



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## Digital Services Tax: new (indirect?) tax on the block

Merckx, M.M.W.D.

### Citation

Merckx, M. M. W. D. (2018). Digital Services Tax: new (indirect?) tax on the block. *Mbb: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad Voor Belastingrecht En Belastingpraktijk*, 87(5), 160-171. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/68771>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/68771>

**Note:** To cite this publication please use the final published version (if applicable).

# 4. Digital Services Tax: new (indirect?) tax on the block

MR. DR. M.M.W.D. MERKX

Op 21 maart jl. presenteerde de Europese Commissie haar voorstel voor een Digital Services Tax ('DST'). De DST is bedoeld als tijdelijke oplossing voor de belastingheffing van de digitale economie. In dit artikel beschrijft de auteur de achtergrond en redenen voor deze heffing en zoomt zij uitgebreid in op alle onderdelen van dit voorstel. Tevens gaat zij in op de vraag of de Europese Commissie haar bevoegdheid voor deze richtlijn kan ontleenen aan art. 113 VWEU en staat zij kort stil bij het begrip waardecreatie. Ten slotte onderzoekt zij of de DST onderdeel is van de maatstaf van heffing voor de btw.

## 1. Inleiding

Op 21 maart jl. zag het voorstel van de Europese Commissie voor een Digital Services Tax (hierna: 'DST')<sup>1</sup> het levenslicht.<sup>2</sup> De DST is bedoeld als tijdelijke oplossing en gaat gepaard met een voorstel van de Europese Commissie voor de heffing van vennootschapsbelasting in geval van een 'significant digital presence'.<sup>3</sup> De inwerkingtreding van de DST is voorzien op 1 januari 2020, mits de lidstaten uiteraard tijdig overeenstemming bereiken over dit voorstel. In dit artikel sta ik stil bij deze DST. Hiertoe schets ik allereerst de achtergrond en redenen voor deze heffing (paragraaf 2). Vervolgens zal ik het voorstel uitgebreid bespreken, waarbij ik zal laten zien dat er nog veel onduidelijkheden zijn en er ruimte is voor verbetering (paragraaf 3). In paragraaf 4 ga ik vervolgens in op de twijfelachtige grondslag van het voorstel: art. 113 VWEU. In paragraaf 5 sta ik kort stil bij het begrip waardecreatie en in paragraaf 6 onderzoek ik of de DST onderdeel is van de maatstaf van heffing voor de btw. Ik sluit in paragraaf 7 af met een conclusie.

## 2. Achtergrond

De DST is een reactie op ontwikkelingen binnen de digitale economie waardoor het lastig is om (voldoende) vennootschapsbelasting te heffen over de winsten van binnen de

digitale economie actieve bedrijven. Kenmerkend voor de digitale economie zijn namelijk:

1. Dat het gemakkelijk is om goederen en diensten aan afnemers over de gehele wereld aan te bieden zonder een fysieke vaste inrichting op te zetten.
2. Dat de businessmodellen achter succesvolle bedrijven in de digitale economie zijn gebaseerd op immateriële activa (patenten, algoritmen enz.) en schaalvoordelen (netwerkeffecten in het bijzonder). Deze ondernemingen zijn in staat de locatie van hun centrale functies en waarde creërende factoren in een land naar keuze onder te brengen. Dit hoeft niet het land te zijn waar de afnemer woont.<sup>4</sup>

De bestaande belastingregels zijn gebaseerd op het principe dat winsten belast moeten worden waar de waarde wordt gecreëerd. De DST is gericht op ondernemers die waarde creëren via de gebruikers. De participatie van de gebruiker vormt voor die ondernemers een wezenlijke bijdrage voor hun onderneming en de reden waarom zij inkomsten kunnen genereren. Kenmerkend voor de diensten die deze bedrijven verrichten, is dat zij op afstand kunnen worden verleend. De bedrijven hoeven dan ook niet gevestigd te zijn in de landen waar zij waarde creëren. Hierdoor dragen zij niet noodzakelijkerwijs bij aan de vennootschapsbelasting in de landen waar zij hun winsten behalen. Indien dat laatste wel het geval is, wordt bovendien de waarde die wordt gecreëerd door gebruikersparticipatie niet in ogenschouw genomen om te bepalen hoeveel vennootschapsbelasting is verschuldigd in elk land. Deze omstandigheden brengen

1 De officiële Nederlandse benaming is digitaledienstenbelasting, maar ik gebruik de term Digital Services Tax die in de volksmond wordt gebruikt.

2 Voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaledienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten, 21 maart 2018, COM (2018) 148 def.

3 Voorstel voor een tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid, 21 maart 2018, COM (2018), 147 def.

4 Zie ook: Wolfgang Schön, 'Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy', *Bulletin for International Taxation* 2018, No. 4/5, par. 1 en Marcel Olbert en Christoph Spengel, 'International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?', *World Tax Journal* February 2017, p. 30.

tevens met zich dat belastingontwijking en verstoring van de concurrentieverhoudingen op de loer ligt.<sup>5</sup>

De DST onderwerpt de inkomsten die worden behaald met het te gelde maken van de input van de gebruikers en de gebruikersparticipatie als zodanig.<sup>6</sup> De DST is bedoeld als tijdelijke heffing. Het is de bedoeling dat via de 'significant digital presence' deze bedrijven in de toekomst ook een vaste inrichting hebben in het land waar de waardecreatie plaatsvindt, zodat vennootschapsbelasting kan worden geheven. Het is mijns inziens belangrijk dat deze laatste ontwikkeling wel doorgaat en de DST, die als tijdelijke oplossing is bedoeld, niet permanent zal blijven.<sup>7</sup> In het voorstel van de Europese Commissie is sprake van een significant digital presence indien in een jaar:

1. voor meer dan 7.000.000 euro inkomsten worden verworven met digitale diensten aan gebruikers die zich in de EU-lidstaat bevinden;
2. het aantal gebruikers van de digitale diensten in die EU-lidstaat meer is dan 100.000; of
3. het aantal zakelijke overeenkomsten voor het verrichten van dergelijke digitale diensten dat wordt gesloten door gebruikers die zich in een lidstaat bevinden hoger is dan 3.000.

Volgens de Europese Commissie is het doel van het voorstel voor de DST om de inkomsten behaald met bepaalde digitale diensten te belasten met een belasting die gemakkelijk uitvoerbaar is en een gelijk speelveld helpt te creëren in afwachting van een alomvattende oplossing. Als algemene doelstellingen van dit voorstel noemt de Europese Commissie:

- de integriteit van de interne markt beschermen en de goede werking ervan garanderen;
- de houdbaarheid van de overheidsfinanciën in de Unie garanderen en uitholling van de nationale belastinggrondslagen vermijden;
- sociale rechtvaardigheid handhaven en een gelijk speelveld garanderen voor alle bedrijven die in de Unie actief zijn;
- agressieve fiscale planning bestrijden en bestaande mazen dicht in de internationale regelgeving, die sommige digitale bedrijven de mogelijkheid geven belasting te ontgaan in landen waar zij actief zijn en waarde creëren.<sup>8</sup>

De DST is geen voorheffing op de vennootschapsbelasting en mag dan ook niet van de verschuldigde vennootschapsbelasting worden afgetrokken. Ook mag de DST niet worden

afgetrokken door de gebruiker wanneer deze een ondernemer is die zelf aan de DST of vennootschapsbelasting is onderworpen in het land waar de DST is verschuldigd. Overweging 27 van de considerans van de voorgestelde richtlijn roept lidstaten wel op om belastingplichtigen toe te staan de DST als kosten op te voeren bij de berekening van de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting. Dit zou zowel moeten kunnen wanneer de DST in de lidstaat is verschuldigd waar ook vennootschapsbelasting is verschuldigd als wanneer de DST is verschuldigd in een andere lidstaat.

Het voorstel voor de DST komt niet uit de lucht vallen. Al langer wordt in internationaal verband nagedacht over belastingheffing van de digitale economie. De OESO speelt hierbij een belangrijke rol. In 2015 presenteerde zij haar rapport BEPS Action 1 – Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy,<sup>9</sup> gevolgd door een interim rapport in maart 2018.<sup>10</sup> De Europese Commissie refereert in de toelichting op het voorstel voor de DST ook aan deze ontwikkelingen, maar merkt daarbij op dat het moeilijk is op internationaal niveau vooruitgang te boeken omdat het probleem complex is en er zeer uiteenlopende kwesties geregeld moeten worden. Daarom heeft de Europese Commissie besloten om zelf maatregelen te nemen.<sup>11</sup>

De OESO heeft zich niet uitgesproken als voor- of tegenstander van een heffing als de DST en doet geen aanbevelingen om een dergelijke heffing al dan niet in te voeren.<sup>12</sup> De OESO ziet wel enkele risico's en nadelige gevolgen van tijdelijke maatregelen om belasting te heffen binnen de digitale economie, te weten:

- Een tijdelijke maatregel kan de kosten van kapitaal laten toenemen, waardoor er een negatief effect kan zijn op groei en innovatie. De belasting kan de toegang van kleine ondernemers en start-ups tot de markt belemmeren wanneer ook zij onderworpen worden aan de tijdelijke belasting.
- Een negatieve impact op de welvaart.
- Hogere prijzen voor bepaalde goederen of diensten.
- Dubbele heffing doordat zowel de tijdelijke belasting als vennootschapsbelasting is verschuldigd over bepaalde inkomsten en cumulatie van de tijdelijke belasting zelf.
- Wanneer belastingen eenmaal worden geïntroduceerd zijn ze lastig in te trekken.
- Compliance en administratieve kosten kunnen relatief hoog zijn, gelet op de tijdelijke aard van een dergelijke belasting.<sup>13</sup>

5 Toelichting op het voorstel, p. 2 en 3.

6 Toelichting, p. 7.

7 Vgl. Lee A. Sheppard, 'Digital Permanent Establishment and Digital Equalization Taxes', *Bulletin for International Taxation* 2018, No. 4a / Special Issue, par. 2, die erop wijst dat als een dergelijke belasting eenmaal wordt ingevoerd deze wel eens een blijvertje kan zijn, omdat deze op eenvoudige wijze kan worden toegepast.

