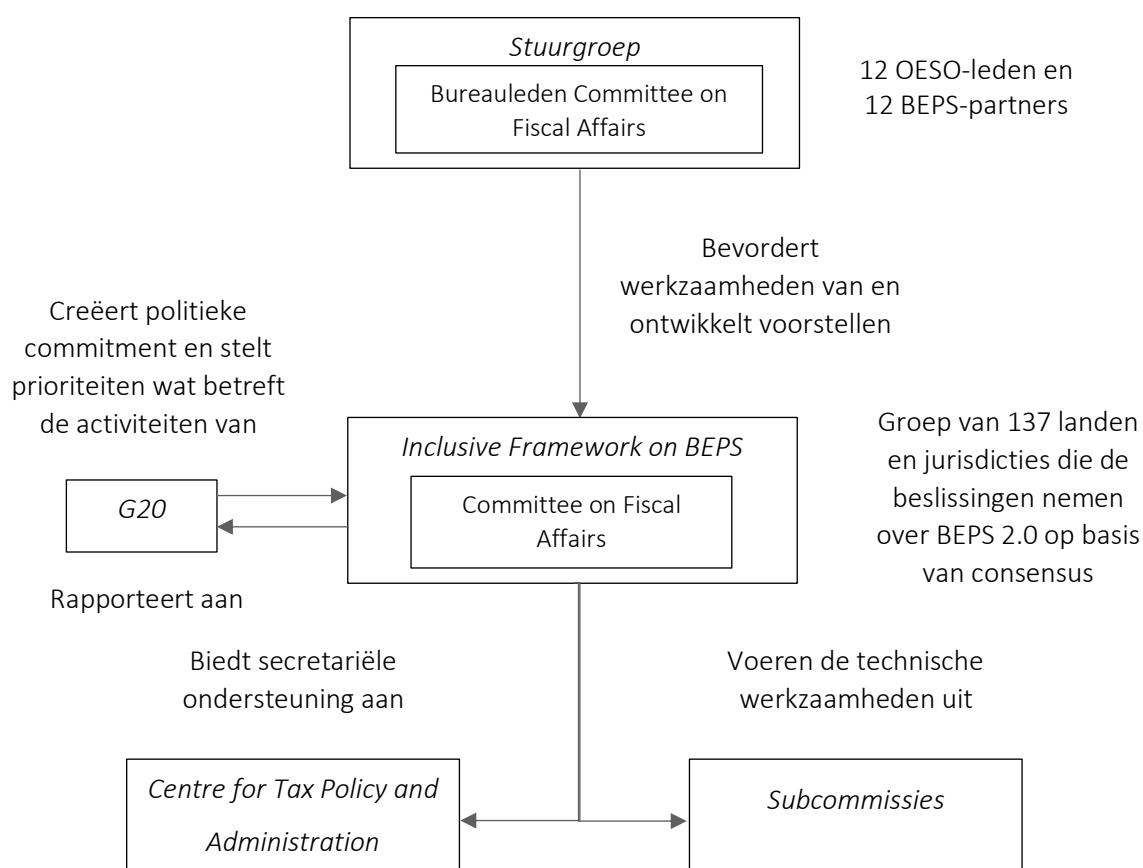
Wat houdt het OESO-pijler 1 voorstel in en welke maatregelen worden hierin beschreven?

3.2 INSTITUTIONEEL KADER BEPS

Om te onderzoeken wat de economische invloed van de maatregelen tegen de huidige grondslaguitholling bij digitale winsten is, is het noodzakelijk dieper in te gaan op de voorgestelde maatregelen van de OESO en de G20-landen om de winsttoerekening tussen marktjurisdicties te verbeteren. Het pijler 1 voorstel van het *Inclusive Framework* komt voort uit een reeks van rapporten die gezamenlijk onder het BEPS 2.0 project van de OESO en de G20 vallen (zie aanleiding, paragraaf 1.1). Hierbij is de OESO initiatiefnemer van het project voor maatregelen tegen grondslaguitholling en de G20 verzorgt de politieke implementatie. Besluitvorming vindt plaats door de *Committee on Fiscal Affairs*, bestaande uit beleidsmedewerkers van de OESO-lidstaten, een aantal andere jurisdicties en institutionele organisaties zoals de Wereldbank. Het institutioneel kader is compleet met de betrokkenheid van het *Inclusive Framework*⁵¹, waarin alle geïnteresseerde landen en jurisdicties actief deelnemen aan het vormen van oplossingen voor de problemen genoemd in het BEPS-rapport (figuur 3.1).⁵² Schematisch wordt dit in de tekening op de volgende pagina vormgegeven.

⁵¹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst van 10 februari 2020, (*Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. C).

⁵² Kingma, *WFR* 2019/7307.



Figuur 3.1. Institutioneel kader van het BEPS-rapport (Bron: Kingma, WFR 2019/7307).

3.3 ONTSTAAN OESO-PIJLER 1 VOORSTEL

Nu het institutioneel kader is verduidelijkt, kan worden gekeken naar de literatuur rondom het pijler 1 voorstel, geschreven door de samenwerkende (delen van de) organisaties. De OESO/G20 hebben veel literatuurwerken uitgebracht die binnen het BEPS-project vallen.⁵³ Hierbij gaan een aantal werken in op de taxering van de digitale economie, waarbij in de loop van de tijd gedetailleerder gekeken wordt naar de probleemstelling en de mogelijke oplossingen. De chronologische volgorde van de literatuurwerken bestudeerd voor dit hoofdstuk en geschreven in samenhang met het OESO-pijler 1 voorstel is opgenomen in bijlage 1.

In 2013 bracht de OESO samen met de G20 een actieplan uit met 15 actiepunten om de problematiek rondom belastinggrondslaguitholling en winstallocaties aan te pakken.⁵⁴ Het eerste actiepunt “*Tax Challenges Arising from Digitalisation*” ziet toe op de digitale economie. Door de eigenschappen van de digitale economie (zie hiervoor hoofdstuk 2), wordt het voor zogeheten

⁵³ ‘BEPS Actions’, OECD.org.

⁵⁴ *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* 2013, p. 14.

concerns⁵⁵ die opereren in de digitale markt eenvoudiger om aan tax planning te doen. Voorbeelden van deze concerns zijn Facebook⁵⁶ en Google⁵⁷, die beiden weinig belasting betalen door goede tax planning. Bij tax planning wordt op dusdanige wijze geschoven met de timing en structuur van inkomsten en uitgaven om tot de financieel gezien best mogelijke fiscale uitkomst te komen; het zo ver mogelijk reduceren van de belastingdruk.⁵⁸ Het verschuiven van winst genererende activiteiten naar laagbelaste landen is onderdeel van de agressieve tax planning door multinationale ondernemingen. Tax planning is een vorm van belastingontwijking en derhalve legaal, maar tax planning wordt niet altijd als ethisch gezien in het geval van agressieve tax planning. Dit is de reden dat de OESO in samenwerking met de G20 voor agressieve tax planning van multinationals een oplossing zoekt. De term ‘agressief’ kan worden gebruikt omdat multinationale ondernemingen, doordat zij meer toegang tot middelen hebben (denk hierbij aan adviseurs en financiële middelen), dermate gebruik kunnen maken van tax planning dat hun effectieve belastingdruk in sommige lidstaten richting nihil gaat. Zie hiervoor de voorbeelden van Amazon en Netflix in de aanleiding (paragraaf 1.1). Het doel van het eerste actiepunt van het BEPS-project, de fiscale problematiek omtrent digitalisering, is om winstgevende activiteiten te belasten daar waar de waarde gecreëerd wordt. Doordat grotere multinationale concerns vaker aan tax planning doen en vanwege hun internationale karakter (dochterentiteiten in meerdere landen), worden zij het hardst aangepakt door de maatregels voortkomend uit het actieplan.

Uitmo 2020 dient een mondiale lange termijn oplossing tot stand te komen tussen de OESO en de G20 voor de kwesties die onder actiepunt 1 vallen. Een mondiale oplossing is noodzakelijk, aangezien zonder een gemeenschappelijke aanpak over landgrenzen heen de mogelijkheid blijft bestaan tot onjuiste waarde allocatie en derhalve een oneerlijke verdeling van de heffingsgrondslag tussen landen. Vandaar de grootschalige samenwerking tussen de G20-landen en de OESO. Met het zicht op de 2020 deadline is het secretariaat van de OESO eind 2019 met een voorstel voor een uniforme aanpak gekomen.⁵⁹

Zoals genoemd in de aanleiding (paragraaf 1.1), kunnen de actieplannen van de OESO en de G20 om de taxeringsproblemen rondom digitale economie aan te pakken, in twee pijlers⁶⁰ worden ondergebracht. Hierbij ziet pijler 1 specifiek toe op de digitale economie en raakt pijler 2 daarentegen ook de traditionele economie. Deze pijlers hebben als doel om tot een oplossing te komen voor

⁵⁵ Het begrip concern houdt een groep van ondernemingen in die onder een gezamenlijke leiding vallen en economisch en organisatorisch verbonden zijn. Voor de wettelijke uitleg wordt naar artikel 2:24b BW verwezen.

⁵⁶ Niewold, *Trouw* 15 december 2017.

⁵⁷ Pauw, *RTLZ* 3 januari 2019.

⁵⁸ Spitz, 1972, p.1.

⁵⁹ *Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One* 2019.

⁶⁰ *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note* 2019.

actiepunt 1 van het uit 2013 afkomende 15-actiepunten tellende rapport van de OESO en de G20-landen.⁶¹ De eerste pijler richt zich op het moderniseren van de belastingregels rondom het toewijzen van heffingsrecht en belastbare digitale aanwezigheid. De tweede pijler omvat oplossingen voor de overige problemen uit het BEPS-rapport, waaronder de uitbreiding van de heffingsgrondslag door het invoeren van een minimumbelastingniveau bij internationaal opererende bedrijven.⁶² Het verschil tussen de twee pijlers ligt met name in het feit dat bij de eerste pijler sprake is van een wijziging in de verdeling van de heffingsgrondslag tussen landen, terwijl de tweede pijler ingaat op de uitbreiding van de heffingsgrondslag. Dit scriptieonderzoek richt zich op de eerste pijler.

