

# Digitale economie en belastingheffing

**Belastingheffing in een digitaliserende economie staat hoog op de (inter)nationale discussieagenda. Zijn de bestaande regels en concepten nog wel geschikt? En hoe gaan belastingautoriteiten en gerechtelijke instanties om met digitalisering? Het winstbelastingstelsel staat aan de vooravond van grote veranderingen.**

In dit thema over belastingheffing en de digitale economie staan de volgende twee deelonderwerpen centraal:

- De invloed van digitalisering en globalisering op de belastingheffing over de winst van multinationale ondernemingen.
- De invloed van digitalisering op de meer formele kanten van het belastingrecht.

In dit thema krijgt u onder meer antwoord op de volgende vragen:

- Wat wordt bedoeld met 'digitale economie'?
- Welke fiscale vraagstukken brengt een digitaliserende economie met zich mee?
- Welke rol speelt het begrip 'vaste inrichting'?
- Welke maatregelen voor de digitale economie stellen de G20/OECD en EU voor?
- Wat is een '*digital services tax*'?
- Welke impact heeft COVID-19, Corona?
- In hoeverre verloopt het berichtenverkeer met de Belastingdienst digitaal?
- Wanneer is digitaal procederen bij de Hoge Raad verplicht?
- Wat zijn 'cryptocurrencies'?
- Wat houden Pillar One en Pillar Two in?
- Welke rol speelt de uitleg van 'misbruik' door het HvJ EU?

## 1. Digitale economie en winstbelasting

### Heffingsjurisdictie

Traditioneel bakenen staten hun heffingsjurisdictie af aan de hand van de volgende heffingsbeginselen: het woonland-, bronland- en nationaliteitsbeginsel. Dat juist de woon- of vestigingsplaats – de geografische locatie van het inkomen of de nationaliteit van de belastingplichtige – als aanknopingspunt fungeert voor belastingheffing, is goed verklaarbaar vanuit het profijtbeginsel. Het profijtbeginsel gaat uit van de gedachte dat iedereen die profijt heeft of kan hebben van de collectieve voorzieningen, bijdraagt aan de financiering daarvan door het betalen van belasting.

### Belastingheffing over winst

Als ondernemingen hun ondernemingsactiviteiten verrichten in een grensoverschrijdende situatie, komt de vraag op welk land mag heffen over de behaalde winst. Het begrip 'vaste inrichting' speelt daarbij van oudsher een belangrijke rol. Het is algemeen geaccepteerd dat de bronstaat mag heffen over winst toerekenbaar aan de vaste inrichting en dat de woonstaat dan moet voorzien in een voorkoming van internationaal dubbele belastingheffing.

## Vaste inrichting

De vaste inrichting vormt de aanwezigheidsdrempel voor het ontstaan van belastingplicht in de bronstaat. Van oorsprong gaat het daarbij om 'een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend'. Deze omschrijving vereist een bepaalde mate van fysieke aanwezigheid.

## Digitale en online activiteiten

Met alle digitale en technologische ontwikkelingen kunnen ondernemers binnen een bepaalde markt of economie ondernemingsactiviteiten verrichten zónder fysieke aanwezigheid. Daarbij gaat het met name om digitale en online activiteiten en diensten.

## Digitale aanwezigheid

Nationaal en internationaal wordt nagedacht in hoeverre 'digitale aanwezigheid' óók als aanwezigheidsdrempel voor het ontstaan van belastingplicht kan fungeren. In dat verband wordt wel gesproken over '*significant digital presence*', '*digital permanent establishment*' en '*economic nexus*'. Naast het bepalen wannéér digitale aanwezigheid leidt tot belastingplicht, moet vervolgens worden bepaald op welke wijze winst moet worden toegerekend aan die aanwezigheid.

## 2. G20/OECD en het Inclusive Framework on BEPS

### G20/OESO

Eén van de aandachtspunten van het G20/OECD BEPS Project zo'n 10 jaar geleden was '*the tax challenges of the digitalisation of the economy*'. Dit project richtte zich op het tegengaan van 'grondslaguitholling en winstverschuiving'. Het is onmogelijk gebleken om 'de digitale economie' als een afzonderlijk deel te benaderen, omdat digitalisering inmiddels verweven zit in de economie. Wel zijn in het BEPS-project bepaalde digitale bedrijfsmodellen geïdentificeerd waarbij volgens de OESO een grotere kans bestaat op grondslaguitholling en winstverschuiving. De conclusie van het BEPS-project luidde dat nader onderzoek nodig is en dat de digitale ontwikkelingen op de voet moeten worden gevolgd. De fiscale wet- en regelgeving zou beter moeten worden toegespitst op de huidige ontwikkelingen.

### Inclusive Framework on BEPS

Na een eerste aanzet in 2018 door de OECD '*Task Force on the Digital Economy (TFDE)*', is in 2019 vanuit het G20/OECD Inclusive Framework on BEPS (IF) een voorzet gedaan tot fundamentele aanpassingen van de bestaande winstbelastingssystemen van landen. Daarbij was de doelstelling om te komen tot een wereldwijde oplossing voor de uitdaging die digitalisering meebrengt op het terrein van de winstbelasting. Daarbij zouden dan (ook) de na het BEPS project nog resterende 'BEPS-problemen' worden aangepakt. Inmiddels is de doelstelling verruimd tot ook de introductie van een wereldwijd

effectief minimum winstbelastingdruk voor alle multinationals met een jaarlijkse omzet van 750 miljoen euro.

## IF

Per december 2019 zijn 137 landen lid van het IF, waaronder 36 OESO-landen. Nagenoeg alle EU-lidstaten nemen deel aan het IF, met uitzondering van Cyprus. Via publieke consultaties vraagt het IF ook om input van internationale organisaties, academici en het bedrijfsleven. Het IF heeft als doel om te komen tot een op consensus gebaseerde langetermijnoplossing voor de fiscale uitdagingen van de digitale economie.

## Uitdagingen van de digitale economie

De voorstellen van het IF zijn voor het eerst bekendgemaakt via het publieke consultatiedocument '[Addressing The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy](#)'. Anders dan die titel doet vermoeden, raken de voorstellen niet alleen digitale bedrijven maar de winstbelasting in brede zin. De voorstellen vallen uiteen in twee pijlers: (i) '*revised profit allocation and nexus rules*' (Pillar One) en (ii) '*global anti-base erosion – (GLOBE)*' (Pillar Two).

### Pillar One

De eerste pijler ziet op de mogelijke aanpassing van het winstbelastingstelsel en de winstallocatie. Deze regels raken multinationals met een jaarlijkse omzet van meer dan 20 miljard euro en een winstgevendheid van tenminste 10%. Op basis van de nieuwe verdeelsleutel wordt winst toegerekend aan de marktjurisdictie: de staat waar de producten en diensten worden gebruikt of afgenomen.

### Pillar Two

De tweede pijler is een uitbreiding van anti-BEPS-maatregelen. Het komt neer op een voorstel voor een wereldwijd effectieve minimum winstbelastingdruk van 15% voor alle multinationale ondernemingen met een jaarlijkse omzet van tenminste 750 miljoen euro. Om dit te bereiken, moeten staten gaan 'bijheffen'. Als uitgangspunt zal dit gebeuren via de Income Inclusion Rule (IIR). Als vangnet geldt de Underpaid Payments Rule (UTPR). Voor Nederland betekent dit dat het van oudsher nagestreefde beleid van kapitaalimportneutraliteit sterk onder druk komt te staan. Het is onduidelijk hoe de IIR en de UTPR uitpakken onder een belastingverdrag. De modelregel voor de Subject To Tax Rule (STTR), wordt binnenkort verwacht.

## Historische overeenstemming

Per 5 juli 2021 hebben 131 leden van het IF historische overeenstemming bereikt over Pillar One en Pillar Two. Dat is een uniek politiek akkoord.

## Misbruik

Het HvJ EU heeft in 2021 een opvallend beperkte uitleg van 'misbruik' gegeven. Het overweegt dat misbruikbestrijding als rechtvaardigingsgrond alleen geldt als de regeling ziet op "volkomen kunstmatige of fictieve constructies die alleen zijn opgezet om belasting te ontwijken". Marktconforme voorwaarden, zoals at arm's length/zakelijke verrekenprijzen, lijken belastingontwijking uit te sluiten. Dit roept vragen op over de Unierechtelijke houdbaarheid van de toepassing van de Pillar Two-regels.

### 3. EU

#### Implementatie Pijler 1 en 2

De Europese Commissie (EC) heeft op 22 december 2021 een richtlijnvoorstel gepubliceerd tot een gecoördineerde en snelle implementatie van Pillar Two in de wetgeving van de lidstaten van de Europese Unie, per 2023 (IIR) en 2024 (UTPR). Ook Pillar One zal via een richtlijn worden geïmplementeerd. Dat voorstel wordt verwacht direct nadat de OESO het definitieve 'Pillar One' document heeft gepubliceerd. Vermeldenswaardig is dat de EC voornemens is om 15% van het bedrag van de 'residual profit' van multinationals dat via Pijler 1 aan de EU lidstaten wordt gealloceerd, aan te merken als eigen middel voor de EU.

#### Digital Tax Package en digital services tax

Op 21 maart 2018 publiceerde de Europese Commissie (EC) het '[Digital Tax Package](#)' met daarin onder meer het voorstel voor een '*digital services tax*' (DST); een digitale dienstenbelasting. De Europese Raad heeft ook een voorstel gedaan voor een richtlijn voor '*het gemeenschappelijke stelsel van een digitaaldienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten*'. Dit project ligt (voorlopig) stil.

#### Digitale heffing EU

Vanwege de economische en financiële impact van de COVID-19/Corona pandemie, heeft de EC een herstelplan aangekondigd onder de noemer '[Europe's moment: Repair and Prepare for the Next Generation](#)'. Onderdeel van dit plan is het creëren van eigen middelen die binnen de EU kunnen worden ingezet voor het benodigde herstel. Daarbij is het idee geopperd van een eigen belastingheffing, bijvoorbeeld een nieuwe 'digitale heffing'. Inmiddels lijkt het erop dat de EC kiest voor een eigen middel aanhakend bij Pillar One.

#### Digitale interne markt en e-ID

Binnen de EU wordt gestreefd naar een digitale interne markt. Volgens de EC onderstreept de pandemie het belang van digitalisering op alle economische en maatschappelijke gebieden in de EU. De EC spreekt zich uit voor de ontwikkeling van een 'universeel aanvaarde publieke elektronische identiteit', de e-ID. Via de e-ID zou op 'eenvoudige, betrouwbare en veilige wijze' toegang mogelijk zijn tot grensoverschrijdende digitale overheidsdiensten.

#### Digitaal herstel

Voor een digitaal herstel na de pandemie zijn volgens de EC vier elementen van cruciaal belang:

- (i) investeren in meer en betere connectiviteit zoals 5G;
- (ii) het op strategische punten versterken van de industriële en technologische aanwezigheid in de digitale keten;
- (iii) het tot stand brengen van een data-economie;
- (iv) zorgdragen voor een eerlijker en eenvoudiger ondernemingsklimaat.

#### Werkprogramma

De EC heeft de aandachtspunten en de voornemens als het gaat om de digitalisering en belastingheffing, uiteengezet in [het werkprogramma voor 2020](#).

## 4. Nederland

### Internationale samenwerking

De Nederlandse Staatssecretaris van Financiën benadrukt het belang van internationale samenwerking op het gebied van belastingheffing en digitale economie. De staatssecretaris neemt echter nog geen inhoudelijke stelling in over de huidige initiatieven op dit vlak van de G20/OECD en de EU.

## 5. COVID-19, Corona

### Impact?

De wereldwijde pandemie van COVID-19, Corona versterkt de discussie over fiscaliteit en digitalisering; de roep om (bepaalde) multinationale ondernemingen zwaarder te belasten is sterker geworden. Ook de OECD houdt zich nadrukkelijk bezig met de mogelijke impact, met name in relatie tot de werkzaamheden vanuit het Inclusive Framework.

## 6. Unilaterale maatregelen

### Unilaterale digitale dienstenbelastingen

Een behoorlijk aantal landen is inmiddels overgegaan tot implementatie van een digitaaldienstenbelasting of zijn dit van plan. Zij hanteren daarbij een minimumdrempel voor het ontstaan van de belastingplicht op grond van de wereldwijd en nationaal behaalde omzet. De grondslag waarover belasting wordt geheven, verschilt. Te denken valt aan opbrengsten behaald met online adverteren via digital interfaces, software of websites, gebruikersdata en platforms. Onduidelijk is of Pillar One en Pillar Two hier verandering in gaan brengen.

## 7. Belastingdienst en digitalisering

Het berichtenverkeer tussen belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen en de inspecteur of ontvanger, verloopt in de regel elektronisch. Wel gelden enige uitzonderingen, bijvoorbeeld in geval van overlijden of faillissement of curatele. Daarnaast worden bepaalde berichten voorlopig zowel digitaal als op papier verstrekt, dit geldt bijvoorbeeld voor de uitnodiging tot het doen van aangifte voor de inkomstenbelasting en de aanslag inkomstenbelasting.

### Digitaal bezwaar

Natuurlijke personen kunnen digitaal bezwaar maken tegen een aanslag inkomstenbelasting. Dat kan via de online bezwaarvoorziening van de Belastingdienst. Daarbij is het mogelijk om online de voortgang van het bezwaar te volgen.

## 8. Digitaal procederen

Sinds 15 april 2020 is digitaal procederen bij de belastingkamer van de Hoge Raad verplicht. In fiscale zaken waarin op of na die datum de uitspraak bekend is gemaakt, moet het cassatieberoepsschrift digitaal worden ingediend. Er wordt een digitaal dossier aangelegd. Toegang tot dat dossier is

mogelijk via onder meer DigiD en eHerkenning. Voor natuurlijke personen die niet worden vertegenwoordigd door een derde, geldt een uitzondering. Zij kunnen op vrijwillige basis kiezen voor digitaal procederen. In de toekomst zal het waarschijnlijk mogelijk zijn om ook digitaal te procederen bij de rechtbank en het gerechtshof. Vanwege de Corona/COVID-19 maatregelen zijn al steeds meer zittingen schriftelijk of met een online live-verbinding behandeld.

## Belangrijke aandachtspunten

- De komende maanden zal meer duidelijk worden over de inhoud van Pillar One en Pillar Two.
- Binnen de EU worden Pillar One en Pillar Two via richtlijnen geïmplementeerd.
- Binnen Europa hebben de volgende landen al hun eigen digitaaldienstenbelasting ingevoerd: Frankrijk (3%, 1 januari 2019), Hongarije (7,5%, 1 juli 2017), Italië (3%, 1 januari 2020), Oostenrijk (5%, 1 januari 2020), Polen (1,5%, 1 juli 2020), Slowakije (5%, 1 januari 2018) en Verenigd Koninkrijk (2%, 1 april 2020). Meer landen zullen waarschijnlijk volgen.
- De digitale en technologische vooruitgang hebben geleid tot nieuwe financiële instrumenten, die met name zijn gebaseerd op Blockchain-technologie. Te denken valt aan crypto-currency, ook wel virtuele valuta genoemd. Bekende voorbeelden zijn de Bitcoin en de Altcoin. Cryptocurrencies kunnen worden onderverdeeld in 'coins' en 'tokens'. Daarbij vallen 'tokens' uiteen in 'utility tokens', 'equity tokens' en 'debt tokens'. Men is nog zoekende naar een goede manier om fiscaal om te gaan met cryptocurrencies.







### Ciska Wisman

Fiscalist, werkzaam als senior manager ITTS en EU bij EY te Rotterdam en als docent verbonden aan de Universiteit van Amsterdam. Buitenpromovenda. Programmacoördinator Rondetafels EFS (*European Fiscal Studies*, Erasmus Universiteit Rotterdam) en auteur van nationale en internationale publicaties.


> [Meer over Ciska Wisman](#)

---


## Wetgeving

-  [Art. 3 Wet Vpb 1969](#)  
Uniform begrip 'vaste inrichting' voor toepassing Nederlandse directe belastingen.
-  [Art. 5 OESO-Modelverdrag](#)  
'Vaste inrichting'-begrip zoals opgenomen in OESO-Modelverdrag.
-  [Art. 3a AWR, art. 7c Inv. 1990 en 13Awir](#)  
Bepalingen met de verplichting tot elektronisch berichtenverkeer.
-  [Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst](#)

Uitzonderingen elektronisch berichtenverkeer en overzicht van de verschillende type berichten waarbij per type wordt aangegeven of deze uitsluitend digitaal wordt verstrekt of daarnaast ook nog op papier.

-  [Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy - 1 July 2021](#)

De hoofdlijnen van de overeengekomen Pillar One en Pillar Two van juli 2021.

-  [Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - 8 October 2021](#)


Aangepast voorstel Pillar One en Pillar Two van oktober 2021.

-  [Publieke consultatie over 'nexus' en 'allocatie' Pillar One](#)

Online en publieke consultatie van februari 2022 over de 'nexus' en de verdeelsleutel voor de grondslag onder Pillar One.

-  [Modelregels Pillar Two](#)

De modelregels voor de Income Inclusion Rule (IIR) en de Undertaxed Payments Rule (UTPR) van Pijler 2, zoals gepubliceerd op 20 december 2021


-  [Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 5 July 2021](#)

Lijst van de 131 leden van het IF die zich hebben aangesloten bij het akkoord.


-  [Communication\\_on\\_business\\_taxation\\_for\\_the\\_21st\\_century.pdf \(europa.eu\)](#)

Overzicht van de planning van de EC voor de komende jaren, waaronder de implementatie van Pillar One en Pillar Two en de introductie van een digital levy.


## Literatuur

-  Fiscale aspecten van cryptovaluta, [V-N 2018/31.3](#)


In dit artikel gaat de auteur uitgebreid in op de fiscale aspecten van cryptovaluta.

-  Een aanmerkelijke digitale aanwezigheid: de juiste stap vooruit?, M.T.M. Hennevelt MSc, [WFR 2018/141](#)


Bespreking van voorstel door de Europese Commissie om aan te sluiten bij 'aanmerkelijke digitale aanwezigheid'.

-  Digitale belastingheffing – waar moet belastingheffing plaatsvinden?, D.B. Middelburg, [WFR 2018/151](#)


Verslag van een jaarlijks fiscaal congres. Ditmaal met aandacht voor de directe en indirecte belastingen in een digitale wereld en digitalisering en de Belastingdienst.

-  Blockchain: wereldwijd ondernemen zonder vaste inrichting?, I.J.J. Burgers en J. W. B. D. Volkers, [MBB 2019/3-14](#)


Uitgebreide bespreking van cryptocurrencies en de fiscale vraagstukken die daarbij horen.

-  OESO-consultatie digitale economie: 'grondslaghervreiding' en 'ik belast wat jij niet doet?', M.F. de Wilde en C. Wisman, NLFiscaal Wetenschappelijk, 2019/0001.

Een kritische beschouwing van de voorstellen vanuit het G20/OECD Inclusive Framework on BEPS - Pillar One en Pillar Two, waarbij tevens aandacht wordt besteed aan het kapitaalimportneutraliteit-beleid van Nederland.

 Fiscale digitalisering, hulp of hinderpaal bij rechtsbescherming?, R.H.M.J. Offermanns, [WFR 2020/74](#)

Verslag van een symposium met onder meer aandacht voor de manier waarop de Belastingdienst omgaat met Big Data en Artificial Intelligence.

 C. Wisman, [TaxLive](#), 10 februari 2021, Bedoeld of onbedoeld: verrassende wending EU-uitleg 'belastingontwijking'

Auteur gaat in op de mogelijke implicaties van HvJ EU arrest in de zaak Lexel.

---

## Verwante onderwerpen

---

Thema: [Blockchain, crypto-munten en fiscaliteit](#)

Cryptocurrencies zijn een belangrijk onderdeel van de digitalisering van onze economie. In deze uitgave wordt uitgebreid ingegaan op cryptocurrencies en hun plek in het fiscale recht.

Thema: [Vaste inrichting: Grensoverschrijdende activiteiten belast in het buitenland](#)

Van een vaste inrichting is sprake als een onderneming activiteiten uitoefent buiten het land van vestiging en deze buitenlandse activiteiten een zekere mate van duurzaamheid en substance hebben. Het heffingsrecht over de winsten die met deze activiteiten worden behaald, verschuift dan van het land van vestiging naar het land waar de activiteiten worden uitgeoefend.

Thema: [e-Privacyverordening](#)

De Europese Commissie heeft in 2017 een voorstel gedaan voor een e-Privacyverordening. Het doel is om de bescherming van gegevensverkeer te versterken en daarbij rekening te houden met nieuwe technologieën.

---

## Naslag

---

 [Staatssecretaris van Financiën, Beantwoording vragen vaste CIE Financiën fiscale aspecten cryptovaluta](#)

In het document wordt nader ingegaan op hoe cryptovaluta in diverse situaties in fiscale zin worden behandeld.

 [Notitie Fiscaal Verdragsbeleid Nederland 2020](#)

Hierin wordt nadrukkelijk ingegaan op de mogelijke impact van de digitalisering op het Nederlandse verdragsbeleid. Over de activiteiten van het IF wordt opgemerkt: *“De uitkomsten van deze internationale discussie over winstverdeling en een minimumniveau van belastingheffing zijn nog niet bekend, maar deze kunnen op termijn gevolgen hebben voor het verdragsbeleid.”*



- Mededeling Van De Commissie Aan Het Europees Parlement, De Raad, Het Europees Economisch En Sociaal Comité En Het Comité Van De Regio's, Aangepast werkprogramma van de Commissie voor 2020, Brussel, 27.5.2020 COM(2020) 440 final

Toevoeging aan het werkprogramma van de Europese Commissie voor 2020 waaruit een onverminderde aandacht voor de digitale economie blijkt.

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

Definitieve rapport Actiepunt 1 over de uitdagingen van de digitale economie.

- G20 persbericht

Over het belang van de aanpak van de uitdagingen die de digitale economie met zich brengt.

- Summary Digitalized Economy Taxation Developments

Handzaam overzicht van ontwikkelingen op het gebied van fiscaliteit en de digitale economie wereldwijd.

- Cursus Belastingrecht, OB.2.2.1.A.e5, De vergoeding in vreemde valuta; bitcoins en andere cryptovaluta

In deze uitgave wordt ingegaan op de waarde van de tegenprestatie bij gebruik van vreemde valuta, in dit geval bij gebruik van cryptovaluta, binnen de omzetbelasting.

- Cursus Belastingrecht, IB.5.4.1.N, Cryptovaluta

In deze uitgave wordt nader toegelicht hoe cryptovaluta als bezit gewaardeerd moet worden in de inkomstenbelasting.

---