8 Toelichting, p. 4.

9 Het rapport van 5 oktober 2015 is te raadplegen via deze link: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1).

10 Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018 van 16 maart 2018, te raadplegen via deze link: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report\\_9789264293083-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1) (hierna: 'Interim Report').

11 Toelichting, p. 3.

12 Interim Report, p. 178.

13 Interim Report, p. 178 en 179.

Door de omzeldrempels binnen de DST (zie par. 3.2), zal van een belemmering van toegang tot de markt van kleine ondernemers en start-ups vermoedelijk geen sprake zijn. Wel kan sprake zijn van een negatieve impact op de welvaart en hogere prijzen voor bepaalde goederen of diensten. Ook treedt bij de DST dubbele heffing op, omdat de DST niet in mindering mag worden gebracht op de verschuldigde vennootschapsbelasting zelf (alleen mogelijk als kostenpost om de winst te bepalen) en DST ook verschuldigd kan zijn over transacties met andere belastingplichtigen voor de DST (de DST is niet beperkt tot B2C-transacties). Het risico bestaat dat de DST blijft bestaan en men in de EU geen overeenstemming bereikt voor de aanpassing van het begrip vaste inrichting. Met de One Stop Shop komt men tegemoet aan de compliancekosten, maar ik zie afbakeningsproblemen waardoor geschillen kunnen ontstaan tussen belastingplichtigen en belastingdiensten over de toepassing van de DST. Zo eenvoudig als de Europese Commissie de DST doet voorkomen vind ik deze niet. Ik zal dat nader toelichten in paragraaf 3.

Ook wijst de OESO erop dat de geïmplementeerde belasting in overeenstemming moet zijn met internationale verplichtingen. In het bijzonder gaat het om verplichtingen op grond van belastingverdragen (de belasting mag geen belasting op inkomen of kapitaal zijn (art. 2 OESO-Modelverdrag) of in strijd komen met de antidiscriminatiebepaling van art. 24 OESO-Modelverdrag), lidmaatschap van de EU of EER en WHO.<sup>14</sup> Op art. 2 OESO-Modelverdrag ga ik in in paragraaf 4. De DST komt niet in conflict met art. 24 OESO-Modelverdrag omdat hij ook voor in de EU gevestigde ondernemers geldt. Dat betekent overigens ook dat als lidstaten toestaan dat de DST door in hun land gevestigde belastingplichtigen als kostenpost op de winst voor de vennootschapsbelasting in mindering mag worden gebracht, lidstaten niet alleen belastingopbrengsten met de DST verkrijgen, maar vennootschapsbelastinginkomsten mislopen. Bij verplichtingen op grond van EU-, EER- en WHO-lidmaatschap gaat het met name ook om discriminatieverboden waar rekening mee moet worden gehouden, hetgeen zoals besproken bij de DST geen problemen oplevert. Ook mag geen sprake zijn van een verboden omzetbelasting (art. 401 Btw-richtlijn). Deze bepaling is alleen aan de orde bij eenzijdige maatregelen van lidstaten. Art. 401 Btw-richtlijn bevat een verbod aan lidstaten om omzetbelastingen in te voeren, anders dan de bestaande EU-omzetbelasting, maar er is geen verbod aan de EU om een nieuwe omzetbelasting in te voeren. Art. 113 VWEU biedt daartoe zelfs de mogelijkheid. Ten slotte mag geen sprake zijn van staatssteun in de EU. Gelet op het feit dat de EU Hongarije heeft aangesproken op zijn belasting op online advertising kan dat nog wel eens een issue zijn (zie ook hierna). Het valt echter buiten het bestek van dit artikel om daar nader onderzoek naar te doen.

<sup>14</sup> Interim Report, p. 181-184.

De EU is niet de eerste die als reactie op de problemen voor belastingheffing binnen de digitale economie een nieuwe belasting wil invoeren. Zo heeft India een 'equalization levy' ingevoerd, een belasting bedoeld om buiten een bepaald land gevestigde ondernemers en lokale ondernemers gelijk te behandelen.<sup>15</sup> De Indiase 'equalization levy' betreft een belasting van 6% over de inkomsten die niet in India gevestigde belastingplichtigen ontvangen van in India gevestigde belastingplichtigen op het gebied van online of digitale reclame. De belasting wordt geïnd door de in India gevestigde afnemer van die diensten.<sup>16</sup>

In het Verenigd Koninkrijk is een zogeheten 'diverted profits tax' ingevoerd, een belasting gericht op multinationals die handelen in het Verenigd Koninkrijk en hun onderneming zodanig structureren dat in het Verenigd Koninkrijk weinig belasting hoeft te worden betaald. Er geldt een tarief van 25%, dat hoger is dan het tarief van 19% dat geldt voor de vennootschapsbelasting. Ook Australië kent een 'diverted profits tax'. Daarnaast kent Australië de Multi Anti-Avoidance Law (MAAL). Deze wetgeving is van toepassing op grote multinationals die gevestigd zijn of entiteiten gevestigd hebben in staten waar weinig of geen belasting hoeft te worden betaald. De MAAL ontnemt deze multinationals het belastingvoordeel dat zij hebben van belastingbesparende constructies. Hongarije heeft een belasting ingevoerd op online reclame.<sup>17</sup> Door het progressieve tarief vond de Europese Commissie overigens dat sprake was van staatssteun, omdat ondernemers met een kleinere reclameomzet in mindere mate belast werden dan ondernemers met een grotere reclameomzet.<sup>18 19</sup>

### 3. Digital Services Tax

#### 3.1. Inleiding

In deze paragraaf wordt het voorstel voor de DST integraal besproken. Achtereenvolgens zal ik ingaan op de volgende onderwerpen:

- de belastingplicht,
- belastbare inkomsten,

<sup>15</sup> Zie ook: Vishes Dhuldhoya, 'The Future of the Permanent Establishment Concept', *Bulletin for International Taxation* 2018, No. 4a / Special Issue, par. 3.3.2.4 en Georg Kofler, Gunter Mayr en Christoph Schlager, 'Taxation of the Digital Economy: "Quick Fixes" or Long-Term Solution?', *European Taxation*, December 2017, p. 530.

<sup>16</sup> Voor een beschouwing van de Indiase equalization levy verwijs ik naar Sagar Wagh, 'The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy', *Bulletin for International Taxation*, September 2016, p. 538-552; Mansi Argawal, 'India at the Forefront in Implementing BEPS-Related Measures: Equalization Levy in Line with Action 1', *International Transfer Pricing Journal*, July/August 2016, p. 323-326 en Amar Mehta, "'Equalization Levy" Proposal in Indian Finance Bill 2016: Is It Legitimate Tax Policy or an Attempt of Treaty Dodging?', *Asia-Pacific Tax Bulletin* 2016, No. 2.

<sup>17</sup> Nana Ama Sarfo, 'Finding Middle Ground over Unilateral Digital Taxation', *Bulletin for International Taxation* 2018, No. 4a / Special Issue.

<sup>18</sup> Brussel 4 oktober 2016, IP/16/3606.

<sup>19</sup> Zie voor ontwikkelingen in Italië: Marco Allena, 'The Web Tax and Taxation of the Sharing Economy: Challenges for Italy', *European Taxation*, July 2017, p. 304-309.

- de plaats waar DST verschuldigd is,
- de belastinggrondslag,
- het tarief,
- de wijze van heffen, aangifte en betaling.

### 3.2. De belastingplichtige

Wie de belastingplichtige is voor de DST is geregeld in art. 4. Hierin speelt het begrip entiteit een rol. Een entiteit is op grond van art. 2 onder (1) van het voorstel een rechtspersoon of juridische constructie die zijn/haar onderneming drijft via een vennootschap of fiscaal transparante structuur. Ik leid hier uit af dat ingeval sprake is van personenvennootschappen, de personenvennootschap belastingplichtig is voor de DST, en niet de vennoten. Natuurlijke personen kunnen niet belastingplichtig zijn voor de DST, maar gelet op de gehanteerde omzetrempels ligt ook niet voor de hand dat zij getroffen zouden worden door de DST wanneer zij niet zouden zijn uitgesloten van de heffing.