3.4 MAATREGELEN

In het in februari verschenen consultatiedocument van het *Inclusive Framework* worden drie voorstellen dieper onderzocht voor de kwesties die onder pijler 1 vallen: de bepaling van nieuwe regels rondom het toewijzen van heffingsrecht en de vorming van een nieuwe definitie van het begrip belastbare aanwezigheid.⁶³

Het eerste voorstel is het “*user-participation*”-voorstel. Bij dit voorstel ligt de focus op zwaar gedigitaliseerde bedrijven. Dit zijn bedrijven waarbij de gebruikers een significant aandeel hebben bij het creëren van waarde, zoals bij sociale mediabedrijven en online zoekmachines. Gebruikers creëren waarde door onder andere de bijdrage aan het vormen van een merknaam en het genereren van data. Onder dit voorstel ligt het zwaartepunt bij de manier waarop waarde wordt gevormd. Winsttoerekeningsregels worden aangepast zodat bedrijven belast worden in de jurisdicties waar deze waarde is gecreëerd en niet in de jurisdictie waar het (fiscale) hoofdkantoor toevallig ligt.

Het tweede voorstel is het “*marketing-intangibles*”-voorstel. Dit voorstel heeft een bredere reikwijdte en kijkt verder dan de zwaar gedigitaliseerde bedrijven. De bijdrage van immateriële activa in het creëren van waarde is behandeld in paragraaf 2.4.1. Dit voorstel focust op het toewijzen van heffingsrecht aan jurisdicties waar omzet wordt gevormd door middel van immateriële activa. Hierbij kan gedacht worden aan marketingactiviteiten en de handel in merknamen en gebruikersdata zoals het aanbieden van gepersonaliseerde advertenties op basis van jouw zoekgeschiedenis.

⁶¹ *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* 2013.

⁶² *Achtergrond belastingheffing in de digitale economie* 2019.

⁶³ *Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy* 2019, p. 9-16.

Het derde voorstel, het “significant-economic-presence”-voorstel, heeft het breedste toepassingsbereik. Het nexusbegrip⁶⁴ en de winstbelastingregels onder dit voorstel creëren een heffingsrecht wanneer sprake is van een duurzame significante aanwezigheid in een jurisdictie. Dit wordt aanwezig geacht wanneer omzet wordt gehaald in een jurisdictie door middel van digitale technologie, bijvoorbeeld door middel van een gebruikersbasis. Omzet genererende activiteiten met een digitaal aspect en een duurzame aanwezigheid in de markt creëren heffingsrecht onder dit voorstel. Hierdoor heeft bijvoorbeeld Netflix een duurzame significante aanwezigheid op de Nederlandse markt ter grootte van het aantal Nederlandse abonnementen.

De voorgestelde oplossingen van het *Inclusive Framework* zijn door de OESO samengevat en ingeperkt tot het huidige voorstel⁶⁵ om tot een uniforme oplossing te komen voor de problemen onder pijler 1. Dit voorstel kan worden opgedeeld in drie componenten:⁶⁶

1. *De reikwijdte (zie 3.4.1).*
2. *Een nieuw nexusbegrip (zie 3.4.2).*
3. *Nieuwe winsttoerekeningsregels (zie 3.4.3).*

3.4.1 DE REIKWIJDTE

Deze voorgestelde nieuwe regels rondom de reikwijdte zien toe op de “consumer facing business”. Dit begrip wordt niet nadrukkelijk uitgelegd in het “Unified Approach”-voorstel, maar omvat bedrijven die omzet genereren door middel van het leveren van producten of diensten aan particuliere gebruikers.⁶⁷ De brede uitleg van het begrip heeft als gevolg dat niet alleen de digitale dienstverleners onder de reikwijdte van de nieuwe regels vallen, maar elk bedrijf waarbij de producten of diensten met een digitaal aspect en geleverd aan particulieren. Dit digitale aspect zorgt namelijk dat de werkzaamheden niet direct plaatsgebonden zijn en ook vanuit een andere locatie kunnen worden uitgevoerd. Door het begrip “consumer facing business” niet eng uit te leggen, vallen vrijwel alle sectoren onder de reikwijdte van de nieuwe regels waardoor het tegengaan van winstverschuivingen hemelsbreed wordt aangepakt. De verwevenheid van de digitale economie in de huidige economie

⁶⁴ Het begrip nexus kan worden gedefinieerd als een fiscaal aanknopingspunt waardoor subjectief heffingsrecht in een rechtsgebied ontstaat. De Wilde, MBB 2015/10-03.

⁶⁵ *Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One 2019.*

⁶⁶ *Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One 2019, p. 5.*

⁶⁷ *Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One 2019, p. 7.*

maakt het onhaalbaar deze af te bakenen en op zichzelf aan te pakken. Samengevat kan de reikwijdte worden verdeeld in twee categorieën:⁶⁸

1. Bedrijven die een globale gebruikersbasis of klantenbasis hebben en gestandaardiseerde digitale diensten bieden. Hierbij kan worden gedacht aan bedrijven als Google, Facebook en Netflix. Deze bedrijven hebben vaak (vrijwel) geen fysieke lokale instelling en creëren waarde door middel van interactie met en tussen gebruikers.
2. Overige bedrijven die producten en diensten leveren aan klanten, waarbij digitalisering in mindere mate een rol speelt. De vorm die digitalisering aanneemt bij deze bedrijven kenmerkt zich onder andere door het vaker overgaan naar online interactie met de klant, het gebruik van consumentendata voor marktanalyses en de overstap naar online marketing. Denk hierbij bijvoorbeeld aan banken. Tegenwoordig kan je vaak online *chatten* met een bank om problemen op te lossen of een nieuwe rekening te openen. Dit is dienstverlening waarvoor je vroeger naar de fysieke locatie van de bank toe moest.

3.4.2 EEN NIEUW NEXUSBEGRIIP

De invoering van een nieuw nexusbegrip moet uitkomst bieden voor de huidige problematiek rondom de belastbare aanwezigheid van een bedrijf in een land. Dit begrip geldt als aanvulling op het geldende vaste inrichtingsbegrip. Door de invoer van een nieuw nexusbegrip naast het al bestaande vaste inrichtingsbegrip, zal sneller sprake zijn van belastbare aanwezigheid in een staat. De vraag of een land belasting mag heffen over een object zal bevestigend worden beantwoord wanneer een bedrijf een duurzame en significante betrokkenheid heeft in de economie van een land, ook zonder een fysieke aanwezigheid. Het criterium van duurzame significante betrokkenheid wordt niet verder toegelicht in het “Unified Approach”-voorstel, echter er wordt een minimum omzetgrens voorgesteld om deze aanwezigheid te toetsen.⁶⁹ Of sprake is van een duurzame en significante aanwezigheid in de markt, hangt dan af van het feit of een bepaalde omzet is gehaald in een rechtsgebied. Hierbij wordt met de behaalde omzet rekening gehouden met activiteiten gericht aan niet-betalende gebruikers, wanneer de omzet van deze activiteiten aan andere rechtsgebieden wordt toegerekend dan waar de gebruikers zich bevinden. Denk hierbij aan de advertentie-inkomsten die Facebook in Nederland behaalt wanneer een consument langs een advertentie scrollt op de gratis te downloaden app, terwijl de inkomsten niet worden toegerekend aan Nederland maar aan een ander land en aldaar belast worden.⁷⁰

⁶⁸ *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* 2019, p. 10.

⁶⁹ *Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One* 2019, p. 8.

⁷⁰ Niewold, *Trouw* 15 december 2017.

De hoogte van de omzetgrens is niet benoemd in het OESO-rapport in absolute of relatieve zin, waardoor de mogelijkheid behouden blijft deze minimumgrens aan te passen per land. Hierbij kan gedacht worden aan een hogere of lagere minimumomzetgrens aan de hand van de marktomvang van het land, waarbij bijvoorbeeld Nederland een lagere minimumomzetgrens hanteert dan Frankrijk gezien de grootte van de economie.

3.4.3 NIEUWE WINSTTOEREKENINGSREGELS

Wanneer via het nieuwe nexusbegrip een heffingssubject⁷¹ wordt gecreëerd, is het van belang vast te stellen waarover een staat mag heffen, ofwel het heffingsobject. De grondslag van de huidige winstverdelingsregels, zoals art. 7 en 9 OESO-MV, is de fysieke aanwezigheid in een jurisdictie. Het is met de huidige regels onmogelijk om een juiste heffingsgrondslag te bepalen zonder de aanwezigheid van een functionele vaste inrichting. Het aanpassen en invoeren van nieuwe winsttoerekeningsregels, heeft als doel het toerekenen van winsten aan marktlanden en landen waar economische aanwezigheid ontstaat via het nieuwe nexusbegrip. Het door OESO voorgestelde winsttoerekeningssysteem is het drietrapsmechanisme⁷² als volgt beschreven:

- *Bedrag A*

De restwinst van multinationals, die binnen de reikwijdte vallen, wordt verdeeld onder de marktjurisdicties. De restwinst wordt uitgelegd als de winst die overblijft nadat de routinewinst op activiteiten is toegewezen aan de landen waar deze activiteiten plaatsvonden. De verdeling van de restwinst onder de marktjurisdicties dient plaats te vinden door middel van een verdeelsleutel op basis van de omzet gehaald in deze marktjurisdicties. De ratio's voor de verdeelsleutel zijn nog niet ingevuld door de OESO.

- *Bedrag B*

Naast het 'at-arm's-length'-beginsel wordt bij de vaststelling van activiteiten in marktjurisdicties rekening gehouden met een vaste vergoeding voor een verondersteld minimumactiviteitsniveau. Hierdoor wordt verder gekeken dan slechts het at-arm's-length'-beginsel bij toerekeningen tussen gelieerde partijen. Dit onderdeel van het drietrapsmechanisme ziet voornamelijk toe op de zogenoemde *transfer pricing* problematiek, waarbij het lastig is zakelijke prijzen vast te stellen op distributieactiviteiten tussen gelieerde ondernemingen. Het introduceren van een vaste vergoeding op grond van een verondersteld

⁷¹ Een heffingssubject is de belastingplichtige, degene aan wie de inkomsten voor belastingdoeleinden wordt toegerekend.

