

Vergaderjaar 2017–2018

**34 941**

**EU-voorstellen: Belastingheffing digitale economie COM (2018) 147 en 148**

**Nr. 4**

**BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 9 mei 2018

Overeenkomstig de bestaande afspraken ontvangt u hierbij een fiche, dat werd opgesteld door de werkgroep Beoordeling Nieuwe Commissievoorstellen (BNC).

Fiche: Belastingheffing in de digitale economie

De Minister van Buitenlandse Zaken,  
S.A. Blok

## Fiche: Belastingheffing in de digitale economie

### 1. Algemene gegevens

- a) *Titel voorstel*
  - 1. Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad: «Tijd om een moderne, eerlijke en efficiënte belastingstandaard voor de digitale economie te creëren» (hierna: «mededeling»)
  - 2. Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid (hierna: «langetermijnoplossing»)
  - 3. Aanbeveling met betrekking tot het belasten van significante digitale aanwezigheid (hierna: «aanbeveling voor belastingverdragen»)
  - 4. Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaledienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten (hierna: «digitaledienstenbelasting»)
- b) *Datum ontvangst Commissiedocument*  
21 maart 2018
- c) *Nr. Commissiedocument*
  - 1. Mededeling: COM(2018)146
  - 2. Langetermijnoplossing: COM(2018)147
  - 3. Aanbeveling voor belastingverdragen: C(2018)1650
  - 4. Digitaledienstenbelasting: COM(2018)148
- d) *EUR-Lex*
  - 1. Mededeling: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?qid=1522858530125&uri=CELEX:52018DC0146>
  - 2. Langetermijnoplossing: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?qid=1522858366619&uri=CELEX:52018PC0147>
  - 3. Aanbeveling voor belastingverdragen: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/commission\\_recommendation\\_taxation\\_significant\\_digital\\_presence\\_21032018\\_nl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_nl.pdf)
  - 4. Interim-maatregel: digitaledienstenbelasting: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?qid=1522850793669&uri=CONSIL:ST\\_7420\\_2018\\_INIT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?qid=1522850793669&uri=CONSIL:ST_7420_2018_INIT)
- e) *Nr. impact assessment Commissie en Opinie Impact-assessment Board*  
SWD(2018) 81
- f) *Behandelingstraject Raad*  
Raad economische en financiële zaken
- g) *Eerstverantwoordelijk ministerie*  
Ministerie van Financiën
- h) *Rechtsbasis*  
De langetermijnoplossing heeft als rechtsbasis artikel 115 VWEU. De digitaledienstenbelasting heeft als rechtsbasis artikel 113 VWEU.
- i) *besluitvormingsprocedure Raad*  
Unanimiteit
- j) *rol Europees Parlement*  
Raadpleging

### 2. Essentie voorstel

#### a) *Inhoud voorstel*

De digitale eengemaakte markt is één van de politieke prioriteiten van de Europese Commissie (hierna: «de Commissie»). Om tot zijn volledige potentieel te komen, is volgens de Commissie een modern en stabiel belastingstelsel nodig dat past bij de digitale economie.

Vanwege de digitalisering is er volgens de Commissie een *mismatch* ontstaan tussen plaats van waardecreatie en belastingheffing. Het internationaal aanvaarde uitgangspunt bij belastingheffing in de winstbelasting is dat winst moet worden belast waar waarde wordt gecreëerd. In de niet-digitale economie wordt de waarde vaak gecreëerd op de plek waar de bedrijven fysiek zijn gevestigd. De huidige winstbelastingregels zijn ontworpen in de jaren twintig van de vorige eeuw voor zogenoemde «*brick and mortar*» bedrijfsmodellen waarbij fysieke aanwezigheid een belangrijke rol speelde in de waardecreatie. In de huidige tijd van digitalisering is deze fysieke aanwezigheid minder essentieel voor ondernemingen. Dit is met name van toepassing op bedrijven die in sterke mate steunen op gebruiksparticipatie. En zelfs als bedrijven fysiek aanwezig zijn wordt de waarde van de digitale aanwezigheid miskend. Dit heeft ertoe geleid dat de internationale voetafdruk van ondernemingen veranderd is: er zijn minder fysieke bedrijfsmiddelen nodig in verhouding tot de verkopen.<sup>1</sup>

Bedrijfsmodellen zijn veranderd door digitalisering. Ondernemingen met beperkte fysieke aanwezigheid kunnen activiteiten ontplooiën in een ander land, gebruikers kunnen waarde toevoegen aan het product of de dienst die zij zelf consumeren, immateriële activa spelen een centralere rol in ondernemingsactiviteiten en marktstructuren zijn ontstaan met een enorme dominantie van bepaalde ondernemingen vanwege sterke netwerkeffecten en de waarde van zogenoemde «*big data*». Dit betekent dat de onderneming achter een product of deze dienst niet fysiek aanwezig hoeft te zijn op de markt waar de gebruikers zitten (bijvoorbeeld in Nederland), maar vooral in het land waar de onderneming is opgericht (bijvoorbeeld alleen in Frankrijk of de Verenigde Staten (VS)). Eindgebruikers zijn niet langer alleen consumenten maar dragen ook hetzij actief hetzij passief bij aan de waardecreatie. Dat wordt de «gebruikers toegevoegde waarde» genoemd. Onder de huidige winstbelastingregels wordt de winst van de onderneming voornamelijk belast op de plek waar het intellectueel eigendom wordt ontwikkeld en niet op de plek waar de gebruikers zitten. De gebruikers toegevoegde waarde speelt in de huidige winstbelastingregels geen rol in het bepalen waar de winstbelasting moet worden betaald.

Volgens de Commissie worden digitale markten vaak gedomineerd door een paar «*superstar*» bedrijven. Hoewel moderne technologieën het mogelijk maken om tegen lage kosten de markt te betreden en gevestigde partijen te bedreigen, leidt globalisering en digitalisering tot een trend van «*the winner takes it all*» markten met een paar grote, machtige spelers. Dit kan leiden tot sterk geconcentreerde markten met monopolies of oligopolies. De Commissie stelt bovendien dat de marginale effectieve belastingdruk over de winst uit digitale bedrijfsmodellen lager (9,5%) zou zijn dan die over de winst van bedrijven met traditionele bedrijfsmodellen (23,2%). De oorzaken hiervan zijn volgens de Commissie onder andere dat het wereldwijde belastingsysteem verouderd is en dat deze sector meer gebruik maakt van (fiscale) stimuleringsmaatregelen, zoals innovatieboxen.

De Commissie wil daarom wereldwijd tot een aanpassing komen in de verdeling van heffingsrechten waarbij de waardetoevoeging door gebruikersparticipatie een grotere rol speelt. Dit zou volgens de Commissie het beste kunnen door een uitbreiding van de definitie van de

---

<sup>1</sup> In het impact assessment geeft de Commissie de volgende formule om de internationale voetafdruk te berekenen:  $(\text{buitenlandse verkopen} / \text{totale verkopen}) / (\text{buitenlandse bedrijfsmiddelen} / \text{totale bedrijfsmiddelen})$ .

vaste inrichting<sup>2</sup> in combinatie met een aanpassing van de winstallocatieregels voor vaste inrichtingen en een daarbij horende aanpassing van alle belastingverdragen wereldwijd.

Niet alleen de Commissie constateert dat de veranderingen vanwege digitalisering de vraag oproepen of het huidige internationale belastingstelsel nog passend is. Ook de G20 en de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) constateren dit. In het interim-rapport van de OESO over belastingheffing in de digitale economie<sup>3</sup> wordt uitgebreid ingegaan op de veranderende economie en de nieuwe (digitale) bedrijfsmodellen. Ook wordt aangegeven dat sommige landen zich afvragen in hoeverre het internationale belastingstelsel nog passend zou zijn voor deze veranderde wereld. Daarnaast worden mogelijke oplossingsrichtingen geschetst om het internationale belastingstelsel te moderniseren. De G20 heeft naar aanleiding van dit interim-rapport de OESO opgeroepen in de loop van 2019 met een update te komen over dit onderwerp en in 2020 consensus te bereiken over een aanpassing van het mondiale winstbelastingstelsel. Inmiddels heeft de OESO aangegeven dat zij in 2019 al een voorstel zal presenteren in plaats van de geplande datum van 2020.

Zowel de G20 en de OESO als de Commissie zijn van mening dat een dergelijke aanpassing ingewikkeld is. Voor een wereldwijde aanpassing van de internationale belastingregels is consensus nodig in OESO/Inclusive Framework-verband. Dit betekent dat meer dan 100 landen het eens moeten worden over deze aanpassingen. Het interim-rapport van de OESO maakt duidelijk dat landen niet alleen verschillend denken over de impact van de digitalisering, maar ook over de vraag of de regels inderdaad gemoderniseerd moeten worden en zo ja, hoe dit eruit zou moeten zien. Omdat er volgens de Commissie urgentie is om tot een oplossing te komen, heeft de Commissie besloten om ook zelf actie te ondernemen.