Een entiteit is pas belastingplichtig voor de DST indien zij twee drempels overschrijdt. Ten eerste moet sprake zijn van wereldwijde inkomsten van meer dan 750.000.000 euro in het relevante boekjaar. Met deze drempel wordt beoogd alleen bedrijven met een bepaalde omvang in de heffing van DST te betrekken. Uit de toelichting op het voorstel volgt dat dit een drietal redenen heeft:

1. bedrijven met een sterke marktpositie hebben relatief meer baat van netwerkeffecten en de exploitatie van big data en bouwen hun bedrijfsmodellen op rond gebruikersparticipatie;
2. agressieve fiscale planning is een praktijk die vaker binnen de mogelijkheden van grotere bedrijven ligt;
3. bij kleine ondernemingen en starters hebben de nalevingslasten van de DST naar alle waarschijnlijkheid een onevenredig effect.<sup>20</sup>

In de tweede plaats moet het totale bedrag van belastbare inkomsten dat door de entiteit in de EU in het relevante boekjaar is verworven hoger zijn dan 50.000.000 euro. Om te bepalen of deze drempel wordt overschreden moeten de belastbare inkomsten (zie par. 3.3) worden bepaald. De reden van deze drempel is dat men alleen ondernemers met een zekere ‘digital footprint’<sup>21</sup> in de heffing van DST wil betrekken. Of de drempel is overschreden wordt vastgesteld op EU-niveau. Dat betekent dat inkomsten die ingevolge art. 5 van het voorstel niet binnen de EU belast zijn niet meetellen (zie ook art. 4, lid 4, van het voorstel). Het relevante boekjaar is ingevolge art. 4, lid 3, van het voorstel het boekjaar waarop de recentst beschikbare jaarrekening betrekking heeft die door de entiteit is opgesteld voor het einde van het belastingtijdvak. Belastbare inkomsten worden in aanmerking genomen op het tijdstip dat zij verschuldigd zijn, ongeacht of de betreffende bedragen ook werkelijk al zijn betaald (art. 4 lid 5, van het voorstel).

Behoort de entiteit tot een geconsolideerde groep voor haar financiële boekhouding dan worden de drempels toegepast op de totale geconsolideerde groepsinkomsten (art. 4, lid 6, van het voorstel). Evenwel, zo lees ik de relevante bepaling, blijven het de entiteiten zelf die belastingplichtige zijn. De groep wordt immers niet als één belastingplichtige aangemerkt. Er is geen sprake van een regeling als die van de fiscale eenheid. Art. 3 lid 7, van het voorstel bepaalt wel dat de omzet behaald met diensten binnen de geconsolideerde groep buiten de heffing van de DST blijft. Art. 9, lid 2, van het voorstel biedt de mogelijkheid dat de geconsolideerde groep een van de entiteiten aanwijst om de DST te voldoen voor alle entiteiten en om aan de bijbehorende verplichtingen in hoofdstuk 3 van het voorstel te voldoen.

De vestigingsplaats van de entiteit is niet van belang. Daardoor kunnen zowel binnen als buiten de EU gevestigde entiteiten belastingplichtige zijn voor de DST.<sup>22</sup> Ook bepaalt de vestigingsplaats niet waar DST verschuldigd is (zie par. 3.4). Daardoor kan een binnen de EU gevestigde entiteit ook DST verschuldigd zijn in een andere dan de eigen lidstaat.

### 3.3. Belastbare inkomsten

De DST kent een drietal activiteiten die zijn opgenomen in art. 3 van de voorgestelde richtlijn en belastbare inkomsten opleveren:

1. Het plaatsen van advertenties op een digitale interface gericht op de gebruikers van die interface. Wanneer advertenties worden geplaatst door een partij die niet de eigenaar is van de interface is de DST verschuldigd door degene die de advertenties plaatst en niet degene die eigenaar is van de interface (art. 3, lid 3, van het voorstel). Uit overweging 11 van de considerans bij het voorstel voor de richtlijn blijkt dat het gaat om de entiteit die ervoor zorgt dat de advertentie op de interface kan verschijnen. Het begrip ‘plaatsen’ is niet gedefinieerd en ik vraag me dan ook af hoe we in de praktijk gaan vaststellen wie advertenties heeft geplaatst, zeker nu de eigenaar van de interface toch op enigerlei wijze betrokken zal zijn bij het plaatsen van de advertentie. Dit zal immers niet zonder zijn toestemming kunnen geschieden. In overweging 11 van de considerans wordt nog een voorbeeld genoemd van een derde die advertentieruimte verhuurt aan degene die de advertentie plaatst. In een dergelijk geval lijkt het mij duidelijk dat niet de eigenaar van de digitale interface de advertentie plaatst, maar degene die de advertentieruimte huurt van de eigenaar. Er zullen echter gevallen zijn waarin dit veel minder duidelijk is.
2. Het ter beschikking stellen van een veelzijdige digitale interface die gebruikers in staat stelt andere gebruikers te vinden en in interactie met hen te treden en die ook de verrichting van onderliggende leveringen of diensten

<sup>20</sup> Toelichting op het voorstel, p. 11 en 12.

<sup>21</sup> Toelichting op het voorstel, p. 12.

<sup>22</sup> Toelichting op het voorstel, p. 12.

rechtstreeks tussen gebruikers kan faciliteren. Het is de bedoeling dat platforms die gebruikers met elkaar in contact brengen binnen het bereik van deze belastbare activiteit vallen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan platforms als Airbnb.<sup>23</sup> Dat betekent dat situaties waarin de digitale interface wordt gebruikt om producten (bijvoorbeeld digitale content<sup>24</sup>) aan afnemers te leveren (bijvoorbeeld Netflix) of communicatie- of paymentdiensten te verrichten niet binnen het bereik van de DST vallen (art. 3, lid 4, sub a, van het voorstel). Ik voorzie in dit kader nog wel een zekere afbakeningsproblematiek. Volgens overweging 13 van de considerans van de voorgestelde richtlijn moet om te bepalen of een leverancier goederen of diensten online voor eigen rekening verkoopt dan wel bemiddelingsdiensten verleent, gekeken worden naar de juridische en economische realiteit van een transactie, zoals die tot uiting komt in de afspraken tussen de betrokken partijen. Een digitale interface kan worden geacht bemiddelingsdiensten te verlenen wanneer geen grote voorraadrisico's worden gedragen of wanneer de prijs van goederen wordt vastgesteld door de derde partij. Het criterium van de juridische en economische realiteit van een transactie is ook geen onbekende in de btw. Het is het criterium op basis waarvan moet worden vastgesteld of een interface geacht moet worden elektronische diensten af te nemen en te verrichten in plaats van te bemiddelen bij het verrichten van elektronische diensten. In de explanatory notes bij deze bepaling is een lijst van omstandigheden opgenomen om te bepalen of sprake is van bemiddeling of tussenkomst, art. 9 Btw-uitvoeringsverordening.<sup>25</sup> Wellicht is deze lijst ook nuttig om te bepalen of sprake is van een digitaal interface

dat bemiddelt of dat leveringen of diensten verkoopt.<sup>26</sup> Hierbij merk ik wel op dat het binnen de betreffende regeling in de btw al voldoende is vast te stellen of de interface de dienst op eigen naam, maar voor rekening van een andere partij verricht. Bij de DST moet volgens mij worden vastgesteld of de digitale interface de presentaties op eigen naam en voor eigen rekening verricht. Diensten van handelsplatformen, beleggingsondernemingen met systematische interne afhandeling en gereguleerde aanbieders van crowdfundingdiensten die vallen onder bijlage I, deel A, punt 1 tot en met 9, Richtlijn 2014/65/EU vallen eveneens buiten het bereik van de DST (art. 3, lid 4, sub b en c, van het voorstel). De gedachte hierachter is dat zij meer doen dan bemiddelen, omdat zij zorgen voor een veilige omgeving voor financiële transacties. De entiteit die deze diensten aanbiedt, bepaalt de specifieke omstandigheden waaronder dergelijke transacties kunnen worden uitgevoerd en garandeert essentiële omstandigheden, zoals de kwaliteit van de uitvoering van de transacties, het niveau van transparantie in de markt en de eerlijke behandeling van beleggers.<sup>27</sup> Crowdfundingplatforms vallen wel onder de DST indien sprake is van donation of reward based crowdfunding.<sup>28</sup> Er is dan ook geen sprake van financiële dienstverlening.

3. De doorgifte van over gebruikers verzamelde data die zijn gegenereerd uit de activiteiten van gebruikers op digitale interfaces. De doorgifte van data door een handelsplatform, beleggingsonderneming met systematische interne afhandeling en gereguleerde aanbieders van crowdfunding diensten valt buiten de DST (art. 3, lid 5, van het voorstel).