⁷² *Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One* 2019, p. 9.

activiteitenniveau zorgt voor minder administratieve lasten en meer zekerheid. Over de manier waarop het minimumactiviteitenniveau wordt vastgesteld laat het rapport zich niet uit.

- *Bedrag C*

De winst onder bedrag C dient de overtollige winst op te vangen wanneer meer winst wordt gegenereerd in een marktjurisdictie, dan wordt verondersteld onder het minimumactiviteitenniveau van bedrag B. Daarnaast wordt nadruk gelegd op het belang van geschillenprocedures. Wanneer onenigheid ontstaat tussen de marktjurisdictie en de belastingplichtige over een element resulterend uit het voorstel, moeten deze geschillen onderhevig zijn aan effectieve en juridisch bindende procedures.

Om het drietrapsmechanisme te verduidelijken zal ik de werking hiervan illustreren met een voorbeeld. X BV heeft een omzet van €100 en een belastbare winst van €35 in land 1. In de huidige systematiek zou in land 1 de winst van €35 belast worden. Wanneer we het drietrapsmechanisme gebruiken, komen we echter op een ander belastbaar bedrag uit. Hiervoor moet allereerst de geconsolideerde omzet van de groep worden bepaald. De geconsolideerde omzet van de groep waartoe X BV hoort is €1.000 en de groep heeft een winstmarge van 35%. Een deel van deze winstmarge, stel 75%, is routinewinst en wordt niet meegenomen in de herverdeling tussen jurisdicties. De geconsolideerde winst komt hierdoor neer op €350 ($€1.000 \cdot 35\%$). Dit kan je verdelen in de routinewinst van €262,50 ($€350 \cdot 75\%$) en de restwinst van €87,50 ($€350 \cdot 25\%$). De routinewinst die behaald wordt in land 1 komt neer op €26,50 ($€35 \cdot 75\%$). Het minimumactiviteitenniveau van land 1 bedraagt €5,00, terwijl het werkelijke activiteitenniveau €10,00 blijkt te zijn. Het minimumactiviteitenniveau betreft de vaste vergoedingen voor diensten en leveringen tussen gelieerde ondernemingen die op basis van het 'at-arm's-length'-beginsel berekend dienen te worden.

Alleen het gedeelte dat als geconsolideerde restwinst gezien wordt, in dit voorbeeld €87,50 ($€350 \cdot 25\%$), kan op basis van bedrag A worden verdeeld. Een deel van de restwinst moet worden toegewezen aan de marktjurisdictie op basis van de daar behaalde omzet, stel dit percentage is 10% voor land 1. Je wijst dan 10% van 25% van de geconsolideerde winst toe aan land 1 en dus ook 10% van de restwinst aan land 1. Het gedeelte van de geconsolideerde winst dat onder bedrag A wordt toegekend aan land 1 bedraagt uiteindelijk €8,75 ($€1.000 \cdot 35\% \cdot 25\% \cdot 10\%$).

Bedrag B kent een soort vaste vergoeding voor een minimumactiviteitenniveau in marktjurisdicties. Stel er wordt uitgegaan van een vaste vergoeding op grond van transfer pricing aan BV X in land 1 van €5,00. Dit bedrag wordt onder bedrag B toegerekend aan de winst in land 1.

Onder bedrag C wordt het verschil van de overtollige winst berekend wanneer meer winst wordt gegenereerd in een marktjurisdictie, dan wordt verondersteld onder het minimumactiviteitsniveau van bedrag B. Uit de cijfers in dit voorbeeld blijkt dat meer winst wordt gegenereerd in land 1 dan onder het minimumactiviteitsniveau van bedrag B wordt verondersteld. De daadwerkelijke transfer pricing winst bedraagt €10,00. Onder bedrag C wordt het verschil van €5,00 ($€10,00 - €5,00$) toegerekend aan de winst in land 1.

De belastbare winst van BV X in land 1 bedraagt uiteindelijk €45,00, bestaande uit:

- Routinewinst: €26,25 ($€35 * 75\%$).
- Bedrag A – toegerekende restwinst land 1: €8,75 ($€1.000 * 35\% * 25\% * 10\%$)
- Bedrag B – vaste vergoeding minimumactiviteitsniveau: €5,00.
- Bedrag C – overtollige winst: €5,00 ($€10,00 - €5,00$).

Door dit voorbeeld wordt zichtbaar dat de belastbare winst van €36,25 door de herverdeling middels het drietrapsmechanisme op een ander bedrag kan uitkomen dan in eerste instantie was berekend, te weten de oorspronkelijke €35. Dit wordt veroorzaakt doordat nu winst toegerekend wordt aan land 1 voor digitale activiteiten die ook plaats hebben gevonden in land 1, maar voorheen alleen bij de moedermaatschappij belast werden.

3.5 TOEKOMST

Ultimo 2020 dient een mondiale lange termijn oplossing tot stand te komen voor de kwesties die onder actiepunten 1 vallen. De complexiteit van het huidige voorstel, de openstaande kwesties en de snelheid waarmee tot een akkoord dient te worden gekomen, roepen bezorgdheid op bij betrokkenen.⁷³ De volgende definities uit het voorstel hebben elk openstaande kwesties die nog verduidelijkt dienen te worden voordat tot een akkoord kan worden gekomen.

Nieuw nexusbegrip

De vraag of het nieuwe nexusbegrip alle situaties van waardecreatie omvat die in een marktjurisdictie kunnen ontstaan. Men kan hier denken aan situaties waarbij door middel van VPN-verbinding (zie paragraaf 2.4.1) de locatie van de gebruiker wordt verhuld, waardoor het onmogelijk is te achterhalen waar de gebruiker de dienst afneemt en aldus de winst wordt behaald.

⁷³ *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy 2019*, p. 7.

Bedrag A

Voor bedrag A dienen een aantal kwesties nog verduidelijkt te worden om tot een definitief voorstel te komen. Zo dienen de juiste ratio's bij verdeling van de restwinst nog worden bepaald, denk hierbij aan een ratio op basis van het aantal gebruikers of het aantal 'kliks' op marketingadvertenties. Ook is nog onduidelijk op welke manier inkomstenbronnen gealloceerd behoren te worden aan marktjurisdicties.

Bedrag B

De definitie van een minimumactiviteitsniveau en de vaststelling hiervan moet nader worden bepaald, bijvoorbeeld door middel van vaste percentages. De voorwaarden voor het bepalen van een minimumactiviteitsniveau en de manier waarop deze wordt bepaald is nog onduidelijk naar mijn mening.

Bedrag C

Over bedrag C zijn geen openstaande kwesties die hier benoemd worden. Dit is omdat onder bedrag C de overtollige winst wordt gerekend, waardoor alle overige gevallen hieronder vallen.

Daarnaast zijn een aantal kwesties en onbeantwoorde vragen van algemene aard. Zo zorgt het verschil in accountingstandaarden tussen verschillende landen voor complexiteit in het bepalen van de belastingbasis. Ook kan bij de splitsing van de bedragen A, B en C mogelijk dubbele winsttoerekening en/of dubbele belastingheffing ontstaan. Het is nog niet duidelijk of de som van de bedragen $A + B + C$ gelijk is aan de totale winst of dat overloop tussen de bedragen bestaat, waardoor uiteindelijk meer winst wordt belast dan is verkregen of winst dubbel in de heffing wordt betrokken. Ondanks dat implementatie van het voorstel complex is en een hoge administratie last kent, zijn de OESO en de G20-landen overtuigd dat een mondiale oplossing haalbaar is. De OESO/G20 houden als tijdplanning eind 2020 aan om tot een definitief voorstel te komen voor de oplossingen die onder pijler 1 vallen. Hierbij dient het voorstel goedgekeurd te zijn door de *Committee on Fiscal Affairs*. Zelf denk ik dat meer duidelijkheid moet ontstaan door middel van (reken-)voorbeelden wat de relatie precies is tussen de drie bedragen A, B en C en hoe winsten precies worden herverdeeld volgens dit drietrapsmechanisme.

3.6 DEELCONCLUSIE

De verouderde winstbelastingssystemen vormen een probleem voor de taxering van de winsten in de juiste marktjurisdicties, door de alsmaar globaliserende en digitaliserende economie. De OESO werkt samen met de G20 aan oplossingen voor deze kwestie. Het huidige pijler 1 voorstel dient de

verdeling van de heffingsgrondslag tussen landen aan te pakken en bestaat uit drie componenten die als volgt kort kunnen worden samengevat:

1. *De reikwijdte.*

Het voorstel bevat regels voor de “consumer facing business”. Hieronder vallen bedrijven die producten of diensten leveren aan particuliere consumenten, waarbij de geleverde producten of diensten een digitaal aspect hebben.

2. *Een nieuw nexusbegrip.*

Door de invoering van een nieuw nexusbegrip naast het bestaande vaste inrichtingsbegrip wordt eerder gesproken van een belastbare aanwezigheid in een staat.

3. *Nieuwe winsttoerekeningsregels.*

Door middel van een drietrapsmechanisme wordt de heffingsgrondslag verdeeld tussen de marktjurisdicties waar een concern actief is en worden mogelijkheden voor het oplossen van geschillen gegeven. Het drietrapsmechanisme wordt vormgegeven door de volgende bedragen:

- *Bedrag A*

Bedrag A bevat de restwinst van multinationals die door middel van een verdeelsleutel wordt toegewezen aan de verschillende marktjurisdicties waar het concern actief is.

- *Bedrag B*

Bedrag B bevat de een vaste vergoeding op grond van een verondersteld minimumactiviteitsniveau.

- *Bedrag C*

Bedrag C bevat komt neer op de overtollige winst behaalt in een marktjurisdictie, voor zover deze boven het minimumactiviteitsniveau van bedrag B komt.

Met het in aanmerking nemen van de naderende 2020 deadline, dienen een aantal nog onbeantwoorde kwesties te worden opgelost. Dit ziet met name toe op begripsdefinities, complexiteit door verschillende accountingstandaarden, het bepalen van ratio's en het voorkomen van dubbele belastingheffing. Ultimo 2020 dient binnen het *Inclusive Framework* een consensus zijn bereikt over de maatregelen omtrent pijler 1.

