



UHASSELT

KU LEUVEN



Maastricht University

KNOWLEDGE IN ACTION

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

***Wachten op guidance van de OESO - of op Godot?
Het wetgevend kader en de juridische kwalificatie van de 'tijdelijke'
digitaalendienstenbelastingen in rechtsvergelijkend perspectief***

Elise Reynders

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Elly VAN DE VELDE

De transnationale Universiteit Limburg is een uniek samenwerkingsverband van twee universiteiten in twee landen: de Universiteit Hasselt en Maastricht University.



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

www.uhasselt.be
Universiteit Hasselt
Campus Hasselt:
Martelarenlaan 42 | 3500 Hasselt
Campus Diepenbeek:
Agoralaan Gebouw D | 3590 Diepenbeek

2020
2021



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

KU LEUVEN



Maastricht University

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

***Wachten op guidance van de OESO - of op Godot?
Het wetgevend kader en de juridische kwalificatie van de 'tijdelijke'
digitaaldienstenbelastingen in rechtsvergelijkend perspectief***

Elise Reynders

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Elly VAN DE VELDE

Samenvatting

Deze masterscriptie voert een onderzoek naar de zogenaamde digitaaldienstenbelastingen (hierna: DDBs) die steeds vaker op het toneel verschijnen. Ook de Belgische wetgever heeft zich eraan gewaagd, maar het wetsvoorstel zou nog tot 2023 in de koelkast blijven. Dat biedt wel de mogelijkheid om grondig na te denken over de juridische grondslagen van een DDB, wat het doel is van deze masterscriptie. Om tot nuttige aanbevelingen te komen voor de Belgische wetgever anno 2023, worden verschillende (voorstellen van) DDBs onderzocht.

Eerst een stap terug: waarom worden belastingen op digitale diensten ingevoerd? Staten zijn altijd op zoek naar inkomsten en de voornaamste bron daarvan zijn belastingen. Hier ligt de focus op de belastingen geheven van bedrijven. Wanneer een bedrijf internationaal actief is en in meerdere landen inkomsten behaalt, ontstaat het risico op dubbele belasting, aangezien zowel het land waar het bedrijf fiscaal inwoner is al diens winsten wil belasten, maar ook het land waar de specifieke winst werd behaald, wil op die winst belasting heffen. Daarom werd het concept 'vaste inrichting' (hierna: VI) gecreëerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO): beschikt een bedrijf dat officieel gevestigd is in land A over een VI in land B, dan mogen de inkomsten behaald door die VI belast worden door land B en worden die in principe vrijgesteld in land A. Het probleem in de huidige digitale economie is dat bepaalde bedrijven geen VI – wat per definitie een vorm van fysieke aanwezigheid inhoudt – meer nodig hebben om actief te zijn in land B: Amazon kan perfect haar online marktplaats aanbieden aan Belgische gebruikers, zonder dat er ook maar één fysiek spoor van het bedrijf in België aanwezig is. Die Belgische gebruikers zijn evenwel zeer waardevol voor Amazon – hoe meer gebruikers, hoe groter de waarde van het platform. Dat besef groeit ook bij de overheden: hun inwoners zijn een bron van inkomsten voor deze digitale bedrijven en toch kunnen zij geen belasting heffen op die inkomsten wegens gebrek aan een VI in hun land. Om daar een mouw aan te passen, wordt een belasting ingevoerd op enkele diensten verstrekt door deze bedrijven aan de inwoners van hun land. De fundamentele vraag waar tot nu toe niet echt bij werd stilgestaan, is dan ook wat de juridische kwalificatie van deze nieuwe belasting is: betreft het een directe of indirecte belasting? Het antwoord op deze vraag heeft gevolgen voor de verenigbaarheid van de DDBs met bestaande regimes. Daarnaast worden de DDBs ook inhoudelijk geëvalueerd. Hiertoe wordt een rechtsvergelijkende aanpak gehanteerd, vertrekkende van het voorstel voor een DDB van de Europese Unie. Daarnaast worden de Franse *taxe sur les services numériques* en de Britse *digital services tax* onderzocht.

Zoals de naam doet vermoeden, betreffen DDBs belastingen op digitale diensten. Een eerste cruciale vraag is dan ook wat daaronder moet worden begrepen. Het huidige Belgische wetsvoorstel heeft quasi volledig het EU-voorstel overgenomen, waardoor de vaststellingen betreffende de Europese DDB analoog kunnen worden toegepast op het Belgische wetsvoorstel. Er zijn daar drie diensten die als digitale dienst in de zin van de DDB worden beschouwd. De eerste soort digitale dienst is het plaatsen van gerichte advertenties op een digitale interface. Ten tweede wordt de terbeschikkingstelling van een veelzijdige digitale interface als belastbare dienst beschouwd. Het betreft alle soorten platformen die toestaan dat gebruikers elkaar vinden en met elkaar communiceren. De derde soort digitale dienst bestaat uit de doorgifte van gebruikersdata die worden gegenereerd door het gebruik van een digitale interface. In de Franse DDB bestaan formeel slechts

twee soorten digitale diensten: gerichte advertenties plaatsen op een digitale interface en de terbeschikkingstelling van een digitale interface. Deze twee categorieën worden echter verder onderverdeeld, zodoende dat onder de eerste categorie ook de doorgifte van gebruikersdata valt en dus uiteindelijk dezelfde diensten worden geïmplementeerd als in het Europese – en dus ook het Belgische – voorstel. De Britse DDB heeft een beperkter toepassingsgebied op het eerste gezicht, aangezien er drie zeer specifieke diensten worden opgesomd. Het viseert namelijk enkel sociale mediadiensten, internetzoekmachines en online marktplaatsen. Omdat de andere DDBs dan weer meer diensten uitsluiten van hun eerder ruim omschreven toepassingsgebied, worden de verschillen toch kleiner. Niettemin blijven enkele belangrijke verschillen bestaan, met name wat betreft (online) games in *multiplayer* modus.

De volgende prangende vraag is wie belastingplichtig is onder de DDBs. Alle versies werken met een dubbele inkomstendrempel. Ook hier wijkt de Britse DDB af wat de omschrijving betreft: daar wordt namelijk eerst naar het groepsniveau gekeken en als op groepsniveau de drempels overschreden zijn, wordt pas de gehoudenheid van de belastingplichtige persoon bepaald. De andere DDBs omschrijven de drempels gewoon op het niveau van een entiteit, maar stellen wel dat de bedragen op groepsniveau moeten worden beoordeeld indien de entiteit deel uitmaakt van een groep.

Die verschillende uitgangspunten hebben ook gevolgen voor de berekening van de belastbare basis. In de Europese, Belgische en Franse (voorstellen van) DDBs wordt gewerkt met de verhouding van gebruikers in die bepaalde staat tot het totaal aantal gebruikers, vermenigvuldigd met de totale inkomsten uit digitale diensten. In de Britse DDB worden opnieuw de inkomsten op groepsniveau gebruikt en daarop wordt het tarief toegepast, waarna tot slot de gehoudenheid van de specifieke belastingplichtige wordt bepaald op basis van diens aandeel in de inkomsten uit digitale diensten. Het zijn dus de bruto-inkomsten die de belastbare basis vormen. In de Britse DDB krijgen de bedrijven wel een vrijstelling op de eerste 25 miljoen Britse pond. Het tarief bedraagt in alle DDBs 3%, behalve in de Britse, waar het tarief op 2% werd bepaald. De Britse DDB voorziet bovendien in een alternatieve berekening van de belastbare basis, waarbij voor bedrijven met lage winstmarges of in een verliespositie toch rekening wordt gehouden met de relevante bedrijfskosten.

Een belangrijke laatste vaststelling uit de rechtsvergelijking betreft het zogenaamd tijdelijk karakter van deze DDBs. In alle voorbereidende werken wordt benadrukt dat de DDBs slechts een interim-oplossing zijn in afwachting van een fundamentele hervorming van de internationale taxatieprincipes op het niveau van de OESO. Aangezien het wachten op de OESO begint te lijken op wachten op Godot, is het maar de vraag hoe tijdelijk deze 'tijdelijke' belastingen effectief zijn. Bovendien voorziet enkel het Belgische wetsvoorstel effectief in een uitdoevingsclausule. In de andere DDBs is geen enkele garantie ingebouwd dat ze zullen uitdoven eens er een supra- of internationale oplossing is.

Het tweede grote luik van dit onderzoek betreft de vraag naar de juiste juridische kwalificatie van de DDBs. Hiertoe worden eerst de voornaamste kenmerken van directe en indirecte belastingen weergegeven. Vervolgens wordt onderzocht wat de gevolgen zijn van een kwalificatie als directe of indirecte belasting. Is de DDB een directe belasting, dan zijn de dubbelbelastingverdragen (hierna: DBVs) mogelijk van toepassing. Daarin wordt bepaald dat de staat waar de onderneming fiscaal inwoner is heffingsbevoegd is voor de ondernemingswinsten, tenzij een deel daarvan toerekenbaar

is aan een VI in de andere overeenkomstsluitende staat: dat deel mag dan worden belast door die laatste staat. Aangezien een DDB net wordt geheven wanneer een bedrijf geen fiscaal inwoner is van de staat, noch over een VI beschikt in die staat, zijn die DDBs mogelijk in strijd met de DBVs en moeten de DBVs dus worden heronderhandeld. Uit het onderzoek blijkt dat de DDBs alleszins wel onder het toepassingsgebied van de DBVs kunnen vallen en bijgevolg strijdig zijn daarmee.

Is het besluit daarentegen dat de DDBs een indirecte belasting zijn, dan komen zij mogelijk in strijd met het btw-stelsel van de Europese Unie. Het Hof van Justitie heeft in haar rechtspraak de voornaamste kenmerken van de btw ontwikkeld. Bezit een belasting al deze kenmerken, dan is ze strijdig met het bestaande btw-regime. Uit het onderzoek blijkt echter dat de DDBs geen van deze voornaamste kenmerken bezitten en zij dus alleszins niet strijdig zijn met het bestaande btw-regime.

Er wordt onderzocht welke kwalificatie de opstellers van de DDBs zelf geven aan deze nieuwe belasting, maar uit de voorbereidende werken blijkt dat daar niet lang bij werd stilgestaan. De aanwijzingen die worden gevonden zijn eerder dubbelzinnig en bieden geen uitsluitsel. Wanneer de DDBs worden getoetst aan de kenmerken van directe en indirecte belastingen, blijkt dat het eerder om een bijzondere directe belasting gaat. Deze vaststelling vindt ook steun in de conclusie van Advocaat-Generaal Kockott over de kwalificatie van een Hongaarse belasting die heel wat gelijkenissen vertoont met de DDBs. Kockott komt ook tot het besluit dat het om een bijzondere, directe vennootschapsbelasting gaat voor bepaalde bedrijven.

Uit al het voorgaande worden ter conclusie van het onderzoek enkele aanbevelingen geformuleerd voor de Belgische wetgever die in 2023 zou overgaan tot het invoeren van een DDB. Een eerste aanbeveling betreft alvast de juiste juridische kwalificatie geven aan de DDB. Uit de analyse blijkt dat het wel degelijk een soort directe belasting is, met als gevolg dat de DBVs zullen moeten worden aangepast. Dat kan worden omzeild door de specifieke vormgeving van de DDB, maar dat gaat ten koste van een degelijke en eerlijke belasting. Een tweede fundamentele aanbeveling betreft de theoretische grondslag van de DDB, zijnde 'gebruikers creëren waarde, er moet worden belast waar waarde wordt gecreëerd en dus belastingen waar de gebruikers zijn'. Het zou revolutionair zijn als een staat zelf overgaat tot op bestemming gebaseerde belastingheffing en zo eenzijdig een nieuw belastingregime doet ontstaan. Dat is mijns inziens niet wenselijk. De aanbeveling betreft dan ook een herformulering van het bronstaatbeginsel, op basis van de effectenleer. Een derde aanbeveling omvat enkele verfijningen van zowel het materieel als het personeel toepassingsgebied, waarbij inspiratie wordt gehaald uit de Britse DDB. De laatste aanbeveling pleit voor een meer genuanceerde berekening van de belastbare basis. Er moet rekening worden gehouden met de verschillende intensiteit van gebruikersparticipatie bij de verschillende digitale diensten. Ook het lokaliseren van gebruikers mag niet louter op basis van IP-adres gebeuren, aangezien dat enkele gebreken vertoont. Beter wordt gekeken naar de gewoonlijke locatie van een gebruiker, zoals in de Britse DDB. Tot slot verdient ook de alternatieve belastbare basis zoals voorzien in de Britse DDB zeker aanbeveling.

Het algemeen besluit van het onderzoek is dat de DDBs veel potentieel hebben om belastingheffing aan te passen aan de digitale economie. Een omvattende wijziging van de internationale taxatieprincipes blijft noodzakelijk, al is het nog steeds wachten op Godot. In afwachting daarvan kunnen de DDBs, mits rekening wordt gehouden met de aanbevelingen, een stevig vangnet zijn.

Dankwoord

Het schrijven van dit dankwoord voelt dubbel. Enerzijds betekent het dat mijn thesis eindelijk klaar is na maanden hard werk. Anderzijds betekent het ook het einde van een tijdperk, student zijn aan de UHasselt. Ik zal het missen.

Ik wil zeker mijn promotor, professor Elly Van de Velde, bedanken. Eerst en vooral omdat het mede dankzij haar lessen fiscaal recht duidelijk is geworden dat ik verder wil in de fiscaliteit. Daarnaast was haar begeleiding een grote meerwaarde voor deze masterscriptie. Ik kreeg voldoende vrijheid, maar haar feedback was steeds zeer grondig, haar tips waren altijd net toegespitst op hetgeen waar ik vastliep en ze wees me op details die het verschil maken.

Mijn ouders kunnen natuurlijk niet ontbreken in dit dankwoord. Mijn papa heeft me de kriebel voor de fiscaliteit doorgegeven en ik kan altijd bij hem terecht voor vragen of leuke discussies. Ook mijn mama is ontzettend belangrijk geweest, want het is dankzij haar dat ik al die jaren zorgeloos heb kunnen focussen op mijn studies. Zonder hen had ik nooit dit traject kunnen afleggen.

Een van mijn beste vrienden, Diede, verdient ook zeker een woord van dank. Tijdens de blokperiodes was hij altijd bereikbaar voor het bespreken van allerlei muizenissen die in mij opkwamen en daar konden we dan enige tijd over discussiëren. Bij verschillende groepsopdrachten was hij een goede partner en samen komen we altijd tot creatieve oplossingen. We hebben de afgelopen vijf jaar heel wat gediscussieerd en gelachen, en dat was zeker ook een stuwende kracht voor mijn studies.

Jannes, een andere goede vriend, heeft mijn thesis grondig nagelezen, wat toch geen evidentie is voor een niet-jurist. Dankzij zijn opmerkingen heb ik nog een aantal zaken toegevoegd die in mijn ogen een grote meerwaarde hebben. Vooral zijn IT-kennis kwam op bepaalde momenten goed van pas, aangezien dat voor mij onbekend terrein is.

Last but not least wil ik ook mijn vriend Pieter bedanken. Hij is al jaren mijn steun en toeverlaat en ook tijdens mijn studies vond ik altijd rust bij hem in drukke periodes. Hij is soms mijn persoonlijke stressbal geweest en ik ben hem dan ook ontzettend dankbaar voor het begrip dat hij kon opbrengen. De hoeveelheid geduld die hij heeft is bewonderenswaardig. Ook zonder hem zou het allemaal een stuk minder vlot zijn gegaan.

Elise Reynders

Heusden-Zolder, 10 mei 2021

Inhoud

Samenvatting	1
Dankwoord	5
Lijst van afkortingen	11
Deel I. Inleiding: situering, probleemstelling en stand van zaken	13
Hoofdstuk 1 – Situering en probleemstelling	13
Hoofdstuk 2 – Stand van zaken	17
2.1 België	17
2.2 Internationaal niveau: Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)	18
2.3 Supranationaal niveau: Europese Unie	19
2.4 Nationaal niveau: Frankrijk.....	20
2.5 Nationaal niveau: het Verenigd Koninkrijk	20
Hoofdstuk 3 – Onderzoeksvraag en methodologie	21
3.1 Centrale onderzoeksvraag	21
3.2 Sub-onderzoeksvragen.....	21
3.3 Onderzoeksmethode	22
3.3.1 Methodologische werkwijze	22
3.3.2 Selectie en verantwoording van bronnen	23
3.4 Structuur van de masterscriptie	23
Deel II. Digitaledienstenbelastingen: <i>what's in a name?</i>	25
Hoofdstuk 1 – De digitaledienstenbelasting van de Europese Unie	25
1.1 Totstandkoming van het voorstel.....	25
1.2 Definiëring van 'digitale diensten'	31
1.2.1 Advertenties plaatsen op een digitale interface gericht op de gebruikers ervan	31
1.2.2 De terbeschikkingstelling van een veelzijdige digitale interface	32
1.2.3 Doorgifte van gebruikersdata gegenereerd uit activiteiten van gebruikers op digitale interfaces	34
1.3 De belastingplichtigen	36
1.4 Belastbare basis en tarief	37
1.5 Tussenbesluit.....	39
Hoofdstuk 2 – Enkele nationale digitaledienstenbelastingen	41
2.1 Totstandkoming van de (voorstellen van) digitaledienstenbelastingen	41

2.1.1	België	41
2.1.2	Frankrijk.....	41
2.1.3	Verenigd Koninkrijk	43
2.2	Definiëring van 'digitale diensten'	45
2.2.1	België	45
2.2.2	Frankrijk.....	46
2.2.3	Verenigd Koninkrijk	49
2.3	De belastingplichtigen	52
2.3.1	België	52
2.3.2	Frankrijk.....	53
2.3.3	Verenigd Koninkrijk	54
2.4	Belastbare basis en tarief	56
2.4.1	België	56
2.4.2	Frankrijk.....	57
2.4.3	Verenigd Koninkrijk	59
Hoofdstuk 3 – Tussenbesluit		62
3.1	Schematisch overzicht	62
3.2	Bespreking van de belangrijkste verschillen en gelijkenissen.....	64
Deel III. Hoe moeten deze digitaledienstenbelastingen worden gekwalificeerd: als directe of indirecte belasting?.....		69
Hoofdstuk 1 – Kenmerken van directe en indirecte belastingen.....		69
Hoofdstuk 2 – Gevolgen van een kwalificatie als directe belasting		71
2.1	Regime van dubbelbelastingverdragen	71
2.1.1	Het OESO-Modelverdrag	71
2.1.2	Bevoegdheid voor Lidstaten van de Europese Unie tot het sluiten van dubbelbelastingverdragen	73
2.2	Digitaledienstenbelasting strijdig met dubbelbelastingverdragen?.....	76
Hoofdstuk 3 – Gevolgen van een kwalificatie als indirecte belasting		81
3.1	Btw-stelsel binnen de Europese Unie.....	81
3.2	Mogelijke strijdigheid met btw?	85
Hoofdstuk 4 – Kwalificatie van digitaledienstenbelastingen volgens de opstellers ervan		87
4.1	Kwalificatie volgens de Europese Unie.....	87

4.2	Kwalificatie volgens België	90
4.3	Kwalificatie volgens Frankrijk	91
4.4	Kwalificatie volgens het Verenigd Koninkrijk	92
Hoofdstuk 5 - Tussenbesluit.....		93
Deel IV. Ter conclusie: aanbevelingen voor de Belgische wetgever		95
Hoofdstuk 1 – Juiste juridische kwalificatie?		95
Hoofdstuk 2 – Theoretische grondslag voor ‘belasten waar waarde wordt gecreëerd door gebruikers’?		97
Hoofdstuk 3 – Nadenken over het toepassingsgebied.....		101
3.1	Toepassingsgebied <i>ratione materiae</i>	101
3.2	Toepassingsgebied <i>ratione personae</i>	102
Hoofdstuk 4 – Berekening van de belastbare basis		103
4.1	Concrete berekening van inkomsten uit ‘gratis’ digitale diensten	103
4.2	Alternatieve berekening belastbare basis.....	105
Deel V. Algemeen besluit		107
Bibliografie		109

Lijst van afkortingen

Gebruikte afkortingen in het corpus van de masterscriptie

ADA/DDA	aanmerkelijke digitale aanwezigheid/determinerende digitale aanwezigheid
AG	Advocaat-Generaal
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Grondslaguitholling en winstverschuiving)
btw/VAT	belasting over toegevoegde waarde/value added tax
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base (gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting)
DAB	digitale advertentiebelasting
DBV	dubbelbelastingverdrag
DDB/TSN/DST	digitaledienstenbelasting/taxe sur les services numériques/digital services tax
GAFA	Google, Amazon, Facebook, Apple
LSR	location-specific rent
MNE	multinational enterprise
MSP	multi-sided platform
OEES	Organisatie voor Europese Economische Samenwerking
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
VI	vaste inrichting
WIB92	Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Afkortingen van geraadpleegde tijdschriften

IBR	International Business Review
Int'l J. Indus. Org.	International Journal of Industrial Organization
NBER	National Bureau of Economic Research
RDTI	Revue du Droit des Technologies de l'Information
RGCF	Revenue Générale du Contentieux Fiscal
RIEDF	Revenue européenne et internationale de droit fiscal
RISF	Revenue internationale des services financiers
Sem. Fisc.	La semaine fiscale

SIGCOMM	Special Interest Group on Data Communications
Sing. J. Legal Stud.	Singapore Journal of Legal Studies
T.B.H./R.D.C.	Tijdschrift voor Belgisch Handelsrecht/ Revenue de Droit Commercial
Tax L. Rev.	Tax Law Review
TFR	Tijdschrift voor Fiscaal Recht
T.Strafr.	Tijdschrift voor Strafrecht
WTJ	World Tax Journal

Deel I. Inleiding: situering, probleemstelling en stand van zaken¹

Hoofdstuk 1 – Situering en probleemstelling

1. De wereld – en dus ook de economie – wordt steeds meer digitaal. Er is zelfs sprake van een vierde Industriële Revolutie.² Zonder het goed te beseffen maakt het gros van de bevolking dagelijks gebruik van meerdere digitale diensten. De precieze draagwijdte van het begrip 'digitale dienst' maakt deel uit van dit onderzoek en wordt doorheen deze masterscriptie verder uitgediept. Hier volstaat het om enkele voorbeelden te geven die het begrip duiden: wanneer u op Amazon een product koopt van een verkoper die zijn producten aanbiedt via Amazon, verricht Amazon een digitale dienst. Wanneer u daarentegen een product zou kopen dat Amazon zelf aanbiedt op haar marktplaats, is er geen sprake van een digitale dienst. Het betreft dan louter een verkoop door Amazon aan u (e-commerce). Wanneer op uw Facebook-nieuwsoverzicht een advertentie verschijnt van een product dat aanleunt bij uw voorkeuren, heeft Facebook een digitale dienst verricht voor de aanbieder van dat product. Facebook verricht ook al een digitale dienst door de loutere mogelijkheid te creëren voor gebruikers om elkaar te vinden en met elkaar te interageren.

2. Door het massale gebruik van die digitale diensten zijn er bedrijven die goed gedijen in dit digitale tijdperk. Ondanks de soms astronomisch hoge cijfers die deze bedrijven boeken, zien overheden die belangrijke bron van inkomsten toch door hun vingers glippen: overheden belasten bedrijven namelijk op de inkomsten behaald in hun land. De regels die moeten bepalen in welk land inkomsten behaald zijn en dus belast moeten worden, zijn evenwel niet meer aangepast aan de huidige digitale stand van de economie. Bedrijven die wereldwijd opereren weten dat en kunnen daar handig op inspelen. Op die manier kunnen veel overheden dus niet de inkomsten belasten die techbedrijven eigenlijk wel in hun land behalen en betalen deze bedrijven dus niet hun eerlijk aandeel of 'fair share' aan belastingen.

De oorzaak van de bovenstaande situatie ligt in drie kenmerken van digitale activiteiten. Ten eerste is een fysieke aanwezigheid veel minder relevant.³ Digitale bedrijven zijn geen traditionele steen-en-beton-bedrijven: ze hebben geen kantoorruimtes of fabrieksgebouwen nodig om actief te zijn in een land. Meer nog, er is zelfs geen personeel vereist in een land om daar bepaalde activiteiten te kunnen ontplooiën. Het bedrijf kan dus digitale diensten aanbieden in een land zonder daar op enige manier 'aanwezig' te zijn. Ten tweede is er een groot belang weggelegd voor immateriële activa (onlichamelijke, niet-stoffelijke vermogensbestanddelen) die makkelijk kunnen worden verschoven binnen een groep⁴ en fiscaal moeilijk waardeerbaar zijn.⁵

¹ De omvang van deze masterscriptie overschrijdt enigszins het maximum van 30.000 woorden (33.335). Dit werd besproken met de promotor en zij verleende hiervoor haar toestemming.

² K. SCHWAB, *The Fourth Industrial Revolution*, New York, Currency Books, 2017, 6.

³ N. BAMMENS en D. SCORNOS, "Digitale transacties en internationale fiscaliteit: een vraagstuk op zoek naar principes" in J. FALCONIS en P. VALCKE, *Technologie en Recht*, Mortsel, Intersentia, 2019, 9.

⁴ Met een groep wordt hier bedoeld op een multinationale onderneming die bestaat uit verschillende vennootschappen in verschillende landen. Al deze vennootschappen maken dan deel uit van eenzelfde 'groep'.

⁵ N. BAMMENS en D. SCORNOS, "Digitale transacties en internationale fiscaliteit: een vraagstuk op zoek naar principes" in J. FALCONIS en P. VALCKE, *Technologie en Recht*, Mortsel, Intersentia, 2019, 9.

Het grote belang van gebruikers is het derde voornaamste kenmerk. Gebruikersparticipatie creëert waarde voor digitale bedrijven: hoe meer mensen gebruik maken van hun digitale dienst, hoe meer waarde er aan die dienst wordt gehecht. Facebook zou maar weinig betekenen als er slechts honderd gebruikers waren. Er is echter nog discussie over de manier waarop gebruikersparticipatie waarde creëert en hoe die waarde moet worden bepaald.⁶

3. Nu blijkt dat onder andere de GAFAs⁷ zelfs in tijden van de mondiale coronacrisis⁸ uitstekende resultaten blijven behalen, terwijl bedrijven en gezinnen overal ter wereld vrezen voor het ergste, klinkt de roep om eerlijke taxatie van techreuzen steeds luider. Zij lijken wel immuun te zijn voor het coronavirus.⁹ De maatregelen die overal ter wereld genomen worden om Covid-19 in te dijken hebben het gebruik van digitale diensten namelijk alleen maar in de hand gewerkt: door de vele *lockdowns* en de daarmee gepaard gaande sluiting van winkels nemen mensen nog sneller en vaker hun toevlucht tot online marktplaatsen zoals Amazon om producten te kopen. De beurswaarde van de GAFAs groeide in het derde kwartaal van 2020 met acht procent en zij boekten in dat kwartaal samen 38 miljard dollar winst.¹⁰ In het eerste kwartaal van 2021 groeide de gezamenlijke omzet van de GAFAs¹¹ met maar liefst 41% tot 322 miljard dollar en groeide de gezamenlijke winst tot 75 miljard dollar.¹² Die gegevens versterken het gevoel van oneerlijkheid en de druk op nationale overheden om unilateraal op te treden stijgt. Daarnaast moet de coronafactuur worden betaald: overheden zullen dus niet afkerig zijn van een extra belasting en het invoeren van een belasting op techgiganten is dus verleidelijk.¹³

4. Een omvattende wijziging van de honderd jaar oude internationale taxatieregels¹⁴ lijkt dus zeker op zijn plaats. Deze regels bepalen de heffingsbevoegdheid van landen op basis van een fysieke aanwezigheid of 'vaste inrichting' (hierna: VI) van bedrijven in die landen. Die internationale principes komen veelal vanuit de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO).

⁶ *Ibid.*, 10.

⁷ GAFAs staat voor Google, Amazon, Facebook en Apple: G. CAVALIER, "Taxe GAFAs et services financiers: l'exclusion?", *RISF* 2019, afl. 3, (3) 3; E. DEGRÈVE, "Pourquoi la taxe GAFAs à la française est un enjôlement politique?", *Sem. Fisc.* 2019, afl. 80, (2) 2. Het zijn momenteel (enkele van) de grootste digitale bedrijven, ook wel bekend als internetgiganten.

⁸ Begonnen begin 2020 en op het moment van schrijven nog steeds aan de gang. Zie WHO Director-General's opening remarks at the media briefing on COVID-19 – 11 Maart 2020, <https://www.who.int/director-general/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>, waarin de status 'pandemie' werd toegekend aan het virus.

⁹ K. VAN HAMME, "Bigtech aandelen in één dag 350 miljard dollar meer waard", *De Tijd* 2020, afl. 220, 4.

¹⁰ T. MICHIELSEN, C. DE RIJCKE en G. HOEKS, "Amerikaanse techgiganten surfen verder op coronagolf", *De Tijd* 2020, afl. 216, 6.

¹¹ De 'M' in GAFAs staat voor Microsoft.

¹² K. VAN HAMME, "Wie doet de grote vijf wat?", *De Tijd* 2021, afl. 92, (6) 6.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ De huidige belastingverdragen reflecteren nog steeds de principes die in de jaren '20 van de vorige eeuw door de Volkenbond werden vooropgesteld en houden dus geen rekening met globalisering. Zie M. KOBETSKY, *International taxation of permanent establishments: principles and policies*, New York, Cambridge University Press, 2011, 106; T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 27.

De OESO zelf kan geen bindende wetgeving uitvaardigen; haar taak is beperkt tot de ontwikkeling van *soft law*.¹⁵ Niettemin is het een zeer belangrijk orgaan waarin internationale standaarden worden ontwikkeld die voor de internationale fiscaliteit toonaangevend zijn. Het VI-begrip werd namelijk ook binnen de OESO uitgediept. Dat begrip is cruciaal om te vermijden dat twee landen eenzelfde inkomen zouden belasten: het ene land omdat het bedrijf daar haar fiscale woonplaats heeft (via een vennootschap met rechtspersoonlijkheid) en het andere land omdat het bedrijf daar ook activiteiten ontplooit en dus inkomsten behaalt. Om die situatie te vermijden kunnen landen dubbelbelastingverdragen (hierna: DBVs) sluiten. Die zijn gebaseerd op het Modelverdrag dat daarvoor door de OESO werd ontworpen. Meestal wordt in een DBV bepaald dat de inkomsten worden belast door het land waar ze zijn behaald, indien er in dat land een VI is. De inkomsten van de VI in land A worden dan niet meegeteld in de inkomsten van de onderneming in land B. Er is een VI wanneer er in dat land een fysieke aanwezigheid is, een steen-en-beton-bedrijf (materiële VI). Ook wanneer er in een land een project loopt, zoals een bouwwerf, kan er sprake zijn van een VI (project-VI). Tot slot kan er een personele VI zijn, wanneer afhankelijke vertegenwoordigers van de onderneming actief zijn in een land. Wat dus problematisch is, is dat digitale diensten kunnen worden verricht door een onderneming in een land, zonder daar enige vorm van VI te moeten hebben. Op die manier ontstaat er dus een discrepantie tussen de plaats waar waarde wordt gecreëerd – waar inkomsten worden behaald, namelijk daar waar digitale diensten worden verricht – en waar de inkomsten worden belast: bij gebrek aan een VI kunnen inkomsten behaald in een land waar geen VI is gewoonweg niet belast worden door het land waar die inkomsten in feite worden behaald.

5. Ook de OESO is zich bewust van die discrepantie en wil de taxatieprincipes een grondige update geven. Deze principes zijn op zich slechts *soft law*, maar de DBVs tussen staten zijn gebaseerd op die principes en de DBVs zijn natuurlijk wel bindend voor de Verdragspartijen. Momenteel doet het wachten op een hervorming van die principes eerder denken aan wachten op Godot.¹⁶ Op het moment van schrijven is het niet duidelijk wanneer zo een omvattende wijziging kan worden verwacht. Al in 2015 werd dit voornemen opgenomen in Actiepunt 1 van het *Base Erosion and Profit Shifting*-programma (hierna: BEPS) ontwikkeld binnen de OESO, maar tot op heden werd hier nog geen consensus bereikt (zie ook *Infra*, nr. 15). Omdat het internationaal niveau dus op zich laat wachten, wordt in deze masterscriptie vooral gekeken naar de initiatieven die op supranationaal en nationaal niveau worden genomen in afwachting van de komst van Godot. Meer bepaald ligt de focus op de digitaal dienstenbelastingen (hierna: DDBs).

6. Wat het supranationaal niveau betreft, ligt belastingheffing politiek gevoelig in de Europese Unie (hierna: EU) omwille van de nationale soevereiniteit daaromtrent. De bevoegdheden van de EU zijn dan ook beperkt wat betreft directe belastingen.¹⁷ Op vlak van indirecte belastingen heeft de EU

¹⁵ 'Soft law' staat voor juridisch niet-bindende regels, die niettemin een groot praktisch belang hebben en zodoende bepaalde – maar toch geen juridische – verplichtingen creëren. Zie ook P. KOURALEVA-CAZAL, "The importance of being effective. Soft law and hard law in the international tax system: a new design", *RIEDF* 2021, afl. 1, (45) 45.

¹⁶ Gelijknamig toneelstuk van Samuel Beckett waarin twee personages wachten op iemand die niet komt opdagen. Ondertussen is de titel van het toneelstuk verworden tot een uitdrukking voor het wachten op iets dat niet komt. Zie ook als relevante omschrijving: <https://www.toneelhuis.be/nl/programma/wachten-op-godot/>.

¹⁷ Artikel 110-118 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU); HvJ 6 december 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, ECLI:EU:C:2007:754, r.o. 51, 53; HvJ 22 juni 1976, nr. 127/75, *Bobie Getränkevertrieb*, ECLI:EU:C:1976:95, r.o. 9.

wel harmoniserende bevoegdheden, mits het volgen van de bijzondere wetgevingsprocedure, die unanimititeit vereist binnen de Raad.¹⁸ Het is op basis van die procedure dat ook op EU-niveau een voorstel voor een DDB werd ingeleid door de Commissie. Omwille van de gevoeligheid blijkt de nodige unanimititeit moeilijk te bereiken. Bij gebrek aan voortgang van het EU-voorstel, hebben enkele Lidstaten zelf een soort DDB voorgesteld of ingevoerd. Als die trend zich voortzet, zou de economische eenheid van de Europese markt en de eerlijke concurrentie onder druk kunnen komen te staan, zeker gelet op het nog steeds toenemende belang van digitale bedrijven.¹⁹

7. De probleemstelling kan dus als volgt worden samengevat. De initiatieven op het niveau van de EU bevinden zich momenteel in een patstelling, vooral veroorzaakt door het gebrek aan de vereiste unanimititeit. Ze zijn dan maar *on hold* gezet in afwachting van een internationale oplossing komende vanuit de OESO. In dit (tijdelijk?) wetgevend vacuüm ontstaat geleidelijk aan een kluwen van nationale DDBs. Omdat bepaalde landen niet langer willen en/of politiek gezien kunnen wachten op Europese actie, noch op de resultaten van de OESO, treffen ze unilaterale maatregelen om zogenaamd “nomadisch inkomen” – losgemaakt van nationaal grondgebied en belastingvrij op staatsniveau, dus staatloos – toch te kunnen belasten.²⁰ Deze nationale initiatieven worden aangenomen zonder reflectie over de aard ervan: betreft het een directe of indirecte belasting en welke gevolgen heeft een kwalificatie als het een of het ander? Deze gevolgen slaan vooral op de mogelijke strijdigheid van de DDBs met bestaande regimes.

8. Deze masterscriptie onderzoekt in eerste instantie wat de draagwijdte is van het EU-voorstel en in hoeverre enkele nationale DDBs daarvan verschillen of net dat kader hebben overgenomen. Deze rechtsvergelijkende aanpak wordt doorgetrokken in het onderzoek naar de vraag wat de juiste juridische kwalificatie is van deze DDBs en wat de gevolgen zijn van een kwalificatie als directe of indirecte belasting. Vanuit al die vaststellingen worden tot slot aanbevelingen geformuleerd.

Er zijn nog andere prangende vragen, maar die liggen buiten het bestek van deze masterscriptie. Ten eerste lijken de compliance verplichtingen voor DDB-plichtige bedrijven zwaar: in dit onderzoek worden slechts drie DDB-versies vergeleken en daar bestaan al verschillen tussen, waardoor eenzelfde activiteit in het ene land wel en in het andere land niet of onder een andere categorie belastbaar zal zijn. Daarnaast rijzen ook mogelijke discriminatievraagstukken, wat ook in het advies van de Raad van State bij het Belgische Wetsvoorstel aan bod komt. Ook kan worden stilgestaan bij de vraag of er sprake is van staatssteun. Tot slot spelen er ook privacyoverwegingen bij het lokaliseren van gebruikers. Al deze topics komen niet aan bod in de masterscriptie, omdat het doel hier is om een eerste grondige analyse te bieden van de juridische fundamenten van DDBs. Deze vragen zijn dan ook een aanzet voor verder onderzoek.

¹⁸ Artikel 113 VWEU. ‘De Raad’ is de Raad van de Europese Unie, waarin nationale ministers van elke Lidstaat samenkomen. De Raad is een essentiële speler in het besluitvormingsproces van de EU.

¹⁹ N. BMMENS en D. SCORNOS, “Digitale transacties en internationale fiscaliteit: een vraagstuk op zoek naar principes” in J. FALCONIS en P. VALCKE, *Technologie en Recht*, Mortsel, Intersentia, 2019, 1-21.

²⁰ P. VALENTE, “Some critical remarks about the DST Proposal” in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (211) 212-213.

Hoofdstuk 2 – Stand van zaken

9. In wat volgt wordt kort ingegaan op de stand van zaken met betrekking tot de taxatie van digitale diensten in de verschillende organisaties en rechtstelsels die in deze masterscriptie aan bod komen.

Eerst wordt de stand van zaken in België weergegeven, dat is het startpunt. Daaruit blijkt dat uitgekeken wordt naar internationale en supranationale initiatieven, vandaar dat vervolgens de stand van zaken op die niveaus wordt bekeken. Aangezien op die niveaus geen of slechts traag vooruitgang wordt geboekt, en de Belgische wetgever dus mogelijk toch met een nationaal initiatief zal komen, worden twee andere nationale initiatieven onderzocht ter inspiratie voor aanbevelingen.

2.1 België

10. In België werd op 10 juli 2019 het 'Wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige digitaledienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de digitale reuzen' ingediend in de Kamer.²¹ Momenteel is het Wetsvoorstel nog hangende daar.²² Ondertussen is er wel reeds een advies van de Raad van State gepubliceerd.²³ De inhoud ervan komt verder in het onderzoek uitvoerig aan bod. Ook in het huidige regeerakkoord wordt uitdrukkelijk melding gemaakt van digitale taxatie: de regering neemt zich voor het voortouw te nemen in de besprekingen op internationaal niveau, zijnde binnen het kader van de OESO. Er wordt dan ook afstand gedaan van het invoeren van een DDB op korte termijn. Slechts indien er tegen 2023 geen internationaal of Europees akkoord is, zal België overgaan tot het invoeren van een nationale DDB.²⁴

11. Het is dus duidelijk dat België kijkt naar het internationaal en supranationaal niveau. Aangezien het internationaal niveau wat op zich laat wachten (zie *Supra*, nr. 5 en *Infra*, nr. 15) en hetgeen daaruit zou voortvloeien *soft law* betreft, wordt in deze masterscriptie enerzijds gefocust op het supranationaal niveau, zijnde de EU. Om tot nuttige een aanbeveling te komen voor de Belgische wetgever in 2023, is het anderzijds nodig om het huidige Wetsvoorstel te vergelijken met gelijkaardige initiatieven van andere nationale wetgevers.

²¹ Wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige digitaledienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de "internetgiganten", *Parl.St.* Kamer BZ 2019, nr. 0096/001 (hierna: Wetsvoorstel); eerder werd ook een wetsvoorstel ingediend gebaseerd op het tweede richtlijnvoorstel van de Commissie (zie *Infra*, nrs. 16 en 38), maar dat wetsvoorstel is vervallen: Wetsvoorstel houdende belastingregels op de winsten van bedrijven met een aanmerkelijke digitale aanwezigheid, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 3483/001.

²² <https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/search/fiche.cfm?ID=55K0096&db=FLWB&legislat=55>.

²³ Adv.RvS nr. 67.033/3 bij het wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige digitaledienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de "internetgiganten", *BS* 10 mei 2020 (hierna: Adv.RvS nr. 67.033/3).

²⁴ Verslag van de formateurs (Paul Magnette en Alexander De Croo), 30 september 2020, 3, 43, https://www.tijd.be/content/dam/tijd/redactie/multimedia/20200930_VerslagFormateurs_DEF.pdf.

2.2 Internationaal niveau: Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)

12. Omdat het Belgische regeerakkoord verwijst naar internationale oplossingen, is het opportuun de stand van zaken op dat niveau te bespreken. De OESO en de G20 hebben in 2016 het Inclusief Kader inzake BEPS opgericht ter implementatie van het zogenaamde BEPS-programma, bestaande uit 15 Actiepunten.²⁵ Actiepunt 1 betreft het aanpakken van de uitdagingen van de digitale economie.²⁶ Dat lijkt alsof de digitale economie iets anders zou zijn dan 'de' economie, maar de OESO verduidelijkt dat het de economie op zich is die digitaliseert en er dus geen *ring-fencing* of afzondering kan zijn van de digitale economie.²⁷

13. De follow-up van de voortgang op vlak van Actiepunt 1 werd door het Inclusief Kader in 2018 in een tussentijds verslag gegoten.²⁸ Daarin werd benadrukt dat de internationale fiscale principes, zoals de traditionele draagwijdte van het begrip 'VI', herbekeken moeten worden in het licht van de digitalisering van de economie.²⁹ Ook wordt duidelijk gemaakt dat gestreefd wordt naar een oplossing gebaseerd op consensus tegen 2020.³⁰

14. Op 31 mei 2019 publiceerde het OESO/G20 Inclusief Kader inzake BEPS een Werkprogramma betreffende oplossingen voor een globale digitale belasting.³¹ Dit werkprogramma steunt op twee pijlers. *Pillar One* betreft het herzien van de winstallocatieregels en nexus-regels (de nexus bepaalt waar belasting moet worden betaald en aan de hand van welke criteria dit wordt bepaald).³² *Pillar Two* betreft een globaal voorstel tegen grondslaguitholling en wil een minimale belastingheffing voor alle multinationale ondernemingen (hierna: MNEs).³³

15. In januari 2020 publiceerde het OESO/G20 Inclusief Kader inzake BEPS een bevestiging van deze tweepijlerbenadering.³⁴ Binnen *Pillar One* werd een *Unified Approach* bereikt. Het overige werk dat nog moest gebeuren tegen eind 2020 werd vastgesteld in het Herziene Werkprogramma voor *Pillar One*, ter vervanging van de versie in mei 2019.³⁵ Het definitief rapport is nog steeds niet verschenen. De OESO bleef initieel volhouden dat het nog in 2020 kon worden voltooid.³⁶

²⁵ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

²⁶ *Ibid.*

²⁷ *Ibid.*; T. JANSEN en A. VANMAERCKE, *Internationaal belastingrecht toegepast* (2^e editie), Morsel, Intersentia, 2018, 125.

²⁸ OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

²⁹ *Ibid.*, 167-171.

³⁰ *Ibid.*, 20, 165-166, 173, 211.

³¹ OECD (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

³² *Ibid.*, 11.

³³ *Ibid.*, 25; K. MORBÉE, "A BEPS too far?", *TFR* 2019, afl. 571, (931) 932.

³⁴ OECD (2020), *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf.

³⁵ *Ibid.*, 8.

³⁶ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

Op 12 oktober 2020 kondigde de OESO een *blueprint* aan voor elk van de beide Pijlers.³⁷ Het is binnen deze Pijlers dat de *guidance* van de OESO tot stand moet komen. Een akkoord werd nog steeds niet bereikt. Meer nog, de vooropgestelde deadline om tegen eind 2020 tot een op consensus gebaseerde oplossing te komen werd verschoven naar medio 2021.³⁸

2.3 Supranationaal niveau: Europese Unie

16. Een resolutie van het Europees Parlement van 16 december 2015 roept op tot wetgevende voorstellen die de definitie van 'VI' moeten aanpassen om digitale aanwezigheid te kunnen omvatten en een definitie in te voeren voor 'minimale economische substantie'.³⁹ Ingevolge die resolutie kwam de Europese Commissie op 21 maart 2018 met twee wetgevende voorstellen. Het eerste voorstel wil op lange termijn de gemeenschappelijke belastingregelgeving hervormen en kadert in de doelstelling om binnen de EU een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting in te voeren.⁴⁰ In dit eerste voorstel wordt de door de Resolutie aanbevolen wijziging van de definitie van VI aangebracht en de notie 'aanmerkelijke digitale aanwezigheid' ingevoerd.

Het tweede voorstel kwam er als antwoord op de vraag van verschillende Lidstaten om een interim-belasting te voorzien die de belangrijkste digitale activiteiten treft die momenteel ontsnappen aan elke belasting binnen de EU, zijnde de DDB.⁴¹ Het is dit voorstel waarop in dit onderzoek de nadruk wordt gelegd. Het voorstel werd behandeld door de Raad Economische en Financiële Zaken (ECOFIN). Binnen dit kader kwam een nieuwe compromistekst tot stand, met een tot digitale advertentiediensten beperkt toepassingsgebied (DDB wordt dan DAB).⁴² Echter haalde ook dit voorstel de eindmeet niet.⁴³ Er kon dus geen overeenstemming worden bereikt over een Europese DDB.⁴⁴ De onderhandelingen op het niveau van de EU waren tijdelijk opgegeven om de resultaten binnen de OESO af te wachten.⁴⁵

17. De Commissie had zich voorgenomen om tot eind 2020 te wachten op een consensus binnen de OESO, maar aangezien de OESO de deadline daarvoor heeft verschoven naar medio 2021 (zie

³⁷ OECD (2020), *Tax and digital: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS invites public input on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*, <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-invites-public-input-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>.

³⁸ OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 9, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

³⁹ Resolutie (EP) van 16 december 2015 met aanbevelingen aan de Commissie betreffende meer transparantie, coördinatie en convergentie van het vennootschapsbelastingbeleid in de Unie, 2015/2010(INL), C 399/74.

⁴⁰ Voorstel (Comm.) voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid, 21 maart 2018, COM(2018)147 def – 2018/0072(CNS) (hierna: COM(2018)147).

⁴¹ Voorstel (Comm.) voor een Richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten, 21 maart 2018, COM(2018)148 def – 2018/0073(CNS) (hierna: COM(2018)148).

⁴² Nota van het Voorzitterschap aan het Comité van permanente vertegenwoordigers/de Raad betreffende een voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal advertentiebelasting op inkomsten uit de levering van digitale diensten, 1 maart 2019, 2018/0073(CNS), 6873/19.

⁴³ Verslag van de bijeenkomst van de Raad van 12 maart 2019, Raad voor Economische en Financiële Zaken, 7368/19, 6.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ *Ibid.*, overw. 14.

Supra, nr. 15) heeft de Commissie dus zelf nieuwe stappen ondernomen.⁴⁶ Ze lanceerde in januari 2021 namelijk een nieuw initiatief, zijnde een digitale heffing.⁴⁷ Dat initiatief moet uitmonden in een nieuw richtlijnvoorstel in het tweede kwartaal van 2021, een soort 2.0-versie van de DDB.⁴⁸ De VS waren gestart met een onderzoek naar deze voorgestelde digitale heffing, maar op 26 maart 2021 werd het onderzoek beëindigd omdat de EU de heffing niet heeft ingevoerd noch zou invoeren tijdens de duurtijd van het onderzoek.⁴⁹

2.4 Nationaal niveau: Frankrijk

18. In Frankrijk werd in 2019 de *taxe sur les services numériques* (hierna: TSN) ingevoerd.⁵⁰ Frankrijk is het eerste Europese land dat een DDB heeft ingevoerd. Een bedrijf is slechts onderworpen aan de TSN wanneer de omzet bepaalde drempels overschrijdt.⁵¹ De Verenigde Staten (hierna: VS) schreven een ongunstig rapport over de Franse DDB.⁵² Als reactie op die belasting zijn de VS overgegaan tot het nemen van maatregelen. Bepaalde Franse producten zouden vanaf 6 januari 2021 onderworpen worden aan een bijkomende importheffing van 25%.⁵³ Frankrijk had de heffing van de TSN bijgevolg tijdelijk uitgesteld, maar ondertussen toch opgeëist (zie *Infra*, nr. 89).