Voor al deze belastbare inkomsten is het begrip digitale interface van belang. In art. 2, onder (3), van het voor-

23 Voor een nadere beschouwing over verschillende soorten digitale platforms verwijst ik naar: Aleksandra Bal, 'Managing EU VAT Risks for Platform Business Models', *Bulletin for International Taxation* 2018, No. 4a / Special Issue.

24 In art. 2, onder (5), van het voorstel is digitale content gedefinieerd als: data die in digitale vorm worden geleverd, zoals computerprogramma's, toepassingen, muziek, video's, teksten, spellen en andere software, met uitzondering van de tot een digitale interface zelf behorende data.

25 Toelichting op de wijziging van de EU btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, gepubliceerd op 3 april 2014, te raadplegen via deze link: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/telecom/explanatory\\_notes\\_2015\\_nl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_nl.pdf), p. 29 en 30.

26 Op deze lijst zijn de volgende omstandigheden opgenomen: het technisch platform bezitten of beheren waarlangs de diensten worden verricht, verantwoordelijk zijn voor de daadwerkelijke verrichting, verantwoordelijk zijn voor het innen van de betaling, tenzij de enige betrokkenheid uit de verwerking van de betaling bestaat, de prijszetting controleren of beïnvloeden, de persoon zijn die wettelijke verplicht is om met betrekking tot de dienstverrichting een btw-factuur, betalingsbewijs of rekening aan de afnemer uit te reiken, klantenservice of bijstand bieden bij vragen of problemen met de dienst, controle of invloed uitoefenen over de presentatie en het format van de virtuele marktplaats zodat het merk en de identiteit van de belastingplichtige veel prominenter in beeld komen dan die van andere bij de dienstverrichting betrokken personen, juridische verplichtingen of verantwoordelijkheden hebben in verband met de verrichte dienst, eigenaar zijn van de klantgegevens met betrekking tot de betrokken dienstverrichting of bij machte zijn om een verkoop te crediteren zonder de toestemming van de dienstverrichter of zijn voorafgaande goedkeuring indien de dienst niet naar behoren is afgenomen.

27 Toelichting bij het voorstel, p. 10.

28 Toelichting bij het voorstel, p. 10. Bij donation based crowd funding worden donaties gevraagd en gedaan. Bij reward based crowd funding staat tegenover de investering een niet-geldelijke vergoeding, bijvoorbeeld de levering van het product dat ontwikkeld wordt met de investeringen verzameld via de crowdfunding.

stel is dit gedefinieerd als: software, met inbegrip van een website of een deel daarvan en applicaties, inclusief mobiele applicaties, toegankelijk voor gebruikers. Dit is een ruim begrip. Het is ook een hele verbetering ten opzichte van eerdere initiatieven van de Europese Commissie dat het begrip wordt gedefinieerd in de richtlijn zelf. In art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening is het begrip interface opgenomen, maar de definitie daarvan is neergelegd in explanatory notes die voor de lidstaten niet juridisch bindend zijn.<sup>29</sup> Door het begrip te definiëren in de richtlijn, bestaat voor belastingplichtigen meer duidelijkheid over hun belastingplicht. Overigens zijn de definitie van digitale interface uit de DST en interface voor de btw niet gelijk.

Ook het begrip gebruiker speelt een belangrijke rol. Art. 2, onder (4), van het voorstel definieert de gebruiker als een natuurlijke persoon of vennootschap. In de Engelstalige tekst wordt gesproken van ‘any individual or business’. Hiermee wordt mijns inziens beter tot uitdrukking gebracht dat de DST zowel in de B2C- als de B2B-relatie van toepassing is.

Art. 3 lid 8, van het voorstel bepaalt dat indien een entiteit uit een geconsolideerde groep een dienst verricht en een andere entiteit van diezelfde groep de opbrengsten van die dienst ontvangt, de entiteit die de dienst heeft verricht de DST is verschuldigd. Met de bepaling worden mogelijkheden om de DST te ontgaan aangepakt. Diensten binnen de geconsolideerde groep blijven buiten de heffing van de DST op grond van art. 3, lid 7, van het voorstel. Is geen sprake van een geconsolideerde groep dan kan wel cumulatie van de DST ontstaan. De DST is namelijk ook van toepassing wanneer een van de genoemde diensten wordt verricht aan een entiteit die op zijn beurt ook weer DST is verschuldigd.

### 3.4. Plaats van heffing

Elke belastbare handeling kent ook een eigen regeling om de plaats waar deze handeling belast is vast te stellen. Art. 5, lid 1, van het voorstel bepaalt dat de inkomsten behaald met de belastbare handelingen belast zijn in de lidstaat waar de gebruikers zich bevinden. Dit maakt het ook lastig om de belasting te ontwijken.<sup>30</sup> Als men zich richt op gebruikers in bepaalde landen dan moet men daar ook DST betalen en als men daar geen belasting wil betalen moet men de activiteiten niet ontplooiën voor gebruikers in die landen, wat vaak vanuit commercieel oogpunt niet wenselijk is. Het is niet van belang of die gebruikers al dan niet in geld hebben bijgedragen aan het genereren van die inkomsten. Ook een gebruiker die niet betaalt voor bijvoorbeeld het gebruik van een platform is dus relevant om vast te stellen waar de DST is verschuldigd.

Art. 5, lid 2, van het voorstel geeft vervolgens aan op welke wijze moet worden bepaald waar de gebruikers zich bevinden:

1. Voor het plaatsen van advertenties is dat de plaats waar advertenties op het toestel of apparaat van de gebruiker verschijnen op een tijdstip dat het toestel of apparaat in het belastingtijdvak in die lidstaat wordt gebruikt om toegang te krijgen tot een digitaal interface.
2. Met betrekking tot het ter beschikking stellen van veelzijdige digitale interfaces zijn er twee mogelijkheden:
  - a. Indien de digitale interface onderliggende leveringen of diensten rechtstreeks tussen gebruikers faciliteert, kan een lidstaat DST heffen indien de gebruiker in het belastingtijdvak in die lidstaat een toestel of apparaat gebruikt om toegang te krijgen tot de digitale interface, en in dat belastingtijdvak op die interface een onderliggende transactie sluit.
  - b. In geval van een andere digitale interface, is in een lidstaat DST verschuldigd wanneer de gebruiker een account heeft voor de volledige duur of een deel van het belastingtijdvak die hem toegang geeft tot de digitale interface en die account werd aangemaakt met behulp van een toestel of apparaat in die lidstaat.
3. Voor de overdracht van data is in een lidstaat DST verschuldigd indien data worden overgedragen die zijn gegenereerd van gebruikers die in die lidstaat een toestel of apparaat hebben gebruikt om toegang te krijgen tot een digitale interface. Niet van belang is of de data gegenereerd zijn tijdens het lopende belastingtijdvak of een belastingtijdvak daarvoor.

De plaats waar een onderliggende levering of dienst wordt verricht of de plaats vanwaar een betaling voor de belastbare dienst wordt verricht, is niet van belang (art. 3, lid 4, van het voorstel). De plaats waar een toestel of apparaat van een gebruiker wordt gebruikt, wordt bepaald aan de hand van het IP-adres<sup>31</sup> van het toestel of apparaat. Indien een andere methode van plaatsbepaling nauwkeuriger is, mag deze worden gebruikt (art. 3 lid 5, van het voorstel).

Door deze regels voor de plaats van dienst zullen belastingplichtigen die onder de DST vallen administratief de IP-adressen van de gebruikers moeten vastleggen steeds wanneer een van de relevante feiten om de plaats te bepalen zich voordoet. Op grond van art. 5, lid 6, van het voorstel moeten zij zich bij die vastlegging beperken tot de data over waar de afnemer zich bevindt zonder dat zijn identiteit kan worden bepaald.

Ten aanzien van de plaats van dienst bij de terbeschikkingstelling van een veelzijdige digitale interface en de plaats

<sup>29</sup> Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, published 3 April 2014, p. 13.

<sup>30</sup> Interim Report, p. 189.

<sup>31</sup> Art. 2 onder (6) van het voorstel definieert het IP-adres als: een reeks cijfers toegekend aan met een netwerk verbonden toestel of apparaat om de communicatie via het internet te vergemakkelijken.

van dienst bij de overdracht van data heb ik enkele kanttekeningen.