HOOFDSTUK 4

4.1 INLEIDING

Nu duidelijk is wat de digitale economie inhoudt en hoe het BEPS-project de fiscale problematiek wilt aanpakken die ontstaan door de kenmerken van de digitale economie, zullen de gevolgen van het OESO-pijler 1 voorstel worden besproken. Als eerste zal de algemene economische analyse voor alle landen van de OESO (paragraaf 4.2) worden besproken. Daarna zal worden ingegaan op de economische gevolgen van het pijler 1 voorstel voor Nederland, waarbij de mening van experts op het gebied van internationale wet- en regelgeving en transfer pricing wordt aangehaald (paragraaf 4.3), om uiteindelijk in de deelconclusie de derde deelvraag te beantwoorden:

Wat is vanuit economisch oogpunt gezien de impact van het OESO-pijler 1 voorstel op de Nederlandse belastingopbrengst en Nederland als fiscale vestigingsplaats?

4.2 ECONOMISCHE ANALYSE OESO

De OESO is een onderzoek gestart naar de economische impact van het pijler 1 en 2 voorstel. Bij dit onderzoek heeft zij zowel naar de data van meer dan 200 jurisdicties gekeken, als naar de data van meer dan 27.000 multinationale ondernemingen.⁷⁴ Hierbij is de OESO tot de conclusie gekomen dat het gecombineerde pijler 1 en 2 voorstel een positief effect heeft op de verwachte wereldwijde belastingopbrengsten, namelijk een stijging van 4% van de wereldwijde overheidsinkomsten. Dit komt neer op een stijging van 100 miljard dollar aan extra overheidsinkomsten. Daarnaast zullen de voorstellen voor een aanzienlijke daling van winstverschuivingen tussen jurisdicties leiden.⁷⁵ De wereldwijde belastingopbrengsten zullen stijgen, omdat heffingsrechten verschuiven van laagbelaste landen naar landen waar de afnemers gevestigd zijn en aldaar tegen een hoger belastingpercentage worden belast.⁷⁶ Tenslotte wordt op dit moment juist deze winst naar laagbelaste landen verschoven om de hogere belastingpercentages te vermijden die gehanteerd worden in de landen waar de afnemers daadwerkelijk gevestigd zijn en aldus de waarde wordt gecreëerd. Meer dan de helft van de winstverschuivingen veroorzaakt door het pijler 1 voorstel, zal van in totaal slechts 100 multinationale ondernemingen komen.⁷⁷ Dit laat zien dat voornamelijk grote concerns getroffen worden door het

⁷⁴ 'Webcast: Economic Analysis and Impact Assessment – Pillar 1 and Pillar 2 Proposals (February 2020)', *OECD Tax, YouTube* 13 februari 2020, minuut 11.

⁷⁵ Webcast: Economic Analysis and Impact Assessment – Pillar 1 and Pillar 2 Proposals (February 2020)', *OECD Tax, YouTube* 13 februari 2020, minuut 8.

⁷⁶ Sprague, *Tax Management International Journal* 2020/49, p. 2.

⁷⁷ 'Webcast: Economic Analysis and Impact Assessment – Pillar 1 and Pillar 2 Proposals (February 2020)', *OECD Tax, YouTube* 13 februari 2020, minuut 18.

OESO-pijler 1 voorstel. In Nederland en veel andere landen kenmerken deze concerns zich door een hoge winstgevendheid en een laag effectief belastingtarief.⁷⁸ Het effectieve belastingtarief wordt berekend door de betaalde belasting af te zetten tegen een bepaalde grondslag.⁷⁹

Zoals hierboven vermeld zullen de overheidsinkomsten naar verwachting stijgen. De OESO heeft onderzocht wat het verwachte effect zal zijn voor vier landengroepen (landen met een laag, midden of hoog inkomen en investeringshubs). Een land wordt als investeringshub aangemerkt wanneer de binnenkomende directe buitenlandse investeringen meer dan 150% van het Bruto Binnenlands Product (BBP) vormen⁸⁰, waarbij directe buitenlandse investeringen opgebouwd zijn uit transacties door buitenlandse ondernemingen met betrekking tot aandelenkapitaal, deelnemingen in groepsmaatschappijen en kredietverlening.⁸¹ Dit zijn met name landen die een laag belastingtarief hanteren of grondslag verkleinende maatregelen kennen, waardoor een laag effectief belastingtarief geldt wat door grote ondernemingen gebruikt wordt om aan belastingreductie te voldoen (landen zoals Nederland, Luxemburg en Mauritius). Redenen om een laag effectief belastingtarief te hanteren als land is het aantrekken van multinationals. Positieve effecten op de nationale economie van multinationale ondernemingen zijn onder andere spillover effecten van technologie en productiviteit en groei van export, de arbeidsmarkt en de algehele economie.⁸²

In onderstaande figuur zijn twee situaties geschetst waarbij is uitgegaan van een herverdeling onder bedrag A (zie paragraaf 3.4.3) van ofwel 10%, ofwel 20% van de restwinst onder het pijler 1 voorstel. Hieruit valt duidelijk op te merken dat de belastingopbrengsten voor investeringshubs sterk zullen afnemen, terwijl de belastingopbrengsten voor de overige landen (met name landen met een hoog inkomen/nationaal bruto product) zullen stijgen.

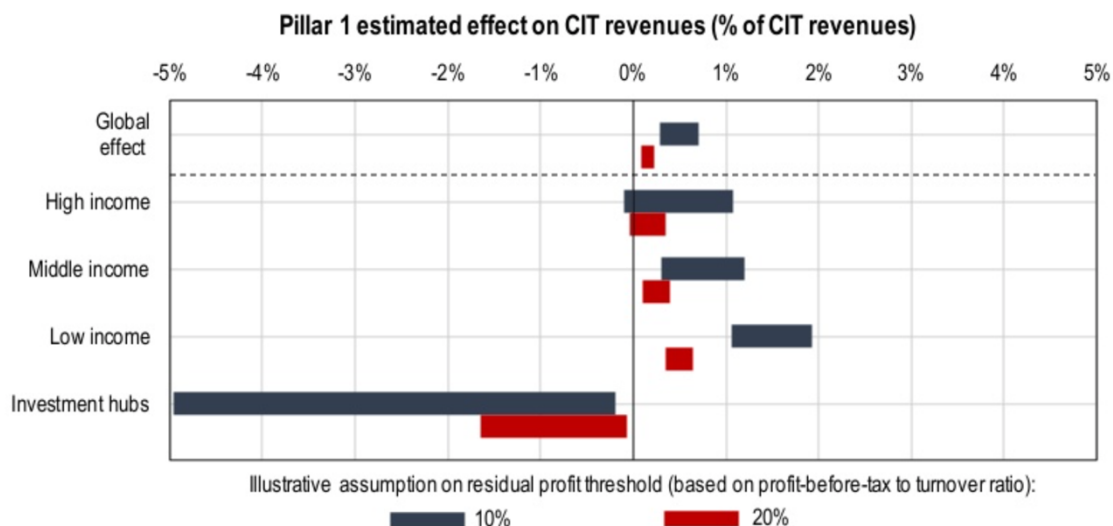
⁷⁸ Driessen, *NRC* 21 januari 2019.

⁷⁹ *Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 65, p. 14.

⁸⁰ 'Webcast: Economic Analysis and Impact Assessment – Pillar 1 and Pillar 2 Proposals (February 2020)', *OECD Tax, YouTube* 13 februari 2020, minuut 16.

⁸¹ Export, investeringen & werkgelegenheid 2019, h. 7.

⁸² Jensen 2006, p.28 - 34,



Figuur 4.1. Verwacht effect van het pijler 1 voorstel op de belastingopbrengsten van jurisdicties (Bron: 'Webcast: Update on Economic Analysis and Impact Assessment', OECD.org.).

De OESO verwacht naast een absoluut verschil in de belastingopbrengsten ook een toename van het gemiddelde effectieve belastingtarief per jurisdictie. Gemiddeld genomen komt dit neer op een gecombineerde toename door het pijler 1 en 2 voorstel van 0,7%, waarvan minder dan 0,1% toe te wijzen is aan het pijler 1 voorstel en het merendeel aan het pijler 2 voorstel.⁸³



Figuur 4.2. Verwacht effect van het pijler 1 en pijler 2 voorstel op het gemiddelde effectieve belastingtarief van jurisdicties (Bron: 'Summary of the OECD's Impact Assessment on Pillar 1 and Pillar 2', taxfoundation.org.).

Naast de invloed op de belastingopbrengsten, heeft de OESO onderzocht of de prikkels rondom investeringen door belastingplichtigen zullen wijzigen. Hierbij zijn ze tot de conclusie gekomen dat de invloed van winstbelastingen op de beslissing waar bedrijven zich gaan vestigen, aanzienlijk zal afnemen

⁸³ 'Summary of the OECD's Impact Assessment on Pillar 1 and Pillar 2', taxfoundation.org.

en de invloed van andere drijffactoren zoals infrastructuur en arbeidskosten zal stijgen. Hierdoor bestaat de kans dat meer geïnvesteerd zal worden in landen waar dit efficiënter kan, waardoor wereldwijde groei ontstaat.⁸⁴ Niettemin dient te worden meegenomen dat het effect van winstbelastingen op de vestigingsplaatskeuze minder relevant is dan andere drijffactoren zoals bovengenoemde arbeidskosten en infrastructuur.⁸⁵ Voor digitale bedrijven zal deze verdeling anders liggen, doordat de hoge mate van mobiliteit zorgt dat zij vrijer zijn in de vestigingsplaatskeuze. Hierdoor heeft de winstbelasting een groter aandeel in de vestigingsplaatskeuze.