2.5 Nationaal niveau: het Verenigd Koninkrijk

19. In het Verenigd Koninkrijk (hierna: VK) is de invoering van een DDB (*Digital Services Tax* genoemd, hierna: DST) geïncorporeerd in de Finance Bill 2019-21.⁵⁴ Ondertussen heeft de Bill de volledige wetgevende procedure doorlopen en is het nu een *Act of Parliament*, dus een volwaardige wet, met de naam Finance Act 2020, bekrachtigd op 22 juli 2020.⁵⁵ Deel 2 van de wet voert de DST in. De DST is maar verschuldigd indien de omzet boven een bepaald drempelbedrag uitkomt.⁵⁶ Ook hier hebben de VS een onderzoek gevoerd naar de Britse DST en een al even negatief rapport gepubliceerd.⁵⁷

⁴⁶ Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement en de Raad, "Actieplan voor billijke en eenvoudige belastingheffing ter ondersteuning van de herstelstrategie", 15 juli 2020, COM(2020)312 def, 2.

⁴⁷ Website Europese Commissie, "Een rechtvaardige en competitieve digitale economie – digitale heffing", https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-Een-rechtvaardige-en-competitieve-digitale-economie-digitale-heffing_nl (laatst geraadpleegd : 7 mei 2021).

⁴⁸ Aanvangseffectenbeoordeling (Comm.), 14 januari 2021, Ares(2021)312667.

⁴⁹ Notice of Termination of Section 301 Digital Services Tax Investigations of Brazil, the Czech Republic, the European Union, and Indonesia, *Federal Register* Volume 86, document number 2021-06612, p. 16828-16829, 31 maart 2021.

⁵⁰ Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, *JO* 25 juli 2019, texte n° 1; Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, ECOE1902865L/Bleue-1, 1 (hierna: *Projet de loi*, ECOE1902865L/Bleue-1).

⁵¹ Art. 299, III *Code général des impôts* (hierna : CGI).

⁵² Office of the United States Trade Representative, *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 2 december 2019.

⁵³ Notice of Determination and Request for Comments Concerning Action Pursuant to Section 301: France's Digital Services Tax, *Federal Register* Volume 84, document number 2019-26325, p. 66956-66960, 6 december 2019; Notice of Action in the Section 301 Investigation of France's Digital Services Tax, *Federal Register* Volume 85, document number 2020-15312, p. 43292-43297, 16 juli 2020.

⁵⁴ Finance Bill 2019-21, Bill n° 114, 17 maart 2020, <https://publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/58-01/0114/20114lp.pdf>.

⁵⁵ <https://services.parliament.uk/Bills/2019-21/finance.html>.

⁵⁶ Section 46 (1) Finance Act 2020, 2020 c.14, Royal Assent 20 July 2020, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/part/1/crossheading/loan-charge/enacted?view=plain> (Hierna: Finance Act 2020).

⁵⁷ Office of the United States Trade Representative, *Report on the United Kingdom's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 13 januari 2021.

Hoofdstuk 3 – Onderzoeksvraag en methodologie

3.1 Centrale onderzoeksvraag

20. Het doel van de DDBs is om onder andere de Amazons van deze tijd (meer) belastingen te laten betalen: omdat de huidige internationale taxatieregels niet zijn aangepast aan de businessmodellen van deze digitale bedrijven, kunnen zij door de mazen van het 'belastingnet' glippen. Aangezien overheden op die manier grote hoeveelheden belastinginkomsten mislopen, proberen zij die mazen te dichten. Het centrale probleem daarbij is dat overenthousiaste nationale wetgevers een nieuwe soort belasting invoeren zonder grondig na te denken over het wetgevend kader ervan en vooral over de juiste juridische kwalificatie. De centrale onderzoeksvraag luidt dan ook: wat is het huidige wetgevend kader van de Europese en enkele nationale DDBs en wat zijn de gevolgen van een juridische kwalificatie van de DDB als directe of indirecte belasting?

21. Met het beantwoorden van die vraag wordt gepoogd een aanbeveling te formuleren voor de Belgische wetgever anno 2023.

3.2 Sub-onderzoeksvragen

22. Ter beantwoording van de centrale onderzoeksvraag worden enkele sub-onderzoeksvragen geformuleerd:

- Wat houdt de DDB van de Europese Unie in?
 - Wat is het toepassingsgebied *ratione materiae*: definitie van digitale diensten?
 - Wat is het toepassingsgebied *ratione personae*?
 - Wat is de belastbare basis en het tarief?
- Nationale DDBs in rechtsvergelijkend perspectief (België, Frankrijk, Verenigd Koninkrijk):
 - Wat is het toepassingsgebied *ratione materiae*: definitie van digitale diensten?
 - Wat is het toepassingsgebied *ratione personae*?
 - Wat is de belastbare basis en het tarief?
- Hoe moeten de nationale DDBs worden gekwalificeerd: als directe of indirecte belasting?
 - Wat zijn de voornaamste kenmerken van een directe en indirecte belasting?
- Wat zijn de gevolgen van een kwalificatie als directe of indirecte belasting volgens het huidig recht?
 - Toepasselijkheid van DBVs ingeval van kwalificatie als directe belasting: welke staat is dan heffingsbevoegd en op basis van welk criterium?
 - Strijdigheid met btw-stelsel in geval van kwalificatie als indirecte belasting?

3.3 Onderzoeksmethode

3.3.1 Methodologische werkwijze⁵⁸

23. De centrale onderzoeksvraag is evaluerend. Het doel is namelijk om de rechtsfiguur 'DDB' te beoordelen. Het voornaamste criterium dat hiertoe wordt gebruikt, is de kwalificatie van deze DDBs als directe of indirecte belasting. Afhankelijk van die kwalificatie, gelden er bepaalde regels en principes waaraan de belasting moet voldoen. Er wordt getoetst of de DDBs ook effectief bestaanbaar zijn met deze gevolgen van hun kwalificatie.

24. De sub-onderzoeksvragen die gericht zijn op de Europese en de nationale DDBs zijn in de eerste plaats beschrijvend van aard. Om ze met elkaar te kunnen vergelijken, is het noodzakelijk om eerst een duidelijk beeld te hebben van wat elke DDB inhoudt. Daarnaast zijn het ook vergelijkende onderzoeksvragen. Het betreft een externe vergelijking, aangezien de DDBs uit drie nationale rechtstelsels worden vergeleken, met elkaar en met de voorgestelde Europese DDB. De reden voor de rechtsvergelijking is de zoektocht naar aanbevelingen voor de Belgische wetgever.

25. De keuze van de rechtstelsels wordt als volgt verantwoord. Het Belgische wetsvoorstel komt vanzelfsprekend aan bod. Aangezien dat voorstel momenteel stilligt, wordt in dit onderzoek de kans gegrepen om dat voorstel te evalueren en aanbevelingen te formuleren waar nodig. Om tot een betekenisvolle aanbeveling te kunnen komen, wordt gekeken naar nationale rechtstelsels waar al een DDB bestaat. Daarnaast wordt gekeken naar het EU-niveau, aangezien dat voorstel nog het meeste aanleunt bij een breed gedragen aanpak die bindend zou zijn voor België en de andere Lidstaten. De voorstellen binnen de OESO komen verder niet uitdrukkelijk aan bod. Het is ten eerste niet duidelijk of er binnen een redelijke termijn een consensus wordt bereikt. Een tweede reden is dat, moest er toch consensus worden bereikt, het nog af te wachten valt hoe die oplossingen geïmplementeerd zouden worden door de landen: de OESO produceert namelijk enkel *soft law*, in tegenstelling tot de EU. Frankrijk komt aan bod omwille van het feit dat daar al een DDB in voege is en het de pionier was in Europa. Bovendien leunt Frankrijk qua rechtstelsel aan bij België. Om ook een ander type rechtstelsel binnen Europa te betrekken, wordt naar het Verenigd Koninkrijk gekeken. Ook speelt de Brexit, die in januari 2021 ook effectief een feit is geworden, mogelijk een rol. Een laatste reden voor deze keuzes is mijn talenkennis.

26. Om tot een rechtsvergelijking te komen, wordt de functionele benadering gehanteerd. Alle nationale overheden worden geconfronteerd met hetzelfde probleem. De regels die onderzocht worden streven dan ook eenzelfde functie na. Hoewel het begrip DDB (TSN in het Frans en DST in het Engels) overal opduikt, wordt toch niet vertrokken vanuit een afgebakend begrip: dit is nu eenmaal de term die alle nationale, supranationale en internationale bronnen gebruiken voor regels met die functie. 'Digitale dienst' en 'belasting' zijn geen begrippen die eigen zijn aan een bepaald rechtstelsel. Die begrippen krijgen wel een concrete invulling in de verschillende nationale bepalingen aangaande de DDB.

⁵⁸ Voor dit onderdeel raadpleegde ik volgend werk: L. KESTEMONT, P. SCHOUKENS, K. HENDRICKX en E. TERRYIN (red.), *Rechtswetenschappelijk schrijven*, Leuven, Acco, 2017, 51-59 en 66-69.

3.3.2 Selectie en verantwoording van bronnen

27. Aangezien een groot deel van het onderzoek focust op rechtsvergelijking, is het beginpunt het gebruik van primaire bronnen. Deze soort bronnen zijn vrij toegankelijk: ze zijn te vinden op de officiële websites van de wetgevende en uitvoerende organen. Zeker op Belgisch, Frans en Europees niveau zijn de databanken en websites gekend, zowel qua wetgeving als rechtsleer. Nationale rechtspraak is in eerste instantie minder relevant, aangezien de regelgeving nog zeer recent is, als ze überhaupt al van kracht is. Europese rechtspraak is wel relevant ter afbakening van allerlei fiscaalrechtelijke begrippen. Op de officiële website van de Britse regering zijn de primaire bronnen (wetgeving) te vinden en de website van het Brits parlement geeft een overzicht van het hele wetgevend proces. Voor de internationale dimensie van het onderzoek ligt de focus op de rapporten van de OESO.

28. Ter verduidelijking van de primaire bronnen werd beroep gedaan op secundaire bronnen, die vertalingen van de wetgeving inhouden of waarin reeds een onderzoek werd gevoerd dat relevante conclusies kon bevatten. Zeker wat betreft het onderzoek naar de vreemde jurisdicties waren die secundaire bronnen nuttig, om te verzekeren dat de verzamelde informatie juist was. Hiervoor waren de databanken van Maastricht University zeer nuttig.

3.4 Structuur van de masterscriptie

29. De structuur van deze masterscriptie volgt de behandeling van de sub-onderzoeksvragen. Deel II gaat in op de Europese DDB (Hoofdstuk 1) en de verschillende nationale DDBs (Hoofdstuk 2) en plaatst ze tot slot effectief in rechtsvergelijkend perspectief (Hoofdstuk 3).

Vervolgens onderzoekt Deel III wat de juiste juridische kwalificatie is van die DDBs. Daartoe wordt eerst gekeken naar de basiskenmerken van een directe en indirecte belasting (Hoofdstuk 1) en wat enkele mogelijke gevolgen zijn van een kwalificatie als directe of indirecte belasting (Hoofdstukken 2 en 3). Vervolgens wordt ingegaan op de kwalificatie die de EU en de onderzochte nationale rechtsstelsels geven aan hun DDBs (Hoofdstuk 4).

In Deel IV wordt getracht enkele aanbevelingen te formuleren voor de Belgische wetgever, moest hij er in 2023 toch voor kiezen om een eigen DDB in te voeren omdat Godot nog steeds op zich laat wachten. Deze aanbevelingen bevatten dan ook de conclusies van het onderzoek.

Tot slot bevat Deel V het algemeen besluit van de masterscriptie.

Deel II. Digitaledienstenbelastingen: *what's in a name?*

30. In dit deel worden de verschillende DDBs zoals ze ontworpen zijn door de EU, België, Frankrijk en het VK diepgaand besproken. Het EU-voorstel komt als eerste aan bod en wordt afzonderlijk besproken, omdat de nationale DDBs allemaal, in meer of mindere mate, op het EU-voorstel zijn gebaseerd. Het dient dan ook als referentiekader voor de nationale DDBs.

Hoofdstuk 1 – De digitaledienstenbelasting van de Europese Unie

1.1 Totstandkoming van het voorstel

31. In een mededeling van de Europese Commissie uit 2015 ('Strategie voor een digitale eengemaakte markt in Europa') wordt een holistische aanpak vooropgesteld aangaande de vennootschapsbelasting in de interne markt. Hier wordt al bepaald dat die nieuwe aanpak moet inhouden dat winsten worden belast waar waarde wordt gecreëerd, ook in de digitale economie.⁵⁹

32. Het Europees Parlement spoort op haar beurt in een resolutie de Commissie aan om effectief met wetgevende voorstellen te komen.⁶⁰ Het Parlement noemt daarin de agressieve fiscale planning die in de hand wordt gewerkt door de digitalisering en globalisering van de economie. Die planning wordt vooral gebruikt door multinationale bedrijven (hierna: MNEs) die globaal actief zijn, in tegenstelling tot kmo's.⁶¹ Ook noemt deze resolutie het principe van belastingen waar waarde wordt gecreëerd. Om dit te bereiken moet een nieuwe definitie van het begrip 'VI' worden opgesteld. Daarnaast moeten er bindende minimumcriteria zijn om vast te stellen of een economische activiteit wezenlijk genoeg is om in een Lidstaat te worden belast. In Aanbeveling C4 van de resolutie gebruikt het Parlement de term 'minimale economische substantie'.⁶²

33. In september 2017 kwam de Commissie opnieuw met een mededeling.⁶³ In de inleiding ervan wordt de nadruk gelegd op het rechtvaardig belastingen van de digitale economie en vooral op het feit dat die kwestie nog niet degelijk werd aangepakt op internationaal niveau.⁶⁴ Ondanks het enthousiasme van de Commissie kon helaas ook op supranationaal niveau geen consensus worden bereikt. (zie *Supra*, nr. 16).

34. De Commissie benadrukt dat het onderliggende beginsel voor de vennootschapsbelasting moet zijn 'belastingen waar waarde wordt gecreëerd'. De twee belangrijkste beleidsvragen zijn: waar belasting heffen (nexus) en naar welk tarief belastingen (waardecreatie).⁶⁵ Ook stelt de Commissie vast dat er snel een passende oplossing moet komen, aangezien anders de druk op de Lidstaten toeneemt

⁵⁹ Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's, "Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa", COM(2015)192 def, 6 mei 2015.

⁶⁰ Resolutie (EP) van 16 december 2015 met aanbevelingen aan de Commissie betreffende meer transparantie, coördinatie en convergentie van het vennootschapsbelastingbeleid in de Unie, 2015/2010(INL), C 399/74.

⁶¹ Kmo staat voor kleine en middelgrote ondernemingen.

⁶² Resolutie (EP) van 16 december 2015 met aanbevelingen aan de Commissie betreffende meer transparantie, coördinatie en convergentie van het vennootschapsbelastingbeleid in de Unie, 2015/2010(INL), C 399/80 en 399/89.

⁶³ Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement en de Raad, "Een eerlijk en efficiënt belastingstelsel in de Europese Unie voor de digitale eengemaakte markt", 21 september 2017, COM(2017)547 def.

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ *Ibid.*, 7.

om nationale regelingen te treffen.⁶⁶ Deze voorspelling van de Commissie klopte alleszins wel (zie *Infra*, nrs. 81, 83, 90). Ook erkent de Commissie dat het inderdaad lang kan duren vooraleer een complete hervorming van de internationale fiscaliteit kan worden afgerond.⁶⁷ Tot slot stelt de Commissie nog dat bij gebrek aan vooruitgang op mondiaal niveau, er op EU-niveau maatregelen moeten worden vooropgesteld. De Commissie wenste tot een voorstel te komen tegen het voorjaar van 2018.⁶⁸

35. De zonet besproken mededeling van de Commissie was een basis voor het politiek overleg tussen de Lidstaten op de digitale top in september 2017 in Tallinn.⁶⁹ Het doel van deze informele top was een platform bieden voor het starten van besprekingen over digitale innovatie.⁷⁰ Hier kondigde Donald Tusk aan een concreet werkprogramma voor te stellen voor 2018.⁷¹ Midden oktober 2017 verzamelde de Europese Raad om over een digitaal Europa te onderhandelen. Een van de prioriteiten was komen tot een doeltreffend en billijk belastingstelsel dat geschikt is voor het digitale tijdperk. De Raad werd verzocht de Commissiemededeling te bespreken.⁷²

36. De Raad is vervolgens overgegaan tot een dergelijke bespreking. Ook hier wordt gehamerd op het belang van een internationale aanpak en op de nood aan een globale definitie van de 'VI' ter belasting van de digitale economie.⁷³ De Raad is van mening dat moet worden onderzocht hoe een geschikte nexus in de vorm van een virtuele VI er moet uitzien en hoe daarbij rekening moet worden gehouden met de plaats waar waarde wordt gecreëerd. Hiertoe verwijst ze naar het BEPS-rapport over Actiepunt 1 (zie *Supra*, nrs. 12-13). De Raad benadrukt daarnaast het belang van gebruikersgegevens voor waardecreatie.⁷⁴

De Raad merkt op dat door de afwezigheid van internationale consensus unilaterale maatregelen verschijnen die tot nog meer geschillen aangaande dubbele belasting zullen leiden. Hiertoe roept de Raad de Commissie op om de uitdagingen die het belasten van de digitale economie stelt, aan te gaan, rekening houdend met de wens van enkele Lidstaten om tijdelijke maatregelen in te voeren.⁷⁵

37. Overeenkomstig de meervoudige oproep van de andere instellingen, is de Commissie in het voorjaar van 2018 met twee richtlijnvoorstellen gekomen.

38. Het eerste voorstel behelst de holistische aanpak die de voorkeur wegdroeg van de verschillende Europese instellingen.⁷⁶ Het heeft dus een omvattende wijziging van de

⁶⁶ *Ibid.*, 9.

⁶⁷ *Ibid.*, 11.

⁶⁸ *Ibid.*, 12.

⁶⁹ *Ibid.*, 12.

⁷⁰ <https://www.consilium.europa.eu/nl/policies/digital-taxation/> (geconsulteerd op 29 oktober 2020).

⁷¹ Opmerkingen van Voorzitter Donald Tusk na de Tallinn Digitale Top, <https://www.consilium.europa.eu/nl/press/press-releases/2017/09/29/tusk-press-conference-tallinn/> (geconsulteerd op 29 oktober 2020).

⁷² Secretariaat-Generaal van de Raad, begeleidende nota aan de delegaties betreffende de conclusies van de bijeenkomst van de Europese Raad, 19 oktober 2017, EUCO 14/17, 8.

⁷³ Secretariaat-Generaal van de Raad, nota aan de Raad betreffende de conclusies van de Raad aangaande "Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy", 30 november 2017, FISC 320 – 15175/17, 6.

⁷⁴ *Ibid.*, 6.

⁷⁵ *Ibid.*, 8.

⁷⁶ COM(2018)147.

vennootschapsbelastingsregels voor ogen. Meer bepaald wil dit voorstel een antwoord geven op de vragen 'waar wordt belast' en 'wat wordt belast' in een digitale economie.⁷⁷

Het voorstel voert met artikel 4 het begrip 'aanmerkelijke digitale aanwezigheid' (hierna: ADA) in. Dit begrip moet volgens het voorstel gezien worden als een aanvulling op het huidige VI-begrip.⁷⁸ Er worden drie gebruikers-gerelateerde criteria ingevoerd waarvoor telkens drempels worden vastgesteld. Er zou sprake zijn van een ADA wanneer aan minstens één van die criteria is voldaan. Die criteria zijn: de inkomsten uit de levering van digitale diensten, het aantal gebruikers van digitale diensten en het aantal overeenkomsten voor een digitale dienst.⁷⁹

Daarnaast bevat het voorstel ook winstallocatieregels in artikel 5. Het betreft dus regels die de toewijzing van winsten aan een ADA zouden bepalen.⁸⁰ In de toelichting vermeldt het voorstel evenwel dat deze regels enkel algemene beginselen ter zake vastleggen. Specifiekere richtsnoeren inzake winsttoerekening zouden kunnen worden vastgesteld op internationaal of EU-niveau.⁸¹

39. Het is de bedoeling dat deze nieuwe regels worden ingebed in de voorstellen voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB).⁸² Het doel van de CCCTB is om gemeenschappelijke regels op EU-niveau te redigeren op basis waarvan MNEs hun belastbaar inkomen kunnen bepalen. De geconsolideerde belastbare winsten worden vervolgens verdeeld tussen de Lidstaten waarin de MNE actief is. Elke Lidstaat taxeert vervolgens zijn aandeel in de belastbare winst volgens het nationale tarief.⁸³ Volgens het gehelanceerde CCCTB-voorstel "wordt [de CCCTB] gepresenteerd als een overkoepelend initiatief dat een uiterst doeltreffend instrument zou kunnen zijn voor de verwezenlijking van de doelstelling van een eerlijkere en doeltreffendere belastingheffing."⁸⁴

⁷⁷ Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement en de Raad, "Tijd om een moderne, eerlijke en efficiënte standaard voor de belastingheffing van de digitale economie vast te stellen", COM(2018)146 def, 7.

⁷⁸ COM(2018)147.

⁷⁹ *Ibid.*, 8-9.

⁸⁰ *Ibid.*, 9-10.

⁸¹ *Ibid.*, 11.

⁸² Comm., Impact assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 21 maart 2018, SWD(2018)81 def/2, 49-50 (Hierna: *Impact assessment*); Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement en de Raad "Tijd om een moderne, eerlijke en efficiënte standaard voor de belastingheffing van de digitale economie vast te stellen", COM(2018)146 def, 8.

⁸³ Voorstel (Comm.) voor een Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), 16 maart 2011, COM(2011)121 def – 2011/0058(CNS), 5 (voorstel ingetrokken door de Europese Commissie: *Pb.C.* 28 februari 2017, afl. 64, 5); Voorstel (Comm.) voor een Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2016)683 def – 2016/0336(CNS), 2-3.

⁸⁴ Voorstel (Comm.) voor een Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2016)683 def – 2016/0336(CNS), 4.

40. Dit onderzoek focust op de DDBs, die zeer actueel zijn, aangezien deze unilaterale maatregelen steeds vaker op het toneel verschijnen. Omdat ook de Commissie een dergelijke belasting heeft voorgesteld, focust dit onderzoek hierna op het tweede richtlijnvoorstel waarmee de Commissie op 21 maart 2018 is gekomen.⁸⁵

41. In de toelichting van dit voorstel erkent de Commissie dat beleidsmakers het moeilijk hebben om tot oplossingen te komen die een eerlijke en effectieve belastingheffing moeten garanderen, terwijl de digitalisering zich alleen maar sneller ontwikkelt.⁸⁶ Verderop maakt het voorstel duidelijk dat het een tijdelijk antwoord biedt op het probleem dat de huidige vennootschapsbelastingregels niet voldoen aan de eisen gesteld door de digitale economie.⁸⁷ Als rechtsgrondslag voor het voorstel steunt de Commissie op artikel 113 VWEU, dat unanimititeit vereist binnen de Raad. Een analyse van de keuze voor deze rechtsgrondslag volgt in Deel III.

42. Aangezien het gekende principe luidt dat winst moet worden belast waar waarde wordt gecreëerd, ontstaat door de toepassing van dat principe vandaag de dag een discrepantie.⁸⁸ Er is namelijk geen fysieke aanwezigheid meer nodig om digitale diensten in een bepaalde jurisdictie te verlenen, terwijl dat wel waarde creëert in die jurisdictie. Dat botst ook met het aloude concept van de VI.⁸⁹ Hoewel wordt vooropgesteld dat begrip te verzachten en de drempel te verlagen,⁹⁰ wordt er nog steeds minstens een bepaalde ruimte, dus een tastbare aanwezigheid, vereist.⁹¹ Het principe van de VI was dus initieel bedoeld om te vermijden dat bedrijven dubbel worden belast, maar nu heeft dat principe een omgekeerd effect: bedrijven die geen VI nodig hebben om actief te zijn in een bepaalde staat, zullen daar niet kunnen worden belast ondanks dat er mogelijk wel grote winsten worden behaald. Hun hoofdzetel – en vaak enige fysieke inrichting in een bepaalde regio – is gevestigd in een belastingparadijs, waardoor de totale belastingdruk zeer laag is en zij dus niet hun *fair share* belastingen betalen.

43. Daarenboven wordt op een andere manier waarde gecreëerd dan vanouds, waarbij vooral de bijdrage van de eindgebruikers aan die waardecreatie een heikel punt is. Momenteel is de situatie namelijk zo dat een digitaal bedrijf in een rechtsgebied veel gebruikersinput kan genereren, wat waarde creëert voor dat bedrijf, zonder dat het in dat rechtsgebied over een fysieke vestiging beschikt.⁹²

⁸⁵ COM(2018)148.

⁸⁶ *Ibid.*, 1.

⁸⁷ *Ibid.*, 2.

⁸⁸ *Ibid.*

⁸⁹ Commentaar bij artikel 5, paragraaf 1 OESO-Modelverdrag, zie OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, 116, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (hierna: Commentaar bij artikel X OESO-Modelverdrag).

⁹⁰ BEPS Actiepunt 7; art. 12-15 van het Multilaterale Instrument (laat Verdragspartijen toe hun onderlinge DBV te wijzigen overeenkomstig de gerealiseerde verdragsrechtelijke ontwikkelingen inzake BEPS) is erop gericht om het artificiële omzeilen van een VI te bestrijden. Zie Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI), Parijs, 24 november 2016.

⁹¹ Commentaar bij artikel 5, paragraaf 1 OESO-Modelverdrag.

⁹² COM(2018)148.

44. Verder in de toelichting van het voorstel drukt de Commissie er nog op dat ze de voorkeur geeft aan internationale oplossingen. Ze erkent dat de Lidstaten onder druk staan om zelf actie te ondernemen omdat de situatie als oneerlijk wordt ervaren en dat ze het daarom nodig acht dat er op EU-niveau snel vooruitgang wordt geboekt.⁹³ Het is dus voornamelijk op vraag van deze Lidstaten én om het directe risico van versnippering te beheren⁹⁴ dat de Commissie met dit voorstel voor een voorlopige belasting komt. Haar voorkeur gaat uit naar een belasting met een beperkt toepassingsgebied, die geheven zou worden over de bruto-inkomsten die een bedrijf verwerft met de levering van bepaalde digitale diensten waarbij waardecreatie door de gebruiker centraal staat en enkel grote, kwalificerende bedrijven belastingplichtig zouden zijn.⁹⁵

45. Er is in de literatuur, meer bepaald geopperd door de auteur CUI, echter ook een argument te vinden voor een DDB als superieure oplossing in plaats van het invoeren van een determinerende digitale aanwezigheid (DDA, hetzelfde als een ADA), in tegenstelling dus tot wat de Commissie voorhoudt.⁹⁶ DDBs beantwoorden volgens CUI onmiddellijk de vraag waar winsten moeten worden belast, terwijl DDA-voorstellen deze cruciale vraag eerder ondergeschikt maken aan verdragsrechtelijke afspraken. CUI stelt dat globale fiscale hervormingspogingen niet noodzakelijk via zulke afspraken moeten gebeuren.⁹⁷ Inderdaad, het willen inpassen van een hervorming in het omvangrijke raamwerk van de inkomstenbelastingverdragen leidt snel tot moeilijkheden.⁹⁸

De vraag die CUI zich stelt is dan ook waarom het verdragsrechtelijk kader wordt bevoordeeld om coördinatie te bereiken, ten koste van de eigenlijke doelen van die coördinatie.⁹⁹ Hij beargumenteert dat landen zo vastzitten in de verdragen en de daarbij horende twee-staps-winstallocatieregels (nexus vinden en winst toekennen aan die nexus), dat het hertekenen van die regels de enige oplossing lijkt. Hij beschrijft dan ook het eerste voorstel van de Commissie (zie *Supra*, nr. 16, 38-39).¹⁰⁰ Het belangrijkste punt dat hij maakt, is dat het concept van een DDA niets zegt over hoeveel winst gegenereerd wordt uit gebruikersparticipatie en hoeveel van die winst toegewezen moet worden aan het land waar die gebruikers zich bevinden.¹⁰¹ Het DDB-voorstel van de Commissie beantwoordt net wel deze vragen.¹⁰² Volgens CUI en enkele andere auteurs kan een DDB, in tegenstelling tot de voorstellen die een DDB als interim-oplossing bestempelen, dus wél een voldoende oplossing uitmaken.¹⁰³

⁹³ *Ibid.*, 3.

⁹⁴ Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement en de raad "Tijd om een moderne, eerlijke en efficiënte standaard voor de belastingheffing van de digitale economie vast te stellen", COM(2018)146 def, 9-10.

⁹⁵ COM(2018)148, 7.

⁹⁶ W. CUI, "The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals", *National Tax Journal* 2019, afl. 72 (4), 839-856.

⁹⁷ *Ibid.*, (839) 839.

⁹⁸ *Ibid.*, (839) 840.

⁹⁹ *Ibid.*, (839) 841.

¹⁰⁰ *Ibid.*, (839) 842-844.

¹⁰¹ *Ibid.*, (839) 844.

¹⁰² *Ibid.*, (839) 847-851.

¹⁰³ D. SHAVIRO, "Mobile Intellectual Property and the Shift in International Tax Policy from Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents: Part One", *Sing. J. Legal Stud.* 2020, afl. 2, (681) 684, 687; J. BANKMAN, M.A. KANE en A.O. SKYKES, "Collecting the rent: The global battle to capture MNE profits", *Tax L. Rev.* 2019, afl. 72(2), (197) 230-231.

46. Hier moet ook worden gewezen op het recente initiatief van de Commissie voor een digitale heffing (zie *Supra*, nr. 17). In de aanvangseffectenbeoordeling daarbij verwijst de Commissie wederom naar de OESO. Het nieuwe Commissie-initiatief wil niet interfereren met het lopende werk van de OESO, maar wel reeds het probleem van eerlijke belasting in de digitale economie aanpakken.¹⁰⁴ Ook hier wordt dezelfde ratio aangehaald als in het DDB-voorstel, verwijzend naar het belang van gebruikersparticipatie, de discrepantie tussen waar waarde wordt gecreëerd en waar belasting wordt betaald en de rol van netwerkeffecten (zie *Supra*, nrs. 42-44 en *Infra*, nr. 54).¹⁰⁵ Interessant is dat de keuze van rechtsgrondslag nog open wordt gehouden, stellende dat die keuze afhangt van het uiteindelijke ontwerp van het richtlijnvoorstel. Zowel artikel 113 als 115 VWEU worden genoemd als mogelijke rechtsbasis.¹⁰⁶

Het doel van het initiatief is bijdragen aan de financiering van het Europese Herstelplan. De inkomsten uit de digitale heffing zouden dus de eigen inkomsten van de EU spijzen.¹⁰⁷ Er wordt vooropgesteld de reeds geboekte voortgang binnen de OESO te implementeren in het basis-scenario van het nieuwe voorstel.¹⁰⁸ De Commissie wil ook bijkomende beleidslijnen uitwerken zoals een verhoging van de vennootschapsbelasting voor alle ondernemingen die bepaalde digitale activiteiten in de EU verrichten, een belasting op inkomsten uit bepaalde digitale activiteiten die in de EU worden verricht of een belasting op digitale transacties tussen ondernemingen in de EU.¹⁰⁹ Opvallend is dat de Commissie hier uitdrukkelijk stelt dat rekening gehouden moet worden met de DBVs.¹¹⁰ Feedback geven op het initiatief was mogelijk van 14 januari tot 11 februari 2021. De openbare consultatieronde liep van 18 januari tot 12 april 2021.

Op het moment van schrijven wordt gewacht op verdere stappen van de Commissie.¹¹¹ Bijgevolg gaat de masterscriptie hierna verder met de bespreking van het tweede richtlijnvoorstel van 21 maart 2018.

47. De volgende paragrafen gaan dieper in op de inhoud van dit tweede richtlijnvoorstel van de Commissie. Meer bepaald wordt in paragraaf 2 het materieel toepassingsgebied verder uitgespit en onderzocht paragraaf 3 het personeel toepassingsgebied van de voorgestelde Europese DDB.

¹⁰⁴ Aanvangseffectenbeoordeling (Comm.), 14 januari 2021, Ares(2021)312667, 1.

¹⁰⁵ *Ibid.*, 1-2.

¹⁰⁶ *Ibid.*, 2; zie voor rechtsgrondslag van het DDB-voorstel *Infra*, nr. 180 e.v., 188, 215.

¹⁰⁷ Aanvangseffectenbeoordeling (Comm.), 14 januari 2021, Ares(2021)312667, 1-2; Secretariaat-Generaal van de Raad, nota aan de delegaties betreffende de conclusies van de bijzondere bijeenkomst van de Europese Raad (17, 18, 19, 20 en 21 juli 2020), 21 juli 2020, EUCO 10/20, nr. A29 en nr. 147.

¹⁰⁸ Aanvangseffectenbeoordeling (Comm.), 14 januari 2021, Ares(2021)312667, 2.

¹⁰⁹ *Ibid.*

¹¹⁰ *Ibid.*, 3.

¹¹¹ Website Europese Commissie, "Een rechtvaardige en competitieve digitale economie – digitale heffing", https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-Een-rechtvaardige-en-competitieve-digitale-economie-digitale-heffing_nl (laatst geraadpleegd: 7 mei 2021).

1.2 Definiëring van 'digitale diensten'

48. Het voorstel definieert 'digitale diensten' niet als zodanig in artikel 2 dat de definities bevat, maar integreert dit begrip in het bepalen van de belastbare inkomsten. Artikel 3(1) van het voorstel bepaalt dat de belastbare inkomsten de inkomsten zijn die uit drie soorten diensten voortvloeien:

(a) het plaatsen van advertenties op een digitale interface, gericht op de gebruikers van die interface;

(b) 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 van goederen of diensten rechtstreeks tussen gebruikers kan faciliteren;

(c) de doorgifte van over gebruikers verzamelde data die zijn gegenereerd uit de activiteiten van gebruikers op digitale interfaces.¹¹²

49. Deze diensten hebben met elkaar gemeen dat de participatie van de gebruiker aan de digitale activiteit een wezenlijke input vormt voor het bedrijf en ervoor zorgt dat het bedrijf uit die activiteit inkomsten kan verwerven. De inbreng van de gebruiker is dus essentieel voor deze bedrijven, aangezien de gebruikers zorgen voor waardecreatie.¹¹³ Dit sluit aan bij het derde kenmerk van digitale activiteiten, zijnde het belang van gebruikersparticipatie (zie *Supra*, nr. 2). Volgens het voorstel is het evenwel niet de gebruikersparticipatie op zich die wordt belast, maar enkel de inkomsten verworven met het te gelden maken van de input van de gebruiker.¹¹⁴ Artikel 3(2) benadrukt dat de belastbare inkomsten, verworven uit het verlenen van deze drie diensten, de totale bruto-inkomsten omvatten.

De inhoud van deze diensten wordt hierna nader onderzocht.

1.2.1 Advertenties plaatsen op een digitale interface gericht op de gebruikers ervan

50. Volgens artikel 2(3) en (4) is een digitale interface "software, met inbegrip van een website of een deel daarvan en applicaties, inclusief mobiele applicaties, toegankelijk voor gebruikers" en is een gebruiker een natuurlijke persoon of rechtspersoon. Het omvat dus zowel B2C, B2B en C2C transacties.¹¹⁵

Het bedrijfsmodel dat hiermee wordt beoogd, is het plaatsen op de interface van advertenties van de klant die gericht zijn op de gebruikers van de interface.¹¹⁶ Door het plaatsen van de advertenties maakt het bedrijf het gebruikersverkeer en de gebruikersdata te gelden.¹¹⁷

¹¹² Artikel 3 (1) COM(2018)148.

¹¹³ COM(2018)148, 7.

¹¹⁴ *Ibid.*

¹¹⁵ Die afkortingen staan resp. voor *business to consumer*, *business to business* en *consumer to consumer*; N. BMMENS en D. SCORNOS, "International Corporate Taxation of Digital Platforms", in B. DEVOLDER (ed.), *The Platform Economy: Unravelling the Legal Status of Platform Intermediaries*, Mortsels, Intersentia, 2019, (325) 337.

¹¹⁶ COM(2018)148, 8.

¹¹⁷ *Ibid.*

51. Economische dubbele belasting – belasten van eenzelfde inkomen bij verschillende entiteiten¹¹⁸ – zou worden vermeden doordat ingeval de leverancier van de advertentiedienst en de eigenaar van de digitale interface verschillende entiteiten zijn, de leverancier wordt geacht een belastbare dienst in de zin van artikel 3(1)(a) te hebben geleverd.¹¹⁹

52. De voornaamste bron van inkomsten voor een online sociaal netwerk (zie *Infra*, nr. 56) komt voort uit deze eerste digitale dienst.¹²⁰

1.2.2 De terbeschikkingstelling van een veelzijdige digitale interface

(a) Voorafgaande opmerking: wat is een veelzijdige digitale interface?

53. Het voorstel gaat niet echt in op de betekenis van een 'veelzijdige digitale interface'. Het noemt enkel het voornaamste kenmerk ervan, zijnde dat gebruikers elkaar kunnen vinden via de interface. Toch is een analyse van dat begrip m.i. van belang, aangezien de terbeschikkingstelling ervan een belastbare dienst uitmaakt. In de literatuur is veel te doen om de *multi-sided platforms* (hierna: MSP). De Engelstalige versie van het DDB-voorstel spreekt van een *multi-sided interface* (hierna: MSI), met een ruime definitie van 'interface' (zie *Supra*, nr. 50).¹²¹

54. Een definitie van MSP die op het eerste gezicht sterk aanleunt bij hoe in het voorstel een MSI wordt omschreven, is de volgende: MSPs hebben twee hoofdkenmerken, zijnde (i) het bewerkstelligen van directe interactie tussen twee of meer verschillende zijdes en (ii) elke zijde is aangesloten bij het platform.¹²² Onder directe interactie wordt begrepen dat de betrokken zijdes controle hebben over de belangrijkste voorwaarden van hun interactie. Aangesloten zijn houdt in dat elke zijde platform-specifieke stappen onderneemt om directe interactie mogelijk te maken.¹²³

Deze auteurs wijzen ook op netwerkeffecten die ontstaan door de aansluiting van gebruikers, zoals ook aangehaald in het voorstel en door eerdere literatuur als kenmerkend voor MSPs beschouwd.¹²⁴ Netwerkeffecten ontstaan wanneer het nut dat een consument ondervindt van het gebruik van een product stijgt naarmate meer consumenten het gebruiken. Deze effecten kunnen direct en indirect zijn: directe netwerkeffecten houden in dat het product waardevoller wordt door het enkele feit dat het aantal gebruikers toeneemt aan dezelfde zijde, indirecte netwerkeffecten betekenen dat een toename van het aantal gebruikers een ruimer aanbod genereert waardoor de waarde van het netwerk vergroot.¹²⁵

¹¹⁸ Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch Sociaal Comité betreffende Dubbele belasting op de interne markt, COM(2011)712 def, 4-5; zie ook O. BLANKENSTIJN, M. VAN GORP, H. VERMEULEN (red.), M.F. DE WILDE, C. WISMAN en Z. ZALMAI, *Grondslagen internationaal belastingrecht*, Den Haag, Boom Juridisch, 2019, 29.

¹¹⁹ Artikel 3(3) COM(2018)147.

¹²⁰ B. VAN ALSENOY, *Data Protection Law in the EU: Roles, Responsibilities and Liability*, Mortsel, Intersentia, 2019, 399.

¹²¹ Artikel 2(3) COM(2018)148.

¹²² A. HAGIU en J. WRIGHT, "Multi-Sided Platforms", *Int'l J. Indus. Org.* 2015, afl. 43, (162) 163.

¹²³ *Ibid.*

¹²⁴ *Ibid.*, (162) 164.

¹²⁵ T. WATANABE, "Rationales and Challenges for a Digital Service Tax: Focusing on Location-Specific Rent", *Public Policy Review* 2021, afl. 1, (1) 8-9; P. VAN CLEYNENBREUGEL, "Digitale economie en mededingingsrecht: plus est en vous?", *T.B.H./R.D.C.* 2020, afl. 7, (895) 900; I. GRAEF, "Sociale media en mededinging: is het Europees concurrentietoezicht opgewassen tegen Facebook en consorten?" in E. LIEVENS, E. WAUTERS en P. VALCKE (eds.), *Sociale Media anno 2015. Actuele Juridische Aspecten*, Antwerpen, Intersentia, 2015, (185) 198.

Inderdaad benaderen veel auteurs de MSPs vanuit de waardecreatie voor beide zijdes door netwerkeffecten.¹²⁶

55. Uit de voorgaande korte literatuurstudie volgt dat de Commissie zich voor de uitleg van het begrip MSI heeft laten leiden door de meer traditionele definities van een MSP, die de nadruk leggen op netwerkeffecten. De kritiek van HAGIU en WRIGHT dat ook supermarkten en andere fysieke structuren daardoor als een MSP zouden kunnen worden gekwalificeerd, is m.i. minder relevant hier, aangezien het voorstel net het begrip MSI hanteert en die interfaces in het voorstel gedefinieerd worden als digitaal (zie *Supra*, nr. 50), waardoor dus niet-digitale platformen die mogelijk ook onder de MSP-definitie kunnen vallen, uit het toepassingsgebied van de DDB worden geweerd.

56. Na deze uiteenzetting is het overduidelijk dat onder deze tweede soort digitale dienst de sociale netwerken zoals Facebook en Instagram vallen.¹²⁷ Daarnaast wordt ook Amazon duidelijk gevat onder deze categorie.¹²⁸ Ook Airbnb, Uber en eBay zijn voorbeelden hiervan.¹²⁹

(b) Nadere bepaling van de beoogde dienst

57. Artikel 3(1)(b) beschrijft de tweede soort belastbare dienst, de bemiddelingsdiensten.¹³⁰ Platformen gebruiken geen 'grondstoffen': ze rekruteren louter deelnemers en bieden elke groep deelnemers toegang tot een andere groep deelnemers. Deze deelnemers zijn de 'grondstoffen' die platformen gebruiken om de door hen aangeboden bemiddelingsdienst te produceren.¹³¹

58. Er ontstaan netwerkeffecten doordat de interface gebruikers in staat stelt elkaar te vinden en met elkaar te interageren: hoe meer gebruikers via het platform met elkaar in contact komen, hoe groter de waarde van het platform en hoe sterker de netwerkeffecten.¹³² Door de mogelijkheid om als gebruiker een andere gebruiker te vinden via de interface, onderscheiden bemiddelingsdiensten zich van andere diensten die weliswaar interactie mogelijk maken, maar vereisen dat de gebruikers elkaar reeds kennen.¹³³ Een voorbeeld daarvan is WhatsApp.¹³⁴

59. Onder bemiddelingsdiensten valt ook het faciliteren van de verrichting van onderliggende leveringen van goederen of diensten rechtstreeks tussen gebruikers. Dit moet dan weer worden onderscheiden van de verkoop van goederen en diensten waarbij de overeenkomst online wordt aangegaan, via de website van de verkoper (e-commerce). Hier zit de waardecreatie in de geleverde goederen of diensten zelf en is de digitale interface louter een communicatiemiddel.¹³⁵

¹²⁶ Q. CORDIER, "L'économie de plateforme : description d'un phénomène d'intermédiation" in J. CLESSE en F. KEFER (eds.), *Enjeux et défis juridiques de l'économie de plateforme*, Limal, Anthemis, 2019, (7) 11; D.S. EVANS en R. SCHMALENSEE, "NBER Working Paper No. 18783: The antitrust analysis of multi-sided platform businesses", Cambridge (USA), NBER 2013, 2-3; A. STROWEL en W. VERGROTE, "Digital Platforms: To Regulate or Not to Regulate?" in B. DEVOLDER (ed.), *The Platform Economy: Unravelling the Legal Status of Platform Intermediaries*, Mortsel, Intersentia, 2019, 27; J. ZENG, Z. KAHN en M. DE SILVA, "The emergence of multi-sided platform MNEs: Internalization theory and networks", *IBR* 2019, afl. 6, 101.598, (1) 3.

¹²⁷ www.facebook.com; www.instagram.com.

¹²⁸ www.amazon.com.

¹²⁹ www.airbnb.com; www.uber.com; www.ebay.com.

¹³⁰ COM(2018)148, 8.

¹³¹ P. VAN CLEYNENBREUGEL, *Plateformes en ligne et droit de l'Union européenne - Un cadre juridique aux multiples visages*, Brussel, Bruylant, 2020, 22.

¹³² *Ibid.*

¹³³ COM(2018)148, 8.

¹³⁴ www.whatsapp.com.

¹³⁵ COM(2018)148, 9.

60. Artikel 3(4) omschrijft welke diensten alvast worden uitgesloten van deze categorie en dus geen belastbaar inkomen genereren. De eerste uitsluiting betreft ten eerste het leveren van digitale content (video, audio of tekst) wanneer de leverancier eigenaar is of de distributierechten heeft van deze content. De waardecreatie door de gebruiker is in die gevallen 'minder duidelijk'.¹³⁶ Het kunnen spelen van een videospel (digitale content) met andere gebruikers, een *multiplayer* modus, na de levering van het spel is weliswaar een interactie tussen gebruikers, maar dat valt dus niet onder de DDB.¹³⁷ Het Europees Parlement gaat hier lijnrecht in tegen de Commissie, aangezien het in haar wetgevingsresolutie precies deze uitsluiting toevoegt aan de belastbare diensten, waardoor er dus vier in plaats van drie belastbare diensten zouden ontstaan.¹³⁸

61. Het voorgaande moet dan weer worden onderscheiden van het ter beschikking stellen van een veelzijdige digitale interface waarlangs gebruikers digitale content kunnen uploaden en delen, of wanneer deze interface toelaat dat de levering tussen gebruikers rechtstreeks wordt gefaciliteerd. Deze dienst is wél een bemiddelingdienst en valt dus niet onder de eerste uitzondering.¹³⁹ Onder de eerste uitzondering vallen verder nog de communicatiediensten die hierboven reeds werden genoemd, zoals WhatsApp (zie *Supra*, nr. 58). Volgens het voorstel moet ook het verlenen van communicatiediensten voor gebruikers en betaaldiensten aan gebruikers worden uitgesloten van de DDB.¹⁴⁰ Het Europees Parlement gaat hierin mee, maar voegt er de voorwaarde aan toe dat er geen verdere inkomsten worden gegenereerd via de verwerking, doorgifte of verkoop van gebruikersdata (zie ook *Infra*, nr. 63).¹⁴¹

62. De tweede en derde uitzondering betreffen het verlenen van bepaalde gereguleerde diensten (beleggingsdiensten en -activiteiten) door handelsplatformen of beleggingsondernemingen met systematische interne afhandeling of door gereguleerde aanbieders van crowdfundingdiensten.¹⁴²

1.2.3 Doorgifte van gebruikersdata gegenereerd uit activiteiten van gebruikers op digitale interfaces

63. De derde en laatste dienst die wordt geïmplementeerd, is het doorgeven van gebruikersdata die voortkomen uit de activiteiten van gebruikers op de digitale interfaces. De voorgestelde DDB is geen belasting op het verzamelen van data, het interne gebruik ervan of het gratis delen ervan met derden. De belasting moet volgens de Commissie daarentegen gericht zijn op het doorgeven tegen betaling van data verzameld via een zeer specifieke activiteit, zijnde de activiteit van gebruikers op

¹³⁶ *Ibid.*

¹³⁷ *Ibid.*

¹³⁸ Wetgevingsresolutie (EP) van 13 december 2018 over het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten, P8_TA(2018)0523, *Pb.C.* 13 november 2020, afl. 388, 868-883, amendement 35 (hierna: Wetgevingsresolutie (EP), P8_TA(2018)0523).

¹³⁹ *Ibid.*

¹⁴⁰ Artikel 3(4)(a) COM(2018)148.

¹⁴¹ Wetgevingsresolutie (EP), P8_TA(2018)0523, amendement 36.

¹⁴² Art. 3(4)(b) en (c) COM(2018)148. Voor de definitie van 'handelsplatform' en 'beleggingsonderneming met systematische interne afhandeling' zie art. 4(1) punten 24 en 20 Richtl. EP en Raad 2014/65 betreffende markten voor financiële instrumenten en tot wijziging van Richtlijn 2002/92/EG en Richtlijn 2011/61/EU voor de EER relevante tekst, *Pb.L.* 12 juni 2014, afl. 173, 349. Voor de definitie van 'gereguleerde aanbieder van crowdfundingdiensten' zie art. 3(6)(b) COM(2018)148.

een digitale interface.¹⁴³ Het Europees Parlement wil daarentegen ook de verwerking van deze data onder het toepassingsgebied van de DDB brengen en definieert daartoe ook wat volgens haar onder de 'verwerking van gegevens' moet worden begrepen. Het verzamelen van data valt daar uitdrukkelijk wél onder.¹⁴⁴

64. De hier bedoelde dienst omvat niet "de doorgifte van data door een handelsplatform, beleggingsonderneming met systematische interne afhandeling of gereguleerde aanbieder van crowdfundingdiensten."¹⁴⁵ Volgens het voorstel is hier wel sprake van gebruikersinteractie, maar speelt de gebruiker geen centrale rol in de waardecreatie. De diensten onder deze uitzondering gaan namelijk verder dan het louter faciliteren van transacties tussen gebruikers: ze strekken ertoe een veilige omgeving voor financiële transacties te bieden en het is dus de dienstaanbieder die de specifieke omstandigheden bepaalt waaronder die transacties kunnen worden uitgevoerd.¹⁴⁶ Ook crowdfundingplatformen waarvan de diensten gebaseerd zijn op deelneming in eigen vermogen en op kredietverlening gaan verder dan loutere bemiddeling en zijn daarom uitgesloten van de DDB.¹⁴⁷ Andere door crowdfundingplatformen geleverde diensten die wel bemiddeling vormen (bijvoorbeeld gebaseerd op schenking en beloning of het plaatsen van advertenties) vallen wél onder het toepassingsgebied van de DDB.¹⁴⁸

65. Het belang van de opbrengsten behaald uit de betaalde doorgifte van gebruikersdata mag niet worden onderschat. Al meer dan tien jaar geleden stelde de toenmalige Eurocommissaris voor Consumentenzaken het volgende: "*Personal data is the new oil of the internet and the new currency of the digital world.*"¹⁴⁹ Gebruikersdata kunnen tegenwoordig worden beschouwd als een nieuw actiefbestanddeel.¹⁵⁰ Ook het Europees Parlement leek dit te willen benadrukken. In haar ontwerpwetgevingsresolutie werd een amendement voorgesteld van overweging (2), om aan de zinsnede "... met name bedrijfsmodellen die steunen op gebruikersparticipatie" nog toe te voegen "... en immateriële activa".¹⁵¹ Ook in overweging (7) wenste het Parlement meer nadruk te leggen op het belang van het intensieve gebruik van immateriële activa.¹⁵² Dit amendement heeft de procedure wel doorstaan en bevindt zich in de wetgevingsresolutie, in tegenstelling tot de vooropgestelde toevoeging in overweging (2).¹⁵³ In overweging (23) worden aan de zinsnede "zijnde voornamelijk de bedrijven die digitale diensten kunnen verlenen" de woorden "die sterk afhankelijk

¹⁴³ COM(2018)148, 10.

¹⁴⁴ Wetgevingsresolutie (EP), P8_TA(2018)0523, amendement 33; het betreft dezelfde definitie die wordt gehanteerd in de Algemene Verordening Gegevensbescherming, art. 4, 2) daarvan (Verord. EP en Raad nr. 2016/679, 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming), *Pb.L.* 4 mei 2016, afl. 119, 1-88).

¹⁴⁵ Art. 3(5) COM(2018)148.

¹⁴⁶ COM(2018)148, 10.

¹⁴⁷ COM(2018)148, 10-11.

¹⁴⁸ *Ibid.*

¹⁴⁹ WORLD ECONOMIC FORUM, "Personal Data, The Emergence of a New Asset Class", 17 februari 2011, 5, <https://www.weforum.org/reports/personal-data-emergence-new-asset-class>.

¹⁵⁰ SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT "TRANSFER PRICING" WORKING GROUP, "European Union/international - Data and Information as Taxable Assets", *European Taxation* 2020, afl. 11, 2.

¹⁵¹ Ontwerpwetgevingsresolutie (EP) over het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten, 5 december 2018, COM(2018)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS), amendement 2 (hierna: Ontwerpwetgevingsresolutie (EP) COM(2018)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS)).

¹⁵² *Ibid.*, amendement 7.

¹⁵³ Wetgevingsresolutie (EP), P8_TA(2018)0523, amendementen 2 en 7.

zijn van mobiele immateriële en/of digitale activa..." toegevoegd.¹⁵⁴ Ook door te stellen dat het verzamelen en verwerken van gebruikersdata onder de DDB moet vallen (zie *Supra*, nr. 63), benadrukt het Parlement het belang van deze data voor de entiteiten. Het Europees Parlement legt duidelijk meer nadruk op het tweede kenmerk van digitale activiteiten, namelijk het belang van immateriële activa (zie *Supra*, nr. 2).

1.3 De belastingplichtigen

66. Artikel 4 bepaalt vervolgens het personeel toepassingsgebied. Een belastingplichtige is volgens het voorstel een entiteit die, met betrekking tot een belastingtijdvak, twee drempels overschrijdt: (i) het totale bedrag aan wereldwijde inkomsten voor het relevante boekjaar is hoger dan 750 miljoen euro en (ii) het totale bedrag aan belastbare inkomsten dat door de entiteit in de EU tijdens het relevante boekjaar is verworven, is hoger dan 50 miljoen euro.¹⁵⁵ Een entiteit is volgens het voorstel "een rechtspersoon of juridische constructie die zijn onderneming drijft door middel van een vennootschap of een fiscaal transparante structuur."¹⁵⁶

67. De eerste drempel beperkt de toepassing van de DDB tot bedrijven die een sterke marktpositie hebben en daardoor meer baat hebben van netwerkeffecten (zie *Supra*, nr. 54) en de exploitatie van *big data*.¹⁵⁷ Die bedrijfsmodellen zijn opgebouwd rond gebruikersparticipatie.¹⁵⁸ Opnieuw herhaalt de Commissie hier de mantra dat deze bedrijfsmodellen leiden tot een grotere kloof tussen waar winsten worden belast en waar waarde wordt gecreëerd. Het zijn dan ook die bedrijfsmodellen die onder het toepassingsgebied van de DDB moeten vallen.¹⁵⁹ Een tweede reden voor deze eerste drempel is dat grotere bedrijven meer mogelijkheden hebben tot agressieve fiscale planning en dat het drempelbedrag daarom hetzelfde is als in het CCCTB-voorstel (zie *Supra*, nr. 39). Een derde reden is dat deze eerste drempel rechtszekerheid zou bieden en het zou het bepalen of een entiteit DDB-plichtig is eenvoudiger en goedkoper maken.¹⁶⁰ Een vierde verantwoording is dat kleinere bedrijven zo van het toepassingsgebied kunnen worden uitgesloten, omdat compliance voor hen naar alle waarschijnlijkheid een onevenredige last zou zijn.¹⁶¹

68. De tweede drempel beperkt vervolgens de toepassing van de DDB tot entiteiten met een aanmerkelijke digitale voetafdruk op EU-niveau voor de onder de DDB vallende inkomsten.¹⁶² Het lijkt erop dat de Commissie met dit begrip toenadering zoekt bij de ADA uit haar eerste voorstel.¹⁶³

Het Europees Parlement verlaagt de tweede drempel in haar wetgevingsresolutie naar 40 miljoen euro.¹⁶⁴ In het verslag van het Europees Parlement, dat de resolutie nog voorafgaat, staat dan weer dat deze drempel wordt verlaagd tot 25 miljoen euro, teneinde het toepassingsgebied van de DDB

¹⁵⁴ *Ibid.*, amendement 17.

¹⁵⁵ Artikel 4(1) COM(2018)148.

¹⁵⁶ Artikel 2(1) COM(2018)148.

¹⁵⁷ 'Big data' kent verschillende definities, maar samenvattend kan het gaan om de data zelf, het specifieke type van bewerking dat erop wordt uitgevoerd of het algemene verschijnsel van de toename van de hoeveelheid gegevens die dagelijkse worden gecreëerd en gebruikt. A. DELFORGE, "Comment (ré)concilier RGPD et big data?", *RDTI* 2018, afl. 1, (15) 15.

¹⁵⁸ COM(2018)148, 11.

¹⁵⁹ *Ibid.*

¹⁶⁰ *Ibid.*

¹⁶¹ *Ibid.*, 12.

¹⁶² *Ibid.*

¹⁶³ Artikel 4 COM(2018)147.

¹⁶⁴ Wetgevingsresolutie (EP), P8_TA(2018)0523, amendement 37.

uit te breiden. Ze voegt eraan toe dat het tarief dan 3% zou moeten bedragen voor inkomsten tussen 25 miljoen euro en 100 miljoen euro en 5% voor inkomsten boven 100 miljoen euro.¹⁶⁵ Waarom de eigenlijke tekst van het amendement dan van 40 miljoen euro spreekt, zowel in het verslag als in de uiteindelijke resolutie, is onduidelijk.

69. Behoort de entiteit tot een voor de boekhouding geconsolideerde groep, dan moeten de drempels worden toegepast op de cijfers van de groep als geheel.¹⁶⁶

70. Een geconsolideerde groep mag een entiteit binnen de groep aanwijzen die de DDB moet voldoen en de andere verplichtingen moet nakomen namens elke DDB-plichtige binnen die groep.¹⁶⁷ Een DDB-plichtige moet aan de Lidstaat van identificatie meedelen dat hij DDB-plichtig is in een of meer Lidstaten.¹⁶⁸ Die mededeling bevat een aantal identificatiegegevens van de belastingplichtige en deze laatste is verplicht wijzigingen van die gegevens mee te delen aan de Lidstaat van identificatie.¹⁶⁹ Het is overigens mogelijk dat die Lidstaat van identificatie wijzigt.¹⁷⁰ De Lidstaat van identificatie moet een identificatienummer toekennen aan de belastingplichtige.¹⁷¹

1.4 Belastbare basis en tarief

71. Eerst moet de belastbare basis worden berekend. Om te bepalen of er in de EU, en in het bijzonder in een bepaalde Lidstaat, belastbare inkomsten zijn verworven, moet worden nagegaan of gebruikers van de belastbare dienst zich in dat tijdvak in die Lidstaat bevinden.¹⁷²

72. Wat betreft het plaatsen van advertenties op een interface, wordt een gebruiker geacht zich in een Lidstaat te bevinden wanneer de advertenties op het toestel van de gebruiker verschijnen wanneer dat toestel in die Lidstaat wordt gebruikt om toegang te krijgen tot de interface.¹⁷³

73. Aangaande het ter beschikking stellen van een MSI wordt een gebruiker geacht zich in een Lidstaat te bevinden wanneer (i) ingeval van een MSI die transacties tussen gebruikers rechtstreeks faciliteert, de gebruiker in die Lidstaat een toestel gebruikt om toegang te krijgen tot de MSI en in dat belastingtijdvak op die MSI een onderliggende transactie sluit of (ii) wanneer de gebruiker een account heeft voor het volledige (of een deel van het) belastingtijdvak dat hem toegang geeft tot de MSI en dat account werd aangemaakt met behulp van een toestel in die Lidstaat.¹⁷⁴

74. Betreffende de doorgifte van gebruikersdata, wordt een gebruiker geacht zich in een Lidstaat te bevinden wanneer de gegenereerde gebruikersdata van een gebruiker die in die Lidstaat een toestel heeft gebruikt om toegang te krijgen tot een digitale interface in dat belastingtijdvak zijn doorgegeven, ongeacht of de data werden gegenereerd in dat of een vorig belastingtijdvak.¹⁷⁵

¹⁶⁵ Ontwerpwetgevingsresolutie (EP), COM(2018)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS), amendement 37.

¹⁶⁶ Artikel 4(6) COM(2018)148.

¹⁶⁷ Artikel 9(2) COM(2018)148.

¹⁶⁸ Artikel 10 COM(2018)148: een Lidstaat van identificatie is de Lidstaat waar de belastingplichtige voor het eerste tijdvak van heffing DDB-plichtig is of, indien dat voor meerdere Lidstaten zou gelden, een van die Lidstaten naar keuze.

¹⁶⁹ Artikel 10(4)-(5) COM(2018)148.

¹⁷⁰ Artikel 13 COM(2018)148.

¹⁷¹ Artikel 11 COM(2018)148.

¹⁷² Artikel 4(4) *juncto* artikel 5, (1) COM(2018)148.

¹⁷³ Artikel 5(2)(a) COM(2018)148.

¹⁷⁴ Artikel 5(2)(b) COM(2018)148.

¹⁷⁵ Artikel 5(2)(c) COM(2018)148.

75. De Lidstaat waar een toestel wordt gebruikt, wordt bepaald aan de hand van het IP-adres van het toestel. Is een andere methode nauwkeuriger, dan wordt deze toegepast.¹⁷⁶ Het is evenwel niet duidelijk welke methodes nauwkeuriger zouden zijn. GPS bijvoorbeeld is binnenshuis niet effectief.¹⁷⁷ Bovendien is dat privacy-gewijs nog moeilijker te rechtvaardigen dan het gebruik van een IP-adres. Andere technieken die wel binnenshuis werken, zijn dan weer specifiek voor draadloze netwerken maar werken niet voor het Internet.¹⁷⁸ Dat betekent dat deze technieken iemand zijn locatie niet kunnen toewijzen aan een bepaald land, hetgeen net cruciaal is voor de werking van de DDB. IP-adressen kunnen dat in principe wel,¹⁷⁹ doch ook niet altijd even precies.¹⁸⁰

76. Artikel 5(3) van het voorstel regelt de verdeling van de belastbare inkomsten naar evenredigheid ingeval de gebruikers van een belastbare dienst zich in verschillende Lidstaten of niet-EU-rechtsgebieden bevinden. Via artikel 5(2) wordt dus bepaald dat er gebruikers aanwezig zijn in bepaalde Lidstaten en de verdeelsleutels in artikel 5(3) maken het vervolgens mogelijk om het aandeel voor elke betrokken Lidstaat in de totale belastbare inkomsten van een entiteit te bepalen. Die verdeelsleutels grijpen terug naar de gebruikte criteria in artikel 5(2). Kritiek is hier mogelijk: de Commissie gaat nogal kort door de bocht door aan te nemen dat in geval van een MSI alle gebruikers evenveel waarde creëren voor het bedrijf. Hieruit blijkt dat het begrip 'waardecreatie door gebruikersparticipatie' niet voldoende is onderzocht door de Commissie om als grondslag voor heffingsbevoegdheid en inkomstenallocatie te dienen.¹⁸¹

Ook deze inkomstenallocatieregels veruitwendigen dus de idee dat loutere gebruikersparticipatie waarde creëert, waardoor de heffingsbevoegdheid moet berusten bij de Lidstaat waar de gebruiker wordt gelokaliseerd.¹⁸² De drie scenario's die zich kunnen voordoen zijn: (i) een buiten de EU gevestigde belastingplichtige moet DDB betalen in een Lidstaat van de EU, of (ii) een in een Lidstaat gevestigde belastingplichtige moet DDB betalen in een andere Lidstaat, of (iii) een in een Lidstaat gevestigde belastingplichtige moet in die Lidstaat DDB betalen.¹⁸³

77. Het door de Commissie voorgestelde tarief van de DDB bedraagt 3% voor de gehele EU.¹⁸⁴ De DDB wordt voor een Lidstaat voor een belastingtijdvak berekend door het DDB-tarief toe te passen op het aandeel van die Lidstaat in de belastbare inkomsten van de entiteit.¹⁸⁵

¹⁷⁶ Artikel 5(5) COM(2018)148.

¹⁷⁷ V.N. PADMANABHAN en L. SUBRAMANIAN, "An Investigation of Geographic Mapping Techniques for Internet Hosts", *SIGCOMM* 2001, (173) 173.

¹⁷⁸ *Ibid.*, (173) 174.

¹⁷⁹ J.A. MUIR en P.C. VAN OORSCHOT, "Internet Geolocation: Evasion and Counterevasion", *ACM Computing Surveys* 2009, afl. 1, Article 4, (4:1) 4:2.

¹⁸⁰ *Ibid.*, (4:1) 4:4.

¹⁸¹ Zie analyse *Infra*, vanaf nr. 244; L. SIMMONDS, "Comments on the Digital Services Tax: A Panacea or Placebo for the Taxation of the Digital Economy?" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (177) 207.

¹⁸² COM(2018)148, 12.

¹⁸³ COM(2018)148, 12.

¹⁸⁴ Artikel 8 COM(2018)148.

¹⁸⁵ Artikel 6 *juncto* artikel 7 COM(2018)148.

1.5 Tussenbesluit

78. In dit hoofdstuk werd ingegaan op de DDB zoals voorgesteld door de Europese Commissie. Het betreft een belasting op de inkomsten uit nauw omschreven digitale diensten: het adverteren op een digitale interface, bemiddelingsdiensten en het verkopen van gebruikersdata gegenereerd op de digitale interface.

Deze digitale inkomsten worden aan een bepaalde Lidstaat toegewezen op basis van gebruikerslokalisatie, wat zou gebeuren met behulp van het IP-adres van het toestel dat werd gebruikt voor het 'ontvangen' van de dienst.

Niet alle digitale bedrijven worden geïsoleerd: enkel entiteiten die een wereldwijd inkomen hebben van meer dan 750 miljoen euro per jaar en digitale inkomsten binnen de EU verwerven van meer dan 50 miljoen euro per jaar, zijn DDB-plichtige entiteiten. Het DDB-tarief zou 3% bedragen.

Daarnaast blijkt dat het Europees Parlement een verdergaande DDB vooropstelt door de belastbare diensten te verruimen, het tweede drempelbedrag te verlagen en een verhoogd tarief toe te passen.

79. In het volgende hoofdstuk worden de nationale DDBs van België, Frankrijk en het VK achtereenvolgens besproken. In Hoofdstuk 3 wordt een overzichtelijke vergelijking gemaakt tussen alle aan bod gekomen (voorstellen van) DDBs.

Hoofdstuk 2 – Enkele nationale digitaaldienstenbelastingen

80. In dit hoofdstuk worden de nationale DDBs van België, Frankrijk en het VK vergeleken. Telkens wordt kort ingegaan op de totstandkoming van de DDBs. Daarnaast wordt ingezoomd op de belastbare diensten, de belastingplichtigen, de belastbare basis en het toepasselijke tarief. Omdat het Belgische Wetsvoorstel bevroren is tot 2023, zijn er momenteel weinig ontwikkelingen daaromtrent. Om die reden is de analyse van het Belgische DDB-voorstel beperkter.

2.1 Totstandkoming van de (voorstellen van) digitaaldienstenbelastingen

2.1.1 België

81. De Belgische wetgever vermeldt in de toelichting bij het Wetsvoorstel de overwegingen en probleemstelling die ook in Deel I van deze masterscriptie werden besproken (zie *Supra*, nrs. 2-4). De voornaamste beweegredenen voor dit Wetsvoorstel is dus dat de huidige regels inzake vennootschapsbelasting niet zijn aangepast aan een digitale economie waarin fysieke aanwezigheid niet langer nodig is om bepaalde (digitale) diensten aan te bieden.¹⁸⁶ In afwachting van een alomvattende oplossing zou met dit Wetsvoorstel gevolg worden gegeven aan de oproep van de EU om al actie te ondernemen.¹⁸⁷

82. De enige ontwikkeling met betrekking tot het Wetsvoorstel is dat de Raad van State zijn advies heeft gegeven. Daarin verwijst hij uitdrukkelijk naar de vele gelijkenissen met het EU-voorstel.¹⁸⁸ Deze zullen verderop duidelijk worden. Het advies gaat niet echt in op de inhoud van de voorgestelde DDB. Het bespreekt enkel artikel 3 (onduidelijk waarom enkel een vennootschap gebruiker kan zijn en andere rechtspersonen dus worden uitgesloten), artikel 4 ('verdrag' moet 'VWEU' zijn) en artikel 17 (niet duidelijk waarom het noodzakelijk wordt geacht opnieuw te voorzien in de verrekening van de onroerende voorheffing). Na het advies zijn er nog enkele amendementen aangenomen (zie *Infra*, nrs. 129, 164, 225-226).

2.1.2 Frankrijk

83. Op 6 maart 2019 stuurde de Franse minister van Economie en Financiën, Bruno Le Maire, een persbericht de wereld in waarin het wetsontwerp tot een Franse DDB werd aangekondigd.¹⁸⁹ Hierin wordt bevestigd dat de TSN grotendeels werd gebaseerd op het Europese voorstel.¹⁹⁰

84. Kenmerkend voor de belastbare diensten is de waardecreatie uit gebruikersactiviteiten. De inkomsten die daaruit voortvloeien bezitten twee hoofdkenmerken: (i) het territorialiteitsbeginsel inzake directe belastingen laat dienstverleners toe belast te worden in andere landen dan die waar de gebruikers zijn gelokaliseerd en (ii) het businessmodel van zulke dienstverleners steunt op sterk groeiende opbrengsten die leiden tot een machtspositie voor enkele spelers (*winner takes most*).¹⁹¹

¹⁸⁶ Wetsvoorstel, 4.

¹⁸⁷ *Ibid.*, 5.

¹⁸⁸ Adv.RvS nr. 67.033/3, 5.

¹⁸⁹ Communiqué de presse du Conseil des ministres du 6 mars 2019, « création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés », <https://www.gouvernement.fr/conseil-des-ministres/2019-03-06/creation-d-une-taxe-sur-les-services-numeriques-et-modificat>.

¹⁹⁰ *Ibid.*

¹⁹¹ Projet de loi, ECOE1902865L/Bleue-1, 1.

Teneinde die twee kenmerken in aanmerking te kunnen nemen, wordt volgens het wetsontwerp voorzien in een nexus-regel gelinkt aan het nationale grondgebied: de wereldwijde inkomsten gegenereerd door elke belastbare dienst zullen belast worden in verhouding tot het aandeel Franse gebruikers in het totale aantal gebruikers van die diensten. Het wetsontwerp merkt nog op dat enkel bedrijven die zowel op mondiaal als nationaal niveau groot genoeg zijn, worden geïsoleerd, omdat deze zich in een verschillende positie bevinden dan kleinere bedrijven in de desbetreffende markt.¹⁹²

85. In de impactstudie bij het wetsontwerp wordt als verdere verantwoording gegeven dat deze bedrijven in belangrijke mate profiteren van publieke diensten (onder andere het internet) zonder bij te dragen aan de financiering daarvan. Ook wordt nogmaals verwezen naar de waardecreatie door gebruikers en het feit dat deze bedrijven, dankzij hun wereldwijde activiteiten, kunnen genieten van netwerkeffecten en de exploitatie van persoonsgegevens.¹⁹³ De studie erkent dat een internationale consensus noodzakelijk is om de nexus- en winstallocatieregels te herzien, maar dat dit nog niet werd bereikt. Frankrijk was dan ook een voortrekker van het Commissievoorstel, waarvoor echter geen voldoende meerderheid werd gevonden.¹⁹⁴

86. De impactstudie schetst ook kort het nationaal kader. Enkel inkomsten uit digitale diensten die voorzien in het verspreiden van audiovisuele inhoud zijn reeds het voorwerp van een specifieke belasting, geregeld in artikel 1609*sexdecies* B van de *code général des impôts* (CGI).¹⁹⁵

87. De impactstudie benadrukt dat de nationale DDB slechts tijdelijk is, namelijk totdat er nieuwe internationale principes worden aangenomen.¹⁹⁶ De Franse Raad van State bevestigde in zijn advies dat er geen rechtsregel noch een algemeen beginsel van Europees recht bestaat waarmee aan de Lidstaten een verbod wordt opgelegd tot wetgevend optreden wanneer een voorstel voor een richtlijn in de steigers staat. Evenwel is het mogelijk dat wanneer de richtlijn wordt aangenomen, de omzetting ervan in Frans recht wijzigingen aan de TSN zou noodzaken, wat nadelig kan zijn voor de stabiliteit van de fiscale bepalingen.¹⁹⁷ De wetgever en de Raad van State vonden geen bezwaren tegen een nationale DDB in het EU-recht, noch in het internationaal recht (zie ook *Infra*, nr. 228-229).

88. De wet van 24 juli 2019 heeft dan de TSN ingevoerd.¹⁹⁸ De bepalingen werden ingeschreven in de artikelen 299-300 CGI onder een nieuw hoofdstuk getiteld "*Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique*".

¹⁹² *Ibid.*

¹⁹³ Étude d'impact, Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, ECOE1902865L/Bleue-1, 4 (hierna: Étude d'impact, ECOE1902865L/Bleue-1).

¹⁹⁴ *Ibid.*, 6.

¹⁹⁵ *Ibid.*

¹⁹⁶ *Ibid.*, 7.

¹⁹⁷ Adv.RvS (Frankrijk) nr. 396878 sur un projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, ECOE1902865L/Verte-1, 2 (hierna: Adv.RvS (FR) nr. 396878).

¹⁹⁸ Loi 24 juli 2019 n° 2019-759 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, JO 25 juli 2019, texte n° 1 (hierna: wet van 24 juli 2019).

89. Hoewel de Franse DDB (retroactief) van toepassing is sinds 1 januari 2019, werd de inning van de voorafbetalingen voor april en oktober 2020 uitgesteld en werd de mogelijkheid geboden aan belastingplichtigen om die som in een keer te voldoen in december 2020.¹⁹⁹ Die beslissing werd genomen om invoerheffingen van de VS op Franse producten te vermijden.²⁰⁰ De invoering van de TSN was natuurlijk niet naar de zin van toenmalig Amerikaans President Trump en de *US Trade Representative* schreef dan ook een vernietigend rapport over de Franse DDB.²⁰¹ Er werd gedreigd met een bijkomende heffing van 25% op bepaalde Franse producten, zoals handtassen en make-up,²⁰² en daarop besloot Frankrijk dan ook de heffing uit te stellen en te wachten op resultaten binnen de OESO.²⁰³ Aangezien daar ook in oktober 2020 geen consensus werd bereikt (zie *Supra*, nr. 15) en de coronacrisis de techgiganten nog meer vleugels heeft gegeven (zie *Supra*, nr. 3), voelde Frankrijk wel terug de druk om tot heffing van de TSN over te gaan.²⁰⁴ Le Maire eist nu dus toch de TSN op van de Amerikaanse belastingplichtige bedrijven.²⁰⁵ In januari 2021 besliste de *US Trade Representative* om de bijkomende heffingen op Franse producten, die normaal op 6 januari in werking zouden treden, op te schorten tot nader order.²⁰⁶

2.1.3 Verenigd Koninkrijk

90. In het VK werd ook besloten tot het invoeren van een DDB, de *Digital Services Tax* (DST). Al in 2018 ontstond het besef dat een DDB nodig was om een antwoord te bieden op de veranderingen teweeggebracht door de snelle ontwikkeling van de digitale economie.²⁰⁷ De totstandkoming ervan werd geïncorporeerd in de Finance Bill 2019-21.²⁰⁸ De Bill werd op 17 maart 2020 voor een eerste lezing voorgelegd aan het *House of Commons* (Lagerhuis).

Ter verduidelijking: een Bill is te vergelijken met een wetsontwerp in de Belgische wetgevingsprocedure. Na het doorlopen van de Britse wetgevingsprocedure wordt de Bill een *Act of Parliament*, te vergelijken met een wet.²⁰⁹ De DST werd uiteindelijk ingevoerd door Deel 2 van de Finance Act 2020, die *royal assent* verkreeg op 22 juli 2020.²¹⁰

¹⁹⁹ Direction générale des Finances publiques, Communiqué de presse n°960, "La Direction générale des Finances publiques confirme la possibilité de reporter jusqu'en décembre 2020 le paiement des acomptes de taxe sur les services numériques" 10 februari 2020.

²⁰⁰ Notice of Action in the Section 301 Investigation of France's Digital Services Tax, *Federal Register* Volume 85, document number 2020-15312, p. 43292-43297, 16 juli 2020.

²⁰¹ Office of the United States Trade Representative, *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 2 december 2019.

²⁰² Notice of Action in the Section 301 Investigation of France's Digital Services Tax, *Federal Register* Volume 85, document number 2020-15312, p. 43292-43297, 16 juli 2020.

²⁰³ M. SADOWSKY, "La taxe sur les services numériques : une imposition pas comme les autres", *RIEDF* 2020, afl. 3, (411) 412-413.

²⁰⁴ J. VANEMPTEN, "Frankrijk eist digitaks van Amerikaanse techbedrijven", *De Tijd* 2020, afl. 234, 8.

²⁰⁵ J. VANEMPTEN, "Frankrijk eist digitaks van Amerikaanse techbedrijven", *De Tijd* 2020, afl. 234, 8; C. MOAL, "Taxe Gafa : Bruno le Maire ne lâche pas", *Alliancy* 20 oktober 2020, <https://www.alliancy.fr/taxe-gafa-digital-bruno-lemaire>.

²⁰⁶ Notice of Modification of Section 301 Action: Investigation of France's Digital Services Tax, *Federal Register* Volume 86, document number 2021-00425, p. 2479-2480, 12 januari 2021.

²⁰⁷ Finance Bill 2019-21, Committee Debate, Fifth Sitting, House of Commons, 11 juni 2020, Column 126 (hierna: Finance Bill 2019-21, Committee Debate 5th Sitting), [https://hansard.parliament.uk/commons/2020-06-11/debates/4c4ab121-d3a6-47c2-bce2-46148576bcfe/FinanceBill\(FifthSitting\)](https://hansard.parliament.uk/commons/2020-06-11/debates/4c4ab121-d3a6-47c2-bce2-46148576bcfe/FinanceBill(FifthSitting)).

²⁰⁸ Finance Bill 2019-21, Bill n° 114, 17 maart 2020, <https://publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/58-01/0114/20114lp.pdf>.

²⁰⁹ Zie voor een uitgebreide uitleg van de Britse wetgevingsprocedure en de betekenis van de verschillende stadia de volgende webpagina en links daarop: <https://www.parliament.uk/about/how/laws/passage-bill/lords/lrds-royal-assent/> (laatst geraadpleegd op: 9 december 2020).

²¹⁰ Finance Act 2020. De *Royal Assent* is een soort bekrachtiging, noodzakelijk voor de totstandkoming van een Act.

91. Ook de DST volgt het stramien van het Europese DDB-voorstel en de Franse TSN, te beginnen met het feit dat het een tijdelijke maatregel betreft. Daarnaast is ook de ratio gelijkaardig, zijnde het belasten van de waarde gecreëerd door de gebruikers van bepaalde digitale diensten en de nadruk die wordt gelegd op de eerlijkheid van het systeem.²¹¹ Doordat de huidige taxatieregels de waardecreatie door gebruikers niet erkennen, wordt de eerlijkheid en duurzaamheid van het belastingstelsel ondermijnd.²¹²

92. Aangezien het een tijdelijke belasting zou uitmaken, werd ook het toepassingsgebied beperkt gehouden. In het Lagerhuis werd hierop kritiek geuit, stellende dat de maatregel te beperkend is.²¹³ Andere leden waren positiever en benadrukten dat de DST een stap in de goede richting is om te belasten waar waarde wordt gecreëerd.²¹⁴ De verantwoording voor het gekozen toepassingsgebied luidt dat de gekozen digitale diensten deze zijn die in de grootste mate draaien op waardecreatie door gebruikers en dat het, gelet op de lopende internationale onderhandelingen, niet wenselijk leek om een belasting te implementeren met een ruim toepassingsgebied.²¹⁵

93. Section 39(1) bepaalt nu dus dat een belasting, DST genaamd, geheven wordt op Britse inkomsten die verband houden met digitale diensten en die toekomen aan een persoon gedurende een boekjaar. Dat is bewust een zeer ruime omschrijving, zodat gegarandeerd wordt dat de inkomsten uit de belastbare diensten onderworpen zijn aan de DST, ongeacht op welke manier de bedrijven inkomsten behalen uit die activiteiten.²¹⁶ Mijns inziens wordt hiermee getracht deels tegemoet te komen aan de kritiek dat het toepassingsgebied te beperkt is.

94. Specifiek vanuit Brits oogpunt is volgens VELLA de timing van de invoering van de DST mogelijk niet optimaal. Gelet op de Brexit die op 1 januari 2021 een feit is geworden, is dit in de eerste plaats niet bevorderlijk voor de onderhandelingen met de VS over een nieuw handelsakkoord. Mogelijk was de invoering van de DST eerder een strategische zet: op die manier hebben de Britse onderhandelaars iets om eventueel op toe te geven tijdens de onderhandelingen.²¹⁷ VELLA stelt ook dat de timing suboptimaal is in het licht van de 'vergevorderde' staat van de werken binnen de OESO en stelt zich de vraag waarom het VK een DDB invoert met de nadruk op de tijdelijkheid ervan – namelijk totdat er een internationale oplossing is – als het werk van de OESO al zo ver staat.²¹⁸ Mijns inziens is deze 'vergevorderde' staat binnen de OESO zeer relatief. Het werk werd al eens uitgesteld (zie *Supra*, nr. 15) en gelet op deze onzekere tijden is het niet onwaarschijnlijk dat dit nog eens gebeurt.

²¹¹ Finance Bill 2019-21, Second Reading, House of Commons, 27 april 2020, Column 129, <https://hansard.parliament.uk/commons/2020-04-27/debates/C37146D2-C2C0-4146-A015-E038C1E439DA/FinanceBill> (hierna: Finance Bill 2019-21, Second Reading); J. VELLA, "Finance Act 2020 Notes: Part 2 Sections 39-72: the UK's digital services tax", *B.T.R.* 2020, afl. 4, (469) 469.

²¹² Finance Bill 2019-21, Committee Debate 5th Sitting, Column 126.

²¹³ Finance Bill 2019-21, Second Reading, Column 132, Column 189; Finance Bill 2019-21, Report stage: Second Sitting, House of Commons, 2 juli 2020, Column 632, <https://hansard.parliament.uk/commons/2020-07-02/debates/C1F59852-6C39-4BAB-94E0-5D6688121BC5/FinanceBill>.

²¹⁴ *Ibid.*, Column 135, Column 149.

²¹⁵ Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 5th Sitting, Column 126.

²¹⁶ *Ibid.*, Column 126-127.

²¹⁷ J. VELLA, "Finance Act 2020 Notes: Part 2 Sections 39-72: the UK's digital services tax", *B.T.R.* 2020, afl. 4, (469) 469.

²¹⁸ *Ibid.*, (469) 470.

95. Hoewel meermaals de nadruk wordt gelegd op het tijdelijke karakter van de maatregel, worden daar toch vragen bij gesteld. Vooreerst is er in de wet zelf geen zogenaamde *sunset clause* ingeschreven: op basis van de wettekst blijkt dus niet dat het slechts een tijdelijke belasting betreft. De enige datum die in de wet wordt vermeld, is de verplichting voor het Ministerie van Financiën om tegen 2025 de DST te evalueren.²¹⁹ Bovendien wordt nergens verduidelijkt wat onder 'tijdelijk' moet worden begrepen.²²⁰ Of zoals de Minister van Financiën Jesse Norman stelt: "*It is not often that I am invited to engage in philosophical speculation on the nature of time*"²²¹ waarbij hij nog vermeldt dat er geen wettelijke definitie van 'tijdelijk' bestaat.²²²

Is de DST dan tijdelijk te noemen? In het verleden is overigens al gebleken dat een zogenaamd tijdelijke belasting zich kan ontpoppen tot een permanent systeem.²²³ Dat geldt trouwens ook voor het btw-stelsel, dat 50 jaar na het voornemen om een definitief stelsel te creëren, nog steeds een voorlopig stelsel is, hoewel er de laatste jaren wel meer perspectief is op een definitief stelsel.²²⁴ Door geen *sunset clause* te voorzien, blijft de deur voor een permanente DDB dus op een kier staan.

2.2 Definiëring van 'digitale diensten'

2.2.1 België

96. Net zoals in het EU-voorstel worden de digitale diensten gedefinieerd in de bepaling omtrent het belastbaar inkomen (artikel 4) in plaats van die definitie onder de bepaling te plaatsen waar de definities worden gegeven (artikel 2).

97. Het Belgische Wetsvoorstel neemt bovendien letterlijk de drie soorten digitale diensten over die in het EU-voorstel worden onderscheiden: gerichte advertenties plaatsen, bemiddelingsdiensten aanbieden en de doorgifte van gebruikersdata (zie *Supra*, nrs. 50, 57, 63). Heel artikel 4 van het Wetsvoorstel is inhoudelijk een kopie van artikel 3 van het EU-voorstel. De wetgever heeft in de toelichting zelfs ergens de woorden 'deze richtlijn' laten staan, waar duidelijk 'dit wetsvoorstel' wordt bedoeld.²²⁵ Er kan dan ook worden verwezen naar de bespreking van het EU-voorstel (zie *Supra*, nrs. 48-70).

²¹⁹ Section 71 Finance Act 2020.

²²⁰ Finance Bill 2019-21, Committee Debate, Sixth Sitting, House of Commons, 11 juni 2020, Column 159, [https://hansard.parliament.uk/commons/2020-06-11/debates/260687eb-bb67-49c1-a1b8-e121b5c2d79c/FinanceBill\(SixthSitting\)](https://hansard.parliament.uk/commons/2020-06-11/debates/260687eb-bb67-49c1-a1b8-e121b5c2d79c/FinanceBill(SixthSitting)) (hierna: Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 6th Sitting).

²²¹ Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 6th Sitting, Column 159.

²²² *Ibid.*

²²³ Finance Bill 2019-21, Report stage: First Sitting, House of Commons, 1 juli 2020, Column 367 (hierna: Finance Bill 2019-21, Report: 1st Sitting), <https://hansard.parliament.uk/commons/2020-07-01/debates/F5897F1B-0A89-419F-8C1D-875712FA535E/FinanceBill>.

²²⁴ Richtl.Raad nr. 67/227/EEG, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, *Pb.L.* 14 april 1967, afl. 71, 1301-1303, voorlaatste overweging; Voorstel (Comm.) voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft harmonisering en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel en tot invoering van het definitieve stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, 4 oktober 2017, COM(2017)569 def – 2017/0251(CNS); Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over een actieplan betreffende de btw "Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om knopen door te hakken", 7 april 2016, COM(2016)148 def, 3; A. FAIRPO en D. SALTER, *Revenue Law: Principles and Practice* (37^e editie), Londen, Bloomsbury Professional, 2019, 1397; M. GOVERS, F. BORGER en P. RAES, *Handboek btw 2020-2021*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 27.

²²⁵ Wetsvoorstel, 6. Het betreft de zin: "Met andere woorden: deze richtlijn ziet op bedrijfsmodellen die in hun huidige vorm niet zouden kunnen bestaan zonder inbreng van de gebruiker". Die zin (en de hele alinea) staat ook letterlijk in de toelichting van het EU-voorstel.

2.2.2 Frankrijk

98. De Franse wet beperkt zich tot twee formele categorieën van belastbare diensten: bemiddelingsdiensten tussen gebruikers en het aanbieden van de mogelijkheid gerichte advertenties te plaatsen.²²⁶ De verkoop aan derden van gebruikersgegevens maakt integrerend deel uit van de tweede categorie, aangezien het toelaat de effectiviteit van gerichte advertenties te verbeteren.²²⁷

99. Andere digitale diensten worden volgens de wetgever gekenmerkt door meer klassieke mechanismen van waardecreatie. Deze vallen dus buiten het toepassingsgebied van de TSN. Het betreft onder andere de online verkoop van goederen (e-commerce) of online advertenties die op een website verschijnen en voor alle bezoekers ervan hetzelfde zijn.²²⁸

100. De diensten die voldoen aan de definitie van belastbare dienst worden toch uitgesloten van de DDB wanneer zij worden verricht tussen ondernemingen van eenzelfde groep.²²⁹

(a) Het begrip 'digitale interface'

101. Beide categorieën van belastbare diensten die hieronder in detail worden besproken, steunen op het gebruik van een digitale interface.²³⁰ In tegenstelling tot het Europese voorstel (zie *Supra*, nr. 50), geeft de Franse wet zelf geen definitie van dit begrip.

102. De fiscale administratie bracht enkele verduidelijkingen naar aanleiding van een publieke consultatieronde die liep van 23 april tot en met 23 mei 2020. Het begrip 'digitale interface' werd uitgeklaard.²³¹ Het betreft elke software die een of meerdere gebruikers toelaat om zowel informatie te versturen als te ontvangen. Meer bepaald gaat het om het geheel van software dat de werking van websites verzekert, applicaties voor gsm's en smart-tv's en in het algemeen elke vorm van software verbonden met een netwerk dat de uitwisseling van informatie tussen gebruikers toelaat. Eenzelfde digitale interface kan bestaan uit meerdere 'versies' die een integrerend geheel vormen: de app voor de smartphone en de internetversie van eenzelfde website zijn eenzelfde digitale interface, zelfs al zijn de functies niet strikt identiek omwille van de eigenheid van elke versie.²³²

103. Verder wordt verduidelijkt dat de exploitant van de interface zelf nooit een gebruiker is. De interacties die hij heeft met gebruikers zullen dus geen belastbare bemiddelingsdienst uitmaken.²³³

(b) Bemiddeling tussen gebruikers

104. Artikel 299, II, 1^o CGI bepaalt als eerste belastbare dienst de terbeschikkingstelling, via elektronische communicatiemiddelen, van een digitale interface die gebruikers toelaat met andere gebruikers contact te maken en te interageren met hen, voornamelijk met het oog op de levering van goederen of het verstrekken van diensten rechtstreeks tussen deze gebruikers.

²²⁶ Art. 1, I wet van 29 juli 2019 *juncto* art. 299, II CGI.

²²⁷ Étude d'impact, ECOE1902865L/Bleue-1, 8-9.

²²⁸ *Ibid.*, 9.

²²⁹ Art. 299, II, laatste lid CGI.

²³⁰ Direction générale des Finances publiques, "TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Règles communes", 23 maart 2020, BOI-TCA-TSN-10-10-10-23/03/2020, §30 (hierna : BOI-TCA-TSN-10-10-10-23/03/2020).

²³¹ *Ibid.*, §30 t.e.m. §60.

²³² *Ibid.*, §40; er zijn bv. verschillen tussen de versie van Facebook die via de website wordt bezocht en de Facebook-app voor de smartphone, maar toch gaat het om eenzelfde digitale interface.

²³³ *Ibid.*, §60.

105. Het contact opnemen en interageren tussen gebruikers beslaat de wederzijdse uitwisseling van informatie tussen hen, in de ruimste zin. Dit omvat niet contact opnemen met de exploitant van de digitale interface. Een publicatie op de digitale interface door de exploitant ervan valt niet onder de definitie van bemiddelingsdienst. Het kan wel een gerichte advertentiedienst uitmaken.²³⁴

106. In de impactstudie wordt verduidelijkt dat het een dienst betreft die toelaat dat twee gebruikers met complementaire belangen met elkaar in contact kunnen treden, bijvoorbeeld een koper en een verkoper. Het kan zowel B2B, C2C als B2C relaties betreffen. Er wordt benadrukt dat enkel deze bemiddeling, die weliswaar een economische transactie kan faciliteren, wordt belast en dus niet de eventuele onderliggende transactie tussen de gebruikers.²³⁵

107. Of een bepaalde dienst als bemiddelingsdienst wordt aangemerkt, wordt uitsluitend bepaald op basis van de in de wet vermelde materiële criteria en is niet afhankelijk van enige economische, commerciële of contractuele overweging. De commerciële benaming die wordt gegeven aan een bepaalde dienst is dus geen pertinent criterium.²³⁶ Evenmin is het van het belang dat de toegang tot of gebruik van de digitale interface (gedeeltelijk) gratis is voor de gebruikers.²³⁷

Ook de finaliteit van de interacties tussen gebruikers is irrelevant voor de bepaling van het toepassingsgebied, maar het laat wel toe de subcategorie binnen de bemiddelingsdiensten nader te bepalen: ofwel bestaat de dienst uit het ter beschikking stellen van een marktplaats, ofwel heeft de dienst tot doel gebruikers met elkaar in contact te brengen.²³⁸

108. Gelet op de concrete omschrijvingen die de administratie geeft²³⁹, vallen onder deze eerste soort dienst dus onder andere Amazon, Uber (Eats), Deliveroo²⁴⁰, Facebook Marketplace en eBay (eerste subcategorie) maar bijvoorbeeld ook Facebook en Instagram (tweede subcategorie). Wanneer de transactie zelf niet met behulp van de interface wordt gerealiseerd, valt deze bemiddelingsdienst dus onder de tweede subcategorie, die negatief wordt uitgelegd als "de bemiddelingsdiensten die geen marktplaats uitmaken".²⁴¹ Hieronder vallen ook online *multiplayer*-spelen, ongeacht op welke manier toegankelijk, of diensten die toegang geven tot de online *multiplayer*-modus van een spel.²⁴² Dit is een belangrijk verschil met het Europese DDB-voorstel, waarin net deze soort dienst uitdrukkelijk wordt uitgesloten (zie *Supra*, nr. 60).

109. Er worden onmiddellijk drie diensten uitgesloten, op limitatieve wijze.²⁴³ Het betreft de volgende gevallen: (i) de digitale interface wordt door de exploitant ervan hoofdzakelijk gebruikt om aan gebruikers digitale inhoud te leveren of om communicatie- of betaaldiensten aan te bieden; (ii) de digitale interface wordt gebruikt om bepaalde financiële systemen en diensten te beheren en (iii)

²³⁴ Direction générale des Finances publiques-impôts, "TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Services d'intermédiation numérique", 30 maart 2020, BOI-TCA-TSN-10-10-20-30/03/2020, §20 en §30 (hierna: BOI-TCA-TSN-10-10-20).

²³⁵ Art. 299bis, I, 3° CGI; Étude d'impact, ECOE1902865L/Bleue-1, 8.

²³⁶ BOI-TCA-TSN-10-10-20, §40.

²³⁷ *Ibid.*, §50.

²³⁸ *Ibid.*, §60.

²³⁹ *Ibid.*, §70.

²⁴⁰ www.deliveroo.co.uk.

²⁴¹ BOI-TCA-TSN-10-10-20, §100.

²⁴² *Ibid.*, §100.

²⁴³ *Ibid.*, §110.

de digitale interface heeft de aan- of verkoop van prestaties gericht op het plaatsen van gerichte advertenties tot doel.²⁴⁴ Wanneer eenzelfde interface tegelijk voorziet in een bemiddelingsdienst en een gerichte advertentiedienst, hebben die uitsluitingen enkel betrekking op de bemiddelingsdienst, niet op de gerichte advertentiedienst.²⁴⁵

110. Onder uitzondering (i) is het cruciaal dat de exploitant zelf die diensten aanbiedt én dat de bemiddelingsdiensten die eraan te pas komen slechts accessoir zijn aan die genoemde diensten.²⁴⁶ De administratie verwijst naar de Europese rechtspraak inzake btw om te bepalen of een bepaald element al dan niet accessoir is.²⁴⁷ Hoe dan ook is het niet voldoende dat de bemiddelingsdienst louter minder belangrijk is dan de levering van de digitale inhoud, communicatie- of betaaldienst.²⁴⁸ Wat betreft de digitale inhoud moet de exploitant van de interface beschikken over het eigendomsrecht of de distributierechten van die inhoud.²⁴⁹ Deze eerste uitzondering is enkel van toepassing indien de interface de levering van de digitale inhoud technisch mogelijk maakt.²⁵⁰

Nog onder deze eerste uitzondering vallen communicatiediensten. Het betreft de mogelijkheid tot directe interactie tussen personen die elkaar reeds kennen.²⁵¹ Ook in het Europese DDB-voorstel worden deze soort diensten uitdrukkelijk uitgesloten (zie *Supra*, nr. 58).

111. De administratie geeft enkele concrete gevallen die in het bijzonder onder uitzondering (iii) kunnen vallen.²⁵² Een eerste toepassingsgeval zijn *ad-exchanges*, zijnde digitale marktplaatsen die kopers en verkopers van adverteerruimte samenbrengen.²⁵³ Daarnaast vallen ook *demand-side platforms* en *supply-side platforms* onder deze uitzondering. Deze platformen automatiseren en optimaliseren de aan- en verkoop van advertenties *en masse*.²⁵⁴ Een derde toepassing van deze uitzondering zijn de *ad-servers*. Zij maken het management van advertenties mogelijk doordat de *ad-server* zelf beslist, in real-time, wat de beste advertenties zijn gebaseerd op relevantie, budgetten en inkomstendoelen.²⁵⁵ Deze diensten vormen een uitzondering op de eerste categorie belastbare diensten omdat ze door de volgende categorie worden gevat.

(c) Aanbieden van gerichte advertenties

112. De tweede belastbare dienst betreft commerciële diensten voor adverteerders ter plaatsing van gerichte advertenties op een digitale interface in functie van gebruikersgegevens die worden verzameld of gegenereerd doordat de gebruikers de interface raadplegen.²⁵⁶

²⁴⁴ Art. 299, II, 1°, a) t.e.m. c) GCI.

²⁴⁵ BOI-TCA-TSN-10-10-20, §120.

²⁴⁶ *Ibid.*, §130 en §160.

²⁴⁷ HvJ 10 november 2016, C-432/15, *Baštová*, ECLI:EU:C:2016:855, r.o. 70-74; HvJ 27 oktober 2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen en OV Bank*, ECLI:EU:C:2005:649, r.o. 22; BOI-TCA-TSN-10-10-20, §130.

²⁴⁸ BOI-TCA-TSN-10-10-20, §130.

²⁴⁹ *Ibid.*, §150.