Ten aanzien van de digitale interfaces die bemiddelen bij onderliggende goederenleveringen of diensten blijkt uit de toelichting op het voorstel dat men heeft willen aansluiten bij de handeling die doorgaans inkomsten genereert voor de exploitant van de digitale interface, het sluiten van de overeenkomst.<sup>32</sup> In de toelichting wordt voorts gesteld:

‘De heffingsbevoegdheid over de inkomsten van het bedrijf dat de interface ter beschikking stelt, wordt toegekend aan de lidstaten waar de gebruikers die onderliggende transacties sluiten, zich bevinden, ongeacht of deze gebruikers de verkopers dan wel de kopers van de onderliggende goederen of diensten zijn. Door hun participatie creëren zij namelijk allebei waarde voor de veelzijdige digitale interface, aangezien de rol van de interface erin bestaat vraag en aanbod samen te brengen.’<sup>33</sup>

Ik meen uit deze passage te mogen afleiden dat zowel de locatie van de koper als van de verkoper relevant zijn voor de plaats van dienst en er dus meteen twee gebruikers zijn die ‘meetellen’ om te bepalen hoe de behaalde omzet over de lidstaten moet worden verdeeld. Echter geheel duidelijk vind ik dat niet, omdat men heeft willen aansluiten bij de handeling die doorgaans inkomsten genereert voor de digitale interface en die inkomsten slechts afkomstig kunnen zijn van een van de partijen. Ook overweging 31 van de considerans bij de voorgestelde richtlijn geeft op dit punt geen duidelijk uitsluitsel, maar lijkt er eveneens op te wijzen dat zowel verkoper als koper ‘meetellen’. Hierin staat opgenomen:

‘In het geval van facilitering van onderliggende transacties moet de toerekening van belastbare inkomsten in een belastingtijdvak aan een lidstaat gebeuren op basis van het aantal gebruikers die een dergelijke transactie in dat belastingtijdvak sluiten waarbij zij een apparaat of toestel in die lidstaat hebben gebruikt. Dit is namelijk de handeling die doorgaans inkomsten genereert voor het bedrijf dat de interface ter beschikking stelt. De heffingsbevoegdheid over de inkomsten van het bedrijf dat de interface ter beschikking stelt, moet worden toegekend aan de lidstaten waar de gebruikers die onderliggende transacties sluiten, zich bevinden, ongeacht of deze gebruikers de verkopers dan wel de kopers van de onderliggende goederen of diensten zijn. Door hun participatie creëren zij namelijk allebei waarde voor de veelzijdige digitale interface, aangezien de rol van de interface erin bestaat vraag en aanbod samen te brengen.’

Voorts zie ik een zekere mate van discrepantie tussen art. 5, lid 1, van het voorstel waarin is opgenomen dat het niet van belang is of via de gebruiker inkomsten zijn gegenereerd

en de daarbij behorende gedachte dat de participatie van de gebruikers als zodanig al waarde creëert<sup>34</sup> enerzijds en art. 5, lid 2, sub b, onder i), van het voorstel waarin voor digitale interfaces die onderliggende leveringen of diensten faciliteren alleen de locatie van gebruikers die daadwerkelijk een overeenkomst sluiten van belang is anderzijds. Ik vraag me af of niet had kunnen worden volstaan met één regeling voor veelzijdige interfaces, nu ongetwijfeld in bepaalde gevallen de vraag zal opkomen of sprake is van een digitale interface die onderliggende leveringen of diensten faciliteert of niet. Met name nu het begrip faciliteren niet is gedefinieerd.

Ten aanzien van de veelzijdige digitale interfaces die geen onderliggende leveringen of diensten faciliteren wordt aangesloten bij het aantal actieve accounts en waar deze aangemaakt zijn. In de Engelse taalversie wordt echter gesproken van ‘opened’, wat ook kan betekenen dat aangesloten wordt bij waar de gebruiker zijn account gedurende een belastingtijdvak daadwerkelijk geopend heeft op bijvoorbeeld zijn mobiele telefoon. Slappende accounts (die gedurende het belastingtijdvak niet gebruikt zijn) zouden dan niet meetellen. Uit art. 5, lid 3, sub c, van het voorstel (dat besproken wordt in de volgende paragraaf) volgt echter mijns inziens dat alleen van belang is of een account bestaat. Of dit in het belastingtijdvak daadwerkelijk gebruikt is, is niet van belang. Omdat louter wordt aangehaakt bij het bestaan van een account, kan het ook gaan om accounts die al jaren geleden zijn aangemaakt. Het is maar de vraag of de belastingplichtige nog beschikt over het destijds gebruikte IP-adres. In een overgangsregeling is niet voorzien.

Bij de overdracht van data is niet van belang of data die zijn gegenereerd in het lopende belastingtijdvak of in een voorgaand belastingtijdvak zijn overgedragen. Het kan dus zo zijn dat in 2020 data worden gegenereerd die in 2021 worden overgedragen, waarbij dan de locatie van de gebruikers van wie de data zijn gegenereerd in 2020 bepalend is voor waar de overdracht belast is met DST. In dat kader valt mij op dat er geen overgangsregeling is voorzien in het voorstel. De ingangsdatum van de DST is voorzien per 1 januari 2020 en kan dus ook data gegenereerd van gebruikers in eerdere jaren omvatten. Belastingplichtigen hebben wellicht in de periode voorafgaand aan de invoering van de DST geen data bewaard aan de hand waarvan zij kunnen vaststellen waar zij DST zijn verschuldigd. Hetzelfde geldt voor belastingplichtigen die in enig jaar de omzetgrenzen van de DST bereiken, terwijl dat in eerdere jaren niet het geval was. Ook zij zullen wellicht over de voorgaande jaren de benodigde data niet hebben bewaard om de plaats van dienst te bepalen.

Een belangrijke laatste situatie die ik wil bespreken is de situatie waarin een van de diensten die onder de DST valt

<sup>32</sup> Toelichting, p. 13.

<sup>33</sup> Toelichting, p. 13.

<sup>34</sup> Zie ook toelichting bij het voorstel, p. 12.

wordt gecombineerd met andere diensten. Stel bijvoorbeeld dat zowel sprake is van online reclame als reclame op papier waarvoor door de afnemer één vergoeding wordt betaald. In dat geval is niet duidelijk hoe moet worden omgegaan met een dergelijke samengestelde dienst. Moet hierbij, net als in de btw, een hoofddienst en een bijkomende dienst worden onderscheiden,<sup>35</sup> waarbij ingeval de hoofddienst de online-reclamedienst is de totale omzet aan de DST is onderworpen en in geval de reclamedienst op papier de hoofddienst, de dienst in het geheel niet aan de DST is onderworpen of moet de dienst worden gesplitst in een deel waarvoor de DST wel geldt en een deel waarvoor de DST niet geldt? En indien splitsing moet plaatsvinden: hoe moet dat dan gebeuren?<sup>36</sup>

### 3.5. Belastinggrondslag

De belastinggrondslag vinden we in art. 3, lid 2, van het voorstel. De DST wordt geheven over de totale bruto-inkomsten, exclusief btw en andere soortgelijke belastingen die behaald zijn met de hiervoor in par. 3.4 besproken activiteiten. De vraag is wat dient te worden verstaan onder een soortgelijke belasting. Het zullen in ieder geval belastingen moeten zijn die een wezenskenmerk met de btw delen. Kenmerkend voor de btw is dat de ondernemer als onbezoldigd belastinginner van de overheid optreedt. Het gaat om belasting die de consument moet opbrengen en die niet bij de ondernemer zou moeten blijven drukken. Het is ook niet rechtvaardig om over een dergelijke belasting DST te heffen, omdat het niet gaat om inkomsten die de ondernemer toekomen. Het is mijns inziens dit wezenskenmerk van de btw dat maakt dat deze buiten de belastinggrondslag kan blijven. Belastingen die dit wezenskenmerk met de btw delen, moeten mijns inziens dan worden gezien als soortgelijke belastingen.

De omzet wordt op grond van de regels voor de plaats van dienst verdeeld over de verschillende betrokken lidstaten (art. 3, lid 3, van het voorstel). Voor het plaatsen van advertenties is men DST verschuldigd in een lidstaat naar verhouding van het aantal keren dat een advertentie in het relevante belastingtijdvak op toestellen of apparaten van gebruikers is verschenen. Voor het ter beschikking stellen van een veelzijdige digitale interface die is betrokken bij de verrichting van onderliggende leveringen en diensten is dit naar verhouding van het aantal gebruikers dat in het belastingtijdvak op de digitale interface onderliggende transacties heeft gesloten. Bij andere veelzijdige digitale interfaces is belasting verschuldigd naar evenredigheid van het aantal gebruikers dat een account heeft voor de volledige duur of een deel van dat belastingtijdvak die toegang geeft tot de digitale interface. Voor de overdracht van data ten slotte is DST verschuldigd in de lidstaten naar evenredigheid van het aantal gebruikers van wie in het belastingtijdvak door-

gegeven data zijn gegenereerd doordat zij een apparaat of toestel hebben gebruikt om toegang te krijgen tot een digitale interface. Ook hier is niet van belang of de data zijn gegenereerd gedurende het belastingtijdvak waarvoor DST is verschuldigd of daarvoor.

Doordat de omzet behaald met de verschillende categorieën diensten op verschillende wijze moet worden toegerekend aan de lidstaten, moet een ondernemer die meerdere categorieën diensten verricht die binnen het bereik van de DST vallen (bijvoorbeeld een veelzijdige digitale interface die toegang verleent tot de interface en data overdraagt) zijn omzet behaald met deze activiteiten afzonderlijk bepalen en vervolgens bepalen welk deel van die omzet is toe te rekenen aan welke lidstaat. Een toerekening op microniveau, d.w.z. per individuele verrichte dienst afzonderlijk, is niet aan de orde. De omzet binnen een bepaalde categorie van diensten wordt als geheel in aanmerking genomen.