4.3 GEVOLGEN VOOR NEDERLAND

Invloed op de belastingopbrengsten

In paragraaf 4.2 is de economische analyse van de OESO voor het pijler 1 en 2 voorstel besproken. Het onderzoek is echter niet specifiek ingegaan op wat de gevolgen voor de individuele landen zullen zijn. Hoe zit het met de gevolgen voor de Nederlandse belastingopbrengst? Zoals in de vorige paragraaf is benoemd, verwacht de OESO dat de globale belastingopbrengsten zullen stijgen. Hierbij is door OESO een splitsing gemaakt voor landen met een laag, midden of hoog inkomen en investeringshubs (zie figuur 4.1). Nederland valt onder de laatste categorie landen. Nederland is aan te merken als investeringshub, doordat jaarlijks meer dan 500% van het BBP⁸⁶ binnenkomt als directe buitenlandse investering. Dit is ver boven de drempel van 150%, zoals genoemd in paragraaf 4.1, en komt in het jaar 2018 neer op een bedrag van 3.959 miljard euro⁸⁷. Dit betekent dat de OESO verwacht dat door implementatie van het pijler 1 voorstel de Nederlandse belastinginkomsten zullen dalen, ondanks een verwachte gemiddelde stijging van het effectieve belastingtarief van 0,55% (zie figuur 4.2). Digitale bedrijven laten hun inkomstenstromen via Nederland lopen, doordat de winsten hier tegen een laag effectief tarief belast kunnen worden. Digitale bedrijven gebruiken royaltybetalingen voor bijvoorbeeld marketingdiensten of het gebruik van intellectueel eigendom om winst te verschuiven naar landen waar een gunstiger belastingtarief wordt gehanteerd.⁸⁸ Hierdoor wordt belasting ontweken. Als voorbeeld kunnen advertentiecontracten worden gegeven. Deze contracten worden gevestigd in landen met een laag (effectief) belastingtarief zoals Nederland, terwijl de gebruikers van het platform in andere landen de advertenties te zien krijgen. Door deze constructie worden de advertentie-inkomsten belast in het land waar het contract zit en worden (vrijwel) geen inkomsten gerapporteerd

⁸⁴ 'Webcast: Economic Analysis and Impact Assessment – Pillar 1 and Pillar 2 Proposals (February 2020)', *OECD Tax, YouTube* 13 februari 2020, minuut 30.

⁸⁵ Hajkova, e.a., *OECD Economic Studies* 2006/2, p. 31.

⁸⁶ Uitgaande van een BBP van 774,039 miljard euro (Bron: 'Opbouw binnenlands product (bbp); nationale rekeningen', *opendata.cbs.nl*).

⁸⁷ Export, investeringen & werkgelegenheid 2019, h. 7.

⁸⁸ Cnossen & Jacobs 2019, p. 110.

in de landen waar de gebruikers zich bevinden.⁸⁹ Voorbeelden van bedrijven die gebruik maken van dit soort constructies zijn onder andere eBay en Spotify.⁹⁰ Wanneer heffingsrechten gedeeltelijk worden gealloceerd naar marktlanden, kan Nederland belastinggrondslag verliezen als een multinational met naar verhouding veel buitenlandse omzet, onder de geldende regels veel restwinst (bedrag A) in Nederland behaalt.⁹¹ Daarnaast dient rekening te worden gehouden met het feit dat Nederlanders in verhouding digitaal zijn dan de rest van Europa (zie paragraaf 2.3). Hierdoor worden digitale winsten behaald via Nederlandse gebruikers naar Nederland verschoven. Nederland verkrijgt heffingsrecht over deze winsten en de belastinggrondslag wordt vergroot.

Nederlandse multinationals hebben een effectieve belastingdruk van gemiddeld 19%, wat lager is dan in andere ontwikkelde economieën.⁹² Oorzaken hiervan zijn onder andere het gebruik van de innovatiebox, een royale deelnemingsvrijstelling, aftrek van liquidatieverliezen en de mogelijkheid voor bedrijven om afspraken te maken met de Nederlandse fiscus om zekerheid te geven over de toepassing van de Nederlandse wetgeving, zogenoemde rulings.⁹³ Bedrijven kunnen straks mogelijk in mindere mate gebruik maken van deze fiscale regelingen, doordat de inkomsten worden gealloceerd naar marktlanden en daardoor niet meer aan de voorwaarden van deze regelingen wordt voldaan. Hierdoor zal het effectieve belastingtarief mogelijk stijgen, zoals verwacht door de OESO. Dit brengt een negatief effect met zich mee op het fiscale vestigingsklimaat van Nederland. Hoeveel van de Nederlandse multinationals daadwerkelijk digitale bedrijven zijn, is lastig in te schatten. Wel weten we dat in het jaar 2016 ongeveer 10% van het aandeel in de toegevoegde waarde per bedrijfstak van zowel de Nederlandse multinationals als de buitenlandse multinationals gevestigd in Nederland, toekwam aan de informatie- en communicatiebranche.⁹⁴ Het aantal multinationals dat onder de reikwijdte van het pijler 1 voorstel valt, zal echter hoger liggen doordat de digitale economie niet beperkt is tot de informatie- en communicatiebranche. Daarnaast verwacht het ministerie van Financiën een groei in het aantal digitale platforms⁹⁵, waardoor het effect van het pijler 1 voorstel met de tijd zal groeien. Een voorbeeld van een digitale multinational gevestigd in Nederland is Netflix.⁹⁶

Het pijler 1 voorstel heeft voor bedrijven gevestigd in investeringshubs een verwachte winstverschuiving naar marktlanden van 26%. Dit betekent dat bedrijven gevestigd in een

⁸⁹ Cnossen & Jacobs 2019, p. 111.

⁹⁰ ANP-redactie, *het Parool* 25 april 2019.

⁹¹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 10 oktober 2019, (*Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 60).

⁹² Meijburg & Co 2020, p.4.

⁹³ De Mooij, e.a., *ESB* 2019, p. 148-163.

⁹⁴ *Multinationals en niet-multinationals in de Nederlandse economie* 2018, p. 15.

⁹⁵ *Rapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel* 2020, p. 29.

⁹⁶ 'Multinational Companies in the Netherlands', amsterdamtips.com.

investeringshub als Nederland, gemiddeld 26% van hun winst aan een ander land moeten alloceren.⁹⁷ Doordat in Nederland een groter dan gemiddeld gedeelte van het BBP bestaat uit directe buitenlandse investeringen zou de winstverschuiving naar marktlanden nog groter kunnen zijn.⁹⁸

Invloed op het vestigingsklimaat

Ondanks dat de OESO dalende belastinginkomsten verwacht, zijn de Staatssecretaris van Financiën en de Adviescommissie belastingheffing van multinationals hier niet zeker over.⁹⁹ Zij denken dat Nederland als vestigingsland aantrekkelijker zal worden¹⁰⁰ en dat daarnaast de budgettaire gevolgen lastig te voorspellen zijn, omdat deze afhangen van waar de restwinsten zich bevinden.¹⁰¹ Nederland zal als vestigingsplaats aantrekkelijk blijven, doordat door internationale afspraken over belastingontwijking het verschil zal afnemen tussen de belasting die bedrijven in Nederland betalen en de lagere belastingdruk die deze bedrijven mogelijk ervaren in andere landen. Hierdoor zullen andere factoren die Nederland aantrekkelijk maken, meer invloed hebben op de investeringsbeslissingen van bedrijven. Denk hierbij aan factoren als locatie, infrastructuur en opleidingsniveau van de beroepsbevolking. Door deze factoren en het feit dat voornamelijk de restwinst wordt gealloceerd naar marktlanden, zal de stijging van het effectieve belastingtarief in Nederland wellicht niet als gevolg hebben dat multinationals zich over de grens zullen vestigen. Ook is het mogelijk dat bedrijven die elders gevestigd zijn zich juist naar Nederland zullen verplaatsen, doordat de nadruk meer komt te liggen op andere investeringsprikkelers. Het pijler 1 voorstel zal volgens de Staatssecretaris weinig effect op de werkgelegenheid in Nederland hebben, doordat het voorstel voornamelijk ziet op bedrijven die actief zijn in een land waar ze geen fysieke aanwezigheid en ook geen werknemers hebben.¹⁰² De multinationals die in Nederland gevestigd zijn en hier wel een fysieke aanwezigheid hebben, zorgen voor ongeveer 30% van de werkgelegenheid in Nederland.¹⁰³ Wanneer het fiscaal gunstige vestigingsklimaat van Nederland deels wegvalt, zullen mobiele digitale bedrijven die hier vanwege het lage effectieve belastingtarief gevestigd zijn, zich mogelijk verplaatsen naar andere landen. In het verleden (2018) hebben multinationals als Unilever bedreigd met het wel of niet verplaatsen van hun hoofdkantoor wanneer Nederland fiscale regels wijzigt.¹⁰⁴ Juist digitale multinationals kunnen dreigen met het verplaatsen van hun hoofdkantoor bij implementatie van het pijler 1 voorstel. Voorheen konden

⁹⁷ Cobham, e.a. 2019, p. 16.

⁹⁸ Uitgaande van een BBP van 774,039 miljard euro (Bron: 'Opbouw binnenlands product (bbp); nationale rekeningen', opendata.cbs.nl.).

⁹⁹ *Rapport Adviescommissie belastingheffing belastingheffing van multinationals* 2020, p. 84.

¹⁰⁰ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 14 november 2019, (*Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 63).

¹⁰¹ *Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 65, p. 13.

¹⁰² *Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 65, p. 13.

¹⁰³ *Rapport Adviescommissie belastingheffing belastingheffing van multinationals* 2020, p. 10.

¹⁰⁴ Dekker, *de Volkskrant* 3 oktober 2018.

multinationals vanwege hun positie in sommige gevallen fiscale afspraken met de overheid, waardoor zij fiscaal gunstiger werden behandeld.¹⁰⁵ Dit is echter minder waarschijnlijk wanneer het pijler 1 voorstel globaal wordt geïmplementeerd en controles op deze rulings internationaal zal plaatsvinden. Met alle aspecten zoals hierboven benoemd rekening houdend, voorzie ik uiteindelijk een beperkte daling van de belastinginkomsten wanneer het pijler 1 voorstel wordt geïmplementeerd door de invloed op het vestigingsklimaat.

Deelconclusie

Belastingheffing beïnvloedt zowel de uitbreidingsinvesteringen, winstallocatie door onder andere het verschuiven van immateriële activa en activiteiten en de fiscale vestigingsplaats van het hoofdkantoor van bedrijven.¹⁰⁶ Wanneer het pijler 1 voorstel de grondslag voor de vennootschapsbelasting uitbreidt, zullen mogelijk minder reële investeringen gedaan worden in Nederland. De OESO acht de invloed op investeringen minimaal (zie paragraaf 4.2). Het verschuiven van activiteiten en immateriële activa zal minder effect hebben door het nieuwe nexusbegrip en de wijzigingen rondom de winstallocatie. Wat dit van betekenis heeft voor Nederland is lastig te voorspellen. Wel is duidelijk dat het fiscale vestigingsklimaat van Nederland wordt beïnvloed en mogelijk verslechterd. Mogelijk kan dit worden opgevangen door de invloed van andere prikkels, waardoor fiscaal beleid van mindere invloed is op de keuze van multinationals alwaar zij hun hoofdkantoor vestigen. Ook is het mogelijk dat de overheid inspeelt op de wijzigingen door bijvoorbeeld het vennootschapsbelastingtarief te verlagen, waardoor Nederland alsnog fiscaal voordeliger is dan andere landen. Hierdoor zullen multinationals in Nederland gevestigd blijven of zullen zij zich hier vestigen. Doordat het pijler 1 voorstel voornamelijk ziet op de aanpak van digitale multinationals, zal de invloed op de Nederlandse belastingopbrengst deels worden beperkt. Midden- en kleinbedrijven zullen minder snel verhuizen, doordat zij meer worden beïnvloed door andere prikkels en waarbij de locatie de hoofdrol speelt. Voor hen is het belangrijker om dicht bij de afzetmarkt en arbeidsmarkt gevestigd te zijn (zie paragraaf 2.4). Daarnaast wordt het effect beperkt doordat het fiscale beleid niet een van de grootste factoren is in de vestigingsplaatskeuze van bedrijven.¹⁰⁷

4.3.1 IN GESPREK MET DE EXPERTS

J. Korving – Senior Manager EU tax law Deloitte

In Parijs is nog veel discussie gaande op OESO-niveau, waardoor op nationaal niveau weinig onderzoeken verricht zijn naar de impact van de plannen op individuele landen. Gerucht in de markt is

¹⁰⁵ Smits, *Quote* 20 februari 2018.

¹⁰⁶ *Rapport Adviescommissie belastingheffing belastingheffing van multinationals* 2020, p. 25.

¹⁰⁷ Interview met Peter Kavelaars 29 mei 2020.

dat pijler 1 geen leven gaat zien, door de moeilijkheden omtrent de transfer pricing problematiek. Er is meer hoop gevestigd op het pijler 2 voorstel. Zowel de OESO¹⁰⁸ als het ministerie van Financiën¹⁰⁹ zien het tot stand komen van een overeenkomst omtrent pijler 1 positiever in, mede door de noodzaak overheidsinkomsten te vergroten vanwege de Coronacrisis. Wel is duidelijk dat de implementatie van het pijler 1 voorstel impact zal hebben op de Nederlandse economie en de Nederlandse belastingopbrengsten doordat het investeringsklimaat zal worden beïnvloed. Naar de mening van Korving zal Nederland minder aantrekkelijk worden als vestigingsland voor multinationals. Het is afwachten in hoeverre bedrijven daadwerkelijk hun keuze laten beïnvloeden door de implementatie van het pijler 1 voorstel.

M. Guldemon – Senior Consultant tax accounting & international tax Deloitte

Guldemon verwacht dat Nederland achteruitgaat qua investeringsklimaat, doordat een deel van de fiscale voordelen wegvallen van het in Nederland gevestigd zijn. Dit komt door de invoering van pijler 1 en 2 voorstel tezamen. Wanneer de fiscale voordelen om in Nederland te vestigen deels wegvallen en we dit niet kunnen compenseren met andere prikkels, zullen bedrijven zich elders vestigen, namelijk daar waar een gunstiger fiscaal investeringsklimaat is. Het verdwijnen van postbusbedrijven zal niet voor een daling in de werkgelegenheid zorgen. Dit verandert echter wanneer bijvoorbeeld een hoofdkantoor van een Amerikaans bedrijf besluit te verhuizen, waardoor de Nederlandse arbeidsmarkt zal krimpen. Op dit moment zijn veel van zijn collega's werkzaam in de Verenigde Staten om constructies op te zetten voor bedrijven waarbij inkomstenstromen via Nederland lopen. Een voorbeeld hiervan is het eerdergenoemde advertentiecontract dat in Nederland wordt afgesloten, waardoor de advertentie-inkomsten in Nederland worden belast, terwijl de gebruikers die de advertentie zien in andere landen gevestigd zijn. Deze inkomstenstromen zorgen voor een belastinggrondslag in Nederland, waardoor belasting wordt afgedragen aan de Nederlandse fiscus. Indien het pijler 1 voorstel wordt geïmplementeerd zal de vraag naar dit soort fiscaal gunstige constructies afnemen, de Nederlandse belastingopbrengsten zullen hierdoor ook dalen.

W. Govers – Director transfer pricing Deloitte

De digitale markt in Nederland is vrij groot, veel hoofdkantoren zijn hier gevestigd. Het is lastig een cijfer aan de grootte van de digitale markt in Nederland te koppelen, maar deze markt zal alleen maar groter worden als je naar de huidige ontwikkelingen kijkt, ook mede door Corona. Hij verwacht niet dat bedrijven hun vestigingsplaats zullen wijzigen, doordat meer dan 130 landen bij het Inclusive

¹⁰⁸ 'OECD Tax Talks #15 – Centre for Tax Policy and Administration', *OECD Tax*, YouTube 14 mei 2020, minuut 29.

¹⁰⁹ *Rapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel* 2020, p. 81.

Framework zijn aangesloten. Hierdoor lopen de bedrijven overal tegen dezelfde regelgeving aan. Wat hij wel ziet gebeuren, is het lobbyen om niet in het bereik van bedrag A te vallen. Het voorstel zag in het begin vooral op de grote digitale bedrijven als Google en Facebook, het huidige voorstel bevat een bredere scope waar ook de consumer facing business onder valt (o.a. telecom, auto-industrie, luxegoederen). Als ook dit soort bedrijven binnen het bereik van het pijler 1 voorstel vallen, zullen zij minder investeren in landen waardoor investeringen als 5G en dergelijke in mindere mate plaats zullen vinden.

L. van der Scheer – Consultant transfer pricing Deloitte

Vanuit transfer pricing verwachten we veel van het pijler 1 voorstel, doordat dit voorstel afwijkt van het huidige transfer pricing systeem. Normaal bepalen we de winst en onderlinge verrekenprijzen tussen gelieerde ondernemingen op basis van de zogenoemde *seperate entity approach*, waarbij we bepalen hoe de entiteit zou hebben gehandeld als zelfstandige entiteit. Het pijler 1 voorstel ziet de groep van gelieerde ondernemingen als belastingsubject, waardoor niet meer naar de zelfstandige entiteit hoeft te worden gekeken.

Wanneer we kijken naar de impact van het voorstel op Nederland, is dit lastig te bepalen wanneer de winst onder het pijler 1 voorstel wordt verdeeld op basis van verdeelsleutels en de bedragen A, B en C (zie paragraaf 3.4). Enerzijds zal Nederland binnen Europa slechts een kleine grondslag toegedeeld krijgen, immers landen als Duitsland en Frankrijk hebben een grotere populatie (en daardoor meer gebruikers van digitale diensten). Anderzijds zijn Nederlanders een stuk digitaler, waardoor de digitale winsten behaald via Nederlandse gebruikers via het winsttoedelingssysteem van pijler 1 in Nederland belast kunnen worden. Hierdoor is het lastig te bepalen in welke mate de belastinggrondslag in Nederland zal wijzigen door het nieuwe winstverdelingssysteem. Op dit moment zijn veel digitale bedrijven gevestigd in Nederland. Een deel van hun winsten zal door het nieuwe systeem worden toegewezen aan andere landen. Daarnaast zijn nog meer bedrijven die digitale winsten generen door data te gebruiken van Nederlandse burgers, bijvoorbeeld via een facebookadvertentie. Deze winst zal via het pijler 1 voorstel (gedeeltelijk) in Nederland kunnen worden belast. Wat hierdoor de algehele impact zal zijn, is lastig te bepalen.

P. Kavelaars – Hoogleraar fiscale economie Erasmus Universiteit

Aanbeveling voor vervolgonderzoek is onderzoeken hoe het Nederlandse bedrijfsleven in elkaar zit. Een aantal sectoren zijn in Nederland sterker vertegenwoordigd dan anderen. De mate van digitalisering in deze sterk vertegenwoordigde sectoren speelt een rol in de bepaling van de gevoeligheid van de Nederlandse economie voor digitale ontwikkelingen en de fiscale regelgeving

omtrent digitale winsten. De Nederlandse economie is relatief dienstverlenend, we hebben relatief weinig productie en veel menselijk kapitaal. De dienstverleningssector kent een digitale ontwikkeling doordat sommige diensten overal uitvoerbaar zijn, voorbeeld hiervan is bijvoorbeeld een klantenservice. Voor de dienstverlening is het niet van belang of de uitvoering hiervan in Nederland of bijvoorbeeld in India plaatsvindt. Veel van dit soort diensten gaan al digitaal en verschuiving van deze diensten naar andere landen vindt meestal niet plaats vanuit fiscaal oogpunt maar vanuit het oogpunt van loonkosten. Daarnaast zullen de maatregelen die het pijler 1 voorstel voorschrijft zorgen voor een verschuiving van de heffingsbevoegdheid naar de afzetmarkt waardoor het niet meer uitmaakt waar een bedrijf gevestigd is om tot een belastinggrondslag te komen. Hierdoor zal implementatie van het pijler 1 voorstel niet voor zorgen dat bedrijven deze diensten zullen verplaatsen en zal de economische impact beperkt blijven.

4.4 DEELCONCLUSIE

In het algemeen kan worden gesteld dat de verwachte overheidsinkomsten van de jurisdicties zullen stijgen door implementatie van het OESO-pijler 1 voorstel. Deze stijging komt voornamelijk doordat het nieuwe nexusbegrip voor grondslagverbreding zorgt. Voor zowel landen met een laag, midden als hoog inkomen zullen de verwachte belastingopbrengsten stijgen. Alleen voor investeringshubs zullen de belastingopbrengsten naar verwachting dalen. Nederland kwalificeert zich als investeringshub, waardoor een daling van de belastingopbrengsten wordt verwacht. De Staatssecretaris van Financiën is hier echter stellig over en denkt dat meer nadruk op andere investeringsprikkelers zal zorgen dat het Nederlandse vestigingsklimaat gunstig en concurrerend zal blijven. Ik verwacht niet dat digitale bedrijven die hun inkomstenstromen via Nederland laten lopen zich in groten getale zullen verplaatsen naar het buitenland wanneer het fiscale vestigingsklimaat in Nederland afzwakt. Ondanks dat zij in mindere mate worden beïnvloed door investeringsprikkelers zoals infrastructuur en locatie door de hoge mate van mobiliteit van de gebruikers en werkzaamheden, blijkt dat de fiscale factor in mindere mate van belang is bij de vestigingsplaatskeuze (zie onder andere paragraaf 4.3.1). De ongunstige beïnvloeding van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat door implementatie van het pijler 1 voorstel, zal een beperkt negatief effect hebben op de Nederlandse belastingopbrengst.

Naast de beïnvloeding van de Nederlandse belastingopbrengsten door de gevolgen op het fiscale vestigingsklimaat, zal de belastingopbrengst worden beïnvloed door de nieuwe winsttoerekeningsregels van het pijler 1 voorstel. Dit gebeurt op twee manieren, namelijk:

- *Een grondslag vergrotende factor*

Door de nieuwe winsttoerekeningsregels kunnen de winsten van digitale activiteiten behaald via Nederlandse gebruikers in Nederland belast worden. Nederland is koploper in de Europese Unie wanneer het gaat om digitalisering¹¹⁰, waardoor een relatief groot gedeelte van de winsten van digitale bedrijven aan Nederland wordt gealloceerd.

- *Een grondslag verkleinende factor*

Een gedeelte van de huidige winst van (digitale) bedrijven zal worden herverdeeld naar andere landen, waardoor Nederland het heffingsrecht hierover verliest.

Ik verwacht dat de algehele impact op de Nederlandse belastingopbrengst vanuit economisch perspectief negatief zal zijn. Doordat Nederland slechts een kleine gebruikersmarkt heeft en op dit moment veel (digitale) bedrijven hun inkomensstromen via Nederland laten lopen, zal de grondslag verkleinende factor in samenhang met de negatieve invloed op het vestigingsklimaat de belastingopbrengsten doen dalen. De vraag is nog maar of het pijler 1 voorstel daadwerkelijk geïmplementeerd zal worden en wanneer dit zal gebeuren (zie paragraaf 4.3.1).

¹¹⁰ 'Nederland profiteert van digitale toekomst', rijksoverheid.nl

HOOFDSTUK 5

5.1 INLEIDING

Het pijler 1 voorstel van de OESO heeft als doel om tot een mondiale oplossing te komen om grondslaguitholling en winstverschuiving door de opkomende digitalisering van de economie aan te pakken.¹¹¹ De globale economische analyse van de OESO gaat niet specifiek in op de effecten van implementatie van het voorstel voor Nederland. Deze bachelorscriptie onderzoekt dit en beantwoordt daarbij de volgende hoofdvraag:

“Wat is de economische impact van het OESO-pijler 1 voorstel op Nederland?”

In dit laatste hoofdstuk worden zowel de deelvragen als de hoofdvraag beantwoord (paragraaf 5.2) en worden aanbevelingen gedaan voor eventueel vervolgonderzoek (paragraaf 5.3).

5.2 CONCLUSIES

In hoofdstuk 2 is dieper ingegaan op het begrip digitale economie en wat hieronder kan worden verstaan, om een beter beeld te kunnen schetsen van wat het OESO-pijler 1 voorstel wil aanpakken en de eerste deelvraag te kunnen beantwoorden. Deze eerste deelvraag luidt:

Wat wordt verstaan onder digitale economie?

De basis van de digitale economie wordt gevormd door de volgende zes kenmerken:

1. Mobiliteit
2. Afhankelijkheid van data en gebruikersparticipatie.
3. Netwerkeffecten.
4. Meerzijdige verdienmodellen.
5. Neiging om snel een oligopolie of monopolie te vormen.
6. Een hoge mate van volatiliteit.

In het derde hoofdstuk wordt middels een verduidelijking van het institutionele kader van de OESO en een analyse van de literatuur rondom het pijler 1 voorstel, de volgende deelvraag beantwoord:

Wat houdt het OESO-pijler 1 voorstel in en welke maatregelen worden hierin beschreven?

¹¹¹ Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy 2019, p. 7.

Het huidige pijler 1 voorstel bestaat uit drie componenten en streeft naar het oplossen van de winstverdelingsproblemen tussen landen. Het voorstel kan als volgt worden samengevat:

1. *De reikwijdte.*

Het voorstel ziet toe op de “consumer facing business”, waarbij de geleverde producten of diensten een digitaal aspect hebben.

2. *Een nieuw nexusbegrip.*

Naast het huidige nexusbegrip wordt een nieuw nexusbegrip ingevoerd, waardoor eerder gesproken wordt van een belastbare aanwezigheid in een staat.

3. *Nieuwe winsttoerekeningsregels.*

De heffingsgrondslag wordt verdeeld tussen marktlanden, waar een concern verdeeld is door middel van een drietrapsmechanisme. Het drietrapsmechanisme wordt vormgegeven door de volgende bedragen:

- *Bedrag A*

Bedrag A bevat de restwinst van multinationals die door middel van een verdeelsleutel wordt toegewezen aan de verschillende marktjurisdicties waar het concern actief is.

- *Bedrag B*

Bedrag B bevat een vaste vergoeding op grond van een verondersteld minimumactiviteitsniveau.

- *Bedrag C*

Bedrag C bevat komt neer op de overtollige winst behaalt in een marktjurisdictie, voor zover deze boven het minimumactiviteitsniveau van bedrag B komt.

In het vierde hoofdstuk is ingezoomd op de economische analyse van de OESO en zijn meerdere experts benaderd om de laatste deelvraag te beantwoorden, deze luidt:

Wat is vanuit economisch oogpunt gezien de impact van het OESO-pijler 1 voorstel op de Nederlandse belastingopbrengst en Nederland als fiscale vestigingsplaats?

De invloed op de Nederlandse belastingopbrengsten kan worden geschaald onder drie factoren:

1. De negatieve invloed op het fiscale vestigingsklimaat door een hoger effectief belastingtarief, waardoor de belastingopbrengsten zullen dalen.

2. Een grondslag vergrotend effect, doordat een gedeelte van de winsten behaald via Nederlandse gebruikers in Nederland belast zal worden. Dit heeft een positief effect op de Nederlandse belastingopbrengst.
3. Een grondslag verkleinend effect, doordat een deel van de winst van digitale bedrijven die onder het huidige belastingsysteem in Nederland worden belast zal worden herverdeeld naar marktlanden.

Met het onderzoek dat is gedaan om de deelvragen te beantwoorden, wordt de volgende hoofdvraag van dit onderzoek beantwoord:

“Wat is de economische impact van het OESO-pijler 1 voorstel op Nederland?”

De economische impact van het pijler 1 voorstel is lastig in te schatten, doordat huidige onderzoeken theoretisch van aard zijn of een inschatting maken van een algemene situatie in plaats van specifiek voor Nederland. Hierdoor kunnen slechts schattingen worden gemaakt van de impact op Nederland. Duidelijk is dat de Nederlandse belastingopbrengsten zullen worden beïnvloed door implementatie van het voorstel. Of deze invloed positief of negatief zal zijn en wat de procentuele verandering zal zijn, valt nog niet te voorspellen. Ik schat, in lijn met de economische analyse van de OESO, dat de Nederlandse belastingopbrengsten zullen dalen. Hoe sterk deze daling zal zijn hangt deels af van de invloed van het lobbyen van bedrijven over de grootte van het bereik van het pijler 1 voorstel. Duidelijk is dat het fiscale vestigingsklimaat negatief zal worden beïnvloed. Desondanks denken de experts inclusief het ministerie van Financiën (paragraaf 4.3), dat dit effect minimaal zal zijn, mede doordat het belang van de winstbelasting in de vestigingsplaatskeuze vaak wordt overschat.¹¹² Daarnaast denken enkele experts dat het pijler 1 voorstel mogelijk ook niet ingevoerd gaat worden. Wat de algehele economische impact van het pijler 1 voorstel op Nederland zal zijn, zal in de toekomst moeten blijken.

5.3 AANBEVELINGEN

Huidige onderzoeken naar het mogelijke effect van het OESO-pijler 1 voorstel zijn slechts theoretisch van aard. Wanneer de regels die de OESO voorstelt worden geïmplementeerd, kan verder onderzoek worden gedaan naar de daadwerkelijke economische impact. Voordat het pijler 1 voorstel ingaat, kan verdiepend onderzoek worden gedaan naar de grootte van de impact op Nederland, door te onderzoeken hoe groot de digitale economie in het land is. Daarnaast kan een enquête worden

¹¹² Interview met Peter Kavelaars 29 mei 2020.

gevoerd onder digitale bedrijven om te kijken of zij mogelijk een andere vestigingsplaats zullen zoeken wanneer Nederland de regels van het pijler 1 voorstel in het belastingsysteem implementeert.

LITERATUURLIJST

BOEKEN

NG 2014.

I.C.L. NG, *Creating New Markets in the Digital Economy. Value and Worth*, Cambridge: Cambridge University Press 2014.

Jensen 2006.

N.M. Jensen, *Nation-states and the multinational corporation. A political economy of foreign direct investment*, Princeton: Princeton University press 2006.

Cnossen & Jacobs 2019.

S. Cnossen & B. Jacobs, *Ontwerp voor een beter belastingstelsel*. Amsterdam: ESB 2019.

Spitz, 1972.

B. Spitz, *International Tax Planning*, Londen: Butterworths, 1972.

Tapscott 2014.

D. Tapscott. *The Digital Economy. Rethinking Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence* (20th anniversary edition), New York: McGraw-Hill Education 2015.

Taylor e.a., 2017.

T. Taylor e.a., *Principles of Micro-economics 2^e*. Houston: Openstax 2017.

KAMERSTUKKEN EN KAMERBRIEVEN

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 10 oktober 2019, (*Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 60).

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 10 oktober 2019, (*Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 60).

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 14 november 2019, (*Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 63).

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 14 november 2019, (*Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 63).

Brief van de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst van 10 februari 2020, (Kamerstukken II 2019/20, 32140, nr. C).

Brief van de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst van 10 februari 2020, (Kamerstukken II 2019/20, 32140, nr. C).

