

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

De digitalisering van de economie en de winstbelasting

Naam student: Steven Kok

Studentnummer: 413114

Begeleider: P. Kavelaars

Tweede beoordelaar: L.C. van Hulten

Datum definitieve versie: 25-3-2021

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

Voorwoord

Voor u ligt mijn masterscriptie voor de master Fiscale Economie welke wordt gegeven op de Erasmus Universiteit in Rotterdam. Na het afronden van deze scriptie is mijn studententijd bijna ten einde. Ik moet enkel nog een ander vak behalen en ben daarmee bezig met de laatste lootjes van mijn studie.

Voor het onderwerp van mijn scriptie heb ik gekozen voor een onderwerp dat ik persoonlijk interessant vind en wat ook erg relevant is voor de huidige ontwikkelingen binnen de fiscale wereld. De economie is in de loop van de jaren namelijk steeds meer digitaal geworden en het is duidelijk dat de huidige internationale fiscale regels voor het verdelen van winst, deze digitalisering niet bij kan benen. Dit is niet verassend, aangezien het huidige internationale stelsel is gebaseerd op een wereld en economie van 100 jaar geleden. Het was interessant om onderzoek te doen naar mogelijke problemen die optreden voor het heffen van belasting over de digitale economie. Daarnaast was het ook interessant om te kijken naar de mogelijke oplossingen voor deze problemen en of deze oplossingen als goede wetgeving kunnen worden beschouwd. Ik geef met mijn scriptie geen definitief antwoord en zekerheid op de vraag of de huidige oplossingen in de praktijk in staat zijn om de fiscale problemen van de digitale economie op te lossen. Ik hoop dat mijn scriptie wel laat zien dat de huidige oplossingen wel een stap in de goede richting is voor de aanpassing/uitbreiding van de huidige internationale fiscale regels.

Ik had deze scriptie niet kunnen schrijven zonder de begeleiding van Peter Kavelaars. Hij gaf duidelijk commentaar waar het nodig was en had altijd tijd voor je als je ergens niet uit kwam. Ik heb dit zelf als zeer prettig en leerzaam ervaren. Daarnaast wil ik ook nog mijn moeder en broer bedanken. Ze hebben me altijd genoeg ruimte gegeven om te werken en zagen er nooit iets op tegen om een taak van me over te nemen zodat ik verder kon werken.

Ik wens u veel plezier met het lezen van mijn scriptie.

Rotterdam,

Steven Kok

Inhoudsopgave

<i>Lijst met afkortingen</i>	6
<i>Hoofdstuk 1: Inleiding</i>	7
1.1 <i>Aanleiding</i>	7
1.2 <i>Onderzoeksvraag</i>	9
1.3 <i>Toets criteria</i>	9
1.4 <i>Afbakening</i>	10
<i>Hoofdstuk 2: De internationale heffing van winst voor de fysieke onderneming</i>	12
2.1 <i>De inleiding</i>	12
2.2 <i>De drie heffingsbeginselen</i>	12
2.2.1 <i>Het woonplaatsbeginsel</i>	13
2.2.2 <i>Het nationaliteitsbeginsel</i>	13
2.2.3 <i>Het bronstaatbeginsel</i>	13
2.3 <i>De heffingsbeginselen binnen Nederland</i>	14
2.3.1 <i>De Wet op de vennootschapsbelasting 1969</i>	14
2.3.2 <i>Samenloop tussen de heffingsbeginselen</i>	14
2.4 <i>De verdragen</i>	15
2.4.1 <i>Het OESO-Modelverdrag</i>	15
2.4.2 <i>Het Nederlandse fiscaal verdragenbeleid</i>	16
2.5 <i>De heffing van buitenlands inkomen</i>	17
2.5.1 <i>De fysieke vaste inrichting</i>	18
2.5.2 <i>De fictieve vaste inrichting</i>	19
2.5.3 <i>De vaste vertegenwoordiger</i>	20
2.5.4 <i>Het vaste inrichting-begrip na het MLI</i>	20
2.5.5 <i>Waarde creatie</i>	21
2.5.6 <i>De winsttoerrekening van de vaste inrichting</i>	22
2.6 <i>Het beleid van digitale winsten</i>	23
2.7 <i>Samenvatting en conclusie</i>	24
<i>Hoofdstuk 3: De problemen van winsttoerrekening in de digitale economie</i>	26
3.1 <i>Inleiding</i>	26
3.2 <i>De kenmerken van de digitale economie</i>	26
3.2.1 <i>Het belang van data en gebruikersparticipatie</i>	26
3.2.2 <i>Meerdere toenames van mobiliteit</i>	28
3.2.3 <i>Netwerk effecten</i>	29

3.2.4 Het gebruik van “multi-sided business models”	31
3.2.5 Het neigen naar een monopolie of een oligopolie	32
3.2.6 Volatiliteit	32
3.3 Verstoringen bij verdeling heffingsbevoegdheid tussen verschillende landen.....	32
3.3.1 De separate entity approach.....	32
3.3.2 De methode van winsttoerekening	33
3.4 De verstoringen op gebied van allocatie van belasting aan belastingplichtigen	33
3.5 De gevolgen van deze verstoringen	35
3.5.1 Belastingvermindering in het marktland.....	35
3.5.2 Het ontwijken van bronbelasting	37
3.5.3 Het verminderen van belasting in een tussenland.....	37
3.5.4 Vermindering/verwijdering van belasting in het vestigingsland van de moeder	38
3.6 Verdere tekortkomingen.....	38
3.6.1 Significante aanwezigheid zonder fiscale onderworpenheid	38
3.6.2 De waarde creatie van locatie-relevante data door middel van digitale goederen en diensten	39
3.6.3 De kwalificatie van nieuwe transacties.....	40
3.7 De onduidelijkheid rondom waarde creatie.....	41
3.8 Deelconclusie.....	42
Hoofdstuk 4: De oplossingen van de EC voor de digitale economie	44
4.1 Inleiding.....	44
4.2 De voorstellen van de EC voor het belasten van de digitale economie	45
4.2.1 Een significante digitale aanwezigheid.....	45
4.2.2 De winstallocatie naar de significante digitale aanwezigheid.....	47
4.2.3 Een digitale diensten belasting	48
4.3 De toetsing aan het Ottawa Taxation Framework.....	50
4.3.1 Toetsing digitale aanwezigheid.....	50
4.3.2 Toetsing DST.....	52
4.4 Conclusie.....	53
Hoofdstuk 5: De oplossingen van de OESO voor de digitale economie.....	54
5.1 Inleiding	54
5.2 Een nieuw nexus-begrip.....	54
5.2.1 De Revenue-based factor	54
5.2.2 De Digitale factor	55
5.2.3 User-based factor.....	56
5.2.4 Een Unified Approach (Pijler 1).....	56

5.3 Pijler 2	59
5.3.1 De “income inclusion rule”	60
5.3.2 De “undertaxed payments rule”	61
5.4 Toetsing aan het Ottawa Framework.....	61
5.4.1 Toetsing Pijler 1.....	61
5.4.2 Toetsing Pijler 2.....	64
5.5 Conclusie.....	67
Hoofdstuk 6: Samenvatting en Conclusies.....	69
Bibliografie.....	75

Lijst met afkortingen

AOA:	Authorised OECD Approach
ADS:	Automated digital services
AWR:	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BEPS:	Base Erosion and Profit Shifting
CCCTB:	Common Consolidated Corporate Tax Base
CFB:	Consumer facing bussines
DST:	Digital Service Tax
EC:	Europese Commissie
GloBE:	Global Anti-Base Erosion
MAU:	Monthly active users
MLI:	Multilateraal instrument
NSV:	Nederlands Standaardverdrag
NFV:	Notitie Fiscaal verdragsbeleid
OESO:	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OESO-MV:	OESO-Modelverdrag
Wet IB 2001:	Wet op de inkomstenbelasting 2001
Wet VPB 1969:	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding

De 20^e eeuw staat bekend als een eeuw waarin grote maatschappelijke modernisering heeft plaatsgevonden. Voorbeelden hiervan zijn de uitvinding van het vliegtuig, personenauto's en de telefoon. De uitvinding die echter als een van de meest invloedrijke kan worden gezien, is het internet. Een leven zonder internet is al bijna niet meer voor te stellen voor de gemiddelde burger. Het internet heeft ervoor gezorgd dat communicatie en overdracht van informatie en gegevens over grote afstanden velen malen sneller is geworden.

Het internet heeft ook impact gehad op de economische wereldmarkt.¹ Zo gebruikt bijna elk bedrijf wel een computer en daarmee het internet voor zijn bedrijfsuitvoering. Daarnaast waren bedrijven vroeger bijna altijd genooddaakt om een vestiging in andere landen op te richten wanneer zij van plan waren te handelen met het buitenland.² Deze vestiging zou dan de transacties en de algemene communicatie in het andere land op zich nemen. Het internet heeft deze noodzaak laten afnemen omdat het nu mogelijk is om communicatie en transacties te regelen vanuit de hoofdvestiging in het thuisland. Wat het internet ook mogelijk heeft gemaakt, is de koop en verkoop van middelen op de lange afstand. Zo kan een consument woonachtig in Nederland bij het Amerikaanse bedrijf Amazon een product kopen en vervolgens wordt dit product binnen een paar dagen geleverd. Daarnaast bestaat ook de mogelijkheid dat een product direct elektronisch kan worden geleverd. Een voorbeeld hiervan is de aanschaf en het downloaden van een E-book. Al deze nieuwe mogelijkheden laten zien dat het internet toegang heeft gegeven tot de digitale economie.

De huidige fiscale wetgeving is echter niet in staat om deze digitalisering van de economie op te vangen, wat tot gevolg heeft dat omtrent de belastingheffing van digitale bedrijven onduidelijkheden bestaan. Dit geldt voor zowel de directe als de indirecte belastingen.³ Dit komt omdat het huidige belastingsysteem is gebaseerd op de maatschappij van een eeuw geleden.⁴ Dit heeft als gevolg dat het huidige fiscale systeem kijkt naar de fysieke aanwezigheid van bedrijven en producten, om de heffingsbevoegdheid van de winst van deze bedrijven te bepalen en in voorkomende gevallen toe te rekenen aan de diverse landen waar de onderneming is gevestigd. In Nederland komt deze gedachtegang terug in artikel 2 en 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In internationaal verband komt de relevantie van fysieke aanwezigheid terug in artikel 5 van de OESO-modelverdrag (hierna: OESO-MV). Dit artikel bevat de definitie van de 'vaste inrichting' waarbij fysieke en duurzame aanwezigheid op een locatie onderdeel van de criteria zijn. Daarnaast is de aanwezigheid van een vaste inrichting van belang om te bepalen aan welke lidstaat het heffingsrecht van de digitale winst wordt toegerekend (artikel 7 OESO-MV). Er bestaat de overeenstemming dat deze allocatie plaatsvindt volgens de OESO-verdragen. De vraag is nu of de digitale wereld uit de voeten kan met de huidige vaste inrichting en of het huidige belastingsysteem functioneert onder de digitale economie.

¹ OESO 2015a, punt 109.

² Zie 'Bedrijfsbelasting: EP-leden eisen antwoorden over belastingontduiking van grote bedrijven' op de website van Europa Nu.

³ Kavelaars, *NTRF* 2014/2096.

⁴ Graetz 2001, blz. 1359.

De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) heeft voor het bestrijden van deze vragen en bijhorende problematiek besloten om actie te ondernemen en het belastingstelsel te hervormen. In 2013 heeft de OESO de eerste aanzet tot hervorming in het Base Erosion and Profit Shifting actieplan (hierna: BEPS) geïntroduceerd. Het plan bevat vijftien actiepunten waarbij het eerste punt zich specifiek richt op het adresseren van de fiscale onduidelijkheid van de digitale economie. Het plan beargumenteert dat het onduidelijk is hoe deelnemers aan de digitale economie precies waarde creëren en winst behalen. Dit komt vanwege het feit dat digitale bedrijven vooral bestaan uit immateriële activa en vaak ook goederen leveren in immateriële vorm, zoals websites of filmopnames.⁵ Daarnaast licht het actieplan toe dat blijvende onduidelijkheid voor dubbele juridische belasting en dubbele juridische non-belasting kan zorgen.⁶ Het actieplan bespreekt vervolgens in het eerste actiepunt de stap die cruciaal is voor het hervormen van de belasting. Dit is het realiseren van een samenhangende internationale vennootschapsbelasting (corporate income tax).⁷ In 2015 breidde de OESO zijn argumentatie uit met het publiceren van het definitieve rapport inzake actiepunt 1 van het BEPS-project. Uit dit rapport volgt dat het niet mogelijk is om de digitale economie van de rest van de economie uit te zonderen. Dit betekent dat BEPS-problemen van digitale bedrijven niet verschillen van fysieke bedrijven en dat de overige actiepunten van BEPS mede kunnen worden toegepast voor het oplossen van de problematiek van de digitale economie. De Wilde beschrijft dat hierbij ook moet worden gekeken naar actiepunten 3 (CFC-regelgeving), 7 (Vaste inrichting) en 8-10 (Transfer pricing).⁸ Het rapport geeft verder aan dat meer duidelijkheid bij het heffen van de winst van digitale bedrijven noodzakelijk is, aangezien de digitale economie in de loop van de jaren steeds meer zal uitbreiden.⁹ Dit is een steekhoudend argument aangezien de digitale economie steeds meer in de maatschappij is geïntegreerd.

In 2019 heeft de OESO als onderdeel van de samenwerkingsgroep OESO/G20 Inclusive Framework on BEPS (IF) een werkprogramma uitgebracht waarin met behulp van twee pilaren wordt getracht om in 2020 een oplossing te bieden voor de onduidelijkheden bij de belastingheffing van de digitale economie. Deze pilaren staan ook bekend onder de naam BEPS 2.0.¹¹ De eerste pilaar richt zich op de ontwikkeling van nieuwe regels voor de verdeling van het recht op heffingsbevoegdheid van winsten. Deze regels betreffen een nieuwe unified approach, een nieuw nexusbegrip naast de vaste inrichting en aangepaste winsttoerrekingsregels.¹² De tweede pilaar richt zich op de overige niet-opgeloste BEPS-problematiek van de economie. Dit betreft een ‘Global Anti-Base Erosion’ voorstel (GloBE), bestaande uit een pakket brede maatregelen die moeten leiden tot een internationale minimumbelasting voor multinationale ondernemingen.¹³ Het uitwerken en bedenken van oplossingen voor deze problematiek zal vanwege fiscaal-technische complexiteit nog een flinke uitdaging worden. Burgers beargumenteert daarnaast ook dat bij het oplossen rekening moet worden gehouden met het governance-perspectief. Het is namelijk ingewikkeld om

⁵ OESO 2013a.

⁶ OESO 2013a.

⁷ OESO 2013a.

⁸ De Wilde, *NDFR* 2015/2721.

⁹ OESO 2015a, punt 116.

¹¹ Kingma, *WFR* 2019/213.

¹² Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One.

¹³ Bosman, *NTRF* 2019/29.

leiding te geven aan een samenwerkingsgroep waarbij er niet aan te ontkomen is dat er winnaars en verliezers zijn en dat elk land streeft naar een voor dat land zo gunstig mogelijk resultaat. Daarnaast stelt Burgers dat landen zich ook kunnen verzetten tegen verdere ontwikkelingen wanneer blijkt dat zij beter af zijn met de traditionele allocatiebeginselen.¹⁴

1.2 Onderzoeksvraag

De activiteiten van de OESO zijn vrij recent uitgevoerd en zeker de resultaten van de IF zijn voor het jaar 2020 relevant, wat betreft de vraag hoe doeltreffend de problematiek van de digitale economie wordt opgelost. Daarnaast bestaat een groot belang voor meer duidelijkheid rond het belasten van de digitale economie in internationaal verband. Dit brengt mij tot de onderzoeksvraag van deze scriptie:

Dwingt de ontwikkeling van de digitale economie tot aanpassing van de internationale fiscale regels inzake de verdeling van de heffingsbevoegdheden van winst over landen, en zo ja welke?

Voor de beantwoording van de onderzoeksvraag wordt een aantal deelvragen beantwoord:

- 1) Hoe wordt in het huidige belastingstelsel een fysieke onderneming in de internationale winstheffing betrokken?
- 2) Levert de digitale economie fiscale problemen op en zo ja, waarom en welke?
- 3) Welke oplossingen biedt de EU aan om de digitale belasting te hervormen en voldoen deze plannen aan de principes van de 1998 Ottawa Taxation Framework Conditions?
- 4) Welke oplossingen biedt de OESO aan om de digitale belasting te hervormen en voldoen deze oplossingen aan de principes van de 1998 Ottawa Taxation Framework Conditions?

1.3 Toets criteria

In deze scriptie wordt de onderzoeksvraag beantwoord met behulp van de basisprincipes afkomstig uit de 1998 Ottawa Taxation Framework Conditions. Deze principes worden als toetsingskader meegenomen omdat in het BEPS-actieplan naar voren komt dat deze principes relevant zijn voor het beoordelen van de oplossingen.¹⁶ Voor dit onderzoek worden niet alle principes meegenomen. Zo worden 'zekerheid' en 'eerlijkheid' niet meegenomen omdat deze niet zeer relevant zijn voor de onderzoeksvraag. Zekerheid wordt niet meegenomen omdat dit meer een mate is van eenvoud en gemak voor de belastingplichtige. Daarnaast wordt eerlijkheid niet meegenomen omdat dit een zeer lastig principe is om te toetsen aangezien de digitale economie altijd wel winners en verliezers kent. Zeker in internationaal verband lijkt het mij dan lastig om te beoordelen wanneer iets echt eerlijk is. Dit betekent dat voor dit stuk het toetsingskader bestaat uit de volgende principes:

¹⁴ Burgers, *NTRF* 2019/2781.

¹⁶ OESO 2015a, punt 7.

1) Effectiviteit

Dit principe betekent dat de oplossing doeltreffend is. Een mate van doeltreffendheid is dat een belasting de juiste hoeveelheid op het juiste moment oplevert. Daarnaast dient de mogelijkheid tot belastingfraude te worden geminimaliseerd waarbij beleid proportioneel wordt gewogen tegen het risico van dit beleid

2) Neutraliteit

Dit principe houdt in dat de belasting neutraal en gelijk is voor elektronische en conventionele ondernemingsactiviteiten. Hiermee worden ondernemingsbesluiten niet beïnvloed door fiscale factoren. Daarnaast worden vergelijkbare belastingplichtigen in vergelijkbare situaties fiscaal hetzelfde behandeld.

3) Efficiëntie

Dit principe houdt in dat de administratiekosten van autoriteiten en de nakomingskosten van belastingplichtigen zoveel mogelijk worden geminimaliseerd. Voor het bedrijfsleven geldt dat deze nakomingskosten in relatie tot de opbrengst zo klein mogelijk moeten zijn.

4) Flexibiliteit

Het belastingsysteem dient flexibel en dynamisch te zijn om te verzekeren dat dit systeem technologische en commerciële vooruitgang kan bijhouden.

Naar mijn mening zijn in dit onderzoek effectiviteit en efficiëntie de belangrijkste principes voor de onderzoeksvraag. De effectiviteit (doeltreffendheid) geeft namelijk aan in welke mate de oplossing het beoogde doel bereikt. De efficiëntie staat voor in hoeverre de baten van een oplossing opwegen tegen de lasten. Deze principes vormen twee belangrijke sleutelcriteria voor deugdelijke wetgeving.¹⁷ Neutraliteit heeft ook belang aangezien al is gebleken dat volgens de OESO geen onderscheid kan worden gemaakt tussen de digitale economie en de overige economie. Een gelijke behandeling verzekert dan dat een oplossing een gelijkwaardig effect heeft op beide economieën. Flexibiliteit is ook van belang aangezien nieuwe ingevoerde wetgeving wel voor een aanzienlijke periode toepasbaar moet blijven. Dit geeft namelijk meer zekerheid dat de nieuwe wetgeving de digitale ontwikkeling van de maatschappij kan bijhouden.

1.4 Afbakening

Deze scriptie richt zich op de directe (winst)belastingen. De digitale economie geeft ook voor de indirecte belasting onduidelijkheden maar deze worden in deze scriptie buiten beschouwing gelaten omdat het onderwerp dan naar mijn mening te breed wordt en de systematiek van de indirecte belastingen heel anders is. Daarnaast kijkt deze scriptie naar de besproken plannen van de OESO en de Europese Commissie (hierna: EC).

In hoofdstuk twee wordt de internationale winstheffing van de fysieke onderneming besproken. Hierbij komt ook kort naar voren hoe deze winstheffing in Nederland is geregeld. Hoofdstuk drie richt zich op de digitale economie. Hier worden de kenmerken van de digitale

¹⁷ Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nrs. 1 – 2, blz. 25.

economie uitgebreid besproken en de verstoringen en de tekortkomingen van deze economie. In hoofdstuk vier komen de oplossingen van de EC naar voren en zal worden beoordeeld in hoeverre zij voldoen aan de besproken basisprincipes. In hoofdstuk vijf worden de oplossingen van de OESO benoemd en beoordeeld. Hoofdstuk zes bevat de conclusie van dit onderzoek.

Hoofdstuk 2: De internationale heffing van winst voor de fysieke onderneming

2.1 De inleiding

Dit hoofdstuk bespreekt het internationale belastingrecht voor wat betreft het heffen ter zake van de winst van fysieke ondernemingen. Eerst worden de drie heffingsbeginselen besproken. Daarna komt naar voren hoe deze heffingsbeginselen in de Nederlandse belastingwet zijn verwerkt en wordt toegelicht hoe het samenlopen van heffingsbeginselen kan leiden tot dubbele belasting. Vervolgens komt naar voren hoe, door middel van verdragen, deze dubbele belasting wordt voorkomen en hoe landen een claim op buitenlandse winst hebben door middel van een dochteronderneming of een vaste inrichting. De vaste inrichting wordt vervolgens uitvoerig besproken. Hierbij komen ook de gevolgen van de invoering van actiepunt 7 BEPS-rapport 2015 en de MLI voor het vaste inrichting-begrip naar voren. Daarna worden de wijzigingen van het vaste inrichting-begrip ondersteund door waarde creatie toe te lichten. De laatste paragraaf bespreekt de problematiek rondom een vaste inrichting, bij afwezigheid van een fysieke aanwezigheid, en welke verduidelijkingen het commentaar van de OESO heeft gegeven. In de samenvatting/conclusie wordt antwoord gegeven op de eerste deelvraag. Deze luidt als volgt:

Hoe wordt in het huidige belastingsysteem een fysieke onderneming in de internationale winstheffing betrokken?

2.2 De drie heffingsbeginselen

In het internationale belastingrecht heeft elk land het recht om een eigen belastingstelsel vorm te geven. Dit recht heeft tot gevolg dat elk land een nationale heffingsbevoegdheid kan creëren. De opbouw van deze nationale heffingsbevoegdheid kan worden gebaseerd op drie heffingsbeginselen: woonplaats- bronstaat en nationaliteitsbeginsel.¹⁸ Landen plegen hun nationale wetgeving te baseren op ten minste één van deze heffingsbeginselen. De beginselen kennen elk een verschillende achtergrond en uitwerking. Zo ontstaan onderlinge verschillen tussen de beginselen door de mate waarmee een belastingplichtige een band heeft met het betreffende land. Volgens de literatuur kan deze band zowel een subjectief als een objectief karakter hebben.¹⁹ Een subjectieve band heeft betrekking op het feit dat de belastingplichtige inwoner is van het land. Dit leidt ertoe dat het betreffende land de inwoner voor zijn wereldinkomen belast, maar deze heffing wordt uiteindelijk beperkt om internationale dubbele heffing te voorkomen. Voor een objectieve band staat de samenhang tussen het belastingobject en het land voorop. De kernvraag is of het verkregen inkomen tot stand is gebracht in het betreffende land. Deze objectieve band is van belang wanneer een niet-inwoner van een lidstaat inkomen verkrijgt uit activiteiten van deze lidstaat. De heffingsbevoegdheid van het land over het inkomen van de niet-inwoner wordt in deze situatie beperkt tot het inkomen dat tot stand is gebracht in het land. De drie heffingsbevoegdheden kunnen naast elkaar van toepassing zijn. Zeker in internationale situaties kan deze overlapping voor problemen zorgen waardoor de heffingsbevoegdheid van

¹⁸ De Graaf, Kavelaars en Stevens 2017, par. 1.2.1.

¹⁹ De Graaf, Kavelaars en Stevens 2017, par. 1.2.1.

een land kan worden beperkt. Voordat deze overlapping verder wordt besproken, komen eerst de heffingsbeginselen uitgebreider aan bod.

2.2.1 Het woonplaatsbeginsel

Het woonplaatsbeginsel baseert de heffingsbevoegdheid op de woonplaats van de belastingplichtige. De Nederlandse wet beoordeelt deze woonplaats van individuen en lichamen door middel van artikel 4 lid 1 Algemene wet inzake rijksbelasting (hierna: AWR). Dit artikel licht toe dat de beoordeling plaats vindt door te kijken naar de relevante omstandigheden. Het heffingsrecht van de woonstaat wordt gerechtvaardigd met het feit dat vooral inwoners baad hebben bij de door de woonstaat aangeboden voorzieningen. Het is dan rechtvaardig dat deze inwoners een tegenprestatie aan het land bieden in de vorm van een heffing. Voor praktische redenen is het woonplaatsbeginsel ook gunstig. Dit is omdat de nakoming van de fiscale verplichtingen onder dit beginsel op een meer effectieve wijze kan worden gerealiseerd dan onder de overige heffingsbeginselen.²⁰

2.2.2 Het nationaliteitsbeginsel

Door middel van het nationaliteitsbeginsel belast een land de natuurlijke personen en lichamen met de nationaliteit van dat land over hun wereldinkomen. Het nationaliteitsbeginsel kent in de internationale praktijk een zeer beperkte toepassing. Zwitserland en de Verenigde Staten passen dit beginsel uitbundig toe in hun fiscale wetgeving.²¹ Zo dienen natuurlijke personen of lichamen met de Amerikaanse nationaliteit, onafhankelijk van hun woonplaats of waar hun inkomen wordt gecreëerd, in Amerika aangifte te doen over hun wereldwinst. De rechtvaardiging voor dit beginsel is dat een staatsburger altijd een beroep kan doen op bepaalde overheidsvoorzieningen van zijn geboorteland. In dit beginsel ligt de toegang tot voorzieningen minder breed dan bij het woonplaatsbeginsel. In de context van het nationaliteitsbeginsel wordt met voorzieningen beoogd het verkrijgen van een paspoort of ondersteuning van diplomatieke ambtenaren in het buitenland. Nederland kent in de nationale wet wel enkele toepassingen van het nationaliteitsbeginsel. Zo kent artikel 3 lid 1 van de Successiewet 1956 de tienjarenregeling. Deze regeling houdt in dat een Nederlander na emigratie voor de volgende tien jaar wordt geacht in Nederland te wonen wanneer deze een schenking doet of overlijdt.

2.2.3 Het bronstaatbeginsel

Het bronstaatbeginsel deelt het heffingsrecht van het bestanddeel toe aan het land op welks territorium dit bestanddeel zich bevindt c.q. het inkomen opkomt. De rechtvaardiging van dit beginsel ligt in het feit dat de belastingplichtige gebruik kan maken van voorzieningen van de bronstaat.²² Aangezien een gerechtigde woonachtig in een andere staat enkel beperkt gebruik kan maken van deze voorzieningen, ligt het voor de hand dat de bronstaat enkel kan heffen over het inkomen wat binnen de bronstaat tot stand is gekomen. Van alle heffingsbeginselen wordt het bronstaatbeginsel door landen het meest toegepast voor hun belastingheffing.²³ Volgens Van Raad biedt het bronstaatbeginsel de mogelijkheid tot een globaal aanvaardbare verdeling van heffingsbevoegdheden tussen landen waarmee de inkomsten economisch zijn

²⁰ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 1.2.2.

²¹ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par 1.2.2c.

²² Van Raad, "IBR.1.2.1.D Bronbeginsel", *Cursus Belastingrecht*.

²³ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par 1.2.2b.

verbonden.²⁴ Dit zou naar mijn mening wel enkel mogelijk zijn als de overige heffingsbeginselen niet zouden worden toegepast. Een universele toepassing van het bronstaatbeginsel door alle landen verzekert namelijk dat dubbele belasting niet meer voor komt. Ten eerste zorgt dit ervoor dat de heffingsbevoegdheid van inkomen enkel kan worden toegekend aan het land waarin dit inkomen ook werkelijk is ontstaan. Ten tweede zorgt de eliminatie van dubbele belasting ook dat internationale wetgeving voor het voorkomen van dubbele belasting niet meer nodig is. Dit geeft naar mijn mening een flinke verlaging voor de lasten van het internationale recht. Een punt van kritiek op het bronstaatbeginsel is wel dat heffing wordt bemoeilijkt wanneer onduidelijk is in welke staat de inkomens genererende bron is gelegen.²⁵ Hier zal echter weinig discussie over ontstaan omdat het al gauw duidelijk is waar de inkomens genererende bron fysiek is gevestigd.

2.3 De heffingsbeginselen binnen Nederland

Binnen de Nederlandse fiscale wetgeving wordt elk van de heffingsbeginselen toegepast. De mate waarin dit gebeurt verschilt per heffingsbeginsel. Voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969) wordt nu gekeken hoe in deze wet de heffingsbeginselen terugkomen.

2.3.1 De Wet op de vennootschapsbelasting 1969

De drie heffingsbeginselen komen terug in de Wet VPB 1969. Zo komt het woonplaatsbeginsel terug bij het vaststellen van de binnenlands belastingplichtige. In artikel 2 lid 1 onderdelen a tot en met g worden de lichamen respectievelijk ondernemingen genoemd die onderhevig kunnen zijn aan de vennootschapsbelasting. Het eerste lid bespreekt dat deze ondernemingen/lichamen enkel aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen wanneer zij binnen Nederland zijn gevestigd.²⁶

Het bronlandbeginsel komt naar voren bij de buitenlandse belastingplichtige. Artikel 3 Wet VPB 1969 bespreekt namelijk dat een niet in Nederland gevestigd lichaam onder de vennootschapsbelasting kan vallen, indien en voor zover deze inkomen geniet, dat ontstaat uit een in Nederland specifiek gelegen bron.²⁷ Deze bron dient een bijzondere band te hebben met Nederland.

Het nationaliteitsbeginsel komt terug in de vennootschapsbelasting op grond van artikel 2 lid 4 Wet VPB. Dit lid regelt dat een naar Nederlands recht opgericht lichaam altijd wordt geacht in Nederland te zijn gevestigd. Deze vestigingsfictie regelt dat het lichaam als binnenlands belastingplichtige wordt beschouwd en daarmee belast wordt voor de wereldwinst. Deze binnenlandse belastingplicht blijft ook aanwezig indien dit lichaam emigreert uit Nederland.²⁸

2.3.2 Samenloop tussen de heffingsbeginselen

Zoals eerder is besproken hanteren landen verschillende heffingsbeginselen voor hun belastingheffing. Dit kan tot gevolg hebben dat een belastingplichtige onderworpen is aan meerdere belastingsystemen en daarmee dubbel wordt belast. Het tegengaan van dubbele belasting is het best realiseerbaar als alle landen uniform een heffingsbeginsel toepassen. Bij

²⁴ Van Raad, "IBR.1.2.1.D Bronbeginsel", *Cursus Belastingrecht*.

²⁵ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par 1.2.2b.

²⁶ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 1.2.3.

²⁷ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 1.2.3.

²⁸ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 1.2.3.

het nationaliteitsbeginsel zou dan elke belastingplichtige belast worden door het land van hun nationaliteit. Dubbele belasting zou dan enkel optreden voor belastingplichtigen met meerdere nationaliteiten. Het woonplaatsbeginsel zou daarbij heffing toewijzen aan het land waar de natuurlijk persoon woont of de (hoofd)vestiging is gevestigd. Naar mijn mening is een unaniem heffingsbeginsel echter niet realistisch waardoor maatregelen tegen dubbele belasting moeten worden genomen. Dubbele belasting kan namelijk optreden door middel van verschillende combinaties van heffingsbeginselen. De meest gebruikelijke van deze combinaties zijn woonplaats/bronland en nationaliteit/bronland.²⁹ Deze dubbele belasting wordt voorkomen door de heffingsbevoegdheid tussen landen te verdelen.