De DST lijkt omzet in natura behaald met de genoemde diensten niet in de heffing te betrekken. Zo kunnen gebruikers van bepaalde platforms hier voor hun gevoel gratis gebruik van maken, maar staat daar tegenover dat ze het platform toegang geven tot hun data zonder dat het platform daarvoor hoeft te betalen.<sup>37</sup> Data die het platform bijvoorbeeld kan verkopen of kan gebruiken om gericht advertenties te richten tot zijn gebruikers. De waarde van de door gebruikers verstrekte informatie is lastig te waarderen en komt ook pas tot uiting wanneer daar daadwerkelijk een vergoeding voor wordt betaald, bijvoorbeeld wegens overdracht van die gegevens of door de ontvangst van vergoedingen voor gerichte reclame aan die gebruikers. Nu deze inkomsten reeds in de heffing van DST worden betrokken, is het mijns inziens ook niet nodig om de in natura ontvangen inkomsten te belasten.

### 3.6. Tarief

Het tarief van de DST is gesteld op 3% (art. 8 van het voorstel) en is voor alle EU-lidstaten gelijk.

### 3.7. Wijze van heffen, aangifte en betaling

Het belastingtijdvak is voor de DST gesteld op een kalenderjaar (art. 2, onder (7), van het voorstel). Art. 6 van het voorstel bepaalt dat de DST is verschuldigd op de eerstvolgende werkdag na het belastingtijdvak. De verschuldigde DST wordt berekend door het tarief te vermenigvuldigen met de belastinggrondslag (art. 7 van het voorstel).

De DST moet vervolgens door belastingplichtigen worden betaald via een One Stop Shop-systeem. Dit is een uit de btw bekend fenomeen<sup>38</sup> en brengt met zich dat de DST via één lidstaat kan worden aangegeven en betaald. Anders dan

35 HvJ 25 februari 1999, zaak C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93.

36 Zie ook: Sagar Wagh, 'The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy', *Bulletin for International Taxation*, September 2016, p. 551.

37 Zie voor de btw-behandeling van dergelijke diensten: Sebastian Pfeiffer, 'VAT on "Free" Electronic Services?', *International VAT Monitor*, May/June 2016, p. 158-164.

38 M.M.W.D. Merckx en E. Usta, 'De btw-aangifte onder het mini één-loket-systeem per 2015', *BTW-bulletin* 2014/4.

in de btw registreert een entiteit zich niet in de lidstaat waar hij is gevestigd (EU-ondernemers) of een lidstaat naar keuze (niet-EU-ondernemers) voor dit systeem, maar in de lidstaat waar hij belastingplichtig is voor de DST voor het eerste tijdvak (de lidstaat van identificatie). Zijn dit verschillende lidstaten, dan mag de entiteit er een kiezen. Een entiteit is gebonden aan zijn keuze voor het lopende belastingtijdvak en de daarop volgende twee belastingtijdvakken (art. 13, lid 1, van het voorstel). Uit de toelichting blijkt dat men niet heeft willen aansluiten bij de lidstaat waar een entiteit is gevestigd voor de vennootschapsbelasting, omdat men geen buitensporige lasten wil opleggen aan de lidstaat van vestiging waar mogelijk helemaal geen plicht tot het betalen van DST bestaat.<sup>39</sup> Indien een belastingplichtige echter niet meer verplicht is tot het betalen van DST in een lidstaat, dan moet hij zijn lidstaat van identificatie wijzigen (art. 13, lid 2, van het voorstel). De vestiging van een belastingplichtige is wat dat betreft wellicht een meer stabiele factor om bij aan te sluiten. Tevens kent die lidstaat de belastingplichtige en zijn controles gemakkelijk uit te voeren op locatie.

Iedere belastingplichtige die zich registreert voor het betalen van DST krijgt een identificatienummer (art. 11, lid 1, van het voorstel). De belastingplichtige moet binnen 30 werkdagen volgende op het einde van het belastingtijdvak aangifte doen voor de DST (art. 14 van het voorstel). Deze aangifte dient hij in bij de lidstaat van identificatie. De lidstaat van identificatie stuurt de relevante onderdelen van de aangifte vervolgens binnen 10 werkdagen (art. 21, lid 1, van het voorstel) door naar de betrokken lidstaten. Per lidstaat moet daarom ook het verschuldigde bedrag aan DST worden aangegeven, art. 15, lid 1, sub b, van het voorstel. Ook dienen de wereldwijde omzet en de omzet behaald met de belastbare diensten in de EU aangegeven te worden (art. 15, lid 2, van het voorstel). Hiermee kan men controleren of een entiteit daadwerkelijk gehouden is tot het betalen van DST. Ook de betaling van de verschuldigde DST vindt plaats aan de lidstaat van identificatie (art. 16, lid 1, van het voorstel) en dient eveneens plaats te vinden binnen 30 werkdagen na het einde van het belastingtijdvak (art. 16, lid 2, van het voorstel). De lidstaat van identificatie stuurt de op de lidstaten betrekking hebbende betalingen van DST binnen 10 werkdagen (art. 22, lid 1, van het voorstel) door naar die lidstaten. Lidstaten kunnen echter zelf ook maatregelen nemen om de betaling van DST te vorderen van de belastingplichtige. Ook zijn nationale regels rondom boetes en rente van toepassing (art. 18, lid 4, van het voorstel). In geval meer DST is betaald dan is aangegeven, wordt het verschil door de lidstaat van identificatie rechtstreeks aan de belastingplichtige terugbetaald (art. 16, lid 6, van het voorstel). Heeft een belastingplichtige minder DST betaald dan op zijn aangifte staat vermeld, dan wordt het betaalde bedrag naar evenredigheid van de in de lidstaten verschuldigde DST over de lidstaten verdeeld (art. 22 lid 5 van het voorstel). Dat leidt er dan automatisch toe

dat in elk van die lidstaten te weinig is betaald en de belastingplichtige dus met de nationale regimes rondom rente en boetes te maken krijgt.

Indien correcties moeten plaatsvinden van de oorspronkelijke aangifte dan kan dit niet in een eerstvolgende aangifte worden verwerkt, maar moet de oorspronkelijke aangifte worden aangepast (art. 17, lid 1, van het voorstel). Indien de correctie leidt tot een extra te betalen bedrag aan DST dan vindt de betaling via de lidstaat van identificatie plaats (art. 17, lid 3, van het voorstel). Leidt de correctie tot een bedrag aan terug te ontvangen DST, dan vindt terugbetaling plaats door de lidstaat waar de DST verschuldigd is (art. 17, lid 3 jo. art. 16, lid 7, van het voorstel). Correcties worden door de lidstaat van identificatie in ontvangst genomen in een periode van drie jaar te rekenen vanaf de datum waarop de oorspronkelijke aangifte moest worden ingediend (art. 17, lid 2, van het voorstel). Wijzigingen kunnen daarna nog plaatsvinden via de lidstaat waar de DST verschuldigd is, waarbij rekening moet worden gehouden met de daar geldende regels (art. 17, lid 2, van het voorstel).

De richtlijn laat het aan de lidstaten om vast te stellen welke administratieve verplichtingen gelden voor belastingplichtigen om de inning van de DST te verzekeren (art. 18, lid 1, van het voorstel). Dit betekent dat het belastingplichtigen dus wel gemakkelijk wordt gemaakt omdat zij maar één aangifte hoeven te doen en aan één lidstaat de verschuldigde DST kunnen betalen, maar zij wel geconfronteerd zullen worden met verschillende regelingen voor administratieve verplichtingen. Het zou bijdragen aan de eenvoudige heffing en inning van de DST indien op dit punt meer harmonisatie bestaat. Dat is binnen de huidige regeling van de One Stop Shop in de btw wel het geval.<sup>40</sup> Voor belastingcontroles gelden eveneens de nationale regels (art. 18, lid 5, van het voorstel). Dit is binnen de One Stop Shop binnen de btw ook zo, zij het dat men tracht de controles gecoördineerd door de lidstaat van identificatie aan te pakken.<sup>41</sup>

#### 4. De grondslag – art. 113 VWEU?

De Europese Commissie vindt de bevoegdheid om de DST te implementeren in art. 113 van het VWEU. Op grond van deze bepaling stelt de Raad – na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité – bij unanimitie de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting,

<sup>39</sup> Toelichting, p. 14.

<sup>40</sup> In art. 63quater btw-uitvoeringsverordening is aangegeven wanneer een boekhouding voldoende gegevens bevat om de juistheid van de aangifte te bepalen.

<sup>41</sup> Thans op basis van door sommige lidstaten afgesproken audit guidelines; deze zijn te vinden op [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/telecom/one-stop\\_add\\_guidelines\\_nl.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop_add_guidelines_nl.pdf). In 2021 op basis van Verordening 2017/2454 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Verordening (EU) 904/2010 van de Raad betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van belasting over de toegevoegde waarde, *PbEU* 2017, L 348, p. 1 e.v.

de accijnzen en de andere indirecte belastingen voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen.