Kamerstukken II 2019/20, 35134, nr. 2, p. 19.

Kamerstukken II 2019/20, 35134, nr. 2, p. 19.

Kamerstukken II 2019/20, 32140, nr. 65.

Kamerstukken II 2019/20, 32140, nr. 65.

KRANTENARTIKEL EN ANDERE MEDIA

Dekker, *de Volkskrant* 3 oktober 2018.

W. Dekker, 'Verhuizing Unilever naar Nederland wankelt, en daarmee de afschaffing dividendbelasting', *de Volkskrant* 3 oktober 2018, devolkskrant.nl

Driessen, *NRC* 21 januari 2019.

C. Driessen, 'Multinationals betalen geen 25, maar 10 procentbelasting in Nederland', *NRC* 21 januari 2019, nrc.nl.

ANP-redactie, *het Parool* 25 april 2019.

'PvdA wil belasting digitale grootverdieners', *het Parool* 25 april 2019, parool.nl.

Niewold, *Trouw* 15 december 2017.

M. Niewold, 'Zoveel belasting zou Facebook in Nederland moeten afdragen', *Trouw* 15 december 2017, Trouw.nl.

NOS, 16 januari 2020.

'Netflix sluist via Nederland honderden miljoenen weg om belasting te ontwijken', *NOS* 15 januari 2020, nos.nl.

Pauw, *RTLZ* 3 januari 2019.

M. Pauw, 'Belastingparadijs: 'Google sluisde 20 miljard weg door Nederland', *RTLZ* 3 januari 2019, rtlz.nl.

Smits, *Quote* 20 februari 2018.

H. W. Smits, 'Zo zijn de 'rulings', belastingafspraken met multinationals, ontstaan, *Quote* 20 februari 2018, quotenet.nl

Van Mersbergen, *Algemeen Dagblad* 15 februari 2019.

S. Van Mersbergen, 'Miljarden dollars winst, nul dollar belasting: techgiganten wekken woede', *Algemeen Dagblad* 15 februari 2019, ad.nl.

ONLINE BRONNEN

'BEPS Actions', OECD.org.

'BEPS Actions', OECD.org.

'Content', ensie.nl.

'Content', ensie.nl.

'DESI composite index', digital-agenda-data.eu.

'DESI composite index', digital-agenda-data.eu.

'Fair Taxation of the Digital Economy', ec.europa.eu.

'Fair Taxation of the Digital Economy', ec.europa.eu.

'Nederland profiteert van digitale toekomst', rijksoverheid.nl

'Nederland profiteert van digitale toekomst', rijksoverheid.nl

'Multinational Companies in the Netherlands', amsterdamtips.com.

'Multinational Companies in the Netherlands', amsterdamtips.com.

'OECD Tax Talks #15 – Centre for Tax Policy and Administration', *OECD Tax, YouTube* 14 mei 2020.

'OECD Tax Talks #15 – Centre for Tax Policy and Administration', *OECD Tax, YouTube* 14 mei 2020.

'Opbouw binnenlands product (bbp); nationale rekeningen', opendata.cbs.nl.

'Opbouw binnenlands product (bbp); nationale rekeningen', opendata.cbs.nl.

‘Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)’, europa-nu.nl.

‘Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)’, europa-nu.nl.

**Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market’,
ec.europa.eu.**

Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market’,
ec.europa.eu.

‘Summary of the OECD’s Impact Assessment on Pillar 1 and Pillar 2’, taxfoundation.org.

Summary of the OECD’s Impact Assessment on Pillar 1 and Pillar 2’, taxfoundation.org.

‘The Digital Economy and Society Index (DESI)’, ec.europa.eu.

‘The Digital Economy and Society Index (DESI)’, ec.europa.eu.

‘The EU’s digital tax is dead, long live the OECD’s plans’, euractiv.com.

‘The EU’s digital tax is dead, long live the OECD’s plans’, euractiv.com.

‘The World’s Most Valuable Brands’, forbes.com.

‘The World’s Most Valuable Brands’, forbes.com.

‘VPN uitgelegd: wat is een VPN en waar gebruik je het voor?’, [VPNGids.nl](https://vpngids.nl).

‘VPN uitgelegd: wat is een VPN en waar gebruik je het voor?’, [VPNGids.nl](https://vpngids.nl).

‘Wat is ecommerce’, ecommercenews.nl.

‘Wat is ecommerce’, ecommercenews.nl.

‘Webcast: Update on Economic Analysis and Impact Assessment’, [OECD.org](https://oecd.org).

‘Webcast: Update on Economic Analysis and Impact Assessment’, [OECD.org](https://oecd.org).

**‘Webcast: Economic Analysis and Impact Assessment – Pillar 1 and Pillar 2 Proposals (February 2020)’,
OECD Tax, YouTube 13 februari 2020.**

‘Webcast: Economic Analysis and Impact Assessment – Pillar 1 and Pillar 2 Proposals (February 2020)’,
OECD Tax, YouTube 13 februari 2020.

'What is BEPS?', oecd.org.

'What is BEPS?', oecd.org.

TIJDSCHRIFTEN

Ashton, *RFID Journal* 2010/22.

K. Ashton, 'That 'Internet of Things' Thing', *RFID Journal* 2010/22, afl. 7, p. 97-114.

De Mooij, e.a., *ESB* 2019.

R. de Mooij, e.a., Winstverdeelsleutels bij internationale belastingheffing', *ESB* 2019, p.148-163.

De Wilde, *MBB* 2015/10-03.

M.F. de Wilde, 'Heffingsjurisdictie in een digitaliserende economie; waarom 'online profits' zo ongrijpbaar zijn', *MBB* 2015/10-03 (online, bijgewerkt 1 oktober 2015).

Hajkova, e.a., *OECD Economic Studies* 2006/2.

D. Hajkova, e.a., 'Taxation and business environment as drivers of foreign direct investment in OECD countries', *OECD Economic Studies* 2006/2, afl. 43, p. 31.

Kingma, *WFR* 2019/7307.

S. Kingma, 'BEPS 2.0 en het Inclusive Framework', *WFR* 2019, afl. 7307, p. 212-217 (online, bijgewerkt 21 oktober 2019).

Sprague, *Tax Management International Journal* 2020/49.

G. Sprague, 'OECD Provides Status Report on Pillars 1 and 2 Impact Assessment – Where is the Money Coming From?', *Tax Management International Journal*, 2020/49 (online, bijgewerkt 3 maart 2020).

RAPPORTEN

***Achtergrond belastingheffing in de digitale economie* 2019.**

Achtergrond belastingheffing in de digitale economie, 2019, NOB.net.

***Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* 2013.**

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Rapport OESO), 2013, OECD.org.

Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report 2015.

Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report (Rapport OESO), 2015, OECD.org.

Adressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note 2019.

Adressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note (Beleidsnota goedgekeurd door het Inclusive Framework), 2019, OECD.org.

Multinationals en niet-multinationals in de Nederlandse economie 2018.

Multinationals en niet-multinationals in de Nederlandse economie (Rapport CBS), 2018, cbs.nl.

Cobham, e.a. 2019.

A. Cobham e.a., *Global inequalities in taxing rights: An early evaluation of the OECD tax reform proposals*, 2019.

Export, investeringen & werkgelegenheid 2019.

Export, investeringen & werkgelegenheid (Rapport CBS), 2019, cbs.nl.

ICT, kennis en economie 2019.

ICT, kennis en economie (Rapport CBS), 2019, cbs.nl.

McCann 2018.

D. McCann, *Digital Power players. Power and accountability in the digital economy. Part 4: the problem and the power of tech monopolies*, 2018.

Meijburg & Co 2020.

Meijburg & Co, *Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting* (Samenvatting rapport), 2020, meijburg.nl.

Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy 2019.

Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (Werkplan OESO), 2019, OECD.org.

Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy 2019.

Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy (Consultatiedocument), 2019, OECD.org.

Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One 2019.

Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One (Rapport OESO), 2019, OECD.org.

Rapport Adviescommissie belastingheffing belastingheffing van multinationals 2020.

Rapport Adviescommissie belastingheffing belastingheffing van multinationals. Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting (Rapport Adviescommissie belastingheffing van multinationals), 2020, rijksoverheid.nl

Rapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel 2020.

Rapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (Syntheserapport van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer), 2020, rijksoverheid.nl

Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy 2019.

Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (Rapport goedgekeurd door het Inclusive Framework), 2019, OECD.org.

Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy 2020.

Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (Rapport OESO), 2020, OECD.org.

Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy 2020.

Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (Rapport goedgekeurd door het Inclusive Framework), 2020, OECD.org.

APPENDIX

Bijlage 1: Chronologische volgorde van de literatuurwerken rondom het OESO-pijler 1 voorstel.

- Het in 2015 door de OESO in samenwerking G20-landen uitgebrachte rapport onder de naam *Base Erosion and Profit-Shifting*. Dit rapport onderzoekt de uitdagingen voor de huidige fiscale systemen door de digitaliserende economie.¹¹³
- De in januari 2019 door het *Inclusive Framework* geschreven korte notitie die de voorstellen onder het BEPS-project onderbrengt in de twee hierboven genoemde pijlers.¹¹⁴
- Het in februari 2019 verschenen consultatiedocument geschreven door het *Inclusive Framework*, waarin wordt ingegaan op de voorstellen die de commissie op dit moment overweegt om de problemen die onder pijler 1 vallen aan te pakken. Daarnaast vraagt het *Inclusive Framework* het publiek om advies in dit consultatiedocument.¹¹⁵
- Het in mei 2019 verschenen werkplan van het *Inclusive Framework* om tot een gemeenschappelijke oplossing te komen voor de problemen genoemd in het 2015 BEPS-rapport.¹¹⁶
- Het in november 2019 uitgebrachte rapport van de OESO dat specifiek ingaat op de voorgestelde oplossingen voor pijler 1.¹¹⁷
- Het in januari 2020 uitgebrachte rapport van het *Inclusive Framework* waarin aan de pijlers meer vorm wordt gegeven en de werkplanning wordt besproken.¹¹⁸

¹¹³ *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, action 1 – 2015 Final Report* 2015.

¹¹⁴ *Adressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note* 2019.

¹¹⁵ *Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy* 2019.

¹¹⁶ *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* 2019.

¹¹⁷ *Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One* 2019.

¹¹⁸ *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* 2020.