²⁵⁰ *Ibid.*, §160.

²⁵¹ *Ibid.*, §180.

²⁵² *Ibid.*, §320.

²⁵³ W. DVORÁK en M. HENZINGER, "Online Ad Assignment with an Ad Exchange", 1-2, <https://homepage.univie.ac.at/wolfgang.dvorak/files/waoa-adexchange.pdf>.

²⁵⁴ C. SHUPTRINE, "What is an Ad Server? The Definitive Guide for 2021", 15 januari 2021, <https://www.kevel.co/blog/what-is-an-ad-server/>.

²⁵⁵ *Ibid.*

²⁵⁶ Art. 299, II, eerste lid, 2° CGI.

Ook de gegevens gegenereerd via het gebruik van een interface waarvan de terbeschikkingstelling geen belastbare dienst is wegens toepassing van de derde uitzondering op bemiddelingsdiensten (zie *Supra*, nr. 109, 111) vallen hieronder.

113. Het kan gaan om aankoopdiensten van grote digitale bedrijven die advertieruimte aanbieden op hun pagina, in het bijzonder de sociale netwerken en zoekmachines. Ook aankoopplatformen die voorzien in geautomatiseerde aan- of verkoop van gerichte advertieruimte vallen hieronder. Verder kan het gaan om de stockage en gerichte verspreiding van advertenties. Ook diensten betreffende publiciteitscontrole en diensten ter beheer en de overdracht van gebruikersgegevens zijn hierin vervat.²⁵⁷

114. Het betreft dus diensten die het mogelijk maken voor adverteerders om bepaalde advertenties weer te geven op een internetpagina in functie van individuele gebruikersgegevens. De impactstudie legt de nadruk op gegevens die behaald kunnen worden via trefwoorden die de gebruiker ingeeft in een zoekmachine. In een voetnoot wordt ook gewezen op het belang van cookies, die het voor iedere beheerder van een website mogelijk maken informatie te verzamelen over het onlinegedrag van hun bezoekers. Daarnaast wordt ook gewezen op de sociale netwerken, waar gebruikers vrijwillig informatie prijsgeven die hen karakteriseert.²⁵⁸

115. Deze tweede categorie van belastbare dienst kan volgens de administratie, net zoals de bemiddelingsdiensten (zie *Supra*, nr. 107-108), worden onderverdeeld in twee subcategorieën.²⁵⁹ Enerzijds kan het gaan om het plaatsen van gerichte advertenties, anderzijds valt ook de zuivere overdracht van gebruikersgegevens onder deze categorie.

2.2.3 Verenigd Koninkrijk

116. *Sections* 40-45 Finance Act 2020 bepalen wat onder de DST wordt beschouwd als digitale dienst. De eerste definiëring is eigenlijk ook geen inhoudelijk definitie: er wordt bepaald dat de inkomsten uit digitale diensten van een groep gelijk zijn aan de totale hoeveelheid inkomsten die aan de leden van die groep toekomen en die verband houden met eender welke digitale dienst van eender welk lid van de groep.²⁶⁰ Opvallend is dat hier in de definitie van digitale diensten enkel wordt gesproken over het groepsniveau (zie *Infra*, nr. 136, 164).

117. In *Section* 43 worden drie diensten opgesomd die een belastbare digitale dienst in de zin van de DST zijn. Het betreft sociale mediadiensten, het aanbieden van een internetzoekmachine en een online marktplaats ter beschikking stellen.²⁶¹

118. Een opvallend verschil met de Europese, Belgische en de Franse DDBs is dat de Britse versie geen gebruik maakt van het begrip 'digitale interface', terwijl dat wel centraal staat in de andere drie DDBs (zie *Supra*, nrs. 50, 97, 101).

²⁵⁷ Étude d'impact, ECOE1902865L/Bleue-1, 14.

²⁵⁸ *Ibid.*, 8-9.

²⁵⁹ BOI-TCA-TSN-10-10-23/03/2020, §1.

²⁶⁰ Section 40(2) Finance Act 2020.

²⁶¹ Section 43(2) Finance Act 2020.

119. Ook onder de DST worden financiële diensten uitgesloten. Meer bepaald gaat het om een uitsluiting voor online financiële marktplaatsen.²⁶² Uit de definitie daarvan blijkt het mogelijk veranderlijk karakter van deze soort marktplaatsen: een online marktplaats is een online financiële marktplaats voor het relevante boekjaar wanneer meer dan de helft van de inkomsten in dat boekjaar voortkomen uit het faciliteren door de dienstverlener van de verhandeling van financiële instrumenten (ook de creatie daarvan), grondstoffen (op grondstoffenbeurzen) of vreemde valuta.²⁶³ Onder financiële instrumenten vallen ook verzekeringscontracten.²⁶⁴

De verantwoording voor deze uitsluiting wordt gezocht in het sterk gereguleerde karakter van financiële diensten, wat ervoor zorgt dat deze financiële marktplaatsen niet op eenzelfde wijze met gebruikers kunnen omgaan als andere marktplaatsen.²⁶⁵

(a) Sociale mediadiensten

120. De eerste soort digitale dienst bestaat uit het aanbieden van sociale mediadiensten. Om als zodanig te kwalificeren, moeten twee voorwaarden voldaan zijn. Ten eerste moet het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen van de dienst erin bestaan interactie tussen gebruikers te promoten.²⁶⁶ Hierin vervat is ook de interactie tussen gebruikers en de inhoud die zij genereren.²⁶⁷ Ten tweede moet een significant kenmerk van de dienst bestaan in de terbeschikkingstelling van door gebruikers gegenereerde content.²⁶⁸

121. De administratie geeft een niet-limitatieve opsomming van diensten die onder sociale media vallen: sociale netwerken (Facebook²⁶⁹), professionele netwerken (LinkedIn²⁷⁰), micro-blogging platformen (Twitter²⁷¹), platformen waarop video's of afbeeldingen worden gedeeld (TikTok²⁷²), online dating websites (Tinder²⁷³) en platformen waarvan de bestaansreden vooral het delen van recensies is (Trustpilot²⁷⁴).²⁷⁵

(b) Internetzoekmachine

122. De tweede soort dienst die geïmplementeerd wordt door de DST, is het aanbieden van een internetzoekmachine.²⁷⁶ Deze dienst wordt negatief gedefinieerd. Het houdt namelijk niet in, de actiemogelijkheid op een website die een persoon enkel in staat stelt om het materiaal op die website en eventueel op sterk verbonden websites te doorzoeken, zogenaamde 'interne zoekmachines'.²⁷⁷

²⁶² Section 45 Finance Act 2020.

²⁶³ Section 45(2) en (3) Finance Act 2020.

²⁶⁴ Section 45(4) Finance Act 2020 *juncto* Section 64 Finance Act 2012.

²⁶⁵ Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 5th Sitting, Column 127.

²⁶⁶ Zie voor duiding HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST14500 – Promoting User Interaction.

²⁶⁷ Section 43(3)(a) Finance Act 2020.

²⁶⁸ Section 43(3)(b) Finance Act 2020; zie voor verdere duiding van deze begrippen HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST14600 – User generated content.

²⁶⁹ <https://www.facebook.com/>.

²⁷⁰ <https://nl.linkedin.com/>.

²⁷¹ <https://twitter.com/>.

²⁷² <https://www.tiktok.com/>.

²⁷³ <https://tinder.com/nl/>.

²⁷⁴ <https://nl-be.trustpilot.com/>.

²⁷⁵ HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST14300 – Social Media – Intended Scope.

²⁷⁶ Section 43(4) Finance Act 2020.

²⁷⁷ Section 43(4) Finance Act 2020; HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST16400 – Treatment of Internal Search Engines.

Hieronder valt bijvoorbeeld de zoekbalk van een webshop die de gebruiker in staat stelt het assortiment te doorzoeken.

123. Voor het overige moet dit begrip dus in haar gebruikelijke betekenis worden begrepen.²⁷⁸ De administratie omschrijft dit ruim als een onlinedienst waarvan het hoofddoel is gebruikers in staat te stellen te zoeken naar webpagina's of informatie op het internet, door het invoeren van een zoekterm, waarbij de resultaten van de zoekopdracht worden opgelijst.²⁷⁹

(c) Online marktplaats

124. De laatste soort digitale dienst is het exploiteren van een online marktplaats.²⁸⁰ Een dienst moet twee voorwaarden vervullen om te kwalificeren als zodanig: (i) het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen is het verkopen van specifieke zaken makkelijker maken voor gebruikers²⁸¹ en (ii) de dienst stelt gebruikers in staat om zaken te verkopen, te adverteren of op een andere manier te koop aan te bieden aan gebruikers.²⁸² 'Zaken' betekent elke soort dienst, goed of andere vorm van eigendom.²⁸³ Elke verwijzing naar 'verkoop' omvat ook verhuren.²⁸⁴

125. Ook hier wordt zuivere e-commerce uitgesloten. Een online marktplaats behelst enkel gevallen waarin een bedrijf optreedt als tussenpersoon.²⁸⁵ Aanwijzingen voor een online marktplaats zijn: (i) de betaalde vergoeding voor op het platform gekochte producten wordt niet als opbrengst in de boekhouding opgenomen, omdat de prestatieverplichtingen voor dat product berusten bij de derde partij-gebruiker die via het platform zijn producten verkoopt, (ii) het platform is erop gericht om zoveel mogelijk verkopers aan te trekken, (iii) er is concurrentie tussen de verschillende verkopers, (iv) er is effectief een online ruimte waar de producten worden aangeboden en (v) er is een verband tussen inkomsten voor het platform en het aantal transacties.²⁸⁶

(d) Geassocieerde online advertentiediensten

126. Het aanbieden van gerichte online advertentiediensten is geen afzonderlijke categorie. Dat is een duidelijk verschil met het Europese en Belgische voorstel en de Franse wet (zie *Supra*, nr. 50, 97, 112). Elke verwijzing naar het aanbieden van een van de drie beschreven diensten houdt ook het uitoefenen van een geassocieerde online advertentiedienst in.²⁸⁷ Hieronder wordt begrepen, een online dienst die (i) online adverteren faciliteert en (ii) een belangrijk voordeel haalt uit de associatie met een van de drie beschreven diensten.²⁸⁸ Wanneer een geassocieerde online advertentiedienst

²⁷⁸ HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST16200 – Search Engines – Overview.

²⁷⁹ *Ibid.*

²⁸⁰ Section 43(5) Finance Act 2020.

²⁸¹ 'Zaken' is hier de vertaling van 'things', dus niet in de (Belgische) goederenrechtelijke betekenis van 'zaken'.

²⁸² Section 43(5) Finance Act 2020.

²⁸³ Section 43(6)(a) Finance Act 2020; de wetsbepaling gebruikt de term 'ownership', wat in *common law* eigenlijk geen juridische betekenis heeft aangezien dat rechtstelsel het concept 'eigendom' niet kent (S. VAN ERP (ed.), B. AKKERMANS (ed.), A. BRAUN, M. HINTEREGGER, C. LEBON, M. MILO, V. SAGAERT, W. SWADLING en L. VAN VLIET, *Ius commune casebooks for the common law of Europe. Cases, Materials and Text on Property Law*, Oxford, Hart Publishing, 2020, 312, 346-348, 362).

²⁸⁴ Section 43(6)(b) Finance Act 2020.

²⁸⁵ HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST18200 – Online Marketplace – Intended Scope.

²⁸⁶ HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST18500 – Online Marketplace – The Main Purpose Test.

²⁸⁷ Section 43(7) Finance Act 2020.

²⁸⁸ Section 43(8) Finance Act 2020.

uit meerdere digitale diensten een belangrijk voordeel haalt, moeten de inkomsten die daaruit voortkomen worden toegewezen aan elk van die diensten, op een billijke en redelijke wijze.²⁸⁹

127. Inkomsten uit online advertentiediensten worden dus enkel in aanmerking genomen wanneer die diensten gelinkt zijn aan en een significant voordeel halen uit hun associatie met een digitale dienst. Het maakt niet uit hoe sterk de link is tussen beide soorten diensten of op welke manier ze gelinkt zijn.²⁹⁰ Het is hoe dan ook geen algemene belasting op online advertenties.²⁹¹

2.3 De belastingplichtigen

2.3.1 België

128. Ook hier houdt de Belgische wetgever vast aan het EU-voorstel: artikel 5 Wetsvoorstel is bijna een exacte kopie van artikel 4 van het EU-voorstel. Om als DDB-plichtig te kwalificeren, moeten er ook hier twee drempels worden overschreden. Het totale bedrag aan wereldwijde inkomsten gedurende het relevante boekjaar moet meer bedragen dan 750 miljoen euro en het totale van digitale activiteiten afkomstige bedrag aan belastbare inkomsten dat door de entiteit in de loop van het relevante boekjaar op nationaal niveau is verworven, moet hoger zijn dan 25 miljoen euro. Ook hier blijkt duidelijk de *copy-paste*-techniek die de Belgische wetgever hanteerde: in de toelichting bij het Wetsvoorstel wordt het tweede drempelbedrag bepaald op 50 miljoen euro, zoals in het EU-voorstel. Volgens de eigenlijke bepaling is het dus 25 miljoen euro. Het advies van de Raad van State spreekt ook van 25 miljoen euro, dus het valt aan te nemen dat de wetgever ook dat bedrag bedoelde.²⁹² Aangezien het Wetsvoorstel ook hier exact de toelichting overneemt van de Commissie, volstaat het om te verwijzen naar de bespreking daar (zie *Supra*, nrs. 66-67).

129. Hoewel initieel dus voor de eerste drempel werd gekeken naar het totale wereldwijde inkomen, werd dit door een amendement gewijzigd en moet nu worden gekeken naar de wereldwijde inkomsten uit digitale diensten. Op die manier wil de wetgever zich conformeren aan de Franse TSN en Britse DST.²⁹³ Er werd ook met betrekking tot de tweede drempel een amendement aangenomen, waardoor die nog slechts 5 miljoen euro bedraagt.²⁹⁴ Er wordt geargumenteed dat 25 miljoen euro te hoog was gelet op het bedrag van 50 miljoen euro in het Europese DDB-voorstel en rekening houdend met de grensbedragen die andere landen gebruiken, waarbij wordt gewezen op de bevolkingsaantallen.²⁹⁵

130. Voor de tweede drempel moet dus worden bepaald of de belastbare inkomsten in België werden verworven, wat het geval is wanneer de gebruikers met betrekking tot de belastbare dienst zich in dat belastingtijdvak in België bevinden.²⁹⁶ Ook hier wordt letterlijk desbetreffende bepaling van het EU-voorstel overgenomen.²⁹⁷ Zie hiervoor *Supra*, nrs. 66, 68.

²⁸⁹ Section 43(9) Finance Act 2020.

²⁹⁰ *Ibid.*

²⁹¹ HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST19100 – Associated Online Advertising Service – Overview.

²⁹² Adv.RvS nr. 67.033/3, 6.

²⁹³ Amendementen op het wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige digitaaldienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de "internetgiganten", *Parl.St.* 2019, nr. 0096/005 (hierna: Wetsvoorstel – AMENDEMENTEN), amendement 3, 2°.

²⁹⁴ Wetsvoorstel – AMENDEMENTEN, amendement 3, 3°.

²⁹⁵ Wetsvoorstel – AMENDEMENTEN, verantwoording bij amendement 3.

²⁹⁶ Art. 6, §1 Wetsvoorstel.

²⁹⁷ Art. 6, §2 Wetsvoorstel.

2.3.2 Frankrijk

131. Belastingplichtig zijn alle bedrijven, ongeacht waar gevestigd, waarvan de inkomsten uit belastbare diensten gedurende een inkomstenjaar twee drempels overschrijden: (i) 750 miljoen euro wereldwijde inkomsten uit digitale diensten en (ii) 25 miljoen euro inkomsten uit digitale diensten geleverd in Frankrijk.²⁹⁸ Voor verbonden ondernemingen (in de zin van de *Code de commerce*) wordt gekeken naar de geconsolideerde cijfers.²⁹⁹

132. Om te bepalen of de tweede drempel werd overschreden is het noodzakelijk te weten wanneer een belastbare dienst in Frankrijk werd geleverd. Dit wordt geregeld in artikel 299 bis, II en III CGI.

Voor bemiddelingsdiensten wordt een onderscheid gemaakt tussen de situatie waarin de interface een levering van goederen of diensten helpt bewerkstelligen tussen gebruikers en de situatie waarin dat niet het geval is. Voor de eerste situatie is de dienst geleverd in Frankrijk wanneer een overeenkomst werd gesloten door een gebruiker gelokaliseerd in Frankrijk.³⁰⁰ Voor de tweede situatie is de dienst geleverd in Frankrijk wanneer een van de gebruikers beschikt over een account dat werd geopend vanuit Frankrijk en dat hem toegang verleent tot de diensten op de interface.³⁰¹

Voor de gerichte advertentiediensten wordt een onderscheid gemaakt tussen de verkoop van gegevens gegenereerd of verzameld door middel van het raadplegen van de digitale interface door de gebruiker enerzijds, en alle andere gerichte advertentiediensten anderzijds. In het eerste geval is die dienst geleverd in Frankrijk wanneer de verkochte gegevens voortkomen uit het raadplegen van dergelijke interfaces door een gebruiker gelokaliseerd in Frankrijk.³⁰² In het tweede geval wordt de dienst geleverd in Frankrijk wanneer de advertentie door die gebruiker wordt geconsulteerd wanneer hij in Frankrijk is.³⁰³

133. De volgende cruciale vraag is dus wanneer een gebruiker gelokaliseerd is in Frankrijk. Dit is het geval wanneer hij de digitale interface raadpleegt via een toestel dat zich in Frankrijk bevindt. De plaats van een toestel kan door alle middelen worden bepaald, met respect voor de regelgeving betreffende persoonsgegevens. De wet noemt specifiek het IP-adres van het toestel als mogelijkheid.³⁰⁴ Daarbij kan worden verwezen naar de opmerkingen in *Supra*, nr. 75.

134. Artikel 300 CGI regelt de modaliteiten voor de aangifte en voldoening van de belasting. De verduidelijkingen van de administratie betreffen hier voornamelijk de aangifte- en boekhoudverplichtingen van belastingplichtigen en de controle.³⁰⁵

²⁹⁸ Art. 299, III CGI.

²⁹⁹ Art. 299, III, tweede lid CGI *juncto* art. L. 233-16 Code de commerce.

³⁰⁰ Art. 299 bis, II, 1^o CGI.

³⁰¹ Art. 299 bis, II, 2^o CGI.

³⁰² Art. 299 bis, III, 2^o CGI.

³⁰³ Art. 299 bis, III, 1^o CGI.

³⁰⁴ Art. 299 bis, I, 2^o CGI.

³⁰⁵ Zie Direction générale des Finances publiques-Impôts, "TCA – Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux", BOI-TCA-TSN-30-10-30/03/2020 en BOI-TCA-TSN-30-20-30/03/2020, 30 maart 2020.

135. Uit de gehanteerde drempels volgt dat enkel zeer grote spelers gevat worden door de TSN. Dat was ook duidelijk de bedoeling van de regering.³⁰⁶ Ook volgens de impactstudie worden enkel grote ondernemingen met significante digitale activiteiten op nationaal én mondiaal niveau geaffecteerd. Er werden een dertigtal groepen geïdentificeerd die binnen het toepassingsgebied van de TSN zouden vallen.³⁰⁷

2.3.3 Verenigd Koninkrijk

136. Zoals eerder aangehaald (zie *Supra*, nr. 116) spreekt de Britse DST-regeling van een 'groep' in de context van belastingplichtigen. Alleen in de allereerste bepaling aangaande de DST wordt gesproken over een 'persoon'.³⁰⁸ Ook de gehanteerde inkomstendrempels worden bepaald op groepsniveau.³⁰⁹ Bij het lezen van de wettekst lijkt het dus dat enkel groepen belastingplichtig kunnen zijn. Uit nader onderzoek blijkt dat de inkomsten op groepsniveau gebruikt worden voor de toetsing aan de inkomstendrempels, maar dat het wel een 'relevante persoon' is die belastingplichtig zal zijn.³¹⁰ Een 'relevante persoon' is elke persoon die lid was van de groep tijdens het boekjaar.³¹¹ Er wordt dus eerst nagegaan of de inkomsten op groepsniveau een bepaalde drempel bereiken, waarna wordt gekeken naar de leden van de groep en voor elk van hen wordt berekend over welk aandeel in de inkomsten van de groep zij DST verschuldigd zijn.³¹²

137. Veel verder in de DST-regeling wordt toegelicht wat een 'groep' is. In eerste instantie is een groep een relevante entiteit, zijnde een (i) bedrijf (*company*) of (ii) een entiteit waarvan de aandelen zijn opgenomen op een erkende beurs en die voldoende wijdverspreid zijn.³¹³ Kwalificeert daarnaast ook als een groep: hetzij een entiteit die lid is van een GAAP-groep en geen dochter is van een relevante entiteit die zelf lid is van een GAAP-groep, hetzij een entiteit die geen lid is van een GAAP-groep.³¹⁴ Tot slot betekent een groep ook elke dochter van een entiteit zoals hiervoor omschreven.³¹⁵ De verwijzing naar boekhoudkundige definities om het begrip 'groep' te definiëren, is ingegeven vanuit het doel om de administratieve last van de nieuwe belasting te minimaliseren en de begrijpelijkheid te verhogen.³¹⁶

138. De eerste stap om te bepalen of een persoon belastingplichtig is, is dus kijken naar de groep waarvan deze persoon deel uitmaakt. De inkomsten van die groep moeten twee drempels overschrijden tijdens een boekjaar: (i) de totale inkomsten uit digitale diensten die toekomen aan de leden van de groep overstijgen 500 miljoen Britse pond en (ii) de totale Britse inkomsten uit

³⁰⁶ S. CO., "Taxe Gafa : les géants du numérique sont «des adversaires des Etats», estime Bruno Le Maire", *Le Parisien*, 4 november 2020, <https://www.leparisien.fr/economie/amazon-google-facebook-les-geants-du-numerique-sont-des-adversaires-des-etats-estime-bruno-le-maire-04-11-2020-8406564.php>.

³⁰⁷ Étude d'impact, ECOE1902865L/Bleue-1, 19.

³⁰⁸ Section 39(1) Finance Act 2020.

³⁰⁹ Section 46(1) Finance Act 2020.

³¹⁰ Section 47(1)-(3) Finance Act 2020.

³¹¹ Section 47(3) Finance Act 2020.

³¹² *Ibid.*

³¹³ Section 57(1)(a)(i) *juncto* Section 58(1) Finance Act 2020.

³¹⁴ Section 57(1)(a)(ii) *juncto* Section 57(2)-(3) Finance Act 2020; GAAP staat voor Generally Accepted Accounting Principles of algemeen aanvaarde boekhoudprincipes in een jurisdictie. Een GAAP-groep is dan een groep in de zin van deze boekhoudprincipes, in het geval van het VK de UK GAAP genoemd. Zie ook Section 57(5)-(6) *juncto* Section 64 Finance Act 2020.

³¹⁵ Section 57 (1)(b) Finance Act 2020.

³¹⁶ Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 6th Sitting, Column 159.

digitale diensten die toekomen aan de leden van de groep overstijgen 25 miljoen Britse pond.³¹⁷ Duurt het boekjaar minder lang dan een jaar, dan worden die bedragen proportioneel verminderd.³¹⁸ Die drempelbedragen worden verantwoord door te verwijzen naar proportionaliteit en naar het feit dat de DST alleen verschuldigd is door bedrijven die in de grootste mate in staat zijn om significante waarde te genereren uit gebruikersparticipatie.³¹⁹

139. Voor de tweede drempel dient dus te worden bepaald wanneer er sprake is van Britse inkomsten uit digitale diensten. Dit wordt, op groepsniveau, gedefinieerd als de inkomsten uit digitale diensten die toerekenbaar zijn aan Britse gebruikers.³²⁰ Of dat het geval is, wordt niet zoals in de Franse DDB bepaald per soort digitale dienst. Er worden daarentegen vijf situaties opgesomd waarin de inkomsten toerekenbaar zijn aan Britse gebruikers.

Dat is in eerste instantie zo wanneer de inkomsten voortkomen uit een online marktplaats, die inkomsten gelinkt zijn aan een transactie op die marktplaats en een Britse gebruiker partij was bij die transactie.³²¹ Hieronder valt bijvoorbeeld de commissie op een verkoop via een marktplaats voor de exploitant ervan.³²² Het maakt niet uit of de Britse gebruiker koper dan wel verkoper is, noch welke partij betaald heeft voor de inkomsten voor de exploitant van de marktplaats. Wanneer er een grensoverschrijdende transactie is tussen een Britse en niet-Britse gebruiker, worden de volledige inkomsten voor de marktplaats uit die transactie beschouwd als toerekenbaar aan Britse gebruikers. Dit zou dus kunnen leiden tot dubbele belasting, als het land van de niet-Britse gebruiker eenzelfde redenering toepast. Die situatie wordt ook geïllustreerd door een voorbeeld gegeven door de Franse administratie aangaande de TSN (zie *Infra*, nr. 148). Onder de DST zou in deze situatie wel toepassing gemaakt kunnen worden van de vrijstelling voor grensoverschrijdende transacties (zie *Infra*, nr. 157).³²³

Een tweede mogelijke situatie betreft de inkomsten die voortkomen uit een online marktplaats en die gelinkt zijn aan specifieke accommodatie of land in het VK.³²⁴ Deze situatie bestaat bijvoorbeeld wanneer een gebruiker een vakantiehuis boekt in het VK via een marktplaats.³²⁵ De lokalisatie van de eigenaar of verstreker van het onroerend goed is irrelevant.³²⁶

Ook de derde situatie betreft inkomsten uit online marktplaatsen, maar deze keer gaat het om inkomsten die gelinkt zijn aan het verlenen van online advertentiediensten en die betaald worden door een Britse gebruiker.³²⁷

³¹⁷ Section 46(1) Finance Act 2020; wisselkoers op 10 mei 2021 om 20u27 resp. 582.050.000 euro en 29.102.500 euro. Bron: <https://www.tijd.be/markten-live/aandelen/gbp/eur.190015675.html> (laatst geraadpleegd: 10 mei 2021).

³¹⁸ Section 46(2) Finance Act 2020.

³¹⁹ Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 5th Sitting, Column 141.

³²⁰ Section 41(2) Finance Act 2020.

³²¹ Section 41(4) Finance Act 2020.

³²² Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 5th Sitting, Column 127.

³²³ Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 5th Sitting, Column 127.

³²⁴ Section 41(5) Finance Act 2020; zie Section 42 voor de begrippen 'accommodatie' en 'land'.

³²⁵ Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 5th Sitting, Column 127.

³²⁶ HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST28000 – Property Marketplaces.

³²⁷ Section 41(6) Finance Act 2020.

Ook de vierde situatie betreft inkomsten uit online advertentiediensten, maar deze die niet onder situatie 1, 2 of 3 vallen. Die inkomsten vallen onder deze vierde situatie wanneer de advertentie gezien of anderszins geconsumeerd wordt door een Britse gebruiker.³²⁸

De vijfde situatie is een vangnetbepaling voor de inkomsten die niet onder de vorige vier situaties vallen, maar die wel gelinkt zijn aan Britse gebruikers.³²⁹ Hieronder valt elke andere soort inkomsten vergaard door sociale media en zoekmachines, bijvoorbeeld lidmaatschapskosten.³³⁰

140. Er wordt specifiek bepaald dat twee soorten inkomsten niet toerekenbaar zijn aan Britse gebruikers: (i) inkomsten voortkomend uit het exploiteren van een online marktplaats indien die gelinkt zijn aan specifieke accommodatie of land gelegen buiten het VK en de enige Britse gebruiker die partij is bij de transactie, is de verkoper van de zaak waarop de transactie betrekking heeft en (ii) in elk ander geval, de inkomsten gelinkt aan specifieke accommodatie of land gelegen buiten het VK.³³¹ De enige situatie waarin die inkomsten toch toerekenbaar zouden zijn aan een Britse gebruiker wanneer de accommodatie niet in het VK ligt, is dus wanneer de koper een Britse gebruiker is.³³²

141. Het begrip 'Britse gebruiker' staat dus centraal in het bepalen of inkomsten uit digitale diensten Brits zijn. In eerste instantie wordt het begrip 'gebruiker' in de context van de DST op negatieve wijze gedefinieerd. Vallen niet onder dat begrip: (i) de dienstverlener of een lid van dezelfde groep als de dienstverlener en (ii) een werknemer van een persoon onder (i) die handelt binnen diens bedrijvigheid.³³³ Een 'Britse gebruiker' is dan elke gebruiker voor wie het redelijkerwijs valt aan te nemen dat die zich gewoonlijk in het VK bevindt of, indien het geen individu betreft, in het VK is gevestigd.³³⁴ De lokalisatie van gebruikers gebeurt dus op basis van hun gewoonlijke locatie eerder dan op basis van hun locatie op het moment van de transactie.³³⁵ Die vaststelling is belangrijk voor de aanbevelingen in Deel IV.

142. Indien beide drempels worden bereikt op groepsniveau, zal vervolgens elke persoon die gedurende het boekjaar lid was van die groep, als belastingplichtige worden beschouwd.³³⁶

2.4 Belastbare basis en tarief

2.4.1 België

143. Artikel 8 van het Wetsvoorstel bepaalt, net zoals artikel 7 van het EU-Voorstel, dat de DDB wordt berekend door het DDB-tarief toe te passen op het in artikel 7 bedoelde aandeel in de belastbare inkomsten.

144. Het DDB-tarief bedraagt 3%.³³⁷

³²⁸ Section 41(7) Finance Act 2020.

³²⁹ Section 41(8) Finance Act 2020.

³³⁰ Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 5th Sitting, Column 127.

³³¹ Section 41(10) Finance Act 2020.

³³² Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 5th Sitting, Column 127.

³³³ Section 44(2) Finance Act 2020.

³³⁴ Section 44(3) Finance Act 2020.

³³⁵ HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST32000 – UK Users.

³³⁶ Section 47(2) Finance Act 2020.

³³⁷ Art. 9 Wetsvoorstel.

145. Opnieuw betreft het hier een kopie van het EU-voorstel en kan bijgevolg verwezen worden naar *Supra*, nrs. 71-77.

2.4.2 Frankrijk

146. Kort gezegd wordt voor de berekening van de belastbare basis de verhouding van de gebruikers in Frankrijk tot het totale aantal gebruikers in aanmerking genomen.³³⁸

147. Wanneer een dienst als dusdanig gelokaliseerd werd in Frankrijk, wordt het bedrag van de inkomsten daaruit vastgesteld als het product van (i) de totale inkomsten uit die diensten en (ii) het percentage van de diensten gelokaliseerd in Frankrijk – de ‘nationale-aanwezigheidscoëfficiënt’ (hierna: de coëfficiënt).³³⁹ Om die coëfficiënt te bepalen wordt teruggegrepen naar de criteria hierboven uiteengezet (zie *Supra*, nr. 132).³⁴⁰ De belastbare grondslag bestaat dan uit het resultaat van die vermenigvuldiging.³⁴¹ Wanneer een bedrijf verschillende belastbare diensten heeft verstrekt, zal de belastbare basis gelijk zijn aan de som van de bedragen berekend op deze manier, voor elke soort dienst.³⁴² Er zal dus voor elke soort dienst een aparte coëfficiënt bepaald moeten worden.³⁴³

148. Voor de dienst bestaande uit de terbeschikkingstelling van een marktplaats geeft de administratie volgend voorbeeld. Een bedrijf dat een marktplaats exploiteert realiseert gedurende een jaar 50.000 verkopen via de interface. 10.000 daarvan betreffen kopers gelokaliseerd in Frankrijk en verkopers in het buitenland, 5.000 daarvan zijn tussen verkopers in Frankrijk en kopers in het buitenland en 2.000 betreffen verkopen waarvan zowel koper als verkoper in Frankrijk worden gelokaliseerd. De coëfficiënt is dus gelijk aan $(10.000 + 5.000 + 2.000)/50.000 = 34\%$.

Dat is een duidelijk voorbeeld, maar het toont mijns inziens meteen aan dat deze toepassing kan leiden tot dubbele belasting. Het criterium is ‘een van de gebruikers van de interface gelokaliseerd in Frankrijk’. Wanneer de andere gebruiker in een ander land gelokaliseerd wordt en dit ander land een gelijkaardige regel toepast, wordt die verkoop dus in twee landen in aanmerking genomen voor de berekening van de belastbare basis. Dat is een duidelijke vorm van economische dubbele belasting.³⁴⁴ De Franse administratie staat hier alvast (al dan niet bewust?) niet bij stil. Ze preciseert wel nog dat, moest een verkoop of dienstverlening gelinkt aan Frankrijk geannuleerd worden, die verkoop wordt verwijderd uit het aantal verkopen voor de berekening van de coëfficiënt (dus uit de teller) in het jaar waarin de annulatie gebeurt.³⁴⁵

149. Voor de bemiddelingsdiensten verduidelijkt de administratie dat de coëfficiënt wordt berekend naar de verhouding van het aantal gebruikers die een account hebben geopend vanuit Frankrijk, daarin begrepen de gevallen waarin dat gebeurde voorafgaand aan het inkomstenjaar, en die de bemiddelingsdienst gebruikt hebben tijdens het inkomstenjaar.³⁴⁶

³³⁸ Étude d’impact, ECOE1902865L/Bleue-1, 10.

³³⁹ Art. 299bis, IV CGI.

³⁴⁰ Art. 299bis, IV, 1^o-4^o CGI.

³⁴¹ Art. 299quater, I, eerste lid CGI.

³⁴² Direction générale des Finances publiques, “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Calcul du montant à payer”, BOI-TCA-TSN-20-30/03/2020, 30 maart 2020, §20 (hierna: BOI-TCA-TSN-20-30/03/2020).

³⁴³ *Ibid.*, §250.

³⁴⁴ P. MALHERBE, *Introduction to international income taxation*, Brussel, Bruylant, 2020, 19-20.

³⁴⁵ BOI-TCA-TSN-20-30/03/2020, §280.

³⁴⁶ *Ibid.*, §300.

Wanneer een account voor bepaalde duur werd geopend wordt elke verlenging, ook een stilzwijgende, gelijkgesteld aan de opening van een account.³⁴⁷

150. Wanneer de belastbare dienst bestaat uit het plaatsen van gerichte advertenties, wordt de coëfficiënt berekend naar de verhouding van advertenties die gedurende een inkomstenjaar gericht zijn op gebruikers gelokaliseerd in Frankrijk.³⁴⁸ Of de gebruiker die advertentie ook effectief gezien heeft of erop heeft geklikt, is irrelevant.³⁴⁹

151. De coëfficiënt bij diensten die bestaan uit het overdragen van gegevens wordt berekend naar de verhouding gebruikers van wie de gegevens die worden overgedragen werden gegenereerd of verzameld naar aanleiding van de raadpleging van een digitale interface vanuit Frankrijk. Die regel is niet van toepassing wanneer de overdracht van gegevens wordt geïntegreerd in het verlenen van gerichte advertentiediensten.³⁵⁰

152. In de praktijk bestaan de totale inkomsten uit belastbare diensten voornamelijk uit de commissies en abonnementen betaald door de gebruikers van bemiddelingsplatformen of uit vergoedingen betaald door adverteerders voor verleende advertentiediensten.³⁵¹ Het betreft altijd de totale som, ook wanneer een deel van de vergoeding bestaat uit het abonnement betaald door een verkoper voor toegang tot de marktplaats en een ander deel uit een commissie voor de exploitant bij elke verkoop. Evenmin is het van belang dat de commissie voor de exploitant deels gedragen wordt door de koper en deels door de verkoper. Steeds wordt de totale vergoeding voor de verleende dienst in aanmerking genomen.³⁵² Van die sommen zijn evenwel de bedragen die een tegenprestatie vormen voor de levering van goederen of diensten die economisch onafhankelijk zijn van de toegang tot en het gebruik van de belastbare dienst, uitgesloten.³⁵³ Om die voorwaarde van onafhankelijkheid te concretiseren, verwijst de administratie naar de onafhankelijkheidsvoorwaarde zoals op Europees niveau gedefinieerd inzake btw en de beoordelingscriteria aldaar ontwikkeld.³⁵⁴

153. Er wordt een uniform tarief van 3% vastgesteld.³⁵⁵ Dat tarief waarborgt voldoende inkomsten voor de staat zonder de financiële draagkracht van de geïsoleerde ondernemingen te overschrijden.³⁵⁶ De belastingschuldige van de TSN is de persoon die de inkomsten uit de belastbare diensten int.³⁵⁷ De belastingschuldigen zouden de belasting kunnen doorrekenen in de prijs van hun diensten. Het is echter weinig waarschijnlijk dat dit zou gebeuren, aangezien ze op die manier hun competitiviteit zouden verliezen ten aanzien van hun concurrenten.³⁵⁸

³⁴⁷ *Ibid.*, §310.

³⁴⁸ *Ibid.*, §320.

³⁴⁹ *Ibid.*, §330.

³⁵⁰ *Ibid.*, §340.

³⁵¹ Adv.RvS (Frankrijk) nr. 396878.

³⁵² BOI-TCA-TSN-20-30/03/2020, §90.

³⁵³ Art. 299*bis*, I, 3° CGI.

³⁵⁴ BOI-TCA-TSN-20-30/03/2020, §110.

³⁵⁵ Art. 299*quater*, II CGI.

³⁵⁶ Étude d'impact, ECOE1902865L/Bleue-1, 16.

³⁵⁷ Art. 299*ter*, tweede lid CGI; BOI-TCA-TSN-20-30/03/2020, §10.

³⁵⁸ Étude d'impact, ECOE1902865L/Bleue-1, 20; T. WATANABE, "Rationales and Challenges for a Digital Service Tax: Focusing on Location-Specific Rent", *Public Policy Review* 2021, afl. 1, (1) 13.

154. Een belastingschuldige die deel uitmaakt van een groep kan ervoor opteren de TSN aan te geven en te voldoen voor alle TSN-schuldige leden van de groep. Die keuze moet worden uitgeoefend met toestemming van alle betrokken TSN-schuldigen³⁵⁹ en geldt voor minstens drie jaar.³⁶⁰ Die keuze geldt voor nieuwe leden van de groep, tenzij die daar niet mee instemmen.³⁶¹ Een belangrijk gevolg is dat de TSN-schuldige die deze keuze heeft gemaakt ook de TSN-teruggaaf verkrijgt, in voorkomend geval onder aftrek van de door andere leden van de groep verschuldigde TSN.³⁶² Alle TSN-schuldige leden van de groep zijn hoofdelijk gehouden met de TSN-schuldige die de keuze heeft gemaakt tot voldoening van de belasting.³⁶³

2.4.3 Verenigd Koninkrijk

155. Om de gehoudenheid van een relevante persoon te bepalen, worden vier stappen opgesomd. In stap 1 worden de totale inkomsten van de groep uit Britse digitale diensten in beschouwing genomen. In stap 2 wordt van dat bedrag 25 miljoen Britse pond afgetrokken. DST zal dus enkel verschuldigd zijn op de Britse inkomsten uit digitale diensten boven 25 miljoen Britse pond.³⁶⁴ Stap 3 levert de groepshoeveelheid op, zijnde 2% van het bedrag dat overblijft na stap 2. Die groepshoeveelheid is dus de totale belasting die door de groep als geheel verschuldigd is, waarbij 2% dus het toepasselijke tarief is. In stap 4 wordt dan de gehoudenheid van de relevante persoon bepaald, zijnde de passende verhouding tot die groepshoeveelheid.³⁶⁵ Die passende verhouding is het aandeel in de totale Britse inkomsten uit digitale diensten voor de groepsleden dat toerekenbaar is aan de relevante persoon.³⁶⁶

156. Opvallend is dat de Britse DST-regeling voorziet in een optionele alternatieve belastbare basis.³⁶⁷ Dit zou een belangrijk nadeel van een bruto-inkomstenbelasting verhelpen, zijnde de nadelen voor bedrijven met lage winstmarges of zelfs verliezen betreffende hun belastbare Britse activiteiten.³⁶⁸ De keuze voor dit alternatief betreffende een bepaald boekjaar moet worden gemaakt in de DST-aangifte van de groep voor dat boekjaar. Een keuze is enkel geldig als het de categorie van inkomsten specificeert waarop die keuze betrekking heeft.³⁶⁹ Hier worden zeven stappen beschreven om tot de gehoudenheid van een relevante persoon te komen ingeval geopteerd werd voor deze alternatieve belastbare basis.

Opnieuw is stap 1 het bepalen van de totale inkomsten van de groep uit Britse digitale diensten. In stap 2 wordt dat bedrag verdeeld over de drie categorieën van inkomsten. Stap 3 moet de jaarlijkse vrijstelling van 25 miljoen Britse pond verdelen over de categorieën. Die stap berekent voor elke categorie het bedrag waarmee de inkomsten verdeeld onder stap 2 het relevante aandeel in die 25 miljoen Britse pond overstijgen. Het relevante aandeel is gelijk aan (het bedrag in stap 2 toebedeeld aan de bepaalde categorie, R)/(het bedrag gevonden in stap 1, TR). In stap 4 wordt voor elke

³⁵⁹ Art. 1693*quater* B, I CGI.

³⁶⁰ Art. 1693*quater* B, III, eerste lid CGI.

³⁶¹ Art. 1693*quater* B, III, derde lid CGI.

³⁶² Art. 1693*quater* B, V CGI.

³⁶³ Art. 1693*quater* B, VI CGI.

³⁶⁴ Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 5th Sitting, Column 141.

³⁶⁵ Section 47(3) Finance Act 2020.

³⁶⁶ Section 47(4) Finance Act 2020.

³⁶⁷ Section 48 Finance Act 2020.

³⁶⁸ Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 5th Sitting, Column 142.

³⁶⁹ Section 48(2)-(3) Finance Act 2020.

categorie van inkomsten de operationele marge berekend. Die is gelijk aan $(R-E)/R$, waarbij E staat voor het bedrag van de relevante bedrijfskosten³⁷⁰ van de groep die in het boekjaar worden erkend. Stap 5 is de berekening van de verschuldigde bedragen: voor elke gespecificeerde categorie inkomsten is het verschuldigde bedrag gelijk aan $0,8 \times \text{operationele marge} \times \text{netto-inkomsten}$. Voor elke andere categorie inkomsten is het verschuldigde bedrag gelijk aan 2% van de netto-inkomsten. Stap 6 is het optellen van die twee bedragen berekend in stap 5. Dat vormt de groepshoeveelheid. In stap 7 wordt dan de gehoudenheid van de relevante persoon bepaald, zijnde de passende verhouding tot de groepshoeveelheid.³⁷¹

De administratie geeft een voorbeeld:³⁷² een bedrijf exploiteert een sociale media-platform waaruit het £125 miljoen aan inkomsten behaalt. Volgens de standaard berekening zou de totale verschuldigde DST £2 miljoen bedragen $((£125 \text{ miljoen} - £25 \text{ miljoen}) \times 2\%)$. Stel dat de bedrijfskosten om het platform aan te bieden aan Britse gebruikers £123.75 miljoen bedragen, dan is de operationele marge 1% $((£125 \text{ miljoen} - £123.75 \text{ miljoen}) / £125 \text{ miljoen})$. Aangezien het aanbieden van het platform aan Britse gebruikers op die manier verlieslatend zou zijn, verkiest de groep de alternatieve berekening. Opnieuw wordt de £25 miljoen-vrijstelling toegepast, wat £100 miljoen oplevert. Dat bedrag wordt vermenigvuldigd met de operationele marge van 1% en met 0,8. De verschuldigde DST bedraagt dan nog slechts £800.000.

Stel dat het bedrijf niet enkel een sociale media-platform aanbiedt maar ook een zoekmachine en dat die laatste activiteit £225 miljoen genereert. De groep kiest er niet voor om voor die tweede activiteit de alternatieve berekening toe te passen. De totale Britse inkomsten uit digitale diensten bedragen dan £350 miljoen. Eerst moet de £25 miljoen-vrijstelling worden verdeeld over de twee activiteiten: £9 miljoen wordt toegekend aan de inkomsten uit het platform $((£125 \text{ miljoen} / £350 \text{ miljoen}) \times £25 \text{ miljoen})$ en dus £16 miljoen aan de inkomsten uit de zoekmachine. Dat brengt de inkomsten voor elk van de activiteiten op £116 miljoen voor het platform en op £209 miljoen voor de zoekmachine. Enkel de sociale media-activiteiten werden geselecteerd, dus daarop wordt de bijzondere berekening toegepast: $1\% \times 0,8 \times £116 \text{ miljoen} = £900.000$. Voor de zoekmachine-activiteiten wordt de standaard berekening toegepast: $2\% \times £209 \text{ miljoen} = £4.18 \text{ miljoen}$. De totale verschuldigde DST bedraagt £5.1 miljoen.

157. Nog opvallend is dat wordt voorzien in een vrijstelling voor bepaalde grensoverschrijdende transacties.³⁷³ Ook hier moet zo een claim betreffende een boekjaar worden gemaakt in de DST-aangifte van de groep voor dat boekjaar.³⁷⁴ De vrijstelling bestaat erin om, voor stap 1 van de berekening van de (alternatieve) belastbare basis, 50% van de inkomsten uit Britse digitale diensten die toekomen aan een groepslid in het boekjaar gelinkt aan een relevante grensoverschrijdende transactie, buiten beschouwing te laten. Wanneer de groep kiest om de alternatieve berekening toe te passen, moet ze voor stap 4 van die alternatieve berekening ook 50% van de relevante

³⁷⁰ Het begrip 'relevante bedrijfskosten' wordt nader toegelicht in Section 49: alle kosten van de groepsleden die toegekend kunnen worden aan Britse inkomsten uit digitale diensten binnen de gespecificeerde categorie. Kosten moeten behandeld worden als relevante bedrijfskosten in billijke en redelijke mate.

³⁷¹ Section 48(4) *juncto* Section 47 Finance Act 2020.

³⁷² HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST43410 – Alternative Charge Calculation. In het voorbeeld wordt Britse pond aangeduid met '£', om de leesbaarheid te verhogen.

³⁷³ Section 50 Finance Act 2020.

³⁷⁴ Section 50(1) Finance Act 2020.

bedrijfskosten die resulteren uit de grensoverschrijdende transactie, buiten beschouwing te laten.³⁷⁵ Dat laatste moet verzekeren dat de operationele marge niet wordt verstoord.³⁷⁶

Een 'relevante grensoverschrijdende transactie' is een transactie op een marktplaats waarbij die online marktplaats ter beschikking wordt gesteld door een groepslid, een buitenlandse gebruiker partij is bij de transactie en minstens een deel van de inkomsten van een groepslid uit die transactie onderworpen (zouden) zijn aan een buitenlandse DDB.³⁷⁷ Hiertoe wordt nog verduidelijkt dat onder 'buitenlandse DDB' moet worden begrepen, elke heffing, onder eender welke naam, onder het recht van het grondgebied van een buitenlandse gebruiker, die gelijkaardig is aan de DST.³⁷⁸ De bepaling voorziet dus in een uitdrukkelijke erkenning van het risico op dubbele belasting én is een poging om daaraan tegemoet te komen. Meer bepaald wil het de distorsies die een bruto-inkomstenbelasting kan creëren, verminderen.³⁷⁹

158. Nog een opvallende regeling is de mogelijke verplichting tot het betalen van de door een ander groepslid verschuldigde DST.³⁸⁰ Het EU-voorstel gaat niet zo ver. Het bepaalt enkel dat een voor de financiële boekhouding geconsolideerde groep de keuze heeft om één entiteit binnen de groep aan te wijzen als entiteit die de DDB moet voldoen en DDB-verplichtingen moet nakomen namens elke DDB-plichtige binnen de groep.³⁸¹ In het Belgische Wetsvoorstel is eenzelfde regeling opgenomen.³⁸² Daar is dus evenmin sprake van een regeling die een groepslid kan verplichten de door een ander groepslid verschuldigde DDB te betalen. In de Franse TSN-wetgeving zijn leden van de groep hoofdelijk gehouden tot voldoening van de TSN, maar enkel wanneer een groepslid ervoor heeft geopteerd om de belasting te voldoen voor alle groepsleden. Er is dus geen automatische verplichting (zie *Supra*, nr. 154).

159. Het toepasselijke DST-tarief is 2% (zie *Supra*, nrs. 155-156).

³⁷⁵ Section 50(2)-(3) Finance Act 2020.

³⁷⁶ HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST43200 – Cross Border Relief Claim.

³⁷⁷ Section 50(4) Finance Act 2020. 'Onderworpen zouden zijn' betekent dat de vrijstelling van toepassing is wanneer de onderneming onderworpen is aan een buitenlandse DDB en de grensoverschrijdende transactie wordt meegeteld in de belastbare basis van die buitenlandse DDB zodanig dat de verschuldigde DDB toeneemt: HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST43200 – Cross Border Relief Claim.

³⁷⁸ Section 50(5) Finance Act 2020.

³⁷⁹ Finance Bill 2019-21, Committee Debate, 5th Sitting, Column 123.

³⁸⁰ Section 66 Finance Act 2020.

³⁸¹ Art. 9(2) COM(2018)148.

³⁸² Art. 10 Wetsvoorstel.

Hoofdstuk 3 – Tussenbesluit

3.1 Schematisch overzicht³⁸³

	EU-DDB	Belgische DDB	Franse TSN	Britse DST
Definitie digitale diensten	<ol style="list-style-type: none"> 1. Gerichte advertenties op digitale interfaces 2. Terbeschikkingstelling veelzijdige digitale interface (bemiddelingsdiensten) 3. Doorgifte gebruikersdata gegenereerd door gebruik digitale interface <p><u>Uitsluitingen:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Leveren digitale inhoud (video, audio, tekst) 2. Communicatie- en betaaldiensten 3. Gereguleerde beleggingsdiensten en -activiteiten verleend door: <ol style="list-style-type: none"> a. Handelsplatformen/ beleggingsondernemingen met systematische interne afhandeling b. Gereguleerde aanbieders crowdfunding-diensten (+ faciliteren verstrekken lening) 4. Doorgifte data door in 3. genoemde partijen 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Gerichte advertenties op digitale interfaces 2. Terbeschikkingstelling veelzijdige digitale interface (bemiddelingsdiensten) 3. Doorgifte gebruikersdata gegenereerd door gebruik digitale interface <p><u>Uitsluitingen:</u> idem EU</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Gerichte advertenties op digitale interfaces <ol style="list-style-type: none"> a. Doorgifte gebruikersdata 2. Terbeschikkingstelling digitale interface (bemiddelingsdiensten) <p><u>Uitsluitingen:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Contact met exploitant digitale interface 2. Leveren digitale inhoud 3. Communicatie- en betaaldiensten 4. Financiële systemen en -diensten 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sociale mediadiensten 2. Internetzoekmachine 3. Online marktplaatsen <p>(Geassocieerde online advertentiediensten)</p> <p><u>Uitsluitingen:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Online financiële marktplaatsen

³⁸³ Afkortingen gebruikt in de tabel: DD (digitale diensten), M (miljoen), BE (België), FR (Frankrijk), BB (belastbare basis).

<p>Belastingplichtigen</p>	<p><u>Drempels inkomsten:</u> 1. Wereldwijd totaal > €750M 2. Binnen EU uit DD > €50M</p> <p>Drempels bekeken per entiteit, indien lid van geconsolideerde groep → inkomsten groep als geheel</p>	<p><u>Drempels inkomsten:</u> 1. Wereldwijd totaal → wereldwijd uit DD > €750M 2. In BE uit DD > €25M → €5M</p> <p>Drempels bekeken per entiteit, indien lid van geconsolideerde groep → inkomsten groep als geheel</p>	<p><u>Drempels inkomsten:</u> 1. Wereldwijd uit DD > €750M 2. In FR uit DD > €25M</p> <p>Drempels bekeken per bedrijf, indien rechtstreeks of onrechtstreeks verbonden ondernemingen → op groepsniveau</p>	<p><u>Drempels inkomsten:</u> 1. Wereldwijd uit DD > £500M 2. In VK uit DD > £25M</p> <p>Drempels bekeken op groepsniveau, indien overschreden → relevante persoon bepalen</p> <p>! Mogelijke gehoudenheid voor ander groepslid</p>
<p>Belastbare basis en tarief</p>	<p>$BB = ((\text{aantal gebruikers in een lidstaat}) / (\text{totaal aantal gebruikers})) \times \text{totale inkomsten uit DD}$</p> <p><u>Tarief</u> = 3%</p>	<p>$BB = ((\text{aantal gebruikers in BE}) / (\text{totaal aantal gebruikers})) \times \text{totale inkomsten uit DD}$</p> <p><u>Tarief</u> = 3%</p>	<p>$BB = ((\text{aantal gebruikers in FR}) / (\text{totaal aantal gebruikers})) \times \text{totale inkomsten uit DD}$</p> <p><u>Tarief</u> = 3%</p>	<p><u>BB</u> =</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Totale inkomsten uit Britse DD voor groep 2. £25M aftrekken van bedrag in 1. 3. 2% x (bedrag berekend in 2.) = groepshoeveelheid 4. Aandeel in inkomsten uit DD toerekenbaar aan relevante persoon <p>! Alternatieve BB mogelijk</p>
<p>Sunset clause?</p>	<p>Neen</p> <p>(Enkel in overw. 6-7 verwijzing naar tijdelijk karakter)</p>	<p>Ja (art. 19)</p>	<p>Neen</p>	<p>Neen</p> <p>(Section 71(1) voorziet enkel in een evaluatie in 2025)</p>

3.2 Bespreking van de belangrijkste verschillen en gelijkenissen

160. Wat duidelijk blijkt uit de tabel, is dat het Belgische Wetsvoorstel argeloos – zonder een waardeoordeel te willen geven, dat volgt in Deel IV – het EU-voorstel heeft overgenomen. Dat staat in contrast met de Franse TSN en de Britse DST, die toch meer nuances aanbrengen. Het feit dat de Belgische wetgever het EU-voorstel overneemt is op zich niet verkeerd, aangezien het bevorderlijk zou zijn voor de harmonisatie als alle EU-Lidstaten dat zouden doen. Het verbaast wel dat de voorgestelde regelgeving zonder nadenken wordt gekopieerd, zeker omdat er geen unanimititeit kon worden bereikt op Europees niveau: dat toont toch aan dat er mogelijk wat schort aan het EU-voorstel.

Waar de TSN in feite wel nog de soorten belastbare diensten overneemt uit het EU-voorstel, wijkt de DST in sterkere mate af. Het toepassingsgebied van de DST is daardoor beperkter, waardoor er ook minder uitsluitingen moeten worden opgenomen in de wet. Wat dan wel opvallend is, is de aparte categorie voor internetzoekmachines, die overigens negatief worden gedefinieerd (zie *Supra*, nr. 122). Zoekmachines worden daarentegen an sich niet gevat door een van de categorieën in de andere DDBs. Ze zouden wel kunnen vallen onder doorgifte van gebruikersdata gegenereerd door gebruik van een digitale interface: een online zoekmachine voldoet namelijk aan de definitie van digitale interface. De zoekopdrachten die een gebruiker opgeeft bevatten evenzeer belangrijke informatie en die data kunnen door de zoekmachine-exploitant worden doorgegeven.³⁸⁴ Een tweede punt waar de DST op het eerste gezicht van afwijkt, is het expliciteren van doorgifte van gebruikersdata als belastbare dienst. In het Europese en Belgische voorstel komt dit uitdrukkelijk aan bod als een derde soort digitale dienst (zie *Supra*, nrs. 62-65, 97). In de TSN is het geen aparte dienst, maar wordt het in de wet wel erkend als subcategorie van het aanbieden van gerichte advertenties (zie *Supra*, nrs. 112, 115). De DST is daarentegen stil over de doorgifte van gebruikersdata als belastbare dienst. Aangezien echter alle inkomsten die verband houden met een digitale dienst beschouwd worden als inkomsten uit die diensten, moeten de inkomsten uit de verkoop van gebruikersdata die gegenereerd worden door gebruik van de dienst, ook belastbaar zijn.³⁸⁵

161. Wat betreft de uitsluitingen van het toepassingsgebied worden bepaalde financiële diensten in alle versies uitgesloten (zie *Supra*, nrs. 62, 65, 97, 109, 119). Omwille van het specifieke karakter van die bepaalde diensten speelt de gebruiker daar geen centrale rol in de creatie van waarde voor de dienstverlener. Dergelijke diensten hebben bovendien een ander onderscheidend doel dan het louter bijeenbrengen van mensen.³⁸⁶ De Franse Raad van State achtte een algemene uitsluiting van gereguleerde financiële diensten problematisch, omdat het enkele feit dat het zulke diensten betreft geen voldoende verantwoording is voor de uitsluiting ervan.³⁸⁷ Daarop werden desbetreffende uitsluitingen nader gepreciseerd. Evenwel wordt toch nog voorzien in een uitbreidingsmogelijkheid, aangezien een ministerieel besluit (hierna: MB) andere gereguleerde

³⁸⁴ De Franse impactstudie wees al op dit verband tussen zoekmachines en gebruikersdata (zie *Supra*, nr. 114).

³⁸⁵ HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST24000 – Common Sources of Revenue from Digital Services Activities.

³⁸⁶ COM(2018)148, 9-10; Wetsvoorstel, 10-11.

³⁸⁷ Adv.RvS (Frankrijk) nr. 396878, randnr. 18.

financiële platformen kan toevoegen aan de uitsluiting.³⁸⁸ In de omschrijving van de soorten diensten die in het MB kunnen worden opgenomen, komen de kenmerken terug die ook door de Commissie en de Belgische wetgever naar voren worden geschoven om bepaalde financiële diensten uit te sluiten, zijnde het reguleren van de kwaliteit, veiligheid en transparantie van de financiële transacties die plaatsvinden via het platform.³⁸⁹

162. Opvallend is dat de online *multiplayer* modus van videogames in het EU-voorstel wordt uitgesloten (het Europees Parlement wou het wél onder het toepassingsgebied brengen), maar volgens de Franse administratie is het net wel een TSN-belastbare dienst. Een fenomeen dat bijvoorbeeld vandaag opmars maakt, is *cloudgaming*. Het laat gamers toe om zonder consoles gesofisticeerde games te spelen op allerlei toestellen, zoals smartphones en tablets.³⁹⁰ Als streamingdienst die digitale content (videogame) levert, valt het dus buiten het toepassingsgebied van het EU-voorstel en het Belgische voorstel. In Frankrijk zou deze dienst wel belastbaar zijn, althans wat betreft de mogelijkheid om met andere gamers te spelen (*multiplayer* modus).

Ook in het VK heeft de administratie haar licht laten schijnen op online games. Ze erkent dat de toepassing van de DST-regeling daarop "*particularly challenging*" kan zijn.³⁹¹ Volgens de administratie moet voor elk spel de beoordeling worden gemaakt of voldaan is aan de vereisten om als sociale-mediadienst te kwalificeren – want dat is de categorie digitale dienst waaronder het zou vallen.³⁹² Over een *multiplayer modus* wordt gezegd dat een loutere communicatiemogelijkheid tussen spelers niet voldoende is. Is die communicatie louter bijkomstig en wordt het plezier van de gebruiker hoofdzakelijk bepaald door de kwaliteit van het spel en de software, dan kan het spel niet gezien worden als sociale media.³⁹³ Anders is het wanneer de mogelijkheid tot interactie met andere gebruikers de kern van de game-ervaring is en de aanwezigheid van andere spelers het spel sterk verbetert.³⁹⁴ Zo rekenen *massively multiplayer online games* (MMOG) op gebruikers die netwerkeffecten creëren op gelijkaardige wijze als bij traditionele sociale media. Een aanwijzing dat het een MMOG betreft, is dat het spel meestal gratis wordt aangeboden en de spelontwikkelaar inkomsten genereert door advertenties in het spel of *in-game* aankopen.³⁹⁵ Daarnaast is ook vereist dat er door gebruikers gegenereerde content is. Het louter spelen van het spel voldoet daar niet aan.³⁹⁶ Een voorbeeld van een MMOG is *World of Warcraft*.³⁹⁷ Onder de DST is het dus een moeilijke feitenkwestie of een online spel als digitale dienst wordt beschouwd.

163. In alle (voorstellen van) DDBs wordt de levering van digitale inhoud uitgesloten.³⁹⁸ De nationale regelingen hebben hier getrouw het EU-voorstel gevolgd. De verantwoording hiervoor is

³⁸⁸ Art. 299, II, 1^o, b), ten vierde CGI.

³⁸⁹ G. CAVALIER, "Taxe GAFA et services financiers : l'exclusion?", *RISF* 2019, afl. 3, (3) 5.

³⁹⁰ R. LEGRAND, "Microsoft pakt Google aan in cloudgaming", *De Tijd* 2021, afl. 36, 30.

³⁹¹ HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST14700 – Application to Online Games.

³⁹² *Ibid.*

³⁹³ *Ibid.*

³⁹⁴ *Ibid.*

³⁹⁵ *Ibid.*; een *in-game* aankoop houdt in dat men de mogelijkheid krijgt om in het spel bijvoorbeeld bepaalde uitrusting voor het personage of bepaalde extra levels aan te kopen.

³⁹⁶ *Ibid.*

³⁹⁷ X, "Top 20 Massively Multiplayer Online Games", https://www.igdb.com/game_modes/massively-multiplayer-online-mmo/best.

³⁹⁸ Direct door het EU- en Belgische voorstel en de Franse DDB, indirect in de Britse DST omdat het toepassingsgebied daar veel strikter geformuleerd is.

dat de centrale rol van de gebruiker in de waardecreatie hier minder duidelijk is. De interactie tussen gebruikers zou ondergeschikt zijn aan de levering van de digitale content.³⁹⁹ Het is opmerkelijk dat het EU-voorstel en de daarop gebaseerde (voorstellen van) DDBs hiermee ingaan tegen de visie van de OESO. In het *Interim Report 2018* wordt namelijk verduidelijkt dat “[...] *intangible goods e-commerce operators could offer even more interaction opportunities and thus have higher participation intensity [...]. Users can increase the customer base by sharing their playlists (e.g., Deezer, Spotify or Tencent) or actively create content for online games.*”⁴⁰⁰ Dit meningsverschil toont aan dat de rol van de gebruiker niet zo eenduidig is (zie *Infra*, nr. 244 e.v.). In Frankrijk ligt de verantwoording voor deze uitsluiting voornamelijk in het feit dat er al een belasting bestaat op het online verspreiden van audiovisuele bestanddelen.⁴⁰¹

164. Ook bij de drempels om als belastingplichtige te kwalificeren zijn er enkele verschillen. Ten eerste vertrekt de DST van de inkomsten op groepsniveau: het zijn de inkomsten van de groep die de drempels moeten overschrijden. De volgende stap is dan de gehoudenheid van elk individueel groepslid bepalen. De andere DDB-regelingen bepalen dat voor de drempels slechts naar het groepsniveau wordt gekeken wanneer de entiteit deel uitmaakt van een geconsolideerde groep voor boekhoudkundige doeleinden (EU- en Belgische voorstel) of het verbonden ondernemingen betreft (TSN).

Ten tweede zijn er verschillen in de omschrijving en de bedragen van de drempels. Het EU-voorstel en het initiële Belgische Wetsvoorstel houden voor de eerste drempel rekening met de totale wereldwijde inkomsten, dus uit alle activiteiten van de entiteit. Zij hanteren ook beide een bedrag van 750 miljoen euro. De TSN en DST daarentegen kijken voor de eerste drempel al enkel naar de inkomsten uit digitale – en dus belastbare – diensten. Het is mijns inziens dan ook logisch dat de DST slechts 500 miljoen Britse pond hanteert als drempelbedrag, omdat de in aanmerking te nemen inkomsten ook beperkter zijn. De TSN hanteert wel nog het drempelbedrag van 750 miljoen euro, wat dus betekent dat bedrijven daar minder snel aan zullen komen, aangezien hier enkel de TSN-belaste activiteiten in acht worden genomen.⁴⁰² Gelet op de amendementen bij het Belgische Wetsvoorstel (zie *Supra*, nr. 129) geldt daarvoor nu dezelfde redenering. Voor de tweede drempel wordt in alle versies wel gekeken naar de inkomsten uit digitale diensten en wordt in alle nationale versies ook hetzelfde bedrag (25 miljoen euro/ Britse pond) gehanteerd. Voor de Belgische DDB werd de tweede drempel bij amendement evenwel verlaagd naar 5 miljoen euro.

165. De belastbare basis wordt in alle versies op soortgelijke wijze berekend, behalve voor de DST. Dat verschil hangt samen met het verschillende uitgangspunt, namelijk dat de DST eerst kijkt

³⁹⁹ COM(2018)148, 9;

⁴⁰⁰ OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, §154, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

⁴⁰¹ G. CAVALIER, “Taxe GAFA et services financiers : l’exclusion?”, *RISF* 2019, afl. 3, (3) 4; art. 1609sexdecies B CGI.

⁴⁰² Voorbeeld (verschillen wisselkoers euro-pond buiten beschouwing gelaten): een groep behaalt wereldwijd 501 miljoen euro/pond uit DDB-belaste activiteiten (digitale diensten) en 250 miljoen euro/pond uit activiteiten die geen DDB-belaste dienst uitmaken. Onder de Europese DDB is de eerste drempel bereikt, want totale wereldwijde inkomsten bedragen 751 miljoen euro/pond. Ook onder de Britse DST is de eerste drempel bereikt, want de totale inkomsten van de groep uit digitale (dus belaste) diensten zijn hoger dan 500 miljoen pond. Onder de Franse TSN en het Belgische DDB-wetsvoorstel daarentegen is de eerste drempel niet bereikt, want daar is telkens vereist dat de totale inkomsten uit digitale diensten hoger zijn dan 750 miljoen euro, *quod non*.

naar het groepsniveau. Bovendien wordt in de Britse regeling een alternatieve optionele methode gegeven voor de berekening van de belastbare basis. DST zal daarnaast enkel verschuldigd zijn op het bedrag boven 25 miljoen Britse pond. Waar het tarief in de Europese, Belgische en Franse versie 3% bedraagt, is het tarief van de Britse DST op 2% bepaald.

166. Een laatste belangrijke opmerking betreft de *sunset clauses*. Hoewel in alle voorbereidende werken en parlementaire debatten hele discussies werden gewijd aan het tijdelijke karakter van de DDBs (zie *Supra*, nrs. 41, 81, 87, 91), bevat enkel het Belgische Wetsvoorstel een uitdrukkelijke bepaling die de DDB doet uitdoven wanneer een internationaal of supranationaal akkoord wordt bereikt. Zelfs in het EU-voorstel is er geen bepaling opgenomen in die zin; enkel in de overwegingen wordt naar het tijdelijke karakter verwezen, maar die hebben niet dezelfde bindende kracht als de eigenlijke tekst van een richtlijn. Het Europees Parlement stelde wel de invoering van een uitdovingsclausule voor.⁴⁰³ Bovendien bevatten noch het Europese DDB-voorstel, noch het digitalebelasting-pakket in zijn geheel een overgangsmaatregel van de kortetermijnoplossing (de DDB) naar de langetermijnoplossing (DDA/ADA). Die twee zouden dus naast elkaar kunnen blijven bestaan.⁴⁰⁴ Het is dus ook zeker niet ondenkbaar dat Frankrijk en het VK hun versie van een DDB toch zullen behouden.⁴⁰⁵ Ook daarom is het van belang de DDBs een juiste juridische kwalificatie te geven, als directe of indirecte belasting, wat in Deel III wordt onderzocht: als de DDBs toch niet zo tijdelijk zijn als wordt voorgehouden, is het een cruciale vraag of ze verenigbaar zijn met de gevolgen van een kwalificatie als directe of indirecte belasting.

⁴⁰³ Wetgevingsresolutie (EP), P8_TA(2018)0523, amendement 52. Hierin wordt expliciet gesteld dat de DDB ophoudt van toepassing te zijn wanneer hetzij het ADA-voorstel wordt aangenomen, hetzij het CCCTB-voorstel wordt aangenomen, hetzij er een internationale oplossing wordt bereikt (met verwijzing naar de OESO of de VN), al naargelang wat zich het eerste voordoet.

⁴⁰⁴ P. VALENTE, "Some critical remarks about the DST Proposal" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (211) 217.

⁴⁰⁵ Zie ook in die zin: L. OATS en E. MULLIGAN, *Principles of International Taxation* (7^e editie), Londen, Bloomsbury Professional, 2019, 48.

Deel III. Hoe moeten deze digitaaldienstenbelastingen worden gekwalificeerd: als directe of indirecte belasting?

167. Dit deel onderzoekt in eerste instantie wat de voornaamste kenmerken zijn van directe en indirecte belastingen (Hoofdstuk 1) en wat de gevolgen zijn van een kwalificatie als directe of indirecte belasting (Hoofdstukken 2 en 3). In Hoofdstuk 4 wordt dan gekeken welke kwalificatie de verschillende wetgevers geven aan hun DDB. Hoofdstuk 5 geeft als tussenbesluit een aanzet voor de aanbevelingen in Deel IV.

168. Voorafgaande opmerking: het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen is eigen aan het fiscaal recht. Economisch gezien wordt een ander onderscheid gehanteerd, zijnde dat tussen belastingen op inkomsten, op verbruik of uitgaven en op het vermogen.⁴⁰⁶ Gelet op de kenmerken door het Hof van Cassatie toegekend aan directe en indirecte belastingen (zie *Infra*, nrs. 169-173) kunnen belastingen op inkomsten en op vermogen onder de noemer directe belasting vallen.

Hoofdstuk 1 – Kenmerken van directe en indirecte belastingen

169. Het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen werd in België verduidelijkt door het Hof van Cassatie. Directe belastingen zijn volgens het Hof de belastingen “waarvan de grondslag *niet* bestaat in afzonderlijke of voorbijgaande door de belastingschuldige gepleegde feiten doch in een uiteraard duurzame toestand.”⁴⁰⁷ Zij hebben het resultaat van een periode (een belastbaar tijdperk) tot voorwerp en kunnen meestal pas geheven worden na het verstrijken van die periode.⁴⁰⁸ Het belastbaar inkomen en de daarop slaande belastingschuld zijn pas gekend op het einde van het belastbaar tijdperk.⁴⁰⁹ Indirecte belastingen zijn volgens het Hof deze die “niet geheven worden van een bestendige toestand waarin de belastingplichtige krachtens zijn activiteit of patrimonium verkeert, maar wel van, alleenstaande, kortstondige, zij het zelfs herhaalde handelingen, verrichtingen of feiten waarvan de belastingplichtige de openlijke of vermoedelijke dader is.”⁴¹⁰

170. Het geheel van wettelijke toepassingsvoorwaarden van een belasting is het belastbaar feit.⁴¹¹ Wanneer die specifieke toepassingsvoorwaarden zijn vervuld, wordt het belastbaar feit voltrokken: bij directe belastingen is dat meestal niet onmiddellijk, maar slechts na verloop van een tijdspanne.⁴¹² Directe belastingen worden dan ook periodiek geïnd via een aanslagbiljet van degene die zich in een duurzame toestand bevindt.⁴¹³

⁴⁰⁶ M. DELANOTTE en M. MAUS, *Basisbegrippen fiscaal recht* (5^e editie), Brugge, die Keure, 2019, 23; A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021 (Band 1/2)*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2020, 5-6.

⁴⁰⁷ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2020, 12; A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021 (Band 1/2)*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2020, 5.

⁴⁰⁸ M. DELANOTTE en M. MAUS, *Basisbegrippen fiscaal recht* (5^e editie), Brugge, die Keure, 2019, 23.

⁴⁰⁸ A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021 (Band 1/2)*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2020, 32.

⁴⁰⁹ M. DELANOTTE en M. MAUS, *Basisbegrippen fiscaal recht* (5^e editie), Brugge, die Keure, 2019, 23.

⁴⁰⁹ A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021 (Band 1/2)*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2020, 32.

⁴¹⁰ *Ibid.*, 5.

⁴¹¹ M. DELANOTTE en M. MAUS, *Basisbegrippen fiscaal recht* (5^e editie), Brugge, die Keure, 2019, 29.

⁴¹² *Ibid.*, 29-30.

⁴¹³ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2020, 13.

Bij indirecte belastingen is het belastbaar feit meestal van het ene op het andere moment, dus onmiddellijk, voltrokken.⁴¹⁴ Indirecte belastingen kunnen dan ook afzonderlijk en per transactie worden geïnd.⁴¹⁵

171. Het voornaamste kenmerk van directe belastingen is dat deze worden gedragen door de belastingplichtige en niet worden afgewenteld op een andere persoon, hoewel het denkbaar is dat bedrijven een hoge inkomstenbelasting doorrekenen in hun verkoopprijzen.⁴¹⁶ Indirecte belastingen worden meestal afgewenteld door de belastingplichtige op een andere persoon.⁴¹⁷ De kwalificatie als directe of indirecte belasting veruitwendigt dus de ratio van die belasting.⁴¹⁸

172. Indirecte belastingen focussen op transacties (belastbaar object; reële belastingen) eerder dan op de persoon van wie de belasting wordt geheven (belastbaar subject; persoonlijke belastingen). Als gevolg daarvan houden indirecte belastingen over het algemeen geen rekening met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige.⁴¹⁹ Verbruiksbelastingen zijn dus bijvoorbeeld een indirecte belasting, want ze viseren transacties, namelijk de aankoop van goederen of diensten. Deze kunnen algemeen (bijvoorbeeld btw) of specifiek (bijvoorbeeld heffingen op tabak) zijn (zie ook *Infra*, nr. 198).⁴²⁰

173. Dat onderscheid tussen reële en persoonlijke belastingen moet enigszins worden genuanceerd. Ook in de btw bestaan subjectieve criteria, zoals de algemene regel voor de plaatsbepaling van diensten, waarbij de zetel van de bedrijfsuitoefening of VI van de dienstverrichter als criterium wordt gebruikt.⁴²¹ Algemener moet vastgesteld worden dat het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen niet zo *clear cut* is als uit bovenstaande beschrijving zou lijken.⁴²² Hybride vormen die elementen van beide vertonen, zijn mogelijk.⁴²³

⁴¹⁴ M. DELANOTTE en M. MAUS, *Basisbegrippen fiscaal recht* (5^e editie), Brugge, die Keure, 2019, 29.

⁴¹⁵ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2020, 13.

⁴¹⁶ A. FAIRPO en D. SALTER, *Revenue Law: Principles and Practice* (37^e editie), Londen, Bloomsbury Professional, 2019, 4.

⁴¹⁷ J. ENGLISCH, "VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes" in M. LANG, P. MELZ en E. KRISTOFFERSSON, *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, (1) 1.

⁴¹⁸ *Ibid.*, (1) 2.

⁴¹⁹ A. VAN DOESUM, H. VAN KESTEREN en G.-J. VAN NORDEN, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, 8-9; T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Brussel, Larcier, 2005, 248.

⁴²⁰ L. OATS en E. MULLIGAN, *Principles of International Taxation* (7^e editie), Londen, Bloomsbury Professional, 2019, 5-6.

⁴²¹ Art. 43 Zesde btw-richtlijn; T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Brussel, Larcier, 2005, 248.

⁴²² P. DE'CAPITANI DI VIMERCATE, "VAT/GST and Direct Taxes: How can We Distinguish Them?" in M. LANG, P. MELZ en E. KRISTOFFERSSON, *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, (151) 157-158.

⁴²³ C. GARBARINO, "Hybrid Taxes and the Distinction between VAT/GST and Direct Taxes: The Case of IRAP" in M. LANG, P. MELZ en E. KRISTOFFERSSON, *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, (169) 169-170, 177.

Hoofdstuk 2 – Gevolgen van een kwalificatie als directe belasting

174. De kwalificatie van een belasting als directe belasting heeft als belangrijkste gevolg dat de belasting mogelijk binnen het toepassingsgebied van de DBVs komt en dus moet voldoen aan hetgeen daarin wordt bepaald. Om die reden wordt hierna ingegaan op het regime van DBVs, waarbij het OESO-Modelverdrag een centrale rol speelt. Voor (de Lidstaten van) de EU is het daarnaast van belang om te weten wie bevoegd is tot het sluiten van zulke DBVs en dus ook voor een eventuele wijziging daarvan.

2.1 Regime van dubbelbelastingverdragen

2.1.1 Het OESO-Modelverdrag

175. Het doel van het internationaal fiscaal recht is oplossingen bieden voor bepaalde problemen die kunnen ontstaan bij de belastingheffing van grensoverschrijdende situaties. Het centrale probleem betreft internationale dubbele belasting.⁴²⁴ Omdat staten *in fiscalibus* soeverein zijn, bestaat het risico dat meerdere staten claimen bevoegd te zijn om eenzelfde situatie te belasten. Dat risico wordt zeer reëel aangezien de meeste staten overeenkomstig twee principes belasten: enerzijds het woonstaatbeginsel, volgens hetwelk de inwoners van een staat worden belast op hun wereldwijd inkomen, en anderzijds het bronstaatbeginsel, dat inhoudt dat een staat ook belasting heft op de inkomsten van niet-inwoners behaald in die staat.⁴²⁵ DBVs zijn dan bilaterale overeenkomsten tussen staten teneinde onder andere internationale dubbele belasting te beperken of te voorkomen.⁴²⁶ Om toch enige systematiek in bilaterale maatregelen te behouden, hebben internationale organisaties modelverdragen opgesteld, waarvan het belangrijkste het OESO-Modelverdrag is.⁴²⁷

176. Voor de volledigheid wordt kort de geschiedenis van dat OESO-Modelverdrag besproken. In 1927 ontstond het Modelverdrag van de Volkenbond. De basis daarvoor lag in enkele principes die in 1925 werden vastgesteld. Een van die principes betrof een eerste poging tot een omschrijving van het begrip VI, die luidde als volgt: "belastingheffing in de bronstaat is toegelaten met betrekking tot inkomsten uit commerciële of industriële activiteiten, voor zover de onderneming in die staat beschikt over *une succursale, une filiale, un établissement, un organisme commercial ou industriel stable ou un représentant permanent.*"⁴²⁸ In het Modelverdrag van 1927 werd de VI geponeerd als een concept dat wordt gebruikt voor de onderscheiden bedrijfsonderdelen van een onderneming die

⁴²⁴ N. BAMMENS, F. DEBELVA, B. PEETERS en N. REYPENS, *Internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, 1.

⁴²⁵ N. BAMMENS, F. DEBELVA, B. PEETERS en N. REYPENS, *Internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, 1; E. REIMER en A. RUST, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Fourth Edition – Volume 1*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 12-13; bijvoorbeeld in België de vennootschapsbelasting (art. 1, §1, 2° *juncto* art. 179 e.v. WIB92) enerzijds en de belasting niet-inwoners anderzijds (art. 1, §1, 4° *juncto* art. 227 e.v. WIB92).

⁴²⁶ N. BAMMENS, F. DEBELVA, B. PEETERS en N. REYPENS, *Internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, 1-2.

⁴²⁷ N. BAMMENS, F. DEBELVA, B. PEETERS en N. REYPENS, *Internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, 2; een ander belangrijk modelverdrag is dat van de Verenigde Naties, wat vooral focust op ontwikkelingslanden (*UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, update 2017, https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN%20Model_2017.pdf).

⁴²⁸ T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 27.

het recht geven aan een staat waar zo een bedrijfsonderdeel gelegen is, de op zijn grondgebied geproduceerde winst van die onderneming te belasten.⁴²⁹ Dit Modelverdrag was gebaseerd op het uitgangspunt dat de onderneming moet worden belast waar de *inkomsten* zijn *geproduceerd*.⁴³⁰ De mantra vandaag luidt dat moet worden belast waar *waarde* wordt *gecreëerd*.⁴³¹

Het Modelverdrag van 1927 had als doel het voorkomen van dubbele belastingheffing.⁴³² Dat uitgangspunt werd ook behouden in het Modelverdrag van 1928.⁴³³ Ook hier bestaat de definitie van een VI uit een opsomming van de bedrijfsonderdelen die als een VI kunnen worden beschouwd.⁴³⁴ Het rapport van het Modelverdrag in 1933 gaf twee nieuwe onderdelen aan de VI-definitie: er wordt uitdrukkelijk bepaald dat een dochteronderneming geen VI kan zijn en er wordt voor het eerst een algemene omschrijving van de VI gegeven, door de toevoeging aan de opsomming van "*et autres locaux professionnels fixes*".⁴³⁵ Het Mexico-Modelverdrag van 1943 kent vervolgens een grotere heffingsbevoegdheid toe aan bronstaten.⁴³⁶ Er werd bepaald dat een onderneming steeds kan worden belast in een andere dan de fiscale woonstaat, indien zij in die andere staat transacties verricht die niet een alleenstaand of occasioneel karakter hebben.⁴³⁷ De fysieke aanwezigheid via een VI zou dus niet langer bepalend zijn.⁴³⁸ Dat uitgangspunt is tachtig jaar later misschien terug aantrekkelijk? Het Londen-Modelverdrag van 1946 herbevestigde echter dat heffingsbevoegdheid uitsluitend toekomt aan de staat waar een onderneming over een VI beschikt.⁴³⁹

177. Tot zover de initiatieven onder de auspiciën van de Volkenbond, die ophield te bestaan na de Tweede Wereldoorlog.⁴⁴⁰ De werkzaamheden van de Volkenbond op fiscaal vlak werden voortgezet door het Fiscaal Comité binnen het kader van de OEEES.⁴⁴¹ Het Fiscaal Comité kwam met een 25-tal bepalingen die de basis moesten vormen voor een Modelovereenkomst.⁴⁴² Die bepalingen werden, binnen de OESO dan, opgenomen in een *Draft* Modelverdrag.⁴⁴³

⁴²⁹ T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 28.

⁴³⁰ *Ibid.*, 28.

⁴³¹ Zie *Supra*, nrs. 13-14, 32, 49, 84-85, 91-92.

⁴³² T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 27, 29.

⁴³³ *Ibid.*

⁴³⁴ *Ibid.*, 29-30.

⁴³⁵ *Ibid.*, 32.

⁴³⁶ *Ibid.*, 33-34.

⁴³⁷ *Ibid.*, 34.

⁴³⁸ *Ibid.*

⁴³⁹ *Ibid.*, 35.

⁴⁴⁰ United Nations, "History of the United Nations", <https://www.un.org/en/sections/history/history-United-Nations/index.html#:~:text=The%20forerunner%20of%20the%20United,International%20Labour%20Organization%20was%20also>, (laatst geraadpleegd: 22 december 2020).

⁴⁴¹ De OEEES, de Organisatie voor Europese Economische Samenwerking, was de voorloper van de OESO. T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 39.

⁴⁴² T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 39-40.

⁴⁴³ *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, zie T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 40.

Die *Draft* resulteerde uiteindelijk in het OESO-Modelverdrag van 1977, dat tot op heden regelmatig wordt herzien en gewijzigd.⁴⁴⁴ De meest recente update dateert van 2017.⁴⁴⁵ Het VI-begrip wordt behandeld in artikel 5 ervan.⁴⁴⁶

178. Artikel 2 OESO-Modelverdrag beperkt de toepassing ervan uitdrukkelijk tot inkomsten- en vermogensbelastingen, zijnde directe belastingen in de zin van dit onderzoek. Voor een verdere bespreking van de voor dit onderzoek relevante bepalingen van het OESO-Modelverdrag: zie 2.2.

2.1.2 Bevoegdheid voor Lidstaten van de Europese Unie tot het sluiten van dubbelbelastingverdragen

179. Voor de EU-Lidstaten moet op vlak van bevoegdheden ook altijd het Europees niveau worden bekeken. De EU beschikt enkel over toegewezen bevoegdheden.⁴⁴⁷ Binnen die bevoegdheden moet ze ook de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid in acht nemen.⁴⁴⁸ Subsidiariteit houdt in dat zelfs binnen de haar toegewezen (niet-exclusieve) bevoegdheden de EU slechts mag optreden indien en voor zover het vooropgestelde doel niet in dezelfde mate kan worden bereikt door lidstatelijk optreden.⁴⁴⁹ Het evenredigheidsbeginsel vereist dat de inhoud en de vorm van een EU-optreden niet verder gaan dan nodig om de doelstellingen van de Verdragen te verwezenlijken.⁴⁵⁰ De Lidstaten hebben dus een residuaire bevoegdheid.⁴⁵¹

180. De hamvraag is bijgevolg: is de bevoegdheid tot sluiten van DBVs (exclusief) toegewezen aan de EU of behoort dit tot de residuaire bevoegdheden van de Lidstaten? Een kort onderzoek naar mogelijke rechtsgrondslagen voor EU-optreden kan duidelijkheid scheppen.

181. De gewone wetgevingsprocedure⁴⁵² wordt alleszins uitgesloten voor fiscale bepalingen.⁴⁵³ Artikel 116 VWEU zou theoretisch gezien in aanmerking kunnen komen. Op grond daarvan kan de Raad de noodzakelijke maatregelen met gekwalificeerde meerderheid vaststellen, wanneer er distorsies zijn die niet opgelost geraken door overleg tussen de Commissie en de Lidstaten. De restrictieve omschrijving van distorsies en de vereiste van een uitdrukkelijke noodzaak om die distorsies op te heffen, hebben tot gevolg dat deze bepaling moeilijk kan worden gebruikt.⁴⁵⁴

Aangezien het hoofddoel van de EU het bereiken van een interne markt is en fiscale belemmeringen daaraan in de weg zouden kunnen staan, is artikel 115 VWEU een rechtsgrond die in aanmerking komt voor DBVs tussen de Lidstaten: het geeft de EU de bevoegdheid om op te treden "voor de

⁴⁴⁴ T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 40.

⁴⁴⁵ OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

⁴⁴⁶ T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 40-41.

⁴⁴⁷ Art. 5(1)-(2) Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: VEU).

⁴⁴⁸ Art. 5(1) VEU.

⁴⁴⁹ Art. 5(3) VEU.

⁴⁵⁰ Art. 5(4) VEU.

⁴⁵¹ Art. 5(2), laatste zin VEU.

⁴⁵² Zie voor de procedure art. 289 en 294 VWEU. Ook medebeslissingsprocedure genoemd. Het betreft de vaststelling van een verordening, richtlijn of besluit door de Raad en het Europees Parlement tezamen, op voorstel van de Commissie. Het Parlement wordt dus actief betrokken in het wetgevingsproces, wat voor de nodige democratische legitimiteit zou moeten zorgen.

⁴⁵³ Art. 114(1) VWEU.

⁴⁵⁴ L. HINNEKENS en G. STRAETMANS, "Materieelrechtelijke beginselen van Gemeenschapsrecht in directe belastingzaken" in B. PEETERS (ed.), *Europees Belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, (81) 202-203.

onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen der Lidstaten welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt.”⁴⁵⁵ Deze rechtsgrond vereist een bijzondere wetgevingsprocedure, waarbij de maatregel wordt vastgesteld door de Raad, die het Europees Parlement slechts moet raadplegen.⁴⁵⁶ HINNEKENS noemt dit de ‘fiscale exceptie’, niet enkel omwille van de beperkte rol van het Europees Parlement, maar ook omwille van de vereiste van unanimiteit binnen de Raad, waar normaal gekwalificeerde meerderheid wordt vereist.⁴⁵⁷ Dit vetorecht voor de Lidstaten werd wel met een reden ingevoerd: belastingsoevereiniteit wordt sterk bewaakt door de Lidstaten, aangezien de EU de nationale fiscaliteit eerder ziet als een mogelijke belemmering voor de interne markt, terwijl het voor de Lidstaten een essentiële financieringsbron is.⁴⁵⁸

182. Voor de DBVs tussen de Lidstaten zou de EU dus kunnen steunen op artikel 115 VWEU.⁴⁵⁹ De praktijk toont dat het integratieproces aangaande ‘harde’ fiscale wetgeving moeizaam verloopt.⁴⁶⁰ Ook het Hof van Justitie erkent dat Lidstaten grotendeels vrij zijn om verdragen te sluiten aangaande (directe) belastingen.⁴⁶¹ Wanneer Lidstaten onderling DBVs sluiten, moeten ze wel verzekeren dat zij hun verplichtingen onder het Europees recht honoreren.⁴⁶²

183. Op basis van de leer van de *implied powers* zou diezelfde bepaling echter ook als rechtsgrondslag kunnen fungeren voor DBVs tussen Lidstaten en derde landen: dat de EU bevoegd is om Verdragsdoelstellingen op intern vlak te realiseren (*in foro interno*), zou impliceren dat de EU ook verdragen kan sluiten met derde landen die noodzakelijk zijn voor die doelstellingen (*in foro externo*).⁴⁶³ Die leer werd bovendien al toegepast om artikel 115 VWEU als rechtsgrondslag te gebruiken voor het verdrag met Zwitserland dat onder andere de voorkoming van dubbele belasting van dividenden moet verzekeren.⁴⁶⁴ Over dat laatste punt werd in de Raadsnotulen een verklaring opgenomen dat de EU daartoe niet exclusief extern bevoegd is.⁴⁶⁵ Toch heerst er ongerustheid over deze praktijk, die een precedent zou zetten voor uitzonderingen op de exclusieve bevoegdheid van Lidstaten om belastingverdragen met derde landen te sluiten.⁴⁶⁶

⁴⁵⁵ L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belastingen*, Brussel, Groep De Boeck, 2012, 280; G. KOFLER, “EU power to tax: Competences in the area of direct taxation” in C. HJI PAYANI, W. HASLEHNER en E. TRAVERSA, *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, (11) 12.

⁴⁵⁶ Art. 115 VWEU.

⁴⁵⁷ L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belastingen*, Brussel, Groep De Boeck, 2012, 280.

⁴⁵⁸ *Ibid.*, 281, 649.

⁴⁵⁹ W. HASLEHNER, “EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation” in W. HASLEHNER, G. KOFLER, K. PANRAZATOU en A. RUST (eds.), *Tax and the Digital Economy – Challenges and Proposals for reform*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2019, (25) 36.

⁴⁶⁰ L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belastingen*, Brussel, Groep De Boeck, 2012, 649.

⁴⁶¹ HvJ 21 september 1999, C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, ECLI:EU:C:1999:438, r.o. 56; HvJ 12 mei 1998, C-336/96, *Gilly/Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, ECLI:EU:C:1998:221, r.o. 24.

⁴⁶² A. DE NANTEUIL, *Introduction aux conventions de double imposition*, Brussel, Bruylant, 2019, 30; P. BRANDSTETTER, “*Taxes Covered*”: *A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions*, Amsterdam, IBFD, 2011, 32.

⁴⁶³ P. PISTONE, “Towards European international tax law”, *EC Tax Review* 2005, afl. 1, (4) 7; L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belastingen*, Brussel, Groep De Boeck, 2012, 650-651; zie ook bevestigd door het Hof van Justitie in HvJ 31 maart 1971, C-22/70, *AETR*, ECLI:EU:C:1971:32, stellende dat “De Commissie vermag op het gehele terrein van de in het Verdrag omschreven doelstellingen contractuele bindingen met derde landen aan te gaan. Deze bevoegdheid vloeit niet alleen voort uit een uitdrukkelijke toekenning in het Verdrag, maar kan ook voortkomen uit andere verdragsbepalingen en uit handelingen door de instellingen in het kader van deze bepalingen verricht.”

⁴⁶⁴ L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belastingen*, Brussel, Groep De Boeck, 2012, 651.

⁴⁶⁵ *Ibid.*, 652.

⁴⁶⁶ P. PISTONE, “Towards European international tax law”, *EC Tax Review* 2005, afl. 1, (4) 4, 8-9.

Tot dusver zal het vooral een gedeelde bevoegdheid zijn die, zeker gelet op de vereisten van subsidiariteit en evenredigheid, toch overwegend door de Lidstaten zelf wordt uitgeoefend.⁴⁶⁷

184. Zoals HINNEKENS bevestigt, is het helemaal niet zeker dat afzonderlijke onderhandelingen door de Lidstaten met derde landen de doeltreffendheid van het Verdrag en de doelstellingen van de EU in gevaar zouden brengen, wat een vereiste is opdat de EU zou kunnen optreden.⁴⁶⁸ Bovendien zijn dat Verdrag en die doelstellingen precies gericht op de EU: de fundamentele vrijheden die meestal alleen toepassing vinden binnen de EU kunnen toch niet worden opgelegd aan derde landen? De EU erkent zelf ook de grenzen van (haar interpretatie van) de door haar gehuldigde rechten en vrijheden, die niet aan derde landen kunnen worden opgedrongen.⁴⁶⁹

185. Artikel 207 VWEU komt schijnbaar in aanmerking om als rechtsgrondslag te dienen, maar die bepaling spreekt enkel uitdrukkelijk van een 'gemeenschappelijke handelspolitiek', wat weliswaar gelieerd is met, maar niet gelijkgesteld is aan het sluiten van belastingverdragen met derde landen.

186. Artikel 352 VWEU, tot slot, is zeer ruim omschreven en kan mogelijk als rechtsgrondslag dienen. Het verleent de Raad de bevoegdheid om met eenparigheid van stemmen passende maatregelen aan te nemen wanneer zulks nodig blijkt om een van de doelstellingen van de Verdragen te verwezenlijken zonder dat de Verdragen in de daartoe vereiste bevoegdheden voorzien. Aangezien dit een uiterste vangnetbepaling is, en het principe geldt dat altijd de meest precieze toepasselijke bepaling als rechtsgrondslag moet dienen,⁴⁷⁰ zal op deze bepaling niet snel beroep worden gedaan.

187. Hoewel er op het eerste gezicht toch een arsenaal aan mogelijke rechtsgrondslagen ter beschikking staat, zijn EU-maatregelen aangaande directe belastingen schaars. Het is dus vooralsnog vrij zeker dat het aan de Lidstaten toekomt om DBVs te sluiten, zowel onderling als met derde landen, al loert de EU wel om de hoek ten einde haar kans te grijpen om zich ook in dat kader meer bevoegdheden toe te eigenen. De bevoegdheid waarover de EU beschikt met betrekking tot DBVs is alleszins niet exclusief: Lidstaten kunnen alsnog maatregelen nemen, voor zover die in overeenstemming zijn met de Unierechtelijke regels en beginselen, waaronder het verbod van belemmering van het vrij verkeer.⁴⁷¹

⁴⁶⁷ L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belastingen*, Brussel, Groep De Boeck, 2012, 653.

⁴⁶⁸ *Ibid.*, 655.

⁴⁶⁹ Zie bv. HvJ 24 september 2019, C-507/17, *Google LLC*, ECLI:EU:C:2019:772.

⁴⁷⁰ J. MEEUSEN en G. DE BAERE, *Grondbeginselen van het recht van de Europese Unie*, Mortsel, Intersentia, 2020, 45-46.

⁴⁷¹ L. HINNEKENS en J. MEEUSEN, "Fiscaal recht in de Europese Unie: een schets van het institutioneelrechtelijk kader" in B. PEETERS (ed.), *Europees Belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, (8) 40-41; zie ook rechtspraak in die zin: HvJ 12 december 2002, C-385/00, *De Groot*, ECLI:EU:C:2002:750, overw. 101; HvJ 21 september 1999, C-307/97, *Saint-Gobain*, ECLI:EU:C:1999:438, overw. 59; HvJ 28 januari 1986, C-270/83, *Avoir Fiscal*, ECLI:EU:C:1986:37, overw. 26.

2.2 Digitaledienstenbelasting strijdig met dubbelbelastingverdragen?

188. De DBVs tussen staten zijn dus grotendeels gebaseerd op het OESO-Modelverdrag.⁴⁷² Dat Modelverdrag zelf is niet juridisch bindend, noch de commentaren daarbij, maar het heeft wel een gezaghebbende rol.⁴⁷³ DBVs zelf daarentegen zijn wel degelijk juridisch bindend voor de staten partij bij een specifiek DBV. Aangezien de DBVs van de in Deel II aan bod gekomen landen gebaseerd zijn op het OESO-Modelverdrag,⁴⁷⁴ kan daarop gesteund worden om te bepalen of de DDBs wel DBV-conform zijn, in de hypothese dat het om een directe belasting gaat. De Commissie heeft in haar DDB-voorstel, door te kiezen voor artikel 113 VWEU als rechtsgrondslag, gepoogd te voorkomen dat de Lidstaten hun DBVs moeten wijzigen. Dat zou namelijk, vooral voor DBVs met derde landen, iets van lange adem zijn.⁴⁷⁵

189. Er moet dus eerst worden nagegaan of DDBs wel binnen het toepassingsgebied van de DBVs vallen: enkel als dat het geval is, kan er sprake zijn van strijdigheid met DBVs. Het eerste hoofdstuk van het OESO-Modelverdrag bepaalt het toepassingsgebied van DBVs aan de hand van een omschrijving van de beschermde personen (artikel 1) en belastingen (artikel 2).⁴⁷⁶

190. Wat betreft het personeel toepassingsgebied, is het Modelverdrag toepasselijk op personen die inwoner zijn van één of beide overeenkomstsluitende staten.⁴⁷⁷

Een 'persoon' is een individu (natuurlijke persoon), een vennootschap (elke rechtspersoon of elke entiteit die als rechtspersoon wordt behandeld voor fiscale doeleinden) en elke andere vereniging van personen.⁴⁷⁸ De bedrijven die door de DDBs geïsoleerd worden zijn alleszins wel 'personen', aangezien die bedrijven hoogst waarschijnlijk een vennootschapsvorm hebben of toch minstens rechtspersoonlijkheid.

Een 'inwoner' van een staat is iedere persoon die, ingevolge de wetgeving van die staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding, plaats van oprichting of enige andere soortgelijke omstandigheid. Het omvat niet de personen die in die staat enkel ter zake van inkomsten uit in die staat gelegen bronnen of ter zake van aldaar gelegen

⁴⁷² O. BLANKENSTIJN, M. VAN GORP, H. VERMEULEN (red.), M.F. DE WILDE, C. WISMAN en Z. ZALMAI, *Grondslagen internationaal belastingrecht*, Den Haag, Boom Juridisch, 2019, 25; P. MALHERBE, *Introduction to international income taxation*, Brussel, Bruylant, 2020, 52.

⁴⁷³ N. BAMMENS, F. DEBELVA, B. PEETERS en N. REYFENS, *Internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, 5; O. BLANKENSTIJN, M. VAN GORP, H. VERMEULEN (red.), M.F. DE WILDE, C. WISMAN en Z. ZALMAI, *Grondslagen internationaal belastingrecht*, Den Haag, Boom Juridisch, 2019, 25-26.

⁴⁷⁴ Belgisch Standaardmodel, <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfweb/pages/fisconet? qa=2.129339854.31328189.1614760021-1698860300.1607690166#!/compare/905a15c7-b624-4215-a9e7-a70d140fdc82/2e0eb20c-9787-4af7-9606-c7a0b8cfa0ab>; Double Taxation Agreement between the United Kingdom and Albania, 26 maart 2013, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/496620/albania-dta-in_force.pdf; Convention entre le Gouvernement de la République Française et le Gouvernement de la République de Finlande tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, 11 septembre 1970, https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/finlande/6083_20191231_convention_finlande_ir_isf.pdf.

⁴⁷⁵ COM(2018)148, considerans 4.

⁴⁷⁶ N. BAMMENS, F. DEBELVA, B. PEETERS en N. REYFENS, *Internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, 4-5.

⁴⁷⁷ Art. 1(1) OESO-Modelverdrag; art. 1 Belgisch Standaardmodel, <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfweb/pages/fisconet? qa=2.129339854.31328189.1614760021-1698860300.1607690166#!/compare/905a15c7-b624-4215-a9e7-a70d140fdc82/2e0eb20c-9787-4af7-9606-c7a0b8cfa0ab>.

⁴⁷⁸ Art. 3(1)(a) en (b) OESO-Modelverdrag; art. 3(1)(c) en (d) Belgisch Standaardmodel.

vermogen aan belasting zijn onderworpen.⁴⁷⁹ Een buitenlandse vennootschap gesitueerd op het grondgebied van een staat kan dus niet als inwoner van die staat worden beschouwd, aangezien zo een vennootschap slechts gedeeltelijk onderworpen is aan belasting op dat grondgebied. Zo een buitenlandse vennootschap is dus uitgesloten van het toepassingsgebied.⁴⁸⁰ Voor het overige moet inwonerschap overeenkomstig het nationale recht worden bepaald en geïnterpreteerd.⁴⁸¹

Op vlak van het personeel toepassingsgebied zullen veel DBVs niet van toepassing zijn, aangezien een deel van het probleem net is dat de geviseerde bedrijven geen fiscaal inwoner zijn van de landen die een DDB invoeren. Aangezien de geviseerde bedrijven hoofdzakelijk Amerikaans zijn, en dus wel in de VS als inwoner worden beschouwd, zullen bepaalde DBVs wel nog relevant zijn en moet dus toch verder worden gekeken naar het materieel toepassingsgebied.

191. Aangaande het materieel toepassingsgebied⁴⁸² is het Modelverdrag van toepassing op belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ongeacht de wijze van heffing. Als belasting op inkomen en vermogen worden beschouwd, alle belastingen op het gehele inkomen, het gehele vermogen of op bestanddelen van het inkomen of vermogen, daarin begrepen belastingen naar voordelen verkregen uit de vervreemding van roerende en onroerende goederen, belastingen naar het totale bedrag van de door de onderneming betaalde lonen of salarissen, alsmede belastingen naar waardevermeerdering.⁴⁸³ Voor belastingen die niet onder het materieel toepassingsgebied vallen, wordt geen heffingsbevoegdheid toegewezen aan één van de verdragsluitende staten. Die belastingen worden dan geheven volgens het intern recht van beide staten zonder beperking door de regels van het DBV.⁴⁸⁴ België verklaart DBVs van toepassing op de inkomstenbelastingen, zijnde de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting en de belasting niet-inwoners.⁴⁸⁵ Deze lijst is niet exhaustief, aangezien België nog steeds de algemene definitie opneemt en de woorden 'met name' de lijst voorafgaan.⁴⁸⁶

De Franse Raad van State gaf een interessante opmerking: moest de TSN beschouwd worden als een belasting die binnen de werkingssfeer van de Franse DBVs valt, dan zou dat geen aanleiding geven tot juridische ongeldigheid van de TSN, maar enkel betekenen dat de TSN niet geheven kan worden van belastingschuldigen die niet gevestigd zijn, noch over een VI beschikken in Frankrijk.⁴⁸⁷ Dat zou natuurlijk problematisch zijn voor Frankrijk, aangezien het doel van de DDB net is om belasting te kunnen heffen van bedrijven die op geen enkele manier traditioneel 'aanwezig' zijn daar.

⁴⁷⁹ Art. 4(1) OESO-Modelverdrag; art. 4(1) Belgisch Standaardmodel.

⁴⁸⁰ A. DE NANTEUIL, *Introduction aux conventions de double imposition*, Brussel, Bruylant, 2019, 46-47.

⁴⁸¹ Art. 4(1) OESO-Modelverdrag; L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie – een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelastingen en dubbelbelastingverdragen*, Gent, Larcier, 2018, 391-392; J. GOOIJER, *Tax Treaty Residence of Entities*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2019, 82.

⁴⁸² Het moet benadrukt dat het besproken materieel toepassingsgebied enkel betrekking heeft op de bepalingen in de DBVs aangaande dubbele belasting.

⁴⁸³ Art. 2(1) en (2) OESO-Modelverdrag; art. 2(1) en (2) Belgisch Standaardmodel.

⁴⁸⁴ N. BAMMENS, F. DEBELVA, B. PEETERS en N. REYFENS, *Internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, 33-34.

⁴⁸⁵ Art. 2(3)(b) Belgisch Standaardmodel.

⁴⁸⁶ A. DE NANTEUIL, *Introduction aux conventions de double imposition*, Brussel, Bruylant, 2019, 53-54.

⁴⁸⁷ Adv.RvS (Frankrijk) nr. 396878, 8.

Bovendien is het eenzijdig invoeren van een belasting die strijdig is met de DBVs wel degelijk een schending van dat verdrag onder internationaal recht, meer bepaald is er dan een *treaty override*.⁴⁸⁸

192. Het toepassingsgebied van de DBVs is preciezer dan simpelweg 'directe belastingen'. Die term werd bewust niet gebruikt in het OESO-Modelverdrag omdat het te onduidelijk zou zijn.⁴⁸⁹ Het belangrijkste punt is misschien wel het achterliggende doel van artikel 2 OESO-Modelverdrag: het doel is niet een uiterst precieze definitie te geven van de gevatte belastingen, maar "*to widen as much as possible the field of application of the Convention.*"⁴⁹⁰ Een opsomming van de gedekte belastingen is in beginsel niet-exhaustief, aangezien het omgekeerde geval problemen zou opleveren, specifiek in geval van een verkeerde beslissing over de aard van een belasting.⁴⁹¹ Het vermoeden moet zijn dat een belasting die niet werd opgenomen in de lijst van artikel 2(3) alsnog onder het toepassingsgebied valt, als die belasting voldoet aan de beschrijvingen in artikel 2(1) en 2(2). Die benadering is gerechtvaardigd in het licht van het achterliggende doel van artikel 2.⁴⁹² Enkel wanneer paragrafen 1 en 2 niet worden overgenomen, is de opsomming effectief limitatief.⁴⁹³

Artikel 2(3) heeft dus betrekking op belastingen die bestaan op het moment van verdragsluiting, die hetzij illustratief, hetzij exhaustief worden opgesomd. Artikel 2(4) breidt het toepassingsgebied van een DBV uit tot toekomstige belastingen⁴⁹⁴: een DBV is ook van toepassing op toekomstige belastingen die gelijk of in wezen gelijksoortig zijn aan de bestaande geïncorporeerde belastingen.⁴⁹⁵ Gelet op het doel van artikel 2 moet 'in wezen gelijksoortig' ruim worden uitgelegd. Belastingen die in feite gelijkaardig zijn of gelijkaardige doelstellingen nastreven vallen binnen het toepassingsgebied.⁴⁹⁶ De benaming en vormgeving van de belasting zijn hoogstens een vertrekpunt: zoals uit de bewoordingen blijkt, is het wezen van de belasting bepalend.⁴⁹⁷

193. Een nieuw ingevoerde belasting wordt sowieso als 'in wezen gelijksoortig' beschouwd als het een inkomstenbelasting is in de zin van artikel 2(1) en 2(2).⁴⁹⁸ Het komt er dus op aan om 'inkomen' te definiëren. 'Inkomen' moet hier in haar internationale context en vanuit het voorwerp en doel van de DBVs worden begrepen.⁴⁹⁹ Belangrijk is dat ook 'bestanddelen van inkomen' gevat worden door de definitie van belastingen waarop DBVs van toepassing zijn.⁵⁰⁰ DDBs kunnen als zodanig kwalificeren, want het is een belasting op de opbrengsten en opbrengsten zijn een element van

⁴⁸⁸ Vrij vertaald als verdragsoverschrijding. C. DE PIETRO, "Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law", *WTJ* 2015, afl. 1, (73) 75; E. REIMER en A. RUST, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Fourth Edition - Volume 1*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 69.

⁴⁸⁹ Commentaar bij art. 2(1) OESO Modelverdrag.

⁴⁹⁰ Commentaar bij art. 2 OESO Modelverdrag.

⁴⁹¹ P. BRANDSTETTER, "*Taxes Covered*": *A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions*, Amsterdam, IBFD, 2011, 49.

⁴⁹² *Ibid.*

⁴⁹³ Commentaar bij art. 2(3) OESO Modelverdrag. Het Belgisch Standaardmodel bevat alleszins die paragrafen.

⁴⁹⁴ P. BRANDSTETTER, "*Taxes Covered*": *A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions*, Amsterdam, IBFD, 2011, 56.

⁴⁹⁵ Art. 2(4) OESO-Modelverdrag.

⁴⁹⁶ P. BRANDSTETTER, "*Taxes Covered*": *A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions*, Amsterdam, IBFD, 2011, 59-60.

⁴⁹⁷ *Ibid.*, 60-61.

⁴⁹⁸ *Ibid.*, 68.

⁴⁹⁹ *Ibid.*, 148.

⁵⁰⁰ Art. 2(2) OESO Modelverdrag.

inkomen.⁵⁰¹ Ook volgens de interpretatieregels in het Verdrag van Wenen moeten verdragen te goeder trouw en overeenkomstig de gewoonlijke betekenis van de bewoordingen van het verdrag in hun context worden geïnterpreteerd, rekening houdend met het voorwerp en doel van het verdrag.⁵⁰²

De constitutieve elementen van een belasting zijn het belastbaar object (belastingplichtige) en de transactie of het geldbedrag onderworpen aan belasting (belastbare basis).⁵⁰³ Die elementen van de nieuwe belasting moeten vergeleken worden met die van de in artikel 2(3) opgesomde belastingen.⁵⁰⁴ De belastingplichtigen in de DDBs zijn ondernemingen/vennootschappen, weliswaar van een bepaald kaliber. Dat komt toch grotendeels overeen met de belastingplichten in de vennootschapsbelasting. Daarnaast bestaat de belastbare basis evenzeer uit de inkomsten van die ondernemingen. Hoewel dit in eerste instantie de bruto-inkomsten zijn, terwijl het in de traditionele inkomstenbelastingen de netto-inkomsten betreft, kan niet uitgesloten worden dat bruto-inkomsten, zijnde opbrengsten, ook inkomsten zijn in de zin van de DBVs (zie hiervoor ook *Supra*, vorige alinea).

194. Bijzondere belastingen worden overigens niet uitgesloten van het toepassingsgebied. Meer nog, deze moeten net geacht worden binnen het toepassingsgebied te vallen aangezien DBVs een einde moeten maken aan alle gevallen van dubbele belasting, ongeacht de aard van de belasting. Bovendien is er net meer nood aan vermindering van dubbele belasting inzake bijzondere belastingen, aangezien die meestal een zware heffing impliceren in uitzonderlijke gevallen.⁵⁰⁵ Wanneer het tijdelijke karakter de belasting bijzonder maakt, kan een staat wel argumenteren dat die belasting niet bedoeld was onder het DBV te vallen. Zoals aangetoond is het echter niet zeker dat de DDBs effectief tijdelijk zijn. Bovendien zou een Belgische DDB in 2023 betekenen dat er geen internationale oplossing is gekomen en zou die DDB dus vrij definitief zijn.

195. Gelet op het al het voorgaande en in het bijzonder het doel van DBVs, de doelstelling van de DDBs en de interpretatieregels die gelden in het verdragsrecht, is het waarschijnlijk dat de DDBs binnen het materieel toepassingsgebied van de DBVs vallen. Dan is er, in tegenstelling tot wat de Franse Raad van State voorhoudt, sprake van een *treaty override*, aangezien de DDBs niet functioneren overeenkomstig de bepalingen van de DBVs: bedrijven zullen worden belast ondanks – en net omdat – ze geen VI hebben in het land waar de DDB wordt geheven, terwijl ondernemingswinsten van een niet-inwoner overeenkomstig de DBVs slechts belast mogen worden indien die toerekenbaar zijn aan een VI.⁵⁰⁶

⁵⁰¹ J. VELLA, "Finance Act 2020 Notes: Part 2 Sections 39-72: the UK's digital services tax", *B.T.R.* 2020, afl. 4, (469) 478.

⁵⁰² Art. 31(1) Vienna Convention on the Law of Treaties, United Nations Treaty Series Vol. 1155, p 332.

⁵⁰³ *Ibid.*, 61.

⁵⁰⁴ *Ibid.*

⁵⁰⁵ P. BRANDSTETTER, "Taxes Covered": *A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions*, Amsterdam, IBFD, 2011, 107.

⁵⁰⁶ Art. 7(1) OESO-Modelverdrag.

Hoofdstuk 3 – Gevolgen van een kwalificatie als indirecte belasting

3.1 Btw-stelsel binnen de Europese Unie

196. Het valt buiten het bestek van deze masterscriptie om een volledige weergave van het btw-stelsel te geven. Hier volstaat het om beknopt de belangrijkste kenmerken te bespreken.

197. Btw is een belasting op de consumptie van goederen en diensten. Het viseert dus wat mensen verbruiken, niet wat ze verdienen, sparen of investeren. Het wordt op gefractioneerde wijze geheven bij ondernemingen, bij elke stap van het productie- of distributieproces, doorgaans met het recht om de aan de voorganger in de keten betaalde btw terug te vorderen van de staat (het zogenaamde recht op aftrek), wat de neutraliteit van het btw-stelsel garandeert.⁵⁰⁷ In tegenstelling tot wat haar naam doet vermoeden, is de btw geen belasting op de eigenlijke toegevoegde waarde, maar op de volledige prijs met steeds een recuperatie van de voorgaande heffingen.⁵⁰⁸

Op het einde van het proces wordt de gehele waarde betaald door de eindgebruiker, inclusief de btw. De belasting wordt dus economisch gedragen door de eindgebruiker.⁵⁰⁹ Hij is de laatste stap in het proces, dus hij kan het btw-bedrag niet afwentelen op anderen, aangezien er geen volgende transactie is.⁵¹⁰

198. De btw is een specifieke verschijningsvorm van een omzetbelasting. Dat laatste is een verzamelterm is voor verschillende vormen van verbruiksbelastingen. Bijgevolg is btw ook een specifieke vorm van een verbruiksbelasting.⁵¹¹ Er zijn twee categorieën daarvan: enerzijds specifieke verbruiksbelastingen, waarbij slechts bepaalde goederen en/of diensten worden belast (bijvoorbeeld accijnzen), en anderzijds de algemene verbruiksbelastingen, waarbij belasting wordt geheven op de consumptie van alle goederen en diensten die worden verbruikt.⁵¹² Volgens artikel 1(2) Zesde btw-richtlijn behoort btw tot deze tweede categorie.

199. Om te bereiken dat eenzelfde verrichting op dezelfde wijze wordt belast ongeacht in welke Lidstaat zij plaatsvindt, dienden de omzetbelastingen in de verschillende Lidstaten te worden vervangen door het gemeenschappelijk btw-stelsel.⁵¹³ De Eerste btw-richtlijn werd goedgekeurd op 11 april 1967.⁵¹⁴ Artikel 1 legde de Lidstaten op hun toen geldende omzetbelastingen te vervangen door het in de Richtlijn omschreven gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde

⁵⁰⁷ Art. 1(2) Zesde btw-richtlijn veruitwendigt het neutraliteitsbeginsel. Zie ook F. BALTUS, *La TVA: Fondements et mécanismes* (2^e édition), Brussel, Larcier, 2016, 19, 365 en L. VANDENBERGHE, "De Europese btw anno 2004" in B. PEETERS (ed.), *Europees Belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, (651) 665.

⁵⁰⁸ A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021 (Band 2/2)*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2020, 1885.

⁵⁰⁹ Art. 1 Zesde btw-richtlijn; C.A. HERBAIN, "Origin and merits of EU value added tax: A critical appraisal" in C. HJI PAYANI, W. HASLEHNER en E. TRAVERSA, *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, (320) 320.

⁵¹⁰ HvJ 1 april 1992, C-89/81, *Hong-Kong Trade*, ECLI:EU:C:1992:121, r.o. 9.

⁵¹¹ A. VAN DOESUM, H. VAN KESTEREN en G.-J. VAN NORDEN, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, 4.

⁵¹² *Ibid.*, 4-5.

⁵¹³ Conclusie AG Kockott in de zaak C-75/18, 13 juni 2019, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.*, ECLI:EU:C:2019:492, r.o. 29.

⁵¹⁴ Richtl.Raad nr. 67/227/EEG, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, *Pb.L.* 14 april 1967, afl. 71, 1301-1303.

waarde. De daaropvolgende jaren werden er terzake nog vier richtlijnen aangenomen⁵¹⁵, tot in 1977 de Zesde btw-richtlijn het licht zag (die de Tweede verving).⁵¹⁶ Die Zesde btw-richtlijn voorzag in artikel 33 ook het verbod voor de Lidstaten om nieuwe, op btw gelijkende belastingen in te voeren.⁵¹⁷

In 2006 werd tot een herschikking van de Zesde btw-richtlijn overgegaan.⁵¹⁸ Wanneer hierna naar 'Zesde btw-richtlijn' wordt verwezen zonder verdere kwalificatie, wordt bedoeld op die laatste versie, zijnde Richtlijn nr. 2006/112/EEG.

200. Hoewel er dus een omvattende regeling is op EU-niveau, is er nog geen volledige harmonisatie. De Lidstaten kunnen met name keuzes maken over het btw-tarief (binnen de grenzen van de Zesde btw-richtlijn natuurlijk), de toepassing van bepaalde vrijstellingen of nationale beperkingen van het recht op aftrek.⁵¹⁹ Dat er sowieso keuzes moeten worden gemaakt, is ook een gevolg van het gekozen harmonisatie-instrument. Richtlijnen vereisen een omzetting in nationaal recht en een omzetting vereist altijd enige interpretatie.⁵²⁰ In België vinden we de omzetting in het Wetboek van de btw (afgekort 'WBTW'),⁵²¹ aangevuld door een groot aantal koninklijke besluiten.

201. Wat betreft het personeel toepassingsgebied is eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit, btw-plichtig.⁵²² Er zijn vier soorten belastbare handelingen: de levering van goederen, een intracommunautaire verwerving, de verrichting van diensten en de invoer van goederen.⁵²³ De btw onderscheidt zich dus van bepaalde andere indirecte belastingen omdat het een belasting op rechtshandelingen betreft, met uitzondering van de invoer.⁵²⁴

⁵¹⁵ Richtl.Raad nr. 67/228/EEG, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 14 april 1967, afl. 71, 1303-1312 (Tweede btw-richtlijn). Richtl.Raad nr. 69/463/EEG, 9 december 1969 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Invoering van de belasting over de toegevoegde waarde in de Lid-Staten, *Pb.L.* 20 december 1969, afl. 320/34, 34-35 (Derde btw-richtlijn); Richtl.Raad nr. 71/401/EEG, 20 december 1971 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Invoering van de belasting over de toegevoegde waarde in Italië, *Pb.L.* 24 december 1971, afl. 283, 41-42 (Vierde btw-richtlijn); Richtl.Raad nr. 72/250/EEG, 4 juli 1972 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Invoering van de belasting over de toegevoegde waarde in Italië, *Pb.L.* 18 juli 1972, afl. 162, 18-19 (Vijfde btw-richtlijn).

⁵¹⁶ Richtl.Raad nr. 77/388/EEG, 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, *Pb.L.* 13 juni 1977, afl. 145, 1-40.

⁵¹⁷ Volgens die bepaling vormde de richtlijn geen beletsel voor bepaalde heffingen etc. die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten. *A contrario* dus wel verboden indien die heffingen wel zulk een karakter bezitten.

⁵¹⁸ Richtl. Raad nr. 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1-118; C. HERBAIN, M. LAMENSCH en E. TRAVERSA, *Taxe sur la valeur ajoutée: droit belge et européen*, Brussel, Larcier, 2020, 20-25.

⁵¹⁹ L. VANDENBERGHE, "De Europese btw anno 2004" in B. PEETERS (ed.), *Europees Belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, (651) 655.

⁵²⁰ A. VAN DOESUM, H. VAN KESTEREN en G.-J. VAN NORDEN, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer 2016, 11.

⁵²¹ Ingevoerd bij Wet 1 januari 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969, 7046.

⁵²² Art. 9 Zesde btw-richtlijn.

⁵²³ Art. 2(1) a), b), c) en d) *juncto* art. 14-19, 20-23, 24-29 en 30 Zesde btw-richtlijn. Een intracommunautaire verwerving betreft kort gezegd het verkrijgen van goederen in een Lidstaat die vanuit een andere Lidstaat werden verzonden. Invoer is het binnenbrengen van goederen in de EU.

⁵²⁴ C. HERBAIN, M. LAMENSCH en E. TRAVERSA, *Taxe sur la valeur ajoutée: droit belge et européen*, Brussel, Larcier, 2020, 15.

202. Wat betreft de plaats van de belastbare handelingen volstaat het hier te verwijzen naar Titel V Zesde btw-richtlijn. De plaatsbepaling is van belang om te weten welke Lidstaat btw mag heffen.⁵²⁵ Aangezien de onderzoeksvraag louter peilt naar de kwalificatie van DDBs, wordt niet verder ingegaan op de plaatsbepaling van btw-belastbare handelingen.

203. Gelet op dit zeer ruime personeel en materieel toepassingsgebied, zou het wel eens kunnen dat de DDB-belaste diensten, los van de kwalificatie van de DDB zelf, ook reeds onderworpen zijn aan btw. Het is namelijk overduidelijk dat de door de DDBs geviseerde bedrijven zelfstandig een economische activiteit verrichten. Zij verstrekken – weliswaar digitale – diensten. Cruciaal om als btw-belastbare handeling te kwalificeren, is dat de dienstverrichting onder bezwarende titel moet gebeuren.⁵²⁶ Dat is alleszins het geval wanneer de dienst bestaat uit het plaatsen van gerichte advertenties op een digitale interface (zie *Supra*, nrs. 50-52, 97, 112-115, 126-127): de adverteerder betaalt de exploitant van de digitale interface voor het plaatsen van zijn advertenties. Ook bij doorgifte van gebruikersdata tegen betaling betreft het duidelijk een handeling onder bezwarende titel (zie *Supra*, nrs. 63-65, 97, 112).

204. Wat betreft de ter beschikkingstelling van een (veelzijdige) digitale interface is het minder duidelijk. Wanneer een handelaar de exploitant van een online marktplaats betaalt voor het aanbieden daarop van zijn producten, bijvoorbeeld op Amazon, is het wel nog duidelijk onder bezwarende titel. Voor een marktplaats als 2dehands.be⁵²⁷ wordt het al moeilijker: gebruikers kunnen er namelijk gratis allerlei producten te koop aanbieden of zelf aankopen. Voor sociale netwerken lijkt er al helemaal geen sprake te zijn van 'onder bezwarende titel': Facebook, Instagram, Snapchat en consorten zijn allemaal gratis voor gebruikers, in die zin dat er geen geld moet worden betaald om van deze diensten te genieten. Hetzelfde geldt voor het exploiteren van een internetzoekmachine, wat onder de Britse DST een belastbare dienst is: we gebruiken allemaal de diensten van Google, meerdere keren per dag, zonder daar ook maar een cent voor te betalen.

205. Het Hof van Justitie oordeelt dat wanneer iemands werkzaamheden uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie, er geen belastinggrondslag is en dat die prestaties daarom niet aan btw onderworpen zijn.⁵²⁸ Daarnaast stelt de Richtlijn in de beschrijving van haar voorwerp dat "het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten."⁵²⁹

Evenwel oordeelde het Hof eerder dat btw-belastbare handelingen veronderstellen dat een prijs of tegenwaarde is bedongen.⁵³⁰ Hierin zou een ruimere interpretatie dan louter geld kunnen worden gelezen, al lijkt dat mijns inziens gelet op de toen bestaande technologie en de rest van het arrest onwaarschijnlijk. In *Tolsma* oordeelde het Hof dat een dienst dan ook enkel 'onder bezwarende titel' kan zijn in de zin van de Zesde btw-richtlijn, "wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door

⁵²⁵ *Ibid.*, 87.

⁵²⁶ Art. 2(1) a), b), c) en d) *juncto* art. 14-19, 20-23, 24-29 en 30 Zesde btw-richtlijn.

⁵²⁷ www.2dehands.be.

⁵²⁸ HvJ 3 maart 1994, C-16/93, *Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting*, ECLI:EU:C:1994:80, r.o. 12.

⁵²⁹ Art. 1(2) Zesde btw-richtlijn, eigen onderlijning.

⁵³⁰ HvJ 1 april 1892, C-89/81, *Hong-Kong Trade*, ECLI:EU:C:1982:121, r.o. 10.

de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.⁵³¹ Er moet aldus een directe link bestaan tussen de dienstverrichting en de daarvoor ontvangen tegenprestatie.

206. Degene die uitsluitend diensten om niet verricht, kan aldus niet worden aangemerkt als btw-plichtige.⁵³² 'Om niet' heeft tegenwoordig wel een andere invulling dan in de jaren '80: verstrekt Facebook zijn diensten aan zijn gebruikers werkelijk om niet? Gebruikers leveren immers iets wat tegenwoordig mogelijk veel waardevoller is dan geld, namelijk gebruikersdata. Bedrijven verkopen die data door en dat onderhevig aan btw, dat is duidelijk (zie *Supra*, nr. 203). De btw-gevolgen ten aanzien van de gebruiker daarentegen zijn dus minder duidelijk. Er kan daar mogelijk sprake zijn van een tegenprestatie anders dan in geld, dus een ruil, eerder dan een dienstverrichting om niet. Artikel 73 Zesde btw-richtlijn bepaalt dat de maatstaf van heffing alles betreft wat de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen. Het Hof heeft zich nog niet uitgesproken over de kwalificatie van data als mogelijke tegenprestatie voor btw-doeleinden, maar in het bredere EU-recht krijgen data stilaan toch het karakter van betaalmiddel,⁵³³ hoewel data in die gevallen niet ook effectief gewaardeerd moeten worden, wat wel het geval is om als tegenprestatie te kunnen dienen voor btw-doeleinden, aangezien dat de maatstaf van heffing bepaalt. Het Hof heeft nog geoordeeld dat er geen belastbare ruil is wanneer de dienstverlener enkel een voordeel verkrijgt dat moeilijk te kwantificeren valt en onzeker is.⁵³⁴ Dat zou ook kunnen gelden voor de data die verkregen worden in ruil voor een digitale dienst: het is erg onzeker hoeveel data een gebruiker effectief zal opleveren.

207. Er is wel een opinie van het btw-comité aangaande de voorwaarden waaronder er een belastbare transactie zou zijn ingeval internetdiensten worden verricht in ruil voor gebruikersdata.⁵³⁵ Het btw-comité erkent daarin dat gebruiksdata een actiefbestanddeel zijn met economische waarde.⁵³⁶ Ook wordt bevestigd dat de digitale-dienstverleners btw-plichtigen zijn die als zodanig optreden, en dat de cruciale vraag is of de dienst onder bezwarende titel wordt verricht.⁵³⁷ Het btw-comité merkt op dat het feit dat de ontvangen data economische waarde hebben op zich niet voldoende is opdat er sprake zou zijn van onder bezwarende titel verstrekte diensten, en verwijst daarbij naar de rechtspraak van het Hof in de zaak *Tolsma*, vermeld in nr. 203.⁵³⁸ Het comité stelt vast dat digitale bedrijven hun diensten op identieke wijze verlenen, ongeacht de hoeveelheid data die door de gebruiker wordt verstrekt of de kwaliteit daarvan. Gebruikers kunnen namelijk

⁵³¹ HvJ 3 maart 1994, C-16/93, *Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting*, ECLI:EU:C:1994:80, r.o. 14.

⁵³² HvJ 1 april 1982, C-89/81, *Hong-Kong Trade*, ECLI:EU:C:1982:121, r.o. 12.

⁵³³ Zie bv. art. 3(1), tweede lid Richtl. EP en Raad nr. 2019/770, 20 mei 2019 betreffende bepaalde aspecten van overeenkomsten voor de levering van digitale inhoud en digitale diensten, *Pb.L.* 22 mei 2019, afl. 136/1, 1-27 en art. 4(2), b) Richtl. EP en Raad nr. 2019/2161, 27 november 2019 tot wijziging van Richtlijn 93/13/EEG van de Raad en Richtlijnen 98/6/EG, 2005/29/EG en 2011/83/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft betere handhaving en modernisering van de regels voor consumentenbescherming in de Unie, *Pb.L.* 18 december 2019, afl. 328, 7-28.

⁵³⁴ HvJ 10 november 2016, C-432/15, *Baštová*, ECLI:EU:C:2016:855, r.o. 35.

⁵³⁵ BTW-COMITÉ, Vraag betreffende de toepassing van EU btw-bepalingen: voorwaarden waarop een belastbare transactie zou plaatsvinden wanneer internetdiensten worden verricht in ruil voor gebruikersdata – Working Paper No. 958, 30 oktober 2018, taxud.c.1(2018)6248826 (hierna: Working Paper No. 958). Dit document werpt ook een andere interessante vraag op: is het verstrekken van gegevens door de gebruiker een belastbare handeling? De bespreking van die vraag wordt hier verder echter buiten beschouwing gelaten.

⁵³⁶ Working Paper No. 958, 3.

⁵³⁷ *Ibid.*, 5.

⁵³⁸ *Ibid.*

ongebruikte e-mailadressen opgeven, cookies blokkeren etc. Er zijn bovendien geen gevolgen verbonden aan het niet periodiek verstrekken van data.⁵³⁹ Om die reden stelt het btw-comité vast dat er geen directe link bestaat tussen de digitale-dienstverstrekking zonder geldelijke tegenprestatie en de ontvangen 'vergoeding'.⁵⁴⁰ Er is dus geen sprake van een dienstverrichting onder bezwarende titel en dus geen btw-belastbare handeling.

208. Nog een slotopmerking: voor het VK zal, ten gevolge van de Brexit, het Europees btw-stelsel niet langer van toepassing zijn. Niettemin zal het VK wel een gelijkaardige belasting invoeren. De regels die golden voor goederenleveringen of dienstverstrekingen vanuit of naar derde landen, zullen van toepassing zijn op die handelingen vanuit of naar EU-Lidstaten.⁵⁴¹

3.2 Mogelijke strijdigheid met btw?

209. Een belangrijke bepaling voor deze analyse is artikel 401 Zesde btw-richtlijn. Deze bepaling is een exacte kopie van artikel 33 van de oude Zesde btw-richtlijn, waardoor de rechtspraak daarover zeker ook toepasselijk is op eerstgenoemd artikel.⁵⁴²

210. Het is volgens het Hof van Justitie vaste rechtspraak dat artikel 401 zich verzet tegen nationale belastingen die de voornaamste kenmerken van btw bezitten, ook al komen zij daarmee niet op alle punten overeen.⁵⁴³ Dat is zo omdat die soort belastingen het goederen- en dienstenverkeer belasten op vergelijkbare wijze als btw.⁵⁴⁴ De voornaamste kenmerken van btw zijn:

- zij is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten;
- zij is evenredig aan de prijs van die goederen en diensten, ongeacht het aantal verrichte transacties;
- zij wordt geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase;
- zij wordt, ten slotte, geheven over de toegevoegde waarde van de goederen en diensten en de last drukt uiteindelijk op de consument, doordat de over een transactie verschuldigde belasting wordt berekend onder aftrek van die welke bij de vorige transactie is betaald.⁵⁴⁵

Artikel 401 verzet zich dus niet tegen de handhaving of invoering van een belasting die één van de wezenlijke kenmerken van de btw niet bezit.⁵⁴⁶ Het zijn vrij strikte kenmerken, waardoor de

⁵³⁹ Working Paper No. 958, 6.

⁵⁴⁰ Working Paper No. 958, 6.

⁵⁴¹ A. FAIRPO en D. SALTER, *Revenue Law: Principles and Practice* (37^e editie), Londen, Bloomsbury Professional, 2019, 1416-1417.

⁵⁴² Afgezien van de toevoeging van de zinsnede "mits de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de Lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding" in artikel 401.

⁵⁴³ HvJ 9 maart 2000, C-437/97, *EKW*, ECLI:EU:C:2000:110, r.o. 20-21.

⁵⁴⁴ HvJ 31 maart 1992, C-200/90, *Dansk Denkavit en Poulsen Trading e.a.*, ECLI:EU:C:1992:152, r.o. 11.

⁵⁴⁵ HvJ 31 maart 1992, C-200/90, *Dansk Denkavit en Poulsen Trading e.a.*, ECLI:EU:C:1992:152, r.o. 22; HvJ 3 oktober 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, ECLI:EU:C:2006:629, r.o. 28.

⁵⁴⁶ HvJ 7 augustus 2018, C-475/17, *Viking Motors e.a.*, ECLI:EU:C:2018:636, r.o. 38; HvJ 3 oktober 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, ECLI:EU:C:2006:629, r.o. 27.

Lidstaten wel nog omzetbelastingen kunnen aannemen. Zeker in tijden van budgettaire noden, wat de coronacrisis in zekere mate is, is de invoering van zulke omzetbelastingen niet verrassend.⁵⁴⁷

Het is mijns inziens wel opvallend dat de wezenlijke kenmerken van btw het toepassingsgebied bepalen van het artikel op basis waarvan het btw-stelsel werd aangenomen.

211. Slechts zelden beslist het Hof dat de betwiste belasting inderdaad dezelfde kenmerken vertoont als de btw en dus ontoelaatbaar is.⁵⁴⁸ In de zaken waarin wel werd besloten tot een ontoelaatbare belasting, was het dan ook overduidelijk dat aan de vier wezenlijke kenmerken was voldaan.⁵⁴⁹ Wanneer reeds aan één kenmerk niet wordt voldaan, kan namelijk al worden besloten dat de onderzochte belasting niet gelijkwaardig is aan btw en dus niet in strijd is met artikel 401 Zesde btw-richtlijn.⁵⁵⁰

212. Het eerste kenmerk is dus de algemene toepasselijkheid van btw: het is een algemene verbruiksbelasting, waarbij het eigenlijk gaat om een belasting van transacties die als proxy dienen voor de uitgaven om de goederen en diensten aan te schaffen, die op hun beurt als proxy dienen voor het verbruik van die goederen en diensten.⁵⁵¹ Het is geen belasting op het effectief consumeren of verbruiken, enkel de mogelijkheid daartoe wordt belast.⁵⁵² De DDBs voldoen niet aan dit kenmerk, aangezien het een belasting is met een beperkt toepassingsgebied. Als het al een verbruiksbelasting zou zijn, zou het eerder een bijzondere verbruiksbelasting betreffen, aangezien enkel bepaalde digitale diensten worden geïmponéerd. Bovendien wordt niet de consumptie van die diensten belast.

Het tweede kenmerk is de evenredigheid van de btw met de prijs van de goederen of diensten. Dit kenmerk hangt nauw samen met het derde kenmerk, zijnde dat de btw geheven wordt in elk stadium van het proces.⁵⁵³ Zonder die evenredigheid en het recht op aftrek ontstaat een cascade-effect: hoe meer stappen het proces heeft, hoe duurder het product zal zijn.⁵⁵⁴ Ook deze twee kenmerken lijken niet aanwezig bij DDBs: het is een belasting op de inkomsten uit bepaalde digitale diensten, die niet wordt geheven in een 'stadium' van het productie- of distributieproces. Conform de redenering van het Hof van Justitie in de zaak *Pelzl*, is aan de voorwaarde van evenredigheid met de prijs niet voldaan aangezien de DDB wordt berekend op de bruto jaaromzet en dus kan niet nauwkeurig worden bepaald hoeveel belasting bij iedere dienstverrichting op de klant wordt afgewenteld.⁵⁵⁵

Ook het vierde kenmerk, dat de over een transactie verschuldigde belasting wordt berekend onder aftrek van die welke bij de vorige transactie is betaald, kan niet worden toegepast op DDBs. Er is

⁵⁴⁷ L. VANDENBERGHE, "De Europese btw anno 2004" in B. PEETERS (ed.), *Europees Belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, (651) 658.

⁵⁴⁸ *Ibid.*

⁵⁴⁹ Zie bijvoorbeeld HvJ 1 december 1993, C-234/91, *Commissie/Denemarken*, ECLI:EU:C:1993:910, r.o. 22 en HvJ 31 maart 1992, C-200/90, *Dansk Denavit en Poulsen Trading e.a.*, ECLI:EU:C:1992:152, r.o. 12.

⁵⁵⁰ HvJ 17 juli 2008, C-426/07, *Krawczyński*, ECLI:EU:C:2008:434, r.o. 23-25.

⁵⁵¹ J. ENGLISCH, "VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes" in M. LANG, P. MELZ en E. KRISTOFFERSSON, *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, (1) 26; A. VAN DOESUM, H. VAN KESTEREN en G.-J. VAN NORDEN, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer 2016, 33.

⁵⁵² V. SEPULCHRE, "Les principes généraux de la TVA dégagés par la Cour de justice de l'Union européenne. Essai de synthèse de l'apport essentiel de la Cour", *RGCF* 2020, afl. 1, (5) 12.

⁵⁵³ A. VAN DOESUM, H. VAN KESTEREN en G.-J. VAN NORDEN, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, 34.

⁵⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵⁵ HvJ 8 juni 1999, C-338/97, *Pelzl e.a.*, ECLI:EU:C:1999:285, r.o. 25; in die zin ook HvJ 28 oktober 2010, C-49/09, *Commissie/Polen*, ECLI:EU:C:2010:644, r.o. 47-48.

namelijk geen 'vorige transactie' waarop een bedrijf reeds DDB zou hebben betaald. Elke DDB-plichtige is zelf de DDB op zijn inkomsten verschuldigd en moet die betalen. Bovendien is het niet de bedoeling dat de DDBs neutraal zouden zijn, integendeel, de bedoeling is om (grote) techbedrijven voldoende belastingen te laten betalen. Het feit dat de DDB-plichtigen die belasting zouden doorrekenen aan de eindverbruiker, wat slechts een mogelijkheid is en geen verplichting,⁵⁵⁶ betekent niet dat de last uiteindelijk op de consument drukt zoals de btw.⁵⁵⁷ Ook in de zaak *Pelzl* was de loutere mogelijkheid om de belasting door te rekenen net een beslissende factor om te besluiten dat er géén strijdigheid was met artikel 33 Oude Zesde btw-richtlijn.⁵⁵⁸

213. Aangezien de DDBs geen enkel wezenlijk kenmerk van btw bezitten, zullen ze niet in strijd zijn met het btw-stelsel, moest een kwalificatie als indirecte belasting voorliggen.

Hoofdstuk 4 – Kwalificatie van digitaledienstenbelastingen volgens de opstellers ervan

4.1 Kwalificatie volgens de Europese Unie

214. In deze paragraaf wordt onderzocht welke kwalificatie de EU geeft aan het DDB-voorstel.

215. Eerst wordt gekeken naar de rechtsgrondslag van het voorstel, artikel 113 VWEU. Deze bepaling geeft de bevoegdheid aan de EU om maatregelen te nemen aangaande de omzetbelasting, de accijnzen en andere indirecte belastingen. Hieruit blijkt de keuze van de Commissie om de DDB als indirecte belasting te bestempelen.⁵⁵⁹ Moest het om een voorstel voor een directe belasting gaan, zou artikel 115 VWEU de juiste rechtsgrondslag zijn (zie *Supra*, nr. 181). Bij de bespreking van de rechtsgrondslag beperkt de Commissie zich tot een citering van artikel 113 VWEU.⁵⁶⁰

216. De toelichting bij het EU-voorstel focust op de huidige vennootschapsbelastingsregels, die niet meer aangepast zijn aan de digitale economie (zie *Supra*, nrs. 41-42). Daarbij wordt zoals aangehaald verwezen naar het achterhaalde VI-begrip, dat per definitie een fysieke aanwezigheid vereist, terwijl digitale bedrijven daar geen nood aan hebben om hun diensten te verlenen.⁵⁶¹ Dat begrip is kenmerkend voor het OESO-Modelverdrag, dat directe belastingen behelst (zie *Supra*, nr. 191). Ook verwijst de Commissie naar de unilaterale maatregelen van enkele Lidstaten om het probleem van grondslaguitholling van hun vennootschapsbelasting dat op die manier bestaat, op beperkte schaal aan te pakken.⁵⁶² Herinner ook dat het DDB-voorstel deel uitmaakt van een pakket waarin ook een voorstel voor een omvattende oplossing werd gedaan (zie *Supra*, nrs. 37-39). De Commissie verduidelijkt dat de DDB betrekking heeft op gevallen waarin gebruikersbijdrage aan waardecreatie voor een bedrijf van groot belang is, en dat dat criterium ook de factor is die de

⁵⁵⁶ T. WATANABE, "Rationales and Challenges for a Digital Service Tax: Focusing on Location-Specific Rent", *Public Policy Review* 2021, afl. 1, (1) 13-14.

⁵⁵⁷ HvJ 7 augustus 2018, C-475/17, *Viking Motors e.a.*, ECLI:EU:C:2018:636, r.o. 44-46; P. DE'CAPITANI DI VIMERCATE, "VAT/GST and Direct Taxes: How can We Distinguish Them?" in M. LANG, P. MELZ en E. KRISTOFFERSSON, *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, (151) 162.

⁵⁵⁸ HvJ 8 juni 1999, C-338/97, *Pelzl e.a.*, ECLI:EU:C:1999:285, r.o. 24.

⁵⁵⁹ Blijkt ook uit de *Impact assessment*, 20.

⁵⁶⁰ COM(2018)148, 5.

⁵⁶¹ COM(2018)148, 2-3.

⁵⁶² COM(2018)148, 3.

alomvattende oplossing wil introduceren in het vennootschapsbelastingkader.⁵⁶³ Uit die vaststellingen blijkt dat de link met de vennootschapsbelasting, een directe belasting, zeer sterk is.

217. De conclusie van Advocaat-Generaal (AG) Kockott in een recente zaak brengt verheldering. Hierin wordt expliciet gesteld dat de vragen opgeworpen in die zaak "bijzonder relevant" zijn voor de voorgestelde DDB.⁵⁶⁴ Ook in die zaak is de vraag of winstbelasting op basis van omzet een omzetbelasting inhoudt, hetzij of dergelijke belasting een directe inkomstenbelasting is.⁵⁶⁵ Het ging om een in Hongarije ingevoerde bijzondere belasting op bepaalde sectoren, waaronder telecommunicatiebedrijven, voor belastingplichtigen van wie de financiële draagkracht groter is dan de algemene belastingdruk.⁵⁶⁶ De belastinggrondslag is de omzet die gedurende een belastingjaar wordt behaald.⁵⁶⁷

218. Kockott verwijst naar de vier wezenlijke kenmerken van btw (zie *Supra*, nr. 210)⁵⁶⁸ en merkt op dat de Hongaarse belasting alvast niet voldoet aan het eerste kenmerk, aangezien de belasting niet over iedere transactie wordt geheven, maar slechts over bijzondere transacties van telecommunicatieondernemingen, waardoor zij ten hoogste een bijzondere verbruiksbelasting zou zijn.⁵⁶⁹ Daarnaast is ook niet voldaan aan het vierde kenmerk, omdat het niet de bedoeling is dat de consument de belasting draagt. Daarvoor volstaat het namelijk niet dat de belasting zou worden verrekend in de prijs van de goederen of diensten.⁵⁷⁰ Het kenmerk betekent net dat in een situatie waarin de consument niet de belastingplichtige is, zoals bij de Hongaarse belasting in kwestie en ook bij de DDBs, de belasting feitelijk op de consument zou worden afgewenteld.⁵⁷¹ Dat veronderstelt dat op het moment van levering aan de consument de hoogte van de belasting vaststaat – zoals bij btw. De bijzondere Hongaarse belasting, en ook de DDB, kan echter pas op het einde van het jaar worden berekend en is afhankelijk van de jaaromzet. Bovendien is er wanneer de omzetrempels niet worden bereikt ook helemaal geen belasting die op de consument zou kunnen worden afgewenteld.⁵⁷² Uit het opzet van de Hongaarse belasting blijkt net dat de telecommunicatiebedrijven direct moeten worden belast: het gaat namelijk over de financiële draagkracht van deze bedrijven.⁵⁷³ De ratio achter de DDBs is overduidelijk ook om de grote techbedrijven te belasten, geenszins de gebruikers van de geïntegreerde diensten (zie *Supra*, nrs. 66, 128, 131, 135, 138, 153). In de Franse impactstudie bij het wetsontwerp wordt overigens uitdrukkelijk gesteld dat de TSN hoogstens indirect en in zeer beperkte mate een weerslag zou hebben op de consumptieprijzen.⁵⁷⁴

⁵⁶³ COM(2018)148, 4-5.

⁵⁶⁴ Conclusie AG Kockott in de zaak C-75/18, 13 juni 2019, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.*, ECLI:EU:C:2019:492, punt 1.

⁵⁶⁵ Conclusie AG Kockott in de zaak C-75/18, 13 juni 2019, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.*, ECLI:EU:C:2019:492, punt 1.

⁵⁶⁶ *Ibid.*, punt 7.

⁵⁶⁷ *Ibid.*, punt 11.

⁵⁶⁸ *Ibid.*, punt 31.

⁵⁶⁹ *Ibid.*, punt 32.

⁵⁷⁰ *Ibid.*, punt 33.

⁵⁷¹ *Ibid.*

⁵⁷² *Ibid.*, punt 34.

⁵⁷³ *Ibid.*, punt 35.

⁵⁷⁴ Étude d'impact, ECOE1902865L/Bleue-1, 21.

219. Volgens Kockott is de Hongaarse belasting een bijzondere, directe vennootschapsbelasting voor bepaalde bedrijven.⁵⁷⁵ Verder wordt niet iedere transactie op basis van de prijs ervan belast, maar de totale omzet uit het verlenen van elektronische communicatiediensten in het belastingjaar.⁵⁷⁶ Ook dit is het geval bij de DDBs en daardoor lijkt deze belasting qua karakter sterk op een bijzondere, directe inkomstenbelasting.⁵⁷⁷ Het verschil met een 'normale' directe inkomstenbelasting is dat niet de behaalde winst (verschil tussen begin- en eindvermogen van een bedrijf in een bepaald tijdvak) als belastinggrondslag dient, maar de binnen een bepaald tijdvak behaalde omzet. Dat verandert volgens Kockott niets aan het karakter van directe belasting.⁵⁷⁸ De conclusie van Kockott is dan ook dat het gaat om een op omzet gebaseerde (directe) inkomstenbelasting die tot doel heeft de bijzondere financiële draagkracht van de telecommunicatiebedrijven te belasten. Zij bezit niet het karakter van een omzetbelasting die ten laste van de consument moet komen. Zij is dus niet strijdig met artikel 401 Zesde btw-richtlijn.⁵⁷⁹

220. De analyse van Kockott kan quasi volledig analoog worden toegepast op de DDB, zoals ook aangestipt in voorgaand randnummer. De bedoeling van de DDB is de techgiganten belasten, hen een 'fair share' in de belastingen doen bijdragen door de omzet uit bepaalde digitale diensten te belasten bij die bedrijven zelf (zie *Supra*, nrs. 42-43, 81, 84-85, 91-93). Het is de essentie van directe belastingen om te focussen op de persoon die betaalt en dat deze persoon door het betalen van de belasting een lager inkomen overhoudt. De essentie van een indirecte belasting daarentegen, en in het bijzonder van btw, is dat de last wordt afgewenteld op iemand anders.⁵⁸⁰

Aangezien ook de DDB overeenkomstig bovenstaande analyse minstens twee van de vier wezenlijke kenmerken van btw niet bezit, wordt zij niet geacht het goederen- en dienstenverkeer te belasten en op de handelstransacties te drukken op vergelijkbare wijze als de btw.⁵⁸¹

221. Het Hof van Justitie past in haar uitspraak een iets andere analyse toe. Net zoals Kockott stelt ze vast dat niet aan het vierde kenmerk is voldaan. Het Hof verwijst daar niet naar de vereiste dat de belasting door de consument wordt gedragen, maar naar het recht op aftrek van de belastingplichtigen.⁵⁸² Daarnaast verwijst het Hof niet naar het eerste kenmerk van btw, zoals Kockott, maar naar het derde kenmerk, te weten dat zij niet wordt geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces.⁵⁸³ Het Hof besluit dat de Hongaarse belasting niet wordt geheven in elke fase van het productie- en distributieproces, dat zij geen mechanisme bevat dat vergelijkbaar is met dat van het recht op btw-aftrek en dat zij niet uitsluitend gebaseerd is op de waarde die is toegevoegd in de verschillende fasen van dat proces.⁵⁸⁴ Het Hof leidt daaruit af dat de Hongaarse

⁵⁷⁵ Conclusie AG Kockott in de zaak C-75/18, 13 juni 2019, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.*, ECLI:EU:C:2019:492, punt 35.

⁵⁷⁶ *Ibid.*, punt 36.

⁵⁷⁷ *Ibid.*

⁵⁷⁸ *Ibid.*

⁵⁷⁹ *Ibid.*, punt 37.

⁵⁸⁰ M. LAMENSCH, "Digital Services Tax : A Critical Analysis and Comparison with the VAT System" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (225) 240.

⁵⁸¹ HvJ 11 oktober 2007, C-283/06, *KÖGÁZ e.a.*, ECLI:EU:C:2007:598, r.o. 34.

⁵⁸² HvJ 3 maart 2020, C-75/18, *Vodafone Magyarország*, ECLI:EU:C:2020:139, r.o. 63.

⁵⁸³ *Ibid.*

⁵⁸⁴ *Ibid.*, r.o. 64.

belasting niet strijdig is met artikel 401 Zesde btw-richtlijn. Evenwel zegt het Hof niets over hoe de belasting dan wel gekwalificeerd zou moeten worden.

222. De conclusie van Kockott, en in mindere mate ook de uitspraak van het Hof, doen vragen reizen naar de juistheid van de rechtsgrondslag waarop de Commissie haar DDB-voorstel baseert, zijnde artikel 113 VWEU.⁵⁸⁵ Zoals besproken, is de enige realistische grondslag voor de EU om maatregelen te kunnen nemen inzake directe belastingen artikel 115 VWEU. Artikel 113 machtigt de EU maatregelen te nemen inzake indirecte belastingen en vooral uit de conclusie van Kockott blijkt dat het om een directe belasting gaat. Bijgevolg werd het EU-DDB-voorstel op een foute rechtsgrondslag gebaseerd. Beide bepalingen schrijven eenzelfde wetgevingsprocedure voor (door de Raad, na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité, met eenparigheid van stemmen). Waarom heeft de Commissie dan alsnog gekozen voor de rechtsgrondslag die geldt voor indirecte belastingen? Waarschijnlijk om te vermijden dat de DBVs van de Lidstaten zouden moeten worden aangepast. Het nieuwe initiatief van de Commissie tot een digitale heffing wordt mogelijk wél op grond van artikel 115 VWEU aangenomen (zie *Supra*, nr. 46).

4.2 Kwalificatie volgens België

223. Uit het Wetsvoorstel en het advies van de Raad van State blijkt duidelijk dat het de bedoeling is om de internetgiganten te viseren.⁵⁸⁶ Dit bevestigt dat de belastingplichtigen zelf de belasting moeten dragen, en niet de gebruiker-consument zoals bij een indirecte belasting het geval is.

224. Volgens de Raad van State lijkt de DDB zoals voorgesteld een inkomstenbelasting te zijn. Er zou daarbij een derde soort van belastingregime worden geïnstalleerd: de afzetmarktstaat, die dus naast de belastingregimes voor de woonstaat en de werkstaat komt.⁵⁸⁷ De Raad van State stelt uitdrukkelijk dat de DDB niet het karakter van een omzetbelasting heeft en dat artikel 401 Zesde btw-richtlijn zich dan ook niet tegen de invoering ervan verzet. Ter staving van deze stelling verwijst de Raad van State ook naar arrest *Vodafone Magyarorszá*g, waarin het Hof van Justitie bepaalde dat een zeer gelijkaardige Hongaarse belasting niet strijdig was met desbetreffend artikel.⁵⁸⁸ Voor het overige kan de analyse in die zaak (zie *Supra*, nr. 218-221) worden getransponeerd op de Belgische DDB, en kan dus besloten worden dat het inderdaad een directe belasting betreft.

225. Wat ook wijst op een kwalificatie als directe belasting, is het feit dat het gebruik van de term 'belastingtijdvak' in het initiële Wetsvoorstel via amendementen wordt gewijzigd naar de term 'aanslagjaar', "ten einde een en ander te doen sporen met ons nationaal recht (zie artikel 359 [... WIB92]) en aldus elke vorm van verwarring te voorkomen."⁵⁸⁹ De wetgever lijkt dus te willen voorkomen dat er verwarring zou ontstaan over de kwalificatie als directe belasting, meer bepaald zelfs inkomstenbelasting, aangezien hij verwijst naar het WIB92.

⁵⁸⁵ W. HASLEHNER, "EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation" in W. HASLEHNER, G. KOFLER, K. PANRAZATOU en A. RUST (eds.), *Tax and the Digital Economy – Challenges and Proposals for reform*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2019, (25) 38.

⁵⁸⁶ Adv.RvS, punt 6.1-6.2.

⁵⁸⁷ Adv.RvS, punt 5.

⁵⁸⁸ Adv.RvS, punt 5.

⁵⁸⁹ Wetsvoorstel – AMENDEMENTEN, verantwoording bij nagenoeg alle amendementen. 'WIB92' staat voor Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (BS 30 juli 1992, 17.120).

226. Vreemd genoeg wordt verderop in de amendementen ineens geponeerd dat de DDB toch een indirecte belasting zou zijn. Waar in het initiële Wetsvoorstel nog in een verrekening werd voorzien met de vennootschapsbelasting, waaronder de DDB aftrekbaar was van de verschuldigde vennootschapsbelasting en dus niet ook nog als beroepskost mocht worden aangemerkt,⁵⁹⁰ voorzien de amendementen nu dat het een indirecte belasting betreft en ingevolge de artikelen 49 en 198 WIB92 de bedragen van die belasting als beroepskost aftrekbaar zijn.⁵⁹¹

Ook het nieuwe Hoofdstuk 6/1 betreffende de voldoening van de DDB getuigt van de overtuiging dat het een indirecte belasting betreft.⁵⁹² Ook andere nieuwe bepalingen lijken gestoeld op de regeling inzake btw.⁵⁹³

227. Uit voorgaande tegenstrijdigheden in het Wetsvoorstel en de amendementen blijkt duidelijk dat de Belgische wetgever zelf worstelt met de juiste kwalificatie van de DDB.

4.3 Kwalificatie volgens Frankrijk

228. De Franse Raad van State is zeer summier over de kwalificatie van de TSN. Het enige wat in zijn advies wordt gezegd, is dat de TSN geen omzetbelasting is in de zin van artikel 401 Zesde btw-richtlijn en daarom niet strijdig is met die bepaling.⁵⁹⁴ Hoe hij tot die conclusie komt, wordt niet besproken. In de impactstudie wordt hier in één regel over gezegd dat de TSN niet het geheel van economische transacties in Frankrijk viseert en daarom niet kwalificeert als een omzetbelasting vergelijkbaar met btw in de zin van die bepaling.⁵⁹⁵

229. Wel wordt in het advies iets langer stilgestaan bij het toepassingsgebied van DBVs. Evenwel komt de Raad van State ook daar tot de conclusie dat de TSN niet onder het toepassingsgebied daarvan valt. Ter staving van die claim wijst hij op het feit dat het een belasting op inkomsten uit bepaalde diensten is, zonder rekening te houden met netto-inkomsten die door de dienstverrichter kunnen worden verdiend, en dat er geen mechanisme is om de belasting te verrekenen met eventueel verschuldigde inkomsten- of vennootschapsbelasting, hetgeen wel het geval is bij de belastingen die traditioneel geïmponeren worden door de DBVs.⁵⁹⁶

230. De Franse wetgever en Raad van State lijken te oordelen dat het geen directe belasting betreft, maar stellen dit nergens met zoveel woorden. In de impactstudie wordt dan weer gezegd dat de TSN niet onder de werkingssfeer van de indirecte belastingen valt die door het geharmoniseerde Europese kader worden verboden.⁵⁹⁷ De administratie verduidelijkt dat artikel 299 CGI steunt op eigen definities voor de belastbare diensten, die niet verwijzen naar reeds bestaande definities voor andere belastingen.⁵⁹⁸ Bijgevolg is een belastbare dienst geen specifieke economische

⁵⁹⁰ Wetsvoorstel, 17.

⁵⁹¹ Wetsvoorstel – AMENDEMENTEN, verantwoording bij amendement 9.

⁵⁹² Wetsvoorstel – AMENDEMENTEN, amendement 10; art. 18/1 en art. 53, §1, eerste lid WBTW.

⁵⁹³ Zie bv. art. 18/2, waarin bevoegdheden aan de Koning worden gegeven die sterk lijken op de regelingen in KB nr. 1 bij het WBTW, art. 18/7 en art. 59, §1 WBTW, art.18/8 en art. 62, §1 WBTW, art.18/9 en art. 62bis WBTW, art. 18/10 en art. 63 WBTW, art. 18/12 en art. 66 WBTW. Ook de strafbepalingen (Hoofdstuk 6/3) lijken sterk op deze van de btw (art. 70-80 WBTW). Hoofdstuk 6/4 Teruggaven lijkt op art. 77, §1 WBTW. Idem voor de verjaringstermijnen (Hoofdstuk 6/5), zie art. 81 e.v. WBTW.

⁵⁹⁴ Adv.RvS (Frankrijk) nr. 396878, 6.

⁵⁹⁵ Étude d'impact, ECOE1902865L/Bleue-1, 19.

⁵⁹⁶ *Ibid.*, 9.

⁵⁹⁷ Étude d'impact, ECOE1902865L/Bleue-1, 18.

⁵⁹⁸ BOI-TCA-TSN-10-10-10, §10.

transactie tussen een koper en verkoper en onderscheidt het zich daarin dus van het begrip 'dienstverrichting' in de zin van de btw-regeling.⁵⁹⁹ Verwarrend genoeg verwijst de administratie wel naar de btw ter uitlegging van bepaalde concepten die in de TSN worden gebruikt (zie *Supra*, nrs. 110, 152).

231. Uit het bovenstaande valt enkel met zekerheid af te leiden dat de TSN in de ogen van de opstellers ervan en de administratie noch een inkomstenbelasting, noch btw is. De belasting moet dus onderscheiden worden van de bestaande belastingen op omzetcijfers.⁶⁰⁰

4.4 Kwalificatie volgens het Verenigd Koninkrijk

232. In een standpuntennota van 2018 verklaarde de regering dat een interim-oplossing, waarmee werd bedoeld op een maatregel zoals de huidige DST, verenigbaar zou zijn met de DBVs.⁶⁰¹ Dat kon natuurlijk nog steeds betekenen dat het een belasting zou betreffen die eenvoudigweg buiten het toepassingsgebied van de DBVs valt, en dan zou er geen mogelijk probleem van onverenigbaarheid zijn. Dat is inderdaad de visie van de regering: de DST staat niet in de DBVs opgesomd en is ook niet gelijk of in wezen gelijksoortig aan een belasting die wel werd opgesomd.⁶⁰² Daarom is het volgens de regering twijfelachtig of de DST zelfs voldoet aan de algemene definitie van een inkomstenbelasting.⁶⁰³ Aangezien de commentaren bij het OESO-Modelverdrag niet voorzien in een definitie, doet de regering zelf een poging: inkomen wordt begrepen als de netto-toename van het economisch vermogen van een belastingplichtige, wat doorgaans wordt berekend door relevante kosten en uitgaven af te trekken van de bruto-opbrengsten.⁶⁰⁴

Aangezien kosten niet in aanmerking worden genomen in de DST (behalve in de *safe harbour*-bepaling voor verlieslatende bedrijven of bedrijven met lage winstmarges) en de DST dus enkel de bruto-opbrengsten in beschouwing neemt, voldoet de DST niet aan die definitie.⁶⁰⁵ Opvallend is dat de regering hier zelf de opmerking maakt dat er belastingen op omzet zijn die toch de kwalificatie als inkomstenbelasting krijgen, wanneer die belasting wordt ontworpen ter aanvulling of vervanging van de inkomstenbelasting.⁶⁰⁶ Dat is volgens de Britse regering niet het geval.⁶⁰⁷ Zoals hierna zal blijken (zie *Infra*, nr. 241) is dat mijns inziens echter wel verdedigbaar.

⁵⁹⁹ *Ibid.*

⁶⁰⁰ M. SADOWSKY, "La taxe sur les services numériques : une imposition pas comme les autres", *RIEDF* 2020, afl. 3, (411) 416.

⁶⁰¹ HM Treasury, Corporate tax and the digital economy: position paper update, maart 2018, overw. 4.9, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf

⁶⁰² HM Treasury, Digital Services Tax: consultation, november 2018, randnr. 10.16, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754975/Digital_Services_Tax_-_Consultation_Document_FINAL_PDF.pdf.

⁶⁰³ *Ibid.*

⁶⁰⁴ *Ibid.*, randnr. 10.17-10.18.

⁶⁰⁵ *Ibid.*, randnr. 10.19-10.20.

⁶⁰⁶ *Ibid.*, randnr. 10.21-10.22.

⁶⁰⁷ *Ibid.*, randnr. 10.25.

233. Ook de Britse wetgever en regering kwalificeren de DST niet met zoveel woorden. Het is wel duidelijk dat het alleszins geen inkomstenbelasting zou betreffen. Over een kwalificatie als indirecte belasting zijn al helemaal geen aanwijzingen te vinden, aangezien de regering geen melding maakt van artikel 401 Zesde btw-richtlijn; dat werd waarschijnlijk omwille van de Brexit niet nodig geacht.⁶⁰⁸ In de toelichting wordt de DST gelanceerd als een nieuwe belasting op de omzet van grote digitale bedrijven.⁶⁰⁹

Hoofdstuk 5 - Tussenbesluit

234. In dit deel werd onderzocht welke juridische kwalificatie de nationale en supranationale wetgevers toekennen aan hun DDB. Zoals werd uiteengezet, heeft de kwalificatie als directe of indirecte belasting bepaalde gevolgen voor de DDBs, met name op vlak van hun verenigbaarheid met DBVs. Het is gebleken dat een juiste kwalificatie geven complex is. Ook de wetgevende organen spreken zich niet uitdrukkelijk uit over een kwalificatie en de toelichtingen zijn vaak tegenstrijdig.

Als conclusie van dit deel kan worden besloten dat de DDBs niet voldoen aan de wezenskenmerken van btw en bijgevolg niet strijdig zijn met het btw-stelsel, moesten ze als een indirecte belasting worden gekwalificeerd.

De DDBs vertonen evenwel eerder de kenmerken van een directe belasting die in Hoofdstuk 1 werden opgesomd: de belastbare basis wordt gevormd door een duurzame toestand, de DDBs hebben het resultaat van een periode tot voorwerp en kunnen pas worden geheven aan het einde van die periode. Het belastbaar feit is pas na verloop van een tijdspanne voltrokken. Tot slot is het doel van de DDBs om de techgiganten te belasten en is het geenszins de bedoeling dat de DDB systematisch zou worden afgewenteld op de gebruikers, hetgeen wel het geval is bij een indirecte belasting zoals de btw.

235. Het volgende en laatste deel gaat onder andere verder in op de juiste juridische kwalificatie, in een poging een aanbeveling te formuleren voor de Belgische wetgever anno 2023. Het volgende deel vormt dan ook de conclusie van dit onderzoek.

⁶⁰⁸ A. SEELY, "Briefing paper nr. 8719: Digital Services Tax", House of Commons Library 2021, 22.

⁶⁰⁹ HM Treasury, Explanatory notes Bill 114 EN 2019-21, 19 maart 2020, 96, 98 <https://publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/58-01/0114/en/20114en.pdf>.

Deel IV. Ter conclusie: aanbevelingen voor de Belgische wetgever

236. Dit deel van de masterscriptie tracht bij wijze van conclusie enkele aanbevelingen te formuleren voor de Belgische wetgever, gebaseerd op de analyse en evaluatie in de voorgaande delen. Deze aanbevelingen kunnen evenwel, gelet op de analogie tussen het Belgische Wetsvoorstel en het Europese DDB-voorstel, ook worden toegepast op de Europese DDB.

237. De DDBs werden nu in het algemeen ontworpen om een tijdelijk vacuüm op te vullen, maar de kans is groot dat 'tijdelijk' wel eens zeer lang wordt. Het invoeren van een Belgische DDB zou betekenen dat er in 2023 nog steeds geen internationaal of supranationaal akkoord werd gevonden en dan zou de belasting dus al eerder een definitief karakter hebben. Kan de Belgische wetgever in 2023 dan zomaar dezelfde tekst overnemen die de Europese Commissie in 2018 voorstelde?

238. Daarom moet in eerste instantie nagedacht worden over de juiste juridische kwalificatie van de DDB: zoals hierna blijkt, en hoger reeds werd aangetoond, betreft de DDB mijns inziens een directe belasting (Hoofdstuk 1). Bijgevolg moet het criterium van belastingheffing worden bepaald: wat is de theoretische grondslag voor heffingsbevoegdheid van de Belgische staat (Hoofdstuk 2)? Hoofdstukken 3 en 4 handelen meer over de vormgeving van de wettekst zelf: er worden enkele bedenkingen gemaakt bij het toepassingsgebied en de berekening van de belastbare basis. Voor aanbevelingen wordt regelmatig teruggerepen naar de Britse DST, die een aantal verfijningen bevat die het Belgische (en daarmee ook het Europese) voorstel mist.

Hoofdstuk 1 – Juiste juridische kwalificatie?

239. Zoals is gebleken, worstelen de nationale wetgevers met de juiste kwalificatie van DDBs. Dat is nochtans vrij noodzakelijk, gelet op de gevolgen ervan. De Belgische wetgever zal in 2023 dan ook een grondige denkoefening moeten maken hieromtrent.

240. Mijns inziens gaat het om een directe omzetbelasting die niet in strijd is met het btw-stelsel van de EU omdat de DDB niet de wezenlijke kenmerken van btw bezit. De analyse van AG Kockott is mijns inziens dan ook correct (zie *Supra*, nr. 217). Wat dan met de DBVs? Net zoals de Franse DBVs bepalen de Belgische DBVs dat zij ook van toepassing zullen zijn op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na ondertekening van een DBV naast of in de plaats van bestaande belastingen worden geheven.⁶¹⁰ In een Franse zaak werd bijgevolg beslist dat de vraag of een nieuwe belasting onder het toepassingsgebied valt, beoordeeld moet worden in het licht van het voorwerp en doel van de relevante verdragsbepalingen.⁶¹¹

241. Uit de voorbereidende werken van alle DDBs blijkt dat het voornaamste doel ervan is om de tekortkomingen van de vennootschapsbelasting te remediëren: de DDB wordt dus gezien als een substituut voor het belasten van winsten ten gevolge van het ontbreken van een VI.⁶¹²

⁶¹⁰ Art. 2(4) Belgisch Standaardmodel; art. 2(4) Franse DBVs.

⁶¹¹ RvS (Frankrijk) 24 november 2014, nr. 368935, *Lufthansa AG*, r.o. 7.

⁶¹² B. GOUTHIERE, "France—New Digital Services Tax: Potential Tax Treaty and EU Law Issues", *International Tax Journal* 2019, afl. 5, (7) 7.

Volgens het Franse wetsvoorstel is een van de hoofdkenmerken van de geïmplementeerde digitale diensten dat de territorialiteitsregels inzake directe belastingen toelaten die diensten elders te lokaliseren dan waar de gebruikers ervan gevestigd zijn.⁶¹³ Ook het Belgische Wetsvoorstel bepaalt dat de bestaande regels inzake vennootschapsbelasting niet zijn aangepast aan de economie en dat de regels inzake de VI kunstmatig worden omzeild.⁶¹⁴ De DDBs remediëren een gebrek in de inkomstenbelastingen.

In de aangehaalde Franse zaak werd beslist dat een niet door het DBV gedekte belasting toch binnen het toepassingsgebied daarvan viel, omdat die nieuwe belasting een substituut was voor een belasting die wel was opgesomd in het DBV.⁶¹⁵ Ook de Italiaanse wetgever volgt die redenering: aangaande DBVs wordt de IRAP bij wet gelijkgesteld aan de belastingen die het vervangt. De IRAP vervangt een lokale inkomstenbelasting, die dus zeker onder de DBVs viel en bijgevolg valt ook de IRAP daaronder.⁶¹⁶ Volgens die redenering zou ook de DDB onder de DBVs kunnen vallen.

242. De duivel zit echter in de details. De specifieke vormgeving van de Belgische DDB zal bepalen of die gevat wordt door het materieel toepassingsgebied van de DBVs. De Belgische wetgever zou dus kunnen kiezen de toepassing van DBVs te omzeilen door een bepaalde, mijns inziens gebrekkige, versie van de DDB in te voeren. Wanneer er daarentegen voor wordt geselecteerd om gevallen van dubbele belasting te vermijden, door de DDB niet van toepassing te verklaren op bedrijven die over een VI beschikken in België (zie *Infra*, nr. 255), wordt de link met inkomstenbelastingen duidelijker en zal de DDB zeker onder het toepassingsgebied van de DBVs vallen.⁶¹⁷ Ook de aanbeveling om te voorzien in een alternatieve belastbare basis waarin rekening wordt gehouden met bedrijfskosten (zie *Infra*, nr. 264) brengt de DDB dichterbij een inkomstenbelasting.

243. Een aanpassing en heronderhandeling van de DBVs zal dus nodig zijn indien de DDB onder het toepassingsgebied valt. Zo niet komt de DDB in strijd met artikelen 5 en 7 van de DBVs en dat is niet wenselijk voor de internationale relaties. Minstens zal België onder artikel 2(4) OESO-Modelverdrag de andere Verdragspartij op de hoogte moeten stellen van de invoering van de DDB. De nodige wijzigingen zouden idealiter geïmplementeerd worden via het Multilateraal Instrument (MLI).⁶¹⁸ De omzetting daarvan zou reeds een update van de internationale taxatieregels en de bilaterale DBVs inhouden. Aangezien de DDBs nieuwe principes hanteren, en er dus onvermijdelijk vragen zullen rijzen, zal het arbitragesysteem waarin het MLI voorziet goed van pas komen.⁶¹⁹ Het is in dat opzicht echter problematisch dat de VS het MLI (nog) niet hebben ondertekend.⁶²⁰

⁶¹³ Projet de Loi, ECOE1902865L/Bleue-1, 1.

⁶¹⁴ Wetsvoorstel, 3-5.

⁶¹⁵ RvS (Frankrijk) 24 november 2014, nr. 368935, *Lufthansa AG*, r.o. 7-8.

⁶¹⁶ C. GARBARINO, "Hybrid Taxes and the Distinction between VAT/GST and Direct Taxes: The Case of IRAP" in M. LANG, P. MELZ en E. KRISTOFFERSSON, *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, (169) 180. IRAP staat voor 'Imposta Regionale sulle Attività Produttive'.

⁶¹⁷ R. ISMER en C. JESCHECK, "Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?", *Intertax* 2018, afl. 6/7, (573) 575.

⁶¹⁸ België heeft het MLI goedgekeurd: Wet van 7 april 2019 houdende instemming met de Multilaterale overeenkomst ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving en met de verklarende Nota, gedaan te Parijs op 24 november 2016, *BS* 18 juli 2019, 71.768.

⁶¹⁹ Part VI Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI), Parijs, 24 november 2016.

⁶²⁰ OECD (2021), *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting - Status as of 30 March 2021*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

Hoofdstuk 2 – Theoretische grondslag voor ‘belasten waar waarde wordt gecreëerd door gebruikers’?

244. De DDBs zijn ingegeven vanuit de waardecreatie door gebruikers en de wil om die waarde te belasten waar ze wordt gecreëerd. Die mantra wordt in alle DDB-voorstellen herhaald en is ook het achterliggende principe in het BEPS-programma van de OESO (zie *Supra*, nrs. 13-14, 32, 49, 84-86, 91-92). Voor het overige wordt in DDB-voorstellen weinig duidelijkheid geboden over de theoretische grondslag van deze nieuwe mantra. Er ontbreekt een normatieve onderbouwing hiervan, terwijl het nochtans gaat om het uitbreiden van de traditionele nexus-regels.⁶²¹

245. De Raad van State geeft hiervan in zijn advies een goede illustratie: de Raad stelt simpelweg in een enkele zin dat het “lijkt [te gaan] om een inkomstenbelasting, waarbij een derde soort van belastingregime wordt geïnstalleerd, namelijk de afzetmarktstaat, naast de belastingregimes voor de woonstaat en de werkstaat.”⁶²² Geen voorafgaande analyse over de vraag in welke mate gebruikers effectief bijdragen aan waardecreatie. Pas als daarover een grondig onderzoek is gebeurd, kan besloten worden dat heffingsbevoegdheid moet toekomen aan de staat waar die gebruikers gelokaliseerd zijn en dat het dus gefundeerd is dat er ‘derde soort belastingregime’ ontstaat.

246. In het internationaal belastingrecht worden traditioneel twee principes gehanteerd om de heffingsbevoegdheid van een staat te bepalen: het woonstaatsbeginsel (personele rattachering) en het bronstaatsbeginsel (economische rattachering).⁶²³ Gelet op de globalisering krijgt het bronstaatsbeginsel steeds vaker de hoofdrol, maar het blijft moeilijk om inkomen toe te wijzen aan een specifieke locatie.⁶²⁴ Bovendien is het niet kristalhelder wat precies onder ‘bron’ wordt gevat: het is eerder een negatief begrip dat een onderscheid aanduidt met belastingen op basis van woonplaats.⁶²⁵ Die ambiguïteit heeft geleid tot toepassingen van het bronstaatsbeginsel zonder normatieve fundering.⁶²⁶ Met de digitalisering wordt het linken van inkomsten aan een bepaalde plaats nog moeilijker. Ook WUSTENBERGHS kwam al in 2004 tot dat besluit.⁶²⁷

⁶²¹ V. KOUKOULIOTI, “User Contribution to Value Creation: The Benefit Principle in the Spotlight” in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (49) 51.

⁶²² Adv.RvS, punt 5.

⁶²³ O. BLANKENSTIJN, M. VAN GORP, H. VERMEULEN (red.), M.F. DE WILDE, C. WISMAN en Z. ZALMAI, *Grondslagen internationaal belastingrecht*, Den Haag, Boom Juridisch, 2019, 26-27; L. OATS en E. MULLIGAN, *Principles of International Taxation* (7^e editie), Londen, Bloomsbury Professional, 2019, 24; T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 241 en 244.

⁶²⁴ V. KOUKOULIOTI, “User Contribution to Value Creation: The Benefit Principle in the Spotlight” in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (49) 53.

⁶²⁵ K. VOGEL, “Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments (Part I)”, *Intertax* 1988, (216) 223.

⁶²⁶ *Ibid.*

⁶²⁷ T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 251-253.

247. Er wordt dus gepleit voor een herziening van het bronstaatbeginsel, vertrekkende van de *benefits theory*, die de voornaamste verantwoording is voor dit bronstaatbeginsel.⁶²⁸ Volgens die theorie zijn staten heffingsbevoegd met betrekking tot een bepaald inkomen dat gegenereerd kon worden dankzij het politiek, juridisch en economisch kader dat een staat biedt. Er moet dus een causale link zijn tussen de door de staat verstrekte voordelen en de gegenereerde inkomsten.⁶²⁹ Daar zit zeker een grond van juistheid in: om inkomsten te genereren in een staat, maken bedrijven gebruik van de infrastructuur van die staat.⁶³⁰ Dat betekent echter niet dat inkomstenbelastingen een soort "gebruikersvergoeding" zijn, aangezien er geen zekere relatie bestaat tussen het belastbaar inkomen van een bedrijf en diens gebruik van openbare diensten.⁶³¹ Er zijn verschillende zienswijzen van de *benefits theory*.⁶³² Dat toont aan dat die theorie en de nexus-criteria die daarop zijn gebaseerd geen stevig fundament zijn voor de heffingsbevoegdheid van een staat over de inkomsten in die staat behaald door een buitenlandse persoon.⁶³³

248. Op gelijkaardige wijze lijkt de waardecreatie door de gebruiker een te vaag begrip om als theoretische grondslag te kunnen dienen voor het bepalen van heffingsbevoegdheid. Zoals uit de onderzochte (voorstellen van) DDBs blijkt, is iedereen het erover eens dat gebruikers cruciaal zijn voor de creatie van de geïsoleerde inkomsten, maar gaat niemand echt in op de vraag hoe dat dan moet worden gevaloriseerd. Dat is dan ook een huzarenstukje, aangezien er zoveel digitale diensten zijn en de mate van waardecreatie door gebruikers verschilt van de ene tot de andere dienst. Die moeilijkheid wordt wel telkens erkend in de voorbereidende werken, en als argument aangehaald om het beperkte toepassingsgebied van de DDBs te rechtvaardigen: enkel die diensten waar waardecreatie door gebruikers als een paal boven water staat, worden geïsoleerd.⁶³⁴ Het blijft ook voor die diensten wel nog steeds moeilijk om een concrete waarde op die gebruikersparticipatie te plakken.

⁶²⁸ V. KOUKOULIOTI, "User Contribution to Value Creation: The Benefit Principle in the Spotlight" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (49) 57; J. VELLA, "Digital Services Taxes: Principle as a double-edged Sword", *National Tax Journal* 2019, afl. 4, (821) 826.

⁶²⁹ V. KOUKOULIOTI, "User Contribution to Value Creation: The Benefit Principle in the Spotlight" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (49) 56; T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 218-220.

⁶³⁰ V. KOUKOULIOTI, "User Contribution to Value Creation: The Benefit Principle in the Spotlight" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (49) 56.

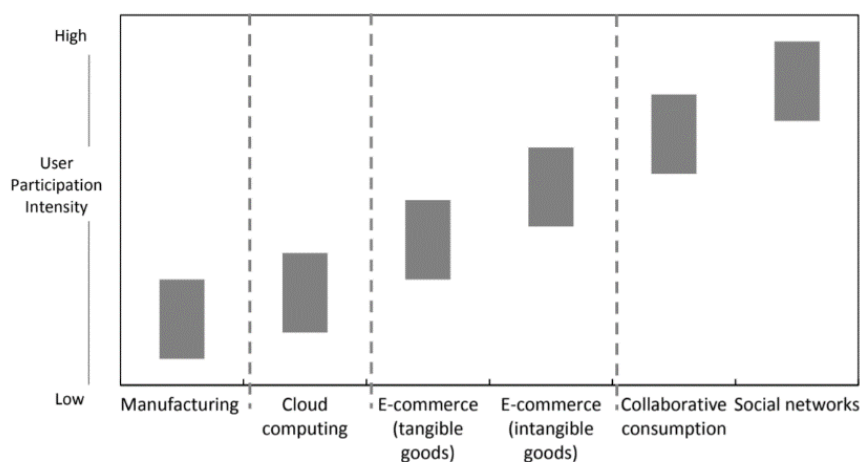
⁶³¹ *Ibid.*, 57.

⁶³² E. ESCRIBANO, *Jurisdiction to Tax Corporate Income Pursuant to the Presumptive Benefit Principle – A Critical Analysis of Structural Paradigms Underlying Corporate Income Taxation and Proposals for Reform*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2019, 32-34.

⁶³³ V. KOUKOULIOTI, "User Contribution to Value Creation: The Benefit Principle in the Spotlight" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (49) 57.

⁶³⁴ Zie COM(2018)148, 7.

Onderstaande afbeelding toont aan hoe de intensiteit van gebruikersparticipatie volgens de OESO kan verschillen.⁶³⁵ Hierin valt ook de e-commerce op, die, terwijl volledig uitgesloten in de DDBs, wel degelijk een redelijke mate van gebruikersparticipatie geniet.



249. Momenteel lijkt dus een stevig theoretisch fundament te ontbreken om de constructie 'waardecreatie door gebruikersparticipatie en dus belastingen waar de gebruiker is' te ondersteunen. Niettemin dient de *benefits theory* al van oudsher als fundament voor het bronstaatbeginsel, dus deze nieuwe nexus – gebruikers – kan op die theorie steunen zonder een revolutie teweeg te brengen.⁶³⁶ Bovendien is het wel zo dat de staat via haar infrastructuur zorgt voor internettoegang voor haar inwoners-gebruikers en dus een hele markt ter beschikking stelt voor digitale bedrijven.⁶³⁷ Ook bedrijven die niet fysiek aanwezig zijn in een staat kunnen zo dus toch gebruik maken van de infrastructuur in die staat.⁶³⁸ Op die manier zou de Belgische wetgever de *benefits theory* eventueel nog als grondslag kunnen gebruiken zonder eigenhandig internationale taxatieprincipes te wijzigen.

250. Wanneer de Raad van State echter zomaar poneert dat door de DDB een nieuw belastingregime ontstaat, dat van de afzetmarktstaat, is dat wel vrij revolutionair. Het betekent een verschuiving naar op bestemming gebaseerde belastingheffing, wat inhoudt dat de staat waar de goederen of diensten geconsumeerd worden, heffingsbevoegd is.⁶³⁹ De OESO en de G20 verzetten zich daar nochtans tegen.⁶⁴⁰

⁶³⁵ OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, §157, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

⁶³⁶ V. KOUKOULIOTI, "User Contribution to Value Creation: The Benefit Principle in the Spotlight" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (49) 68.

⁶³⁷ E. ESCRIBANO, *Jurisdiction to Tax Corporate Income Pursuant to the Presumptive Benefit Principle – A Critical Analysis of Structural Paradigms Underlying Corporate Income Taxation and Proposals for Reform*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2019, 42-44.

⁶³⁸ *Ibid.*

⁶³⁹ V. KOUKOULIOTI, "User Contribution to Value Creation: The Benefit Principle in the Spotlight" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (49) 67.

⁶⁴⁰ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, §259, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

251. Een vreedzame (r)evolutie kan mijns inziens toch gevonden worden in het anders formuleren van het theoretisch fundament van het bronstaatbeginsel. De effectenleer wordt breed gedragen in het internationaal recht.⁶⁴¹ Het plaatsvinden van gevolgen of effecten op het grondgebied van een staat is voldoende opdat die staat haar wetgeving daarop kan toepassen.⁶⁴² Een effect wordt alleen aanvaard indien het een omstandigheid of feit betreft dat een wezenlijk element of bestanddeel uitmaakt van de handeling waarover de staat bevoegdheid wenst uit te oefenen.⁶⁴³ Hoewel het behalen van winst duidelijk een effect is van bepaalde activiteiten en winst een wezenlijk bestanddeel is van ondernemingswinst, werd het behalen van winst niet weerhouden als een voldoende geschikt criterium om heffingsbevoegdheid op te baseren.⁶⁴⁴

Daarentegen kunnen netwerkeffecten (zie *Supra*, nr. 54) en *location-specific rents* (zie *Infra*, nr. 252, hierna: LSR), gecreëerd door gebruikersparticipatie, m.i. wél geschikte criteria zijn.⁶⁴⁵ Die criteria voldoen niet alleen aan de vereisten voor aanvaarding ervan als effect (het zijn effecten van onder andere de terbeschikkingstelling van een veelzijdige interface en het vormen wezenlijke bestanddelen daarvan), ze counteren ook de bezwaren die werden geopperd tegen het weerhouden van het behalen van winst als criterium: winst zou onvoldoende rekening houden met de economische werkelijkheid, met name de wijze waarop de winst tot stand komt, wanneer het resultaat van het hele productieproces (de winst) aan een enkele staat wordt toegekend, waarmee rechten van andere staten zouden worden miskend.⁶⁴⁶ De netwerkeffecten en LSR houden net wel voldoende rekening met die economische werkelijkheid, aangezien door middel van de lokalisatie van gebruikers die effecten wel aan alle staten kunnen worden toegeschreven waar gebruikers gelokaliseerd zijn die hebben bijgedragen aan de waardecreatie. De gebruikers zijn in die visie de 'bron' van inkomsten. Bovendien voldoen netwerkeffecten en LSR ook aan de vereisten die worden gesteld om een te arbitraire toepassing van de effectenleer door staten te vermijden.⁶⁴⁷ Ingevolge de wederkerigheidsvereiste⁶⁴⁸ zullen ook andere staten de lokalisatie van gebruikers als aanknopingsfactor mogen hanteren. Ook aan het redelijkheidsbeginsel⁶⁴⁹ wordt voldaan, aangezien op basis van deze criteria ook elke andere staat aanspraak kan maken op een billijk deel van de globale belastingopbrengst uit digitale diensten, voor zover ook in die staat gebruikers aanwezig zijn. LSR veroorzaken een "natuurlijke allocatie van heffingsbevoegdheid": de jurisdictie waarin de *rent* zich situeert, kan redelijkerwijs heffingsbevoegdheid claimen.⁶⁵⁰

⁶⁴¹ P. VAN LINTHOUT, "Territoriale bevoegdheid in cyberspace", *T.Strafr.* 2009, afl. 2, (113) 113-114; T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 293-315.

⁶⁴² T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 315.

⁶⁴³ *Ibid.*, 323.

⁶⁴⁴ *Ibid.*

⁶⁴⁵ Deze zienswijze vindt ook steun in een zeer recent werk: M.P. DEVEREUX, A.J. AUERBACH, M. KEEN, P. OOSTERHUIS, W. SCHÖN en J. VELLA, *Taxing Profit in a Global Economy – A Report of the Oxford International Tax Group*, Oxford, Oxford University Press, 2021, 74-75.

⁶⁴⁶ T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 315.

⁶⁴⁷ *Ibid.*, 323-339.

⁶⁴⁸ *Ibid.*, 327-328.

⁶⁴⁹ *Ibid.*, 329-338.

⁶⁵⁰ W. CUI en N. HASHIMZADE, "The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent", *CESifo Working Paper Series* 2019, Working Paper No. 7737, 2.

Tot slot behelst de gebruikers-nexus ook de nodige voorspelbaarheid:⁶⁵¹ MNEs zullen weten dat het verstrekken van digitale diensten aan gebruikers in een bepaald land kan leiden tot DDB-heffing in dat land.

Hoofdstuk 3 – Nadenken over het toepassingsgebied

3.1 Toepassingsgebied *ratione materiae*

252. Moet het ter beschikking stellen van een digitale interface (de zogenaamde bemiddelingsdiensten) wel een belastbare dienst zijn? Het btw-comité geeft in haar Working Paper No. 958 een interessante opmerking daarover: *“From an economic point of view, it also makes sense not considering the provision of IT services without a monetary consideration to be a taxable transaction. [...] The offering of IT services for free is the means that allows the company to obtain the data that it can later sell, but it is not in itself the purpose of the company. It is from the selling of the data, an activity that is subject to VAT, that the company obtains the funds necessary to cover its general expenses, including the ones related to the provision of IT services without any monetary consideration, and to make a profit. Therefore, the activity of the IT service provider is taxed at the time when he sells the data of the users.”*⁶⁵²

Als de ratio van de DDB echter blijft om waardecreatie door gebruikersparticipatie te vatten, moeten ook die veelzijdige platformen mijns inziens binnen het toepassingsgebied vallen. Een tweezijdig platform, zoals Amazon, kan diensten volledig gratis aanbieden aan een zijde van het platform (de consumenten) in land A, terwijl gebruikers aan de andere zijde in land B wel moeten betalen (aanbieders van producten) voor de toegang tot de gebruikers aan de eerste zijde. De gebruikers aan de eerste zijde zijn dus cruciaal voor het platform om een vergoeding te kunnen vragen aan de gebruikers aan de andere zijde, maar het platform betaalt niets aan die gebruikers aan de eerste zijde.⁶⁵³ Op die manier ontstaan *location-specific rents*. Een *rent* is een betaling aan een productiefactor onder het bedrag nodig om die productiefactor in het productieproces te krijgen.⁶⁵⁴ Op die manier ontstaan overwinsten die locatie-specifiek zijn.⁶⁵⁵ De *location-specific rents* zijn *in casu* de voordelen in land A, die alleen gevat kunnen worden door een DDB-achtige belasting, die heffingsrechten toekent evenredig aan de gebruikers in een land.⁶⁵⁶

253. Daarbij moet misschien wel een nuance worden gemaakt voor veelzijdige platformen die de verhuur van onroerende goederen bewerkstelligen, zoals Airbnb. Het valt namelijk te betwisten of in die gevallen de grootste waarde effectief gecreëerd wordt door de gebruikers, dan wel door het

⁶⁵¹ De ken- en merkbaarheidsvereiste, zie T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 338-339.

⁶⁵² Working Paper No. 958, 7.

⁶⁵³ W. CUI, “The Digital Services Tax: A Conceptual Defence”, *Tax L. Rev.* 2019, afl. 1, (69) 85.

⁶⁵⁴ J. BANKMAN, M.A. KANE en A.O. SKYKES, “Collecting the rent: The global battle to capture MNE profits”, *Tax L. Rev.* 2019, afl. 2, (197) 200.

⁶⁵⁵ T. WATANABE, “Rationales and Challenges for a Digital Service Tax: Focusing on Location-Specific Rent”, *Public Policy Review* 2021, afl. 1, (1) 7.

⁶⁵⁶ W. CUI, “The Digital Services Tax: A Conceptual Defence”, *Tax L. Rev.* 2019, afl. 1, (69) 86; L. SIMMONDS, “Comments on the Digital Services Tax: A Panacea or Placebo for the Taxation of the Digital Economy?” in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (177) 191.

onroerend goed. Bovendien betekent dat een breuk met het principe van de *lex rei sitae*⁶⁵⁷ en mijns inziens moeten eenzijdige breuken met het internationaal belastingrecht worden vermeden.⁶⁵⁸ Ook in een digitale wereld is het nog steeds voordelig om de ligging van een onroerend goed als nexus te hanteren.⁶⁵⁹ In de *Impact Assessment* bij het Europese DDB-voorstel werd deze redenering ook gemaakt, weliswaar met de opmerking dat zulke uitzonderingen op de regel – de regel zijnde belastingheffing waar gebruikers zich bevinden – voor complexiteit kan zorgen.⁶⁶⁰ Mijns inziens kan in de eventuele Belgische DDB in 2023 wel plaats zijn voor die complexiteit, aangezien het dan geen voorstel betreft dat snel door 27 partijen moet kunnen worden goedgekeurd, wat het geval was bij het Europese DDB-voorstel.

254. Hiervoor kan worden gekeken naar de Britse DST, waarin inkomsten die voortkomen uit een online marktplaats en die gelinkt zijn aan specifieke accommodatie of land in het VK, als 'Britse inkomsten uit digitale diensten' worden beschouwd.⁶⁶¹ Bovendien stelde het Europees Parlement initieel zelfs een algemene regel voor waarbij heffingsbevoegdheid zou moeten toekomen aan de Lidstaat waar de onderliggende goederen of diensten worden geleverd aan de koper.⁶⁶² Dat amendement werd echter niet behouden in haar wetgevingsresolutie. Zo een algemene regel kan m.i. zeker, maar dan enkel voor de onderliggende goederen en diensten die effectief fysiek kunnen worden gelokaliseerd op een grondgebied, zoals bij onroerende goederen het geval is.

3.2 Toepassingsgebied *ratione personae*

255. Wat betreft het personeel toepassingsgebied, zou het mogelijk interessant zijn om bedrijven met een VI in België expliciet uit te sluiten. De inkomsten van de VI zullen onder de huidige stand van het internationaal belastingrecht al belast kunnen worden conform de DBVs.⁶⁶³ Er zou duidelijk sprake zijn van dubbele belasting als de inkomsten uit bepaalde digitale diensten onderworpen worden aan de DDB én in de belastinggrondslag voor de belasting niet-inwoners worden opgenomen.

256. Zelfs als de bedrijven met een VI worden uitgesloten, blijft dubbele belasting bestaan. DDBs zijn er namelijk net op gericht om bedrijven zonder VI toch te kunnen belasten: bedrijven zullen in hun woonstaat worden belast op het wereldwijde inkomen en in landen waar ze digitale diensten verrichten ook nog eens op de inkomsten daaruit. Die kritiek werd al geuit met betrekking tot het EU-voorstel, waarop het Belgische voorstel zich baseert, en is dus zeker ook hier relevant.⁶⁶⁴

⁶⁵⁷ Heffingsbevoegdheid m.b.t. onroerende goederen komt toe aan de staat waar het onroerend goed gelegen is.

⁶⁵⁸ Breken met de traditionele beginselen moet kunnen, maar bij voorkeur in multilateraal of zelfs globaal overleg, aangezien anders belangrijke discrepanties zullen ontstaan. Bovendien toont de Britse DST dat het mogelijk is het principe van belastingheffing inzake onroerende goederen te verzoenen met digitale diensten.

⁶⁵⁹ T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 322.

⁶⁶⁰ *Impact assessment*, 79.

⁶⁶¹ Zie *Supra*, nrs. 139-140.

⁶⁶² Ontwerpwetgevingsresolutie (EP) COM(2018)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS), amendement 21.

⁶⁶³ Art. 5 en 7 OESO-Modelverdrag.

⁶⁶⁴ L. SIMMONDS, "Comments on the Digital Services Tax: A Panacea or Placebo for the Taxation of the Digital Economy?" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (177) 205.

257. Om deels aan deze problematiek tegemoet te komen, voorzag het initiële Wetsvoorstel in de mogelijkheid tot verrekening van de DDB met de vennootschapsbelasting.⁶⁶⁵ Dat is zeker positief, maar deze regeling remedieert enkel de hypothese waarin een MNE over een vennootschap beschikt in België, want zo niet dan is er geen Belgische vennootschapsbelasting verschuldigd.⁶⁶⁶ Mogelijk ligt daar net de rechtvaardiging: de MNEs met een vennootschap in België betalen al hun 'fair share' via de vennootschapsbelasting. Deze regeling werd weggelaten ingevolge een amendement (zie *Supra*, nr. 226) en vervangen door de kwalificatie van de verschuldigde DDB als beroepskost.

Voor MNEs met een VI in België bood die verrekening met de vennootschapsbelasting toch geen soelaas, aangezien de inkomsten van de VI belast worden in de belasting niet-inwoners, en niet in de vennootschapsbelasting, want een VI is geen binnenlandse vennootschap.⁶⁶⁷ Ook in de Britse DST wordt niet voorzien in een verrekening met de vennootschapsbelasting, maar zou de verschuldigde DST wel als beroepskost kunnen kwalificeren.⁶⁶⁸ Echter kunnen ook die regelingen enkel genoten worden door bedrijven die minstens over een VI beschikken en dus per definitie een aanwezigheid hebben in België of het VK.

258. Over de gehanteerde drempels kan een heel discriminatievraagstuk rijzen, maar het ligt buiten het bestek van dit onderzoek om daar diep op in te gaan. Kort gezegd kan er op twee niveaus een probleem ontstaan. Ten eerste aangaande de hoogte van de drempels *tout court*: zij viseren duidelijk zeer grote bedrijven, die vrijwel allemaal (denk aan de GAFA) een Amerikaanse oorsprong hebben. Het verdient dan ook aanbeveling dat de Belgische wetgever hier een grondige, objectieve verantwoording voor vindt, wil hij het land beschermen tegen represaillemaatregelen van de VS, zoals gezien bij de Franse TSN. Op een tweede niveau zou eenzelfde bedrijf met 25 miljoen euro inkomsten uit digitale diensten in België, waardoor de tweede drempel dus is bereikt, al dan niet aan DDB onderworpen zijn afhankelijk van het feit of het bedrijf (deel uitmaakt van een groep die) een wereldwijde omzet draait van 750 miljoen euro.⁶⁶⁹ Het is maar de vraag of dat een pertinent criterium is om een dergelijk onderscheid te rechtvaardigen.

Hoofdstuk 4 – Berekening van de belastbare basis

4.1 Concrete berekening van inkomsten uit 'gratis' digitale diensten

259. Er wordt in geen enkele DDB beschreven hoe de specifieke inkomsten uit de in aanmerking komende digitale diensten effectief moeten worden berekend: wat zijn concreet de inkomsten uit het ter beschikking stellen van een digitale interface? Hoe worden de inkomsten uit bijvoorbeeld sociale-mediadiensten berekend, aangezien die diensten grotendeels 'gratis' worden verstrekt?

⁶⁶⁵ Artt. 13-18 Wetsvoorstel, die wijzigingen aanbrengen in o.a. art. 276, eerste en tweede lid WIB92 en een artikel 289*decies* en 292*ter toevoegen* in het WIB92.

⁶⁶⁶ Aan de vennootschapsbelasting zijn enkel binnenlandse vennootschappen onderworpen (art. 1, §1, 2^o *juncto* art. 2, §1, lid 2, 5^o, a) en b) WIB92).

⁶⁶⁷ Wanneer o.g.v. een DBV over bepaalde inkomsten heffingsbevoegdheid wordt toegekend aan België wegens het bestaan van een VI in België, wordt vervolgens gekeken naar het Belgisch intern recht om dat inkomen te belasten. Naar Belgisch recht is er sprake van een 'Belgische inrichting' en diens inkomsten worden belast onder de belasting niet-inwoners (art. 228, §1 en §2, 3^o *juncto* art. 229 WIB92).

⁶⁶⁸ J. VELLA, "Finance Act 2020 Notes: Part 2 Sections 39-72: the UK's digital services tax", *B.T.R.* 2020, 4, (469) 479.

⁶⁶⁹ P. VALENTE, "Some critical remarks about the DST Proposal" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (211) 219.

260. In de voorbereidende werken van het Belgische DDB-voorstel is geen aanwijzing te vinden. Het btw-comité heeft in haar Working Paper no. 958, waarin ze oordeelt dat het verstrekken van digitale diensten in ruil voor gebruikersgegevens geen btw-belastbare dienst is, wel aangegeven hoe de maatstaf van heffing berekend zou moeten worden indien ze tegenovergesteld zou hebben geoordeeld. Dat is een moeilijke oefening in gevallen waarin er geen geldelijke tegenprestatie voor de dienst voorhanden is.⁶⁷⁰ De Zesde btw-richtlijn bepaalt dat de maatstaf van heffing alles omvat wat de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt.⁶⁷¹ Het Hof verduidelijkt dat die tegenprestatie de subjectieve waarde is, niet de waarde geschat op basis van objectieve criteria. Bovendien moet die tegenprestatie kunnen worden uitgedrukt in een geldbedrag.⁶⁷² Voorts bepaalt het Hof dat "indien die waarde niet bestaat uit een tussen partijen overeengekomen geldsom, [zij moet], om subjectief te zijn, die zijn welke de begunstigde van de dienst die de tegenprestatie voor de goederenlevering vormt, toekent aan de diensten waarvan hij zich wil verzekeren, en [zij moet] overeenkomen met het bedrag dat hij bereid is daaraan te besteden."⁶⁷³ Die waarde kan niets anders zijn dan de aankoopprijs die de leverancier heeft betaald voor het artikel dat hij als tegenprestatie voor de betrokken diensten zonder bijbetaling levert.⁶⁷⁴ Toepassing makend van die rechtspraak, oordeelt het btw-comité dat de maatstaf van heffing de waarde moet zijn die de digitale-dienstverlener toekent aan de ontvangen data, die moet overeenkomen met hetgeen die dienstverlener bereid is daarvoor te spenderen. *In casu* zou dat overeenkomen met de kost van de dienstverlening zonder geldelijke tegenprestatie: de dienstverlener zou dus de kost van het verlenen van de digitale diensten aan elke gebruiker moeten berekenen, en dat zou de maatstaf van heffing uitmaken.⁶⁷⁵ Deze berekeningswijze kan getransponeerd worden naar de DDBs, al is dat nog steeds slechts een indirecte indicator van de waarde.

261. De Britse regering stelt in een standpuntennota een directere indicator voor. Het voorstel was om te werken met een procentueel aandeel in de resterende winst die door de voornaamste ondernemingen van de groep wordt gerealiseerd, dat wil zeggen een aandeel in de winst van de voornaamste ondernemingen nadat voor de routinefuncties in de groep een marktconforme vergoeding is betaald.⁶⁷⁶ Dat aandeel wordt dan afgestemd op de verschillende intensiteit van gebruikersparticipatie in digitale diensten.⁶⁷⁷ Er kunnen parameters gehanteerd worden om te bepalen binnen welke categorie de activiteit valt en welke mate van gebruikersparticipatie daaraan gelinkt is. Per categorie wordt dan een percentage bepaald in de resterende winst.⁶⁷⁸ De categorisering kan worden gebaseerd op de indeling van de OESO (zie *Supra*, nr. 247).

⁶⁷⁰ Working Paper no. 958, 7.

⁶⁷¹ Art. 73 Zesde btw-richtlijn.

⁶⁷² HvJ 19 december 2012, C-549/11, *Orfey Bulgaria*, EU:C:2012:832, r.o. 44.

⁶⁷³ *Ibid.*, r.o. 45.

⁶⁷⁴ HvJ 2 juni 1994, C-33/93, *Empire Stores v Commissioners of Customs and Excise*, ECLI:EU:C:1994:225, r.o. 19.

⁶⁷⁵ Working Paper no. 958, 8.

⁶⁷⁶ HM Treasury, Corporate tax and the digital economy: position paper update, maart 2018, overw. 3.18, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf.

⁶⁷⁷ *Ibid.*, overw. 3.20.

⁶⁷⁸ *Ibid.*, overw. 3.21.

262. De lokalisatie van gebruikers is cruciaal voor de berekening van de belastbare basis.⁶⁷⁹ Dat zou gebeuren op basis van het IP-adres of een andere methode indien nauwkeuriger.⁶⁸⁰ Zoals reeds aangetoond (zie *Supra*, nr. 75), zijn er niet onmiddellijk andere methodes die nauwkeuriger zijn. Daarnaast zijn IP-adressen kwetsbaar.⁶⁸¹ Door het gebruik van *virtual private networks* (VPNs) en proxyservers⁶⁸² lijkt het dat een gebruiker in staat A is terwijl hij eigenlijk in staat B is.⁶⁸³

Bovendien zijn situaties denkbaar waarin het niet billijk lijkt om heffingsbevoegdheid aan België toe te kennen louter omdat een Belgisch IP-adres werd gebruikt: stel dat een Fransman tijdens de eerste coronagolf vastzat in Brussel en op een Frans online platform de voedingssupplementen bijbestelt voor zijn vrouw en die worden geleverd bij zijn thuis in Frankrijk. België zou heffingsbevoegd zijn omdat een gebruiker (de Fransman) een Belgisch IP-adres gebruikte, terwijl de transactie eigenlijk niet veel met België te maken heeft. Ook hier zou een uitzondering op de gebruikers-lokalisatieregel soelaas kunnen bieden (naast *Supra*, nr. 252).

263. Om al deze hindernissen te verhelpen, is een betere en minder complexe manier om zoals in de Britse DST niet te kijken naar de locatie van de gebruiker op het moment van de transactie, maar naar diens gewoonlijke locatie (zie *Supra*, nr. 141). Dan zou in het laatste voorbeeld ook eerder Franse TSN verschuldigd zijn, aangezien de Fransman daar gewoonlijk verblijft.

4.2 Alternatieve berekening belastbare basis

264. Het verdient aanbeveling om te voorzien in een alternatieve belastbare basis voor bedrijven met lage winstmarges of in een verliespositie. Dat zou een tegengewicht kunnen zijn voor de nadelen die voortvloeien uit een omzetbelasting, zijnde dat in principe geen rekening wordt gehouden met kosten.⁶⁸⁴

265. Ook hier kan de Britse DST als inspiratiebron dienen (zie *Supra*, nr. 156). De alternatieve berekening die daar wordt voorzien laat toe om relevante bedrijfskosten af te trekken van de in aanmerking genomen omzet. Het gaat om alle kosten die toerekenbaar zijn aan inkomsten uit Britse digitale diensten.⁶⁸⁵ Uitgesloten zijn kosten (i) die betrekking hebben op rente (of iets gelijkwaardig), (ii) die kunnen worden toegerekend aan de overname van (een deel van) een bedrijf, (iii) die anders dan in het kader van de normale bedrijfsuitoefening ontstaan, (iv) die voortvloeien uit een wijziging in de waardering van materiële en immateriële activa en (v) die belastingen uitmaken.⁶⁸⁶

⁶⁷⁹ Art. 6 §1 Wetsvoorstel.

⁶⁸⁰ Art. 6 §5 Wetsvoorstel.

⁶⁸¹ J.A. MUIR en P.C. VAN OORSCHOT, "Internet Geolocation: Evasion and Counterevasion", *ACM Computing Surveys* 2009, afl. 1, Article 4, (4:1) 4:11.

⁶⁸² Via een VPN-verbinding is er off-campus toegang tot databanken, terwijl dat normaal enkel on-campus kan. Via die VPN-verbinding lijkt het dus alsof de gebruiker op de campus is, terwijl die eender waar kan zijn.

⁶⁸³ HM Treasury, Corporate tax and the digital economy: position paper update, maart 2018, overw. 4.30, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf; S. GOVIND, "Unilateralism in Taxing the Digitalized Economy: Comparing the EU Digital Services Tax Proposal and the Indian Equalization Levy" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (161) 171.

⁶⁸⁴ P. VALENTE, "Some critical remarks about the DST Proposal" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, (211) 219.

⁶⁸⁵ Section 49(2) Finance Act 2020.

⁶⁸⁶ Section 49(3) Finance Act 2020.

266. Hier wordt best een grens aan gesteld, zodat niet elk bedrijf die kosten kan aftrekken, want dan wordt de DDB uitgehold. Het zou dus opportuun zijn dat bedrijven die gebruik wensen te maken van deze alternatieve belastbare basis bewijs kunnen leveren van hun lage winstmarges of verliesposities, hetgeen relatief eenvoudig kan door het voorleggen van de boekhouding of jaarrekening. Eventueel kan met een vermoeden worden gewerkt voor de startup- en groeifase.

267. Deliveroo biedt een mooie illustratie: het platform behaalde in 2020 een omzet van 1,2 miljard Britse pond (via commissies op bestellingen).⁶⁸⁷ Deliveroo is een groeibedrijf en investeert dus veel in onder andere marketing en technologie, waardoor het nettoverlies in 2020 317,3 miljoen Britse pond bedroeg.⁶⁸⁸ Hoewel het bedrijf dus een zeer hoge omzet boekt, en de DDB-drempels dus waarschijnlijk worden overschreden, is het bedrijf toch verlieslatend. DDB laten betalen op de omzet zou onredelijk zijn en daar kan de alternatieve belastbare basis een mouw aan passen.

⁶⁸⁷ J. CARDINAELS, "Fors groeiend maar verlieslatend Deliveroo trapt beursgang af", *de Tijd* 2021, afl. 47, 5.

⁶⁸⁸ *Ibid.*

Deel V. Algemeen besluit

268. Aangezien Deel IV de conclusies van dit onderzoek al samenbrengt in enkele aanbevelingen voor de Belgische wetgever anno 2023, en er gewerkt werd met tussenbesluiten, biedt dit deel enkel kort het algemeen besluit van het onderzoek.

269. Hoewel WUSTENBERGHS zeventien jaar geleden al op zoek ging naar een 'virtuele territorialiteit' en pleitte voor een fundamentele herziening van het internationaal belastingrecht op dat vlak,⁶⁸⁹ moet worden vastgesteld dat Godot in 2021 nog steeds niet is komen opdagen. Het kan staten dan ook moeilijk worden verweten dat ze hun toevlucht nemen tot unilaterale maatregelen. Dat impliceert wel dat deze nieuwe initiatieven nog steeds verzoenbaar moeten zijn met de huidige internationale taxatieprincipes.

270. Om de waarde die gebruikers creëren voor de techgiganten toch te kunnen vatten, kwam de EU in 2018 met een voorstel voor een DDB. Omdat daar geen unanimititeit over kon worden bereikt, zijn verschillende nationale overheden overgegaan tot het invoeren van een DDB, waaronder Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk. In België is het voorlopig bij een Wetsvoorstel gebleven. Uit het rechtsvergelijkend onderzoek is gebleken dat de nationale DDBs de mosterd hebben gehaald bij het EU-voorstel: België is het trouwst gebleven daaraan, Frankrijk wijkt wel iets meer af en de Britse DST verschilt het sterkst van de Europese DDB. Hoewel trouw zijn aan het EU-voorstel mogelijk bevorderlijk zou zijn voor de harmonisatie, blijkt dat aan de Britse DST toch meer denkwerk ten grondslag ligt dan aan het *copy-paste* werk dat het Belgische Wetsvoorstel momenteel is. Ter formulering van aanbevelingen voor de Belgische wetgever anno 2023 werd dan ook regelmatig teruggegrepen naar de Britse DST. Zeker voor de alternatieve berekening van de belastbare basis bevat de DST een interessante denkpiste.

271. Het voornaamste juridische probleem dat de nationale DDBs kunnen creëren, hangt samen met de kwalificatie ervan. Indien ze worden gekwalificeerd als een directe belasting, is de kans op strijdigheid met EU-bevoegdheden zeer klein, maar lopen de staten wel het risico de DBVs te schenden. Worden de DDBs daarentegen gekwalificeerd als een indirecte belasting, schuilt er een mogelijk probleem in de bevoegdheidsverdeling tussen de EU en de Lidstaten op het vlak van regelgeving produceren die neerkomt op of zeer veel gelijkenissen vertoont met de btw.

Uit het onderzoek is gebleken dat de onderzochte DDBs niet de wezenlijke kenmerken van btw vertonen en daarom alleszins niet in strijd zijn met het btw-regime. Minder eenduidig was het aantonen wat de DDB dan wél is. Uit de onderzochte literatuur en rechtspraak, en vooral geïnspireerd door de visie van AG Kockott in een zaak over een conceptueel gelijkaardige Hongaarse belasting, kan worden afgeleid dat de DDBs zoals nu vormgegeven een op omzet gebaseerde, bijzondere inkomstenbelasting uitmaken. Ook wanneer de DDBs werden gespiegeld aan de voornaamste kenmerken van directe en indirecte belastingen, werd duidelijk dat de DDBs eerder de kenmerken van een directe belasting vertonen.

⁶⁸⁹ T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, 253.

272. Het gevolg van die kwalificatie is dat, zeker wanneer de Belgische wetgever de voorgestelde aanbevelingen overneemt, de DDB wel binnen de werkingssfeer van de DBVs zou vallen. Er is dus zeker plaats voor en nood aan een nieuw criterium ter bepaling van de heffingsbevoegdheid van staten: waardecreatie door gebruikers is van primordiaal belang voor de levensvatbaarheid van de nieuwe, digitale bedrijfsmodellen. Het belang van die gebruikers moet dan ook weerspiegeld worden in de belastingheffing. Staten kunnen unilaterale maatregelen nemen en deze vormgeven zodat ze buiten het toepassingsgebied van de DBVs vallen, maar het zal mijns inziens toch onvermijdelijk zijn om uiteindelijk de bestaande DBVs te heronderhandelen. Een vreedzame revolutie zou kunnen plaatsvinden door een herformulering van het bronstaatbeginsel, gesteund op de effectenleer: de netwerkeffecten en *location specific rents* die gemeen zijn aan alle geviseerde digitale diensten bieden hiervoor de nodige ondersteuning.

273. De DDBs zijn nog maar net aan hun opmars bezig, maar hebben al veel stof doen opwaaien. Het fenomeen speelt zich dan ook af tegen de achtergrond van een (hopelijk) revolutionaire hertekening van de internationale taxatieprincipes. Reikhalzend wordt uitgekeken naar *guidance* van de OESO. Ook de aankondiging van een nieuw initiatief van de Europese Commissie om in het tweede kwartaal van 2021 met een voorstel voor een digitale heffing te komen, doet vermoeden dat er nog heel wat gaat bewegen in de nabije toekomst.

Als Godot uiteindelijk komt opdagen, zal het lot van de DDBs duidelijker worden.

Bibliografie

Internationale documenten

Vienna Convention on the Law of Treaties, United Nations Treaty Series Vol. 1155, p 332.

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI), Parijs, 24 november 2016.

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

OECD (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

OECD (2020), *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf.

OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

OECD (2020), Tax and digital: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS invites public input on the Pillar One and Pillar Two Blueprints, <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-invites-public-input-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>.

OECD, Action 1: Tax Challenges Arising from Digitalisation, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> (laatst geraadpleegd: 19 februari 2021).

OECD (2021), *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting – Status as of 30 March 2021*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

Wetgeving Europese Unie

Verdrag betreffende de Europese Unie (geconsolideerde versie), *Pb.C.* 26 oktober 2012, afl. 326, 13-45.

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (geconsolideerde versie), *Pb.C.* 26 oktober 2012, afl. 326, 47-390.

Richtl.Raad nr. 67/227/EEG, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, *Pb.L.* 14 april 1967, afl. 71, 1301-1303.

Richtl.Raad nr. 67/228/EEG, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 14 april 1967, afl. 71, 1303-1312 (Tweede btw-richtlijn).

Richtl.Raad nr. 69/463/EEG, 9 december 1969 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Invoering van de belasting over de toegevoegde waarde in de Lid-Staten, *Pb.L.* 20 december 1969, afl. 320/34, 34-35 (Derde btw-richtlijn).

Richtl.Raad nr. 71/401/EEG, 20 december 1971 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Invoering van de belasting over de toegevoegde waarde in Italië, *Pb.L.* 24 december 1971, afl. 283, 41-42 (Vierde btw-richtlijn).

Richtl.Raad nr. 72/250/EEG, 4 juli 1972 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Invoering van de belasting over de toegevoegde waarde in Italië, *Pb.L.* 18 juli 1972, afl. 162, 18-19 (Vijfde btw-richtlijn).

Richtl.Raad nr. 77/388/EEG, 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, *Pb.L.* 13 juni 1977, afl. 145, 1-40.

Richtl.Raad nr. 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1-118.

Richtl.EP en Raad nr. 2014/65, 15 mei 2014 betreffende markten voor financiële instrumenten en tot wijziging van Richtlijn 2002/92/EG en Richtlijn 2011/61/EU voor de EER relevante tekst, *Pb.L.* 12 juni 2014, afl. 173, 349.

Verord.EP en de Raad nr. 2016/679, 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming), *Pb.L.* 4 mei 2016, afl. 119, 1-88.

Richtl.EP en Raad nr. 2019/770, 20 mei 2019 betreffende bepaalde aspecten van overeenkomsten voor de levering van digitale inhoud en digitale diensten, *Pb.L.* 22 mei 2019, afl. 136/1, 1-27.

Richtl. EP en Raad nr. 2019/2161, 27 november 2019 tot wijziging van Richtlijn 93/13/EEG van de Raad en Richtlijnen 98/6/EG, 2005/29/EG en 2011/83/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft betere handhaving en modernisering van de regels voor consumentenbescherming in de Unie, *Pb.L.* 18 december 2019, afl. 328, 7-28.

Voorstel (Comm.) voor een Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), 16 maart 2011, COM(2011)121 def – 2011/0058(CNS).

Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch Sociaal Comité, "Dubbele belasting op de interne markt", 11 november 2011, COM(2011)712 def.

Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's, "Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa", 6 mei 2015, COM(2015)192 def.

Wetgevingsresolutie (EP) van 16 december 2015 met aanbevelingen aan de Commissie betreffende meer transparantie, coördinatie en convergentie van het vennootschapsbelastingbeleid in de Unie, P8_TA(2015)0457.

Resolutie (EP) van 16 december 2015 met aanbevelingen aan de Commissie betreffende meer transparantie, coördinatie en convergentie van het vennootschapsbelastingbeleid in de Unie, 2015/2010(INL), C 399/74.

Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over een actieplan betreffende de btw, "Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om knopen door te hakken", 7 april 2016, COM(2016)148 def.

Voorstel (Comm.) voor een Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), 25 oktober 2016, COM(2016)683 def – 2016/0336(CNS).

Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement en de Raad, "Een eerlijk en efficiënt belastingstelsel in de Europese Unie voor de digitale eengemaakte markt", 21 september 2017, COM(2017)547 def.

Voorstel (Comm.) voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft harmonisering en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel en tot invoering van het definitieve stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, 4 oktober 2017, COM(2017)569 def – 2017/0251(CNS).

Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement en de Raad, "Tijd om een moderne, eerlijke en efficiënte standaard voor de belastingheffing van de digitale economie vast te stellen", 21 maart 2018, COM(2018)146 def.

Voorstel (Comm.) voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid, 21 maart 2018, COM(2018)147 def – 2018/0072(CNS).

Voorstel (Comm.) voor een Richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten, 21 maart 2018, COM(2018)148 def – 2018/0073(CNS).

Comm., Impact assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 21 maart 2018, SWD(2018)81 def/2.

Verslag (EP) over het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten, 5 december 2018, A8-0428/2018.

Ontwerpwetgevingsresolutie (EP) van 5 december 2018 over het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten COM(2018)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS).

Wetgevingsresolutie (EP) van 13 december 2018 over het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten, P8_TA(2018)0523, *Pb.C.* 13 november 2020, afl. 388, 868-883.

Mededeling (Comm.) aan het Europees Parlement en de Raad, "Actieplan voor billijke en eenvoudige belastingheffing ter ondersteuning van de herstelstrategie", 15 juli 2020, COM(2020)312 def.

Aanvangseffectenbeoordeling (Comm.), 14 januari 2021, Ares(2021)312667.

Wetgeving België

Wet van 7 april 2019 houdende instemming met de Multilaterale overeenkomst ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving en met de verklarende Nota, gedaan te Parijs op 24 november 2016, *BS* 18 juli 2019, 71.768.

Wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige digitaal dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de "internetgiganten", *Parl.St.* Kamer BZ 2019, nr. 0096/001.

Adv.RvS nr. 67.033/3 bij het wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige digitaal dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de "internetgiganten", *BS* 10 mei 2020.

Amendementen op het wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige digitaal dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de "internetgiganten", *Parl.St.* 2019, nr. 0096/005.

Wetgevend dossier Wetsvoorstel nr. 0096/001,
<https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/search/fiche.cfm?ID=55K0096&db=FLWB&legislat=55>.

Wetgeving Frankrijk

Artikel 299-300 *Code général des impôts*.

Artikel L. 233-16 *Code de commerce*.

Loi 24 juli 2019, n° 2019-759 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, *JO* 25 juli 2019, texte n° 1, <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2019/7/24/ECOE1902865L/jo/texte>.

Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, ECOE1902865L/Bleue-1.

Étude d'impact, Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, ECOE1902865L/Bleue-1.

Adv.RvS nr. 396878 sur un projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, ECOE1902865L/Verte-1.

Administratie:

- Direction générale des Finances publiques, "TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Règles communes", 23 maart 2020, BOI-TCA-TSN-10-10-10-23/03/2020.
- Direction générale des Finances publiques-Impôts, "TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Services d'intermédiation numérique", 30 maart 2020, BOI-TCA-TSN-10-10-20-30/03/2020.
- Direction générale des Finances publiques-Impôts, "TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux", 30 maart 2020, BOI-TCA-TSN-30-10-30/03/2020 en BOI-TCA-TSN-30-20-30/03/2020.

Wetgeving Verenigd Koninkrijk

Finance Act 2020, 2020 c.14, Royal Assent 20 July 2020, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/part/1/crossheading/loan-charge/enacted?view=plain>.

Finance Bill 2019-21, Bill n° 114, 17 maart 2020, <https://publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/58-01/0114/20114lp.pdf>.

Wetgevend dossier Finance Act 2020, <https://services.parliament.uk/Bills/2019-21/finance.html>.

Finance Bill 2019-21, Second Reading, House of Commons, 27 april 2020, <https://hansard.parliament.uk/commons/2020-04-27/debates/C37146D2-C2C0-4146-A015-E038C1E439DA/FinanceBill>.

Finance Bill 2019-21, Committee Debate, Fifth Sitting, House of Commons, 11 juni 2020, [https://hansard.parliament.uk/commons/2020-06-11/debates/4c4ab121-d3a6-47c2-bce2-46148576bcfe/FinanceBill\(FifthSitting\)](https://hansard.parliament.uk/commons/2020-06-11/debates/4c4ab121-d3a6-47c2-bce2-46148576bcfe/FinanceBill(FifthSitting)).

Finance Bill 2019-21, Committee Debate, Sixth Sitting, House of Commons, 11 juni 2020, [https://hansard.parliament.uk/commons/2020-06-11/debates/260687eb-bb67-49c1-a1b8-e121b5c2d79c/FinanceBill\(SixthSitting\)](https://hansard.parliament.uk/commons/2020-06-11/debates/260687eb-bb67-49c1-a1b8-e121b5c2d79c/FinanceBill(SixthSitting)).

Finance Bill 2019-21, Report stage: First Sitting, House of Commons, 1 juli 2020, <https://hansard.parliament.uk/commons/2020-07-01/debates/F5897F1B-0A89-419F-8C1D-875712FA535E/FinanceBill>.

Finance Bill 2019-21, Report stage: Second Sitting, House of Commons 2 juli 2020, <https://hansard.parliament.uk/commons/2020-07-02/debates/C1F59852-6C39-4BAB-94E0-5D6688121BC5/FinanceBill>.

Administratie:

- HM Treasury, Explanatory notes Bill 114 EN 2019-21, 19 maart 2020, <https://publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/58-01/0114/en/20114en.pdf>.
- HM Treasury, Digital Services Tax: consultation, november 2018, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754975/Digital_Services_Tax_-_Consultation_Document_FINAL_PDF.pdf.
- HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST43410 – Alternative Charge Calculation.
- HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST14700 – Application to Online Games.
- HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST14600 – User generated content.
- HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST14500 – Promoting User Interaction.
- HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST14300 – Social Media – Intended Scope.
- HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST16200 – Search Engines – Overview.
- HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST16400 – Treatment of Internal Search Engines.

- HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST18200 – Online Marketplace – Intended Scope.
- HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST18500 – Online Marketplace – The Main Purpose Test.
- HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST19100 – Associated Online Advertising Service – Overview.
- HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST28000 – Property Marketplaces.
- HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST24000 – Common Sources of Revenue from Digital Services Activities.
- HMRC Manuals, Digital Services Tax Manual DST43200 – Cross Border Relief Claim.

Rechtspraak

HvJ 3 maart 2020, C-75/18, *Vodafone Magyarország*, ECLI:EU:C:2020:139.

HvJ 24 september 2019, C-507/17, *Google LLC*, ECLI:EU:C:2019:772.

Conclusie AG Kockott in de zaak C-75/18, 13 juni 2019, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.*, ECLI:EU:C:2019:492.

HvJ 7 augustus 2018, C-475/17, *Viking Motors e.a.*, ECLI:EU:C:2018:636.

HvJ 10 november 2016, C-432/15, *Baštová*, ECLI:EU:C:2016:855.

HvJ 19 december 2012, C-549/11, *Orfey Bulgaria*, EU:C:2012:832.

HvJ 28 oktober 2010, C-49/09, *Commissie/Polen*, ECLI:EU:C:2010:644.

HvJ 17 juli 2008, C-426/07, *Krawczyński*, ECLI:EU:C:2008:434.

HvJ 6 december 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, ECLI:EU:C:2007:754.

HvJ 11 oktober 2007, C-283/06, *KÖGÁZ e.a.*, ECLI:EU:C:2007:598.

HvJ 3 oktober 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, ECLI:EU:C:2006:629.

HvJ 27 oktober 2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen en OV Bank*, ECLI:EU:C:2005:649.

HvJ 21 september 1999, C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, ECLI:EU:C:1999:438.

HvJ 8 juni 1999, C-338/97, *Pelzl e.a.*, ECLI:EU:C:1999:285.

HvJ 12 mei 1998, C-336/96, *Gilly/Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, ECLI:EU:C:1998:221.

HvJ 2 juni 1994, C-33/93, *Empire Stores/Commissioners of Customs and Excise*, ECLI:EU:C:1994:225.

HvJ 3 maart 1994, C-16/93, *Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting*, ECLI:EU:C:1994:80.

HvJ 1 december 1993, C-234/91, Commissie/Denemarken, ECLI:EU:C:1993:910.

HvJ 31 maart 1992, C-200/90, *Dansk Denkavit en Poulsen Trading e.a.*, ECLI:EU:C:1992:152.

HvJ 28 januari 1986, C-270/83, *Avoir Fiscal*, ECLI:EU:C:1986:37.

HvJ 1 april 1982, C-89/81, *Hong-Kong Trade*, ECLI:EU:C:1982:121.

HvJ 22 juni 1976, C-127/75, *Bobie Getränkevertrieb*, ECLI:EU:C:1976:95.

HvJ 31 maart 1971, C-22/70, *AETR*, ECLI:EU:C:1971:32.

RvS (Frankrijk) 24 november 2014, nr. 368935, *Lufthansa AG*.

Rechtsleer

BALTUS, F., *La TVA: Fondements et mécanismes* (2^e édition), Brussel, Larcier, 2016, 734 p.

BAMMENS, N. en SCORNOS, D., "Digitale transacties en internationale fiscaliteit: een vraagstuk op zoek naar principes" in FALCONIS, J. en VALCKE, P., *Technologie en Recht*, Mortsel, Intersentia, 2019, 1-20.

BAMMENS, N. en SCORNOS, D., "International Corporate Taxation of Digital Platforms", in DEVOLDER, B. (ed.), *The Platform Economy: Unravelling the Legal Status of Platform Intermediaries*, Mortsel, Intersentia, 2019, 325-362.

BAMMENS, N., DEBELVA, F., PEETERS, B. en REYFENS, N., *Internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, x + 14 + 603 p.

BANKMAN, J., KANE, M.A. en SKYKES, A.O., "Collecting the rent: The global battle to capture MNE profits", *Tax L. Rev.* 2019, afl. 72(2), 197-234.

BLANKENSTIJN, O., VAN GORP, M., VERMEULEN, H. (red.), DE WILDE, M.F., WISMAN, C. en ZALMAI, Z., *Grondslagen internationaal belastingrecht*, Den Haag, Boom Juridisch, 2019, 318 p.

BRANDSTETTER, P., "Taxes Covered": *A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions*, Amsterdam, IBFD, 2011, xvi + 264 p.

BROSENS, L., *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie – een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelastingen en dubbelbelastingverdragen*, Gent, Larcier, 2018, xv + 827 p.

CARDINAELS, J., "Fors groeiend maar verlieslatend Deliveroo trapt beursgang af", *De Tijd* 2021, afl. 47, 5.

CAVALIER, G., "Taxe GAFA et services financiers : l'exclusion?", *RISF* 2019, afl. 3, 3-6.

CO., S., "Taxe Gafa : les géants du numérique sont «des adversaires des Etats», estime Bruno Le Maire", *Le Parisien*, 4 novembre 2020, <https://www.leparisien.fr/economie/amazon-google-facebook-les-geants-du-numerique-sont-des-adversaires-des-etats-estime-bruno-le-maire-04-11-2020-8406564.php>.

CORDIER, Q., "L'économie de plateforme : description d'un phénomène d'intermédiation" in CLESSE, J. en KEFER, F. (eds.), *Enjeux et défis juridiques de l'économie de plateforme*, Limal, Anthemis, 2019, 7-33.

CUI, W. en HASHIMZADE, N., "The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent", *CESifo Working Paper Series* 2019, Working Paper No. 7737.

CUI, W., "The Digital Services Tax: A Conceptual Defence", *Tax L. Rev.* 2019, afl. 1, 69-111.

CUI, W., "The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals", *National Tax Journal* 2019, afl. 72(4), 839-856.

DE BROE, L. (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2020, xiii + 556 p.

DE NANTEUIL, A., *Introduction aux conventions de double imposition*, Brussel, Bruylant, 2019, 234 p.

DE PIETRO, C., "Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law", *WTJ* 2015, afl. 1, 73-97.

DE'CAPITANI DI VIMERCATE, P., "VAT/GST and Direct Taxes: How can We Distinguish Them?" in LANG, M., MELZ, P., en KRISTOFFERSSON, E., *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, 151-168.

DEGRÈVE, E., "Pourquoi la taxe GAFA à la française est un enjôlement politique ?", *Sem. Fisc.* 2019, afl. 80, 2-3.

DELANOTTE, M. en MAUS, M., *Basisbegrippen fiscaal recht* (5^e editie), Brugge, die Keure, 2019, 252 p.

DELFORGE, A., "Comment (ré)concilier RGPD et big data?", *RDTI* 2018, afl. 1, 15-29.

DEVEREUX, M.P., AUERBACH, A.J., KEEN, M., OOSTERHUIS, P., SCHÖN, W. en VELLA, J., *Taxing Profit in a Global Economy – A Report of the Oxford International Tax Group*, Oxford, Oxford University Press, 2021, xvi + 384 p.

DVORÁK, W. en HENZINGER, M., "Online Ad Assignment with an Ad Exchange", <https://homepage.univie.ac.at/wolfgang.dvorak/files/waoa-adexchange.pdf>.

ENGLISCH, J. "VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes" in LANG, M., MELZ, P. en KRISTOFFERSSON, E., *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, 1-34.

ESCRIBANO, E., *Jurisdiction to Tax Corporate Income Pursuant to the Presumptive Benefit Principle – A Critical Analysis of Structural Paradigms Underlying Corporate Income Taxation and Proposals for Reform*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2019, xxvii + 299 p.

EVANS, D.S. en SCHMALENSEE, R., "NBER Working Paper No. 18783: The antitrust analysis of multi-sided platform businesses", Cambridge (USA), *NBER* 2013, 72 p.

FAIRPO, A. en SALTER, D., *Revenue Law: Principles and Practice* (37^e editie), Londen, Bloomsbury Professional, 2019, cviii + 1843 p.

GARBARINO, C., "Hybrid Taxes and the Distinction between VAT/GST and Direct Taxes: The Case of IRAP" in LANG, M., MELZ, P. en KRISTOFFERSSON, E., *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, 169-184.

GOOIJER, J., *Tax Treaty Residence of Entities*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2019, xv + 352 p.

GOUTHIERÈ, B., "France—New Digital Services Tax: Potential Tax Treaty and EU Law Issues", *International Tax Journal* 2019, afl. 5, 7-8.

GOVERS, M., BORGER, F. en RAES, P., *Handboek btw 2020-2021*, Antwerpen, Intersentia, 2020, xxvi + 740 p.

GOVIND, S., "Unilateralism in Taxing the Digitalized Economy: Comparing the EU Digital Services Tax Proposal and the Indian Equalization Levy" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, 161-175.

GRAEF, I., "Sociale media en mededinging: is het Europees concurrentietoezicht opgewassen tegen Facebook en consorten?" in LIEVENS, E., WAUTERS, E. en VALCKE, P. (eds.), *Sociale Media anno 2015. Actuele Juridische Aspecten*, Antwerpen, Intersentia, 2015, 185-234.

HAGIU, A. en WRIGHT, J., "Multi-Sided Platforms", *Int'l J. Indus. Org.* 2015, afl. 43, 162–174.

HASLEHNER, W., "EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation" in HASLEHNER, W., KOFLER, G., PANRAZATOU, K. en RUST, A. (eds.), *Tax and the Digital Economy – Challenges and Proposals for reform*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2019, 25-48.

HERBAIN, C., LAMENSCH, M. en TRAVERSA, E., *Taxe sur la valeur ajoutée: droit belge et européen*, Brussel, Larcier, 2020, 263 p.

HERBAIN, C.A., "Origin and merits of EU value added tax: A critical appraisal" in C. HJI PAYANI, W. HASLEHNER en E. TRAVERSA, *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, 320-339.

HINNEKENS, L. en MEEUSEN, J., "Fiscaal recht in de Europese Unie: een schets van het institutioneelrechtelijk kader" in PEETERS, B. (ed.), *Europees Belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, 8-77.

HINNEKENS, L. en STRAETMANS, G., "Materieelrechtelijke beginselen van Gemeenschapsrecht in directe belastingzaken" in B. PEETERS (ed.), *Europees Belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, 81-222.

HINNEKENS, L., *Europese Unie en directe belastingen*, Brussel, Groep De Boeck, 2012, xxix + 1368 p.

ISMER, R. en JESCHECK, C., "Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?", *Intertax* 2018, afl. 6/7, 573-578.

JANSEN, T. en VANMAERCKE, A., *Internationaal belastingrecht toegepast* (2^e editie), Mortsel, Intersentia, 2018, 304 p.

KESTEMONT, L., SCHOUKENS, P., HENDRICKX, K. en TERRYN, E. (red.), *Rechtswetenschappelijk schrijven*, Leuven, Acco, 2017, 144 p.

KOBETSKY, M., *International taxation of permanent establishments: principles and policies*, New York, Cambridge University Press, 2011, vii + 459 p.

KOFLER, G., "EU power to tax: Competences in the area of direct taxation" in HJI PAYANI, C., HASLEHNER, W. en TRAVERSA, E., *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, 11-50.

KOUKOULIOTI, V., "User Contribution to Value Creation: The Benefit Principle in the Spotlight" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, 49-69.

KOURALEVA-CAZAL, P., "The importance of being effective. Soft law and hard law in the international tax system: a new design", *RIEDF* 2021, afl. 1, 45-56.

LAMENSCH, M., "Digital Services Tax: A Critical Analysis and Comparison with the VAT System" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, 225-245.

LEGRAND, R., "Microsoft pakt Google aan in cloudgaming", *De Tijd* 2021, afl. 36, 30.

MALHERBE, P., *Introduction to international income taxation*, Brussel, Bruylant, 2020, 209 p.

MEEUSEN, J. en DE BAERE, G., *Grondbeginselen van het recht van de Europese Unie*, Mortsel, Intersentia, 2020, xxiv + 378 p.

MICHIELSEN, T., DE RIJCKE, C. en HOEKS, G., "Amerikaanse techgiganten surfen verder op coronagolf", *De Tijd* 2020, afl. 216, 6.

MOAL, C., "Taxe Gafa : Bruno le Maire ne lâche pas", *Alliancy* 20 oktober 2020, <https://www.alliancy.fr/taxe-gafa-digital-bruno-lemaire>.

MORBÉE, K., "A BEPS too far?", *TFR* 2019, afl. 571, 931-934.

MUIR, J.A., en VAN OORSCHOT, P.C., "Internet Geolocation: Evasion and Counterevasion", *ACM Computing Surveys* 2009, afl. 1, Article 4, 4:1-4:23.

OATS, L. en MULLIGAN, E., *Principles of International Taxation* (7^e editie), Londen, Bloomsbury Professional, 2019, xl + 654 p.

PADMANABHAN, V.N. en SUBRAMANIAN, L., "An Investigation of Geographic Mapping Techniques for Internet Hosts", *SIGCOMM* 2001, 173-185.

PISTONE, P., "Towards European international tax law", *EC Tax Review* 2005, afl. 1, 4-9.

REIMER, E. en RUST, A., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: Fourth Edition – Volume 1*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, xxxiv + 1087 p.

SADOWSKY, M., "La taxe sur les services numériques : une imposition pas comme les autres", *RIEDF* 2020, afl. 3, 411-431.

SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT "TRANSFER PRICING" WORKING GROUP, "European Union/international - Data and Information as Taxable Assets", *European Taxation* 2020, afl. 11, 2.

SCHWAB, K., *The Fourth Industrial Revolution*, New York, Currency Books, 2017, 192 p.

SEELY, A., "Briefing paper nr. 8719: Digital Services Tax", House of Commons Library 2021, 70 p.

SEPULCHRE, V., "Les principes généraux de la TVA dégagés par la Cour de justice de l'Union européenne. Essai de synthèse de l'apport essentiel de la Cour", *RGCF* 2020, afl. 1, 5-28.

SHAVIRO, D., "Mobile Intellectual Property and the Shift in International Tax Policy from Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents: Part One", *Sing. J. Legal Stud.* 2020, afl. 2, 681-701.

SIMMONDS, L., "Comments on the Digital Services Tax: A Panacea or Placebo for the Taxation of the Digital Economy?" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, 177-210.

STROWEL, A. en VERGROTE, W., "Digital Platforms: To Regulate or Not to Regulate?" in DEVOLDER, B. (ed.), *The Platform Economy: Unravelling the Legal Status of Platform Intermediaries*, Mortsel, Intersentia, 2019, 1-30.

TIBERGHIE, A., *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021 (Band 1/2)*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2020, lxxvii + 1389 p.

TIBERGHIE, A., *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021 (Band 2/2)*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2020, lxxix + (1390) 2838 p.

VALENTE, P., "Some critical remarks about the DST Proposal" in P. PISTONE en D. WEBER (eds.), *Taxing the Digital Economy – The EU proposals and other insights*, Amsterdam, IBFD, 2019, 211-224.

VAN ALSENOY, B., *Data Protection Law in the EU: Roles, Responsibilities and Liability*, Mortsel, Intersentia, 2019, xxv + 694 p.

VAN CLEYNENBREUGEL, P., "Digitale economie en mededingingsrecht: *plus est en vous?*", *T.B.H./R.D.C.* 2020, afl. 7, 895-910.

VAN CLEYNENBREUGEL, P., *Plateformes en ligne et droit de l'Union européenne - Un cadre juridique aux multiples visages*, Brussel, Bruylant, 2020, 476 p.

VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H. en VAN NORDEN, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, 571 p.

VAN ERP, S. (ed.), AKKERMANS, B. (ed.), BRAUN, A., HINTEREGGER, M., LEBON, C., MILO, M., SAGAERT, V., SWADLING, W. en VAN VLIET, L., *Ius commune casebooks for the common law of Europe. Cases, Materials and Text on Property Law*, Oxford, Hart Publishing, 2020, lxxxii + 1170 p.

VAN HAMME, K., "Bigtech aandelen in één dag 350 miljard dollar meer waard", *De Tijd* 2020, afl. 220, 4.

VAN HAMME, K., "Wie doet de grote vijf wat?", *De Tijd* 2021, afl. 92, 6-7.

VAN LINTHOUT, P., "Territoriale bevoegdheid in cyberspace", *T.Strafr.* 2009, afl. 2, 113-114.

VAN DEN BERGHE, L., "De Europese btw anno 2004" in B. PEETERS (ed.), *Europees Belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, 651-689.

VAN EMBTEN, J., "Frankrijk eist digitaks van Amerikaanse techbedrijven", *De Tijd* 2020, afl. 234, 8.

VELLA, J., "Digital Services Taxes: Principle as a double-edged Sword", *National Tax Journal* 2019, afl. 4, 821-838.

VELLA, J., "Finance Act 2020 Notes: Part 2 Sections 39-72: the UK's digital services tax", *B.T.R.* 2020, afl. 4, 469-483.

VOGEL, K., "Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments (Part I)", *Intertax* 1988, 216-229.

WATANABE, T., "Rationales and Challenges for a Digital Service Tax: Focusing on Location-Specific Rent", *Public Policy Review* 2021, afl. 1, 1-17.

WUSTENBERGHS, T., *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – de vaste inrichting op de helling*, Gent, Larcier, 2005, xiii + 725 p.

ZENG, J., KAHN, Z. en DE SILVA, M., "The emergence of multi-sided platform MNEs: Internalization theory and networks", *IBR* 2019, afl. 6, 101-598, 3.

Overige bronnen (alfabetisch gerangschikt)

Algemene informatie wetgevingsprocedure op website Brits parlement: <https://www.parliament.uk/about/how/laws/passage-bill/lords/lrds-royal-assent/>.

Belgisch Standaardmodel van een dubbelbelastingverdrag, ontwerp juni 2010, https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet?_ga=2.129339854.31328189.1614760021-1698860300.1607690166#!/compare/905a15c7-b624-4215-a9e7-a70d140fdc82/2e0eb20c-9787-4af7-9606-c7a0b8cfa0ab.

BTW-COMITÉ, Vraag betreffende de toepassing van EU btw-bepalingen: voorwaarden waarop een belastbare transactie zou plaatsvinden wanneer internetdiensten worden verricht in ruil voor gebruikersdata – Working Paper No. 958, 30 oktober 2018, taxud.c.1(2018)6248826.

Communiqué de presse du Conseil des ministres du 6 mars 2019, « création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés », <https://www.gouvernement.fr/conseil-des-ministres/2019-03-06/creation-d-une-taxe-sur-les-services-numeriques-et-modificat>.

Convention entre le Gouvernement de la République Française et le Gouvernement de la République de Finlande tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, 11 september 1970, https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/finlande/6083_20191231_convention_finlande_ir_isf.pdf.

Direction générale des Finances publiques, Communiqué de presse n°960, "La Direction générale des Finances publiques confirme la possibilité de reporter jusqu'en décembre 2020 le paiement des acomptes de taxe sur les services numériques" 10 februari 2020.

Double Taxation Agreement between the United Kingdom and Albania, 26 maart 2013, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/496620/albania-dta-in_force.pdf.

HM Treasury, Corporate tax and the digital economy: position paper update, maart 2018, [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate tax and the digital economy update web.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf). (VK)

<https://www.consilium.europa.eu/nl/policies/digital-taxation/> (laatst geconsulteerd op 29 oktober 2020).

Nota van de Raad, nr. 6873/19, 1 maart 2019, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/nl/pdf>. (EU)

Nota van het Voorzitterschap aan het Comité van permanente vertegenwoordigers/de Raad betreffende een voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitale advertentiebelasting op inkomsten uit de levering van digitale diensten, 1 maart 2019, 2018/0073(CNS), 6873/19 (EU).

Notice of Action in the Section 301 Investigation of France's Digital Services Tax, *Federal Register* Volume 85, document number 2020-15312, p. 43292-43297, 16 juli 2020.

Notice of Determination and Request for Comments Concerning Action Pursuant to Section 301: France's Digital Services Tax, *Federal Register* Volume 84, document number 2019-26325, p. 66956-66960, 6 december 2019.

Notice of Modification of Section 301 Action: Investigation of France's Digital Services Tax, *Federal Register* Volume 86, document number 2021-00425, p. 2479-2480, 12 januari 2021.

Notice of Termination of Section 301 Digital Services Tax Investigations of Brazil, the Czech Republic, the European Union, and Indonesia, *Federal Register* Volume 86, document number 2021-06612, p. 16828-16829, 31 maart 2021.

Office of the United States Trade Representative, *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 2 december 2019.

Office of the United States Trade Representative, *Report on the United Kingdom's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 13 januari 2021.

Opmerkingen van Voorzitter Donald Tusk na de Tallinn Digitale Top, <https://www.consilium.europa.eu/nl/press/press-releases/2017/09/29/tusk-press-conference-tallinn/> (laatst geconsulteerd op 29 oktober 2020) (EU).

Secretariaat-Generaal van de Raad, begeleidende nota aan de delegaties betreffende de conclusies van de bijeenkomst van de Europese Raad, 19 oktober 2017, EUCO 14/17, 8 (EU).

Secretariaat-Generaal van de Raad, nota aan de delegaties betreffende de conclusies van de bijzondere bijeenkomst van de Europese Raad (17, 18, 19, 20 en 21 juli 2020), 21 juli 2020, EUCO 10/20 (EU).

Secretariaat-Generaal van de Raad, nota aan de Raad betreffende de conclusies van de Raad aangaande "Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy", 30 november 2017, FISC 320 – 15175/17 (EU).

SHUPTRINE, C., "What is an Ad Server? The Definitive Guide for 2021", 15 januari 2021, <https://www.kevel.co/blog/what-is-an-ad-server/>.

United Nations, "History of the United Nations", <https://www.un.org/en/sections/history/history-united-nations/index.html#:~:text=The%20forerunner%20of%20the%20United,International%20Labour%20Organization%20was%20also> (laatst geraadpleegd: 22 december 2020).

Verslag van de bijeenkomst van de Raad van 12 maart 2019, Raad voor Economische en Financiële Zaken, 7368/19 (EU).

Verslag van de formateurs (Paul Magonne en Alexander De Croo), 30 september 2020, https://www.tijd.be/content/dam/tijd/redactie/multimedia/20200930_VerslagFormateurs_DEF.pdf.

Website Europese Commissie, "Een rechtvaardige en competitieve digitale economie – digitale heffing", https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-Een-rechtvaardige-en-competitieve-digitale-economie-digitale-heffing_nl (laatst geraadpleegd: 7 mei 2021).

WHO Director-General's opening remarks at the media briefing on COVID-19 – 11 Maart 2020, <https://www.who.int/director-general/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>.

WORLD ECONOMIC FORUM, "Personal Data, The Emergence of a New Asset Class", 17 februari 2011, <https://www.weforum.org/reports/personal-data-emergence-new-asset-class>.

X, "Top 20 Massively Multiplayer Online Games", https://www.igdb.com/game_modes/massively-multiplayer-online-mmo/best.