2.4 De verdragen

De verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen landen wordt geregeld door het afsluiten van bilaterale verdragen.³⁰ In dit verdrag maken twee landen onderling afspraken over het verdelen van de heffingsbevoegdheid. Dit houdt in dat een enkel land het heffingsrecht verkrijgt. Het andere land laat daarentegen de claim vallen. Het is daarnaast ook mogelijk dat meer dan twee landen onderling afspraken maken. In dit geval wordt dan gesproken van een multilateraal verdrag.³¹ Een multilateraal verdrag biedt de mogelijkheid voor landen om onderling sneller afspraken te wijzigen zonder dat elk land apart met elk ander land in discussie hoeft. Een goed voorbeeld hiervan is de invoering van het in 2018 ingevoerde multilateraal instrument (MLI).³² Dit instrument is ingevoerd vanwege de BEPS-voorstellen om oneigenlijk gebruik van belastingverdragen tegen te gaan. Het MLI biedt de mogelijkheid dat deze voorstellen op een effectieve wijze direct doorwerken in de belastingverdragen.³³ Dit neutraliseert de directe noodzaak voor landen om bilaterale onderhandelingen te voeren.

2.4.1 Het OESO-Modelverdrag

Voor het verdelen van de heffingsbevoegdheid maken landen dus doorgaans gebruik van bilaterale verdragen. Door veel landen worden deze verdragen gebaseerd op het OESO-MV.³⁴ De totstandkoming van het huidige OESO-MV kent een uitgebreide geschiedenis. Zo is de basis van het huidige internationale belastingrecht tot stand gekomen in de jaren 20 van de vorige eeuw. Deze totstandkoming werd uitgevoerd door de voorganger van de Verenigde Naties: de League of Nations. Na de Eerste Wereldoorlog lag het belang hoog om onderlinge samenwerking tussen landen te bevorderen. De eerste stap voor het beter samenwerken tussen landen kwam naar voren in het eerste *Model Tax Convention on Income and Capital*, welke onderdeel was van het 1920 Compromis.³⁵ Dit compromis bevatte vooral politieke ontwikkelingen maar hier werd ook al nagedacht over de rol van de heffingsbeginselen. De League of Nations was daarbij van mening dat dubbele belasting als iets onwenselijk moest worden gezien. Hier was namelijk sprake van een oneerlijke en oneconomische ontwikkeling.³⁶ Uiteindelijk werd besloten dat de keuze van een heffingsbeginsel afhankelijk moest worden van het soort inkomen. Zo was de mening dat de heffingsbevoegdheid van

²⁹ Van Raad, "Een persoonlijk met een zakelijk beginsel", *Cursus Belastingrecht* IBR.1.2.2.B.

³⁰ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 1.2.5.

³¹ *Kamerstukken II* 2010/11, 25087 nr. 7, par 2.16.1.

³² Staatssecretaris van Financiën, V-N 2017/18.6.

³³ Zie de nota naar aanleiding van het verslag, Trb. 2017, 86, en Trb. 2017, 194, Inleiding MLI, *NDFR*.

³⁴ *Kamerstukken II* 2010/11, 25087 nr. 7, par. 1.2.2.

³⁵ *League of Nations*, 1923.

³⁶ *League of Nations*, 1923.

actieve inkomensvormen, zoals arbeidsinkomen en ondernemingswinst, moest worden toegerekend aan de bronstaat. Voor de passieve inkomens, zoals interest en royalty's, was de mening dat de heffingsbevoegdheid primair moest worden toegerekend aan de woonstaat.³⁷ De rechtvaardiging van deze gedachtegang was dat actieve inkomensgenieters meer gebruik maken van de middelen van de bronstaat, zoals infrastructuur. De bronstaat kon het heffingsrecht daarmee als een vergoeding zien. De OESO heeft uiteindelijk in 1963 op basis van het eerste Model Tax Convention on Income and Capital het eerste (concept-)modelverdrag gepubliceerd.³⁸ Dit modelverdrag is vervolgens in de jaren 1977, 1992 en 2017 herzien en aangevuld met commentaar. Tot op vandaag de dag vormt het huidige OESO-MV nog steeds het basismodel voor veel bilaterale belastingverdragen.

2.4.2 Het Nederlandse fiscaal verdragenbeleid

Nederland heeft zijn beleid op het gebied van internationale belastingrecht opgesteld in het Nederlandse Standaardverdrag (hierna: NSV).³⁹ Daarbij is de notitie "Algemeen fiscaal verdragsbeleid"⁴⁰ gepubliceerd met het doel om de NSV waar nodig toe te lichten. De toenmalige staatssecretaris heeft in deze notitie de beleidslijnen uitgezet waarmee voor de komende jaren vorm werd gegeven aan de Nederlandse opstelling van het internationale belastingrecht. Dit beleid is in 1998 weer gewijzigd in de vorm van de notitie 'Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht'.⁴¹ Het beleid is in 2017 weer opgenomen in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid (hierna: NFV).⁴² Deze notitie kent in vergelijking met de twee eerdere notities een meer beleidsmatig karakter dan een technisch inhoudelijk karakter.⁴³ In 2020 is een nieuwe versie van de nota uitgebracht. Deze nota kent ook een beleidsmatig karakter aangezien de nota in gaat op de Nederlandse onderhandelingsinzet bij bilaterale belastingverdragen.⁴⁴

Uit het NFV komt het verdragsbeleid van Nederland in de hoofdlijnen naar voren. De markt van Nederland kan worden gekenmerkt als een open economie. Dit komt vanwege de relatief kleine omvang van de binnenlandse markt van Nederland.⁴⁵ Dit heeft tot gevolg dat Nederland nauwlettend ziet op hoe zijn (fiscale) vestigingsklimaat zich verhoudt tot het vestigingsklimaat van andere landen. In de onderhandelingen van bilaterale verdragen kijkt Nederland hierdoor vaak naar de beginselen van kapitaalimportneutraliteit.⁴⁶ Deze neutraliteit komt neer op de gedachte dat belastingheffing over investeringen en opbrengst in een land niet afhankelijk is van de woonplaats van de investeerder. Een investeerder woonachtig in Nederland wordt hiermee op een gelijke wijze belast als een investeerder woonachtig in het buitenland. Nederland heeft hiermee het doel om een gunstige concurrentiepositie te bereiken.

³⁷ De Wilde & Wisman 2015, hfd. 7.

³⁸ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 2.4.1.

³⁹ *Kamerstukken II 1987/88*, 20 365, nr. 2.

⁴⁰ *Kamerstukken II 1987/88*, 20 365, nr. 2.

⁴¹ *Kamerstukken II 1997/98*, 25087, nr. 4.

⁴² Notitie Fiscaal verdragsbeleid 2017.

⁴³ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 2.5.

⁴⁴ Notitie Fiscaal verdragsbeleid 2020.

⁴⁵ *Kamerstukken II 2010/11*, 25087 nr. 7, par. 1.2.3.

⁴⁶ *Kamerstukken II 2010/11*, 25087 nr. 7, par. 1.3.2.

Uit het NFV komt naar voren dat Nederland zijn verdragsbeleid in hoofdlijnen baseert op het OESO-MV. Zo streeft Nederland, ten aanzien van ondernemingswinsten, naar een exclusief heffingsrecht voor het land waarin de activiteiten feitelijk worden uitgevoerd.⁴⁷ Dit komt overeen met het bronstaatbeginsel over actieve inkomens van het OESO-MV.⁴⁸ Nederland maakt hierbij gebruik van de op het kapitaalimportneutraliteit gebaseerde vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting voor actieve inkomsten.⁴⁹ Voor de passieve inkomens is Nederland net als het OESO-MV van mening dat deze verdeeld moeten worden op basis van meerdere heffingsbeginselen. Zo hanteert Nederland voor dividenduitkeringen zowel het woonplaatsbeginsel als het bronstaatbeginsel. Dit komt terug in het feit dat Nederland zowel dividendbelasting heft voor binnenlandse investeerders (woonplaatsbeginsel) en buitenlandse investeerders (bronstaatbeginsel).⁵⁰ Hier dient dan wel sprake te zijn van beleggingsdividend aangezien anders de deelnemingsvrijstelling van kracht is. Nederland biedt wel de mogelijkheid de dividendbelasting te verrekenen met de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting. Voor de interest en royalty's geldt dat Nederland hierover geen bronheffing kent en daarmee geen gebruik maakt van het bronstaatbeginsel.⁵¹ Dit is afwijkend aangezien andere landen wel bronbelasting heffen op interest en royalty's. Deze betalingen zijn dan meestal wel in het bronland aftrekbaar. Vanaf 2021 wordt de regeling van Nederland wel anders. Nederland heft dan wel bronbelasting op interest en royalty's. Nederland maakt voor de passieve inkomens gebruik van de verrekeningsmethode van kapitaalexportneutraliteit. Deze neutraliteit houdt in dat een belastingplichtige die investeert in het binnenland op een gelijke manier wordt belast als een belastingplichtige die investeert in het buitenland. De belastingdruk van de woonstaat wordt hiermee gelijk gemaakt door middel van het verrekenen van buitenlandse bronbelasting.⁵²

2.5 De heffing van buitenlands inkomen

Op internationaal- en Nederlands niveau bestaan twee mogelijkheden waarmee buitenlandse ondernemingen winst kunnen behalen in een ander land. De eerste methode is dat de onderneming een dochteronderneming in het andere land heeft. De tweede methode is dat de onderneming activiteiten uitvoert in het andere land door middel van een vaste inrichting. De toepassing van een dochtervennootschap heeft tot gevolg dat in het buitenland sprake is van een afzonderlijke juridische entiteit, waarbij individueel de fiscale winst wordt bepaald. Bij een vaste inrichting is geen sprake van een juridische entiteit waardoor de vaste inrichting als een verlenging van de onderneming in het andere land moet worden beschouwd. Ondanks de afwezigheid van dit juridische element dient een vaste inrichting fiscaal echter op een gelijke wijze te worden behandeld als een dochteronderneming. De gedachte hierachter is dat een vaste inrichting en een dochteronderneming fiscaal in vergelijkbare omstandigheden verkeren indien zij dezelfde economische activiteiten uitvoeren. Hierbij komt nog naar voren dat beide entiteiten ook onder dezelfde fiscale regelgeving vallen. Een ongelijke behandeling is hier dan niet rechtvaardig omdat dan sprake zou zijn van discriminatie.⁵³ Nederland heeft met de

⁴⁷ *Kamerstukken II 2010/11, 25087 nr. 7, par. 2.6.1.*

⁴⁸ Zie onderdeel 2.4.1.

⁴⁹ *Kamerstukken II 2010/11, 25087 nr. 7, par. 1.3.2.*

⁵⁰ *Kamerstukken II 2010/11, 25087 nr. 7, par. 2.7.1.*

⁵¹ *Kamerstukken II 2010/11, 25087 nr. 7, par. 2.8.1.*

⁵² *Kamerstukken II 2010/11, 25087 nr. 7, par. 1.3.2.*

⁵³ De Hosson, "Het onderscheid vaste inrichting-dochtervennootschap bezien vanuit gemeenschapsrechtelijk perspectief". *WFR* 2003/1581.

nodige jurisprudentie geregeld dat de fiscale behandeling van de dochteronderneming en de vaste inrichting zoveel mogelijk gelijk is getrokken.⁵⁴ Dit betekent dat de behaalde winst van de vaste inrichting in een bepaald land, dient te worden toegewezen aan dit land. Deze gedachtegang komt voor de vaste inrichting overeen met het bronstaatbeginsel.

Hiervoor zijn de mogelijkheden besproken hoe een buitenlandse onderneming winst kan behalen in het binnenland, namelijk via een dochteronderneming of een vaste inrichting. Daarna is het van belang om vast te stellen welk land uiteindelijk het heffingsrecht verkrijgt over de betreffende winst. Deze winsttoerekening tussen twee landen komt naar voren in artikel 7 van het OESO-MV. Dit artikel regelt dat de winst uit een onderneming enkel moet worden belast in het land waar de onderneming is gelegen, tenzij deze onderneming in een ander land wordt voortgezet in de vorm van een vaste inrichting. Artikel 7 voorkomt hiermee het ontstaan van dubbele belasting. Het land dat niet heffingsbevoegd is, moet namelijk zijn claim op heffing over de winst van de vaste inrichting opgeven. Het OESO-MV biedt twee mogelijkheden om dubbele belasting te voorkomen, namelijk door middel van een vrijstelling of via een verrekening.⁵⁵

Voor de eerste methode waardoor buitenlandse winst binnen het andere land kan vallen, is de winstverdeling duidelijk. De verdeling vindt plaats door middel van het individueel en onafhankelijk bepalen van de fiscale winst van elke juridische entiteit. Zo is in Nederland sprake van zo'n juridische entiteit wanneer deze als een binnenlands belastingplichtig lichaam van de Wet VPB kan worden gezien.⁵⁶ Voor een vaste inrichting is de winstverdeling echter minder vanzelfsprekend. Het komt omdat het begrip "vaste inrichting" een brede toepassing kent. Artikel 5 OESO-MV definieert het begrip "vaste inrichting" en onderscheidt hierbij een drietal categorieën. Deze categorieën komen hierna aan de orde.

2.5.1 De fysieke vaste inrichting

Artikel 5 lid 1 OESO-MV benoemt een vaste inrichting als: *'a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on'*

Uit deze definitie kunnen drie criteria worden gehaald voor een vaste inrichting. Het commentaar op het OESO-MV licht wel toe dat een bijdrage aan de winst niet verplicht is voor de definitie van een vaste inrichting.⁵⁷ Het eerste criterium is dat er sprake moet zijn van een geografisch vaste plaats van bedrijfsuitoefening, oftewel een zogenoemde "bedrijfsinrichting". Uit het commentaar volgt dat hieronder gebouwen, inrichtingen en installaties kunnen vallen. Daarbij kan ook een bepaalde hoeveelheid ruimte in een depot voldoende zijn voor een bedrijfsinrichting.⁵⁸ Artikel 5 lid 2 OESO-MV vermeldt ook mogelijke voorbeelden van een vaste bedrijfsinrichting zoals een kantoor of een fabriek. In de loop van de jaren heeft jurisprudentie wel de mogelijkheid tot versoepeling van deze geografisch vaste plaats gegeven. Hiervan is een belangrijk arrest het circustentarrest.⁵⁹ In dit

⁵⁴ Zie onder andere Avoir Fiscal, zaak 270/83 en Commerzbank, zaak 330/91.

⁵⁵ Zie respectievelijk artikel 23A en 23B OESO-MV.

⁵⁶ Zie artikel 2 Wet VPB 1969.

⁵⁷ Aant. 2.1.1. Definitie vaste inrichting, OESO-modelverdrag 1992, Article 5 Permanent establishment, Vakstudie 08 Nederlands Internationaal Belastingrecht.

⁵⁸ Aant. 2.2 Definitie vaste inrichting, OESO-modelverdrag 1992, Article 5 Permanent establishment, Vakstudie 08 Nederlands Internationaal Belastingrecht.

⁵⁹ HR 13 oktober 1954, nr. 11 908 (Circustentarrest).

arrest verplaatste een Duitse exploitant een circustent door Nederland naar meerdere locaties. Hier werd geoordeeld dat, ongeacht de afwezigheid van een vaste geografische locatie, sprake was van een fysieke vaste inrichting.

Een ander bekend arrest is het kunstogenarrest. In dit arrest specialiseerde een Duits bedrijf zich in de productie van kunstogen en verkocht deze gedurende een maand binnen Nederland. Dit werd uitgevoerd door middel van het huren van locaties in achtereenvolgende Nederlandse gemeentes. De vraag was of hier sprake was van een vaste inrichting. De Hoge Raad oordeelde dat hiervan geen sprake was omdat geen sprake was van een duurzame bedrijfsuitvoering binnen Nederland.⁶⁰ De eerste reden hiervoor was dat de Duitse onderneming de locaties niet voor zijn specifieke bedrijfsuitvoering had ingericht. Dit laat naar mijn mening zien dat de versoepeling van de vaste geografische locatie ook zijn grenzen kent. De tweede reden was dat de onderneming zich jaarlijks voor onvoldoende dagen op Nederlands grondgebied bevond en dat daarmee geen sprake was van een vaste plaats. Voor een vaste plaats dient de bedrijfsinrichting vast te zijn verbonden aan een locatie voor een periode van ten minste zes maanden.⁶¹ Door de aard van de bedrijfsuitvoering kan op dit zes maanden-criterium echter ook een uitzondering bestaan. Een voorbeeld is een advieskantoor dat steeds wisselende kamers in een grote office huurt.⁶²

Het tweede criterium is dat de bedrijfsinrichting aan de onderneming ter beschikking staat. Het is hierbij niet van belang of deze beschikkingsmacht berust op eigendom of huur of op een andere rechtsgrond. Wel is enkel de aanwezigheid van personeel in de bedrijfsinrichting onvoldoende om beschikkingsmacht te bewijzen.⁶³

Het laatste criterium is dat de bedrijfsinrichting wordt gebruikt om de werkzaamheid van de onderneming geheel of gedeeltelijk uit te voeren. De vaste inrichting moet hiermee actief bijdragen aan de bedrijfsuitvoering van de onderneming. Het feit of de vaste inrichting bijdraagt aan de winst van de onderneming is sinds 2017 niet meer relevant.⁶⁴

Artikel 5 lid 4 OESO-MV regelt vervolgens uitzonderingen op de fysieke vaste inrichting. Dit zijn situaties waarbij wel is voldaan aan de drie criteria, maar waarvoor om diverse redenen toch geen sprake is van een vaste inrichting. Het gaat hier om situaties waarbij de werkzaamheden van de vaste inrichting enkel van voorbereidende of ondersteunende aard zijn. Hier kan worden gedacht aan een opslagruimte of een inlichtingenkantoor. Deze uitzonderingen zijn ingevoerd zodat aan gekwalificeerde vaste inrichtingen met enkel marginale werkzaamheden geen winst kan worden toegerekend.⁶⁵

2.5.2 De fictieve vaste inrichting

De fictieve vaste inrichting komt naar voren in artikel 5 lid 3 OESO-MV. Dit lid houdt in dat bouwprojecten of installaties als fictieve vaste inrichting worden aangemerkt als zij een minimale tijdsperiode van twaalf maanden duren. Dit is om te voorkomen dat bouwprojecten te

⁶⁰ BNB 1955/277: HR, 15-06-1955, nr. 12 369: Kunstogenarrest.

⁶¹ Par. 28 OESO-commentaar op art. 5 OESO-modelverdrag 1992, m.i.v. de update 2017.

⁶² Aant. 2.3.4 Definitie vaste inrichting, OESO-modelverdrag 1992, Article 5 Permanent establishment, Vakstudie 08 Nederlands Internationaal Belastingrecht.

⁶³ Aant. 2.2 Definitie vaste inrichting, OESO-modelverdrag 1992, Article 5 Permanent establishment, Vakstudie 08 Nederlands Internationaal Belastingrecht.

⁶⁴ Par. 35 OESO-commentaar op art. 5 OESO-modelverdrag 1992, m.i.v. de update 2017.

⁶⁵ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 3.2.1.

snel als vaste inrichting worden aangemerkt, aangezien deze projecten vaak een tijdelijk karakter kennen.⁶⁶ Zonder lid 3 zou namelijk na zes maanden een bouwproject of installatie al als vaste inrichting kunnen worden beschouwd. Dit zou naar mijn mening de vaste inrichting een erg breed begrip maken waardoor problemen rond winsttoerekening ontstaan.

2.5.3 De vaste vertegenwoordiger

De derde en laatste vorm van een vaste inrichting betreft de vaste vertegenwoordiger. De vaste vertegenwoordiger komt naar voren in het vijfde en zesde lid van artikel 5 OESO-MV. De vaste vertegenwoordiger is een persoon die namens een onderneming werkzaamheden verricht in een ander land. Een persoon kan zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon betreffen.⁶⁷ Niet elke vertegenwoordiger van een onderneming die werkzaamheden verricht in een ander land vormt direct een vaste vertegenwoordiger. Van een vaste vertegenwoordiger is sprake als aan een drietal voorwaarden is voldaan.⁶⁸ De eerste voorwaarde houdt in dat de persoon moet optreden namens de buitenlandse onderneming. De persoon dient dus een machtiging te bezitten om in het betreffende land overeenkomsten namens de onderneming te sluiten.⁶⁹ De tweede voorwaarde is dat de persoon op regelmatige basis gebruik maakt van deze machtiging om overeenkomsten te sluiten.⁷⁰ Dit verzekert dat de persoon regelmatig deelneemt aan het economische leven van het andere land. De laatste voorwaarde is dat de werkzaamheden van de persoon niet enkel beperkt zijn tot het inkopen van goederen voor de onderneming. De afgesloten overeenkomsten door de persoon moeten verband houden met de kernactiviteit(en) van de onderneming.⁷¹

2.5.4 Het vaste inrichting-begrip na het MLI

Het Multilaterale Instrument (MLI) is in onderdeel 2.4 kort naar voren gekomen. In dit onderdeel komen de gevolgen van het MLI op het vaste inrichting-begrip naar voren. In onderdelen 2.5.1-2.5.3 is besproken dat geen sprake is van een vaste inrichting als deze enkel voorbereidende of ondersteunende activiteiten verricht. Hier moet dan ook gedacht worden aan activiteiten zoals opslag en uitstalling. Een aantal jaar terug bood de toen geldende definitie van de vaste inrichting de mogelijkheid om kunstmatig te voorkomen dat sprake was van een vaste inrichting. Hier zijn drie hoofdvormen van te onderscheiden, namelijk de commissionairsstructuur, voorbereidende werkzaamheden en opsplitsing van contracten.⁷² Na de invoering van het MLI is de definitie van de vaste inrichting uitgebreid. Uit de commissionairsstructuur is namelijk naar voren gekomen dat afgevaardigden in een ander land enkel als vaste vertegenwoordiger kunnen worden gezien wanneer sprake is van voldoende “substance”. Hierbij wordt belang gehecht aan de rol die de afgevaardigde heeft gespeeld bij de totstandkoming van een overeenkomst met het andere land ook als hij deze

⁶⁶ Aant. 4.1 Definitie vaste inrichting, OESO-modelverdrag 1992, Article 5 Permanent establishment, Vakstudie 08 Nederlands Internationaal Belastingrecht.

⁶⁷ Zie artikel 3 lid 1 a OESO-MV.

⁶⁸ Aant. 6.1 Definitie vaste inrichting, OESO-modelverdrag 1992, Article 5 Permanent establishment, Vakstudie 08 Nederlands Internationaal Belastingrecht.

⁶⁹ Aant. 6.2.1 Definitie vaste inrichting, OESO-modelverdrag 1992, Article 5 Permanent establishment, Vakstudie 08 Nederlands Internationaal Belastingrecht.

⁷⁰ Aant. 6.2.2 Definitie vaste inrichting, OESO-modelverdrag 1992, Article 5 Permanent establishment, Vakstudie 08 Nederlands Internationaal Belastingrecht.

⁷¹ Aant. 6.8 Definitie vaste inrichting, OESO-modelverdrag 1992, Article 5 Permanent establishment, Vakstudie 08 Nederlands Internationaal Belastingrecht.

⁷² Van den Dool & Verkerk, “Het MLI en de vaste inrichting”. *TFO* 2018/159.2.

overeenkomst zelf niet sluit.⁷³ Dit heeft voor de uitbreiding van artikel 5 lid 5 OESO-MV gezorgd, namelijk dat een vaste inrichting aanwezig is als een vertegenwoordiger duurzaam overeenkomsten sluit voor de onderneming en hierbij niet onafhankelijk handelt. Deze wijziging van artikel 5 OESO-MV is ook opgenomen in artikel 12 MLI. Voor de voorbereidende werkzaamheden was kritiek dat artikel 5 lid 4 OESO-MV een te brede werking had.⁷⁴ Hiermee wordt bedoeld dat het lid activiteiten te snel als voorbereidend of ondersteunend beschouwt. Dit was omdat enkel naar de activiteiten van de vaste inrichting werd gekeken en niet naar overige activiteiten van gelieerde lichamen die wel duurzame verbintenissen en transacties hebben met de vaste inrichting. Door actiepunten 7 van de BEPS is bepaald dat voor de vaste inrichting zijn voorbereidende of ondersteunende aard wordt beoordeeld door ook naar de activiteiten van gelieerde lichamen te kijken.⁷⁵ Voor de opsplitsing van contracten geldt dat een bijzondere regeling is geïntroduceerd in Nederland zodat een bouwproject bestaande uit meerdere contracten als vaste inrichting kan worden beschouwd.⁷⁶

2.5.5 Waarde creatie

Voor het toekennen van de winst aan een vaste inrichting is de creatie van waarde van belang. Waarde creatie richt zich op de gedachte dat waarde (winst) belast dient te worden in het land waar deze waarde ook werkelijk wordt gecreëerd. Dit is een belangrijk onderdeel van actiepunten 7 van het BEPS-rapport 2015. Dit punt bespreekt voorstellen om de regelgeving met betrekking tot vaste inrichtingen aan te passen, zodat waarde creatie bij een land in de heffing kan worden genomen.⁷⁷ De beoogde voorstellen richten zich op de in onderdeel 2.5.4 besproken verruiming van het begrip “vaste vertegenwoordiger” en op de hulp-en nevenactiviteiten van artikel 5 OESO-MV. Voor deze wijzigingen was het namelijk eenvoudiger voor bedrijven om wel waarde te creëren in een ander land, maar deze buiten de heffing van dat land te laten, aangezien de uitgevoerde activiteiten niet als vaste inrichting werden beschouwd. De OESO heeft als doel om de toerekening van winstgrondslag van multinationale ondernemingen zoveel mogelijk in lijn te brengen met de geografische locatie van waarde creatie.⁷⁸ De OESO tracht dit voor elkaar te krijgen door middel van “soft law” en politieke “peer pressure”. De winst wordt dan belast in het land waar de bedrijfsuitvoering plaats vindt en waar de bijhorende risico’s en bezittingen zich vinden. Dit geeft naar mijn mening ook meer vertrouwen in het stappenplan van winsttoerekening, welke in onderdeel 2.5.6 wordt besproken.

Ondanks het feit dat de OESO waarde creatie toekent aan het land waar de bedrijfsuitvoering plaats vindt, neemt dit niet weg dat in de literatuur waarde creatie meerdere interpretaties kent. Deze interpretatie hangt onder meer af vanuit welk perspectief deze term wordt gedefinieerd. Morse noemt hierbij drie definities van waarde creatie waarmee gerechtvaardigd kan worden waar vennootschapsbelasting mag worden geheven.⁷⁹ De eerste is ‘capital residence theory’ en ziet op de gedachte dat vennootschapsbelasting als

⁷³ Pötgens & Broekhuijsen. “Het Multilaterale Instrument met zijn vele bilaterale schakeringen”, *WFR* 2017/76.

⁷⁴ Van den Dool & Verkerk, “Het MLI en de vaste inrichting”. *TFO* 2018/159.2.

⁷⁵ Van den Dool & Verkerk, “Het MLI en de vaste inrichting”. *TFO* 2018/159.2.

⁷⁶ Aant. 1.8.2 art. 15f vaste inrichting, Vakstudie vennootschapsbelasting.

⁷⁷ OESO 2015b.

⁷⁸ De Wilde, “Het OESO BEPS-project in vogelvlucht”. *MBB* 2016/11.

⁷⁹ Morse, *Bulletin for International Taxation*, April/May 2018, p. 198.

voorbelasting moet worden beschouwd van de inkomstenbelasting van de eigenaren. De tweede is ‘destination sales theory’ en ziet op de gedachte dat het heffen van vennootschapsbelasting dient plaats te vinden op de plaats waar verkopen plaats vinden of waar wordt geconsumeerd. De laatste betreft ‘philosophy of distributive justice’ en deze ziet op de gedachte dat arme landen eerder een claim op vennootschapsbelastingwinst hebben dan rijkere landen.

Ondanks deze andere interpretaties van waarde creatie heeft de OESO in 2013 laten weten dat het niet de bedoeling is dat internationale standaarden voor het verdelen van heffingsbevoegdheid moeten worden aangepast.⁸⁰ In de opvolgende jaren is echter een nieuw inzicht naar voren gekomen, namelijk dat waarde creatie meer wordt bepaald door de verkoopkant van de markt en niet zo zeer door de productiekant. Deze gedachtegang ligt in lijn met de ‘destination sales theory’. Zo bespreekt De Wilde in 2015 dat de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting moet toekomen aan de marktjurisdictie. Hij beschrijft dat ondernemingswinst geen geografische kenmerken heeft en daarmee geen locatie kent en een resultaat is van de aanbodzijde en de vraagzijde.⁸¹ Hij zegt dat het verdeelmechanisme zo neutraal mogelijk moet zijn, oftewel dat allocatie zo efficiënt mogelijk plaats vindt. Het toekennen van de heffingsbevoegdheid aan het afzetland (vraagzijde) zou efficiënter zijn omdat deze afzetmarkt buiten de invloedssfeer ligt van de betreffende multinational. Deze ligt tenminste verder buiten de sfeer dan het land waar de multinational produceert (aanbodzijde). Het toekennen van de heffingsbevoegdheid aan de aanbodzijde zou de multinational namelijk kunnen stimuleren om te investeren daar waar de laagste tarieven gelden.⁸²

2.5.6 De winsttoerrekening van de vaste inrichting

De heffingsbevoegdheid over winst uit onderneming wordt verdeeld door middel van artikel 7 OESO-MV. De vaste inrichting valt mede onder dit artikel. Volgens artikel 7 OESO-MV wordt de heffingsbevoegdheid over winst die behaald is door middel van een vaste inrichting, toegerekend aan het land waar de vaste inrichting is gevestigd. Hier is sprake van het bronstaatbeginsel. Deze winsttoerrekening aan vaste inrichtingen zit echter niet zonder problemen. Dit komt omdat het onduidelijk kan zijn welk deel van de winst moet worden toegerekend aan de vaste inrichting en welk deel aan het hoofdhuis.

In de wetsgeschiedenis is wel nagedacht over hoe de winst aan een vaste inrichting toe moet worden gerekend. Zo zijn er landen geweest die voor deze winstallocatie een algemene ‘force of attraction’ toepassen. Volgens dit principe moeten alle winsten die in een bepaald territorium waren ontstaan, toegerekend worden aan de vaste inrichting.⁸³ Het probleem dat hier op kwam was dat het duidelijk was dat niet alle winst in het territorium een directe band had met de vaste inrichting. Voorbeelden hiervan zijn verkregen dividenden of interest. Van

⁸⁰ Burgers, “Waardecreatie’: nieuw(e) mantra, concept, standaard of beginsel”, *NtFR* 2018/2409.

⁸¹ De Wilde, “Sharing the Pie’; over het belasten van multinationale ondernemingen in een globale markt”, *NtFR* 2015/8.

⁸² De Wilde, “Sharing the Pie’; over het belasten van multinationale ondernemingen in een globale markt”, *NtFR* 2015/8.

⁸³ Aant. 2.3.1 winst uit onderneming, OESO-modelverdrag 1992, Article 7 Business profits, Vakstudie 08 Nederlands Internationaal Belastingrecht.

een algemene toepassing van ‘force of attraction’ bij winstallocatie in de internationale economie is daarom ook geen sprake.

De OESO-lidstaten zijn van mening dat voor winstallocatie het toepassen van het ‘at arm’s length’-beginsel van belang is.⁸⁴ Zo is in de Nederlandse wet is het ‘at arm’s length’-beginsel opgenomen in artikel 8b Wet VPB 1969 en artikel 3.8 Wet op de inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Daarnaast is in 2008 het OESO-rapport ‘Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments’ (hierna: PE-Report) gepubliceerd.⁸⁵ Dit rapport had als doel om een grotere internationaal consensus te bereiken met betrekking tot het toepassen van artikel 7 OESO-MV. Het PE-Report bespreekt voor de winstallocatie het toepassen van de Authorised OECD Approach (AOA). In de AOA wordt aangenomen dat de vaste inrichting moet worden behandeld als een afzonderlijke niet gelieerde onderneming.⁸⁶ De OESO heeft hiermee een ‘functionally separate entity approach’ ontwikkeld.⁸⁷ De AOA kent een tweetal stappen voor winstallocatie. De eerste stap is dat de functies van zowel de vaste inrichting als het hoofdhuis in kaart worden gebracht. Hierbij wordt ook rekening gehouden met de fictieve transacties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting. In de tweede stap worden aan deze functies vervolgens bedrijfsmiddelen (activa) en risico’s (passiva) toegerekend.⁸⁸ Hier wordt gebruik gemaakt van het ‘at arm’s length’-beginsel. Voor de winstallocatie na de eerste stap worden verdeelsleutels gebruikt. Een voorbeeld van zo’n verdeelsleutels is de significant people function.⁸⁹ In deze function worden activa en passiva toegerekend door te kijken naar relevante ondernemingsactiviteiten die door personen worden uitgevoerd.

2.6 Het beleid van digitale winsten

Uit de vorige paragrafen komt duidelijk naar voren dat het internationale belastingrecht veel belang hecht aan de fysieke aanwezigheid voor het toekennen van heffingsbevoegdheid. Voor een dochteronderneming en de fysieke vaste inrichting is namelijk van belang dat zij fysiek gevestigd zijn in het andere land. Het belang van fysieke aanwezigheid komt ook terug bij de fictieve vaste inrichting en de vaste vertegenwoordiger. Dit toont aan dat het internationale belastingrecht is gebaseerd op de wereld van een eeuw geleden. Toentertijd bestonden enkel fysieke ondernemingen. Uit hoofdstuk één is al naar voren gekomen dat deze gedachtegang niet meer van deze tijd is. De totstandkoming van het internet heeft namelijk geleid tot nieuwe mogelijkheden van winstvorming zonder de noodzaak van een fysieke vestiging. Deze mogelijkheden slaan vooral op situaties waarbij een onderneming in een ander land gebruik maakt van uitsluitend een virtuele aanwezigheid voor het uitvoeren van de onderneming.

De globalisering van de digitale economie leidde tot de vraag of het vaste inrichting begrip nog wel toereikend is. Dit heeft al in 2003 geleid tot een uitbreiding van het commentaar op

⁸⁴ Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, par. 1.2.

⁸⁵ Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, par. 1.2.

⁸⁶ OESO 2008, Part 1, onderdeel B-2.

⁸⁷ OESO 2008, Part 1, onderdeel B-1.

⁸⁸ OESO 2008, Part 1, onderdeel C-1.

⁸⁹ OESO 2008, Part 1, onderdeel B-3, sub 19.

artikel 5 OESO-MV met het bespreken van electronic commerce.⁹⁰ Zo bespreekt het commentaar dat een locatie waar computerapparatuur van een onderneming draait kan kwalificeren als vaste inrichting indien aan de drie vereisten voor de aanwezigheid van een vaste inrichting wordt voldaan.⁹² Daarbij wordt wel van belang geacht dat onderscheid wordt gemaakt tussen de hardware en de software. Zo bespreekt Schaffner dat een virtuele plaats waar de onderneming uitgeoefend wordt, zoals via een website, niet voldoende is voor een vaste inrichting.⁹³ Het commentaar bespreekt dat een server eventueel als vaste inrichting kan worden gezien. Het moet dan gaan om een server die benaderbaar is en dat deze server een website laat functioneren.⁹⁴ Hiermee voldoet de server aan de drie criteria voor de aanwezigheid van een vaste inrichting. Net als bij een gewone vaste inrichting geldt dat voor een server de aanwezigheid van personeel niet relevant is.⁹⁵ Een punt van aandacht is nog wel de aard van de werkzaamheden van de electronic commerce. Indien deze werkzaamheden namelijk van voorbereidende- of hulpgevend aard zijn, is volgens artikel 5 lid 4 OESO-MV geen sprake van een vaste inrichting. Voor de digitale economie zijn dit bijvoorbeeld het maken van reclame of het verstrekken van informatie.⁹⁶ De vraag of werkzaamheden kernactiviteiten of ondersteund zijn, verschilt echter per situatie en moet van geval tot geval worden beoordeeld.⁹⁷

2.7 Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk is besproken hoe de huidige winsttoerekening in internationaal verband plaatsvindt. Landen kunnen gebruik maken van drie heffingsbeginselen, namelijk het woonplaatsbeginsel, het nationaliteitsbeginsel en het bronstaatbeginsel. Deze beginselen zijn voor het eerst naar voren gekomen in de jaren 20 van de vorige eeuw. Hier is uitgekomen dat voor de actieve inkomsten een heffingsbevoegdheid werd gegeven aan de bronstaat. Voor de passieve inkomsten is toentertijd besloten om de heffingsbevoegdheid aan de woonstaat toe te kennen. Het huidige OESO-MV heeft deze beginselen opgenomen en vandaag de dag zijn veel belastingverdragen op het OESO-MV gebaseerd. Nederland baseert zijn verdragsbeleid ook op het OESO-MV en elk heffingsbeginsel komt terug in de Nederlandse belastingwet. De samenhang van heffingsbeginselen kan voor dubbele belasting zorgen en dit wordt voorkomen door middel van bilaterale verdragen.

In dit hoofdstuk is de eerste deelvraag beantwoord. Deze luidt:

Hoe wordt in het huidige belastingsysteem een fysieke onderneming in de internationale winstheffing betrokken?

Voor het heffen van een fysieke onderneming wordt verwezen naar het OESO-MV. De winsttoerekening tussen twee landen komt naar voren in artikel 7 van het OESO-MV. Dit artikel regelt dat de winst uit een onderneming enkel moet worden belast in het land waar de

⁹⁰ Aant. 10 Electric-commerce, OESO-modelverdrag 1992, article 5 permanent establishment, Vakstudie 08 Nederlands internationaal belastingrecht.

⁹¹ Met electronic commerce wordt in deze scriptie bedoeld op activiteiten die geheel online plaats kunnen vinden.

⁹² Par. 123 OESO-commentaar op art. 5 OESO-modelverdrag 1992, m.i.v. de update 2017.

⁹³ Schaffner, *Intertax* 41(12), p. 640-641.

⁹⁴ Par. 123 OESO-commentaar op art. 5 OESO-modelverdrag 1992, m.i.v. de update 2017.

⁹⁵ Par. 127 OESO-commentaar op art. 5 OESO-modelverdrag 1992, m.i.v. de update 2017.

⁹⁶ Par. 128 OESO-commentaar op art. 5 OESO-modelverdrag 1992, m.i.v. de update 2017.

⁹⁷ Par. 130 OESO-commentaar op art. 5 OESO-modelverdrag 1992, m.i.v. de update 2017.

onderneming is gelegen, tenzij deze onderneming in een ander land wordt gedreven in de vorm van een vaste inrichting. In dat geval kan het andere land heffen op basis van het bronstaatbeginsel. De winstallocatie vindt plaats door het toepassen van de AOA en door rekening te houden met het ‘at arm’s length’-beginsel. De term ‘vaste inrichting’ is hierbij een breed begrip. In 2015 is door het actiepunt 7 van het BEPS-rapport en later door de MLI bepaald dat de term “vaste inrichting” meer duidelijk nodig heeft. Zo is de vaste vertegenwoordiger uitgebreid en is de toepassing van hulpwerkzaamheden en nevenactiviteiten beperkt. Deze ontwikkelingen geven meer zekerheid dat belastingheffing van winst zoveel mogelijk wordt gestroomlijnd met de werkelijke waarde creatie van lichamen. Een nieuw inzicht is echter ook dat waarde creatie meer afhankelijk is van de afzetmarkt (vraagzijde) dan de productiemarkt (aanbodzijde). De ontwikkeling van de digitale economie heeft tot de vraag geleid of de vaste inrichting nog wel correct is gedefinieerd voor de huidige samenleving. Dit heeft geleid tot extra OESO-commentaar rondom de vaste inrichting om meer duidelijk te creëren. Uit dit commentaar blijkt dat electronic commerce nog niet gauw tot een vaste inrichting kan worden gerekend. Dit betekent dat nog voldoende onduidelijkheid bestaat bij het toerekenen van digitale winsten aan landen.

Hoofdstuk 3: De problemen van winsttoerekening in de digitale economie

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt onderzocht of er problemen van winsttoerekening zijn bij digitale ondernemingen en indien dat het geval is hoe daaraan tegemoet kan worden gekomen. Eerst zullen de kenmerken van de digitale economie naar voren komen. Daarna wordt ingegaan op welke verstoringen de digitale economie precies creëert. De eerste vorm van verstoringen heeft betrekking op het toerekenen van heffingsbevoegdheid aan verschillende landen. De tweede vorm van verstoringen heeft betrekking op de allocatie van belastingafdracht. Daarna komen de gevolgen van deze verstoringen voor het internationale belastingrecht naar voren. Daarna worden nog overige uitdagingen besproken binnen de digitale economie waar fiscale beleidsmakers rekening mee moeten houden. Als laatste onderdeel wordt de problematiek rondom waarde creatie besproken. Dit hoofdstuk sluit af met het beantwoorden van de volgende deelvraag:

Levert de digitale economie fiscale problemen op en zo ja, waarom en welke?

3.2 De kenmerken van de digitale economie

In het vorige hoofdstuk is in onderdeel 2.6 kort de problematiek rond de winstheffing van de digitale economie besproken. Hier is naar voren gekomen dat binnen de digitale economie de vaste inrichting veelal niet als aanwezigheidsdrempel voor het ontstaan van belastingplicht in de bronstaat kan worden beschouwd, aangezien digitale en technologische ontwikkelingen de mogelijkheid geven aan bedrijven om economische activiteiten uit te voeren zonder fysieke aanwezigheid. Hierbij is echter nog niet naar voren gekomen wat de digitale economie precies inhoudt. Voor het analyseren en beantwoorden van de onderzoeksvraag is het wel van belang dat het duidelijk is hoe de digitale economie dient te worden geïnterpreteerd. Hier is eerst van belang om te weten wat de mogelijke bedrijfsmodellen van de digitale economie kunnen zijn. Het eerste bedrijfsmodel betreft een fysiek e-commerce model waarbij een fysiek product digitaal wordt verkocht. Het tweede model is een digitale e-commerce- en cloud model. Hierbij wordt een digitaal product gedistribueerd over het web als een product of deze wordt bewaard in een centraal datacentrum en gedistribueerd als service (een voorbeeld is het downloaden tegen een betaling van een fee). Het laatste digitale bedrijfsmodel is een multidimensionaal model. Hier kan worden gedacht aan zoekmachines, sociale netwerken en andere gratis digitale dienstenwebsites die worden gecombineerd met reclameactiviteiten⁹⁸.

Na het benoemen van de mogelijke bedrijfsmodellen van de digitale economie is het nu van belang vast te stellen waar de digitale economie precies door wordt gekenmerkt. Deze kenmerken van de digitale economie worden hieronder besproken.

3.2.1 Het belang van data en gebruikersparticipatie

Een belangrijk kenmerk van de digitale economie is het belang van data en participatie van gebruikers. Ondernemingen verzamelen namelijk informatie over hun klanten, gebruikers, leveranciers en eigen activiteiten. Deze informatie wordt vervolgens gebruikt om bestaande

⁹⁸ Vey Mestdagh & Burgers, "International tax governance uitgedaagd door de interneteconomie: een paradigmaverandering?" *MBB* 2014/09-03.

producten of diensten te verbeteren of om afzetmarkten uit te breiden.⁹⁹ Door de totstandkoming van digitale technologieën hebben bedrijven nu meer mogelijkheden om deze verkregen informatie ook echt te benutten en hier voordeel uit te halen. Het gebruik maken van data om producten te verbeteren of afzetmarkten uit te breiden is uiteraard niet alleen aan de orde bij de digitale economie; ook fysieke bedrijven doen dit al meerdere decennia. Het grote verschil voor de digitale economie ligt in het feit dat de capaciteit voor het opslaan en analyseren van data vanaf het begin van de 21^e eeuw sterk is gegroeid. Hier komt nog bij dat de opslagkosten voor dataopslag sterk zijn afgenomen.¹⁰⁰ Het analyseren van deze ‘big data’ stelt de bedrijven in staat om deze verzamelde data om te zetten in bedrijfswaarde.¹⁰¹

Daarnaast hebben digitale technologieën meer belang bij het actief meedoen van gebruikers. Zo is het voor social network bedrijven van belang dat een actieve samenwerking van hun gebruikers een van de drijfveren is van hun bedrijfsmodel.¹⁰² Door een combinatie van deze actieve samenwerking en de verkregen informatie kan namelijk waarde ontstaan voor sociale netwerken door middel van gerichte advertentie diensten.¹⁰³ Gebruikers worden hiermee betrokken bij het proces van waarde creatie. Daarnaast kan ook worden gezegd dat de kracht van sterk gedigitaliseerde ondernemingen steeds meer voortkomt uit de actieve gebruikers die zich in het midden van de waardeketen bevinden.¹⁰⁴ Deze actieve gebruikers zullen namelijk deze reclame zien en deze informatie vervolgens doorgeven aan mogelijk geïnteresseerden, wat resulteert in meer omzet. De EC licht ook toe dat een gecombineerd gebruik van informatie en actieve gebruikers het bedrijven mogelijk maakt om over het algemeen beter aan individuele klantenbehoeften te voldoen en waarde ketens te optimaliseren, wat tot gevolg heeft dat de verwachte winst en concurrentiepositie van de onderneming positief wordt beïnvloed.¹⁰⁵

De data voor de digitale ondernemingen kan zowel persoonlijk als niet-persoonlijk van aard zijn. Persoonlijk data kan in de meeste gevallen direct van klanten, door middel van observatie of door middel van analyses worden verkregen.¹⁰⁶ Een voorbeeld daarvan is het bekijken van browsergeschiedenis van een klant en het hierop anticiperen voor toekomstige persoonlijke reclame. Niet-persoonlijke data kent daarentegen minder duidelijke definities, maar wordt wel gecombineerd met persoonlijke data om waarde te creëren in grote databanken. Deze creatie van waarde kent meerdere mogelijkheden waaronder het optimaliseren van keuzes door ondersteunend mensenwerk te optimaliseren door middel van algoritmes.¹⁰⁷

⁹⁹ OESO 2015a, par. 4.3.2, onderdeel 164.

¹⁰⁰ OESO 2015a, par. 4.3.2, onderdeel 166.

¹⁰¹ OESO 2015a, par. 4.3.2, onderdeel 164.

¹⁰² OESO 2015a, par. 4.3.2, onderdeel 164.

¹⁰³ OESO 2018, par. 2.5.3, onderdeel 140.

¹⁰⁴ Schippers & Verhaeren, *WFR* 2017/249.

¹⁰⁵ European Commission, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 28/05/2014, onderdeel 1.1.3.

¹⁰⁶ OESO 2015a, par. 3.1.5, onderdeel 77.

¹⁰⁷ OESO 2015a, par. 4.3.2, onderdeel 168, punt 5.

3.2.2 Meerdere toenames van mobiliteit

Voor de digitale economie is een toename van mobiliteit ook een belangrijk kenmerk. Deze mobiliteit komt terug in meerdere onderdelen. Zo kent de digitale economie een toenemende mobiliteit van immateriële activa. Hier kan worden gedacht aan patenten, licenties, intellectueel eigendom of merkrechten. Investering en ontwikkeling van immateriële activa zijn van groot belang voor de creatie van waarde voor ondernemingen in de digitale economie. Zo zijn digitale bedrijven vaak afhankelijk van software en is het belangrijk dat deze software wordt bijgehouden of vernieuwd.¹⁰⁸ Daarnaast kan het belang van immateriële activa ook stijgen als bedrijven groeien. Een online verkoper kan bijvoorbeeld een digitale activiteit ontwikkelen om een logistiekplatform voor warenhuizen en opslagruimtes bij te houden. Naarmate het digitale bedrijf groeit, zal het relatieve belang van deze digitale activiteit ook toenemen. De EC is van mening dat deze toename van mobiliteit kan worden verklaard doordat immateriële activa belangrijker is geworden dan fysieke productie. De EC zegt dat dit verklaard kan worden met het feit dat als een immaterieel actief eenmaal tot stand is gebracht, het produceren van een nieuw digitaal product bijna geen kosten met zich brengt.¹⁰⁹ Deze toename van mobiliteit is ook terug te vinden in het feit dat de vraag naar intellectueel eigendom in de periode van 2004 tot 2016 jaarlijks gemiddeld is gestegen met 7,1% met een totale stijging over deze periode van 125%.¹¹⁰ Daarbij komt ook naar voren dat de toenemende vraag van intellectueel eigendom gepaard gaat met economische groei.¹¹¹

Voor het toekennen van immateriële activa bestaat wel het probleem dat het recht op deze activa gemakkelijk tussen gelieerde ondernemingen kan worden verschoven. Hier kan dan optreden dat het legale bezit van de immateriële activa niet in bezit is van de onderneming die wel de activiteiten, die hebben geleid tot de ontwikkeling van deze activa, heeft uitgevoerd.¹¹²

De mobiliteit als kenmerk van de digitale economie komt ook terug in de activiteiten van de gebruikers (digitale bedrijven) en klanten (consumenten) van de digitale economie. De verdere ontwikkeling in ICT en online verbintenis zorgt ervoor dat gebruikers commerciële activiteiten op afstand uit kunnen voeren en tegelijkertijd meerdere landen kunnen bezoeken. Zo kan een gebruiker woonachtig in een land in een ander land een applicatie kopen en deze applicatie gebruiken in weer een ander land.¹¹³ De toenemende mobiliteit van consumenten geeft de mogelijkheid dat zij gebruik kunnen maken van een virtual personal network of proxy server, welke de locatie van uiteindelijke verkoop aan de consument kunnen verbergen. Daarbij helpt het ook niet dat op het internet velen identiteiten anoniem zijn.¹¹⁴ De EC heeft daarbij ook laten weten dat zij zich afvraagt of de toename van digitale activiteiten het onderscheid tussen consumenten en producenten niet bemoeilijkt. Consumenten kunnen namelijk nu gebruik maken van bepaalde diensten zonder hier direct voor te betalen (bijvoorbeeld het internet of een web hop). Dit kan het voor belastingdiensten moeilijker maken om producenten te identificeren.¹¹⁵

¹⁰⁸ OESO 2015a, par. 4.3.1.1, onderdeel 152.

¹⁰⁹ EC 2014, onderdeel 1.1.1.

¹¹⁰ OESO 2018, par. 2.5.2, punt 136 – 137.

¹¹¹ OESO 2018, par. 2.5.2, punt 136 – 137.

¹¹² OESO 2015a, par. 4.3.1.1, onderdeel 153.

¹¹³ OESO 2015a, par. 4.3.1.2, onderdeel 154.

¹¹⁴ OESO 2015a, par. 4.3.1.2, onderdeel 154.

¹¹⁵ EC 2014, onderdeel 1.1.1.

De digitale economie kent ook nog als kenmerk de toenemende mobiliteit van ondernemingsactiviteiten (business functions). De verbetering van telecommunicatie, informatie opslagsoftware en toename van algemeen computergebruik hebben de kosten voor het coördineren van complexe activiteiten over grote afstanden flink laten dalen. Dit heeft tot gevolg dat bedrijven toenemend in staat zijn om hun globale activiteiten bij te houden vanuit een centrale locatie zodat er niet specifiek ergens fysiek iets aanwezig hoeft te zijn. Zo hoeft deze locatie bijvoorbeeld niet meer te liggen in het land waar de operaties worden uitgevoerd of waar de leveranciers en klanten van het bedrijf zijn gelegen.¹¹⁶ Dit betekent ook dat bedrijven een globaal bedrijfsmodel op kunnen stellen en niet verplicht zijn om op country-by-country niveau in elk land een regionaal bestuur te hebben.¹¹⁷ De EC beargumenteert ook dat de digitalisatie van de markt tot gevolg heeft dat bedrijven veel ondernemingsactiviteiten kunnen outsourcen naar laag belaste gebieden. Daarnaast zullen ook de productiekosten van een product dalen aangezien veel processen kunnen worden geautomatiseerd.¹¹⁸ Deze toename van mobiliteit zorgt er ook voor dat bedrijven een grotere mogelijkheid hebben om wereldwijd markten te benaderen, wat zorgt voor een toename van de internationale handel tussen verschillende landen.¹¹⁹ Deze technologische vooruitgang geeft bedrijven ook de mogelijkheid om economische activiteiten uit te voeren zonder dat personeel aanwezig hoeft te zijn. Dit betekent dat bedrijven in schaal toe kunnen nemen zonder de noodzaak om meer personeel aan te nemen. Waar hier dan wel rekening mee moet worden gehouden is dat het personeel dat aanwezig is wel voldoende competent moet zijn. Een uitbreiding van nieuwe bedrijfsactiviteiten zonder extra personeel zal namelijk alleen slagen als het personeel voldoende capabel is om deze nieuwe bedrijfsactiviteiten op te pakken en te beheren.¹²⁰ Dit geldt vooral voor internetbedrijven zoals Amazon, aangezien deze veel klanten kent, maar geen even grote groei van personeel heeft.¹²¹ De technologische ontwikkeling heeft ook nog voor bedrijven de mogelijkheid gegeven om onderling snel de meest recente informatie uit te wisselen en heeft ook meer flexibiliteit gegeven aan het onderling uitwisselen van activa en bedrijfsactiviteiten tussen verschillende landen.¹²² De EC noemt ook nog als een vorm van mobiliteit het feit dat fysieke producten marktaandeel verliezen tegenover digitale producten. Dit komt terug in het feit dat in de afgelopen jaren veel nieuwe digitale producten zijn ontwikkeld zoals 3D-printers.¹²³

3.2.3 Netwerk effecten

Netwerk effecten worden gezien als belangrijk kenmerk van de digitale economie. Een netwerk effect dient te worden gezien als het moment dat een keuze van een gebruiker een direct gevolg heeft op het nut van andere gebruikers. Een goed voorbeeld hiervan is het faxapparaat. Een enkel faxapparaat had voor de koper geen nut, maar kopers van een faxapparaat kregen een voordeel uit het feit dat andere gebruikers ook een faxapparaat kochten, in de vorm van de mogelijkheid om door middel van deze nieuwe technologie met

¹¹⁶ OESO 2015a, par. 4.3.1.3, onderdeel 155.

¹¹⁷ OESO 2015a, par. 4.3.1.3, onderdeel 160.

¹¹⁸ EC 2014, onderdeel 1.1.1.

¹¹⁹ OESO 2015a, par. 4.3.1.3, onderdeel 156.

¹²⁰ OESO 2015a, par. 4.3.1.3, onderdeel 163.

¹²¹ OESO 2015a, par. 4.3.1.3, onderdeel 158.

¹²² OESO 2015a, par. 4.3.1.3, onderdeel 159.

¹²³ EC 2014, onderdeel 1.1.1.

elkaar te communiceren.¹²⁴ In de digitale economie zijn netwerk effecten ook aanwezig in bijvoorbeeld social media. De keuze van een gebruiker om toe te treden tot social media geeft andere gebruikers namelijk het voordeel om met deze gebruiker te kunnen communiceren. Daarnaast bestaat naast communicatie ook nog andere vormen van netwerk effecten. Zo kent het softwareprogramma Windows veel gebruikers, waardoor veel feedback wordt gegeven en verwerkt, zodat nieuwe gebruikers kunnen rekenen op een prettige gebruikservaring.¹²⁵ Dit kan worden gezien als een positieve externaliteit. Andere netwerk effecten kunnen ook nog ontstaan door verticale integratie. Dit komt bijvoorbeeld terug in de trend van “Internet of Things”. Het gaat hier om het ontwikkelen van apparaten of objecten die in staat zijn om met elkaar te communiceren en samen te werken om zo doelen te bereiken of taken te vervullen.¹²⁶ Een goed voorbeeld hiervan is de mogelijkheid om via een app op de mobiele telefoon in huis de temperatuur van de thermostaat te wijzigen. Deze samenwerking tussen de telefoon en de thermostaat geeft de gebruiker een hoger nut dan wanneer de gebruiker de temperatuur enkel ter plekke met de hand zou kunnen wijzigen.

Netwerk effecten kunnen ook worden gezien als een passieve vorm van gebruikersparticipatie. Hierbij komt de vraag naar voren of deze netwerk effecten waarde creatie veroorzaken en dat daardoor heffingsrecht aan deze netwerkeffecten moet worden toegekend. De EC¹²⁷ en de OESO¹²⁸ zijn wel van mening dat netwerk effecten erg van belang zijn om de groei en het succes van innovatieve sterk gedigitaliseerde ondernemingen te begrijpen. Naar mijn mening lijkt het dan niet onredelijk om aan te nemen dat aan deze netwerk effecten waarde kan worden toegekend. HM Treasury licht daarbij ook toe dat als een netwerk effect groot is en dit effect betrekking heeft op wereldwijde schaal, dat het dan interessant is om met deze netwerkeffecten rekening te houden voor belastingdoeleinden.¹²⁹

Uit de literatuur volgt echter dat het belasting van netwerk effecten lang niet eenvoudig is. Zo beargumenteren Olbert en Spengel dat netwerk effecten niet uniek zijn voor enkel de digitale economie, aangezien deze effecten ook optreden in de traditionele economie en hier niet tot heffingsrecht lijden. Dit kan het moeilijk maken om te beargumenteren waarom netwerk effecten in de digitale economie dan wel ineens recht zou geven op het heffen van belasting.¹³⁰ Daarbij is het volgens Olbert en Spengel ook moeilijk om het platform waarop de netwerk effecten plaatsvinden te definiëren en te waarderen, omdat lang niet alle gebruikers op dezelfde manier en intentie waarde toevoegen aan dit platform.¹³¹ Daarbij zijn Becker & Englisch van mening dat waarde creatie door netwerk effecten niet hoeft te betekenen dat gebruikers hier actief aan mee moeten doen. Het passief aanwezig zijn van gebruikers zou namelijk al voldoende zijn om belangrijke netwerk effecten te laten optreden.¹³² Naar mijn mening komt hier dan weer het argument terug dat het niet logisch is

¹²⁴ OESO 2015a, par. 4.3.3, onderdeel 169.

¹²⁵ OESO 2015a, par. 4.3.3, onderdeel 170.

¹²⁶ OESO 2015a, par. 4.3.3, onderdeel 172.

¹²⁷ EC 2018, “Commission Staff Working Document: Impact Assessment”, SWD(2018) 81 final/2.

¹²⁸ OESO 2018, par. 2.1, onderdeel 35.

¹²⁹ HM Treasury, Corporate Tax and the Digital Economy: position paper update, March 2018. onderdeel 3.36.

¹³⁰ Olbert & Spengel, *World Tax Journal*, 2017 (Volume 9), No 1, pagina 37.

¹³¹ Olbert & Spengel 2017, pagina 37.

¹³² Becker & Englisch, “Taxing Where Value is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do With It?”, *SSRN* 2018, paragraaf III, onderdeel 1.

om heffingsrecht toe te kennen aan netwerk effecten binnen de digitale economie, aangezien dit ook niet gebeurt bij netwerk effecten in het traditionele stelsel.

3.2.4 Het gebruik van “multi-sided business models”

Een ander kenmerk van de digitale economie is een toename van de toepassing van zogenoemde multilaterale bedrijfsmodellen. Een multilateraal bedrijfsmodel betreft een marktmodel waar verschillende groepen aan deelnemen door middel van een platform of tussenpersoon. In dit model heeft de keuze van een groep invloed op de uitkomst van de andere groep(en), door middel van een positieve of negatieve externaliteit. Deze externaliteiten komen terug in de prijzen die de groepen aan elkaar rekenen. Zo kan een groep de prijs voor zijn activiteit aan een andere groep verhogen als deze activiteit bij de andere groep een positieve externaliteit tot gevolg heeft.¹³³ Een voorbeeld is een systeem voor betaalkaarten. Deze zal meer waarde hebben voor ondernemers als meer consumenten deze kaart gebruiken en tegelijkertijd is deze kaart meer waard voor consumenten als meerdere ondernemingen de betaalkaart accepteren.¹³⁴

De digitale economie heeft het gebruik van multilaterale bedrijfsmodellen laten toenemen door middel van twee punten. Het eerste punt is dat digitale informatie en de infrastructuur op het internet veel meer mogelijkheid heeft gegeven om multilaterale bedrijfsmodellen te ontwerpen en te implementeren. De ontwikkeling van bedrijfsmodellen is daarmee in de digitale economie een stuk flexibeler geworden. Het tweede punt is dat de digitale economie het makkelijker voor het bedrijfsmodel heeft gemaakt om de verschillende groepen te lokaliseren. Dit komt bijvoorbeeld terug in het feit dat vroeger consumenten in een ander land enkel bereikbaar waren door middel van plaatselijke reclame, terwijl de digitale economie de mogelijk biedt om digitaal reclame te maken en consumenten in verschillende landen snel te bereiken. De reikwijdte van het multilateraal bedrijfsmodel is hiermee flink gestegen.¹³⁵

Voor de digitale economie is vanwege het grote gebruik van multilaterale bedrijfsmodellen ook een nieuwe mogelijkheid ontstaan voor het creëren van waarde. Dit kan worden verklaard met het feit dat dit bedrijfsmodel een open karakter kent aan de vraagkant, aanbodkant en het digitale platform.¹³⁶ Als voorbeeld kan worden gekeken naar de iPhone. De vraagkant van de iPhone is open aangezien gebruikers de iPhone kunnen instellen door middel van het downloaden en verwijderen van applicaties. Het nog verder open maken van de vraagkant zal meer mogelijke klanten aantrekken omdat zij dan hun eigen platform steeds vrijer kunnen aanpassen. Het open karakter aan de aanbodkant biedt gebruikers de mogelijkheid om door middel van beschikbare tools zelf nieuwe apps, sociale evenementen en ander innovaties te ontwikkelen. Het verder open stellen van de aanbodkant geeft meer innovators de drang om gebruik te maken van de tools en daarmee meer eindproducten te produceren voor de consumenten.¹³⁷ De openheid van het multilaterale bedrijfsmodel zorgt er

¹³³ OESO 2015a, par. 4.3.4, onderdeel 173.

¹³⁴ OESO 2015a, par. 4.3.4, onderdeel 174.

¹³⁵ OESO 2015a, par. 4.3.4, onderdeel 176.

¹³⁶ Eisenmann & Parker & Van Alstyne, *Edward Elgar Publishing* 2009, pagina. 131-1162.

¹³⁷ Parmentier & Gandia, *Journal of Business Strategy* 2017, Vol. 38 Issue: 2, pagina.52-61.

dus voor dat de ene partij waarde creëert voor de andere partij, wat kan worden beschouwd als een netwerkeffect.¹³⁸

3.2.5 Het neigen naar een monopolie of een oligopolie

Een ander kenmerk van de digitale economie is dat de kans groter is dat nieuwe monopolies en/of oligopolies worden gecreëerd. De digitale economie biedt namelijk de mogelijkheid dat nieuwe markten tot stand komen. Deze markten zijn nog erg jong en de kans is groot dat als een bedrijf zich eenmaal in deze markt heeft gevestigd het snel andere deelnemers kan uitsluiten of niet veel andere deelnemers meer toelaat. Hier kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een digitale onderneming met het patentrecht om een nieuwe digitale innovatie uit te oefenen.¹³⁹ Na het verlopen van het patent heeft deze onderneming waarschijnlijk zo'n sterke marktpositie dat nieuwe toetreders van de markt geen kans maken.

3.2.6 Volatiliteit

Een laatste kenmerk van de digitale economie is dat deze een erg volatiel karakter heeft. De kosten voor het toetreden van de digitale economie zijn nagenoeg nihil. Dit heeft tot gevolg dat innovatie en nieuwe bedrijfsmodellen van groter belang zijn geworden voor de deelnemers van de digitale economie. Dit heeft weer tot gevolg gehad dat dominante digitale ondernemingen snel marktaandeel verliezen door nieuwe concurrenten met betere technologieën en bedrijfsmodellen. Dit betekent dat bedrijven die op langere termijn succesvol willen zijn, een flink deel van hun vermogen kwijt zijn aan innovatie, onderzoek en ontwikkeling.¹⁴⁰

3.3 Verstoringen bij verdeling heffingsbevoegdheid tussen verschillende landen

Binnen de digitale economie ontstaan verstoringen bij de allocatie van heffingsrecht over verschillende landen. In hoofdstuk twee is al naar voren gekomen dat deze verstoringen ontstaan vanwege beperkingen in het internationale belastingrecht. De wet is gebaseerd op de maatschappij van honderd jaar geleden en daarmee niet toepasbaar voor digitale ondernemingen.

3.3.1 De separate entity approach

In onderdeel 2.5.6 is de functionally separate entity approach naar voren gekomen. Bij deze methode worden de winsten van de moedermaatschappij en vaste inrichting(en) bepaald uitgaande van de veronderstelling dat deze elk een zelfstandige eenheid betreft.¹⁴¹ Eerst worden voor elke eenheid de activa en passiva bepaald en daarna wordt door middel van deze verdeelsleutel de winst over de eenheden verdeeld. Hier wordt gebruik gemaakt van 'at arm's length'-beginsel.¹⁴² Verstoring treedt hier op doordat boekhouding de basis vormt van belastingplichtigen voor winstberekening en winsttoerekening. Belastingplichtigen kunnen door middel van de boekhouding winst alloceren naar landen met lagere belastingtarieven. De controle of hier ook werkelijk het 'at arm's length'-beginsel is toegepast wordt door belastingdienst pas uitgevoerd als deze denkt dat misbruik heeft plaatsgevonden. Hierbij

¹³⁸ Parmentier & Gandia, 2017, pagina 57.

¹³⁹ OESO 2015a, par. 4.3.5, onderdeel 178.

¹⁴⁰ OESO 2015a, par. 4.3.6, onderdeel 179.

¹⁴¹ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017, par. 3.3.3.

¹⁴² Zie onderdeel 2.5.6.

bestaat dus de kans dat misbruik niet wordt ontdekt en daarmee ook niet wordt gecorrigeerd.¹⁴³ Voor de digitale economie zijn deze mogelijke verstoringen nog sterker. De eerste reden is dat digitale ondernemingen relatief veel immaterieel activa hebben en het niet altijd makkelijk is te bepalen aan welke eenheid binnen de onderneming deze activa moet worden toegerekend. De tweede reden is dat bij de analyse voor het bepalen van verrekenprijzen voor het gebruik van immateriële activa nog veel onzekerheid bestaat. Daarbij is ook nog het probleem dat voor immateriële activa voor deze analyse vaak geen vergelijkbare ongelieerde transactie bestaat.¹⁴⁴

3.3.2 De methode van winsttoerekening

De tweede tekortkoming van het internationale belastingrecht komt naar voren bij het verdelen van winst tussen landen. In hoofdstuk twee is al naar voren gekomen dat deze verdeling plaats vindt op basis van de fysieke aanwezigheid van entiteiten. Dit kan door middel van een dochteronderneming of door middel van een vaste inrichting. Hierbij wordt de belastinggrondslag bepaald door middel van het ‘at arm’s length’-beginsel. Deze methode lijdt echter tot verstoringen bij ondernemingen binnen de digitale economie. Deze ondernemingen hoeven namelijk geen fysieke aanwezigheid in een land te hebben om daar winst te creëren. Een goed voorbeeld hiervan is een webwinkel die in meerdere landen goederen verkoopt.¹⁴⁵ Als deze webwinkel in land één is gevestigd en in land twee een product verkoopt, leidt het huidige internationale belastingrecht er in beginsel toe dat de daarbij ontstane winst niet in land twee kan worden belast. Deze onderneming kan echter wel in land twee een sterke virtuele aanwezigheid hebben, wat het ontstaan van heffingsrecht kan beargumenteren. Smit betwijfelt of het huidige internationale systeem in het licht van de digitaliserende economie nog wel toereikend is. Net zoals in hoofdstuk twee al waarde creatie naar voren is gekomen, suggereert Smit dat een nieuw internationaal systeem waarbij heffingsrecht wordt toegekend aan het land waar de output (levering van goederen en diensten) plaats vindt, in plaats van aan het land waar de inputfactoren zich bevinden, allicht een wenselijker alternatief is.¹⁴⁶ Het gaat er uiteindelijk vooral om dat het heffingsrecht wordt toegewezen aan het land waar de toegevoegde waarde wordt gecreëerd.

3.4 De verstoringen op gebied van allocatie van belasting aan belastingplichtigen

In het internationale belastingrecht kunnen verstoringen optreden. Deze verstoringen ontstaan vanwege de soevereiniteit van landen op het gebied van directe belastingen.

De eerste vorm van verstoring treedt op in de vorm van belemmeringen. Een belemmering ontstaat als met betrekking tot het internationale belastingrecht een binnenlandse activiteit anders wordt behandeld dan een grensoverschrijdende activiteit. Belemmeringen kunnen invloed hebben op de keuze waar ondernemingen hun ondernemingsactiviteiten uitvoeren. Deze zal namelijk zijn activiteiten willen uitvoeren in het land waar hij het gunstigst wordt behandeld. De belemmering treedt hierbij op door het internationale fiscale systeem van een enkel land. In dit systeem behandeld het land namelijk personen met een andere nationaliteit

¹⁴³ Burgers, *NtFR* 2003/1024.

¹⁴⁴ *Stcrt* 2018, 26874, onderdeel 3.1.

¹⁴⁵ De Wilde, *NtFR* 2017/2577.

¹⁴⁶ Smit, *Ondernemingsrecht* 2019/5.

of vestigingsplaats anders dan personen uit het binnenland. Deze verschillende behandeling kan positief of negatief zijn en heeft een negatief effect op de globalisering van de economie. Binnen de Europese Unie komen deze belemmeringen bijvoorbeeld veel voor doordat de interne markt niet geharmoniseerd is.¹⁴⁷

Ondernemingen kunnen deze verschillen in behandeling laten meewegen om activiteiten in een bepaald land uit te voeren. Digitale ondernemingen zullen dan hun bedrijfsactiviteiten opstellen op de manier waarvoor zij fiscaal het gunstigst worden behandeld. Uit onderdeel 3.2.2 is al naar voren gekomen dat de digitale economie wordt gekenmerkt door een sterke toename van mobiliteit op ondernemingsactiviteiten. De Wilde licht toe dat dit verklaard kan worden met het feit dat nog veel onduidelijkheden bestaan rondom het internationale belastingrecht voor de digitale economie.¹⁴⁸ De reden hiervan is dat digitale ondernemingen niet direct in het traditionele model van het internationaal belastingrecht opgenomen kunnen worden.¹⁴⁹ Deze sterke toename van mobiliteit maakt het voor digitale ondernemingen eenvoudiger om van vestigingsland te wisselen en eventueel te profiteren van een belemmering. Hier kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een digitale onderneming die bedrijfsactiviteiten van een hoog belast land verplaatst naar een laag belast land en hiermee voordeel haalt uit een lager belastingtarief. De kans bestaat hier dat de sterkere mobiliteit van ondernemingsactiviteiten en mogelijke voordelen van belemmeringen de digitale ondernemingen aan kunnen sporen om meer op deze belemmeringen te letten en hierop hun bedrijfsuitvoering aan te passen. Deze drang zal voor digitale ondernemingen groter zijn dan van traditionele ondernemingen, aangezien de bedrijfsactiviteiten van deze traditionele ondernemingen minder mobiel zijn.

De tweede vorm van verstoring treedt op in de vorm van dispariteiten. Deze ontstaan wanneer de internationale regels van verschillende landen van elkaar verschillen. Deze dispariteiten treden niet op vanwege een enkel land maar juist door het feit dat landen hun soevereine rechten uitoefenen door middel van hun eigen nationale wetgeving.¹⁵⁰ Dit kan tot gevolg hebben dat landen eenzelfde transactie anders kwalificeren. Deze soevereine uitoefening kan gunstig of ongunstig voor belastingplichtigen uitpakken. Zo bestaat de mogelijkheid dat bepaalde inkomens in geen enkel land belast worden. Daarnaast kunnen activiteiten in de ene lidstaat lager worden belast dan in de andere lidstaat. Daarnaast kan ook nog inkomen in beiden landen wordt belast en dat dan in beginsel sprake is van dubbele belasting bij belastingplichtigen.

De soevereine uitoefening van rechten brengt ook nadelen voor belastingplichtigen met zich mee. Zo kan worden gedacht aan verschillende fiscale verplichtingen zoals het doen van aangiften, boekhouden of het belang leggen bij bepaalde documentatie verplichtingen.¹⁵¹ Voor het fiscale belang is de dispariteit door mismatches echter het meest van belang. Dit houdt in dat een bepaald activum in meerdere landen verschillend wordt gekwalificeerd

¹⁴⁷ Zie onder ander de arresten HvJ EG 13 december 2005, C-446/03 (Marks & Spencer II) en HvJ EG 11 maart 2004, C-9/02 (de Lasteyrie du Saillant).

¹⁴⁸ De Wilde, *Intertax*, Volume 43 (2015) - Issue 12 p. 796- 803, onderdeel 2.1.

¹⁴⁹ De Wilde, *Intertax*, Volume 43 (2015) - Issue 12 p. 796- 803, onderdeel 2.2.

¹⁵⁰ Weber, "De gevolgen van het soevereine recht om directe belastingen te heffen: ontstaan van quasi-belemmeringen (dispariteiten/dislocaties)", EBR.5.1.0.D.c.

¹⁵¹ Weber, "De gevolgen van het soevereine recht om directe belastingen te heffen: ontstaan van quasi-belemmeringen (dispariteiten/dislocaties)", EBR.5.1.0.D.c

waardoor dubbele belastingheffing of dubbele non-belastingheffing ontstaat. Deze vorm van dispariteiten staat ook bekend als een hybride mismatch.¹⁵² Uit onderdeel 3.2.2 is naar voren gekomen dat digitale ondernemingen veel gebruik maken van immateriële activa zoals software of logistiekplatformen. Voor deze immateriële activa bestaat een kans dat verschillende landen deze activa fiscaal anders kwalificeren. Daarbij neemt de kans ook toe dat binnen de digitale economie de dispariteiten rondom immateriële activa meer optreden en dat daarmee sneller dubbele belasting of dubbele non-belasting optreedt, dan in vergelijking met de traditionele economie.

3.5 De gevolgen van deze verstoringen

In het vorige onderdeel zijn de belangrijkste verstoringen besproken die optreden in het internationale belastingrecht. De vraag die nu optreedt, is wat uiteindelijk de gevolgen zijn van deze verstoringen voor ondernemingen die werkzaam zijn in de digitale economie. In 2013 heeft de OESO in een rapport enkele mogelijkheden voor uitholling van belastinggrondslag en het verschuiven van winst bij directe belastingen besproken.¹⁵³ In 2015 heeft de OESO deze mogelijkheden opgedeeld in vier verschijnselen die relevant zijn voor de digitale economie.¹⁵⁴ Voor deze verschijnselen is het nog wel van belang om te weten dat deze uiteraard niet uniek zijn voor de digitale economie. Deze verschijnselen kunnen ook naar voren komen bij fysieke bedrijven aangezien de digitale economie als onderdeel moet worden beschouwd van de traditionele economie. Deze verschijnselen zijn hiermee relevant voor de gehele economie. De verschijnselen komen hierna aan de orde.

3.5.1 Belastingvermindering in het marktland

Het eerste verschijnsel betreft het feit dat ondernemingen hun belastingplicht in landen zo laag mogelijk wensen te houden. De eerste methode hiervoor betreft het voorkomen van een belastbare aanwezigheid in het betreffende land. In onderdeel 3.2.2 is al naar voren gekomen dat de digitale economie wordt gekenmerkt door een grotere mobiliteit van ondernemingsactiviteiten. Dit betekent dat de digitale ondernemingen hun ondernemingsactiviteiten in andere landen kunnen uitvoeren zonder dat hier een fysieke aanwezigheid voor nodig is. Hiermee vallen de activiteiten van de digitale onderneming niet onder artikel 5 en 7 van het OESO-MV en zijn daarmee niet in het marktland belast.¹⁵⁵ Wat ook nog voor kan komen is dat de digitale onderneming wel in het marktland activiteiten uitvoert maar dat deze activiteiten op zo'n manier worden verdeeld tussen meerdere groepsonderdelen dat geen van deze onderdelen voldoen aan het vaste inrichtingsbegrip.¹⁵⁶ In 2017 heeft de OESO deze vorm van voorkoming van aanwezigheid gedeeltelijk geneutraliseerd door onderdeel 4.1 aan artikel 5 OESO-MV toe te voegen. Dit onderdeel bespreekt dat wel een vaste inrichting aanwezig moet worden geacht als de onderneming op meerdere locaties in hetzelfde land verschillende activiteiten uitvoert en deze activiteiten complementair aan elkaar zijn en gecombineerd als een samenhangend bedrijfsonderdeel kunnen worden beschouwd. Naar mijn mening geeft dit echter nog geen oplossing aan de

¹⁵² Van den Bos, *NTFR* 2017/706.

¹⁵³ OESO 2013b.

¹⁵⁴ OESO 2015a, paragraaf 5.2, onderdeel 183.

¹⁵⁵ OESO 2015a, paragraaf 5.2.1.1, onderdeel 184.

¹⁵⁶ OESO 2015a, paragraaf 5.2.1.1, onderdeel 185.

situatie waarbij digitale ondernemingen in elk land een andere bedrijfsactiviteit uitvoeren en deze activiteiten elk als ondersteunend worden beschouwd.

De OESO bespreekt als tweede methode voor het verminderen van belasting in het marktland het minimaliseren van winstallocatie aan bepaalde bedrijfsactiviteiten, activa of risico's. Ondernemingen kunnen tijdens de allocatie worden aangespoord om contractueel te alloceren waarbij deze allocatie niet overeenkomt met het werkelijke gedrag van de bedrijfsuitvoering van de onderneming. De OESO licht toe dat zeker voor de digitale ondernemingen de drang hoog kan liggen om immateriële activa contractueel te alloceren naar laag belaste landen terwijl de waarde creatie van deze activa in een hoog belast land plaats vindt. Hetzelfde geldt voor risico's waarbij de digitale onderneming deze dan naar hoog belaste landen allocert.¹⁵⁷

De OESO heeft echter wel getracht het speelveld van deze mogelijke allocatie van immateriële activa te beperken met het invoeren van de "DEMPE functie". Dit houdt in dat het economisch eigendom van een immateriële activa wordt toegekend aan de entiteit die de DEMPE functies uitoefent. Deze functies zijn Development, Enchantment, Maintenance, Protection en Exploitation. Per functie moet vervolgens met drie factoren worden bepaald wie deze functie uitvoert. Deze factoren gaan over wie controle heeft over deze functie, wie deze functie financiert en wie het risico draagt van deze functie.¹⁵⁸ Het is uiteraard niet onverwacht dat deze DEMPE functie onduidelijkheden geeft bij het bepalen van de eigenaar van dit immateriële activa wanneer meerdere grensoverschrijdende entiteiten deze functies en factoren geheel of gedeeltelijk op zich nemen. Voor de waarde creatie van immateriële activa kan ook nog worden gezegd dat dit activum op zichzelf geen waarde creëert. Waarde creatie treedt hier pas op als deze immateriële activa wordt gebruikt. Hiermee kan worden beargumenteerd dat enkel het juridisch eigendom geen recht geeft op het verkrijgen van inkomen. Dit inkomen dient dan te worden toegekend aan de belastingplichtigen die de DEMPE functies op zich nemen.¹⁵⁹

Ondernemingen kunnen daarnaast ook trachten om een groot deel van de totale winst van de onderneming toe te kennen aan de immateriële activa. Dit zal tot gevolg hebben dat een groot deel van de totaalwinst belast wordt in een laag belastend land en dat daarmee de totaal verschuldigde belasting van de digitale onderneming omlaag gaat.¹⁶⁰ De OESO beschrijft vervolgens enkele voorbeelden voor ondernemingen om belasting te verminderen door middel van contractuele winstallocatie. Zo kan de onderneming door middel van een grensoverschrijdende afdeling marketing activiteiten of digitale ondersteuning uitvoeren, terwijl de onderneming contractueel het risico draagt en contractueel eigenaar is van de gebruikte immateriële activa. De gegenereerde winst van de afdeling wordt dan toegekend aan het thuisland van de moedermaatschappij.¹⁶¹ Naar mijn mening kan het toepassen van de DEMPE functies er wel voor zorgen dat deze mogelijkheid voor vermindering van belasting, door toekenning van een groot deel van de totaalwinst aan immateriële activa, kan worden afgezwakt. De DEMPE functies zorgen er namelijk voor dat inkomen uit immateriële activa wordt toegekend aan de entiteit(en) die deze functies op zich nemen en daarmee gebruik

¹⁵⁷ OESO 2015a, paragraaf 5.2.1.2, onderdeel 186.

¹⁵⁸ OESO 2015c, onderdeel 6.33.

¹⁵⁹ Haslehner, "Taxing where value is created in a post-BEPS (digitalized) world?", may 30, 2018, *Kluwer International Tax Blog*.

¹⁶⁰ OESO 2015a, paragraaf 5.2.1.2, onderdeel 187.

¹⁶¹ OESO 2015a, paragraaf 5.2.1.2, onderdeel 188.

maken van deze activa. Als meerdere grensoverschrijdende entiteiten deze functies geheel of gedeeltelijk op zich nemen, bestaat hier weinig kans dat de totale winst van het immateriële activum enkel wordt belast in een laag belastend land.

Voor de derde methode voor het verminderen van belasting noemt de OESO het maximaliseren van aftrekposten. Dit treedt op als de onderneming een belastbare aanwezigheid in het andere land niet kan ontkennen. De digitale onderneming tracht dan de belastbare winst in het bronland te verminderen door zoveel mogelijk aftrekposten aan de bronstaat toe te kennen. Hier moet worden gedacht aan aftrekposten in de vorm van rente, royalty's en kosten voor geleverde diensten aan andere bedrijven.¹⁶² De OESO biedt als voorbeeld dat de moederonderneming geld leent aan de vaste inrichting tegen een hoog rentepercentage, waarna het goedkeuren van de lening de vaste inrichting in het hoog belaste land de betaalde rente kan aftrekken.

3.5.2 Het ontwijken van bronbelasting

Het tweede verschijnsel van de tekortkomingen van het internationale belastingrecht is volgens de OESO het ontwijken van bronbelasting op rente, dividend, royalty's en andere vormen van passief inkomen. De betalende partij kan door middel van bilaterale verdragen vermindering of vrijstelling krijgen van bronbelasting vanwege betalingen aan de moedermaatschappij in de vorm van rente of royalty's. De mogelijke treaty shopping die hieruit kan volgen, zorgt voor een ongewenste heffing.¹⁶³ Treaty shopping slaat op de praktijk van multinationale ondernemingen om gebruik te maken van de meest gunstigste belastingverdragen in andere jurisdicties, met als doel om zoveel mogelijk belasting te ontduiken of te ontwijken.¹⁶⁴

3.5.3 Het verminderen van belasting in een tussenland

De OESO noemt als derde verschijnsel het verminderen van de belasting in een tussenland. Een tussenland is een land waarin een gelieerde onderneming is gelegen die een moedermaatschappij en een eigen dochtermaatschappij in een ander land heeft. Het verminderen van belasting in dit tussenland kan dan worden bereikt door middel van geprefereerde nationale belastingsystemen, het gebruik van hybride mismatches of door het tussenlichaam overmatig aftrekbare betalingen aan gerelateerde entiteiten in jurisdicties met een lage- of geen winstbelasting te laten doen.¹⁶⁵ Zo kunnen ondernemingen bedrijfsfuncties, activa of risico's toekennen aan het tussenland en daarmee winst alloceren aan de laag belaste jurisdictie. De digitale ondernemingen zullen hier meer gebruik van kunnen maken aangezien, zoals al eerder naar voren is gekomen, de activa van digitale ondernemingen meer mobiel is dan die van fysieke ondernemingen.¹⁶⁶ Daar is het mogelijk om de rechten in immateriële activa en de daaruit voorkomende winst toe te wijzen en over te dragen aan gelieerde ondernemingen in het laag belaste land. De vergoeding die hier tegenover staat hoeft ook niet at-arms length te zijn.¹⁶⁷ De ondernemingen kunnen ook de belasting in het tussenland verminderen door overmatige aftrekbare betalingen uit te voeren aan gelieerde

¹⁶² OESO 2015a, paragraaf 5.2.1.3, onderdeel 189.

¹⁶³ OESO 2015a, paragraaf 5.2.2, onderdeel 190.

¹⁶⁴ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017.

¹⁶⁵ OESO 2015a, paragraaf 5.2.3, onderdeel 191.

¹⁶⁶ OESO 2015a, paragraaf 5.2.3, onderdeel 192.

¹⁶⁷ OESO 2015a, paragraaf 5.2.3, onderdeel 193.

partijen die zijn gevestigd in laag belaste landen. Een onderneming in het tussenland zou namelijk gebruik kunnen maken van immateriële activa afkomstig uit een laag belastend land. De aftrekbare vergoeding hiervoor kan worden gebruikt om de verschuldigde belasting voor de onderneming in het tussenland te verminderen. Tegelijkertijd betekent dit ook dat de vergoeding in het andere land tegen een laag tarief zal worden belast.¹⁶⁸

3.5.4 Vermindering/verwijdering van belasting in het vestigingsland van de moeder

De OESO noemt als vierde verschijnsel de mogelijkheid om belasting te verminderen of te verwijderen in het land waar de moedermaatschappij is gevestigd. Dit kan worden bereikt met de methodes die hiervoor al zijn besproken. Zo kan bijvoorbeeld het eigendom en risico van immateriële activa contractueel worden gealloceerd naar een laag belastend land, terwijl de moedermaatschappij een te hoge vergoeding betaalt voor het gebruik van deze activa.¹⁶⁹ Deze oneerlijke allocatie van immaterieel activa is vooral van belang bij digitale ondernemingen aangezien deze meer belang leggen bij immaterieel activa dan traditionele ondernemingen.

3.6 Verdere tekortkomingen

De OESO bespreekt ook nog enkele nieuwe uitdagingen van de digitale economie die ontstaan voor de fiscale beleidvoerders. Kortgezegd ontstaan deze uitdagingen vanwege een afname in afhankelijk van fysieke binding, een toenemende afhankelijkheid van data en het ontstaan van nieuwe vormen van transacties.¹⁷⁰ Deze uitdagingen worden hieronder uitbundig besproken.

3.6.1 Significante aanwezigheid zonder fiscale onderworpenheid

De ontwikkeling van de digitale economie heeft er niet voor gezorgd dat de kernactiviteiten van ondernemingen fundamenteel zijn veranderd. Ondernemingen creëren nog steeds inkomen door het gebruik van activa en het verkopen op een afzetmarkt. Voor de verkoop maken ondernemingen ook nog steeds gebruik van marketing, marktonderzoek en advertenties. Zoals eerder al naar voren is gekomen, zorgt de digitale economie wel dat fysieke aanwezigheid van personeel of activa voor velen nevenactiviteiten niet meer noodzakelijk is aangezien deze activiteiten kunnen worden geautomatiseerd.¹⁷¹ Ondanks de toename van flexibiliteit voor digitale ondernemingen kiezen velen multinationale ondernemingen toch om een fysieke aanwezigheid te hebben in de landen waar hun consumenten woonachtig zijn. Dit kan zijn omdat de onderneming een hoge kwaliteit wil waarborgen en een directe relatie wenst te hebben met hoofdafnemers. Het kan ook dat de onderneming zo min mogelijk vertraging wenst te hebben bij transacties. Wat ook nog een reden kan zijn is dat in bepaalde markten de keuze voor vestiging van activa, infrastructuur of personeel niet flexibel is. De OESO licht toe dat ondanks deze drang voor fysieke vestiging de mogelijkheid van ondernemingen om zonder fysieke aanwezigheid veel omzet te creëren niet moet worden onderschat. Dit zorgt voor meerdere vragen of de huidige regels van het internationale recht wel passend zijn voor de digitale economie.¹⁷²

¹⁶⁸ OESO 2015a, paragraaf 5.2.3, onderdeel 194.

¹⁶⁹ OESO 2015a, paragraaf 5.2.4, onderdeel 195.

¹⁷⁰ OESO 2015a, paragraaf 7.2, onderdeel 247.

¹⁷¹ OESO 2015a, paragraaf 7.3, onderdeel 253.

¹⁷² OESO 2015a, paragraaf 7.3, onderdeel 255.

Deze vragen komen vooral terug op de definitie van de vaste inrichting en de wetgeving rondom het toerekenen van winst aan deze vaste inrichting. In het verleden is al naar voren gekomen dat het concept van een vaste inrichting verder moet gaan dan een fysieke onderneming aangezien artikel 5 en 6 OESO-MV al de definitie hebben uitgebreid met de situatie waarbij een afhankelijke vertegenwoordiger van een onderneming in een ander land is gevestigd. De digitalisering van de economie zet nog meer vraagtekens bij de huidige definitie aangezien het vandaag de dag mogelijk is om een significante aanwezigheid in een ander land te hebben zonder een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger. Zo is het in de huidige tijd mogelijk voor een onderneming om met een ander land op afstand contracten af te sluiten zonder dat in het andere land een fysieke aanwezigheid van deze onderneming moet zijn.¹⁷³ Een ander punt van aandacht ligt ook in het feit dat de digitale economie het bedrijfsmodel van ondernemingen aanpast waardoor voormalige ondersteunende of nevenactiviteiten nu meer significantie krijgen voor het bedrijfsmodel van digitale ondernemingen. De OESO noemt als voorbeeld een online-verkoper van fysieke producten waarvan snelle bereikbaarheid en levering aan consumenten een van de kernelementen van zijn bedrijfsmodel zijn. Voor deze onderneming kan het bijhouden van een lokaal warehouse dan een kernactiviteit zijn, terwijl deze activiteit voor een vergelijkbare fysieke onderneming enkel een nevenactiviteit is aangezien hij dit warehouse dan hooguit gebruikt als magazijn.¹⁷⁴ Uit wat hiervoor besproken is kan worden geconcludeerd dat de bronstaatheffing tekort schiet voor wat betreft de situaties binnen de digitale economie.¹⁷⁵

3.6.2 De waarde creatie van locatie-relevante data door middel van digitale goederen en diensten

Een tweede uitdaging ontstaat door het belang van data en de methode waarop hiermee waarde wordt gecreëerd door middel van het uitvoeren/gebruiken van digitale goederen en diensten. Zoals eerder is besproken is over de jaren heen de capaciteit van dataverzameling steeds verder uitgebreid. Ondernemingen hebben ook steeds meer methodes om data uit meerdere bronnen te verzamelen. Deze verzamelde data geldt vervolgens als belangrijke input voor het proces van waarde creatie in de digitale economie. De waarde creatie komt onder andere terug in de mogelijk van bedrijven om de populatie op te delen in segmenten en elk segment een eigen aanbieding te geven. Een andere vorm van waarde creatie is dat ondernemingen de data kunnen gebruiken om de ontwikkeling van goederen en diensten te verbeteren. Deze toenemende relevantie van data leidt tot de vragen of het heffingsrecht over de waarde moet worden toegekend aan het land waar de data is verzameld en hoe de gebruikte data fiscaal moet worden gewaardeerd.¹⁷⁶

Voor de waardering van data is het eigendom van deze data van belang. Veel data is namelijk persoonlijke informatie en daarmee legaal eigendom van dat individu. Dit maakt het voor ondernemingen moeilijker om toegang te krijgen tot deze data en zorgt ervoor dat de onderneming deze data allicht niet als volledig activa kan beschouwen. Daarbij ontstaan ook

¹⁷³ OESO 2015a, paragraaf 7.3, onderdeel 256.

¹⁷⁴ OESO 2015a, paragraaf 7.3, onderdeel 260.

¹⁷⁵ OESO 2015a, paragraaf 7.3, onderdeel 261.

¹⁷⁶ OESO 2015a, paragraaf 7.4, onderdeel 262.

vragen bij het vaststellen van de waarde van data als de onderneming besluit om een database te verkopen.¹⁷⁷

De waarde van data en de complicaties rondom het bepalen van deze waarde zijn ook relevant voor het bepalen of het verzamelen van deze data voldoende is voor een (digitale) onderneming om in het ander land een fysieke aanwezigheid te gelden. Mocht dat namelijk zo zijn dan roept dit weer vragen op bij de toepassing van transfer pricing en winst toekenningprincipes.¹⁷⁸¹⁷⁹

De OESO noemt ook als probleem het alloceren van waarde uit data als deze data uit meerdere landen afkomstig is. Zo kan in een land locatie-specifieke data zijn verzameld door middel van technologie in het tweede land en deze data vervolgens in het tweede land worden verwerkt om daarna in het eerste land de marketing te verbeteren. Het toekennen van waarde aan deze activiteiten en de allocatie van deze waarde tussen de twee landen lijdt dan tot meer uitdagingen.¹⁸⁰

Een andere probleem dat nog van belang is, is de rol van de bijdrage van gebruikers. Zoals al eerder naar voren is gekomen, speelt gebruikersparticipatie een belangrijke rol bij ondernemingen in de digitale economie. De input van klanten is daarmee voor digitale bedrijven erg van belang. Eventuele netwerkeffecten zijn hiermee ook van belang voor digitale bedrijven. De vraag die hier optreedt is wat de fiscale gevolgen zijn van deze input.¹⁸¹

Uit wat hiervoor besproken is kan worden geconcludeerd dat de digitale economie twee vragen geeft voor wat betreft data. De eerste vraag betreft de vraag waar economische activiteiten worden uitgevoerd. De tweede betreft de vraag waar waarde creatie plaatsvindt.¹⁸²

3.6.3 De kwalificatie van nieuwe transacties

De digitale economie biedt nieuwe mogelijkheden voor ondernemingen om hun goederen en diensten aan klanten aan te bieden. Dit geeft digitale ondernemingen nieuwe methodes om inkomsten te creëren en zorgt voor onduidelijkheid bij het kwalificeren van deze nieuwe transacties.¹⁸³ Een voorbeeld hiervan is het leveren van cloud computing tegen een vergoeding. Cloud computing is eenvoudig gezegd het leveren van computerservices zoals servers, software en databases. De vraag die hier optreedt is of de vergoeding moet worden gezien als royalty, vergoeding voor technische dienst of winst uit onderneming.¹⁸⁴ Onduidelijkheid rondom deze transacties kan ervoor zorgen dat landen deze anders kwalificeren en dat daardoor dispariteiten tot stand komen. De OESO bespreekt ook het toenemende gebruik van 3D printen. Bedrijven vragen hiervoor online een licentie aan om

¹⁷⁷ OESO 2015a, paragraaf 7.4, onderdeel 263.

¹⁷⁸ OESO 2015a, paragraaf 7.4, onderdeel 264.

¹⁷⁹ Na het vaststellen van een vaste inrichting dient namelijk de wereldwinst met het at arms-lengthbeginsel verdeeld te worden over de hoofdonderneming en de vaste inrichting.

¹⁸⁰ OESO 2015a, paragraaf 7.4, onderdeel 265.

¹⁸¹ OESO 2015a, paragraaf 7.4, onderdeel 266.

¹⁸² OESO 2015a, paragraaf 7.4, onderdeel 267.

¹⁸³ OESO 2015a, paragraaf 7.5, onderdeel 268.

¹⁸⁴ OESO 2015a, paragraaf 7.5, onderdeel 269.

een bepaald model uit te laten printen. De vraag die hier ontstaat is hoe deze prestatie fiscaal gekwalificeerd moet worden.¹⁸⁵

3.7 De onduidelijkheid rondom waarde creatie

Al eerder is naar voren gekomen dat het begrip “waarde creatie” in het algemeen een begrip is dat sinds de totstandkoming van de BEPS al een essentiële rol speelt voor de belastinguitdagingen die voortvloeien uit de digitale economie.¹⁸⁶ Daarbij helpt het niet dat in de literatuur er nog geen gemeenschappelijke en beknopte definitie bestaat voor waarde creatie. In onderdeel 2.5.5 en 3.6.2 is ook al naar voren gekomen dat er nog veel onduidelijkheid bestaat rondom “waarde creatie” en dat een vaste definitie nog ontbreekt. Zo beschrijft Herzfeld waarde creatie als een onsamenvattend en slecht gedefinieerd begrip, waar niet alle landen het over eens zijn.¹⁸⁷ Daarnaast zegt Morse dat waarde creatie een rommelig, politiek idee is waarbij niet duidelijk is wat moet worden verstaan onder waarde creatie. Hij zegt wel dat waarde creatie in ieder geval niet plaatsvindt als er op een locatie geen reële aanwezigheid is, zoals bijvoorbeeld in het geval van een belastingparadijs waarbij aanwezigheid enkel contractueel is geregeld.¹⁸⁸ Hey is daarbij ook van mening dat het begrip waarde creatie nooit is verduidelijkt in een van de BEPS-publicaties.¹⁸⁹ Deze onduidelijkheid rondom waarde creatie maakt het voor de OESO en haar BEPS-project moeilijk om hun voornemen om belastingheffing in lijn te brengen met waarde creatie te realiseren. Het gevaar van deze methode is namelijk dat iedere belastingplichtige en autoriteit waarde creatie op een andere wijze interpreteert, waardoor de kans op dubbele belastingheffing en andere onzekerheden alleen maar toeneemt.¹⁹⁰

Deze onduidelijkheid rondom waarde creatie heeft ook tot gevolg dat de profit splitsing methode en het ‘at arm’s length’-beginsel niet effectief kunnen worden toegepast. Daarbij komt ook nog kijken dat het niet altijd duidelijk is waar waarde creatie precies optreedt. In onderdeel 3.2.1 is al naar voren gekomen dat steeds meer de mening ontstaat dat gebruikersparticipatie verantwoordelijk is voor waarde creatie. Daarbij is in onderdeel 3.2.3 en 3.2.4 naar voren gekomen dat de bijkomende netwerkeffecten vanwege gebruikersparticipatie ook allicht als oorzaak voor waarde creatie kunnen worden beschouwd. De OESO¹⁹¹ en de EC¹⁹² hebben op dit gebied beiden aangegeven dat gebruikersparticipatie moet gaan meetellen voor het verdelen van heffingsrechten tussen lidstaten. Dit komt ook overeen met de theorie besproken in hoofdstuk twee dat waarde creatie niet enkel aan de aanbodzijde (bij de kant van bedrijven) moet worden toegekend, maar ook aan de vraagzijde (bij de consumenten).

De OESO brengt hier wel op aan dat de betrokkenheid van de gebruikers zich wel voordoet in verschillende niveaus, afhankelijk van de marktomstandigheden en het soort bedrijfsactiviteit. Hierbij is ook van belang hoe gebruikersparticipatie en gebruikersdata

¹⁸⁵ OESO 2015a, paragraaf 7.5, onderdeel 270.

¹⁸⁶ Vanistendael, *Tax Notes International*, Vol. 90, 2018.

¹⁸⁷ Herzfeld, *Florida Tax Review*, 2017 (Volume 21), nr 1, pagina 42.

¹⁸⁸ Morse, *Bulletin for International Taxation*, 2018 (Volume 72), No. 4/5, pagina 196.

¹⁸⁹ Hey, *Bulletin for International Taxation*, 2018 (Volume 72), No 4/5.

¹⁹⁰ Lennard, *Transnational Corporations* Volume 25, 2018, Number 3 Special Issue on Investment and International Taxation (Part 2), paragraaf 2.5.

¹⁹¹ OESO 2018, paragraaf. 2.5.3, punt 144.

¹⁹² EC 2018a, pagina 4.

worden toegepast.¹⁹³ Gebruiksparticipatie kan hier als passief of actief worden beschouwd. Bij passieve gebruikersparticipatie voeren de gebruikers zelf geen actie uit en wordt de data zelf door de bedrijven verzameld.¹⁹⁴ Actieve gebruikersparticipatie houdt in dat waarde creatie enkel plaatsvindt door een specifieke actie van de gebruiker, waarbij enkel de informatie wordt gebruikt die de gebruiker deelt.¹⁹⁵

De OESO licht echter ook toe dat lang niet ieder land de relevantie van gebruikersparticipatie voor waarde creatie deelt. Sommige landen zien namelijk gebruikersparticipatie als een gewone transactie tussen gebruikers en de digitale onderneming, waarbij de gebruiker data levert en de onderneming de gebruiker hiervoor compenseert. Daarbij zien deze landen mogelijk belangrijke data niet als reden om waarde creatie aan deze transactie toe te kennen.¹⁹⁶ De EC is daarentegen juist van mening dat gebruikersparticipatie op verschillende manieren juist wel een bijdrage kan leveren aan de waarde van een digitaal bedrijf. Hier wordt dan weer verwezen naar het gebruik van data voor doelgerichte advertenties of het feit dat diensten door middel van netwerkeffecten meer waard worden vanwege een toenemend aantal gebruikers.¹⁹⁷

Met wat hierboven is besproken kan worden gezegd dat het koppelen van waarde creatie door gebruikersparticipatie aan heffingsrecht wordt bemoeilijkt door twee punten. Het eerste punt is dat een consistente definitie van waarde creatie ontbreekt, waardoor hieraan heffingsrecht toekennen geen verzekering geeft dat heffingsrecht ook rechtvaardig wordt verdeeld. Het tweede punt is dat, in het geval van wel een consistente definitie van waarde creatie, de meningen nog verdeelt zijn over of deze waarde creatie moet worden toegekend aan het proces van gebruikersparticipatie.

3.8 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de problemen van winsttoerekening binnen de digitale economie besproken. Hiervoor zijn eerst de kenmerken van de digitale economie behandeld. Daarna zijn mogelijke verstoringen en de gevolgen van deze verstoringen besproken. Hierna zijn ook nog enkele uitdagingen voor beleidsvoerders besproken. Het is nu mogelijk om de deelvraag aan het begin van dit hoofdstuk te beantwoorden. Deze deelvraag luidt:

Levert de digitale economie fiscale problemen op en zo ja, waarom en welke?

De digitale economie levert op twee manieren fiscale problemen op. De eerste manier treedt op bij het verdelen van heffingsbevoegdheid tussen landen. Digitale ondernemingen hoeven namelijk geen fysieke aanwezigheid te hebben om activiteiten in een ander land uit te kunnen voeren. Dit maakt het moeilijker om aan te tonen dat de onderneming een belastbare aanwezigheid in het andere land heeft. Daarnaast maken digitale ondernemingen relatief veel gebruik van immateriële activa, welke contractueel makkelijker verplaatsbaar zijn tussen gelieerde ondernemingen en waarvan meer onduidelijkheid bestaat bij waardebepaling dan bij materiële activa.

¹⁹³ OESO 2018, paragraaf. 2.5.1, punt 145.

¹⁹⁴ OESO 2018, paragraaf. 2.5.3, punt 147.

¹⁹⁵ OESO 2018, paragraaf. 2.5.3, punt 147.

¹⁹⁶ OESO 2018, paragraaf. 2.5.3, punt 159.

¹⁹⁷ EC 2018b, "Richtlijn betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten", COM(2018) 148 final, pagina 8.

De tweede manier treedt op bij de allocatie van winst aan de entiteiten van de (digitale) onderneming. De verstoring komt hier naar voren in de vorm van belemmeringen en dispariteiten. Dit kan lijden tot dubbele belasting en dubbele non-belasting. Deze verstoringen geven moedermaatschappijen, tussenmaatschappijen en vaste inrichtingen het incentive om grondslaguitholling uit te voeren. Overige verstoringen treden ook nog op voor de digitale economie in de vorm van het ontbreken van een digitale vaste inrichting, onduidelijkheid bij waarde creatie van data, gebruikersparticipatie en netwerk effecten en onduidelijkheid bij het kwalificeren van nieuwe transacties.

Voor waarde creatie geldt meer specifiek ook nog dat geen sprake is van een concrete algemene definitie van dit begrip. Dit maakt het moeilijker voor belastingdiensten om de belasting in lijn te brengen met de locatie waar waarde creatie optreedt. Daarnaast zorgen de afwijkende meningen van de OESO en de EC dat er onzekerheid bestaat rondom de vraag in hoeverre waarde creatie kan worden toegekend aan de vraagzijde van de markt en dan voornamelijk bij de participatie van gebruikers en de bijhorende netwerk effecten.

Hoofdstuk 4: De oplossingen van de EC voor de digitale economie

4.1 Inleiding

In de vorige twee hoofdstukken is naar voren gekomen door welke knelpunten voor het belasten van de digitale economie het huidige fiscale stelsel niet voldoende is toegerust. In hoofdstuk twee is besproken dat het alleen betekenis toekennen aan de fysieke aanwezigheid voor het toekennen van heffingsbevoegdheid geen uitkomst biedt ten aanzien van de digitale economie. In hoofdstuk drie zijn meerdere mogelijkheden naar voren gekomen voor (digitale) ondernemingen om de belastingdruk te verminderen. Twee belangrijke varianten zijn om een groot deel van de winst toe te kennen aan een land met lage tarieven en door de grondslag uit te hollen door aftrekbare betalingen te verrichten vanuit hoog belaste landen aan laag belaste landen. In hoofdstuk drie is ook naar voren gekomen dat de digitalisering van de economie onduidelijkheid brengt ten aanzien van de vraag waar waarde creatie van immateriële activa, netwerk effecten en gebruikersdata moet worden belast en wat waarde creatie precies inhoudt. In de loop van de jaren hebben meerdere organisaties gewerkt aan mogelijke oplossingen van deze knelpunten bij het heffen van belastingen ter zake van de digitale economie. Deze organisaties betreffen de OESO en de EC. In dit hoofdstuk komen de oplossingen van de EC naar voren. De oplossingen van de OESO worden in het volgende hoofdstuk besproken.

De EC heeft in 2017 al aangegeven dat deze een agenda wenst op te stellen om de winstbelasting van de digitale economie te hervormen.¹⁹⁸ Zij zag namelijk in dat de wereldeconomie in een snel tempo steeds meer digitaal werd. Dit kwam onder andere terug in het feit dat in 2006 van de top 20 bedrijven in de wereld er maar één onderneming digitaal was, terwijl in 2017 dit was gegroeid tot negen.¹⁹⁹ De EC wilde voor deze digitalisering regelen dat bedrijfsactiviteiten binnen Europa worden belast op de locatie waar winst wordt behaald en waarde creatie plaatsvindt.²⁰⁰ De EC had besloten om zelf actie te ondernemen omdat de OESO nog steeds niet klaar was met de discussie over actiepunten 1 van de BEPS-actiepunten.²⁰¹ Bij dit actiepunten komt de uitdaging naar voren om het internationale recht aan te passen om zo de digitalisering van de economie op te kunnen vangen. Een mogelijke oplossing is een nieuw fictief vaste inrichting-begrip, maar deze is vanwege de discussies van de OESO nog niet gerealiseerd.²⁰² De discussie over dit actiepunten is tot op de dag vandaag door de OESO nog steeds niet afgerond. De EC heeft toen, vanwege het uitblijven van de uitkomst van actiepunten 1, besloten om zelf actie te ondernemen en is met twee voorstellen gekomen. Het eerste voorstel betreft het invoeren van een richtlijn waarbij een significante digitale aanwezigheid wordt ingevoerd. Het tweede voorstel betreft het invoeren van een Digital Service Tax (hierna: DST). Deze voorstellen komen in dit hoofdstuk aan de orde. Daarna worden deze oplossingen getoetst aan de principes van de 1998 Ottawa Taxation Framework Conditions. Aan het eind van dit hoofdstuk kan de volgende deelvraag worden beantwoord:

¹⁹⁸ De Wilde, *NTR* 2017/2577.

¹⁹⁹ EC 2017, "A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market", COM(2017) 547 final, pagina 4.

²⁰⁰ COM(2017) 547 final, pagina 3.

²⁰¹ COM(2017) 547 final, pagina 3.

²⁰² Samenvatting '2015 Final Reports' 15 BEPS-actiepunten, V-N 2015/56.2.

Welke oplossingen biedt de EU aan om de digitale belasting te hervormen en voldoen deze plannen aan de principes van de 1998 Ottawa Taxation Framework Conditions?

4.2 De voorstellen van de EC voor het belasten van de digitale economie

Het eerste voorstel van de EC betreft het invoeren van een richtlijn voor een gemeenschappelijke hervorming van de vennootschapsbelasting regels in de EU specifiek voor digitale diensten. Dit voorstel wordt beschouwd als een lange termijnoplossing. De EC heeft laten weten dat deze regels het best geïmplementeerd kunnen worden door middel van het raamwerk van de Common Consolidated Corporate Tax Base (hierna: CCCTB).²⁰³ De CCCTB houdt in dat het wereldinkomen van een onderneming op een enkele locatie geconsolideerd wordt toegekend en dat deze winst vervolgens over zijn entiteiten wordt verspreid, door middel van verdeelsleutels. De richtlijn zal dan ook een structuur hebben waarbij de winst van digitale activiteiten wordt toegekend aan de landen waar de onderneming een digitale aanwezigheid heeft door middel van verdeelsleutels. Digitale diensten betreffen in het algemeen activiteiten die over het internet of via een elektronisch netwerk worden verzonden, automatisch van aard zijn en waarbij menselijke interventie (bijna) niet plaatsvindt.²⁰⁴ De EC laat wel duidelijk weten dat voor dit voorstel het begrip “digitale activiteit” wordt ingeperkt. Zo wordt bijvoorbeeld wel het leveren van een digitale marktplaats (tegen vergoeding) voor de verkoop van auto’s als digitale dienst aangemerkt, terwijl de verkoop van deze auto’s zelf niet als digitale dienst wordt beschouwd.²⁰⁵ Deze inperking zorgt ervoor dat het voorstel betrekking heeft op digitale diensten die een significant verband hebben met de locatie van consumptie.²⁰⁶ Daarnaast wordt in dit voorstel bedoeld met menselijke interventie dat deze interventie zo min mogelijk door de dienstverlener van de markt wordt veroorzaakt. De hoeveelheid menselijke interventie van de gebruikers is hier niet relevant.²⁰⁷ Een dienst wordt ook geacht minimale menselijke interventie te eisen in situaties waarbij de dienstverlener een systeem opzet, periodiek onderhoudt of in het geval van schade deze corrigeert en herstelt.²⁰⁸

4.2.1 Een significante digitale aanwezigheid

De kern van dit voorstel houdt in dat een significant digitale aanwezigheid wordt ontwikkeld om in jurisdicties een belastbare nexus voor digitale diensten op te stellen. Dit moet worden beschouwd als een aanvulling op het bestaande begrip van de vaste inrichting. Het huidige begrip regelt, voor de herhaling, door middel van de artikelen 5 en 7 OESO-MV dat het overgaan van een bepaalde drempel tot gevolg heeft dat een buitenlandse jurisdictie haar heffingsbevoegdheid kan uitoefenen over de winst die toe te rekenen is aan een fysieke vaste inrichting. Deze drempel wordt geconcretiseerd door middel van objectieve criteria die aangeven in welke mate de onderneming is geïntegreerd in de economie van de buitenlandse jurisdictie.²⁰⁹ De aanvulling voor digitale diensten houdt in dat de huidige regels van de vaste inrichting niet worden vervangen, maar juist worden uitgebreid om zo ook heffingsrecht aan

²⁰³ COM(2017) 547 final, pagina 9.

²⁰⁴ EC 2018c, “tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid”, COM(2018) 147 final, pagina 8.

²⁰⁵ EC 2018c, COM(2018) 147 final, pagina 8.

²⁰⁶ EC 2018c, COM(2018) 147 final, pagina 8.

²⁰⁷ EC 2018c, COM(2018) 147 final, pagina 8.

²⁰⁸ EC 2018c, COM(2018) 147 final, pagina 8.

²⁰⁹ Holmes, “International Tax Policy and Double Tax Treaties”, Amsterdam: *IBFD Publications* 2007.

een significante digitale aanwezigheid toe te kennen. Deze aanvulling is noodzakelijk omdat de bij de huidige allocatie van winst alleen wordt gekeken naar de locatie waar de factoren arbeid en kapitaal zich bevinden, waardoor geen rekening wordt gehouden met waarde creatie door consumenten in het bronland.²¹⁰ Dit nieuwe concept van een aanmerkelijk digitale aanwezigheid moet dan wel worden ingebed in het bestaande internationale systeem en zou daarom aanpassing eisen van bestaande nationale wetgeving en belastingverdragen.²¹¹ Deze nexus dient te worden bepaald door te kijken naar de inkomsten van de digitale diensten, het aantal gebruikers van de digitale diensten en de hoeveelheid afgesloten contracten voor de digitale diensten.²¹² Deze criteria zijn nodig voor het bepalen van de “digitale voetafdruk” die een digitale onderneming heeft binnen een lidstaat. Deze criteria komen naar voren in artikel 4 van het Richtlijnvoorstel. De Richtlijn zegt dat sprake is van een significante digitale aanwezigheid als aan één of meer van de volgende voorwaarden is voldaan:

- 1) De inkomsten van het leveren van digitale diensten aan gebruikers in een lidstaat is hoger dan 7 miljoen euro in een enkel belastingjaar;
- 2) Het aantal gebruikers van digitale diensten in een lidstaat is groter dan honderdduizend in een belastingjaar;
- 3) Het aantal contracten voor digitale diensten is groter dan drieduizend.

Smit noemt dat deze voorwaarden gericht zijn op gebruikers, waardoor direct het doel van de richtlijn duidelijk wordt.²¹³ Dit is namelijk het belasten van waarde creatie aan de vraagzijde van de markt.

De EC heeft besloten om elk van deze voorwaarden voldoende hoog te maken zodat alleen in het geval van substantiële digitale dienstverlening sprake is van een dergelijke aanwezigheid en kleine digitale ondernemingen buiten schot blijven waardoor het systeem uitvoerbaar is. Anders zou bijvoorbeeld de situatie kunnen ontstaan dat de toegekende winst niet eens de kosten van wet- en regelgeving dekt voor de nieuwe digitale vaste inrichting.²¹⁴ De inkomensdrempel dient hier dus om ervoor te zorgen dat de belastbare omzet ten minste groot genoeg is om deze verwachte kosten van de nieuwe digitale vaste inrichting te dekken. De drempel voor het aantal gebruikers dient dezelfde functie door de waarde van de inkomsten in het land te schatten door te kijken naar de gemiddelde inkomsten per gebruiker.²¹⁵ Voor het aantal contracten geldt ook dat enkel de bussines-to-bussines contracten moeten worden meegenomen, aangezien deze meer waarde vertegenwoordigen dan contracten met individuen.²¹⁶ Dit verklaart ook waarom de grens voor het aantal contracten lager ligt dan de grens van het aantal gebruikers. Deze lagere voorwaarde voor het aantal bussines-to-bussines contracten kan worden verklaard met het feit dat digitale bedrijven erg heterogeen van aard zijn.²¹⁷ Sommigen hebben een zeer brede gebruikersbasis, terwijl andere een kleinere basis hebben. Hier kan dan toch sprake zijn van een digitale significante aanwezigheid als de

²¹⁰ Smit, *Ondernemingsrecht* 2019/5.

²¹¹ Smit, *Ondernemingsrecht* 2019/5.

²¹² EC 2018c, COM(2018) 147 final, pagina 9.

²¹³ Smit, *Ondernemingsrecht* 2019/5.

²¹⁴ COM(2018) 147 final, pagina 9.

²¹⁵ COM(2018) 147 final, pagina 9.

²¹⁶ COM(2018) 147 final, pagina 9.

²¹⁷ COM(2018) 147 final, pagina 9.

transacties met de klanten van deze gebruikersbasis veel waarde vertegenwoordigen. Wat ook nog van belang is om te weten, is dat de richtlijn niet zal gelden tussen lidstaten en derde landen waar hun belastingverdrag niet voorziet in regels voor een aanmerkelijke digitale aanwezigheid.

4.2.2 De winstallocatie naar de significante digitale aanwezigheid

Als eenmaal sprake is van een digitale significante aanwezigheid komt de vraag naar voren hoe de winstallocatie naar deze aanwezigheid precies moet worden uitgewerkt. Bijleveld merkt op dat voor de winstallocatie-analyse in beginsel geen gebruik kan worden gemaakt van juridische overeenkomsten waarin duidelijke rechten en plichten zijn opgenomen.²¹⁸ Dit is omdat een digitale aanwezigheid, net als bij een vaste inrichting, juridisch geen zelfstandige entiteit is. Dit neemt echter niet weg dat de voorgestelde winstallocatie wel gebouwd is op het huidige raamwerk van winstallocatie bij een vaste inrichting.²¹⁹ Deze voorgestelde allocatie houdt in dat aan een digitale aanwezigheid de winst moet worden toegekend uit digitale diensten, die de onderneming behaald zou hebben als deze een aparte en onafhankelijke entiteit zou zijn met vergelijkbare activiteiten en omstandigheden als een vaste inrichting. Hier moeten dan ook activa, bedrijfsactiviteiten en risico worden meegenomen. Voor de fiscale winstberekening dient dan een fictieve entiteit te worden gecreëerd, waarbij sprake is van fictieve interne transacties.²²⁰ De EC sluit zich met deze allocatie aan bij de Authorised OECD Approach van de OESO.²²¹ De AOA kent een tweestapbenadering. De eerste stap houdt in dat de functies van de significante digitale aanwezigheid in kaart worden gebracht. Voor deze functies gelden ook de fictieve transacties die de aanwezigheid maakt met gelieerde entiteiten. Voor de tweede stap worden vervolgens activa, risico's en eigen vermogen toegekend aan de digitale aanwezigheid. De AOA is erop gericht de winstallocatie aan een digitale aanwezigheid zo veel mogelijk aan te laten sluiten bij het arm's-lengthbeginsel van artikel 9 OESO-MV. Hierbij wordt dan ook gebruik gemaakt van de functionele analyse. De allocatie van winst aan de digitale aanwezigheid wordt dan uitgevoerd door te kijken welke activa en risico's aan deze aanwezigheid kunnen worden toegerekend. Het toekennen van deze onderdelen wordt dan gedaan door te kijken welke wezenlijke economische activiteiten (functies) deze aanwezigheid uitvoert. Artikel 5 lid 4 van het Richtlijnvoorstel regelt hierbij ook dat, speciaal voor immateriële activa, voor de toerekening van functies rekening moet worden gehouden met de locatie waar de ontwikkeling, uitbreiding, bescherming, onderhoud en exploitatie van deze activa worden uitgevoerd.²²²

Voor de functionele analyse komt naar voren dat moet worden gekeken naar wezenlijke economische activiteiten (functies) die de digitale aanwezigheid via een digitale interface verricht. Het Richtlijnvoorstel noemt dat hiertoe onder andere de volgende activiteiten toebehoren:

- Het verzamelen, de opslag, de verwerking, de analyse, de inzet en verkoop van data op gebruikersniveau;

²¹⁸ Bijleveld, *NTFR* 2018/3.

²¹⁹ COM(2018) 147 final, pagina 9.

²²⁰ Van Egdom, "De 'Authorized OECD Approach'", *Fiscale Monografieën* nr. 115, 2020/9.2.

²²¹ COM(2018) 147 final, pagina 10.

²²² Zie de DEMPE-functies besproken in onderdeel 3.5.1.

- Het verzamelen, de opslag, de verwerking en het vertonen van door gebruikers gegenereerde content;
- De verkoop van onlineadvertentieruimte;
- Het op een digitale marktplaats beschikbaar stellen van content van derden;
- De levering van niet onder a) tot en met d) genoemde digitale diensten.²²³

Bij de functionele analyse van de digitale aanwezigheid moet wel rekening worden gehouden met de gedachte dat de methodiek van de functionele analyse van de vaste inrichting niet direct kan worden overgenomen. Dit is omdat het toekennen van waarde aan sleutelfuncties en economisch eigendom, niet kan garanderen dat de toegekende waarde aan de digitale aanwezigheid in lijn is met de werkelijke activiteiten van de digitale aanwezigheid.²²⁴ Deze situatie kan optreden als een significante digitale aanwezigheid wel via een digitaal platform actief is in een land, zonder dat in dit land een fysieke aanwezigheid is of wanneer in het land van de digitale aanwezigheid geen sleutelfuncties worden uitgevoerd.²²⁵ Voor de richtlijn van de EC komt het belang van de waarde creatie van immateriële activa, gebruikersparticipatie, data en netwerkeffecten terug en het feit dat deze waarde creatie binnen de correcte jurisdictie moet worden geheven. Dit kan worden ondersteund met het feit dat de mededeling van de EC uit 2017 al als hoofdboodschap had dat belasting vanuit het oogpunt van eerlijkheid betaald moet worden daar waar winst en waarde worden gecreëerd.²²⁶ Voor de functionele analyse van de digitale aanwezigheid moeten dan activiteiten die verband houden met data, netwerk effecten en gebruikersparticipatie als economisch wezenlijke functies worden aangemerkt die relevant zijn voor het toekennen van economisch eigendom van activa en risico's aan de digitale aanwezigheid.²²⁷ De EC noemt dat in eerste instantie de profit-splitmethode moet worden toegepast om tot een correcte toerekening van winsten aan de aanmerkelijke digitale aanwezigheid te komen.²²⁸ Mogelijke splitsingsfactoren zijn dan onder andere de kosten voor onderzoek, ontwikkeling en marketing, het aantal gebruikers per lidstaat en de verzamelde data per lidstaat.²²⁹ Uiteraard geldt dat als uit de functionele analyse volgt dat een andere methode beter is geschikt, deze ook gewoon kan worden toegepast.

4.2.3 Een digitale diensten belasting

Het tweede voorstel van de EC is het invoeren van een richtlijnvoorstel voor een Digital Service Tax (hierna: DST). Dit voorstel wordt door de EC beoogd als een tijdelijke oplossing. Het is namelijk nog maar de vraag hoe lang het duurt wanneer alle lidstaten het eens zijn geworden over het invoeren van een nieuw digitaal aanwezigheidsbegrip. Dit maakt het mogelijk dat een lange termijn-oplossing voor de digitale economie allicht nog even op zich laat wachten. De OESO is over deze lange termijn-oplossing aan het discussiëren, maar hoopt hier medio 2021 klaar mee te zijn. Deze lange termijn-oplossing komt naar voren in het volgende hoofdstuk.

²²³ COM(2018) 147 final, pagina 19.

²²⁴ COM(2018) 147 final, pagina 10.

²²⁵ COM(2018) 147 final, pagina 10.

²²⁶ Hennevelt, *WFR* 2018/141.

²²⁷ COM(2018) 147 final, pagina 11.

²²⁸ COM(2018) 147 final, pagina 14.

²²⁹ COM(2018) 147 final, pagina 11.

De DST heeft als doel om op korte termijn directe inkomens te genereren voor lidstaten uit (nog) onbelaste activiteiten.²³⁰ Op deze manier worden de grootste gaten van de heffing van de digitale economie gedicht. De DST wordt hierbij geheven over de opbrengst van bepaalde digitale activiteiten, die op dit moment volledig onbelast blijven. De DST kent hierbij een tijdelijk karakter, aangezien deze niet langer gewenst is als een digitaal aanwezigheidsbegrip eenmaal is geïmplementeerd voor de lidstaten. De DST is wel direct van toepassing op bepaalde digitale activiteiten op internetplatformen. De centrale gedachte van het richtlijnvoorstel is dat internetplatformen hun geld vooral verdienen doordat mensen de betreffende site bezoeken. Dit bezoek en het surfgedrag kan op meerdere manieren waarde creëren voor het platform. Dit komt vanwege de gevolgen van gebruikersparticipatie, netwerk effecten en de verkoop van data aan derden.²³¹ Het gaat hier dus om de inkomsten verkregen uit digitale activiteiten waar de gebruikers een grote rol spelen bij de waarde creatie en die in het huidige systeem niet worden belast. Deze activiteiten betreffen:

- De inkomsten verkregen uit de verkoop van online advertentieruimte;
- De inkomsten verkregen uit activiteiten waarbij gebruikers onderling met elkaar in contact worden gebracht (contactplatformen) en waarbij de onderlinge verkoop van goederen wordt gefaciliteerd (handelsplatformen);
- De inkomsten verkregen met de verkoop van informatie die door gebruikers is aangeleverd.²³²

Het Richtlijnvoorstel beschrijft niet waaruit de inkomsten precies bestaan. Wel is duidelijk dat btw en vergelijkbare heffingen hier niet toe behoren.²³³ Naar mijn mening laat dit zien dat het richtlijnvoorstel echt is gericht op het belasten van activiteiten die nog niet bestonden in de traditionele economie. De inkomsten over deze activiteiten worden door middel van “gebruik” verdeeld over de lidstaten waar de onderneming actief is. Bij de verkoop van online advertentieruimte wordt elke keer dat een advertentie wordt getoond aan een bezoeker uit een land, dit gezien als één gebruik in dat betreffende land. Voor handelsplatformen geldt dat elke verkoop op het platform wordt beschouwd als een “gebruik” voor zowel de koper als de verkoper. Voor contactplatformen telt een inschrijving als gebruiker van een internetplatform als een “gebruik” in het land waaruit de gebruiker het platform bezoekt. Bij de verkoop van data geldt iedere verkoop van data van een bezoeker als een “gebruik”. Het aantal gebruiken per land bepaalt vervolgens welk deel van de inkomsten aan het betreffende land wordt toegerekend.²³⁴ Deze landen worden vervolgens over de inkomsten belast voor een tarief van 3%.

De DST geeft ook een aantal beperkingen voor de reikwijdte van de heffing. Zo is de heffing niet geldig voor het ter beschikking stellen van digitale informatie via een databank. Daarnaast blijven communicatiediensten (e-mail), betaaldiensten en bepaalde beleggings- en crowdfunding diensten buiten de DST.²³⁵ Daarnaast geldt voor de DST ook een inkomstendrempel. De DST geldt namelijk pas voor ondernemingen die minimaal een

²³⁰ Vos & de Jong, “Is de nieuwe digitax een ongeoorloofde omzetbelasting?”, *BTW-bulletin* 2018/91.

²³¹ Wolf, “Digitaks/DST; the dawn of a new era?”, *NtFR* 2018/914.

²³² Wolf, *NtFR* 2018/914.

²³³ Wolf, *NtFR* 2018/914.

²³⁴ Wolf, *NtFR* 2018/914.

²³⁵ Wolf, *NtFR* 2018/914.

wereldinkomen van € 750 miljoen, waarvan minimaal € 50 miljoen binnen Europa, hebben. Hier kan worden gedacht aan bedrijven zoals Google en Amazon.²³⁶

4.3 De toetsing aan het Ottawa Taxation Framework

In de vorige paragrafen zijn de voorstellen van de EC besproken om het belastingsysteem te hervormen voor de digitale economie. Voor deze scriptie moeten deze voorstellen nog wel worden getoetst aan de basisprincipes van het uit 1998 daterende Ottawa Taxation Framework Conditions. Zoals al is besproken in de inleiding worden niet alle principes meegenomen. De condities waar nu op worden getest zijn effectiviteit, neutraliteit, efficiëntie en flexibiliteit.

4.3.1 Toetsing digitale aanwezigheid

Voor de toetsing aan effectiviteit is het van belang dat de oplossing doeltreffend is, wat betekent dat een belasting de juiste opbrengst op het juiste moment oplevert. Een juiste opbrengst bestaat echter niet en dit kan beter als een wenselijke opbrengst worden gezien. Daarnaast houdt effectiviteit in dat de mogelijkheid van belastingfraude zo veel mogelijk wordt ingeperkt.

Het doel van de richtlijn is om de interne markt beter toe te rusten voor de uitdagingen van de digitalisering van de economie.²³⁷ Dit houdt in dat digitale activiteiten op de juiste locatie belast moeten worden en dan voor zover deze activiteiten daar waarde creëren. De richtlijn tracht dit te bereiken door meerdere voorwaarden voor een significante digitale aanwezigheid op te stellen. Hiermee wordt een uitbreiding gegeven op het huidige begrip van de vaste inrichting, aangezien bij deze digitale aanwezigheid niet langer een fysieke aanwezigheid in de lidstaat is verplicht. Hiermee wordt naar mijn mening het probleem van het traditionele stelsel opgelost waarbij aan digitale activiteiten geen heffingsrecht kon worden toegekend. Daarnaast geeft het feit dat de voorwaarden zijn gericht op het aantal gebruikers in een land, naar mijn mening ook de mogelijkheid om rekening te houden met waarde creatie van gebruikersparticipatie, data en netwerk effecten. Deze hoeveelheid gebruikers hebben naar mijn mening voldoende invloed op de uiteindelijk behaalde winst van de digitale aanwezigheid. Het wenselijk verdelen van de inkomens uit immateriële activa kan ook worden gerealiseerd door te kijken welke (digitale) aanwezigheden de DEMPE-functies uitoefenen. De aanwezigheid die relatief de meeste functies op zich neemt, heeft daarmee ook heffingsrecht over het grootste deel van het inkomen uit immateriële activa. Dit geeft naar mijn mening een eerlijke verdeling van de heffingsbevoegdheid over meerdere entiteiten voor wat betreft immateriële activa. Dit werkt positief voor het doel van de richtlijn. De drie voorwaarden zorgen naar mijn mening ook ervoor dat de richtlijn vooral de grotere digitale ondernemingen raakt. Deze ondernemingen zullen relatief de grootste voordelen hebben uit gebruikersparticipatie, data en netwerk effecten. De richtlijn zorgt ervoor dat de waarde creatie van deze activiteiten zoveel mogelijk op de correcte locatie worden belast. Dit komt de doeltreffendheid van de richtlijn zeer ten goede. De richtlijn kan hiermee als effectief worden beschouwd.

Het tweede principe is neutraliteit. Het toetsen aan neutraliteit houdt in dat digitale ondernemingen en traditionele ondernemingen fiscaal gelijk worden behandeld, waardoor

²³⁶ Burgers & Volkers, *MBB* 2019/3-14.

²³⁷ COM(2018) 147 final, pagina 14.

fiscale factoren geen invloed hebben op de keuze van het soort onderneming. Dit komt ook terug in de gedachte dat vergelijkbare digitale ondernemingen en traditionele ondernemingen in vergelijkbare situaties gelijk belast moeten worden. Uit onderdeel 4.2.1 is naar voren gekomen dat de richtlijn als aanvulling op de huidige regels van de vaste inrichting moet worden beschouwd. De AOA en het 'at arm's length'-beginsel zijn hierbij dan ook geldig voor een significante digitale aanwezigheid. Hierbij zie ik een gelijke fiscaalrechtelijke behandeling tussen een vaste inrichting en een significante digitale aanwezigheid. Het enige verschil is wel dat bij de functionele analyse aan een digitale aanwezigheden allicht minder gemakkelijk sleutelfuncties kunnen worden toegekend. Dit is omdat de werkelijke activiteiten van een digitale aanwezigheid allicht minder zichtbaar zijn dan die van een fysieke vaste inrichting. Een gevolg hiervan kan zijn dat de allocatie van winst aan een digitale aanwezigheid niet gelijk is aan de winst die aan een vergelijkbare fysieke vaste inrichting zou worden toegekend. Voor de rechtvaardige allocatie van heffingsrecht is dit uiteraard niet de bedoeling. Het is daarom wenselijk om de werkelijke activiteiten van de digitale aanwezigheid goed bij te houden zodat de juiste winst aan deze aanwezigheid wordt toegekend. Als waarde creërende activiteit kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het bijhouden en beheren van een digitaal platform of klantenbestand. Naar mijn mening kan de richtlijn als neutraal worden beschouwd.

Het derde principe is efficiëntie. Dit houdt in dat de administratiekosten van autoriteiten en de nakomingskosten van belastingplichtigen zoveel mogelijk worden geminimaliseerd. De administratiekosten van de belastingdienst zullen wel stijgen. Zij moeten naast vaste inrichtingen ook significante digitale aanwezigheden bij gaan houden. Daarbij komt ook kijken dat de belastingdienst moet verzekeren dat de belasting over de winst van de significante digitale aanwezigheid ook werkelijk aan de fiscus wordt afgedragen. De nalevingskosten van de belastingplichtigen zullen ook stijgen aangezien zij ook de administratie bij moeten gaan houden van nieuwe significante digitale aanwezigheden. De richtlijn kan hiermee als minder efficiënt worden beschouwd, maar dit lijkt mij ook onontkoombaar. Daarnaast kan het ook zijn dat deze toename van administratieve lasten zo klein mogelijk is, wat weer als argument kan worden gebruikt dat de richtlijn wel efficiënt is. Een werkelijk antwoord hierop zal echter pas bekend zijn als de richtlijn eenmaal is geïmplementeerd en in de praktijk wordt gekeken hoe autoriteiten en belastingplichtigen op de richtlijn reageren. Voor deze scriptie wordt daarom aangenomen dat voor nu deze richtlijn minder efficiënt is.

Het laatste principe betreft flexibiliteit. Dit houdt in dat de richtlijn in staat is om technologische en commerciële vooruitgang bij te houden. Over dit principe is naar mijn mening weinig discussie mogelijk. De richtlijn heeft namelijk als doel om het internationale recht te hervormen voor de uitdagingen van de digitalisatie van de economie. Hierna moet het dan mogelijk zijn om belasting te heffen over digitale activiteiten en deze op de juiste locatie te belasten. De richtlijn maakt het mogelijk voor het internationale recht om de digitalisering van de economie bij te blijven en geeft een basis om verdere uitdagingen van de digitale economie tegen te gaan. De richtlijn kan naar mijn mening dus als flexibel worden beschouwd.

4.3.2 Toetsing DST

Het doel van de DST is om de meest urgente gaten in de heffing van de digitale economie te dichten.²³⁸ Deze gaten houden in dat in het traditionele systeem digitale activiteiten onbelast blijven. Op deze manier wordt op korte termijn toch iets gedaan aan een eerlijker belastingheffing. De DST tracht dit te bereiken door een heffing van 3% te leggen op inkomsten uit bepaalde digitale activiteiten. De richtlijn heeft echter niet gedefinieerd waar deze inkomsten precies uit bestaan. Naar mijn mening zorgt dit ervoor dat zoveel mogelijk behaalde winst uit deze digitale activiteiten onder de DST kunnen vallen. De belaste activiteiten hebben ook een sterke band met de gebruikers van de digitale platformen en de heffingsbevoegdheid wordt verdeeld, afhankelijk van de hoeveelheid “gebruik” per lidstaat. De DST houdt hiermee dan ook gedeeltelijk rekening met de waarde creatie van gebruikersparticipatie, netwerk effecten en data. Daarnaast zorgt de DST er ook voor dat eerder onbelaste activiteiten nu wel worden belast. De DST kan hiermee als effectief worden beschouwd.

Voor de neutraliteit moet gelden dat digitale ondernemingen en traditionele ondernemingen fiscaalrechtelijk gelijk worden behandeld. De DST is hierbij een belasting over bepaalde digitale activiteiten. Deze activiteiten zouden door zowel een digitale als een traditionele onderneming kunnen worden uitgevoerd. Daarbij noemt de richtlijn geen vrijstelling van de DST voor bepaalde soorten ondernemingen. Hieruit maak ik op dat de DST betrekking heeft op alle soorten ondernemingen en daarmee neutraal van aard is.

De efficiëntie houdt in dat de administratiekosten van autoriteiten en de nakomingskosten van belastingplichtigen zoveel mogelijk worden geminimaliseerd. De nakomingskosten van de belastingplichtigen zullen zeker omhoog gaan, De ondernemingen moeten namelijk zelf ieder “gebruik” bijhouden en in elke lidstaat het juist bedrag aan belasting aan de fiscus betalen.²³⁹ De fiscus zal ook meer administratieve lasten hebben omdat deze het heffen over de digitale activiteiten bij moet gaan houden en moet ingrijpen als hier fouten optreden. De DST is naar mijn mening hiermee niet efficiënt. Het kan uiteraard wel zo zijn dat de toename van de lasten wel zo laag mogelijk is geweest. Dit zou dan weer als argument kunnen worden gebruikt dat de DST efficiënt is. Voor de scriptie wordt echter aangenomen dat de richtlijn minder efficiënt is.

Het laatste principe is flexibiliteit. Dit houdt in dat de richtlijn in staat is om technologische en commerciële vooruitgang bij te houden. Naar mijn mening voldoet de DST aan deze eigenschappen. De digitalisering van de economie zal tot gevolg hebben dat steeds meer omzet wordt gegeneerd door middel van digitale platformen. De DST biedt de mogelijkheid om deze winst te belasten en kan dit blijven doen ook als de economie steeds meer digitaal word. De DST kan hiermee als flexibel worden beschouwd.

²³⁸ Wolf, *NTR* 2018/914.

²³⁹ Wolf, *NTR* 2018/914.

4.4 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de oplossingen van de EC voor het belasten van de digitale economie besproken. Dit maakt het mogelijk om antwoord te geven op de volgende deelvraag:

Welke oplossingen biedt de EU aan om de digitale belasting te hervormen en voldoen deze plannen aan de principes van de 1998 Ottawa Taxation Framework Conditions?

De eerste oplossing betreft het invoeren van een richtlijn waarbij een nieuwe nexus tot stand komt. Deze significante digitale aanwezigheid geeft lidstaten dan het recht om te heffen over een deel van de totaalwinst van de grensoverschrijdende onderneming. De winst wordt toegerekend door middel van de AOA en de profit-splitmethode. De nieuwe nexus geeft ook de mogelijkheid dat de toegekende winst aan de digitale aanwezigheid de waarde creatie van gebruikersparticipatie, data en netwerkeffecten vertegenwoordigt. Voor de waarde creatie van immateriële activa kan dan worden gekeken welke entiteiten de DEMPE-functies uitvoeren en deze via de functionele analyse toerekenen aan de correcte entiteit. De tweede oplossing betreft het invoeren van een DST-richtlijn over digitale activiteiten tussen lidstaten van de EU. De DST is tijdelijk van aard en regelt dat de winst uit bepaalde digitale activiteiten wordt belast tegen een tarief van 3%.

Beiden richtlijnen zijn getoetst aan de basisprincipes van het uit 1998 daterende Ottawa Taxation Framework Conditions. Hieruit is geconcludeerd dat de richtlijnen effectief, flexibel en neutraal van aard zijn. De richtlijnen zijn echter niet geheel efficiënt aangezien voor beide geldt dat de administratieve lasten van de autoriteiten en de lasten van de belastingplichtigen wel toe zullen nemen. Hier zou natuurlijk wel beargumenteerd kunnen worden dat deze stijging van de werklast zo klein mogelijk is. Dit argument kan echter pas worden bewezen als in de praktijk kan worden bekeken hoe de autoriteiten en belastingplichtigen met de nieuwe richtlijn omgaan. Voor deze scriptie is daardoor besloten dat de richtlijnen minder efficiënt zijn.

Hoofdstuk 5: De oplossingen van de OESO voor de digitale economie

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk zijn de oplossingen voor het heffen over de digitale economie van de EC naar voren gekomen. Dit was het invoeren van een significante digitale aanwezigheid als oplossing op lange termijn en het invoeren van een DST op korte termijn. De EC is echter niet de enige organisatie die zich bezighoudt met oplossingen voor de knelpunten van de digitale economie. De OESO constateerde deze knelpunten ook al in 2015 bij actiepunt 1 van de BEPS-actiepunten. De OESO beschreef namelijk dat de toenemende digitalisering van de economie en de afname van het belang van fysieke aanwezigheid, samengaan met netwerkeffecten en data, vragen oproept over het huidige systeem van de nexus. Daarnaast lichtte de OESO toe dat de toename van de mogelijkheid van bedrijven om informatie te verzamelen en te verspreiden, de vragen oproept of deze data ook waarde creëert en hoe deze overdracht van data voor fiscale doeleinden moet worden gekwalificeerd.²⁴⁰ In dit hoofdstuk worden de mogelijke oplossingen van de OESO voor deze knelpunten besproken en getoetst aan de voorwaarden van het Ottawa framework. Aan het slot van dit hoofdstuk wordt antwoord gegeven op de volgende deelvraag:

Welke oplossingen biedt de OESO aan om de digitale belasting te hervormen en voldoen deze oplossingen aan de principes van de 1998 Ottawa Taxation Framework Conditions?

5.2 Een nieuw nexus-begrip

De OESO bespreekt als eerste mogelijke oplossing het introduceren van een nieuw nexus-begrip. Dit houdt in dat fysieke aanwezigheid in een ander land als voorwaarde voor belastingplicht wordt uitgebreid met een significante economische aanwezigheid van de onderneming in dat land. Deze aanwezigheid betekent dat door middel van factoren wordt vastgesteld dat de onderneming in het andere land doelgerichte en constante interacties uitvoert met behulp van technologie en andere automatische tools.²⁴¹

5.2.1 De Revenue-based factor

De OESO noemt als mogelijke factor voor het bepalen van een significante economische aanwezigheid de “Revenue-based factor”. Hier is sprake van een indicator voor voldoende aanwezigheid in een land als de onderneming in dit land omzet creëert. In deze omzet kan dan ook de waarde creatie van de consumenten (gebruikersparticipatie) en de data van deze consumenten terugkomen.²⁴² Daarnaast zou de omzet ook netwerk effecten kunnen vertegenwoordigen, aangezien een band kan worden gelegd tussen de verkoop van producten aan consumenten en hun kennis van deze producten door netwerk effecten. Daarnaast beargumenteert de OESO ook dat het gebruik van een revenue-based factor mogelijk de kosten van belastingplichtigen verlaagt om de wet- en regelgeving na te leven (compliance-costs) en meer fiscale zekerheid bij grensoverschrijdende transacties geeft.²⁴³

²⁴⁰ OESO 2015a, onderdeel 248.

²⁴¹ OESO 2015a, onderdeel 277.

²⁴² OESO 2015a, onderdeel 278.

²⁴³ OESO 2015a, onderdeel 278.

De OESO wil met het ontwikkelen van een correcte revenue-based factor met meerdere technische problemen rekening houden. Zo bestaat er de mogelijkheid om enkel omzet aan het land toe te kennen voor transacties waarbij door middel van een digitaal platform een contract wordt opgesteld, uitgevoerd en beëindigd. Hier kan dan wel het probleem ontstaan dat digitale ondernemingen transacties op een andere wijze uit gaan voeren, bijvoorbeeld door middel van pakketpost of via een telefoon. De OESO noemt wel dat bij deze alternatieve methodes het over het algemeen wel moeilijker is om in een korte periode veel omzet te creëren.²⁴⁴ De OESO noemt ook nog als mogelijk bezwaar ten aanzien van deze methode voor het bepalen van omzet, dat belastingplichtigen in vergelijkbare situaties anders kunnen worden belast. Een onderneming die namelijk veel contracten afsluit zal dan zwaarder worden belast in het andere land dan de onderneming die transacties met een andere methode uitvoert. Hier is dan sprake van een ongelijke behandeling, waardoor het argument kan worden gegeven dat revenue-based factor alle omzet in het land moet vertegenwoordigen en niet enkel de verkregen omzet door middel van contracten. De OESO noemt ook nog dat het voor de revenue-based factor van belang is dat deze op een consistente manier wordt bepaald. Dit kan bijvoorbeeld de bruto omzet zijn van alle gemaakte transacties binnen dat land, berekend in de relevante valuta van dat land.²⁴⁵

5.2.2 De Digitale factor

Een andere mogelijke factor voor het bepalen van een significante economische aanwezigheid is een “Digital factor”. Deze factor houdt in dat een bedrijf in een ander land significant aanwezig kan zijn als het in dit land voldoende digitale aanwezigheid heeft. Hier kan worden gedacht aan periodieke en doelbewuste interacties van een digitaal bedrijf met gebruikers/klanten woonachtig/gevestigd in een bepaald land door middel van een online aanwezigheid.²⁴⁶ De OESO stelt meerdere digitale factoren voor. Een van deze mogelijke factoren is de aanwezigheid van een lokaal domein naam (local domain name) van de onderneming in het andere land. Dit lokale domein moet worden gezien als een soort digitaal adres van de digitale onderneming in het andere land. Hier kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een Amerikaans bedrijf dat normaliter zijn site afsluit met .com maar speciaal voor de Nederlandse markt een site creëert met .nl, zodat Nederlandse consumenten eerder met het bedrijf in contact komen.

Als andere mogelijke digitale factor noemt de OESO een lokaal digitaal platform (local digital platform). Dit houdt in dat een onderneming voor een specifiek land digitaal handelt, door middel van een website of digitaal platform, met klanten en hier rekening houdt met onder andere de taal en culturele normen van het land.²⁴⁷ Naar mijn mening kan dit worden gezien als een uitbreiding van de local domain name aangezien deze enkel een land-specifiek adres tot stand brengt terwijl het local digital platform verder gaat in het specialiseren voor een specifiek land.

Voor nog een andere mogelijke digitale factor kan worden gezien in hoeverre een digitale onderneming voor zijn consumenten in een specifiek land het uitvoeren van betalingen makkelijker heeft gemaakt. Dit kan terug komen in het feit of de onderneming prijzen heeft

²⁴⁴ OESO 2015a, onderdeel 278.

²⁴⁵ OESO 2015a, onderdeel 278.

²⁴⁶ OESO 2015a, onderdeel 279.

²⁴⁷ OESO 2015a, onderdeel 279.

opgesteld naar de landelijke valuta, bij deze prijzen rekening houdt met het nationale belastingsysteem en of de consument kan betalen met landelijke betalingsmethodes. Als een digitale onderneming rekening houdt met deze zaken, kan dit aangeven dat de onderneming een constant en doelgericht verband met de economie van dit land heeft.²⁴⁸

5.2.3 User-based factor

De OESO heeft ook aangegeven dat de aanwezigheid van een significante economische aanwezigheid in een land kan worden bewezen met behulp van gebruikersfactoren (User-based factors). De aanwezigheid van netwerk effecten en het gebruik van de data van consumenten kan namelijk een teken zijn dat de digitale onderneming een constant en doelgericht verband met het land heeft. De OESO noemt meerdere mogelijke gebruikersfactoren:²⁴⁹

De eerste mogelijke gebruikersfactor is de gemeten hoeveelheid “monthly active users” (hierna: MAU) van het platform van de digitale onderneming in een land. De MAU slaat hier op de consumenten die woonachtig zijn in een land en die binnen de 30 dagen periode voor het moment van meten geregistreerd staan bij het digitale platform van de onderneming en deze ook hebben bezocht. Het meten van de hoeveelheid MAU kan dan als indicator worden gebruikt voor hoeveel het digitale platform van de onderneming in de markt van het land participeert.

Een andere mogelijke gebruikersfactor is de mate van de contracten die digitaal worden gesloten tussen de onderneming en de consumenten woonachtig in het land. Als de onderneming namelijk veel contracten afsluit met inwoners van een land dan kan worden gezegd dat deze onderneming voldoende participeert in de economie van dat land. Deze gedachtegang is ook al naar voren gekomen in onderdeel 2.5.3 bij de vereiste activiteiten van de vaste vertegenwoordiger, aangezien deze ook periodiek namens de onderneming overeenkomsten moet kunnen sluiten.

Wat ook nog als gebruikersfactor mogelijk is, is de hoeveelheid data verzameld door het digitale platform van de consumenten die woonachtig zijn in het land. De gedachte hierachter is dat als een digitale onderneming veel data heeft van de consumenten binnen een nationale markt, deze onderneming dan ook een sterke band heeft met het woonland.²⁵⁰

5.2.4 Een Unified Approach (Pijler 1)

Hiervoor zijn de mogelijke factoren voor een significante economische aanwezigheid door de OESO in 2015 besproken. Het was in 2015 echter niet gelukt om consensus te bereiken over oplossingen voor de uitdagingen binnen de digitale economie. Het BEPS-project had hierbij gefaald om het aangrijppunt voor winstbelasting te verschuiven van de fysieke aanwezigheid van de onderneming naar de virtuele of digitale aanwezigheid van de onderneming.²⁵¹ Naar mijn mening liet dit ook zien dat het nog niet was gelukt om een nieuwe nexus te introduceren. De OESO heeft een nieuwe poging gedaan voor het introduceren van een nexus-begrip toen in 2019 het rapport “Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under

²⁴⁸ OESO 2015a, onderdeel 279.

²⁴⁹ OESO 2015a, onderdeel 280.

²⁵⁰ OESO 2015a, onderdeel 280.

²⁵¹ Van Horzen, “OECD komt met nieuw stelsel winsttoerekening aan marktjurisdicties voor consumer facing-multinationals”, *NtFR* 2019/2613.

Pillar One” werd gepubliceerd. Dit rapport staat ook wel bekend als Pijler 1.²⁵² Volgens dit rapport moet het nexus-begrip betekenen dat een bedrijf digitaal aanwezig is in een land als sprake is van constante en significante betrokkenheid van de onderneming in de economie van dit land. Dit dient dan vooral terug te komen uit de mate van interactie met de consumenten in het land.²⁵³ De OESO beargumenteert dat het nexus-begrip het eenvoudigst kan worden geïmplementeerd door middel van het introduceren van een omzetrempel. Hier haal ik uit dat de OESO de voorkeur heeft gegeven aan een Revenue-based factor.²⁵⁴ De omzetrempel houdt in dat een onderneming digitaal economisch en significant aanwezig wordt geacht, als deze in dat land een minimum waarde aan omzet genereert. De waarde van deze drempel wordt dan aangepast afhankelijk van de schaal van de markt. Daarnaast wordt dit nexus-begrip dan alleenstaand geplaatst boven de huidige regels van de vaste inrichting. Dit zorgt er dan voor dat het nexus-begrip geen andere regels voor de vaste inrichting beïnvloedt. De OESO noemt ook nog als voordeel dat het gebruik maken van een omzetrempel verzekert dat bedrijven met verschillende bedrijfsmodellen en grensoverschrijdende transacties, fiscaal hetzelfde worden behandeld.²⁵⁵

De OESO heeft ook in 2019 meer duidelijkheid gebracht rondom de allocatie van winst aan een digitale aanwezigheid van een onderneming. De OESO had hiervoor in mei het rapport “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy” gepubliceerd. Dit rapport besprak drie voorstellen over hoe heffingsrecht kon worden verdeeld tussen meerdere landen. Deze betreffen het “user participation” voorstel, het “marketing intangibles” voorstel en “significant economic presence” voorstel.²⁵⁶

Het “user participation” voorstel houdt in dat rekening moet worden gehouden met de waarde creatie van gebruikersparticipatie en de verkregen data van deze gebruikers.²⁵⁷ In hoofdstukken twee en drie is al naar voren gekomen dat het niet onlogisch is om aan deze activiteiten heffingsrecht toe te wijzen. Wat echter ook naar voren is gekomen is dat waarde creatie geen consistente term is binnen het internationale recht, waardoor het werkelijk lokaliseren en definiëren van waarde creatie kan worden bemoeilijkt. De OESO stelt hier voor om winst toe te kennen aan “user participation” door middel van een residu profit splitsing approach.²⁵⁸ Voor deze methode wordt dan eerst gekeken wat de overige winst van de onderneming is na het alloceren van winst aan de bedrijfsactiviteiten na toepassing van het ‘at arm’s length’-beginsel. Een proportie van deze restwinst moet dan worden toegekend aan de waarde creatie van de activiteiten van de gebruikers door middel van beschikbare informatie of een vast percentage. Deze restwinst wordt dan toegekend aan de verschillende landen waar de gebruikers woonachtig zijn door middel van een verdeelsleutel, waarna deze landen het heffingsrecht verkrijgen over hun deel, ongeacht of de digitale onderneming een belastbare aanwezigheid in dat land heeft gehad.²⁵⁹ Het voordeel van deze methode is dat de regels voor standaard bedrijfsactiviteiten niet hoeft te worden gewijzigd. Het enige wat hier

²⁵² *Kamerstukken II 2019/20, 32140, nr. 60.*

²⁵³ OESO 2019a, onderdeel 2.3, punt 22.

²⁵⁴ Zie onderdeel 4.2.1.

²⁵⁵ OESO 2019a, onderdeel 2.3, punt 23.

²⁵⁶ OESO 2019b, punt 22.

²⁵⁷ OESO 2019c, onderdeel 2.2.1, punt 17.

²⁵⁸ OESO 2019c, punt 24.

²⁵⁹ OESO 2019c, punt 24.

dan wel merkwaardig is, is dat een land dan heffingsbevoegdheid over een deel van de ondernemingswinst kan krijgen zonder dat deze onderneming ook fysiek of digitaal in dit land aanwezig is.²⁶⁰

Het “marketing-intangibles” voorstel slaat terug op het al eerder besproken feit dat immateriële activa een zeer relevante rol spelen bij digitale ondernemingen. Het bepalen van een locatie van immateriële activa is wel lastig aangezien bijvoorbeeld een patent van een onderneming veel waarde kan creëren voor meerdere onderdelen van de onderneming zonder dat dit patent aan een enkele jurisdictie kan worden toegekend. Het voorstel zegt dat een digitale onderneming de markt van een land kan betreden door middel van immateriële activa gericht op marketing.²⁶¹ Als een merk van de onderneming namelijk gunstig wordt geïntroduceerd in het land en dit een positieve impact heeft op het koopgedrag van de consumenten, dan kan dit worden geschouwd als immateriële activa dat in het marktland is gecreëerd.²⁶² Daarnaast kunnen ook andere vormen van activa zoals klantendata, klantenlijsten en klantenrelaties ontstaan in het marktland vanwege actieve interacties tussen de digitale onderneming en de consumenten.²⁶³ De OESO is hier dan van mening dat er een relevant verband bestaat tussen de “marketing-intangibles” van de digitale onderneming en het land waar de consumenten wonen. Het voorstel stelt voor om de waarde creatie van deze “marketing-intangibles”, gezamenlijk met bijhorende risico’s, toe te kennen aan het land waar deze immateriële activa is gecreëerd. Al het overig inkomen, zoals het inkomen van technische immateriële activa en het inkomen vanwege standaard bedrijfsactiviteiten, dient dan te worden toegekend door middel van de huidige allocatieregels.²⁶⁴ Naar mijn mening kan dit voorstel wel oplossingen bieden voor de onduidelijkheden rondom de digitale economie. Dit voorstel zorgt er namelijk voor dat de waarde creatie van netwerk effecten en gebruikers participatie kan worden toegekend aan het marktland. Daarnaast kan de waarde creatie van non-“marketing-intangibles” worden toegekend aan het land waar deze zijn gecreëerd. Dat lijkt mij redelijk aangezien bij deze vormen van immateriële activa veel R & D voorafgaat en het dan rechtvaardig is dat inkomen van deze activa wordt belast bij de entiteit(en) waar deze activa is gecreëerd.

Het “significant economic presence” voorstel is gebaseerd op het concept dat in 2015 is gepubliceerd. Hier is namelijk sprake van een belastbare aanwezigheid van een digitale onderneming als deze doelgerichte en constante interacties verricht met de markt van het land waar de consumenten woonachtig zijn. Dit voorstel beschouwt ook het traditionele stelsel van winstallocatie niet langer meer effectief voor de huidige internationale markt.²⁶⁵ De “significant economic presence” kan zoals eerder besproken met meerdere mogelijke factoren worden aangetoond. Voor de allocatie van winst stelt dit voorstel een driestappenplan voor.²⁶⁶

²⁶⁰ OESO 2019c, punt 25.

²⁶¹ OESO 2019c, punt 30.

²⁶² OESO 2019c, punt 31.

²⁶³ OESO 2019c, punt 31.

²⁶⁴ OESO 2019c, punt 43.

²⁶⁵ OESO 2019c, punt 50.

²⁶⁶ OESO 2019c, punt 52.

- 1: Een definitie van de verdeelbare heffingsgrondslag;
- 2: Het bepalen van verdeelsleutels voor het verdelen van deze heffingsgrondslag;
- 3: Het bepalen van de zwaarte van deze verdeelsleutels.

Het “user participation” voorstel, het “marketing intangibles” voorstel en het “significant economic presence” voorstel kennen alle drie argumenten voor hun implementering. De OESO heeft besloten om in het in oktober 2019 uitgebrachte rapport rekening te houden met al deze voorstellen en ze samen te voegen tot een enkele regeling.²⁶⁷²⁶⁸ Deze “Unified Approach” introduceert een nieuw nexus-begrip, onafhankelijk van fysieke aanwezigheid, en gericht op een verkoopdrempel.²⁶⁹ Deze verkoopdrempel staat ook bekend als bedrag A.²⁷⁰ Voor de allocatie van winst wordt gekeken naar het commerciële geconsolideerde resultaat van de onderneming. Voor de standaard bedrijfsactiviteiten wordt een deel van de winst toegekend genaamd “routine-winst” en het overige deel wordt aangemerkt als “residual winst”. Deze “routine-winst” wordt aan de landen toegekend waar de onderneming wel een fysieke aanwezigheid heeft met behulp van het ‘at arm’s length’-beginsel. De “residuel winst” komt dan aan de landen toe waar de onderneming dan volgens het nieuwe nexus-begrip een digitale aanwezigheid heeft. Deze “residual winst” wordt vervolgens weer toegerekend aan factoren zoals immateriële activa, software en risico’s. Deze toepassing van bedrag A vindt zijn oorsprong in het eerder besproken “user participation” voorstel.²⁷¹

De OESO houdt ook rekening met een vaste vergoeding voor (eenvoudige) distributieactiviteiten en routinemarketing, ook wel bekend als bedrag B.²⁷² Deze vergoeding is dan een vast percentage van de gerealiseerde omzet. Bedrag B is hiermee een toepassing van het “market-intangibles” voorstel.²⁷³ Het is de bedoeling dat Pijler 1 een brede toepassing gaat krijgen. Pijler 1 dient namelijk niet enkel te gelden voor zeer gedigitaliseerde bedrijven, maar ook voor bedrijven die zwaar op consumenten zijn gericht.²⁷⁴ Pijler 1 heeft hiermee dan betrekking op digitale ondernemingen en niet-digitale ondernemingen, aangezien beiden ondernemingsvormen een digitale aanwezigheid in een ander land kunnen hebben.

5.3 Pijler 2

De OESO heeft naast Pijler 1 ook nog andere maatregelen aangekondigd die bekend staan onder Pijler 2 en als het Global Anti-Base Erosion Proposal (GLOBE).²⁷⁵ Deze maatregelen hebben als doel een minimumniveau van winstbelasting bij internationaal opererende bedrijven te waarborgen.²⁷⁶ Het verzekeren van een minimumbelasting zal volgens de OESO

²⁶⁷ Van Horzen, *NTFR* 2019/2613.

²⁶⁸ OECD 2019a, punt 13.

²⁶⁹ OESO 2019a, punt 15.

²⁷⁰ OESO zet volgende stap naar overeenstemming over BEPS 2.0, V-N 2020/50.8.

²⁷¹ Burgers, *NTFR* 2019/2781.

²⁷² OESO zet volgende stap naar overeenstemming over BEPS 2.0, V-N 2020/50.8.

²⁷³ Burgers, *NTFR* 2019/2781.

²⁷⁴ Zie het artikel “Korte achtergrond belastingheffing digitale economie” van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs bezocht via https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/achtergrond_belastingheffing_digitale_economie.pdf.

²⁷⁵ *Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 63.

²⁷⁶ Reactie staatssecretaris op OESO-voorstel voor minimum winstbelasting bij multinationals (BEPS 2.0), V-N 2019/58.8.

het incentive van belastingplichtigen laten dalen om winst te verschuiven tussen marktjurisdicties.²⁷⁷ Hiermee wordt voorkomen dat grondslag uitholling plaats vindt door het verschuiven van winsten naar landen met zeer lage of geen belastingheffing. Daarnaast tracht Pijler 2 een ondergrens te stellen aan belastingconcurrentie tussen landen. Een minimumtarief moet namelijk een race naar de bodem in de winstbelasting voorkomen en zo een gelijk spelveld creëren voor internationaal opererende bedrijven. Deze maatregelen bestaan uit vier onderdelen die in werking kunnen treden als blijkt dat een inkomstenbestanddeel niet voor een minimaal tarief wordt belast. De twee hoofdmaatregelen zijn de “income inclusion rule” en de “undertaxed payments rule”. Deze maatregelen kunnen door landen in hun nationale wet worden omgezet. Twee overige maatregelen zijn de “subject to tax rule” en de “switch-over rule”. Het is de bedoeling dat deze maatregelen worden opgenomen in belastingverdragen. De “switch-over rule” kan worden gezien als een aanvulling van de “income inclusion rule” en de “subject to tax rule” als aanvulling van de “undertaxed payment rule”. Het is duidelijk dat de maatregelen van Pijler 2 van belang zijn voor ondernemingen die grensoverschrijdend gevestigd zijn en transacties uitvoeren. Naar mijn mening zijn deze maatregelen ook relevant voor de digitale economie aangezien grondslag uitholling ook een mogelijkheid voor digitale ondernemingen is, zoals al eerder is besproken in hoofdstuk drie van deze scriptie.²⁷⁸ De maatregelen van Pijler 2 komen hierna aan de orde.

5.3.1 De “income inclusion rule”

De “income inclusion rule” houdt in dat de (uiteindelijke) moedermaatschappij van een concern winst buiten het eigen land belast, als deze winst in het buitenland niet is onderworpen aan een minimum effectief tarief. Hiermee wordt verzekerd dat de digitale onderneming voor zijn wereldinkomen globaal wordt belast tegen een minimaal tarief, ongeacht waar deze onderneming is gevestigd.²⁷⁹ Deze regel heeft hiermee de functie als “top-up” om het te lage tarief te verhogen naar het vereiste minimale tarief. De OESO is van mening dat het invoeren van deze regel voor een eenvoudige globale standaard zorgt, waarbij het makkelijker wordt om consistente en gecoördineerde regels te ontwikkelen. Daarnaast zorgt deze regel er ook voor dat belastingplichtigen minder incentive hebben om met winst tussen landen te gaan schuiven.²⁸⁰ De OESO is ook van mening dat voor het minimumtarief moet worden gekeken naar een enkel consistent tarief dat geldig is voor alle landen. Dit is noodzakelijk omdat elk land zijn eigen regels rondom “corporate income tax” (CIT) kent, waardoor het creëren van een minimum effectief tarief per de CIT van elk land erg complex is en het moeilijk is om deze verschillende minimumtarieven om te zetten in een eenvoudig te handhaven internationale standaard, wat ingaat tegen de wensen van de GLOBE.²⁸¹²⁸² De OESO bespreekt ook nog vanuit welke jurisdictie de grondslag van het effectieve tarief moet worden bepaald. Een voorstel is het toepassen van de CFC-regels van het land waar de moedermaatschappij is gevestigd. Het toepassen van deze regels gaat dan wel breder dan de standaard regels van de CFC aangezien de “income inclusion rule” niet enkel passieve inkomsten zoals rente en royalty’s meeneemt, maar ook actieve inkomsten.²⁸³ Dit betekent

²⁷⁷ OESO 2019b, punt 60.

²⁷⁸ Zie onderdeel 3.5.1.

²⁷⁹ OESO 2019b, punt 61.

²⁸⁰ OESO 2019b, punt 62.

²⁸¹ OESO 2019b, punt 64.

²⁸² OESO 2019b, punt 65.

²⁸³ Brief van de staatsecretaris van Financiën, kenmerk 2019-0000185431, pagina 4.

dat de grensoverschrijdende entiteit zijn buitenlandse belastinggrondslag moet bepalen door middel van de belastingregels van het moederland. Dit kan echter zorgen voor veel kosten voor het naleven van wet- en regelgeving (compliance costs) en een verschil in structuur en regels van het belastingsysteem van het thuisland en het bronland kan ervoor zorgen dat het thuisland een te laag effectief tarief waarneemt, terwijl hier in het bronland geen sprake van is.²⁸⁴ Hier kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een bronland die ruimere verliesverrekeningsregels kent dan het land van de moedermaatschappij. Het bronland ziet dan een kleinere heffingsgrondslag dan de moeder, wat betekent dat het bronland een hoger effectief tarief waarneemt dan de moeder en dat de moeder dan onterecht extra gaat heffen.

De “switch-over rule” heeft als functie om te verzekeren dat de “income inclusion rule” ook geldig is voor inkomen uit buitenlandse onderdelen of entiteiten van de moedermaatschappij die lokaal daar zijn vrijgesteld. Deze regel introduceert namelijk de mogelijkheid om op vrijgestelde buitenlands inkomen in plaats van de vrijstelling methode een verrekening methode toe te passen, waarbij vervolgens wordt geconcludeerd dat deze buitenlandse inkomsten lokaal niet onder het verplichte minimale effectieve tarief vallen. Het thuisland kan hier vervolgens op heffen totdat het minimumtarief is bereikt.²⁸⁵ Deze regel kent een erg brede toepassing aangezien deze ook toegepast kan worden op immateriële activa dat niet als onderdeel van een vaste inrichting wordt beschouwd.

5.3.2 De “undertaxed payments rule”

De “undertaxed payments rule” ziet op het heffen van een bronbelasting of een aftrekbeperking over betalingen aan gelieerde partijen als deze betalingen niet onderworpen zijn aan een minimum effectief tarief.²⁸⁶ De OESO heeft de “undertaxed payments rule” beknopter uitgewerkt dan de “income inclusion rule”. Wel is naar voren gekomen dat wordt beoogd om een regel te ontwikkelen die effectief is, goed coördineert met andere regels, dubbele belasting voorkomt en kosten voor het volgen van wet- en regelgeving minimaliseert. Daarbij is het ook nog van belang dat het duidelijk is welke type betalingen onder de regel vallen, wanneer deze betalingen onvoldoende belast zijn en hoe de regel dit moet corrigeren.²⁸⁷ De “subject to tax rule” ondersteunt de “undertaxed payments rule” ook door te laag belaste betalingen belastbaar te maken bij de betaler en niet de ontvanger van het bedrag. Belastingplicht wordt hier dan gelegd bij de bron. Daarbij kan deze regel ook verdragsvoordelen voor deze betalingen weigeren.²⁸⁸

5.4 Toetsing aan het Ottawa Framework

In het vorige onderdeel zijn de twee kernoplossingen van de OESO voor de problematiek rondom het belasten van ondernemingen naar voren gekomen. Beide stellen maatregelen voor die de heffing van de winstbelasting voor grensoverschrijdende ondernemingen moet verbeteren. Deze oplossingen moeten nog wel worden getoetst aan de basisprincipes van het uit 1998 daterende Ottawa Taxation Framework Conditions. De condities waar nu op worden getest zijn effectiviteit, neutraliteit, efficiëntie en flexibiliteit. Wat nog van belang is om te melden, is dat de discussie over Pijler 1 en 2 nog niet ten einde is. Voor Pijler 1 was het de

²⁸⁴ OESO 2019b, punt 68.

²⁸⁵ OESO 2019b, punt 72.

²⁸⁶ OESO 2019b, punt 74.

²⁸⁷ OESO 2019b, onderdeel 75.

²⁸⁸ OESO 2019b, onderdeel 73.

bedoeling dat in oktober 2020 overeenstemming over de maatregelen was bereikt. De corona crisis en een discussie met de Verenigde Staten over het toepassingsbereik van Pijler 1 heeft er echter voor gezorgd dat dit niet haalbaar is.²⁸⁹ Daarnaast bestaat ook nog geen definitieve overeenkomst bij Pijler 2. Hetgeen hiervoor is besproken over Pijler 1 en 2 is wat nu bekend is over de blauwdrukken van beiden pijlers. Voor beide pijlers geldt dus nog dat de precieze inhoud van deze blauwdrukken in beweging zijn totdat definitieve versies zijn overeengekomen en gepubliceerd.²⁹⁰ De huidige planning is dat dit rond medio 2021 ook echt gebeurt. Voor elke oplossing van de OESO komt deze toetsing nu aan de orde.

5.4.1 Toetsing Pijler 1

Voor de toetsing aan effectiviteit is het van belang dat de oplossing doeltreffend is, wat betekent dat een belasting de juiste opbrengst op het juiste moment oplevert. Een juiste opbrengst bestaat echter niet en dit kan beter als een wenselijke opbrengst worden gezien. Daarnaast houdt effectiviteit in dat de mogelijkheid van belastingfraude zo veel mogelijk wordt ingeperkt. Het uiteindelijke doel van Pijler 1 is om de significante digitale aanwezigheid te belasten op de locaties waar de relevante waarde creatie heeft plaatsgevonden. De “Unified Approach” introduceert hiervoor als nieuw nexus-begrip een verkoopdrempel en voor de allocatie van winst wordt gebruik gemaakt van een splitsing van de winst in “routine-winst” en “residual winst”. Naar mijn mening biedt de omzetsdrempel (bedrag A) een oplossing voor de tekortkoming van de huidige regels van de vaste inrichting in verband met de digitale economie. Deze verkoopdrempel geeft landen namelijk een ruimere mogelijkheid om heffingsrecht te verkrijgen over een deel van de totaalwinst van een onderneming. Hier komt niet langer meer de beperking van een fysieke aanwezigheid naar voren. De Wilde noemt ook dat onder huidige transfer price regels de grondslag van de belasting volledig toekomt aan het aanbod land.²⁹¹ Het toepassen van bedrag A geeft dan de mogelijkheid aan het marktland om een deel van het heffingsrecht te verkrijgen. Hier kan dan een rechtstreeks verband worden gelegd tussen de waarde creatie van het marktland en de heffingsbevoegdheid over de ondernemingswinst van dit marktland, wat het doel van Pijler 1 ten goede komt. Het Inclusive Framework heeft wel laten weten dat de reikwijdte van bedrag A wordt gericht op twee soorten bedrijven. Dit zijn bedrijven die geautomatiseerde digitale diensten leveren (automated digital services of ADS) en bedrijven die zich specifiek op consumenten richten (consumer facing business of CFB). Daarbij komt ook kijken dat bedrag A enkel geldt voor bedrijven met een hoge omzet.²⁹² De waarde van bedrag A kent ook nog geen definitieve waarde, maar de mening is wel dat deze voor een ADS hoger zal liggen dan van een CFB. Het argument hiervoor is dat CFB’s minder mogelijkheden hebben om op afstand deel te nemen aan de markt.²⁹³ Hier wordt wel aangenomen dat bedrag A voor beiden bedrijven onder de € 5 miljoen zal liggen. Naar mijn mening is dit bedrag een betrouwbare indicator voor een significante digitale aanwezigheid en ook laag genoeg om te verzekeren dat het merendeel van de digitale transacties door de fiscus in aanmerking worden genomen. Het feit dat bedrag A moet gaan gelden voor CFB’s laat naar mijn mening zien dat de reikwijdte van Pijler 1 verder gaat dan dat voor de digitale economie nodig is, wat betekent

²⁸⁹ Brief van Staatsecretaris 2020-0000179034 Paragraaf 1.

²⁹⁰ Brief van Staatsecretaris 2020-0000179034 Paragraaf 3.

²⁹¹ De Wilde, “On the OECD’s ‘Unified Approach’ As Frankenstein’s Monster and a Dented Shape Sorter”, *SSRN* November 3, 2019, onderdeel 3.

²⁹² Brief van Staatsecretaris 2020-0000179034 Paragraaf 3.1.

²⁹³ KPMG report: Summary and initial analysis of Pillar one, pagina 5.

dat de reikwijdte breed genoeg is om de doelstelling van Pijler 1 voor de digitale economie te bereiken. Deze brede reikwijdte laat naar mijn mening ook zien dat waarde creatie van data en netwerkeffecten van grensoverschrijdende transacties zoveel mogelijk in de heffing mee kan worden genomen. Pijler 1 staat ook namelijk waarde creatie aan het markland toe. Daarnaast kan de verkoopdrempel mede de waarde creatie vertegenwoordigen van de factoren besproken in het “user participation” voorstel, het “marketing intangibles” voorstel en de “significant economic presence” voorstel. Dit lost naar mijn mening ook het probleem op van de onduidelijkheid van het begrip “waarde creatie”. In hoofdstuk drie is namelijk besproken dat waarde creatie geen internationaal consistent begrip kent, waardoor het moeilijk kan zijn waarde creatie te definiëren en toe te kennen aan activiteiten. De verkoopdrempel kan deze waarde creatie, ongeacht de definitie, dan wel vertegenwoordigen. Waar nog wel een vraagteken bij kan worden gezet is het feit dat Pijler 1 niet geldt voor ondernemingen met een lagere omzet, maar allicht kan hier worden gezegd dat deze ondernemingen minder profijt hebben van netwerkeffecten of gebruikersparticipatie. De introductie van bedrag B geeft ook meer gemak voor belastingplichtigen. Een vast percentage voor (eenvoudige) distributieactiviteiten kan namelijk de toepassing van het ‘at arm’s length’-beginsel vereenvoudigen en discussies laten afnemen.²⁹⁴ Pijler 1 kan naar mijn mening als effectief worden beschouwd.

Het toetsen aan neutraliteit houdt in dat digitale ondernemingen en traditionele ondernemingen fiscaal gelijk worden behandeld, waardoor fiscale factoren geen invloed hebben op de keuze van het soort onderneming. Dit komt ook terug in de gedachte dat vergelijkbare digitale ondernemingen en traditionele ondernemingen in vergelijkbare situaties gelijk belast moeten worden. Naar mijn mening bestaat over dit principe niet veel discussie. Het is namelijk al eerder gebleken dat de digitale economie en de traditionele economie niet van elkaar te scheiden zijn. Het is daarom zaak voor het internationale recht om oplossingen te bedenken die relevant zijn voor beide economieën. De brede reikwijdte van Bedrag A laat zien dat Pijler 1 ook kan worden toegepast in de traditionele economie, wat betekent dat voor zowel de digitale economie als de traditionele economie de verkoopdrempel en de omzet van de onderneming relevant worden. Voor deze ondernemingen zullen dan ook dezelfde regels voor de “routine-winst” en de “residual winst” gaan gelden. Pijler 1 is hiermee voldoende neutraal.

Efficiëntie houdt in dat de administratiekosten van autoriteiten en de nakomingskosten van belastingplichtigen zoveel mogelijk worden geminimaliseerd. De nakomingskosten van belastingplichtigen zullen lager zijn als duidelijk is wat van hen wordt verwacht. Dit kan worden bereikt door duidelijke en concrete wetgeving. Voor Pijler 1 komt dit naar voren als op internationaal niveau consensus is bereikt over de verkoopdrempel en de allocatie van waarde creatie aan landen. Aangezien de blauwdruk van Pijler 1 nog steeds in ontwikkeling is, kan ik op dit moment niet aannemen dat sprake is van definitieve concrete wetgeving. Ik denk wel dat als de blauwdruk eenmaal is gepubliceerd en hiermee verder wordt gewerkt tussen landen, dat dan wel sprake kan zijn van duidelijke en concrete wetgeving. Dit neemt echter niet weg dat ondernemingen meer administratieve lasten krijgen omdat zij nu ook administratie moeten voeren in landen waar zij significant digitaal aanwezig zijn.

²⁹⁴ Brief van Staatsecretaris 2020-0000179034 Paragraaf 3.1.

De administratiekosten van de autoriteiten nemen ook toe. Zij moeten naast het toekennen van heffingsrecht vanwege fysieke aanwezigheid nu ook rekening gaan houden met heffingsrecht vanwege digitale aanwezigheid. Een onderneming met bijvoorbeeld twee fysieke belastbare aanwezigheden kan nu ineens drie of meer belastbare aanwezigheden hebben. Daarbij komt ook nog naar voren dat iemand de verkooptrempel moet bijhouden. Uit het meest recente rapport van de OESO komt naar voren dat deze verantwoordelijkheid bij de ondernemingen komt te liggen. Zij dienen namelijk in hun administratie bij te houden welke regels zij toepassen voor het verkoopbedrag en hoe dit bedrag precies tot stand is gekomen.²⁹⁵ De overheden van landen gaan ook nog een hele kluit hebben aan het implementeren van Pijler 1. Hier wordt namelijk verwacht dat als landen eenmaal een consensus hebben bereikt over een regeling binnen Pijler 1, deze landen de regeling moeten implementeren en relevante unilaterale afspraken moeten verwijderen.²⁹⁶ Deze implementatie moet plaatsvinden op meerdere niveaus. Eerst moet de toepassing van Pijler 1 namelijk worden omgezet in de nationale wet van een land.²⁹⁷ Hierbij moet worden gedacht aan nationale regels voor het bepalen van bedrag A en hoe dit bedrag in de administratie bij moet worden gehouden. Implementatie van Pijler 1 zal ook optreden bij belastingverdragen. Huidige verdragen hebben namelijk geen regeling om dubbele belasting bij de toepassing van bedrag A te voorkomen. Daarbij bevatten de verdragen ook geen regeling over de administratie van bedrag A.²⁹⁸ De toenemende administratieve lasten van de overheden en de kosten voor navolging van wet- en regelgeving van belastingplichtigen laten mij denken dat Pijler 1 minder efficiënt is dan het traditionele systeem van winst toekening. Hierbij is het ook nog niet bekend of deze toename van de lasten zo klein mogelijk zal zijn.

Flexibiliteit houdt in dat het nieuwe systeem in staat is om technologische en commerciële vooruitgang bij te houden. Naar mijn mening valt Pijler 1 hieronder. De doelstelling van Pijler 1 is namelijk om een nieuwe heffingssysteem te introduceren omdat het traditionele systeem gebaseerd is op een economie van honderd jaar geleden. Pijler 1 houdt rekening met de vooruitgang en digitalisering van onze maatschappij en economie. Dit brengt ook mee dat verdere ontwikkeling van digitale transacties makkelijk kan worden bijgehouden in het nieuwe digitale belastingsysteem.

5.4.2 Toetsing Pijler 2

Voor de effectiviteit van Pijler 2 moet worden gekeken of de maatregel doeltreffend is en dat mogelijkheden voor belastingfraude zoveel mogelijk wordt beperkt. Het doel van Pijler 2 is om een minimumniveau van belastingheffing te waarborgen. Zoals al eerder is besproken wordt dit in hoofdlijn bereikt door middel van de "income inclusion rule" en de "undertaxed payments rule". De "income inclusion rule" geldt hier als primaire maatregel en de "undertaxed payments rule" geldt als secundaire maatregel als de "income inclusion rule" niet of gedeeltelijk niet kan worden toegepast. Beide regels regelen een extra heffing over winst als blijkt dat deze winst in een ander land niet voor een minimum effectief tarief wordt belast. Beide maatregelen moeten ook uiteindelijk in de nationale wet van een land worden opgenomen. De reikwijdte van Pijler 2 zal net als bij de Country-by-Country Reporting-

²⁹⁵ OESO 2020a, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS", punt 388.

²⁹⁶ OESO 2020a, punt 807.

²⁹⁷ OESO 2020a, punt 809.

²⁹⁸ OESO 2020a, punt 822.

regels uit het BEPS-project gelijk worden gezet aan de omzeldrempel van 750 miljoen voor de gehele onderneming.²⁹⁹ Voor de doeltreffendheid van de maatregel vind ik het apart dat deze maatregel een omzeldrempel kent. Dit zorgt ervoor dat bedrijven met een kleinere omzet niet onder de maatregel vallen en zo grondslaguitholling kunnen plegen door winst van hoog belaste landen naar laag belaste landen te verplaatsen. Dit komt naar mijn mening de doeltreffendheid van de maatregel niet ten goede. Uit onderdeel 4.3.1 is ook naar voren gekomen dat voor deze maatregel gebruik moet worden gemaakt van een consistent effectief tarief op internationaal niveau. Dit kan de doeltreffendheid van de maatregel bevorderen aangezien ondernemingen zo geen incentive (meer) hebben om winst te verplaatsen naar lager belaste jurisdicties, aangezien deze dan toch uiteindelijk in het thuisland extra worden belast. Dit kan ondernemingen ook aansporen om niet veel winst naar een bepaald land te sluizen. Daarnaast wordt voor ondernemingen ook de incentive weggenomen om veel aftrekbare betalingen aan entiteiten in laag belaste landen uit te voeren.³⁰⁰

Voor de doeltreffendheid is het wel van belang dat het minimale effectieve tarief ook werkelijk tot stand komt. De hoogte van het tarief is ook van belang, maar meer een beleidsmatige of politieke aangelegenheid.³⁰¹ Naar mijn mening moet dit tarief niet te laag zijn omdat Pijler 2 anders geen effect heeft op het gedrag van belastingplichtigen. Een te hoog tarief kan echter weer een oneerlijke concurrentiepositie creëren tegenover niet-CIT verschuldigde bedrijven. Voor de OESO deelnemers geldt dat Hongarije het laagste gecombineerde tarief kent van 9% terwijl Frankrijk de hoogste kent van 32%.³⁰² Daarbij komt kijken dat het tarief voor het grootste deel van de landen tussen de 20% en 30% ligt. Voor enkel zeven landen ligt dit tarief lager. Naar mijn mening is Pijler 2 het efficiëntst als het minimale effectieve tarief gelijk wordt gezet aan 20%. Dit zorgt ervoor dat multinationals niet langer geneigd zijn om een flink deel van hun winst over te zetten naar bijvoorbeeld Hongarije. Daarnaast geldt voor een groot deel van de OESO deelnemers dat CIT-belaste ondernemingen al sowieso voor minimaal 20% worden belast.³⁰³ Dit geldt zeker voor de ondernemingen die onder Pijler 2 vallen, aangezien deze een minimale omzet moeten hebben van 750 miljoen. Zij worden dan belast tegen de hogere tariefschijven. De hoogte van dit tarief geeft naar mijn mening deze ondernemingen geen negatieve concurrentiepositie op de nationale en internationale markt.

Wat ook van belang is, is hoe de grondslag moet worden bepaald. Uit onderdeel 4.3.1 is al besproken dat de OESO voor het bepalen van de grondslag gebruik wil maken van de CFC-wetgeving van het land waar de uiteindelijke moedervenootschap is gevestigd. Het effectieve tarief wordt hier dan niet bepaald aan de hand van de fiscale winst, maar juist aan de financial accounts samengesteld volgens de accounting standard die door de moedermaatschappij voor het maken van de geconsolideerde jaarrekening wordt gebruikt.³⁰⁴ Een probleem wat hier op kan treden is de situatie dat het land van de moedermaatschappij wel een te laag effectief tarief ziet, terwijl het bronland dit niet ziet. Dit verschil kan dan worden verklaard vanwege het verschil in regels tussen de twee belastingsystemen. Ik

²⁹⁹ Brief van Staatsecretaris 2020-0000179034 Paragraaf 3.2.

³⁰⁰ Zie onderdeel 3.5.3.

³⁰¹ Brief van Staatsecretaris 2020-0000170802, Paragraaf 3.2.

³⁰² OESO 2020b, "OECD Tax Database. oe.cd/tax-database". pagina 15.

³⁰³ OESO 2020b, "OECD Tax Database. oe.cd/tax-database". pagina 15.

³⁰⁴ Burgers, *NFR* 2020/3304.

betwijfel of dit scenario in de praktijk ook werkelijk veel voor zal komen en of dit ook werkelijk veel invloed heeft op de hoogte van het uiteindelijke effectieve tarief binnen een land.

Pijler 2 bevat ook een mechanisme wat naar mijn mening de doeltreffendheid van deze regeling zeer positief ten goede komt. Dit is de “top-down approach” en houdt twee regels in. De eerste regel is dat de “income inclusion rule” enkel mag worden toegepast door de entiteit van de grensoverschrijdende onderneming die als moedermaatschappij kan worden beschouwd en dan enkel voor de winst van de dochtermaatschappij(en) proportioneel aan zijn aandelenbezit in deze maatschappij(en). De eerste regel verzekert hiermee dat een moedermaatschappij enkel het tarief corrigeert voor het deel van de winst waar hij recht op heeft. Dit voorkomt dubbele belasting. De tweede regel ziet op de situatie dat in een bedrijfsketen meerdere entiteiten als moeder kunnen worden gezien. Deze regel houdt in dat als een moedermaatschappij gebruik maakt van de “income inclusion rule” de moedermaatschappijen die onder deze eerste moedermaatschappij vallen automatisch geen “income inclusion rule” kunnen toepassen op weer hun dochtermaatschappij(en)³⁰⁵ Zonder de tweede regel kan het voor komen dat meerdere entiteiten de “income inclusion rule” gaan toepassen op het inkomen van een laag belast land, wat dubbele belasting tot gevolg heeft. De entiteiten in dit laag belaste land worden dan onnodig zwaar belast. Hoewel dit wel overeenkomt met de wens ten aanzien van Pijler 2 om entiteiten tegen een minimaal effectief tarief te belasten, denk ik niet dat de GLOBE deze uitkomst voor ogen heeft. De “top-down approach” biedt daarnaast ook nog een oplossing voor als de uiteindelijke moedermaatschappij is gevestigd in een land waar de “income inclusion rule” (nog) niet is omgezet in nationale wetgeving. Een moedermaatschappij lager in de bedrijfsketen kan dan deze regel wel toepassen om zo toch een deel van de entiteiten van de (digitale) onderneming onder de werking van Pijler 2 te krijgen.³⁰⁶

Wat ook nog van belang is, is of de grondslag van het effectieve tarief moet worden berekend op bedrijfsniveau, per land of wereldwijd.³⁰⁷ Naar mijn mening is het berekenen per land het meest effectief, aangezien dit verzekert dat in ieder land een minimaal tarief aan belasting wordt betaald, wat ook het doel is van Pijler 2. De OESO gaat naar verwachting bij de blauwdrukken voor het berekenen van een effectief tarief ook aansluiten bij een benadering waar dit effectieve tarief per land wordt berekend.³⁰⁸ Voor de effectiviteit van de maatregel zeg ik dat de doelstelling wel kan worden bereikt, maar deze wel een te kleine reikwijdte heeft.

Voor de toets aan neutraliteit is naar mijn mening ook bij Pijler 2 niet veel discussie. Een digitale onderneming en een traditionele onderneming moeten beiden voor deze regeling fiscaal gelijk worden behandeld. Hier zal dan gelden dat een traditionele onderneming en digitale onderneming beiden minimaal effectief belast moeten worden in de landen waar zij

³⁰⁵ OESO 2020c, “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS”, punt 420.

³⁰⁶ OESO 2020c, punt 421.

³⁰⁷ Brief van Staatsecretaris 2019-0000185431, Paragraaf 3.2.2.

³⁰⁸ Brief van Staatsecretaris 2020-0000170802, Paragraaf 3.2.

een fysieke aanwezigheid of digitale aanwezigheid hebben. Pijler 2 kan hiermee als neutraal worden beschouwd.

Voor de efficiëntie van Pijler 2 moeten administratiekosten van de autoriteiten en de nalevingskosten van belastingplichtigen zo laag mogelijk zijn. Voor de belastingplichtigen geldt dat hun nalevingskosten zullen toenemen. De grensoverschrijdende entiteit moet namelijk zijn buitenlandse winst berekenen met de belastingregels van het vestigingsland van de moeder. Diegene die de balans op moet stellen in de buitenlandse entiteit kan geen of onvoldoende kennis hebben van de belastingregels van het land van de moedermaatschappij, wat meer kosten voor het navolgen van wet- en regelgeving betekent. Ik meen dat deze methode efficiënter is dan de situatie waarbij elke entiteit voor het bepalen van de grondslag het belastingstelsel van zijn eigen land mag gebruiken. In dit scenario wordt namelijk het werk van de belastingdienst van het moederland erg moeilijk omdat deze alle buitenlandse grondslagen weer moet omzetten naar hun eigen belastingregels om zo te bepalen of voldaan is aan een effectief tarief. In dit scenario moet een belastingdienst namelijk rekening houden met twee of meerdere belastingssystemen terwijl in het vorige scenario elke belastingdienst maar rekening hoeft te houden met twee belastingssystemen. De belastingplichtigen krijgen ook meer lasten omdat zij intern goed bij moeten houden welke entiteit de “income inclusion rule” toepast omdat zij anders dubbele belast kunnen worden. De belastingdiensten krijgen ook meer administratieve lasten omdat zij goed de belasting in andere landen bij moeten houden en kijken of daar wordt voldaan aan een minimaal effectief tarief. Als dat niet aan de orde is moet de belastingdienst namelijk de belastinggrondslag in zijn eigen land aanpassen om een onderneming toch nog minimaal te belasten. Voor het berekenen van het effectieve tarief denk ik niet dat de belastingplichtigen extra lasten krijgen. Zij stellen namelijk enkel hun resultaten op en geven deze in een balans over aan de belastingdienst. De belastingdienst berekent vervolgens de belasting en controleert of wordt voldaan aan een minimaal effectief tarief. Naar mijn mening is dan dat in Pijler 2 beide groepen wel meer werklast krijgen, maar deze toename wel zo klein mogelijk is. Pijler 2 is hiermee naar mijn mening efficiënt.

Flexibiliteit houdt in dat Pijler 2 in staat is om technologische en commerciële vooruitgang bij te houden. Naar mijn mening is dat hier aan de orde aangezien Pijler 2 enkel erop ziet om grensoverschrijdende ondernemingen een minimum tarief aan belasting te laten betalen. Daarbij is ook de blauwdruk van Pijler 2 voor de “income inclusion rule” en de “undertaxed payment rule” nog steeds in ontwikkeling, wat aanspoort dat als de blauwdruk eenmaal is gepubliceerd deze zo goed mogelijk aansluit bij het huidige technologische en commerciële klimaat. Eventuele verdere ontwikkelingen in de toekomst kunnen dan in deze blauwdruk verder worden meegenomen.

5.5 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn twee grote oplossingen voor het hervormen van de economie door de OESO naar voren gekomen. Deze zijn Pijler 1 en Pijler 2 en hebben beide betrekking op de gehele economie aangezien beide oplossingen moeten gaan gelden voor niet alleen digitale ondernemingen, maar ook voor alle ondernemingen die zich specifiek op consumenten richten. De oplossingen kennen hiermee een zeer brede reikwijdte. Specifiek voor de digitale economie kan nu antwoord worden gegeven op de deelvraag van dit hoofdstuk. Deze deelvraag luidt:

Welke oplossingen biedt de OESO aan om de digitale belasting te hervormen en voldoen deze oplossingen aan de principes van de 1998 Ottawa Taxation Framework Conditions?

De eerste oplossing is Pijler 1 en deze introduceert een nieuw nexus-begrip. Door het introduceren van een verkoopdrempel wordt de reikwijdte van een land om heffingsbevoegdheid te verkrijgen breder dan in de situatie waarbij enkel een fysieke aanwezigheid heffingsbevoegdheid kan geven. Pijler 1 geeft ook meer duidelijk bij de kwestie van waarde creatie en hoe deze waarde creatie precies moet worden toegekend aan digitale activiteiten. De toekenning van winst aan digitale activiteiten, zoals netwerk effecten, gebruikersparticipatie en immateriële activa, vindt plaats door het opstellen van een “residual winst” welke overblijft na het toekennen van de “routine-winst” van de onderneming aan de andere bedrijfsactiviteiten. Deze “residual winst” wordt vervolgens verdeeld tussen de digitale aanwezigheden van een onderneming. Voor het testen aan de principes van het Ottawa Framework ben ik tot de conclusie gekomen dat Pijler 1 als een effectieve oplossing kan worden gezien. Daarnaast is de toepassing van de oplossing ook neutraal. Voor de efficiëntie kom ik tot de conclusie dat hier twijfel over bestaat aangezien de belastingdiensten en de belastingplichtigen wel meer werklast zullen krijgen dan onder het traditionele systeem. Hierbij is nog niet duidelijk of deze werklast zo klein mogelijk is. Pijler 1 is wel flexibel omdat deze oplossing juist de bedoeling heeft om een al honderd jaar oud belastingsysteem te hervormen naar de moderne tijd en de uiteindelijke blauwdruk van deze Pijler nog steeds in ontwikkeling is. Verdere ontwikkelingen in de maatschappij kunnen dan worden meegenomen in deze nieuwe blauwdruk.

De tweede oplossing is Pijler 2. Pijler 2 richt zich op digitale en traditionele ondernemingen. Pijler 2 zal namelijk de incentive voor grondslag uitholling van digitale en traditionele bedrijven laten dalen door te verzekeren dat elke onderneming tegen een minimaal effectief tarief binnen een land wordt belast. Dit haalt ook de drang weg voor ondernemingen om grote betalingen te verrichten aan gelieerde partijen in laag belaste landen aangezien over deze betalingen automatisch toch tegen een minimaal tarief wordt geheven. Dit wordt bereikt met de “income inclusion rule” en de “undertaxed payments rule”

Voor de effectiviteit van Pijler 2 geldt dat deze minder is vanwege de beperkte reikwijdte van ondernemingen met een omzet boven 750 miljoen. De effectiviteit van Pijler 2 neemt wel weer toe vanwege de afspraken om een internationaal geldend effectief tarief te bepalen en de grondslag voor dit tarief te baseren op het belastingsysteem van het land van de moedermaatschappij. Verdere doeltreffendheid komt ook terug in de werking van de top-down approach. De grondslag van het effectieve tarief dient ook per land te worden bepaald. Het gebruik van een enkel belastingsysteem voor de grondslag en een enkel tarief, geven mij reden om te zeggen dat Pijler 2 effectief is en deze effectiviteit enkel wordt beperkt door een beperkte reikwijdte van de regeling. Voor de neutraliteit is de conclusie dat digitale ondernemingen en traditionele ondernemingen fiscaal gelijk worden behandeld. Pijler 2 is hiermee dan neutraal. Voor de efficiëntie is de conclusie dat voor de belastingdienst en de belastingplichtigen wel meer administratieve lasten ontstaan, maar deze lasten zijn wel, gezien de mogelijkheden, zo klein mogelijk gemaakt. Pijler 2 is hiermee efficiënt. Voor de flexibiliteit is ook de conclusie dat Pijler 2 hieraan voldoet, omdat de blauwdruk van Pijler 2 nog steeds in ontwikkeling is. Als deze eenmaal is gepubliceerd zal deze zoveel mogelijk aansluiten bij het huidige systeem en kunnen verdere ontwikkelingen makkelijk worden meegenomen in deze nieuwe blauwdruk.

Hoofdstuk 6: Samenvatting en Conclusies

De digitalisering dat in de afgelopen decennia heeft plaatsgevonden, heeft ervoor gezorgd dat de werking van de huidige economie nimmer meer hetzelfde zal zijn als een eeuw geleden. Dit komt terug in het feit dat steeds meer ondernemingen toetreden tot de digitale economie, waardoor meer duidelijkheid over het belasten van deze digitale ondernemingen gewenst is. In deze scriptie is ingegaan op de knelpunten van de huidige internationale fiscale regels voor wat betreft het belasting heffen van de digitale economie.

Hiervoor is in het tweede hoofdstuk eerst gekeken naar de huidige internationale regels voor de heffing van winst voor fysieke ondernemingen. Hier is naar voren gekomen dat landen in principe gebruik maken van het woonstaatbeginsel, nationaliteitsbeginsel of het bronstaatbeginsel om heffingsbevoegdheid toe te kennen. Een samenloop van deze heffingsbeginselen kan tot gevolg hebben een fysieke onderneming door meerdere landen wordt belast en daarmee onderhevig is aan dubbele belasting. Deze dubbele belasting wordt voorkomen door de heffingsbevoegdheid tussen landen te verdelen door middel van bilaterale belastingverdragen. Hiervoor wordt de vrijstellingsmethode of de verrekening methode toegepast. Het OESO-MV wordt als basismodel gebruikt voor deze verdragen en ook voor de NFV van Nederland. Het OESO-MV heeft als algemene regel dat actieve inkomensvormen moeten worden toegerekend aan de bronstaat. Voor de passieve inkomens geldt de regel dat de heffingsbevoegdheid primair moet worden toegerekend aan de woonstaat. Het internationale recht biedt twee mogelijkheden voor een onderneming om in het buitenland winst te behalen. Dit kan door middel van het uitvoeren van activiteiten via een dochteronderneming of via een vaste inrichting. Hierbij is het toekennen van winst aan een vaste inrichting minder vanzelfsprekend aangezien het begrip “vaste inrichting” een brede toepassing kent, namelijk als fysieke vaste inrichting, fictieve vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger. Deze vormen hebben als hoofdkenmerk dat pas sprake is van een vaste inrichting als de onderneming in het buitenland ook een werkelijke fysieke aanwezigheid heeft. De invoering van het MLI heeft de vaste inrichting vervolgens weer verder geconcretiseerd door rekening te houden met de commissionairsstructuur, voorbereidende activiteiten en de opsplitsing van contracten. Op internationaal niveau wordt voor de winstallocatie van vaste inrichtingen en dochtervennootschappen verwezen naar artikel 7 OESO-MV. De OESO heeft besloten om gebruik te maken van de AOA samen met een functionele analyse/functionally separate entity approach. De eerste stap van de AOA is dat de functies van de vaste inrichting en het hoofdhuis in kaart worden gebracht. In de tweede stap wordt vervolgens activa, risico's en daarmee ook winst toegekend aan de entiteiten met behulp van deze functies. Hierbij wordt gebruik gemaakt van verdeelsleutels en wordt ervan uitgegaan dat de vaste inrichting een zelfstandige eenheid is die transacties aan kan gaan met gelieerde ondernemingen en andere ondernemingen. Voor de winstallocatie geldt ook dat het toepassen van het at 'at arm's length'-beginsel van belang is.

In het derde hoofdstuk zijn de problemen besproken van de internationale regels voor wat betreft het alloceren van winst in de digitale economie. Eerst is besproken wat de kenmerken van de digitale economie zijn. Een van deze is dat de digitale economie veel belang kent voor de informatie verkregen uit data en gebruikersparticipatie. Een ander is dat de digitale economie in meerdere vormen een sterke toename van mobiliteit kent, namelijk in

immateriële activa, de activiteiten van klanten en ondernemingsactiviteiten. Een ander belangrijk kenmerk is dat netwerk effecten ook optreden in de digitale economie en dan zeker bij nieuwe applicaties of mogelijkheden. Overige kenmerken zijn een toename van “multi-sided business models”, de neiging naar een monopolie of oligopolie en het feit dat de digitale economie een erg volatiel karakter heeft.

De belasting voor de digitale economie kan op meerdere manieren verstoord worden. Hierbij geldt wel dat deze niet uniek zijn voor de digitale economie en ook kunnen optreden in de traditionele economie. Daarnaast hebben al deze verstoringen gemeen dat de (digitale) onderneming zijn belastbare winst in een bronland zoveel mogelijk wil minimaliseren. Een mogelijke verstoring is dat digitale ondernemingen een belastbare aanwezigheid in een bronland willen voorkomen. Het mobiele karakter van de digitale onderneming geeft namelijk de mogelijkheid om ondernemingsactiviteiten van veraf uit te voeren en zo te verdelen over meerdere landen dat in geen een land sprake is van een vaste inrichting. Voor digitale ondernemingen geldt dit vooral voor immateriële activa. Een andere mogelijke verstoring is dat ondernemingen door middel van boekhouding zo weinig mogelijk winst alloceren aan bepaalde ondernemingsactiviteiten, activa of risico's in hoog belaste landen. Dit heeft tot gevolg dat de allocatie en de heffing over de winst niet overeenkomt met het werkelijke gedrag van de bedrijfsuitvoering van de onderneming. De laatste mogelijke verstoring is dat een digitale onderneming de aftrekposten van een bronland maximaliseert. Hier wordt gedacht aan aftrekposten zoals betaalde rente, royalty's en kosten voor geleverde diensten aan gelieerde ondernemingen.

De belasting voor de digitale economie kan ook nog verstoord worden op manieren die zeer relevant zijn voor de digitale economie. De eerste verstoring is dat digitale ondernemingen in staat zijn om een significante aanwezigheid in een land te hebben zonder dat deze een fysieke vaste inrichting in dat land heeft. De digitale onderneming kan dan significante activiteiten virtueel uitvoeren in dat land zonder dat dit leidt tot heffing van belasting in dat land. De tweede verstoring heeft betrekking op het nieuwe inzicht dat niet alle waarde van een product tot stand komt aan de productkant van de markt. Een deel van de waarde komt namelijk tot stand door middel van data, gebruikersparticipatie en netwerk effecten die optreden aan de vraagkant van de markt, oftewel het land van de consument. Heffing over de waarde van deze activiteiten in het land van de consument is dan niet mogelijk onder de huidige internationale regels van de vaste inrichting. De derde verstoring is dat binnen de digitale economie nieuwe mogelijkheden bestaan voor ondernemingen om hun goederen en diensten aan klanten aan te bieden. Hieruit ontstaan nieuwe manieren om inkomen te verdienen en daarmee ook nieuwe transacties. Het probleem dat hier optreedt is dat het niet altijd duidelijk is hoe deze nieuwe transacties fiscaal moeten worden gekwalificeerd. Als twee landen bij een grensoverschrijdende transactie namelijk deze anders kwalificeren, bestaat de kans dat daardoor dispariteiten ontstaan. De vierde verstoring is dat er onduidelijkheid bestaat rondom het begrip “waarde creatie”. Op internationaal niveau bestaat geen consensus over wat waarde creatie precies inhoudt. Dit betekent dat het allicht onduidelijk is waar waarde creatie precies plaatsvindt en hoeveel deze waarde precies inhoudt. Dit kan betekenen dat heffingsrecht toekennen aan deze waarde creatie niet garandeert dat deze heffingsrecht ook rechtvaardig wordt verdeeld over landen.

In het vierde hoofdstuk zijn de oplossingen van de EC besproken. Het eerste voorstel van de EC betreft het invoeren van een richtlijn voor een gemeenschappelijke hervorming van de vennootschapsbelasting regels in de EU specifiek voor digitale diensten. Deze richtlijn wordt beschouwd als een oplossing voor op lange termijn en dient als aanvulling op het huidige begrip van de vaste inrichting. De richtlijn introduceert een nieuw nexus-begrip voor een aanmerkelijke digitale aanwezigheid in een lidstaat. Deze aanwezigheid wordt bepaald door te kijken naar de inkomsten uit de digitale diensten, het aantal gebruikers en de hoeveelheid afgesloten contracten voor de digitale diensten die in de lidstaat plaatsvinden. Na het vaststellen van een significante digitale aanwezigheid komt de vraag naar voren hoe de winstallocatie wordt uitgevoerd. De EC sluit zich hier aan bij de AOA van de OESO. Voor de aanwezigheid wordt dan een functionele analyse uitgevoerd door te kijken welke wezenlijke activiteiten deze aanwezigheid uitvoert. De allocatie van winst vindt dan plaats door te kijken welke activa en risico's aan deze aanwezigheid kunnen worden toegekend.

Het tweede voorstel van de EC is het invoeren van een richtlijn voor een Digital Service Tax. Deze richtlijn heeft een tijdelijk karakter en geldt voor ondernemingen met een minimaal wereldinkomen van €750 miljoen, waarvan minimaal €50 miljoen binnen Europa. De DST richt zich op het belasten van de inkomsten uit bepaalde digitale activiteiten van internetplatformen. Deze digitale activiteiten betreffen activiteiten waar de gebruikers van het platform een grote rol spelen voor de waarde creatie. Een voorbeeld hiervan is het opstellen van een handelsplatform waarbij de onderlinge verkoop van goederen wordt gefaciliteerd. De richtlijn houdt hiermee rekening met de waarde creatie van gebruikersparticipatie, netwerk effecten en data. Daarnaast is het onduidelijk waaruit het inkomen precies bestaat, wat tot gevolg heeft dat dit begrip een erg brede toepassing kan hebben. De inkomens uit deze activiteiten worden over de lidstaten verdeeld door te kijken naar het relatieve “gebruik” per lidstaat. De twee richtlijnen zijn getoetst aan de principes van het Ottawa Taxation Framework Conditions. Hieruit is naar voren gekomen dat beiden richtlijnen effectief, flexibel en neutraal van aard zijn. De richtlijnen zijn echter niet geheel efficiënt aangezien voor beiden geldt dat zowel belastingplichtigen als autoriteiten meer administratieve lasten zullen krijgen en het niet duidelijk is of deze minimaal toenemen.

In het vijfde hoofdstuk zijn de oplossingen van de OESO besproken. Het huidige plan is dat de finale blauwdrukken van deze oplossingen medio 2021 bekend zullen zijn. De eerste oplossing is het introduceren van een nieuw nexus-begrip. Deze nexus houdt in dat een lidstaat heffingsrecht over het inkomen van een digitale onderneming verkrijgt als deze onderneming een significante economische aanwezigheid in dat land heeft. De noodzaak voor een fysieke aanwezigheid wordt hiermee losgelaten. De OESO heeft meerdere mogelijke factoren voor het bepalen van een significante economische aanwezigheid besproken. Deze zijn een “Revenue-based factor”, “Digital factor” en “User-based factor”. Voor het verdelen van heffingsrecht heeft de OESO ook voorstellen besproken, namelijk “user-participation”, “marketing intangibles” en “significant economic presence”. Deze voorstellen zijn uiteindelijk door de OESO samengevoegd tot een enkele regeling, namelijk Pijler 1. Pijler 1 kent een brede toepassing aangezien deze moet gelden voor ADS's en CFB's. Deze oplossing heeft hiermee een bredere toepassing dan enkel voor digitale ondernemingen. Pijler 1 introduceert een nieuw nexus-begrip die zich richt op een verkoopdrempel die bekend staat als bedrag A. Een lidstaat heeft dan heffingsrecht over de winst van een digitale onderneming als deze onderneming in die lidstaat een winst behaalt van bedrag A. Voor de winstverdeling

tussen lidstaten wordt gekeken naar het geconsolideerde commerciële resultaat van de digitale onderneming. Voor de standaard bedrijfsactiviteiten van de onderneming wordt de “routine-winst” toegekend. Het overige van de totaalwinst, namelijk de “residual winst”, komt aan de lidstaten toe waar de onderneming een significante economische aanwezigheid heeft. Deze overige winst wordt dan toegekend door te kijken naar relevante factoren zoals immateriële activa en risico's. De OESO houdt met het verdelen ook rekening met een vaste vergoeding voor (eenvoudige) distributieactiviteiten en routinemarketing, ook wel bekend als bedrag B.

De tweede oplossing van de OESO is Pijler 2. Pijler 2 heeft als doel om een minimaal effectief tarief van winstbelasting bij internationaal opererende bedrijven te waarborgen. De twee hoofdmaatregelen van Pijler 2 zijn de “income inclusion rule” en de “undertaxed payment rule” en moeten beide in de nationale wetgeving worden omgezet. De overige maatregelen zijn de “switch-over rule” en de “subject to tax rule” en dienen, respectievelijk als aanvulling op de twee hoofdmaatregelen. Deze maatregelen moeten worden opgenomen in belastingverdragen. De “income inclusion rule” regelt dat een moedermaatschappij over inkomen van een buitenlandse dochter mag heffen als blijkt dat in het buitenland dit inkomen niet onderworpen is aan een minimum effectief tarief. Het huidige plan is dat dit tarief consistent is voor alle landen. Daarnaast is ook het plan dat de grondslag van het effectieve tarief moet worden bepaald met de CFC-wetgeving van het land waar de moedermaatschappij is gevestigd. De “switch-over rule” breidt het toepassingsbereik van de “income inclusion rule” uit door deze ook te laten gelden voor buitenlands inkomen die in dat land onder de nationale wet is vrijgesteld. De “undertaxed payments rule” richt zich op het heffen van een bronbelasting of een aftrekbepijking over betalingen aan gelieerde partijen als deze betalingen niet onderworpen zijn aan een minimum effectief tarief. Deze regel is beknopt naar voren gekomen aangezien deze nog erg in ontwikkeling is. De “subject to tax rule” geeft hier ondersteuning door laag belaste betalingen belastbaar te maken bij de betaler en niet de ontvanger van het bedrag. Belastingplicht wordt hier dan gelegd bij de bron.

De twee oplossingen zijn getoetst aan de principes van het Ottawa Taxation Framework Conditions. Hieruit is naar voren gekomen dat beide oplossingen als effectief, neutraal en flexibel kunnen worden beschouwd. Voor de oplossingen geldt wel dat Pijler 1 minder efficiënt is omdat de autoriteiten en belastingplichtigen beiden meer werklast krijgen om zich aan deze oplossing te kunnen houden. Pijler 2 kan wel als efficiënt worden beschouwd aangezien de groei van de werklast voor deze oplossing wel als zo klein mogelijk kan worden beschouwd.

Het nu mogelijk om de onderzoeksvraag van deze scriptie te beantwoorden. Deze onderzoeksvraag luidt als volgt:

Dwingt de ontwikkeling van de digitale economie tot aanpassing van de internationale fiscale regels inzake de verdeling van de heffingsbevoegdheden van winst over landen, en zo ja welke?

De ontwikkeling van de digitale economie heeft ervoor gezorgd dat meerdere vraagtekens zijn ontstaan bij de huidige internationale fiscale regels. Deze regels zijn gebaseerd op de economie van een eeuw geleden en daarmee niet langer toepasbaar voor de digitale economie. De digitale economie dwingt hiermee tot aanpassing van de huidige internationale fiscale regels.

De eerste aanpassing volgt uit het feit dat de huidige regels voor de huidige vaste inrichting te beperkt zijn. De huidige regels eisen namelijk een fysieke aanwezigheid van een onderneming in een land om aan dit land een vaste inrichting toe te kennen en daarmee ook heffingsrecht over inkomen. Het mobiele karakter van digitale ondernemingen zorgt er dan voor dat een digitale onderneming niet wordt belast voor significante digitale activiteiten in een bronstaat. De huidige regels van de vaste inrichting zorgen er ook voor dat het nieuwe inzicht over waarde creatie niet gerealiseerd kan worden. Waarde creatie vindt namelijk niet enkel aan de aanbodzijde, maar ook aan de vraagzijde plaats van de markt (land van consumenten) en deze waarde kan onder de huidige regels niet belast worden in het marktland. Dit neemt ook mee dat met waarde creërende activiteiten vanwege data, gebruikersparticipatie en netwerk effecten geen rekening wordt gehouden bij de allocatie van heffingsrecht aan het marktland. Het huidige begrip vaste inrichting moet daarom worden uitgebreid zodat ook een digitale aanwezigheid belast kan worden en dan ook voor de gecreëerde waarde van die aanwezigheid. Dit doel wordt getracht te bereiken door middel van de implementatie van Pijler 1.

De tweede aanpassing geldt voor de mogelijkheden van een (digitale) onderneming om de belasting in een bronland zoveel mogelijk te minimaliseren. De drie besproken mogelijkheden zorgen ervoor dat een onderneming tracht om zoveel mogelijk winst te belasten in een laag belast land. Voor de onderzoeksvraag geldt dat de ontwikkeling van de digitale economie er niet toe dwingt om deze mogelijkheden te bestrijden. Dit is omdat de wens om deze mogelijkheden te bestrijden ook al relevant is voor de traditionele economie. Deze wens was dus al aanwezig voordat de economie steeds meer digitaal werd. Voor de traditionele en digitale economie is het uiteraard wel gewenst dat deze mogelijkheden voor een minimumbelasting worden bestreden. De implementatie van Pijler 2 zal hiervoor zorgen aangezien deze regelt dat een onderneming in elk land voor een minimum effectief tarief wordt belast. De incentive om met winst te gaan schuiven tussen landen en om aftrekposten te maximaliseren in een bronland zullen dan afnemen omdat de onderneming overal tegen een minimaal tarief wordt belast.

De derde aanpassing geldt voor de internationale fiscale regels voor wat betreft de allocatie van winst binnen de digitale economie. Er moeten namelijk nieuwe regels worden opgesteld die de winstallocatie naar een digitale aanwezigheid mogelijk maken. De EC heeft in zijn richtlijn voorgesteld om het huidige gebruik van de AOA voor een vaste inrichting over te nemen. De OESO pleit hier ook voor, maar dan wel apart voor de “routine winst” en de “residual winst”. De digitale economie dwingt hiermee voor een aanvulling van de huidige regels voor de vaste inrichting.

In deze scriptie is het duidelijk geworden wat precies de knelpunten zijn van de digitale economie, voor wat betreft het verdelen van winst. De OESO en de EC bieden oplossingen aan die, naar mijn mening, in staat zijn om deze ontwikkelingen in de digitale economie op te vangen en daarmee de internationale fiscale regels af stemmen op huidige en toekomstige ontwikkelingen in de digitale economie. Ik heb zelf nog wel twee aanbevelingen te melden. De eerste is dat voor de digitale economie duidelijkheid moet zijn rondom (nieuwe) verdeelsleutels die relevant zijn voor digitale ondernemingen. Voor het internationaal recht is het namelijk van belang dat de uiteindelijke werking van winstallocatie voor de digitale economie zoveel mogelijk gelijk moet zijn als de winstallocatie binnen de traditionele economie. Uit de scriptie is namelijk naar voren gekomen dat de digitale economie als

onderdeel van de traditionele economie moet worden beschouwd. Hierbij is het zeer wenselijk dat regels van winstallocatie een vergelijkbare uitkomst hebben voor allocatie van een traditionele onderneming als die voor een vergelijkbare digitale onderneming. De EC en de OESO laten deze wens ook zien doordat in hun oplossingen de allocatie van winst is gebaseerd op de huidige regels voor de vaste inrichting. Dit kan alleen worden gerealiseerd als het duidelijk is welke verdeelsleutels relevant zijn voor de digitale economie. Deze verdeelsleutels bepalen daarna namelijk de allocatie van winst. Uit de scriptie is al naar voren gekomen dat belangrijke factoren voor verdeelsleutels data, gebruikersparticipatie en netwerk effecten zijn, maar allicht komt in de toekomst ook nog naar voren dat andere mogelijke factoren relevant zijn. Het is van belang om deze eventuele digitale ontwikkelingen goed in de gaten te houden.

De tweede aanbeveling is dat meer onderzoek moet worden gedaan naar het begrip “waarde creatie”. Een concreet internationaal begrip van “waarde creatie” ontbreekt namelijk. Dit heeft tot gevolg dat het allicht moeilijk wordt om aan te kunnen tonen dat bepaalde data, gebruikersparticipatie of netwerk effecten waarde creëren. Dit maakt het dan weer moeilijker voor een bronland om te bewijzen dat deze heffingsrecht heeft over een digitale aanwezigheid. Meer duidelijkheid rondom het begrip “waarde creatie” geeft naar mijn mening de mogelijkheid dat discussies rondom “waarde creatie” minder vaak voor zullen komen.

Bibliografie

Jurisprudentie

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

HR, 13 oktober 1954, nr. 11 908.

HR, 15-06-1955, nr. 12 369 (Kunstogenarrest).

HR, 15-06-1955, nr. 12 369: Kunstogenarrest.

HvJ EG, 13-12-2005, nr. C-446/03 (Marks & Spencer II).

HvJ EG, 13-12-2005, nr. C-446/03.

HvJ EG, 11 maart 2004, C-9/02 (de Lasteyrie du Saillant).

HvJ EG, 11 maart 2004, C-9/02.

Parlementaire stukken

Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, par. 1.2.

Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, par. 1.2.

Brief Staatssecretaris van Financiën 29 april 2009, Kamerstukken II, 2008/09, 27 789, nr. 19, p. 2–3.

Brief Staatssecretaris van Financiën 29 april 2009, Kamerstukken II, 2008/09, 27 789, nr. 19, p. 2–3.

Brief Staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2017, nr. 2017-0000034664.

Brief Staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2017, nr. 2017-0000034664.

Brief van de staatsecretaris van Financiën, kenmerk 2019-0000185431.

Brief van de staatsecretaris van Financiën, kenmerk 2019-0000185431.

Brief van Staatsecretaris 2020-0000179034.

Brief van Staatsecretaris 2020-0000179034.

Stcrt 2018.

Staatscourant, “Internationaal Belastingrecht. Verrekenprijzen, toepassing van het arm’s-lengthbeginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen)” Stcrt 2018, 26874.

Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 1-4.

Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 1-4.

Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nrs. 1 – 2, blz. 25.

Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nrs. 1 – 2, blz. 25.

Kamerstukken II 2010/11, 25087 nr. 7, par. 1.2.2.

Kamerstukken II 2010/11, 25087 nr. 7, par. 1.2.2.

Kamerstukken II 2010/11, 25087 nr. 7, par. 1.2.3-2.7.1.

Kamerstukken II 2010/11, 25087 nr. 7, par. 1.2.3-2.7.1.

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

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

Kamerstukken II 2019/20, 32140, nr. 60.

Kamerstukken II 2019/20, 32140, nr. 60.

Kamerstukken II 2019/20, 32140, nr. 63.

Kamerstukken II 2019/20, 32140, nr. 63.

League of Nations 1923.

League of Nations, “Report on Double Taxation”, Doc. E.F.S.73 F.19, 1923.

Notitie Fiscaal verdragsbeleid 2011.

Notitie Fiscaal verdragsbeleid 2011.

Notitie Fiscaal verdragsbeleid 2020.

Notitie Fiscaal verdragsbeleid 2020.

Stukken van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling

OESO 2008.

OECD, “Report on the attribution of profits to permanent establishments”, OECD Publishing 2008.

Geraadpleegd via <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf>.

OESO 2013a.

OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, 2013.

Geraadpleegd via <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

OESO 2013b.

OECD, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, 2013.

Geraadpleegd via <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

OESO 2015a.

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

Geraadpleegd via <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

OESO 2015b.

OECD, “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report”.

Geraadpleegd via <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>.

OESO 2015c.

OECD, “Aligning Transfer Pricing outcomes with value creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports”.

Geraadpleegd via <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>.

OESO 2018.

OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20” Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Geraadpleegd via <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

OESO 2019a.

OECD, “Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One”, Public consultation document 9 oktober 2019 – 12 november 2019.

Geraadpleegd via <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariatproposal-unified-approach-pillar-one.pdf>.

OESO 2019b.

OECD, “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, Paris.

Geraadpleegd via www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

OESO 2019c.

OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”, Public Consultation Document 13 February – 6 March 2019.

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

OESO 2020a.

OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS”, OECD Publishing Paris.

Geraadpleegd via <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

OESO 2020b.

OECD, “OECD Tax Database 2020”, update juni 2020.

Geraadpleegd via <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database-update-note.pdf>.

OESO 2020c.

OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS”, OECD Publishing Paris.

Geraadpleegd via <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

Stukken van de Europese Commissie

EC 2014.

European Commission, “Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy”, 28/05/2014.

Geraadpleegd via https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_i_nfo/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf.

EC 2017.

European Commission, “A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market”, COM(2017) 547 final.

Geraadpleegd via

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

EC 2018a.

European Commission, “Commission Staff Working Document, Impact Assessment”, SWD(2018) 81 final/2.

Geraadpleegd via

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf.

EC 2018b.

European Commission, “Richtlijn betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten”, COM(2018) 148 final. 2018/0073.

Geraadpleegd via

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/NL/COM-2018-148-F1-NL-MAIN-PART-1.PDF>.

EC 2018c.

European Commission, “tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid”, COM(2018) 147 final.

Geraadpleegd via

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/NL/COM-2018-147-F1-NL-MAIN-PART-1.PDF>.

Literatuur

Becker & Englisch 2018.

J. Becker & J. Englisch, “Taxing Where Value is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do With It?”

Geraadpleegd via

<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3258387>.

Bijleveld 2018.

A. Bijleveld, “Voorstel Europese Unie: significante digitale aanwezigheid versus economische realiteit”, *NTFR* 2018/3.

Van den Bos 2017.

A.J. van den Bos, “Hybride mismatches, wat is ertegen?”, *NTFR* 2017/706.

Bosman 2019.

R.A. Bosman, “Digitale economie en Global Anti-Base Erosion: nieuwe BEPS-voorstellen met brede impact”, *NTFR* Beschouwingen 2019/29.

Burgers 2003.

I.J.J. Burgers, “Vaste inrichtingwinstallocatie: uitvoerbaar en controleerbaar, maar ook rechtvaardig graag”, *NTFR* 2003/1024.

Burgers 2018.

I.J.J. Burgers, “Waardecreatie: nieuw(e) mantra, concept, standaard of beginsel”, *NTFR* 2018/2409.

Burgers 2019.

I.J.J. Burgers, “OESO’s Unified Approach: een knap staaltje governance”, *NTFR* 2019/2781.

Burgers & Volkers 2019.

I.J.J. Burgers & J.W.B.D. Volkers, “Blockchain: wereldwijd ondernemen zonder vaste inrichting”, *MBB* 2019/3-14.

Burgers 2020.

I.J.J. Burgers, “Kanttekeningen bij het effectieve belastingtarief als maatstaf voor belastingontgaan”, *NTFR* 2020/3304.

Van den Dool & Verkerk 2018.

R.P. van den Dool & J. Verkerk. “Het MLI en de vaste inrichting”, *TFO* 2018/159.2.

Van Egdome 2020.

J.T. van Egdome, “De ‘Authorized OECD Approach’, Verrekenprijzen”, *Fiscale Monografieën* nummer 115.

Eisenmann & Parker & Van Alstyne 2009.

Eisenmann, T., Parker, G. and Van Alstyne, M. (2009), “Opening platforms: how, when, and why?”, in Annabelle, G. (Ed.), *Platforms, Markets and Innovation*, Edward Elgar Publishing, Northampton, MA.

De Graaf, Kavelaars & Stevens 2017.

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

Graetz 2001.

M.J. Graetz, “Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies”, 54 *Tax L. Rev.* 261, 2001.

Hennevelt 2018.

M.T.M. Hennevelt, “Een aanmerkelijke digitale aanwezigheid: de juiste stap vooruit?”, *WFR* 2018/141.

Herzfeld 2017.

M. Herzfeld, “The Case against BEPS: Lessons for Tax Coordination”, *Florida Tax Review*, Volume 21, nr 1.

Hey 2018.

J. Hey, “‘Taxation Where Value is Created?’ and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative”, *Bulletin for International Taxation*, Volume 72 nummer 4/5.

Holmes 2007.

K. Holmes, “International Tax Policy and Double Tax Treaties”, *Amsterdam: IFB Publications 2007*.

Van Horzen 2019.

F. van Horzen, “OECD komt met nieuw stelsel winsttoerekening aan marktjurisdicties voor consumer facing-multinationals”, *NTFR 2019/2613*.

De Hosson 2003.

F.C. de Hosson, “Het onderscheid vaste inrichting-dochtervennootschap vanuit gemeenschappelijk perspectief”, *WFR 2003/1581*.

HM Treasury 2018.

HM Treasury, “Corporate Taks and the Digital Economy: position paper update”, maart 2018.

Kavelaars 2014.

P. Kavelaars, “Fiscaal digitaal geworstel”, *NTFR 2014/2096*.

Kingma 2019.

S. Kingma, “BEPS 2.0 en het inclusive Framework”, *WFR 2019/213*.

Lennard 2018.

M. Lennard, “Act of Creation: The OECD/G20 Test of “Value Creation” as a Basis for Taxing Rights and Its Relevance to Developing Countries”, *Transnational Corporations Journal*, Volume 25 nummer 3.

Morse 2018.

S.C. Morse, “Value Creation: A Standard in Search of a Process”, *Bulletin for International Taxation*, Volume 72 nummer 4/5.

Olbert & Spengel 2017.

M. Olbert & C. Spengel, "International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?", *World Tax Journal*, 2017 (volume 9).

Parmentier & Gandia 2017.

G. Parmentier & R. Gandia, "Redesigning the business model: from one-sided to multi-sided", *Journal of Business Strategy*, Vol. 38 Issue: 2.

Geraadpleegd via

<http://dx.doi.org/10.1108/JBS-09-2016-0097>.

Pötgens & Broekhuijsen 2017.

F.P.G. Pötgens & D.M. Broekhuijsen, "Het Multilaterale Instrument met zijn vele bilaterale schakeringen", *WFR* 2017/76.

Schaffner 2013.

J. Schaffner, "The territorial link as a condition to create a permanent establishment, *Intertax* 41(12), p. 640-641.

Schippers & Verhaeren 2017.

M.L. Schippers & C.E. Verhaeren, "Taxation in a digitising world: Solutions for corporate income tax and value added tax", verslag van het seminar van EFS, *WFR* 2017/249.

Smit 2019.

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

Van Raad 2020.

C. van Raad, "IBR.1.2.1.D, Bronbeginsel", *Cursus Belastingrecht*.

Van Raad 2020.

C. van Raad, "IBR.1.2.2.B, Een persoonlijk met een zakelijk beginsel", *Cursus Belastingrecht*.

De Vakstudie 2015.

Vakstudie Nieuws, “Samenvatting ‘2015 Final Reports’ 15 BEPS-actiepunten”, V-N 2015/56.2.

De Vakstudie 2019.

Vakstudie Nieuws, “Reactie staatssecretaris op OESO-voorstel voor minimum winstbelasting bij multinationals (BEPS 2.0)”, V-N 2019/58.8.

De Vakstudie 2020.

Nederlands Internationaal Belastingrecht (Fiscale Encyclopedie)

De Vakstudie, deel 8), Deventer.

De Vakstudie 2020.

Vennootschapsbelasting (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 5), Deventer.

De Vakstudie 2020.

Vakstudie Nieuws, “OESO zet volgende stap naar overeenstemming over BEPS 2.0, V-N 2020/50.8.

Vanistendael 2018.

F. Vanistendael, “An Octogenarian on Value Creation”, *Tax Notes International*, Volume 90.

Vey Mestdagh & Burgers 2014.

C.N.J. Vey Mestdagh & I.J.J. Burgers, “International tax governance uitgedaagd door de interneteconomie: een paradigmaverandering?”, *MBB* 2014/09-03.

Vos & de Jong 2018.

R. Vos & R.J. de Jong, “Is de nieuwe digitax een ongeoorloofde omzetbelasting”, *BTW-bulletin* 2018/91.

Weber 2020.

D.M. Weber, “EBR.5.1.0.D.c De gevolgen van het soevereine recht om directe belastingen te heffen: ontstaan van quasi-belemmeringen (dispariteiten/dislocaties)”, *Cursus Belastingrecht*.

De Wilde 2015.

M.F. de Wilde, “Sharing a Pie; over het belasten van multinationale ondernemingen in een globale markt”, *NTFR* 2015/8.

De Wilde 2015.

M.F. de Wilde, “Tax jurisdiction in a digitalizing economy; why ‘online profits’ are so hard to pin down”. *Intertax: international tax review*, 43 (2015)(12), 796–803. Geraadpleegd via <http://hdl.handle.net/1765/79382>.

De Wilde 2015.

M.F. de Wilde, “Rapport BEPS actiepoint 1: ‘Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy’”, *NDFR* 2015/2721.

De Wilde 2016.

M.F. de Wilde, “Het OESO BEPS-project in vogelvlucht”, *MBB* 2016/11.

De Wilde & Wisman 2015.

M.F. de Wilde & C. Wisman, “Internationaal belastingrecht”, Boom fiscale uitgevers, 2015.

De Wilde 2017.

M.F. de Wilde, “Europese Commissie publiceert mededeling over belastingheffing in een digitale economie”, *NTFR* 2017/2577.

De Wilde 2019.

M.F. de Wilde, “On the OECD’s ‘Unified Approach’ As Frankenstein’s Monster and a Dented Shape Sorter”, *SSRN* 2019.

Geraadpleegd via <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3479949>.

Wolf 2018.

R.A. Wolf, “Digitaks/DST; the dawn of a new era?”, *NTFR* 2018/914.

Website

Europa NU 2019.

“Bedrijfsbelasting: EP-leden eisen antwoorden over belastingontduiking van grote bedrijven”

Geraadpleegd via https://www.europa-nu.nl/id/vl4ioeqx93mp/nieuws/bedrijfsbelasting_ep_leden_eisen?ctx=vi38jaxg5zqp&tab=0.

Parlementaire monitor.

Nota naar aanleiding van het verslag - Goedkeuring van het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (Trb. 2017, 86, en Trb. 2017, 194)

Geraadpleegd via

<https://www.parlementairemonitor.nl/9353000/1/j9vvij5epmj1ey0/vkprjv6kpyb>.

Kluwer International Tax Blog 2018.

W. Haslehner, “Taxing where value is created in a post-BEPS (digitalized) world?”, *Kluwer International Tax Blog*, Wolters Kluwer.

KPMG 2020.

KPMG, “KPMG report: Summary and initial analysis of Pillar One Blueprint”.

Geraadpleegd via <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/10/tnf-kpmg-report-pillar-one-blueprint-oct12-2020.pdf>.

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

NOB, “Korte achtergrond belastingheffing digitale economie”.

Geraadpleegd via

https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/achtergrond_belastingheffing_digitale_economie.pdf.