De vraag kan worden gesteld of art. 113 VWEU het artikel is waarop de DST kan worden gebaseerd. Om onder deze bevoegdheid te kunnen vallen dient sprake te zijn van:

1. een indirecte belasting en
2. harmonisatie die noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsing te voorkomen.

Er zijn elementen in de DST die op een indirecte belasting wijzen, zoals de heffing van de belasting over de omzet en het feit dat heffing plaatsvindt in het land waar de afnemers zich bevinden. Dat wil echter niet zeggen dat de DST daarmee een indirecte belasting is. De heffing in het land waar de afnemers zich bevinden, vindt immers plaats omdat in dat land volgens de Europese Commissie sprake is van waardecreatie door de digitale ondernemingen, niet omdat de consument daar de diensten van de digitale ondernemingen verbruikt. Ook het hanteren van omzet als belastinggrondslag brengt niet automatisch met zich dat sprake is van een indirecte belasting.<sup>42</sup> Van een transactiebelasting kan bij de DST ook niet worden gesproken, omdat DST ook verschuldigd is indien men helemaal geen transactie met de gebruiker aangaat, in die zin dat de gebruiker betaalt voor het gebruik van de veelzijdige digitale interface.

Het begrip indirecte belastingen is niet gedefinieerd in het VWEU of de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie. Uit de als indirecte belastingen in art. 113 VWEU aangeduide belastingen (omzetbelasting en accijnzen) valt wel af te leiden welke kenmerken indirecte belastingen bezitten. De Europese omzetbelasting is een algemene verbruiksbelasting (art. 1, lid 2, Btw-richtlijn) die behoort te drukken bij de consument en niet bij de ondernemer.<sup>43</sup> Ook accijnzen zijn verbruiksbelastingen die beogen te drukken bij de gebruiker, maar worden voldaan door de producent. Anders dan bij de btw is sprake van een bijzondere verbruiksbelasting, omdat deze alleen verschuldigd is voor bepaalde producten. Accijnzen zijn verschuldigd wanneer een product overgaat van de productie- of distributiesfeer naar de verbruiksfeer.<sup>44</sup> Vergelijken we de btw en accijnzen dan volgt daaruit dat zij twee gemeenschappelijke kenmerken hebben:

- het zijn verbruiksbelastingen;
- zij worden betaald door ondernemers/producenten, maar moeten worden gedragen door de gebruikers.<sup>45</sup>

42 Zie ook Sagar Wagh, a.w. p. 550.

43 Het uitgangspunt is derhalve dat de ondernemer ontlast moet worden van de btw. Een van de eerste arresten waarin het HvJ dit principe tot uitdrukking heeft gebracht is het arrest Rompelman (HvJ 14 februari 1985, zaak 268/83, ECLI:EU:C:1985:74).

44 W.M.G. Visser, *Accijnzen*, Kluwer, Deventer 2008, par. 2.4.1.

45 Zie ook Stefan E. Weishaar, 'Carbon Taxes at EU Level. Introduction Issues and Barriers', WIFO Working Papers No. 556, p. 2.

De DST voldoet niet aan deze twee kenmerken, waarvan het laatste kenmerk mijns inziens het wezenskenmerk van een indirecte belasting is. De DST is een belasting over waardecreatie door een ondernemer zonder dat het uitdrukkelijk<sup>46</sup> de bedoeling is dat deze bij de afnemer van de ondernemer blijft drukken. De DST is mijns inziens dus geen indirecte belasting in de zin van art. 113 VWEU.<sup>47</sup>

Soone is daarnaast van mening dat van harmonisatie pas sprake is indien er iets te harmoniseren valt, m.a.w. de lidstaten moeten al een met de DST vergelijkbare heffing hebben, wil gesproken kunnen worden van harmonisatie.<sup>48</sup> Mijns inziens gaat deze redenering te ver en kan ook sprake zijn van harmonisatie wanneer een toekomstige heterogene ontwikkeling van wetgeving dreigt.<sup>49</sup> Becker en Englisch geven aan dat fragmentatie van wetgeving als zodanig geen reden is voor actie op grond van art. 113 VWEU. Het is het natuurlijke gevolg van de uitoefening van de nationale soevereiniteit der lidstaten.<sup>50</sup> De DST-richtlijn belemmert lidstaten ook niet om andere belastingen te implementeren. Al met al is het dus zeer discutabel of de DST-richtlijn kan steunen op de bevoegdheid van art. 113 VWEU.

Het feit dat de DST-richtlijn mogelijk niet gebaseerd kan worden op art. 113 VWEU, hoeft overigens niet tot gevolg te hebben dat de richtlijn nietig is. Het is mogelijk dat de richtlijn alsnog een grondslag vindt in een andere bepaling uit het VWEU.<sup>51</sup> In dit geval zou het gaan om art. 115 VWEU.

De vraag komt op hoe de DST dan moet worden getypeerd en met name of de DST in conflict kan komen met door de EU-lidstaten gesloten belastingverdragen.<sup>52</sup> Op grond van art. 2, lid 1, OESO-Modelverdrag geldt een belastingverdrag voor belastingen op inkomsten of kapitaal. Art. 2, lid 2, OESO-Modelverdrag bepaalt dat als belastingen op inkomen en kapitaal gelden: alle belastingen die worden toegepast op het totale inkomen, het totale kapitaal of op bepaalde elementen van inkomen of kapitaal, inclusief belastingen op voordelen verkregen uit de vervreemding van roerende of onroerende goederen, belastingen op de totale bedragen aan lonen of salarissen betaald door ondernemingen, evenals belastingen op vermogensgroei. Op grond van art. 2, lid 4, OESO-Modelverdrag is het verdrag ook van toepassing op alle gelijke of in wezen gelijksoor-

46 Een ondernemer zal natuurlijk wel proberen deze belasting door te berekenen.

47 Aldus ook: Johannes Becker en Joachim Englisch, 'EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal', Kluwer International Tax Blog 16 maart 2018, [www.kluwertaxblog.com](http://www.kluwertaxblog.com) en Fred van Horzen, 'De DST: top of flop?', *NLF Opinie* 2018/0017, p. 3 en 4.

48 Ants Soone, 'Some Legal Issues with Implementing Commission Proposal Financial Transaction Tax', *Intertax*, Vol. 42, Issue 1, p. 45.

49 Zie ook HvJ 8 juni 2010, zaak C-58/08 (Vodafone e.a.), ECLI:EU:C:2010:321, r.o. 33.

50 Johannes Becker en Joachim Englisch a.w.

51 Zie ook: HvJ 5 oktober 2000, zaak C-376/98 (Duitsland tegen Parlement en Raad), ECLI:EU:C:2000:544.

52 Zie ook Interim Report, p. 181.

tige belastingen die na de datum van ondertekening van het verdrag naast of in de plaats van de bij het ondertekenen van het verdrag bestaande belastingen worden geheven.

Wagh merkt terecht op dat het enkele feit dat een belasting wordt geheven over omzet en niet over het inkomen niet betekent dat geen sprake kan zijn van een soortgelijke belastingen als een belasting op inkomsten of kapitaal.<sup>53</sup> Volgens hem kan de Indiase ‘equalization levy’ vallen binnen het bereik van art. 2 OESO-Modelverdrag, omdat deze vergelijkbaar is met een belasting die wordt ingehouden op royalty’s of fees voor technische diensten. Kenmerkend voor een indirecte belasting (die dus niet binnen art. 2 OESO-Modelverdrag valt) is volgens hem dat de belasting wordt gedragen door de afnemer of eindconsument en er geen belasting wordt geheven over het inkomen van de ondernemer.<sup>54</sup> Ook Mehta is van mening dat de Indiase ‘equalization levy’ mogelijk binnen het bereik van art. 2 OESO-Modelverdrag valt.<sup>55</sup> Mogelijk gaat deze discussie ook ten aanzien van de DST spelen.

### 5. Heffing over waardecreatie

Hoewel in de internationale literatuur consensus bestaat dat belasting moet worden geheven over waardecreatie, is het nog onduidelijk wat waardecreatie is.<sup>56</sup> Hoewel er een groeiende hoeveelheid literatuur over dit onderwerp is, lijkt het Schön voorbarig en gevaarlijk om een huis te bouwen op een fundament dat nog niet volledig ontwikkeld is en begrepen wordt.<sup>57</sup> Olbert en Sprengel geven aan dat van waardecreatie in algemene zin sprake is wanneer de opbrengsten groter zijn dan de kosten. Waardecreatie binnen een digitaal businessmodel definiëren zij als: ‘The way of generating revenue (exploitation of business opportunities) by using data and information (content) in a specific form of products or services (structure).’<sup>58</sup>

Kemmeren merkt op dat waardecreatie plaatsvindt door een intellectueel element van een mens. Ruwe data als zodanig hebben geen waarde. De plaats waar waarde wordt gecreëerd is derhalve de plaats waar een individu dat intellectuele element toevoegt.<sup>59</sup> Van Horzen spreekt in dit kader van het loslaten van ‘brains’ op de data.<sup>60</sup> De DST haakt aan bij de aanwezigheid van gebruikers, zonder dat vaststaat dat daarmee daadwerkelijk ook waarde wordt gecreëerd in het land waar die gebruikers zich bevinden. Ook in dat opzicht kent de DST dus een wankel fundament.