## 1. Mededeling

In de mededeling beschrijft de Commissie de impact van digitalisering op de samenleving. Vervolgens gaat de Commissie kort in op de noodzaak voor een modernisering van de belastingssystemen en beschrijft ze kort de hierna genoemde voorstellen. Naast een beoordeling van deze voorstellen wordt de mededeling in dit fiche verder niet behandeld.

## 2. Richtlijn langetermijnoplossing in de winstbelasting

De Commissie is, met de G20 en de OESO, van mening dat een mondiale oplossing in de winstbelasting de beste oplossing voor het anders belasten van de digitale economie vormt. De richtlijn voor de langetermijnoplossing wordt door de Commissie gepresenteerd als een veelomvattende, goede en permanente oplossing voor het belasten van digitale activiteiten binnen de vennootschapsbelasting.

Het richtlijnvoorstel met betrekking tot de langetermijnoplossing bestaat uit twee onderdelen:

- i) een uitbreiding van de definitie van een vaste inrichting met significante digitale aanwezigheid en

<sup>2</sup> Er is sprake van een vaste inrichting indien een onderneming activiteiten uitoefent buiten het land van vestiging en deze buitenlandse activiteiten een zekere mate van duurzaamheid hebben.

<sup>3</sup> OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Parijs.

- ii) een aanpassing van de winstallocatieregels op basis waarvan winsten uit digitale activiteiten aan deze digitale vaste inrichting worden toegerekend.

De Commissie stelt voor om digitale activiteiten te belasten in een lidstaat als er sprake is van «significante digitale aanwezigheid». Hiervan is sprake indien een onderneming digitale diensten levert door middel van een digitale interface (bijvoorbeeld een website) met een minimum aan menselijke interventie en aan een van de volgende drempels voldoet:

- de opbrengst van digitale diensten aangeboden aan gebruikers in die lidstaat is ten minste € 7 miljoen;
- er zijn minimaal 100.000 gebruikers van deze digitale diensten in die lidstaat; of
- er worden minimaal 3.000 contracten gesloten voor het aanbieden van deze digitale diensten door gebruikers in die lidstaat.

In de bijlage bij de richtlijn wordt nader gespecificeerd wat onder een «digitale dienst» wordt verstaan. Hier wordt een illustratieve opsomming van 26 diensten gegeven. Dit zijn bijvoorbeeld het automatisch online installeren van firewalls, online nieuws en verkeersinformatie en het ter beschikking stellen van advertentieruimte op een website. Vervolgens wordt ook van negentien diensten aangegeven dat die niet onder de definitie vallen zoals bijvoorbeeld programma's op een CD-ROM.

Online verkopen van goederen of diensten vallen niet binnen de reikwijdte de definitie digitale dienst. Bijvoorbeeld het verlenen van toegang tot een digitaal platform (tegen vergoeding) voor de koop en verkoop van auto's geldt als digitale dienst, maar de verkoop van auto's via een website niet.

Alleen uitbreiding van de definitie van een vaste inrichting heeft weinig betekenis indien er vervolgens geen winst aan kan worden toegerekend. Daarom stelt het richtlijnvoorstel voor de langetermijnoplossing een aanpassing van de regels voor winstallocatie aan vaste inrichtingen voor.<sup>4</sup> In de functionele analyse voor de winstallocatie aan vaste inrichtingen dient rekening te worden gehouden met de economisch significante activiteiten van de vaste inrichting met betrekking tot de ontwikkeling, de verbetering, het onderhoud, de bescherming en de exploitatie van het intellectueel eigendom, ongeacht of deze activiteiten worden uitgeoefend door personen in de lidstaat waar de digitale vaste inrichting zich bevindt en ongeacht of deze activiteiten worden uitgeoefend door personen in dezelfde lidstaat. Onder economisch significante activiteiten wordt onder andere verstaan:

- het verzamelen, opslaan, verwerken, analyseren, exploiteren en verkopen van gebruikersdata;
- het verzamelen, opslaan, verwerken, en tonen van gebruikersgegenereerde content;
- de verkoop van online advertentieruimte;
- het beschikbaar stellen van aan derde partijen gerelateerde content op een digitale marktplaats;
- het aanbieden van enige andere digitale service.

---

<sup>4</sup> Winstallocatie aan vaste inrichtingen geschiedt volgens de zogenoemde AOA-benadering, de *Authorised OECD Approach*, en is gebaseerd op de uitgangspunten uit de OESO-verrekenprijsrichtlijnen.

Vervolgens moet een belastingplichtige op basis van de zogenoemde *profit split*-methode<sup>5</sup> de winsten toedelen aan de vaste inrichting, tenzij hij van mening is dat een andere internationaal geaccepteerde methode passender is.

Het richtlijnvoorstel ziet op:

- vennootschapsbelastingplichtigen die zijn opgericht en gevestigd in de EU; en
- ondernemingen die zijn opgericht en gevestigd buiten de EU en een significante digitale aanwezigheid hebben in een EU lidstaat en waarbij er géén belastingverdrag bestaat tussen dit derde land en de EU-lidstaat.

Het voorstel ziet dus niet op ondernemingen die zijn opgericht en gevestigd buiten de EU en significante digitale aanwezigheid hebben in een lidstaat van de EU, waarbij er wél een belastingverdrag bestaat tussen dit derde land en deze EU-lidstaat (tenzij dit belastingverdrag conform de richtlijn is).

De Commissie geeft in de inleiding aan dat de hiervoor voorgestelde aanpassingen uiteindelijk ook in de geharmoniseerde (geconsolideerde) belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting (C(C)CTB)<sup>6</sup> moeten worden opgenomen. Voor de CCTB en de CCCTB heeft de Commissie in oktober-2016 richtlijnvoorstellen ingediend.

### 3. De aanbeveling voor belastingverdragen

Omdat de definitie van een vaste inrichting en de regels voor winstallocatie zijn ontwikkeld op mondiaal niveau, in OESO-verband, en onderdeel zijn van belastingverdragen, zou een aanpassing van deze regels in relatie tot derde landen alleen effectief zijn als ook de belastingverdragen tussen EU-lidstaten en derde landen worden aangepast. De Commissie beveelt daarom aan dat EU-lidstaten na een eventueel akkoord over de uitbreiding van de definitie van een vaste inrichting en een aanpassing van de winstallocatieregels de belastingverdragen met derde landen conform deze nieuwe bepalingen aanpassen. De Commissie geeft in de aanbeveling een uitwerking van de benodigde aanpassingen.

### 4. Interim-maatregel: richtlijn digitaledienstenbelasting

Dat aan een permanente mondiale oplossing wordt gewerkt, neemt volgens de Commissie niet weg dat landen nu urgentie voelen om tot actie over te gaan. Dit blijkt volgens de Commissie uit het feit dat tien EU-lidstaten werken aan (plannen voor) unilaterale maatregelen om de digitale economie anders te belasten.<sup>7</sup> Om te voorkomen dat er allerlei ongecoördineerde maatregelen worden genomen in EU-verband, stelt de Commissie daarom ook een interim-maatregel voor in de vorm van de digitaledienstenbelasting.

De digitaledienstenbelasting is bedoeld als een interim-maatregel die van toepassing is zolang er geen consensus is over de mondiale langetermijnoplossing. Volgens de Commissie beantwoordt dit richtlijnvoorstel aan de roep om actie van een aantal lidstaten en adresseert dit richtlijnvoorstel,

<sup>5</sup> verdeeld tussen de verbonden lichamen in verschillende landen naar rato van de waarde van wat deze ondernemingen hebben bijgedragen.

<sup>6</sup> Common (Consolidated) Corporate Tax Base.

<sup>7</sup> Uit het impact assessment blijkt dat de volgende landen zowel voor directe als indirecte belastingen maatregelen nemen of hiervoor plannen hebben: Hongarije, Verenigd Koninkrijk, Italië, Frankrijk, Duitsland, Roemenie, Kroatië, Portugal, België en Tsjechië.

in ieder geval tijdelijk, het probleem dat de huidige vennootschapsbelastingregels niet passend zijn voor de digitale economie. Het doel van dit richtlijnvoorstel is om specifiek opbrengsten te belasten die afkomstig zijn van digitale diensten die hun waarde (mede) ontleen aan gebruikersparticipatie. Volgens de Commissie is dit richtlijnvoorstel eenvoudig te implementeren.

Hoewel deze richtlijn volgens de Commissie een reactie is op de huidige vennootschapsbelastingregels (directe belasting), is de richtlijn juridisch vormgegeven als een omzetbelasting. Deze is daarom gebaseerd op artikel 113 VWEU. Het voorstel introduceert een belasting van 3% over de brutoomzet van een bedrijf die voortkomt uit de exploitatie van digitale activiteiten die worden gekarakteriseerd door waardecreatie door gebruikers.

Het doel van deze digitaledienstenbelasting is om diensten te belasten die in sterke mate zijn gebaseerd op de «gebruikers toegevoegde waarde». Deze bedrijfsmodellen kunnen volgens de Commissie eenvoudiger bestaan op afstand van de gebruiker, waardoor de mismatch tussen waar waarde wordt gecreëerd en waar belasting wordt geheven bij deze bedrijfsmodellen het grootst is. Een specifieke belasting is daarom rechtvaardigt. De opbrengsten van de volgende categorieën worden belast:

1. het plaatsen van advertenties op een digitale interface, gericht op de gebruikers van die interface;
2. het ter beschikking stellen van een veelzijdige digitale interface (bijvoorbeeld een platform) die gebruikers in staat stelt andere gebruikers te vinden en in interactie met hen te treden en die ook de verrichting van onderlinge leveringen van goederen of diensten rechtstreeks tussen gebruikers kan faciliteren;
3. de doorgifte van over gebruikers verzamelde data die zijn gegenereerd uit de activiteiten van gebruikers op digitale interfaces.

Hoewel de Commissie geen voorbeelden geeft van welke bedrijven precies onder de hiervoor genoemde categorieën vallen, interpreteert het kabinet deze categorieën als volgt.

Onder 1 zou bijvoorbeeld de omzet kunnen vallen die hoort bij een sociaal medium waar advertenties op verschijnen die zijn afgestemd op de gebruiker van dit sociale medium en die door het sociale medium zelf zijn geplaatst. Onder 2 zou bijvoorbeeld de omzet horend bij een website kunnen vallen die aan particulieren de mogelijkheid biedt een woning te (ver)huren direct aan of van een andere particulier. Onder 3 zou bijvoorbeeld de omzet kunnen vallen die hoort bij een website met een zoekmachine waarbij bijvoorbeeld zoektermen van gebruikers worden opgeslagen, gekoppeld aan bepaalde gebruikersprofielen en worden verkocht aan derden.

Het richtlijnvoorstel geeft ook aan dat de volgende digitale diensten *niet* onder de reikwijdte van de richtlijn vallen:

- diensten van online verkoopkanalen, ook wel omschreven als e-commerce;
- communicatie- en betaaldiensten waarbij de gebruikers elkaar al moeten kennen voordat er interactie kan plaatsvinden;
- het beschikbaar stellen van video, audio of tekst die door het bedrijf zelf is ontwikkeld of waarvan de gebruikersrechten zijn gekocht. Ook digitale content die door gebruikers aan andere gebruikers beschikbaar wordt gesteld valt buiten de reikwijdte van de digitaledienstenbelasting;
- het verzamelen van data zelf en het gebruik van deze data voor interne doeleinden;



- handelsplatformen en beleggingsondernemingen met systematische interne afhandeling;
- diensten die gericht zijn op het faciliteren van het toekennen van leningen door gereguleerde aanbieders van crowdfunding-diensten. Daarentegen, crowdfunding-platforms die gebaseerd zijn op donaties of beloningen of diensten die gericht zijn op het plaatsen van advertenties vallen wel binnen de reikwijdte; en
- entiteiten zoals gereguleerde handelsplatforms die zich bezig houden met dataoverdracht.

Het richtlijnvoorstel bevat een belangrijke inperking van de groep belastingplichtigen door middel van de volgende omzeldrempels:

- een minimale wereldwijde groepsomzet van € 750 miljoen; én
- een minimale omzet uit digitale dienstverlening binnen de EU van € 50 miljoen.

De richtlijn geeft een verdeelsleutel voor het toerekenen van de digitale-dienstenbelasting aan de verschillende lidstaten. Deze toedeling geschiedt naar rato van het aantal gebruikers van de digitale dienst. Gebruikers worden in principe geacht zich te bevinden in de lidstaat waar het toestel of apparaat wordt gebruikt. Dit wordt bepaald aan de hand van het IP-adres.

De belastingplichtige dient één entiteit aan te wijzen in de EU die namens de groep de verplichtingen van de digitale-dienstenbelasting vervult. De belastingplichtige moet aangifte doen in één lidstaat waar de digitale-dienstenbelasting is verschuldigd en hij mag zelf kiezen in welke lidstaat dit is, ongeacht of hij daar op dit moment belastingplichtig is voor bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting. De lidstaat van aangifte is vervolgens verantwoordelijk om de relevante informatie binnen tien dagen te delen met andere lidstaten en bovendien de betaalde digitale-dienstenbelasting volgens de verdeelsleutel en op basis van de door de belastingplichtige aangeleverde informatie over te maken aan andere lidstaten. Indien de belastingplichtige aangifte doet in een andere lidstaat, dan ontvangt de belastingdienst de aangifte en de betaling van die lidstaat. Iedere lidstaat is bevoegd toezicht uit te oefenen over het gedeelte van de digitale-dienstenbelasting dat die lidstaat toekomt. Dit staat dus los van het feit in welke lidstaat een belastingplichtige aangifte doet. Dit principe wordt de *one-stop-shop* genoemd en wordt in de btw reeds toegepast.

Om te voorkomen dat bedrijven worden geconfronteerd met dubbele belasting, verwacht de Commissie dat de lidstaten bedrijven zullen toestaan om de digitale-dienstenbelasting als kosten af te trekken van de vennootschapsbelastinggrondslag in een lidstaat, ongeacht of de digitale-dienstenbelasting en de vennootschapsbelasting in dezelfde lidstaat zijn betaald.

#### *b) Impact assessment Commissie*

In het impact assessment dat is uitgevoerd door de Commissie, is gekeken naar verschillende alternatieven om de geconstateerde problemen van belastingheffing in de digitale economie te adresseren. Hierbij gaat de Commissie op hoofdlijnen in op bijvoorbeeld de voor- en nadelen van het stellen van omzeldrempels.

De Commissie verwacht met de richtlijnvoorstellen onder andere dat het gelijke speelveld voor ondernemingen binnen de EU verbetert. Wat betreft de budgettaire gevolgen van de voorstellen geeft het impact assessment alleen een schatting voor de digitale-dienstenbelasting. De Commissie raamt de totale EU-opbrengst van deze digitale-dienstenbelasting op € 5 miljard voor alle EU-lidstaten gezamenlijk. De Commissie heeft hierbij



geen uitsplitsing gemaakt per lidstaat. Omdat uit het impact assessment niet altijd duidelijk blijkt met welke aannames de Commissie heeft gewerkt, is een exacte simulatie van dit impact assessment door Nederland zelf in deze fase niet mogelijk.<sup>8</sup> Het is daarom niet duidelijk welke Nederlandse ondernemingen door dit voorstel zullen worden geraakt. Het kabinet vraagt zich overigens af hoe accuraat de raming van € 5 miljard is. Het impact assessment is niet gebaseerd op de drie categorieën digitale diensten die door de richtlijn worden belast. Bovendien gaat de Commissie ervan uit dat lidstaten toestaan dat de digitaalbelasting in mindering kan worden gebracht op de vennootschapsbelastinggrondslag van lidstaten, maar uit het impact assessment blijkt dat dit niet is meegenomen in de berekening van de € 5 miljard. Daarnaast merkt de Commissie op dat de geschatte opbrengst van circa € 5 miljard ruim lager zou zijn als het Verenigd Koninkrijk niet meegenomen wordt.

### **3. Nederlandse positie ten aanzien van het voorstel**

#### *a) Essentie Nederlands beleid op dit terrein*

De onderzoeksvraag bij de digitale economie is volgens het kabinet niet primair of er (voldoende) belasting wordt betaald, maar vooral *waar* deze belasting wordt betaald. De Commissie constateert dat de economie en bedrijfsmodellen door digitalisering sterk zijn veranderd. Dat noopt volgens de Commissie tot een analyse van de vraag of het huidige belastingstelsel nog wel past bij deze nieuwe realiteit. Tevens stelt de Commissie dat de huidige definitie van waardecreatie niet passend is voor de digitale economie. Het kabinet onderkent dat, gezien de manier waarop waarde wordt gecreëerd in de digitale economie, het legitiem is om te onderzoeken of de huidige winstbelasting daar nog wel bij past. Ook is het kabinet net als de Commissie van mening dat eventuele maatregelen het beste op mondiaal niveau kunnen worden genomen.

De Commissie is van mening dat ook in de digitale economie sprake kan zijn van belastingontwijking en belastingontduiking. Het kabinet is het hiermee eens, maar is er niet van overtuigd dat bij digitale bedrijven meer sprake is van belastingontwijking dan bij niet-digitale bedrijven. Het beleid van het kabinet ten aanzien van belastingontwijking en belastingontduiking is in de brief van 23 februari 2018<sup>9</sup> uitgebreid uiteengezet. In deze brief geeft het kabinet aan dat de verdere aanpak van belastingontwijking en belastingontduiking een speerpunt is van het kabinet. In zowel internationaal als Europees verband heeft Nederland de afgelopen jaren actief meegewerkt aan de bestrijding van (internationale) belastingontwijking en -ontduiking in de wetenschap dat belastingontwijking en -ontduiking het meest effectief op internationaal niveau kunnen worden aangepakt. Het kabinet werkt overeengekomen maatregelen niet alleen uit, maar gaat op onderdelen verder dan op grond van internationale en Europese afspraken is vereist en treft ook nationaal maatregelen ter bescherming van de Nederlandse grondslag en de grondslag van andere landen. Tegelijkertijd neemt het kabinet maatregelen die bijdragen aan een aantrekkelijk investeringklimaat voor zowel bedrijven die zich in Nederland hebben gevestigd als om ondernemingen hier naartoe te halen.

---

<sup>8</sup> Bijlage 8 van het impact assessment geeft een beschrijving van de gehanteerde methode.

<sup>9</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 188.

In het kader van het BEPS-project<sup>10</sup> heeft de OESO onderzoek gedaan naar belastingontwijking door digitale ondernemingen (actiepunten 1 (2015))<sup>11</sup>. In dit rapport werd geconstateerd dat de digitale economie niet af te zonderen is van de niet-digitale economie en dat aparte maatregelen in de winstbelasting niet gewenst zijn. Wel werd geconstateerd dat digitale ondernemingen eenvoudiger belasting kunnen ontwijken, onder andere vanwege de nadruk op intellectuele eigendomsrechten in de bedrijfsmodellen. Ook in de context van BEPS-actiepunten 7 (vaste inrichting) en 8 tot en met 10 (verrekenprijnsregels) heeft de OESO zich gebogen over de problematiek die de Commissie nu in haar voorstellen adresseert. Het kabinet is van mening dat niet aan deze omvangrijke werkzaamheden van de OESO en de resultaten daarvan, zoals de aanpassing van de belastingverdragen en van de verrekenprijnsrichtlijnen, voorbij moet worden gegaan. Specifiek met betrekking tot Amerikaanse multinationals is ook van belang dat het Amerikaanse belastingstelsel is herzien per 1 januari 2018. Deze herziening draagt ook bij aan het onaantrekkelijk maken van belastingontwijking door Amerikaanse multinationals, waaronder sterk gedigitaliseerde bedrijven, omdat het niet langer mogelijk is onbeperkt uitstel van belastingheffing te behalen.

De Commissie heeft in haar mededeling van 21 september 2017<sup>12</sup> benadrukt dat nieuwe internationale regels specifiek met betrekking tot de uitdagingen als gevolg van de digitaliserende economie nodig zijn. Nederland heeft in het BNC-fiche<sup>13</sup> aangegeven dat het goed is dat over belastingheffing in de digitale economie een discussie wordt gevoerd en dat Nederland met een open houding in de discussie staat. In de Europese Raad van 19 oktober 2017<sup>14</sup> is Nederland akkoord gegaan met Raadsconclusies waarin het belang van een effectief en eerlijk belastingstelsel wordt onderstreept en de Commissie wordt opgeroepen met passende richtlijnvoorstellen te komen begin 2018. Ook heeft Nederland in de Ecofinraad van 5 december 2017<sup>15</sup> ingestemd met Raadsconclusies waarin is aangegeven dat een mondiaal geaccepteerde definitie van vaste inrichting en een bijbehorende aanpassing van de verrekenprijnsregels en regels voor winstallocatie van vaste inrichtingen nodig zijn om de uitdagingen van belastingheffing in de digitale economie te adresseren.

In OESO-verband heeft Nederland in maart 2018 ingestemd met het interim-rapport over belastingheffing in de digitale economie. Dit rapport bevat een diepgaande analyse van verschillende bedrijfsmodellen en de impact van de digitalisering op de internationale belastingregels. Dit rapport is aanbevolen door de G20.<sup>16</sup>

#### *b) Beoordeling + inzet ten aanzien van deze voorstellen*

In zijn algemeenheid verwelkomt het kabinet de voorstellen van de Commissie en beschouwt deze als een waardevolle bijdrage aan de mondiale discussies over belastingheffing in de digitale economie. Het kabinet heeft derhalve een positieve grondhouding ten aanzien van de voorstellen, maar is nog niet overtuigd van de inhoudelijke invulling

<sup>10</sup> BEPS: Base Erosion and Profit Shifting. Het BEPS-project van de OESO beoogde maatregelen uit te werken tegen belastingontwijking door multinationals en bevatte vijftien actiepunten.

<sup>11</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Parijs.

<sup>12</sup> Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad, «Een eerlijk en efficiënt belastingstelsel in de Europese Unie voor de digitale eengemaakte markt», COM(2017) 547 final.

<sup>13</sup> Kamerstuk 22 112, nr. 2418.

<sup>14</sup> <http://www.consilium.europa.eu/media/21620/19-euco-final-conclusions-en.pdf>.

<sup>15</sup> <http://www.consilium.europa.eu/media/31933/st15175en17.pdf>.

<sup>16</sup> [https://back-g20.argentina.gob.ar/sites/default/files/media/communique\\_g20.pdf](https://back-g20.argentina.gob.ar/sites/default/files/media/communique_g20.pdf).

hiervan. Een nadere en uitgebreidere impactanalyse van de voorstellen is naar de mening van het kabinet wenselijk.

Ten aanzien van de door de Commissie aangehaalde cijfers betreffende de belastingdruk voor digitale en niet-digitale bedrijven vraagt het kabinet zich af of deze op een juiste manier worden geïnterpreteerd. Het kabinet is van mening dat deze cijfers met name iets zeggen over hoe de marginale effectieve belastingdruk uitpakt voor bepaalde specifieke verdienmodellen en in feite niets zeggen over belastingontwijking door digitale en niet-digitale bedrijven.

### 1. Richtlijn langetermijnoplossing

In het interim-rapport van de OESO uit maart 2018 worden verschillende mogelijkheden genoemd voor een langetermijnoplossing. Hierbij wordt opgemerkt dat een aantal landen het niet nodig vindt om aan een langetermijnoplossing te werken, dat een aantal landen van mening is dat een langetermijnoplossing specifiek voor de digitale economie nodig is en dat een aantal landen vindt dat elke verandering van belastingregels van toepassing zou moeten zijn op de gehele economie. Het kabinet schaart zich in de derde categorie landen, de landen die van mening zijn dat de digitale economie niet af te zonderen is van de niet-digitale economie, maar dat er vooral sprake is van een digitaliserende economie. Een langetermijnoplossing zou daarom van toepassing moeten zijn op de gehele (digitaliserende) economie. De landen zijn overeengekomen om verder onderzoek te doen naar een coherente en samenhangende herijking van de begrippen «nexus» en «winstallocatie», begrippen die fundamenteel zijn voor het bepalen van welk deel van de winst in welk land belast wordt. Het doel is om hierover in 2020 consensus te bereiken en een eindrapport te publiceren. In 2019 zal de OESO een update geven. De G20 heeft het interim-rapport inclusief de termijnen aanbevolen. Mondiale consensus in 2020 over dit onderwerp is een ambitieus streven en het kabinet is gemotiveerd hieraan actief mee te werken.

Het kabinet is van mening dat, gezien de hiervoor geschetste veranderingen van de economie die de digitalisering meebrengt, het zinvol is om te analyseren welke veranderingen van de wereldwijde belastingregels passend zijn. Dat aan een langetermijnoplossing wordt gewerkt, ondersteunt het kabinet. Het kabinet deelt de analyse van de OESO en de Commissie dat het hierbij van belang is om te onderzoeken in hoeverre de begrippen «nexus» en «winstallocatie» moeten worden gemoderniseerd, maar vindt dat ook meer fundamentele wijzigingen in de winstbelasting op mondiaal niveau moeten worden onderzocht. Het kabinet is van mening dat het richtlijnvoorstel van de Commissie een goede aanzet is voor deze discussie en op die manier een zinvolle bijdrage kan leveren aan een modernisering van de winstbelastingregels wereldwijd.

De afgelopen jaren zijn lidstaten binnen de EU daadkrachtig geweest door mondiale afspraken (*soft law*) om te zetten in concrete en bindende richtlijnen. De aanpassing van de definitie voor een vaste inrichting en de aanpassing van de winstallocatieregels lenen zich volgens het kabinet het beste voor afspraken in mondiaal verband. Discussies hierover in EU-verband zouden volgens het kabinet daarom vooral in dit licht moeten worden gevoerd. Daarmee kan de EU een waardevolle bijdrage leveren aan het bereiken van een mondiale consensus. Een *Alleingang* van de EU zou volgens het kabinet mogelijk in de weg kunnen staan aan het bereiken van mondiale consensus. Het eventueel aannemen van een EU-richtlijn over een langetermijnoplossing staat ook niet gelijk aan een mondiale oplossing. Derde landen dienen immers ook akkoord te gaan met een

aanpassing van de definitie van een vaste inrichting en de aanpassing van de winstallocatieregels om deze echt te laten werken.

Het kabinet werkt graag actief mee aan discussies in EU- en OESO-verband over wanneer er in welk land belasting zou moeten worden betaald over welk deel van de winst. Daarin heeft Nederland een open houding ten aanzien van nieuwe oplossingsrichtingen die zouden kunnen worden besproken. Het is belangrijk dat deze oplossingen zorgvuldig worden geanalyseerd. Nederland vindt het daarbij belangrijk dat traditionele (maak)economieën niet worden bevoordeeld en dat er bijvoorbeeld geen grote negatieve impact is op Nederlandse belastingopbrengsten en de Nederlandse economie en werkgelegenheid. Ten aanzien van het richtlijnvoorstel zelf is het kabinet van mening dat het op basis van de huidige toelichting en impact assessment onmogelijk is om de precieze gevolgen van de uitbreiding van de definitie van een vaste inrichting en de aanpassing van regels van winstallocatie te kunnen duiden. Het kabinet zou daarom graag een uitgebreidere impact assessment zien voor dit richtlijnvoorstel. Nederland zal hier aandacht voor vragen.

In het voorstel voor de langetermijnoplossing wordt een «DigiTax Comité» voorgesteld. In dit comité moeten vertegenwoordigers van de lidstaten en de Commissie vraagstukken over de toepassing van de richtlijn gaan bespreken en de Commissie informeren over de uitkomsten hiervan. Het kabinet verwelkomt de mogelijkheid om met andere lidstaten en de Commissie ervaringen uit te wisselen over de implementatie en de toepassing van de richtlijn. Het moet echter helder zijn dat alleen de Commissie zelf mag beslissen over en optreden tegen gebrekkige implementatie van de richtlijn door lidstaten en dat dit comité geen gedelegeerde handelingen of uitvoeringshandelingen kan vaststellen of hiertoe kan besluiten. De status van het DigiTax Comité moet daarom worden verduidelijkt.

#### *Samenloop met CCTB/CCCTB*

De Commissie verwijst in relatie tot de langetermijnoplossing geregeld naar de richtlijnvoorstellen voor de geharmoniseerde (geconsolideerde) belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting (C(C)CTB). Het kabinet, de Tweede Kamer en de Eerste Kamer hebben de subsidiariteit van de richtlijnvoorstellen voor de CCTB en de CCCTB als negatief beoordeeld.<sup>17</sup> Waar het kabinet actief meewerkt aan discussies over wanneer er in welk land belasting zou moeten worden betaald en over welk deel van de winst, staat dit los van het CCTB- en het CCCTB-richtlijnvoorstel. Over die voorstellen is de opstelling van het kabinet onverminderd terughoudend.

#### Aanbeveling belastingverdragen

De Commissie beveelt lidstaten aan hun belastingverdragen met derde landen aan te passen, indien lidstaten de definitie van een vaste inrichting en de regels voor winstallocatie aan vaste inrichtingen veranderen. De in de aanbeveling voorgestelde wijzigingen voor belastingverdragen komen overeen met de in de langetermijnoplossing voorgestelde wijzigingen. Dit vindt het kabinet goede en begrijpelijke uitgangspunten. Dat aanpassing van verdragen met derde landen nodig is, onderschrijft het belang van afspraken op mondiaal niveau. Om een verdrag te kunnen aanpassen is immers ook de instemming van het andere verdragsland nodig.

---

<sup>17</sup> Kamerstuk 34 604, nr. 4.

## Interim-maatregel: richtlijn digitaledienstenbelasting

De G20, de OESO en de Commissie constateren dat op dit moment onvoldoende consensus bestaat om tot een langetermijnoplossing te komen om het mondiale belastingsysteem te moderniseren voor de digitalisering. Tegelijk merkt de Commissie op dat door veel lidstaten een urgentie wordt gevoeld om op korte termijn tot actie over te gaan. Volgens de Commissie hebben tien lidstaten reeds plannen om een belasting in te voeren die digitale activiteiten belast of zij hebben dit al gedaan. Deze unilaterale maatregelen leiden volgens de Commissie tot een ongewenste fragmentatie van de interne markt en verstoren de competitie. Volgens de Commissie leidt dit tot een vertraging van de ontwikkeling van nieuwe digitale oplossingen en gaat dit ten koste van de concurrentiekracht van de EU. Bedrijven die grensoverschrijdend actief zijn, kunnen steeds vaker worden geconfronteerd met verschillende belastingen voor digitale activiteiten. Om fragmentatie van de interne markt door nationale belastingen op digitale activiteiten te voorkomen, stelt de Commissie de digitaledienstenbelasting voor. Deze maatregel zou tijdelijk van toepassing moeten zijn, namelijk tot het moment dat in de betreffende verhouding de langetermijnoplossing is geïmplementeerd (na aanpassing van het belastingverdrag).

Het kabinet deelt de constatering dat op dit moment onvoldoende consensus is om wereldwijd het internationale belastingsysteem aan te passen, maar dat hier wel serieus aan wordt gewerkt in OESO-verband. Ook Nederland werkt hier actief en constructief aan mee. Deze mondiale route heeft de sterke voorkeur van het kabinet. Elk Europees interim-initiatief moet passend zijn in die richting. Dit neemt niet weg dat het kabinet de zorgen van de Commissie over een ongewenste fragmentatie van de interne markt begrijpt. Mede daarom wil het kabinet zich constructief opstellen in discussies over de voorgestelde digitaledienstenbelasting.

Wel plaatst het kabinet een aantal belangrijke kanttekeningen bij de uitwerking van het richtlijnvoorstel.

Het interim-rapport van de OESO gaat in hoofdstuk 6 ook in op eventuele interim-maatregelen. Het rapport beschrijft dat er geen consensus bestaat over het nut en de noodzaak van interim-maatregelen. Het OESO-rapport heeft geen concrete uitwerking van een interim-maatregel, maar schetst enkele randvoorwaarden en aandachtspunten. Het kabinet kan zich in deze aandachtspunten vinden. Zo zou een interim-maatregel niet onder de reikwijdte van belastingverdragen moeten vallen en zou een interim-maatregel ook echt tijdelijk moeten zijn. Het heeft de voorkeur van het kabinet om zo dicht mogelijk aan te sluiten bij de in het interim-rapport geschetste aanwijzingen. Dat de richtlijn buiten de reikwijdte van belastingverdragen valt, is voor het kabinet van groot belang en moet derhalve zorgvuldig worden geanalyseerd.

Het kabinet is van mening dat deze digitaledienstenbelasting daadwerkelijk een interim-maatregel moet zijn. Op dit moment kent het richtlijnvoorstel geen horizonbepaling. Dit betekent dat lidstaten opnieuw overeenstemming zouden moeten bereiken over het intrekken van de richtlijn. Het kabinet zet erop in om wel een horizonbepaling in de richtlijn op te nemen om deze discussies te zijner tijd te voorkomen. Deze horizonbepaling zou bijvoorbeeld kunnen aansluiten bij een datum van implementatie van een mondiale oplossing.

Een andere kanttekening die het kabinet plaatst bij deze digitaaldienstenbelasting, is dat de impact op bedrijven die relatief weinig winst maken of zelf verlies maken disproportioneel groter is dan de impact voor winstgevendende bedrijven. Dit wordt veroorzaakt door het feit dat deze belasting geen directe belasting over de winst is, maar een indirecte belasting over de omzet die daarom willekeurig kan uitwerken. Daarbij moet wel worden aangetekend dat verwacht kan worden dat bedrijven die de digitaaldienstenbelasting moeten betalen, deze belasting zullen afwentelen (bijvoorbeeld op hun klanten). Desalniettemin vindt het kabinet het belangrijk dat een manier wordt gevonden om bedrijven die verlies maken of zeer kleine winstmarges hebben, te ontzien.

De Commissie geeft verder aan dat lidstaten belastingplichtigen kunnen toestaan de digitaaldienstenbelasting betaald in de EU in haar geheel als kosten in mindering te brengen op de vennootschapsbelastinggrondslag in één lidstaat. Het kabinet is hier geen voorstander van. Het toestaan van kostenafrek is alleen opportuun als dat ertoe leidt dat bedrijven grondslag naar Europa schuiven, omdat alleen dan een bijdrage wordt geleverd aan het oplossen van het allocatieprobleem. Zolang daar geen sprake van is, draagt een kostenafrek niet bij aan een juiste verdeling van de grondslag. Een eventuele opbrengst van de digitaaldienstenbelasting kan volgens het kabinet beter worden teruggesluisd in de vorm van een generieke lastenverlichting voor het bedrijfsleven.

Naast deze kanttekeningen is het van groot belang dat de Commissie de reikwijdte van de digitaaldienstenbelasting verduidelijkt (welke opbrengsten worden belast?), de financiële impact van het voorstel in kaart brengt en de in het voorstel opgenomen begrippen en de praktische toepassing ervan verheldert.

#### *Uitvoeringsgevolgen*

Voor beide richtlijnvoorstellen is het niet mogelijk op dit moment de precieze uitvoeringsgevolgen in kaart te brengen. Beide voorstellen zullen in ieder geval een (forse) impact hebben op de uitvoering en de handhaving door de Belastingdienst.

Specifiek met betrekking tot de digitaaldienstenbelasting, zijn de wijzigingen op het gebied van automatisering fors. Daarom is dit voorstel op zijn vroegst uitvoerbaar twee jaar na implementatie van de nationale regeling. Naar de huidige stand van zaken is hiervoor geen ruimte in de IV-portefeuille. Herprioritering is noodzakelijk om implementatie te kunnen realiseren.

#### *c) Eerste inschatting van krachtenveld*

##### *Europees krachtenveld*

In september 2017 hebben Frankrijk, Duitsland, Spanje en Italië met steun van Oostenrijk, Portugal, Griekenland, Slovenië, Roemenië en Bulgarije door middel van een publieke verklaring aangegeven dat de beperkte mogelijkheden om in de EU winst te belasten van buitenlandse digitale ondernemingen aanleiding zou moeten zijn om op korte termijn maatregelen te nemen. Hierbij werd de Commissie opgeroepen om met voorstellen te komen voor een egalisatiebelasting. Gesteund door deze oproep heeft de Commissie op 21 september 2017 een mededeling uitgebracht waarin zij het probleem van belastingheffing in de digitale economie beschrijft en een aantal mogelijke oplossingen presenteert. Daarbij benadrukt de Commissie dat een mondiale oplossing wenselijk is, maar dat als deze niet wordt gevonden, EU-actie nodig zou kunnen zijn. In



de Raadsconclusies van de Europese Raad van 19 oktober 2017 is het belang van een voor de digitale economie passend (mondiaal) belastingstelsel onderstreept en is ook aangegeven dat wordt uitgekeken naar passende Commissievoorstellen begin 2018. In de Raadsconclusies van de Ecofinraad van 5 december 2017 (Kamerstuk 21 501-07, nr. 1474) worden verschillende oplossingen genoemd en wordt zowel gerefereerd aan mondiale actie als aan actie op EU-niveau. Op 1 maart 2018 hebben Frankrijk, Duitsland, Spanje, Italië en het Verenigd Koninkrijk aan de G20 een publieke verklaring gestuurd waarin zij het probleem van belastingheffing in de digitale economie aankaartten en oproepen om snel tot actie over te gaan. Direct na publicatie van de nu voorliggende richtlijnvoorstellen hebben deze landen publiekelijk opgeroepen om snel tot een akkoord te komen.

Tijdens de informele Ecofinraad van 28 april 2018 (Kamerstuk 21 501-07, nr. 1513) gaf een groot aantal lidstaten aan zorgen te hebben over de gevolgen van de interim-oplossing. Zo waren er zorgen dat de interim-maatregel zal leiden tot dubbele belasting en een negatieve werking zal hebben op het innovatievermogen van de EU op het gebied van digitale economie. Verder vroegen enige landen zich af of de interim-maatregel geen ongewenst precedent kan zijn voor landen buiten de EU om soortgelijke omzet gerelateerde belastingen te gaan introduceren. Daarnaast werd de vrees uitgesproken dat deze belasting onderdeel kan worden van de oplopende spanning tussen de EU en de VS over vrije handel. Enkele lidstaten spraken wel steun uit voor de interim-oplossing. In hun ogen kan een wereldwijde oplossing nog lang op zich laten wachten, hetgeen volgens hen een ongewenst belastingvoordeel betekent voor de grote internetbedrijven.

#### *Mondiaal*

Omdat digitalisering niet ophoudt bij de Europese grenzen is ook het krachtenveld buiten de EU van belang. Zoals uit het interim-rapport van de OESO blijkt, is momenteel geen consensus over zowel de problemen als de mogelijke oplossingen voor belastingheffing in de digitale economie. Omdat veel digitale ondernemingen die mogelijk worden geraakt door de voorstellen Amerikaans zijn, hebben de VS zich meermaals publiekelijk negatief uitgelaten over deze richtlijnvoorstellen.

### **4. Beoordeling bevoegdheid, subsidiariteit en proportionaliteit**

#### *a) Bevoegdheid*

##### *Langetermijnoplossing*

De Commissie baseert de bevoegdheid voor de voorgestelde richtlijn voor een langetermijnoplossing op artikel 115 VWEU. Het kabinet acht dit de juiste rechtsbasis. Dit artikel betreft de aanpassing van wettelijke bepalingen van de lidstaten die rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt. Wanneer de Commissie initiatieven neemt om te komen tot coördinatie op het gebied van directe belastingen wordt vaak voor deze grondslag gekozen.

##### *Interim-maatregel: digitale dienstenbelasting*

De Commissie baseert de bevoegdheid voor de voorgestelde richtlijn voor de interim-maatregel op artikel 113 VWEU. Dit artikel betreft de aanpassing van wettelijke bepalingen van de lidstaten die betrekking hebben op de harmonisatie van wetgeving inzake de omzetbelasting, accijnzen en de andere indirecte belastingen voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te



bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen. De Commissie heeft voor deze rechtsbasis gekozen, omdat de digitaledienstenbelasting, anders dan de langetermijnoplossing, een belasting over de omzet betreft. Hoewel de aanleiding van de digitaledienstenbelasting in de sfeer van de directe belastingen (de winstbelasting) ligt, heeft de Commissie ervoor gekozen de belasting vorm te geven als een indirecte belasting. In dat licht acht het kabinet artikel 113 VWEU de juiste rechtsbasis.

#### *Aanbeveling voor belastingverdragen*

Op grond van artikel 292 VWEU is de Commissie bevoegd aanbevelingen op te stellen. De Nederlandse grondhouding ten aanzien van de bevoegdheid is dan ook positief.

#### *b) Subsidiariteit*

Wanneer het kabinet de langetermijnoplossing en de interim-maatregel, de digitaledienstenbelasting, op een technische manier aan de beginselen van subsidiariteit en proportionaliteit toetst, komt het kabinet tot een positieve grondhouding. Dat neemt niet weg dat het kabinet wezenlijke inhoudelijke kanttekeningen bij beide voorstellen plaatst. Het kabinet vindt het van belang dat deze kanttekeningen gedurende het onderhandelingsproces worden geadresseerd.

#### *Langetermijnoplossing*

Het kabinet beoordeelt de subsidiariteit van de langetermijnmaatregel positief, met kanttekeningen. Omdat regels voor vaste inrichtingen en winstallocatie vooral relevant zijn voor ondernemingen die ten minste in twee landen actief zijn, is het niet mogelijk een aanpassing van deze regels als individuele lidstaat door te voeren zonder bijvoorbeeld situaties van dubbele belasting of dubbele niet-belasting te creëren. In die zin beoordeelt het kabinet de subsidiariteit als positief. De kanttekening die het kabinet plaatst is dat het huidige raamwerk voor toerekening van winsten mondiaal is vastgelegd in richtlijnen van de OESO. Een oplossing voor winsttoerekening zou naar de mening van het kabinet dan ook primair op mondiaal niveau moeten worden gezocht. Een EU-oplossing kan weliswaar winsttoerekeningsproblemen tussen EU-lidstaten oplossen, als inspiratie dienen voor een mondiale oplossing en de inzet van de EU-lidstaten in de mondiale discussies bepalen, maar een mondiale oplossing is op zichzelf te prefereren boven een oplossing op EU-niveau. Een EU-oplossing zou een mondiale oplossing naar de mening van het kabinet zelfs in de weg kunnen staan en moet daarom in ieder geval zo goed mogelijk bij mondiale oplossingen in de context van OESO/G20 aansluiten. De Commissie erkent ook dat een mondiale oplossing het meest effectief is en verwijst daarom naar de afspraak in de G20 om uiterlijk in 2020 op mondiaal niveau consensus te bereiken over aanpassingen van het internationale belastingsysteem. Het Kabinet is derhalve van mening dat een EU-oplossing verder verkend kan worden, maar dat het mondiale traject leidend moet zijn en dat de EU-oplossing hier zo goed mogelijk op moet aansluiten.

#### *Interim-maatregel: digitaledienstenbelasting*

Het kabinet beoordeelt de subsidiariteit van de interim-maatregel positief met een kanttekening. Hoewel het mogelijk is om als individuele lidstaat een maatregel zoals de digitaledienstenbelasting in te voeren, deelt het kabinet het standpunt van de Commissie dat dit tot versnippering van de interne markt leidt indien lidstaten dit zelf doen. Een EU-maatregel die in

alle lidstaten wordt toegepast heeft daarom de voorkeur. Daarom beoordeelt het kabinet de subsidiariteit van de digitaledienstenbelasting positief. Het kabinet zet als kanttekening neer dat de Commissie de reikwijdte van de digitaledienstenbelasting dient te verduidelijken (welke opbrengsten worden belast?), de financiële impact van het voorstel in kaart moet brengen en de in het voorstel opgenomen begrippen en de praktische toepassing ervan moet verhelderen. Daarnaast heeft ook bij de interim-maatregel een mondiale oplossing de voorkeur en elk Europees interim-initiatief moet passend zijn in die richting.

#### *c) Proportionaliteit*

##### *Langetermijnoplossing*

Het kabinet beoordeelt het voorstel voor de langetermijnoplossing als proportioneel, maar met een kanttekening. Het richtlijnvoorstel van de Commissie is een oplossing binnen reeds bestaande kaders (van vaste inrichting) en de winstallocatieregels. In die zin wordt naar de mening van het kabinet een proportionele route gekozen. Voorwaarde is wel dat de uiteindelijk vast te stellen Europese langetermijnoplossing een oplossing op mondiaal niveau niet in de weg mag zitten.

##### *Interim-maatregel: digitaledienstenbelasting*

Het kabinet beoordeelt proportionaliteit van de interim-maatregel als positief met kanttekeningen. Er zijn twee omzetgrenzen in het voorstel zijn opgenomen (namelijk een wereldwijde groepsomzet van minimaal € 750 miljoen en een minimale digitale omzet in de EU van € 50 miljoen) en hierdoor zullen alleen de allergrootste digitale ondernemingen geraakt zullen worden. Wel heeft het kabinet hierbij drie voorwaarden. Ten eerste moet er een manier gevonden worden om bedrijven die verlies maken of zeer kleine winstmarges hebben, te ontzien. Omdat de maatregel een indirecte belasting – een belasting over de omzet – is, worden ook bedrijven geraakt die verlies maken of zeer kleine winstmarges hebben. In die gevallen zou de interim-maatregel geen toepassing moeten vinden wanneer dit tot (hogere) verliezen leidt. Als tweede kan de interim-maatregel leiden tot een opeenstapeling van verschillende belastingen. Dit zou zo veel mogelijk moeten worden voorkomen. Als derde zou een horizonbepaling opgenomen moeten worden die vastlegt dat de interim-maatregel wordt ingetrokken wanneer de langetermijnoplossing is geïmplementeerd. Hierdoor wordt voorkomen dat de interim-maatregel naast de langetermijnoplossing zou kunnen bestaan.

## **5. Financiële implicaties, gevolgen voor regeldruk en administratieve lasten**

#### *a) Consequenties EU-begroting*

De voorstellen hebben geen gevolgen voor de EU-begroting. Belastingen van de digitale economie zijn niet opgenomen in de voorstellen voor het volgende meerjarig financieel kader van de EU (MFK) als nieuw eigen middel voor de EU.

#### *b) Financiële consequenties (incl. personele) voor rijksoverheid en/ of decentrale overheden*

Eventuele budgettaire gevolgen worden ingepast op de begroting van de beleidsverantwoordelijke departementen, conform de regels van de budgetdiscipline. Beide richtlijnvoorstellen hebben uitvoeringsgevolgen

voor de Belastingdienst. Van de langetermijnmaatregel zijn de contouren nog te onduidelijk om de precieze uitvoeringsgevolgen te kunnen duiden.

*c) Financiële consequenties (incl. personele) voor bedrijfsleven en burger*

#### *Langetermijnoplossing*

Het is niet mogelijk de precieze financiële consequenties aan te geven voor de langetermijnoplossing. De Commissie heeft de gevolgen van deze richtlijn niet budgettair in kaart gebracht. In grote lijnen geeft de Commissie aan dat de «significante digitale aanwezigheid» en de aanpassing van de regels van winstallocatie zullen leiden tot een hogere belastingdruk van ondernemingen met digitale activiteiten in de EU. Hieronder kunnen ook relatief kleine(re) belastingplichtigen vallen die een relatief grote digitale voetafdruk hebben in de EU.

#### *Interim-maatregel: digitaledienstenbelasting*

De digitaledienstenbelasting is een nieuwe, extra belasting voor een kleine groep grote ondernemingen (wereldwijde omzet is groter dan € 750 miljoen, digitale omzet in de EU is groter dan € 50 miljoen). Deze belasting heeft geen directe gevolgen voor kleine of middelgrote ondernemingen. Wel kan een deel van de belasting worden afgewenteld op kleine of middelgrote ondernemingen die afhankelijk zijn van producten van de bedrijven die door de digitaledienstenbelasting worden geraakt. De Commissie heeft de opbrengst van de digitaledienstenbelasting geraamd op € 5 miljard voor de EU als geheel. Welke Nederlandse ondernemingen precies worden geraakt is niet duidelijk. Omdat de digitaledienstenbelasting als een indirecte belasting is vormgegeven, is de vraag in hoeverre deze belasting wordt doorbelast aan de consument. Dit effect is volgens de Commissie beperkt, maar is mede afhankelijk van de prijselasticiteit van een product of dienst.

*d) Gevolgen voor regeldruk/administratieve lasten voor rijksoverheid, decentrale overheden, bedrijfsleven en burger*

#### *Langetermijnoplossing*

Het is niet mogelijk de precieze gevolgen voor de regeldruk of administratieve lasten in kaart te brengen, omdat er geen gegevens beschikbaar zijn over welke bedrijven in welke omstandigheden precies worden geraakt. Ook de Commissie is daar in haar impact assessment niet op ingegaan. In grote lijnen kan wel gezegd worden dat de «significante digitale aanwezigheid» zal leiden tot meer belastingplichtigen in de EU, en derhalve ook in Nederland, waardoor ondernemingen bijvoorbeeld vaker aangifte moeten doen in de EU.

#### *Interim-maatregel: digitaledienstenbelasting*

De digitaledienstenbelasting is een nieuwe, extra belasting voor een relatief kleine groep van grote ondernemingen (wereldwijde omzet is groter dan € 750 miljoen, digitale omzet in de EU is groter dan € 50 miljoen). Deze belasting heeft geen gevolgen voor kleine of middelgrote ondernemingen. Ongeacht of een onderneming reeds belastingplichtig is voor bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting in Nederland, kan een onderneming belastingplichtig worden voor de digitaledienstenbelasting. Dit betekent dat een onderneming de voor de digitaledienstenbelasting relevante gegevens, zoals het aantal gebruikers per digitale dienst, moet bijhouden en aan belastingdiensten in de EU moet doorgeven. Daarmee

verhoogt deze richtlijn de administratieve lasten in de EU voor deze onderneming.

*e) Gevolgen voor concurrentiekracht*

Beide voorgestelde richtlijnen vergroten volgens de Commissie het gelijke speelveld voor digitale en niet-digitale ondernemingen en zorgen daarmee voor meer eerlijke concurrentie. Bovendien wordt volgens de Commissie de integriteit van de interne markt vergroot.

## **6. Implicaties juridisch**

*a) Consequenties voor nationale en decentrale regelgeving en/of sanctionering beleid (inclusief toepassing van de lex silencio positivo)*

De langetermijnoplossing in de winstbelasting leidt tot een aanpassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Bovendien moeten de belastingverdragen met EU-lidstaten worden aangepast conform de richtlijn. De aanbeveling voor belastingverdragen leidt tot een inspanningsverplichting om ook bestaande belastingverdragen met derde landen aan te passen. De digitaledienstenbelasting is geen directe belasting, maar ook geen btw. Deze moet derhalve in een aparte nieuwe wet worden uitgewerkt.

*b) Gedelegeerde en/of uitvoeringshandelingen, incl. NL-beoordeling daarvan*

### *Langetermijnoplossing*

In het voorstel voor de langetermijnoplossing zijn geen bepalingen opgenomen die de bevoegdheid voor het stellen van nadere regels door middel van gedelegeerde handelingen of uitvoeringshandelingen aan de Commissie toekennen.

### *Digitaledienstenbelasting*

Het richtlijnvoorstel voor de digitaledienstenbelasting bevat verschillende bepalingen die de bevoegdheid voor het stellen van nadere regels in de vorm van uitvoeringshandelingen aan de Commissie toekennen. Deze uitvoeringshandelingen moeten worden vastgesteld door middel van de onderzoeksprocedure. Op grond van artikel 10, lid 7, van de voorgestelde richtlijn kan de Commissie uitvoeringhandelingen aannemen om een gemeenschappelijk format vast te stellen voor de notificatieverplichting voor belastingplichtigen onder de voorgestelde belasting. Daarnaast kan de Commissie op grond van artikel 15, lid 6, uitvoeringshandelingen aannemen om een gemeenschappelijk format voor de aangifte voor de digitale dienstenbelasting en het aangiftenummer vast te stellen. Voorts kan de Commissie op grond van artikel 18, lid 2, uitvoeringshandelingen aannemen met betrekking tot door de lidstaten vast te stellen verplichtingen op het gebied van boekhouding en administratievoering of op andere gebieden. Ten slotte kan de Commissie uitvoeringhandelingen aannemen om de technische bijzonderheden vast te stellen voor de elektrische doorzending van te verstrekken inlichtingen en documenten. Het kabinet kan zich vinden in de keuze voor uitvoeringshandelingen omdat deze erop gericht zijn eenvormige voorwaarden te waarborgen voor de uitvoering van de richtlijn met betrekking tot de administratieve verplichtingen waaraan moet worden voldaan en de inlichtingenuitwisseling tussen de lidstaten die noodzakelijk is voor de werking van de one-stop-shop. Het kabinet vindt vaststelling van uitvoeringshandelingen door middel van de onderzoeksprocedure de juiste methode omdat het

hier handelingen van algemene strekking betreft (zie artikel 2, lid 2, onder a, van (Comitologie)verordening 182/2011. Daarbij moet worden aangekend dat een nieuw comité op het gebied van directe belastingen zal moeten worden ingesteld en samengesteld. Daarnaast leert de ervaring dat veel andere lidstaten sceptisch zijn over het vaststellen van regels ter uitvoering van (directe) belastingrichtlijnen door middel van gedelegeerde handelingen of, zoals in onderhavig geval, uitvoeringshandelingen.

*c) Voorgestelde implementatietermijn (bij richtlijnen), dan wel voorgestelde datum inwerkingtreding (bij verordeningen en besluiten) met commentaar t.a.v. haalbaarheid*

Omdat deze richtlijn een geheel nieuwe belasting voorstelt, is het kabinet van mening dat er voldoende tijd moet zijn voor een zorgvuldige implementatie in wetgeving. Voor zowel implementatie als uitvoering zijn beide twee jaren nodig. Om een zorgvuldige implementatie en uitvoering te waarborgen, zou de richtlijn daarom niet eerder dan vier jaar na aanname door de Ecofinraad van toepassing moeten worden.

*d) Wenselijkheid evaluatie-/horizonbepaling*

*Langetermijnoplossing*

In het voorstel voor de langetermijnoplossing is een evaluatiebepaling opgenomen. De Commissie zal vijf jaar na inwerkingtreding van de richtlijn het voorstel evalueren. Deze evaluatiebepaling is wenselijk om te kunnen beoordelen of de beoogde doelen worden bereikt en wat de economische effecten van de richtlijn zijn voor zowel de EU als geheel als de individuele lidstaten. Het kabinet acht de door de Commissie gestelde termijn redelijk, aangezien pas na verloop van enkele jaren de eerste aanslagen vast zullen staan. Op dat moment kunnen de effecten ook beter worden beoordeeld.

*Interim-maatregel: digitaledienstenbelasting*

In het richtlijnvoorstel voor de digitaledienstenbelasting is geen horizon- of evaluatiebepaling opgenomen. Om te voorkomen dat er opnieuw een akkoord zou moeten worden bereikt over het intrekken van de digitale-dienstenbelasting, vindt het kabinet het belangrijk dat er een horizonbepaling wordt opgenomen in deze richtlijn. De richtlijn zou moeten worden ingetrokken op het moment dat een langetermijnoplossing of mondiale oplossing wordt geïmplementeerd.

## **7. Implicaties voor uitvoering en/of handhaving**

Voor beide richtlijnvoorstellen is het niet mogelijk op dit moment de precieze uitvoeringsgevolgen in kaart te brengen. Hier moet dus nog kritisch naar worden gekeken. Van de langetermijnoplossing zijn de contouren nog te onduidelijk om de precieze uitvoeringsgevolgen te kunnen duiden. Beide voorstellen zullen in ieder geval een (forse) impact hebben op de uitvoering en de handhaving door de Belastingdienst.

*Langetermijnoplossing*

De uitbreiding van het vaste inrichtingbegrip leidt ertoe dat voor in Nederland gevestigde vennootschappen eerder een vaste inrichting in andere lidstaten zal worden geconstateerd. De aangifte vennootschapsbelasting wordt complexer doordat een belastingplichtige in de aangifte meerdere vaste inrichtingen en de daarbij behorende winst moet opnemen. Voor vennootschappen die niet in Nederland zijn gevestigd zal

eerder een vaste inrichting in Nederland worden geconstateerd, waardoor zij ook een Nederlandse aangifte vennootschapsbelasting in moeten dienen. Het aantal belastingplichtigen neemt dus toe.

Het bepalen wanneer sprake is van significante digitale aanwezigheid zal, gezien de beschrijving in de richtlijn met de langetermijnoplossing van het begrip digitale dienst en de grote hoeveelheid daarop gemaakte uitzonderingen, leiden tot de nodige discussies. De nieuwe regels voor winstallocatie hebben tevens tot gevolg dat de kans op belastingheffing over dezelfde winst door verschillende lidstaten groter wordt. Deze potentiële gevallen van dubbele belasting zullen leiden tot meer (tijdrovende) discussies en afstemming tussen lidstaten.

Het kabinet signaleert daarom dat de Belastingdienst geconfronteerd zal worden met meer verzoeken tot vooroverleg met belastingplichtigen, complexere aangiften en met meer overlegprocedures met andere staten. In dit stadium is de omvang hiervan niet in te schatten. Het is de verwachting dat de noodzakelijke aanpassingen voor een juiste uitvoering tijdig kan worden geïmplementeerd in de systemen en processen van de Belastingdienst. De uitvoeringskosten kunnen pas worden vastgesteld, als duidelijk is hoe de richtlijn met de langetermijnoplossing in nationale wetgeving zal worden geïmplementeerd.

#### *Interim-maatregel: digitale dienstenbelasting*

Het volledig in kaart brengen van de uitvoeringsgevolgen is op dit moment niet mogelijk, maar uit de eerste analyses blijkt dat de digitale dienstenbelasting een forse impact zal hebben op de uitvoering en handhaving door de Belastingdienst. Het invoeren van een nieuwe belasting is altijd complex en dat vergt grote investeringen, waarvoor extra capaciteit nodig is.

Bovendien is ten behoeve van het toezicht op de digitale dienstenbelasting het verzamelen van technische gegevens zoals IP-adressen (gebaseerd op bijvoorbeeld het internetverkeer) noodzakelijk, waarbij aandacht geschonken moet worden aan vraagstukken rond technische eisen en privacy. De relevante informatie zal voor de Belastingdienst moeilijk beschikbaar zijn, waardoor de Belastingdienst beperkt wordt in haar toezichtmogelijkheden.

Bij het identificeren van vennootschappen als belastingplichtige speelt informatie een cruciale rol. De hoeveelheid digitale omzet van een belastingplichtige binnen de EU is geen beschikbare informatie en zal daarom handmatig moeten worden herleid uit bijvoorbeeld de jaarrekeningen van de belastingplichtige. De grote hoeveelheid nieuwe definities in het richtlijnvoorstel die vooralsnog onduidelijk zijn, zal bovendien leiden tot een toename van vooroverleg tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst.

De impact van het richtlijnvoorstel voor de digitale dienstenbelasting op de automatisering van de Belastingdienst moet nog verder worden onderzocht. Het zal in ieder geval gaan om een nieuw in te richten aangifteproces. Doordat de wijzigingen op het gebied van automatisering fors zijn, is dit voorstel op zijn vroegst uitvoerbaar twee jaar na implementatie van de nationale regeling, waarvoor herprioritering van de IV-portefeuille noodzakelijk is.

Omdat het richtlijnvoorstel voor de digitale dienstenbelasting een geheel nieuwe belasting voorstelt, is het kabinet van mening dat er voldoende tijd moet zijn voor een zorgvuldige implementatie in wetgeving. Ook

hiervoor is twee jaar nodig. Om een zorgvuldige implementatie en uitvoering te waarborgen, zou de richtlijn daarom niet eerder dan vier jaar na aanneming door de Ecofinraad van toepassing moeten worden.

### **8. Implicaties voor ontwikkelingslanden**

Indien een langetermijnoplossing in OESO-verband zou worden afgesproken en dit zou leiden tot meer heffingsrechten voor ontwikkelingslanden, dan heeft een dergelijke oplossing positieve implicaties voor ontwikkelingslanden. De richtlijnvoorstellen zelf hebben geen implicaties voor ontwikkelingslanden.