53 Zie ook Fred van Horzen, a.w., p. 5.

54 Sagar Wagh, a.w., p. 550.

55 Amar Mehta, a.w., par. 6.

56 Marcel Olbert en Christoph Spengel, ‘International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?’, *World Tax Journal*, February 2017, p. 9 en 21.

57 Wolfgang Schön, a.w., par. 1.

58 Marce Olbert en Christoph Spengel, a.w. p. 23.

59 E.C.C.M. Kemmeren, ‘Should the Taxation of the Digital Economy Really be Different?’, *EC Tax Review* 2018/2, p. 73.

60 Fred van Horzen, a.w., p. 3.

### 6. Btw heffen over DST?

In paragraaf 2 heb ik reeds beschreven dat sprake is van samenloop van DST en vennootschapsbelasting en dat sprake kan zijn van cumulatie van DST zelf. In deze paragraaf onderzoek ik of ook sprake kan zijn van cumulatie van btw en DST. Met andere woorden: ik onderzoek of de DST tot de maatstaf van heffing behoort voor de btw als belasting in de zin van art. 78, sub a, Btw-richtlijn. Als de DST wordt doorberekend aan de afnemer – hetgeen de ondernemers waarschijnlijk trachten te doen – treedt overigens sowieso cumulatie van DST en btw op.

Art. 78, sub a, Btw-richtlijn bepaalt dat belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf, tot de maatstaf van heffing behoren. Van belastingen, rechten en heffingen is volgens het HvJ sprake wanneer de belasting, het recht of de heffing rechtstreeks verband houdt met de verrichte levering of dienst. Om te bepalen of sprake is van een dergelijk verband moet worden vastgesteld of het belastbaar feit voor de belasting, het recht of de heffing, gelijk is aan het belastbaar feit voor de btw.<sup>61</sup> Ten aanzien van een Portugese uitzendheffing oordeelde het HvJ dat deze als een belasting in de zin van art. 78, sub a, Btw-richtlijn moest worden aangemerkt omdat deze uitzendheffing wordt verschuldigd zodra de diensten zijn verricht en slechts verschuldigd wordt indien dergelijke diensten zijn verricht.<sup>62</sup> Met Van Kesteren en Van Doesum ben ik van mening dat sprake is van twee cumulatieve voorwaarden: de belasting moet verschuldigd zijn (i) zodra en (ii) doordat diensten zijn verricht.<sup>63</sup> Aan de eerste voorwaarde was niet voldaan in het arrest *Danske Bilimportører*.<sup>64</sup> Ten aanzien van een Deense registratiebelasting voor motorvoertuigen oordeelde het HvJ dat deze belasting verschuldigd was als gevolg van de registratie van een voertuig op het Deense grondgebied en niet als gevolg van de levering van het voertuig als zodanig. Aan de tweede voorwaarde werd niet voldaan in het arrest *Lisboagas*. Het ging hier om een belasting die een concessiehouder van een gasdistributienet aan gemeenten betaalde. Omdat de belasting echter moest worden betaald voordat gasleveranties plaatsvonden en sowieso wegens het enkele gebruik van het openbare domein van de gemeente was volgens het HvJ geen sprake van een belasting die tot de maatstaf van heffing voor de btw behoorde.<sup>65</sup>

Mijns inziens is bij de DST duidelijk voldaan aan de tweede voorwaarde. De DST is alleen verschuldigd wanneer bepaalde diensten worden verricht. Als deze diensten niet

61 HvJ 5 december 2013, zaken C-618/11, C-637/11 en C-659/11 (TVI), ECLI:EU:C:2013:789, *NtFR* 2014/474, r.o. 37 en 39.

62 HvJ-arrest TVI, reeds aangehaald, r.o. 41.

63 Ad van Doesum en Herman van Kesteren, ‘Taxes, Duties, Levies and Charges as Part of the Taxable Amount for Value Added Tax’, *EC Tax Review* 2017-1, p. 50.

64 HvJ 1 juni 2006, zaak C-98/05, ECLI:EU:C:2006:363, *NtFR* 2007/2295.

65 HvJ 11 juni 2015, zaak C-256/14 (*Lisboagas*), ECLI:EU:C:2015:387, *NtFR* 2015/2517, r.o. 30.

worden verricht is geen DST verschuldigd en de hoogte van de te betalen DST hangt af van de met deze diensten behaalde omzet en dus ook met het aantal en de omvang van deze verrichte diensten. Het antwoord op de vraag of de DST ook verschuldigd is zodra de diensten zich voordoen ligt wat lastiger. Zoals beschreven in par. 3.7 is de DST pas verschuldigd na afloop van het kalenderjaar waarin de diensten zijn verricht en dus niet gelijktijdig met de btw die verschuldigd is nadat een goederenlevering of dienst is verricht. Naar mijn mening kan echter het enkele feit dat een wetgever – vermoedelijk uit praktische overwegingen – ervoor kiest om de belasting eens per jaar verschuldigd te laten zijn, niet betekenen dat geen sprake kan zijn van een belasting in de zin van art. 78, sub a, Btw-richtlijn. Het gaat er immers om een rechtstreeks verband vast te stellen tussen de dienst en de belasting. Als de dienst eenmaal is verricht, ontkomt de ondernemer er niet meer aan om aan het einde van het jaar de DST te betalen. Toch ontbreekt mijns inziens het rechtstreekse verband tussen de DST en voor de btw verrichte diensten. Zoals beschreven in par. 3.6 wordt de DST immers niet op microniveau, d.w.z. per individuele prestatie, verschuldigd in de diverse lidstaten, maar wordt deze berekend op basis van de totale omzet die is behaald in een belastingjaar met een bepaalde categorie dienst. Indien een ondernemer dus een dienst verricht, is op dat moment nog niet duidelijk hoeveel DST hij in welk land verschuldigd is wanneer we ervan uitgaan dat elke ondernemer binnen de categorie diensten ten minste twee van die diensten verricht.

Belastingen, rechten en heffingen kunnen op grond van art. 79, sub c, Btw-richtlijn overigens buiten de heffing blijven wanneer sprake is van terugbetaling van in naam en voor rekening van de afnemer gemaakte kosten en ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen. Daar de DST door de digitale ondernemingen betaald wordt op eigen naam en voor eigen rekening is van een dergelijke doorlopende post in ieder geval geen sprake.

## 7. Conclusie

Met de DST heeft de Europese Commissie een voorstel gedaan voor een tijdelijke belasting om de problemen met

belastingheffing in de digitale economie te ondervangen. De DST wordt door de Europese Commissie getypeerd als gemakkelijk uitvoerbaar, maar ik heb diverse afbakeningsproblemen geconstateerd. Doordat bovendien de regels rondom administratieve verplichtingen niet zijn geharmoniseerd, kunnen ondernemers op dat punt te maken krijgen met verschillende regels. Daarnaast ontbreken overgangsbepalingen voor zowel de situatie in de fase waarin de DST wordt ingevoerd als de situatie waarin een ondernemer boven de omzeldrempels uitkomt in enig jaar wanneer de DST al is ingevoerd.

Het voorstel kent daarnaast een twijfelachtige grondslag in art. 113 VWEU, omdat mijns inziens geen sprake is van een indirecte belasting en ook kan worden betwijfeld of harmonisatie noodzakelijk is. Mogelijk valt de DST als belasting op inkomsten binnen de reikwijdte van belastingverdragen. Ook bestaat nog geen consensus over wat waardecreatie is en is ook in dat opzicht sprake van een wankel fundament.

Bovendien is sprake van samenloop van DST en vennootschapsbelasting en van cumulatie van DST. Wordt de DST doorberekend in de prijzen van de producten van de ondernemer dan is ook sprake van cumulatie van DST en btw. De DST als zodanig is mijns inziens geen belasting die bij de maatstaf van heffing van de btw moet worden opgeteld op grond van art. 78, sub a, Btw-richtlijn.

Ondanks alle kritiek die op het voorstel te geven valt, acht ik de kans aanzienlijk dat de DST – al dan niet in gewijzigde vorm – er gaat komen. Lidstaten ervaren problemen met het heffen van (voldoende) vennootschapsbelasting bij bedrijven actief in de digitale economie en proberen unilateraal reeds tot oplossingen te komen. Daarnaast ervaren lidstaten ook maatschappelijke druk om een belasting als deze in te voeren.

### Over de auteur

**Mr. dr. M.M.W.D. Merckx**

Mr. dr. M.M.W.D. Merckx is directeur bij Deloitte Belastingadviseurs B.V. en als universitair hoofddocent verbonden aan de afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden.