

DOCTRINE

De (voorgestelde) digitale dienstenbelasting
fiscaal-juridisch gewikt en gewogenBruno PEETERS¹, Mariya OTTO² en Maximiliaan GEEROMS³

SAMENVATTING

In het regeerakkoord van 30 september 2020 heeft de Belgische regering aangekondigd een constructieve en proactieve rol te zullen spelen in het kader van de OESO-onderhandelingen die thans worden gevoerd over het belasten van multinationale ondernemingen in een gedigitaliseerde wereld. Voor de regering geniet een akkoord op internationaal niveau de voorkeur, doch als geen akkoord kan worden gevonden in de schoot van de OESO en/of van de EU, is het de bedoeling dat België zelf een digitale dienstenbelasting (hierna ook "DDB") zal invoeren in 2023.

In afwachting van een concreet initiatief op OESO- en/of EU-niveau wordt in deze bijdrage nader ingegaan op enkele fiscaal-juridische aandachtspunten die de invoering van een DDB oproept. Daartoe wordt eerst het in de Kamer van volksvertegenwoordigers ingediende wetsvoorstel van 23 januari 2019 besproken dat op 20 mei 2020 werd gemaakte. Vervolgens worden de initiatieven die op Europees en VN-niveau zijn genomen onderzocht en wordt nagegaan welke maatregelen andere landen op dit domein reeds unilateraal hebben genomen of plannen te nemen. Voorts worden de plannen besproken die in het raam van de OESO worden uitgewerkt en wordt ten slotte ingegaan op enkele specifieke fiscaal-juridische knelpunten die de invoering van een DDB in het licht van verschillende Europese en internationale principes en instrumenten teweegbrengt.⁴

Inleiding

De digitalisering en internationalisering van de economie zorgt ervoor dat mensen kunnen communiceren, consumeren en activiteiten verrichten op een wijze die voorheen moeilijk of helemaal niet mogelijk was. Het biedt bedrijven de mogelijkheid om wereldwijd actief te zijn, zonder hun land van vestiging te moeten verlaten. Hoewel deze digitale voor-

RESUME

Dans l'accord de gouvernement du 30 septembre 2020, le gouvernement belge a annoncé qu'il jouera un rôle constructif et proactif dans les négociations de l'OCDE actuellement en cours sur la fiscalité des entreprises multinationales dans un monde numérisé. Le gouvernement préfère un accord au niveau international, mais si aucun accord ne peut être trouvé au sein de l'OCDE et/ou de l'UE, il est prévu que la Belgique introduira elle-même une taxe sur les services numériques (ci-après également dénommée "TSN") en 2023.

Dans l'attente d'une initiative concrète au niveau de l'OCDE et/ou de l'UE, cette contribution analyse de plus près un certain nombre de questions de droit fiscal soulevées par l'instauration d'une TSN. A cette fin, nous commentons d'abord le projet de loi introduit à la Chambre des représentants le 23 janvier 2019, avec ses amendements du 20 mai 2020. Nous examinons ensuite les initiatives prises au niveau européen et des Nations Unies et nous nous intéressons aux mesures que d'autres pays ont déjà prises ou envisagent de prendre unilatéralement dans ce domaine. Nous abordons également les projets élaborés dans le cadre de l'OCDE et, pour finir, nous examinons un certain nombre de questions fiscales et juridiques spécifiques soulevées par l'introduction d'une TSN à la lumière de divers principes et instruments européens et internationaux.⁵

uitgang alleen maar aangemoedigd kan worden, doet zij op fiscaal vlak specifieke vragen rijzen.

De huidige belastingregels die grotendeels bij het begin van de 20ste eeuw zijn ontworpen waren vooral gericht op de economische activiteiten van traditionele bedrijven. Ondernemingen waren toen vooral "fysiek" aanwezig in het land waar zij hun producten en/of diensten aanboden (de zgn. *bricks and mortar economy*). De regels waaraan ze werden

1. Gewoon hoogleraar Universiteit Antwerpen, Onderzoeksgroep Onderneming en Recht, voorzitter Antwerp Tax Academy, advocaat (Tiberghien advocaten).

2. Senior Corporate Tax Consultant Deloitte, doctoraatsonderzoeker en lid Antwerp Tax Academy.

3. Senior Corporate Tax Advisor KPMG, Praktijkmedewerker Fiscaal Recht Universiteit Antwerpen.

4. De materie is bijgehouden tot 18 april 2021.

5. La matière est mise à jour jusqu'au 18 avril 2021.



onderworpen definieerden de feiten die aanleiding gaven tot belasting (belastbare materie), het land (plaats van belastingheffing) en het aandeel van de bedrijfsinkomsten (het belastbare gedeelte) dat aan dat land werd toegewezen. Deze toewijzing beruiste grotendeels op de fysieke aanwezigheid in het desbetreffende land.

Het belastingrecht hield geen rekening met het wereldwijde bereik van digitale activiteiten, die geen fysieke aanwezigheid vereisen. Digitale bedrijven verschillen van traditionele bedrijven in de manier waarop waarde wordt gecreëerd, door hun capaciteit om hun activiteiten op afstand uit te oefenen, door de bijdrage van de eindgebruikers aan de waardecreatie, door het belang van de immateriële activa en door een tendens om dominante marktstructuren te ontwikkelen (“*winner takes most*”) die op een sterke aanwezigheid van netwerkeffecten en de waarde van *big data* berusten.

De toepassing van de huidige regels inzake vennootschapsbelasting op de digitale economie leidt tot een *mismatch* tussen de plaats waar de winst wordt belast en de plaats waar de waarde wordt gecreëerd. Deze *mismatch* heeft nefaste gevolgen voor de economie, de overheid en de consumenten.

De discussies over een stelselherziening hebben de laatste jaren plaatsgevonden op nationaal, Europees en internationaal niveau. Ook in België bestaat de wens om in een eigen fiscale regeling te voorzien. Getuige hiervan zijn de diverse wetsvoorstellen houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting die sinds 2019 in de Kamer van volksvertegenwoordigers werden ingediend.

In deze bijdrage wordt getracht een juridische stand van zaken op te maken. Daartoe wordt eerst ingegaan op de recente voorstellen tot invoering van de DDB die in België zijn genomen (zie *sub I*). Vervolgens worden de initiatieven die op Europees en VN-niveau zijn genomen onderzocht en wordt nagegaan welke maatregelen andere landen op dit domein reeds eenzijdig hebben genomen of plannen te nemen (zie *sub II*). Voorts worden de plannen besproken die in het raam van de OESO worden uitgewerkt (zie *sub III*) en wordt ten slotte ingegaan op enkele specifieke juridische knelpunten die de invoering van een DDB in het licht van verschillende Europese en internationale principes en instrumenten oproepen (zie *sub IV*).

I. Wetsvoorstel digitale dienstenbelasting

Op 23 januari 2019 werd door enkele volksvertegenwoordigers een eerste versie van het wetsvoorstel⁶ ingediend, met als doel de invoering van een belasting op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten aangeboden door de zogenaamde “digitale reuzen”. De reden tot invoering van deze nieuwe belasting is volgens de stellers van het voorstel dat deze ondernemingen binnen de Europese Unie ontkomen aan belastingheffing.

Dit wetsvoorstel was een uitloper van de inspanningen die op Europees en internationaal vlak worden geleverd om het huidige belastingkader aan te passen aan de digitale economie. In die zin is de digitale dienstenbelasting ook bedoeld als een interimoplossing in afwachting van een alomvattende oplossing, waarvan de goedkeuring en de tenuitvoerlegging nog enige tijd kunnen vergen.

De tekst van dit wetsvoorstel was in grote mate geïnspireerd door het voorstel voor een Europese richtlijn van 21 maart 2018.⁷ Het wetgevend initiatief van de betrokken parlementsleden volgde dan ook op het falen van de Europese Commissie om tussen de Europese lidstaten een consensus te bereiken over het voorstel tot richtlijn.

Het toepassingsgebied, de definitie van de beoogde diensten en de voorwaarden van de belasting waren haast een volledige kopie van deze die waren opgenomen in het voorstel tot Europese richtlijn. Hierdoor bevatte het wetsvoorstel ook een aantal inconsistenties in de definiëring van bepaalde begrippen en omschrijvingen. De implementatie van de DDB op een louter Belgisch niveau, zonder Europese tussenkomst, werd als onmogelijk (en ook als niet wenselijk) geacht. Tijdens de bespreking van het wetsvoorstel binnen de Commissie voor de Financiën en de Begroting op 13 maart 2019 werd dit voorstel dan ook verworpen.⁸

Een herwerkte versie van het wetsvoorstel werd echter op 10 juli 2019⁹ voor bespreking ingediend bij de Kamer van volksvertegenwoordigers. Deze versie van het wetsvoorstel werd vervolgens voor advies voorgelegd aan de afdeling wetgeving van de Raad van State.¹⁰ Volgend op dit advies van de Raad van State werden (sub)amendementen aan het wetsvoorstel aangebracht.¹¹ Hierna volgt een korte bespreking van het aldus geamendeerde wetsvoorstel.

6. Wetsvoorstel van 23 januari 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “digitale reuzen”, *Parl.St.* Kamer, nr. 54-3485/001, 26 p. Zie over dit voorstel: P. VERHAEGHE, “L’établissement stable numérique: admis entre Etats aux Etats-Unis depuis l’arrêt du 21 juin 2018 de la Cour suprême des Etats-Unis dans l’affaire de l’Etat de Dakota du Sud contre Wyfair Inc. Et en Europe?”, *RGCF*, 2019/2, (87), 115-119.

7. Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitale dienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten, 21 maart 2018, COM(2018) 148 FINAL, 2018/0073 (CNS).

8. Verslag namens de Commissie voor de Financiën en de Begroting, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 54-3485/004.

9. Wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer, nr. 55-0096/001, 29 p.

10. Adv.RvS nr. 67.033/3 van 5 mei 2020 bij het wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer, nr. 55-0096/004, 9 p.

11. *Parl.St.* Kamer, wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer, nr. 55-0096/005-6, 39 p. en 6 p.



A. Doel

De indienster¹² van het wetsvoorstel beoogt met de invoering van een DDB op Belgisch niveau een voorlopige oplossing aan te reiken voor het probleem dat de huidige regels inzake vennootschapsbelasting niet zijn afgestemd op de digitale economie.¹³ Met deze voorlopige oplossing beoogt zij de volgende algemene doelstellingen: 1. de bescherming van de integriteit en de goede werking van de interne markt; 2. het waarborgen van de levensvatbaarheid van de overheidsfinanciën door te voorkomen dat nationale belastinggrondslagen worden uitgehold; 3. het vrijwaren van de sociale rechtvaardigheid; 4. het waarborgen van billijke concurrentievoorwaarden voor alle bedrijven en 5. het bestrijden van belastingontwijking door bepaalde digitale bedrijven.¹⁴

B. Belastbaar feit

De digitale dienstenbelasting is een belasting die wordt geheven op het behalen van inkomsten uit het verlenen van bepaalde digitale diensten (art. 2 en 4, § 1 van het wetsvoorstel). Over de kwalificatie van deze belasting als inkomstenbelasting, omzetbelasting dan wel een andere soort belasting, wordt verder dieper ingegaan (zie *infra*, IV., A.).

De DDB is verschuldigd op de inkomsten verkregen uit de digitale diensten in zoverre de gebruikers van deze diensten zich in België bevinden. Hierbij is het irrelevant of de gebruiker voor het gebruik van deze diensten al dan niet (in geld) heeft betaald.¹⁵

Om te bepalen of een gebruiker zich in België bevindt, voorziet het wetsvoorstel in een geheel van criteria per specifieke dienst (art. 6, § 2 van het wetsvoorstel). Veelal wordt de link met België gemaakt op basis van het feit dat deze diensten worden afgenomen door gebruikers via een toestel of apparaat dat zich bevindt in België.

C. Belastbare handelingen

De DDB is een belasting geheven over de inkomsten uit het verlenen van bepaalde digitale diensten, waarbij kenmerkend is dat gebruikers deelnemen aan de waardecreatie.¹⁶

Het zijn diensten waarbij de participatie van een gebruiker in een digitale activiteit een wezenlijke input vormt voor het bedrijf dat die activiteit verricht, en waardoor dat bedrijf uit die activiteit ook inkomsten kan verwerven. Binnen het toepassingsgebied vallen bedrijfsmodellen die in hun huidige vorm niet zouden kunnen bestaan zonder inbreng van de gebruiker. De rol die de gebruikers van deze digitale diensten spelen, is uniek en complexer dan de traditionele rol van een klant. Deze diensten kunnen op afstand worden verleend, zonder dat de dienstverlener fysiek gevestigd hoeft te zijn in het rechtsgebied waar de gebruikers zich bevinden en waarde wordt gecreëerd.

Volgens de bewoordingen van het wetsvoorstel vallen – in lijn met het voorstel tot Europese richtlijn nr. 2018/0073 – drie soorten diensten binnen het toepassingsgebied, namelijk:¹⁷

- “*Digitale advertentiediensten*”. Dit zijn diensten bestaande in het plaatsen van advertenties op een digitale interface, gericht op de gebruikers (een natuurlijke persoon of een vennootschap)¹⁸ van die interface. Met interface wordt in lijn met het voorstel tot Europese richtlijn van 21 maart 2018 (art. 2, 2°) “software” bedoeld met inbegrip van een website of een deel daarvan en applicaties, inclusief mobiele applicaties, toegankelijk voor gebruikers (art. 3, 3° van het wetsvoorstel). De advertentiediensten waarvan sprake worden gekenmerkt door het aanwenden van gebruikersverkeer en de gebruikersdata om klantgerichte advertenties te plaatsen. Bij de definitie van de dienst wordt geen rekening gehouden met het feit of de leverancier van de advertentiedienst al dan niet eigenaar is van de digitale interface waarop de advertentie verschijnt.¹⁹ Wel wordt verduidelijkt dat wanneer de leverancier van de advertentiedienst en de eigenaar van de digitale interface verschillende entiteiten²⁰ zijn, de leverancier van de advertentiedienst en niet de eigenaar, wordt geacht een belastbare dienst te hebben geleverd (art. 4, § 3 van het wetsvoorstel).²¹
- De zgn. *digitale bemiddelingsdiensten*²²: specifiek zijn deze diensten gericht op “het ter beschikking stellen van een veelzijdige digitale interface die gebruikers in staat

12. Inzonderheid mevrouw Vanessa Matz (cdH).

13. Toelichting bij het wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer, 2019, nr. 55-0096/001, p. 3-4.

14. Toelichting bij het wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/001, p. 5.

15. Art. 6, § 1, 1° wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0096/005.

16. Wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/001, p. 4.

17. Art. 4, § 1 van wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”.

18. Cf. de definitie van “gebruiker” opgenomen in art. 3, 4° van het wetsvoorstel van 10 juli 2019. Deze definitie is gelijklopend aan die opgenomen in art. 2, 4. van de richtlijn van 21 maart 2018.

19. *Toelichting*, *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/001, p. 7.

20. Noteer dat naar luid van art. 3, 1° van het wetsvoorstel onder entiteit wordt verstaan: “een rechtspersoon of juridische constructie die zijn (haar) onderneming drijft door middel van een vennootschap of een transparante structuur”. Deze definitie spooft met die opgenomen in art. 2, 1. van het voorstel van richtlijn van 21 maart 2018.

21. *Toelichting*, *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/001, p. 7.

22. *Toelichting*, *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/001, p. 7.



stelt andere gebruikers te vinden en in interactie met hen te treden, en die ook de verrichting van onderliggende leveringen van goederen en diensten rechtstreeks tussen gebruikers kan faciliteren”;

- De *doorgifte van verzamelde gebruikersdata* (big data) die zijn gegenereerd uit de activiteiten van de gebruikers van digitale interfaces op die interfaces. Volgens de *toelichting* treft deze belasting dus niet het verzamelen van data, of het gebruik door een bedrijf van verzamelde data voor de interne doeleinden van het bedrijf zelf, noch het gratis delen van door een bedrijf verzamelde data met derden. De DDB is gericht op de doorgifte, tegen betaling van data die over een zeer specifieke activiteit zijn verzameld (de activiteiten van de gebruikers op digitale interfaces).²³

Vormelde diensten worden hierna als “digitale diensten” omschreven.

In artikel 4, § 4 van het wetsvoorstel worden een aantal diensten uitgesloten van het toepassingsgebied van de DDB, zoals zuiver financiële diensten, alsook communicatie- en betaaldiensten. Kenmerkend aan deze diensten is dat zij los staan van enige “significante” gebruikersinteractie.²⁴

D. Belastbare grondslag

De bedoelde inkomsten omvatten in lijn met het voorstel tot Europese richtlijn (art. 3, 2) de totale bruto-inkomsten exclusief de belasting over de toegevoegde waarde en andere soortgelijke belastingen (art. 4, § 2 van het wetsvoorstel). Zowel het voorstel tot Europese richtlijn, als het Belgische wetsvoorstel, geven geen omschrijving of limitatieve lijst van de “andere soortgelijke belastingen”.

E. Belastingplichtige

Uit de titel van het wetsvoorstel blijkt dat de DDB de inkomsten uit digitale diensten viseert die worden aangeboden door zogenaamde “internetgiganten”.

Artikel 5, § 1 van het wetsvoorstel bepaalt dat een entiteit als belastingplichtige wordt aangemerkt wanneer cumulatief aan de volgende twee voorwaarden is voldaan:

- het totale bedrag aan inkomsten dat door de entiteit uit de digitale diensten voor het relevante aanslagjaar wordt verworven, is hoger dan 750.000.000 EUR; en
- het totale bedrag aan belastbare inkomsten uit de digitale diensten dat tijdens het relevante aanslagjaar in België wordt verworven, is hoger dan 5.000.000 EUR.

De toepassing van de belasting is dan ook, op basis van de eerste drempel, beperkt tot bedrijven van een bepaalde om-

vang. Het zijn bedrijven die een sterke marktpositie hebben verworven, waardoor zij relatief meer baat hebben van netwerkeffecten en de exploitatie van “big data”.²⁵ Een tweede drempel beperkt de toepassing van de belasting dan weer tot entiteiten met een zekere digitale voetafdruk in België.

Voorafgaand aan het advies van de Raad van State maakte de eerste drempel (750.000.000 EUR) melding van het “*totale bedrag aan wereldwijd inkomen*”, zonder hierbij een opsplitsing te maken voor digitale diensten. De tweede drempel was daarentegen wel al vernauid tot entiteiten met een belastbaar inkomen *uit digitale diensten* hoger dan 25.000.000 EUR.

De Raad van State was van oordeel dat de oorspronkelijke drempels een verschil in behandeling inhielden dat moest worden verantwoord in het licht van het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel (art. 10, 11 en 172 Gw.).²⁶ Immers een onderneming die wereldwijd 700.000.000 EUR inkomsten uit activiteiten (niet enkel uit digitale activiteiten) genereert, waarvan 70.000.000 EUR inkomsten worden verworven in België door digitale diensten, wordt niet beoogd. Daarentegen een entiteit die wereldwijd 750.000.000 EUR inkomsten realiseert, waarvan iets meer dan 25.000.000 EUR in België, is wel belastingplichtig. Op de Belgische markt is de eerste entiteit nochtans veel belangrijker dan de tweede.

Gevolg gevend aan deze kritiek werden zoals hierboven aangegeven, in het wetsvoorstel de drempels bij amendement aangepast. Nochtans rijst de vraag of ook deze aangepaste drempels (nl. 750 miljoen aan wereldwijde inkomsten uit digitale diensten en 5 miljoen aan inkomsten uit deze digitale diensten in België) voldoende verantwoord worden in het licht van het gelijkheidsbeginsel. Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.²⁷ In de motivering van het amendement tot aanpassing van voormelde drempels wordt verwezen naar een aanbeveling van de FOD Financiën om rekening te houden met het relatieve aandeel van de Belgische bevolking in die van de hele Europese Unie. Tevens wordt gewezen op de grensbedragen die in Frankrijk, Spanje en het UK worden gehanteerd en die gerelateerd worden aan hun respectieve bevolkingsaantallen. De drempel van 750.000.000 EUR (wereldwijde inkomsten uit digitale diensten) is geïnspireerd

23. *Toelichting*, Parl.St. Kamer 2019, nr. 55-0096/001, p. 9-10.

24. In die zin: voorstel (Comm.) voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaledienstenbelasting op inkomen uit de levering van bepaalde digitale diensten, 21 maart 2018, COM/2018/0148 final – 2018/073 (CNS), preambules 8 en 9.

25. Wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitaledienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “digitale reuzen”, Parl.St. Kamer 2019, nr. 55-0096/001, p. 12.

26. Adv.RvS. nr. 67/033/3 bij het wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitaledienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, Parl.St. Kamer 2019-20, nr. 55-0096/004, p. 6.

27. Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof; zie bv. GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12. en GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.



op eenzelfde drempel in het voorstel tot Europese richtlijn en met de drempel van 5.000.000 EUR aan Belgische inkomsten uit digitale diensten wordt gepoogd een drempel te hanteren die verhoudingsgewijze (in het licht van de respectieve bevolkingsaantallen) vergelijkbaar is als die in de buurlanden.²⁸ Uiteindelijk zal, indien deze belasting ooit tot stand komt, het Grondwettelijk Hof oordelen of deze verantwoording volstaat.

F. Tarief

Het tarief van de DDB bedraagt 3%.²⁹ In het voorstel tot Europese richtlijn is een zelfde tarief voorzien (art. 8) (zie *infra*, II.). In dit laatste voorstel is uitdrukkelijk aangegeven dat om verstoringen op de eengemaakte markt te vermijden op Unieniveau één DDB-tarief wordt vastgesteld. Het tarief van 3% wordt in dit voorstel van richtlijn gerechtvaardigd als een “passend evenwicht” biedend “tussen enerzijds het genereren van inkomsten door de belasting en anderzijds de differentiële impact van de DDB op bedrijven met verschillende winstmarges”³⁰ (zie *infra*, II., A.).

G. Verrekening of aftrekbaarheid van de DDB

Aanvankelijk voorzagen de artikelen 13 tot en met 18 van het wetsvoorstel maatregelen om dubbele belasting te voorkomen. Dubbele belasting zou immers indruisen tegen de doelstelling van de DDB die erop gericht is te komen tot een correcte belastingheffing van inkomsten uit digitale activiteiten, doch zonder deze inkomsten zwaarder te belasten.

Dubbele belasting is aan de orde wanneer de inkomsten uit digitale activiteiten zowel aan de vennootschapsbelasting als aan de DDB worden onderworpen.³¹ Om hieraan te verhelpen voorzagen het wetsvoorstel oorspronkelijk dat een belastingplichtige die door hem verschuldigde DDB die niet kwalificeert als een aftrekbare beroepskost (art. 13 van het wetsvoorstel tot aanpassing van art. 53 WIB 1992) mag verrekenen met de hem verschuldigde inkomstenbelasting (art. 14, 15 en 16 van het wetsvoorstel resp. tot aanpassing van art. 276, eerste lid en tweede lid WIB 1992 en tot invoeging van art. 289*decies* WIB 1992). De keuze voor het systeem van verrekening werd in de toelichting bij het voorstel als volgt gemotiveerd: “*Hoewel de DDB geen vennootschapsbelasting is en niet mag worden opgevat als een voorheffing (zoals bijvoorbeeld de roerende voorheffing) werd er om*

praktische redenen voor geopteerd de DDB aftrekbaar te maken van de verschuldigde vennootschapsbelasting, aangezien dat de eenvoudigste manier is om dubbele belasting te voorkomen. De bewijslast berust in dat geval bij wie de verrekening aanvraagt.”³² Deze verrekening werd wel beperkt tot de gevallen waarin daadwerkelijk vennootschapsbelasting werd betaald en waarin daadwerkelijk sprake kon zijn van dubbele belasting. Om dit doel te bereiken werd bepaald dat het eventuele saldo (het deel van de DDB dat hoger is dan het bedrag van de vennootschapsbelasting waarop de DDB wordt verrekend) niet wordt terugbetaald, maar achtereenvolgens kan worden verrekend tijdens de 4 volgende aanslagjaren (art. 17 en 18 van het wetsvoorstel tot aanpassing van het opschrift van Titel VI, Hoofdstuk II, Afdeling V WIB 1992 en tot invoeging van een nieuw art. 292*ter* WIB 1992). Nadien hebben de stellers van het wetsvoorstel het geweer van schouder veranderd. Bij amendement hebben zij voorgesteld de artikelen 13 tot en met 18 in het oorspronkelijk wetsvoorstel weg te laten.³³ In de motivering wordt aangegeven dat aangezien de DDB kwalificeert als een indirecte belasting, deze belasting aftrekbaar is als een beroepskost in de zin van de artikelen 49 en 198 WIB 1992.

Dezelfde stellers merken in de motivering bij hun amendement ook op dat de DDB – hoewel een indirecte belasting – niet kwalificeert als een omzetbelasting in de zin van artikel 401 btw-richtlijn. Zij schrijven hierover: “Daar de belasting immers niet voor alle inkomsten geldt, betreft het volgens de Europese rechtspraak geen omzetbelasting.”³⁴ Over de juiste kwalificatie van de DDB wordt verder nader ingegaan (zie *infra*, IV., A.).

H. Regeling voor de voldoening van de DDB

Te vermelden is dat in het oorspronkelijk voorstel een uitgebreide delegatie was voorzien aan de Koning om te voorzien in de nadere procedureregels voor de inning en aangifte van de DDB. Bij amendement werd nadien voorzien in een autonome procedure voor de vestiging en invordering van de DDB³⁵ (art. 18/1 tot 18/47 van het wetsvoorstel). Deze bepalingen houden de regeling in voor de voldoening van de DDB, de bewijsmiddelen en controlemaatregelen, de straffen (fiscale boeten en correctionele straffen), de teruggaven, de verjaringstermijnen, de inning en de gedingen, het beroepsgeheim, wederzijdse bijstand, gemeenschappelijke bepaling en invordering.

Volgens de toelichting biedt deze autonome procedure “*de mogelijkheid de DDB als een indirecte belasting te beschouwen*”.³⁶

28. Amendement nr. 3 van mevrouw Mats c.s., *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/005, p. 6-7.

29. Art. 9 wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/001.

30. Voorstel (Comm.) voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitale dienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten, 21 maart 2018, COM/2018/0148 final – 2018/073 (CNS), preambule 35.

31. *Toelichting*, *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/001, p. 17.

32. *Toelichting*, *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/001, p. 17.

33. Amendement nr. 9 van mevrouw Mats c.s., *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/005, p. 15.

34. Amendement nr. 9 van mevrouw Mats c.s., *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/005, p. 15.

35. Amendement nr. 10 van mevrouw Mats c.s., *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0096/005, p. 16.

36. Amendement nr. 10 van mevrouw Mats c.s., *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0096/005, p. 38.



Over de juiste kwalificatie van de DDB wordt verder nader ingegaan (zie *infra*, IV., A.).

II. Europees voorstel, VN-voorstel en unilaterale maatregelen

A. Europees voorstel

Op 21 maart 2018 publiceerde de Europese Commissie het voorstel tot Europese richtlijn met als doel de introductie van een “*common system of a digital services tax (“DST”) on revenues resulting from the supply of certain digital services by certain entities*”.³⁷ De Europese Commissie beoogde hiermee te voorkomen dat de lidstaten de interne markt zouden verstoren door de introductie van diverse unilaterale maatregelen.

Het voorstel is sinds de introductie ervan het voorwerp van discussie tussen de lidstaten onderling. Enerzijds uitten lidstaten waar diverse multinationale digitale ondernemingen gevestigd zijn hun onrust over de verwachte daling van hun belastinginkomsten als gevolg van de Europese DDB. Anderzijds vreesden sommige lidstaten dat de introductie van de Europese DDB een handelsoorlog met de Verenigde Staten zou ontketenen. Deze angst was ook niet geheel ongegrond. Een eerste formeel signaal daarvan was een brief van 18 oktober 2018 van O.G. Hatch en R. Wyden, die respectievelijk voorzitter en lid zijn van de Commissie voor Financiën van de US Senate, gericht aan de Europese Commissie met de boodschap af te zien van de Europese DDB.³⁸

Uiteindelijk werd in de Raad Economisch en Financiële zaken (ECOFIN-Raad) van 4 december 2018 publiek bekend gemaakt dat een aantal lidstaten de tekst van het voorstel om politieke redenen niet konden goedkeuren, terwijl andere lidstaten niet tevreden waren over een aantal specifieke punten in de tekst.

Het voorstel kreeg hierdoor niet de nodige steun en verdween op de achtergrond.³⁹ Recentelijk werd de intentie tot implementatie van een Europese DDB opnieuw bevestigd in het kader van de Europese budgetgesprekken. In afwezigheid

van een internationale oplossing (op OESO-niveau) beoogt de Europese Unie de introductie van een digitale belasting. Als in OESO-verband het vooruitzicht op een mondiale oplossing uitblijft, zal de EU zelf stappen zetten. In een verklaring van de Europese Raad van 25 maart 2021 wordt aangegeven dat de leden uitkijken naar het Commissievoorstel over een digitale heffing vanaf 1 januari 2023. De Commissie zal daartoe in de eerste helft van 2021 een voorstel voor een digitale heffing indienen.⁴⁰

B. Unilaterale maatregelen

1. Frankrijk

Met de wet van 24 juli 2019⁴¹ introduceerde Frankrijk zijn eigen DDB, als een tijdelijke maatregel in afwachting van consensus op Europees en/of internationaal niveau.⁴² De Franse DDB is een belasting van 3% op de inkomsten voortvloeiend uit het aanbieden van digitale bemiddelingsdiensten en digitale advertentiediensten. De wet trad retroactief in werking vanaf 1 januari 2019.

De beoogde advertentiediensten door de Franse DDB zijn ruimer dan het Europese voorstel en omvatten:

*“Les services commercialisés auprès des annonceurs, ou de leurs mandataires, visant à placer sur une interface numérique des messages publicitaires ciblés en fonction de données relatives à l'utilisateur qui les consulte et collectées ou générées à l'occasion de la consultation de telles interfaces.”*⁴³

De Franse DDB is van toepassing op elke dienst die verband houdt met het plaatsen van advertenties op digitale interfaces.⁴⁴ Voorbeelden hiervan zijn, zoals vermeld in de wet, diensten verbonden met advertentiecontrole, prestatie metingen en het beheer van gebruikersgegevens.⁴⁵ Het Europese voorstel beoogt daarentegen enkel diensten verbonden aan het plaatsen van klantgerichte advertenties op een digitale interface.⁴⁶

Als belastingplichtige worden aanzien (buitenlandse) entiteiten die een wereldwijde omzet uit diensten hebben van min-

37. Voorstel (Comm.) voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomen uit de levering van bepaalde digitale diensten, 21 maart 2018, COM/2018/0148 final – 2018/073 (CNS), preambule 7.

38. www.finance.senate.gov/imo/media/doc/2018-10-18%20OGH%20RW%20to%20Juncker%20Tusk.pdf.

39. www.consilium.europa.eu/nl/meetings/ecofin/2018/12/04/. Ook een beperkter voorstel in maart 2019 om enkel de digitale advertentiediensten te belasten (Digital Advertisement Tax of DAT) kon niet rekenen op een unanieme steun (Doc. 6873/19 FISC 135 ECOFIN 242 en Doc. 7368/19 Presse 12). www.data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/nl/pdf.

40. www.consilium.europa.eu/media/49018/250321-vtc-euco-statement-nl.pdf; G. KOFLER, “The future of digital services taxes”, *EC-Tax Review*, 2021-2, p. 50-54.

41. 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, www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2019/7/24/ECOE1902865L/jo/texte.

Engelse vertaling: www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_mettier/5_international/french_dst_en_v2.pdf?l=en.

42. M. SADOWKY, “French perspective on the Digital Services Tax DST”, *TFR* 2020, nr. 582, 428.

43. Art. 299, § 2, 2° 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, www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2019/7/24/ECOE1902865L/jo/texte.

44. B. MICHEL, “France – The French Crusade to Tax the Online Advertisement Business: Reflections on the French Google Case and the Newly Introduced Digital Services Tax”, *European Taxation* 2019, 59 (11) Journal Articles & Papers IBFD, 21.

45. Art. 299, § 2, 2° 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, www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2019/7/24/ECOE1902865L/jo/texte.

46. Tekst van het Europese voorstel: “the placing on a digital interface of advertising targeted at users of that interface”. Art. 3, (a) voorstel tot Europees richtlijn nr. 2018/0073.



stens 750.000.000 EUR en een omzet uit digitale diensten in Frankrijk van minstens 25.000.000 EUR.⁴⁷

De toepassing van de DDB werd echter gecontesteerd door de Verenigde Staten. In haar rapport van 2 december 2019 kondigde de US Trade Representative aan dat de Franse DDB onredelijk discriminatoir en verzwarend of beperkend is voor de handel uit de Verenigde Staten.⁴⁸ De US Trade Representative baseerde zich hiervoor op Section 301 van de Trade Act 1974.⁴⁹ In de daaropvolgende aankondiging van 6 december 2019 werd voorgesteld dat passende maatregelen zouden bestaan uit aanvullende douanerechten van maximaal 100% op bepaalde producten afkomstig uit Frankrijk.⁵⁰ Als gevolg van een politieke overeenkomst tussen Frankrijk en de Verenigde Staten werd de betaling van de Franse DDB opgeschort tot december 2020.⁵¹

Op 16 juli 2020 werd uiteindelijk besloten om 25% aanvullende douanerechten te heffen op Franse producten, weliswaar met opgeschorte heffing tot en met 6 januari 2021.⁵² Op 12 januari 2021 kondigde de US Trade Representative de schorsing voor onbepaalde duur aan van de voormelde aanvullende douanerechten.⁵³ Deze beslissing werd genomen wegens de destijds lopende onderzoeken onder Section 301 van DDB's aangenomen of overwogen door diverse andere (Europese) landen.⁵⁴

Ondertussen wordt de Franse DDB verder toegepast en geheven, hetgeen de Franse schatkist al 280.000.000 EUR aan belastingen heeft opgeleverd op de beoogde digitale inkomsten van 2019.⁵⁵

2. Verenigd Koninkrijk

Ook het Verenigd Koninkrijk heeft zijn eigen DDB ingevoerd door een wet van 22 juli 2020 en met een retroactieve toepassing vanaf 1 april 2020.⁵⁶ Het tarief van deze DDB bedraagt 2% en is verschuldigd op de omzet uit bepaalde digitale diensten. Deze diensten worden limitatief opgesomd als:

“*Digital services activity means providing (a) a social media service, (b) an internet search engine, or (c) an online marketplace.*”⁵⁷

Bovendien wordt de omzet uit online advertentiediensten die een significant voordeel bekomen door hun verbondenheid met één van voormelde diensten, ook door de DDB beoogd. De DDB is van toepassing op (buitenlandse) entiteiten die een wereldwijde omzet uit digitale diensten hebben van minstens 500.000.000 pond, en een omzet uit digitale diensten aangeboden in het Verenigd Koninkrijk van 25.000.000 pond.⁵⁸

Eigen aan de DDB van het Verenigd Koninkrijk is de vrijstelling van belasting op de eerste 25.000.000 pond aan omzet vanuit de beoogde digitale diensten.⁵⁹ Daarnaast voorziet de wet in een alternatieve methode van belasting voor verlieslatende vennootschappen en vennootschappen met een lage operationele marge.⁶⁰

Op 5 juni 2020 maakte de US Trade Representative bekend dat ook de DDB van het Verenigd Koninkrijk onderzocht werd onder Section 301 (“Relief from Unfair Trade Practices”) van de Trade Act 1974.⁶¹ Haar eindrapport werd bekend gemaakt in januari 2021 (zie *infra*, 4)).

3. Italië

De Italiaanse DDB, ingevoerd door de 2020 budgetwet⁶², is van toepassing sinds 1 januari 2020. De belasting (3%) is van toepassing op omzet verkregen vanuit digitale advertentiediensten, verkoop van data en digitale bemiddelingsdiensten.

Als belastingplichtige worden aangemerkt (buitenlandse) entiteiten die minstens 750.000.000 EUR aan wereldwijde omzet hebben en die minstens 5.500.000 EUR aan omzet uit de beoogde digitale diensten in Italië hebben verworven.⁶³ Zowel het toepassingsgebied, als de definitie van belastingplichtige zijn geïnspireerd door het Europese voorstel.

47. Art. 299, § 3 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, www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2019/7/24/ECOE1902865L/jo/texte.

48. *Notice_of_Determination_and_Request_for_Comments_Concerning_Action_Pursuant_to_Section_301_France’s_Digital_Services_Tax.pdf* (ustr.gov).

49. Trade Act of 1974, 19 USC 2101, Public law 93-618, Statute 88, 3 January 1975, p. 1978 and s. Krachtens Sectie 301 van de US Trade Act van 1974 (als meermaals geamendeerd) kan de USTR alle passende maatregelen nemen, inclusief op tarieven gebaseerde en niet-tarifaire vergelding, om de stopzetting te bekomen van enige handeling, beleid of praktijk van een buitenlandse regering die een internationale handelsovereenkomst schendt of die ongerechtvaardigd, onredelijk of discriminerend is, en die de Amerikaanse handel belast of beperkt. Zie hierover meer uitgebreid: Congressional Research service, Section 301 of the Trade Act of 1974: *Origin, Evolution, and Use*, 72 p. (geactualiseerd op 14 december 2020) (www.fas.org/sgp/crs/misc/R46604.pdf).

50. *Notice_of_Determination_and_Request_for_Comments_Concerning_Action_Pursuant_to_Section_301_France’s_Digital_Services_Tax.pdf* (ustr.gov).

51. www.gouvernement.fr/en/digital-tax.

52. *France_Digital_Services_Tax_Notice_July_2020.pdf* (ustr.gov).

53. Zie: *Notice_of_Modification_France_DST_January_2021.pdf* (ustr.gov).

54. Zie: *Notice_of_Modification_France_DST_January_2021.pdf* (ustr.gov); zie hiervoor ook de uiteenzetting onder II., B., 2).

55. National Assembly, Hearing of M. Bruno Le Maire – Minister of Economy and Finance – by the Committee on Foreign Affairs, 28 January 2020.

56. Finance Act 2020: www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/contents/enacted.

57. Part II, article section 43 Finance ACT 2020.

58. Part II, article section 46 Finance ACT 2020.

59. Part II, article section 47 Finance ACT 2020.

60. Part II, article section 48 Finance ACT 2020.

61. Trade Act of 1974, 19 USC 2101, Public law 93-618, Statute 88, 3 January 1975, p. 1978 and s. Bekendmaking onderzoek: Section 301 – Digital Services Taxes | United States Trade Representative (ustr.gov).

62. Law 160, 27 Dec. 2019, GU 304 (2019), art. 1(678).

63. Art. 1(36) Law 145/2018.



Nochtans verschilt de Italiaanse DDB in bepaalde opzichten toch van het Europese voorstel. Zo wordt voorzien in een uitgebreide lijst van diensten die niet onder het toepassingsgebied vallen⁶⁴ en worden de diensten verbonden aan het uitbaten en beheren van (telematica) platformen voor de uitwisseling (of uitgifte) van elektriciteit, gas, milieucertificaten en brandstoffen niet beoogd door de belasting.⁶⁵

Op 5 juni 2020 maakte de US Trade Representative (USTR) bekend dat ook de DDB van Italië onderzocht wordt onder Section 301 van de Trade Act 1974.⁶⁶

4. Overige (Europese) landen

Behoudens voormelde landen zijn er ook unilaterale maatregelen aangenomen en in werking getreden in de volgende Europese landen.⁶⁷

Land	Band met Europees voorstel	Toelichting
Oostenrijk	Geïnspireerd door Europees voorstel	De Oostenrijkse DDB (tarief 5%) is verschuldigd op inkomsten uit digitale advertentiediensten. De drempels liggen in lijn met het Europese voorstel.
Hongarije	Geen band met Europees voorstel	De Hongaarse belasting (tarief 7,50%) is verschuldigd op inkomsten genereerd uit het uitzenden of publiceren van advertenties in Hongarije. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen “traditionele” en online advertenties. Tot en met 31 december 2022 wordt het tarief weliswaar verlaagd tot 0%.
Spanje	Geïnspireerd door Europees voorstel	De Spaanse DDB (tarief 3%) is verschuldigd op inkomsten uit digitale bemiddelingsdiensten, digitale advertentiediensten en uit de verkoop van gebruikersdata.

Andere lidstaten van de EU zoals Tsjechië plannen inmiddels ook de invoering van een DDB (tarief 7% op inkomsten uit

drie soorten digitale diensten: nl. 1) gerichte advertentiecampaagnes, 2) het gebruik van een multilaterale digitale interface en 3) het leveren van gebruikersdata.⁶⁸

Volledigheidshalve wordt hierbij nog vermeld dat diverse landen buiten de Europese Unie een DDB-, bronheffing- of vaste inrichtingconcept hebben geïntroduceerd met het oog op het belasten van digitale diensten (bv. Indië⁶⁹, Turkije⁷⁰, Brazilië⁷¹ en Indonesië⁷²). Deze belastingen nemen hierbij zowel de vorm aan van directe als van indirecte belastingen. Op 13 januari 2021 publiceerde de US Trade Representative haar rapporten en bevindingen.⁷³ Het betreft de Section 301-onderzoeken van de DDB's aangenomen in Italië, Turkije, Oostenrijk, Spanje, Indië, het Verenigd Koninkrijk, Brazilië, Tsjechië, de Europese Unie en Indonesië.⁷⁴ Het oordeel was dat deze DDB's een discriminatie inhielden voor vennootschappen gevestigd in de Verenigde Staten, dat deze ook strijdig zijn met de principes van internationaal fiscaal recht, en de handel door bedrijven uit de Verenigde Staten beperken of belasten, waardoor actie kan worden ondernomen op grond van Section 301.⁷⁵ Op 31 maart 2021 werden ook reeds acties (nl. verzoeken tot commentaar en de notificatie van een openbare hoorzitting) aangekondigd betreffende Oostenrijk, Spanje, UK, Indië en Turkije.⁷⁶

C. Voorstel van de Verenigde Naties

De Verenigde Naties publiceerde op 26 juni 2020 hun voorstel van bronheffing op inkomsten voortvloeiend uit geautomatiseerde digitale diensten. Dit voorstel werd uitgewerkt in een nieuw artikel “12B – Income from automated digital services” van het VN-dubbelbelastingverdragmodel.⁷⁷

Artikel 12B is van toepassing op inkomsten van geautomatiseerde digitale diensten, zijnde enige betaling voor diensten aangeboden via het internet of enig ander elektronisch netwerk met minimale menselijke tussenkomst van de dienstverlener.

In lijn met artikel 10 (dividenden) en artikel 11 (interest) van het model, wordt op basis van artikel 12B de belastingheffing toegewezen aan de woonstaat. Weliswaar wordt er ook voorzien in een beperkte bronheffing (voorwerp van onder-

64. Art. 1(678) Law 160/2019, which introduced a new paragraph (37-bis) into art. 1 Law 145/2018.

65. Art. 1(37-bis)(f) Law 145/2018.

66. Trade Act of 1974, 19 USC 2101, Public law 93-618, Statute 88, 3 January 1975, p. 1978 and s. Bekendmaking onderzoek: www.s3.amazonaws.com/public-inspection.federalregister.gov/2020-12216.pdf.

67. Zie ook: Taxation of the digitalized economy – Development summary (January 15, 2021), Taxation of the digitalized economy – Development Summary (kpmg.us).

68. Wetsontwerp nr. 658, 27 november 2019 (www.regfollower.com/2020/10/30/czech-republic-government-decides-to-introduce-a-domestic-dst/).

69. Finance Act 2020, 218938.pdf (egazette.nic.in).

70. Kanun No. 7194, Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı, www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm.

71. In Brazilië zijn drie wetsvoorstellen tot invoering van DDB in bespreking (voorstel 2358/2020, 218/2020 en 131/2020: voor een korte bespreking zie: www.ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/StatusUpdate301InvestigationsBEUIndCR.pdf).

72. Wet nr. 2-2020 van 16 mei 2020. Deze wet moet echter nog nader worden uitgewerkt door de Regering. Zie hierover ook www.ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/StatusUpdate301InvestigationsBEUIndCR.pdf.

73. www.ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes.

74. www.ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/StatusUpdate301InvestigationsBEUIndCR.pdf.

75. Bekendmaking onderzoek en rapporten: Section 301 – Digital Services Taxes | United States Trade Representative (ustr.gov).

76. www.ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes.

77. Zoals verder aangepast per 18 april 2021: CRP15_Article 12B Consequential Changes final 1804.pdf (un.org). In dit verband wordt ook verwezen naar het overleg van de UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters inzake artikel 12B (22nd Session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters | Financing for Sustainable Development Office (un.org)).



handeling) voor de bronstaat. Gelet op het karakter van de belasting als bronheffing is er geen vaste inrichting in de bronstaat vereist. Indien de inkomsten verworven zijn met behulp van een vaste inrichting of verbonden zijn met die vaste inrichting, wordt de heffingsbevoegdheid bepaald door artikel 7 van het model (ondernemingswinst).

Behoudens taxatie op basis van een bronheffing voorziet het voorstel ook in een mogelijkheid van nettotaxatie, waarbij de inkomsten worden onderworpen aan het gemeenrechtelijk stelsel van de bronstaat.

Hoewel het voorstel van de Verenigde Naties overschaduwd wordt door de OESO-werkzaamheden, is het belang van dit voorstel voor onder meer ontwikkelingslanden die unilaterale maatregelen (wensen te) implementeren niet te onderschatten.⁷⁸

III. OESO-voorstel

A. Historiek van het OESO-project

Op internationaal niveau heeft de OESO het voortouw genomen in de context van de belastingheffing van de digitale economie. Initieel was het opzet om tegen het einde van 2020 met een globale, lange termijnoplossing te komen voor het belasten van multinationale ondernemingen in een gedigitaliseerde wereld. Dit doel werd evenwel niet gehaald omwille van de vertragingen opgelopen als gevolg van de COVID-19-pandemie alsook het verzoek van de VS voor een uitstel tot na de verkiezingen van november 2020.

Reeds in 2013 werden de fiscale uitdagingen van de digitale economie als één van de belangrijkste aandachtspunten gezien in het kader van het BEPS-initiatief (*i.e.* het OESO-/G20-project over grondslaguitholling en winstverschuiving). Met het finaal BEPS-Actiepunt 1-rapport⁷⁹ van oktober 2015 werd het duidelijk dat bepaalde kenmerken die eigen zijn aan de digitale bedrijfsmodellen, *i.h.b.* de afnemende fysieke aanwezigheid op het buitenlandse grondgebied en het toenemende belang van data (en andere immateriële activa), problemen kunnen vormen voor de basisarchitectuur van het internationaal fiscaal recht. De OESO onderzocht in het fi-

naal BEPS-rapport een aantal opties om een antwoord te bieden aan de fiscale uitdagingen die voortvloeien uit de digitale economie, zoals bijvoorbeeld een uitbreiding van het vaste inrichtingsconcept naar een significante economische aanwezigheid, maar stelde uiteindelijk geen concrete aanpak voor. Op 16 maart 2018 heeft het “Inclusive Framework on BEPS” (*i.e.* alle staten die zich aansluiten bij het BEPS gedachtengoed) een interim-rapport gepubliceerd.⁸⁰ In dit interim-verslag is onderzocht of het internationaal belastingstelsel aan de digitalisering van de economie moet worden aangepast, en zijn de elementen in kaart gebracht waarmee landen die voorlopige maatregelen willen nemen om de fiscale uitdagingen van de digitalisering aan te pakken, rekening moeten houden. Belangrijk om op te merken is dat het interim-rapport het gebrek aan consensus benadrukt met betrekking tot de voordelen van (of de nood aan) tussentijdse oplossingen. Verschillende redenen worden in dit verband aangehaald: de negatieve impact op investeringen, innovatie en groei, een risico voor overbelasting, de toenemende administratieve lasten, enz. Om die redenen is de OESO ook geen voorstander van dergelijke tijdelijke maatregelen.

Eén jaar later, op 13 februari 2019, lanceerde de OESO een discussienota met de bedoeling om de diverse stakeholders in staat te stellen hun bemerkingen te geven bij een aantal mogelijke oplossingen.⁸¹ Hierbij wordt een aanpak gehanteerd gebaseerd op twee pijlers. De eerste pijler bekijkt de mogelijke oplossingen in de gedigitaliseerde wereld voor het bepalen waar een onderneming belastingen zou moeten betalen *c.q.* op welke basis (*i.e.* nexus) en welk gedeelte van haar winst kan of moet worden belast in de jurisdicties waar haar klanten en/of gebruikers zich bevinden (*i.e.* winstallocatie). De tweede pijler focust zich op het aanpakken van de resterende BEPS-vraagstukken via het ontwikkelen van een zgn. “*global anti-base erosion*”-voorstel (hierna “GloBE”) dat ervoor moet zorgen dat bedrijven voortaan een minimumbedrag aan belastingen zouden betalen.

Het discussierapport en de daaropvolgende publieke consultatieronde leidden uiteindelijk tot een stappenplan⁸² dat op 28-29 mei 2019 door het Inclusive Framework werd goedgekeurd en waarin *de facto* wordt voorzien in een draaiboek

78. In die zin: J. VANDERWOLK, “Sideshow: The UN Committee of Experts and Digital Services Taxes”, *Bloomberg Tax*, 5 maart 2020, Sideshow: The UN Committee of Experts and Digital Services Taxes (bloombergtax.com).

79. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Parijs, OECD Publishing, 2015 (hierna “OESO BEPS Actie 1 Rapport”).

80. OECD, *Tax challenges arising from digitalization – Interim report 2018: Inclusive framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Parijs, OECD Publishing, 2018 (hierna “OESO 2018 Interim Rapport”).

81. De voorstellen die destijds ter discussie op tafel lagen zijn gebaseerd op het concept van (i) *user participation*, (ii) *marketing intangibles* en (iii) *significant economic presence*. Het *user participation*-voorstel gaat ervan uit dat het opbouwen vanuit een bepaalde jurisdictie van een actieve en betrokken gebruikersbasis en het verkrijgen van hun data en online contributies een belangrijke rol kan spelen in het waardecreatieproces van sterk gedigitaliseerde bedrijven. Volgens dit voorstel zou deze toegevoegde waarde, gecreëerd door de actieve en geëngageerde gebruikers, dan ook erkend moeten worden door een deel van de residuele winst van sterk gedigitaliseerde bedrijven toe te wijzen aan de jurisdicties waar de gebruikersbasis is gevestigd. Het *marketing intangibles*-voorstel viseert, in tegenstelling tot het *user participation*-voorstel, niet alleen sterk gedigitaliseerde ondernemingen. Het richt zich daarentegen op alle multinationals die, zonder een fysieke aanwezigheid of slechts via een beperkte vorm van lokale aanwezigheid (bv. een *limited risk distributor*-structuur), economisch actief kunnen zijn in een jurisdictie om daar een gebruikers- en/of klantenbasis op te bouwen en andere *marketing intangibles* te ontwikkelen. Volgens het voorstel bestaat er een sterke link tussen *marketing intangibles* en de marktjurisdictie. In die optiek zullen multinationals die waarde creëren middels de *marketing intangibles* een deel van hun residuele winst moeten toewijzen aan de marktjurisdicties. Het *significant economic presence*-voorstel vertrekt vanuit het idee dat een belastbare aanwezigheid zou kunnen ontstaan wanneer een niet-inwoner een significante economische aanwezigheid heeft ten gevolge van een doelbewuste en aangehouden interactie met de betrokken jurisdictie via digitale technologie en andere geautomatiseerde middelen.

82. OECD, *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, Parijs, OECD Publishing, 2019.



om te komen tot een mondiale oplossing voor de belastingheffing in de gedigitaliseerde wereld.

Op 9 oktober 2019 werd een nieuwe discussienota⁸³ gepubliceerd waarin de contouren van een gezamenlijke aanpak voor de lange termijnoplossing onder de eerste pijler worden uiteengezet (*i.e.* een consensusoplossing gebaseerd op de gemeenschappelijke kenmerken van de) eerdere voorstellen die werden gelanceerd in de discussienota d.d. 13 februari 2019). Eén maand later, op 8 november 2019, verscheen dan de discussienota inzake de tweede pijler.

Begin 2020 heeft de OESO nog een rapport uitgebracht – de zgn. 31 januari 2020 verklaring⁸⁴ – waarin verdere inzichten worden gedeeld en standpunten worden bevestigd. Nadien heeft de OESO op 12 oktober 2020 de blauwdruk van de eerste en tweede pijler voorgesteld aan het “Inclusive Framework on BEPS” en werd een publieke bevraging hierover georganiseerd waarbij uiterlijk op 14 december 2020 input kon worden geleverd.⁸⁵ Ofschoon de blauwdrukken nog geen definitieve oplossingen bevatten, zijn de leden van het Inclusive Framework overeengekomen dat de tweepijlersbenadering een goede basis vormt voor een globale, lange termijnoplossing.

B. Globale consensusoplossing in OESO-verband: een stuk belastingtaart aan de marktstaten

Landen introduceren steeds vaker unilaterale maatregelen om te verzekeren dat de gedigitaliseerde ondernemingen binnen hun jurisdictie effectief kunnen worden belast. Zoals hoger aangegeven, ziet de OESO de hierna volgende risico's en nadelige gevolgen van tijdelijke maatregelen om belasting te heffen binnen de gedigitaliseerde economie⁸⁶:

- een tijdelijke maatregel kan de kosten van kapitaal laten toenemen waardoor er een negatief effect kan zijn op groei en innovatie;
- een negatieve impact op de welvaart;
- hogere prijzen voor bepaalde goederen of diensten;
- dubbele heffing doordat zowel de tijdelijke belasting als vennootschapsbelasting is verschuldigd over bepaalde inkomsten;
- wanneer belastingen eenmaal worden geïntroduceerd zijn ze moeilijk in te trekken;
- nalevings- en administratieve kosten kunnen relatief hoog zijn, gelet op de tijdelijke aard van een dergelijke belasting.

Uiteindelijk kunnen dergelijke unilaterale initiatieven leiden tot een lappendeken van verschillende met elkaar conflicte-

rende nationale regelgevingen. De OESO is dan ook van mening dat gezocht moet worden naar een gecoördineerde duurzame oplossing die een internationale consensus geniet. Indien er geen consensus wordt bereikt over een lange termijnoplossing onder de eerste pijler, bestaat volgens het Inclusive Framework het risico dat (nog) meer landen ongecoördineerde, unilaterale belastingmaatregelen zullen invoeren met als gevolg meer onzekerheid, dubbele belasting en administratieve lasten.

Om tot een oplossing te komen, ontwikkelde het secretariaat van de OESO een voorstel van gezamenlijke aanpak (zgn. “*unified approach*”) onder de eerste pijler dat moet toelaten dat meer belastingbevoegdheid toekomt aan de marktstaten, d.w.z. het land waar de klanten en/of de gebruikers van de onderneming zijn gevestigd.⁸⁷ Dit voorstel impliceert een grondige hertekening van het bestaande internationaal fiscaal stelsel, voornamelijk op het vlak van nexus- en winstallocatieregels.

De regeling voorgesteld onder de *unified approach* viseert niet enkel digitale bedrijfsmodellen (lees: bedrijven die geautomatiseerde digitale diensten leveren), maar ook grote klantgerichte bedrijven (de zgn. *consumer facing businesses*). De achterliggende gedachte is dat klantgerichte ondernemingen in het bijzonder waarde kunnen onttelen uit de interactie met hun consumenten/gebruikers in de marktjurisdicties zonder aldaar fysiek aanwezig te moeten zijn. Met *consumer facing businesses* worden ondernemingen bedoeld die goederen of diensten leveren waarvan het gebruikelijk is dat ze voor persoonlijk gebruik aan consumenten worden verkocht. Bedrijven die indirect consumptiegoederen verkopen via derde partij tussenpersonen vallen eveneens onder het toepassingsgebied van deze definitie. Ook franchisemodellen, zoals in de restaurant- en hotelsector, en licentiemodellen worden gevat door de definitie.

Het begrip “geautomatiseerde digitale diensten” wordt in de blauwdruk omschreven als diensten die op een gestandaardiseerde basis op afstand worden geleverd aan een groot en wereldwijd klanten- of gebruikersbasis. De blauwdruk verduidelijkt middels twee lijsten welke digitale bedrijfsmodellen al dan niet onder het toepassingsgebied van deze definitie vallen. Op de positieve lijst staan de volgende digitale bedrijfsmodellen vermeld: (i) online advertentie diensten, (ii) verkoop van gebruikersdata, (iii) online zoekmachines, (iv) sociale media platforms, (v) online intermediaire platforms, (vi) digital content streaming, (vii) online gaming, (viii) gestandaardiseerde online onderwijsdiensten en (ix) cloud computing diensten. Hieruit blijkt dat aan het begrip “geautomatiseerde digitale diensten” een ruimer toepassingsgebied wordt toegemeten dan aan de digitale diensten zoals bedoeld

83. Public Consultation Document, *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*, 9 October-12 November 2019.

84. OECD, *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, Parijs, OECD Publishing, 2020.

85. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS invites public input on the Reports on Pillar One and Pillar Two Blueprints: 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.

86. OESO 2018 *Interim Rapport*, § 407.

87. Merk op dat de leden van het Inclusive Framework in de OESO-verklaring d.d. 31 januari 2020 expliciet hun toestemming hebben gegeven om verder te bouwen op de *unified approach* als basis voor een consensus gebaseerde oplossing.



in het wetsvoorstel en het voorstel tot Europese richtlijn nr. 2018/0073. De negatieve lijst beschrijft dan welke digitale diensten buiten de toepassingsfeer zullen blijven (bv. *customized* professionele dienstverlening). Als de activiteiten op geen één van de twee lijsten vermeld staan, moet men terugvallen op de algemene definitie. De algemene definitie vereist enerzijds dat de diensten *geautomatiseerd* zijn en anderzijds dat de diensten *digitaal* zijn (d.w.z. uitgevoerd via het internet of een elektronisch netwerk).

Het lijkt tevens de bedoeling dat de consensusoplossing enkel grote multinationale groepen zou vatten. Ter zake wordt voorgesteld om te kijken naar twee drempels (de zgn. “drempeltoets”). In eerste instantie naar de geconsolideerde bruto-groepsopbrengsten. Eén van de mogelijkheden waaraan wordt gedacht is om dezelfde drempel te hanteren die momenteel reeds wordt gebruikt in het kader van de Country-by-Country-rapportering (i.e. EUR 750 miljoen). Daarenboven stelt de OESO voor om een bijkomende uitsluiting te voorzien voor multinationale groepen waarvan de buitenlandse inkomsten minder bedragen dan een nog te bepalen drempelbedrag (i.e. *de minimis threshold* voor totale buitenlandse inkomsten behaald met activiteiten die onder de oplossing vallen). De redenering hierachter is dat de totale winst die herverdeeld moet worden beperkt zal zijn bij multinationals die hun omzet grotendeels in hun thuisland behalen. In een dergelijk geval wegen immers de baten van het toepassen van de oplossing niet op tegen de (administratieve) lasten.

De consensusoplossing zou bovendien niet enkel spelen in situaties waar de belastingplichtige geen fysieke aanwezigheid in de marktjurisdictie heeft. Ook als die er wel is (bv. middels een verbonden onderneming of een bijkantoor) zal de voorgestelde regelgeving van toepassing zijn. Méér nog, ook indien de belastingplichtige in de marktjurisdictie actief is middels een onafhankelijke distributeur zal de *unified approach* van toepassing zijn.

Zoals vermeld, komt het traditioneel vaste inrichtingsbegrip zwaar onder druk te staan in de gedigitaliseerde wereld die wordt getypeerd door een doorgedreven dematerialisering. De verbinding tussen de economische aanwezigheid en de belastbare aanwezigheid lijkt immers niet meer te kunnen worden gegarandeerd. Daarom wordt in de consensusoplossing voorgesteld om een aparte regelgeving uit te werken waarin een nieuwe en afzonderlijke nexus wordt bepaald. Dit wil zeggen dat het nieuwe nexuscriterium naast het huidige concept van vaste inrichting zal bestaan. Een fundamenteel verschil met onze huidige vaste inrichtingsdefinitie is dat de lokale fysieke aanwezigheid niet langer een vereiste is om een belastbare aanwezigheid in de bronstaat te triggeren. De nieuwe nexus zal immers ontstaan van zodra een niet-inwoner een duurzame en significante betrokkenheid heeft in de economie van een marktjurisdictie. Een minimumomzetgrens wordt naar voren geschoven als de belangrijkste indicator om een dergelijke betrokkenheid vast te stellen (en bijgevolg om de belastbare aanwezigheid te creëren).

In de blauwdruk van 12 oktober 2020 wordt meer duiding gegeven over de manier waarop de nieuwe nexus moet worden vastgesteld. Voor de geautomatiseerde digitale diensten

volstaat het dat er een bepaalde omzetgrens in een land wordt overgeschreden. Het idee hierachter is dat deze diensten naar hun aard op afstand kunnen worden geleverd en dat digitale bedrijven in het bijzonder zonder enige fysieke aanwezigheid op een actieve en duurzame wijze kunnen deelnemen aan het economisch leven van een marktjurisdictie. Wat betreft de *consumer facing businesses*, geeft de blauwdruk aan dat het “puur” verkopen van consumptiegoederen in de marktjurisdictie(s) in principe geen aanleiding zou mogen geven tot het ontstaan van de nieuwe nexus. De omzetgrens alleen zou aldus geen bewijs leveren van een actieve en duurzame band met de marktjurisdictie. Voor *consumer facing businesses* is het idee daarom om naast een omzetdrempel zogenaamde “plusfactoren” te introduceren. Dat zijn aanvullende voorwaarden waaraan moet zijn voldaan voordat voor een multinationale onderneming sprake is van belastbare aanwezigheid. Merk echter op dat een aantal landen geen voorstander zijn van het invoeren van plusfactoren. Daarom ligt een alternatief voorstel op tafel. Op basis van dit voorstel zou de nexus in hoofde van *consumer facing businesses* vastgesteld worden aan de hand van verschillende drempels (thresholds) (bv. X en Y). Van zodra een bepaalde drempel (bv. X) is overschreden, zouden verkopen alleen wél volstaan om een belastbare aanwezigheid te triggeren. Tussen een per hypothese lagere drempel Y en X zouden plusfactoren mee in aanmerking moeten worden genomen, daar waar onder Y geen nexus zou ontstaan.

Het *unified approach*-voorstel introduceert ook een nieuwe winstallocatiemethode om een zekere winst aan de marktjurisdicties toe te kennen van zodra er op basis van het nieuwe nexusbegrip een belastbare aanwezigheid ontstaat. De OESO verwijst naar dit nieuwe heffingsrecht als “Bedrag A”. Het komt erop neer dat de OESO een nieuwe bestemmingslandgeoriënteerde winstallocatiemethode wil incorporeren in (een licht aangepaste variant van) het huidige transferpricingmodel. Merkwaardig is de formulaire benadering waarop deze nieuwe winstallocatiemethode is gestoeld. De nieuwe winstallocatiemethode beoogt aan de hand van een formule een gedeelte van de residuele winst van de multinationale onderneming toe te rekenen aan de marktjurisdictie(s) voor belastingheffing aldaar. Van zodra het gedeelte van de residuele winst toe te rekenen aan de marktjurisdicties is vastgesteld aan de hand van een formule, moet het worden toegewezen aan de verschillende marktjurisdicties op basis van een verdeelsleutel. De OESO knoopt hier aan bij de omzetsleutel. Het nieuwe heffingsrecht wijkt duidelijk af van het traditionele *arm’s length*-beginsel. Er wordt immers afstand gedaan van de transactionele benadering doordat de winst op groepsniveau of per bedrijfslijn (*business line*) als uitgangspunt wordt genomen. In de marktjurisdicties worden per hypothese geen functies uitgeoefend, geen activa gebruikt en evenmin risico’s gedragen; de traditionele regels werken hier dan ook niet.

Bedrag A is in feite een extra laag regelgeving – een “overlay” – bovenop de bestaande transfer pricing-regels die de herverdeling richting marktjurisdicties moet bewerkstelligen. Hierdoor kan het voorkomen dat Bedrag A (deels) wordt toege-



rekend aan de marktjurisdicties die onder het bestaande *arm's length*-principe reeds een deel van de veronderstelde residuele winst belasten. De OESO verwijst in dit verband naar “dubbelstellingen”. In de blauwdruk worden opties besproken die moeten beletten dat een marktjurisdictie door Bedrag A in feite wordt overbedeeld. Deze problematiek speelt in het bijzonder bij gedecentraliseerde bedrijfsmodellen. Typisch voor dergelijke ondernemingsmodellen is dat de kernactiviteiten in de lokale landen worden uitgeoefend met als gevolg dat de lokale landen reeds een gedeelte van de residuele winst toegekend krijgen.

Gelet op het feit dat het *arm's length*-beginsel reeds de volledige winst van de multinationale groep toewijst aan de verschillende groepsentiteiten – die daarop ook worden belast – zullen regels ter voorkoming van dubbele belasting noodzakelijk zijn. De blauwdruk licht toe welke landen in het kader van Bedrag A zullen moeten voorzien in regels ter voorkoming van dubbele taxatie. Met name wordt door de OESO een proces van vier stappen voorgesteld om te bepalen welke onderneming(en) binnen een multinationale groep de belasting over Bedrag A moet(en) dragen (zgn. “betalende entiteiten”).

Merk op dat tegelijkertijd wordt erkend dat het *arm's length*-principe wel zijn verdienste heeft om in geval van zuiver routinematige functies tot een redelijke winstallocatie te komen. Mits enkele beperkte bijstellingen, wilt de OESO dit principe dan ook handhaven telkens wanneer er wel sprake is van een (traditionele) belastbare aanwezigheid in de marktjurisdictie middels een dochtervennootschap of een vaste inrichting. Echter, aangezien verrekenprijzen vaak aanleiding geven tot fiscale disputen, is het voorstel van de OESO om het *arm's length*-beginsel te vereenvoudigen door uit te gaan van een vaste vergoeding voor welbepaalde routine marketing- en distributieactiviteiten. Het *unified approach*-voorstel verwijst in dit verband naar “Bedrag B”. In tegenstelling tot Bedrag A, wordt aan Bedrag B een ruimer toepassingsgebied toegemeten. Zo zal Bedrag B gelden in hoofde van alle groepsondernemingen die routine marketing- en distributieactiviteiten uitoefenen in de marktjurisdicties. Bovendien worden er mechanismen uitgewerkt om geschillen over Bedrag A en over de toepassing van het traditioneel *arm's length*-beginsel te voorkomen en op te lossen.

Thans beweegt het hervormingsvoorstel in het kader van de taxatie van de gedigitaliseerde economie richting belastinggrondslagtoerekening aan de marktstaat. De belastbare winst zou dus niet enkel gealloceerd worden aan de verschillende jurisdicties waar de groepsvennootschappen gevestigd (of fysiek aanwezig) zijn, maar ook aan een “externe factor”, namelijk de markt. In dit voorstel worden met andere woorden de traditionele bouwstenen van het internationaal fiscaal recht substantieel hertekend of minstens aangevuld.

De voorgestelde hervorming van de internationale fiscale regels gaat echter veel verder dan de belastingheffing over digitaal gerealiseerde winsten alleen. Daar waar de eerste pijler

tot doel heeft om een consensus te bereiken over een lange termijnoplossing die moet toelaten dat meer belastingbevoegdheid toekomt aan de marktjurisdicties, heeft de tweede pijler in essentie tot doel om alle multinationale ondernemingen te onderwerpen aan een minimale belasting.

De tweede pijler is feitelijk bedoeld om de overige BEPS-vraagstukken aan te pakken door maatregelen te ontwikkelen die landen in staat moeten stellen om de winst te belasten wanneer de inkomsten niet of aan een zeer lage belasting worden onderworpen. Het betreft een wereldwijd voorstel ter vermijding van de uitholling van de belastbare grondslag. De onder de GloBE voorgestelde regels beogen te voorkomen dat bedrijven hun winsten naar landen zouden verschuiven waar ze weinig of geen substantie hebben en tegelijkertijd niet of aan een lage belastingheffing zijn onderworpen.

De eerste voorgestelde regelgeving betreft een *income inclusion rule* die geldt als een primaire maatregel. Door de *income inclusion rule* mogen de inkomsten van een buitenlandse vaste inrichting of een gecontroleerde dochtervennootschap worden belast op het niveau van de controlerende aandeelhouder indien het effectieve belastingtarief dat op die inkomsten van toepassing is lager is dan het (nog te bepalen) GloBE-minimumtarief. Deze regelgeving heeft tot gevolg dat alle multinationals, niet alleen de digitale bedrijven, aan een minimumbelastingtarief zullen worden onderworpen. Er is ook sprake van een *switch-over rule* voor belastingverdragen waarbij de woonplaatsstaat mag overstappen op de verrekeningsmethode (in plaats van de vrijstellingsmethode) wanneer de winsten toerekenbaar aan een vaste inrichting onderworpen zijn aan een effectief belastingtarief lager dan het minimumtarief. In de blauwdruk wordt als secundaire maatregel een zgn. *undertaxed payments rule* naar voor geschoven. Concreet betekent dit dat de *undertaxed payments rule* slechts zal spelen wanneer de *income inclusion rule* niet is toegepast in de woonstaat van de controlerende aandeelhouder. De blauwdruk verduidelijkt bovendien hoe de effectieve belastingdruk in hoofde van de multinational berekend zal moeten worden. De voornaamste ontwikkeling is het akkoord om per land het effectieve tarief te berekenen (zgn. “*jurisdictional-blending basis*”). Dit betekent dat ingeval een multinationale onderneming meerdere entiteiten in een land heeft, de inkomsten en belastingen van deze entiteiten met elkaar mogen worden gemengd teneinde vast te stellen of het minimumbelastingniveau is gewaarborgd. De per-land-benadering beoogt dat multinationale ondernemingen niet enkel wereldwijd een minimumniveau aan belasting betalen, maar dat zij in ieder land waar zij opereren een minimumniveau aan belastingen betalen.

De *subject to tax rule* is een afzonderlijke bepaling die kan worden opgenomen in belastingverdragen zodat bepaalde verdragsvoordelen (lees: verlaagde (bronbelasting)tarieven) geweigerd worden wanneer de betalingen in het land van de ontvanger niet onderworpen zijn aan een minimumbelastingtarief.⁸⁸ Deze maatregel viseert specifieke betalingen bin-

88. Aangezien de bijheffing onder deze maatregel plaatsvindt in het land van de betaler op het brutobedrag, zal naar alle waarschijnlijkheid een ander minimumtarief worden vastgesteld dan voor de andere Pijler 2-maatregelen.



nen de multinationale groep die het grootste risico inhouden voor de uitholling van de belastbare grondslag, zoals bijvoorbeeld interestbetalingen, royaltybetalingen en “*high-risk*”-servicevergoedingen (bv. voor marketing). Merk op dat deze regel in principe voorrang zal hebben ten opzichte van de andere Pijler 2-maatregelen.

IV. Juridische knelpunten van de digitale dienstenbelasting

A. Kwalificatie van de DDB: welk type belasting?

Een fundamentele kwestie die door de Raad van State werd aangekaart betreft de kwalificatie van de digitale dienstenbelasting.⁸⁹ De hamvraag is of de heffing als een omzetbelasting, een inkomstenbelasting dan wel als een andere soort belasting moet worden beschouwd.

In de literatuur⁹⁰ is reeds veel inkt gevloeid over de mogelijke kwalificatie van de Europese DDB.⁹¹ De kwalificatie is immers van cruciaal belang voor o.m. de toepassing van dubbelbelastingverdragen en de verenigbaarheid met de btw-richtlijn.⁹² Ook zal de kwalificatie een impact hebben in de context van de internationale verbintenissen uit hoofde van de vrijhandelsovereenkomsten en WTO-regels.

De Europese korte termijnoplossing is opgezet als een nieuwe indirecte belasting⁹³ die van toepassing zal zijn op de bruto-inkomsten van een bedrijf gegenereerd uit de levering van bepaalde digitale diensten, exclusief btw en andere soortgelijke belastingen.

In de doctrine worden weleens vraagtekens geplaatst bij de keuze van de Europese Commissie om de heffing als een in-

directe belasting te presenteren.⁹⁴ Er zijn kenmerken die wijzen op een indirecte belasting, zoals de bruto-inkomsten (omzet) als belastinggrondslag en het feit dat de heffing plaatsvindt in het land waar de afnemers zich bevinden. Dit betekent evenwel niet dat de DDB daarmee een indirecte belasting is. Ter zake wordt geargumenteed dat de heffing in wezen bedoeld is om de winst van digitale bedrijven te belasten.⁹⁵ Met toerekenbare aftrekbare kosten zou immers wel rekening worden gehouden via het relatief lage tarief van 3%. Het zijn bovendien de digitale bedrijven zelf die in het vizier van de richtlijn liggen en niet de afnemers.⁹⁶

Nochtans wordt vaak als een wezenskenmerk van een indirecte belasting gezien dat deze belasting weliswaar wordt betaald door de belastingplichtige, maar dat die laatste de financiële last ervan kan afwentelen op derden, zoals bijvoorbeeld bij de btw op de eindverbruiker. Ook het hanteren van bruto-inkomsten (omzet) als belastinggrondslag betekent niet automatisch dat er sprake is van een indirecte belasting.⁹⁷ Vanuit die optiek wordt gesteld dat de belasting gezien haar doel beter beschouwd zou worden als een directe belasting dan als een indirecte belasting.⁹⁸

van Horzen en van Esdonk zijn van mening dat de Commissie de DDB als een indirecte belasting aanmerkt met de bedoeling om de verplichtingen op grond van belastingverdragen te omzeilen.⁹⁹ De redenering is dat de belasting speciaal buiten het toepassingsgebied van belastingverdragen wordt gehouden om de heffing ervan niet in het gedrang te brengen (zie *infra*). Dit heeft echter tot gevolg dat in geval van grensoverschrijdende dubbele belasting – wanneer dezelfde inkomsten zowel aan de vennootschapsbelasting als aan de DDB onderworpen zijn – de belastingplichtigen geen beroep kunnen doen op de belastingverdragen om dubbele belasting te mitigeren.

89. Adv.RvS. nr. 67/033/3 bij het wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0096/004, nr. 5.

90. Zie o.m. J.F. PINTO NOGUEIRA, “European Union – The compatibility of the EU digital Services tax with EU and WTO Law: *Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*”, *International Tax Studies* 2019, vol. 2, nr. 1, 18 februari 2019, p. 16, punt 5.4.

91. Gelet op het feit dat het Belgische wetsvoorstel veel gelijkenis vertoont met het voorstel tot Europese richtlijn is het o.i. relevant om te verwijzen naar de kwalificatiediscussie die bestaat op Europees niveau.

92. Art. 401 van de btw-richtlijn verzet zich immers tegen de invoering van belastingen, rechten en heffingen die het karakter van een omzetbelasting hebben.

93. Dit kan o.m. worden afgeleid uit de rechtsgrondslag waarop het richtlijnvoorstel is gebaseerd (*i.e.* art. 113 VWEU). Op grond van dit artikel kan de Raad na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité met eenparigheid van stemmen, volgens een bijzondere wetgevingsprocedure, de bepalingen vaststellen die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake andere indirecte belastingen. Zie ook de toelichting bij het Europese voorstel, p. 5. In dit verband dient opgemerkt te worden dat er een discussie bestaat omtrent de vraag of een andere juridische grondslag in het werkingsverdrag, bv. artikel 115 VWEU, niet passender en geschikter zou zijn.

94. F. VAN HORZEN en A. VAN ESDONK, “Proposed 3% Digital Services Tax”, *ITPJ* 2018, 25(4), 267-272; M. LAMENSCH, “Digital Services Tax: A Critical Analysis and Comparison with the VAT System”, *ET* 2019, 59(6).

95. De belasting over omzet zou als indicator gebruikt worden voor het belasten van de winst; zie in dit verband: Commission staff working document 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, SWD(2018) 81 final/2, 23 en 78.

96. Het lijkt niet de bedoeling van de richtlijn dat de heffing wordt gedragen door de afnemer(s). In de praktijk kan het echter niet worden uitgesloten dat de belasting door de ondernemingen (volledig) zal worden afgewenteld op de eindgebruikers en daar volledig zal drukken.

97. S. WAGH, “The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy”, *Bulletin International Taxation* 2016, 70(9), 550.

98. J.F. PINTO NOGUEIRA, “European Union – The compatibility of the EU digital Services tax with EU and WTO Law: *Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*”, *International Tax Studies* 2019, vol. 2, nr. 1, 18 februari 2019, p. 16, punt 5.4.

99. F. VAN HORZEN en A. VAN ESDONK, “Proposed 3% Digital Services Tax”, *ITPJ* 2018, 25(4), 267-272. Ook de voormalige Belgische minister van Financiën is van oordeel dat het een indirecte belasting betreft, antwoord op Parl.Vr. nr. 34 van Sander Loones, voorlopig verslag Commissie Financiën en Begroting van 15 juli 2020 (www.dekamer.be/doc/CCRI/html/55/ic242x.html).



Het merendeel van de rechtsleer is echter van oordeel dat de Europese DDB een concreet voorbeeld is van een zgn. “*equalization levy*”¹⁰⁰, dit is een heffing bedoeld om buitenlandse ondernemers en lokale ondernemers op een gelijke voet te behandelen.¹⁰¹ Dergelijke heffingen combineren vaak elementen van zowel winstbelastingen als consumptiebelastingen.¹⁰² Dit bijzonder kenmerk zorgt ervoor dat de toepassing van *equalization levies* in verdragsituaties onduidelijk is. Naargelang de componenten van de heffing zou de belastingregeling al dan niet onder het toepassingsgebied van de dubbelbelastingverdragen kunnen vallen. Bijgevolg leiden zulke maatregelen tot onzekerheid en kunnen ook problemen van dubbele belasting rijzen.

Volgens de OESO kan een *equalization tax* op verschillende manieren worden ingevuld afhankelijk van de uiteindelijke beleidsdoelstellingen.¹⁰³ India bijvoorbeeld kiest ervoor om de *equalization levy*, die in 2016 werd geïntroduceerd, niet als een inkomstenbelasting te beschouwen. De reden is bekend. Indien de heffing kwalificeert als een inkomstenbelasting en bijgevolg onder het toepassingsgebied van de dubbelbelastingverdragen zou vallen, zal de heffingsbevoegdheid over de ondernemingswinst principieel toekomen aan de woonstaat, tenzij een vaste inrichting in de bronstaat kan worden geïdentificeerd. In dat geval mag de bronstaat de winst belasten die aan de vaste inrichting kan worden gealloceerd. De vereiste aanwezigheid in het kader van het vaste inrichtingsbegrip impliceert echter dat een voldoende fysieke band¹⁰⁴ moet bestaan met de bronstaat. Zoals hierboven reeds vermeld, heeft de evolutie op het vlak van technologie en telecommunicatie het echter meer dan ooit mogelijk gemaakt voor ondernemingen om (sterk) economisch actief te zijn in een bepaalde jurisdictie zonder de noodzaak van een lokale fysieke of juridische aanwezigheid aldaar. Door het gebrek aan een fysieke aanwezigheid in de voormelde jurisdictie(s), kunnen deze landen de winst niet effectief belasten aangezien de rechtsgrond daarvoor ontbreekt. Dit heeft tot

gevolg dat de DDB in de praktijk geen uitwerking zal hebben voor digitale bedrijven die in de gebruikersjurisdicties geen fysieke aanwezigheid (noch materieel noch personeel) hebben.

Zoals hierboven reeds is gebleken, heeft ieder land zijn eigen accenten gelegd wat betreft de aard en de toepassing van de DDB. Vanuit Belgisch oogpunt lijkt het erop dat de kwalificatie als “indirecte belasting” de bovenhand haalt op de kwalificatie als “inkomstenbelasting”, vermits uitdrukkelijk melding wordt gemaakt van deze eerste kwalificatie in een amendement bij het wetsvoorstel.¹⁰⁵ Meer bepaald, stellen de indieners van het amendement dat “*de DDB een indirecte belasting is, die evenwel niet kan worden beschouwd als een omzetbelasting krachtens artikel 401 van de btw-richtlijn*”.¹⁰⁶

Merk op dat de Raad van State wat betreft de kwalificatie een andere beoordeling heeft gemaakt. In zijn advies maakt de Raad de opmerking dat “*zoals de belasting geconcipieerd is, lijkt het 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*”.¹⁰⁷ De Raad is eveneens van mening dat de DDB niet het karakter heeft van een omzetbelasting. Ter staving van dat standpunt verwijst de Raad naar het *Vodafone*-arrest van het Hof van Justitie.

Het voorgaande indachtig, kan worden besloten dat het karakter (direct of indirecte belasting) van de DDB doorslaggevend is voor de heffingsbevoegdheid van een land. Inderdaad, de kwalificatie zal in wezen bepalen of de DDB effectief geheven kan worden in overeenstemming met de dubbelbelastingverdragen die België gesloten heeft. Essentieel zal zijn om de belasting te implementeren zodanig dat het in overeenstemming is met de internationale verplichtingen. In het bijzonder gaat het om verplichtingen op grond van belastingverdragen, lidmaatschap van de EU of WTO die wij hierna verder zullen bespreken.

100. De Europese Commissie definieerde deze heffing in haar mededeling over een “Eerlijk en efficiënt belastingstelsel in de Europese Unie voor de digitale eengemaakte markt” als “*een belasting over alle onbelaste of onvoldoende belaste inkomsten uit alle op het internet gebaseerde activiteiten, met inbegrip van activiteiten tussen bedrijven en tussen bedrijven en consumenten, te verrekenen volgens de vennootschapsbelasting of als een aparte belasting*”. Zie in dit verband: EU Comm, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, COM(2017) 547 final; G. KOFLER, “The future of digital services taxes”, *EC-Tax Review*, 2021/2, p. 50.

101. D. HOHENWARTER, G. KOFLER, G. MAYR en J. SINNIG, “Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties”, *Intertax* 2019, 47(2), 140-147; G. KOFLER en J. SINNIG, “Equalization Taxes and the EU’s Digital Services Tax”, *Intertax* 2019, 47(2), 190; R. ISMER en C. JESCHECK, “Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Art. 2 of the OECD Model?”, *Intertax* 2018, 46(6/7), 573-578.

102. G. KOFLER en J. SINNIG, “Equalization Taxes and the EU’s Digital Services Tax”, *Intertax* 2019, 47(2), 200.

103. OESO *BEPS Actie 1 Rapport*, p. 116.

104. De vereiste van een fysieke aanwezigheid komt duidelijk tot uiting in de definitie van een materiele vaste inrichting (art. 5, 1. OESO-Modelverdrag), constructie vaste inrichting (art. 5, 3. OESO-Modelverdrag) en personele vaste inrichting (art. 5, 5. OESO-Modelverdrag).

105. Amendement nr. 9 op het wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St. Kamer* 2019-20, nr. 55-0096/005, p. 15.

106. Amendement nr. 9 op het wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St. Kamer* 2019-20, nr. 55-0096/005, p. 15: “*Daar de belasting immers niet voor alle inkomsten geldt, betreft het volgens de Europese rechtspraak geen omzetbelasting.*”

107. Nr. 55-0096/004, p. 6.



B. Verenigbaarheid met WTO-recht

1. Algemeen

Een belangrijke vraag betreft de verenigbaarheid van de DDB met het recht van de Wereldhandelsorganisatie (World Trade Organization of WTO).¹⁰⁸ Op deze problematiek heeft ook de afdeling wetgeving van de Raad van State gewezen in haar advies over het wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige DDB op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”.¹⁰⁹

De WTO werd opgericht door het Marrakesh-akkoord van 15 april 1994 (ook WTO-overeenkomst geheten) en heeft haar werkzaamheden gestart in januari 1995.¹¹⁰ Het is een internationale organisatie met rechtspersoonlijkheid. Zij werd voorafgegaan door de General Agreement on Tariffs and Trade (GATT, Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel), die in 1947 in Genève werd ondertekend. De WTO heeft als opdracht de bevordering van de internationale handel, de beslechting van handelsconflicten en de opheffing van handelsbarrières. Naar luid van de preambule erkennen de deelnemende partijen dat de “betrekkingen op het gebied van handel en economie dienen te zijn gericht op verhoging van de levensstandaard, werkgelegenheid voor iedereen en een ruim, gestaag toenemend reëel inkomen en een grote, gestaag toenemende effectieve vraag, en op uitbreiding van de productie van en handel in goederen en diensten, met optimaal gebruik van de mondiale hulpbronnen in overeenstemming met het doel van duurzame ontwikkeling, waarbij ernaar wordt gestreefd zowel het milieu te beschermen en te behouden, als de middelen hiertoe uit te breiden op een wijze

die tegemoetkomt aan hun onderscheiden behoeften en belangen op verschillende niveaus van economische ontwikkeling”.¹¹¹

Sinds 29 juli 2016 telt de WTO 164 leden¹¹², waaronder de Europese Unie en alle landen van de Europese Unie.¹¹³

De WTO-overeenkomst zelf bevat slechts 16 artikelen, maar wordt aangevuld met de bijlagen 1 tot en met 4 bij de overeenkomst¹¹⁴:

- Bijlage 1 A omvat 14 multilaterale overeenkomsten inzake de handel in goederen (MATG)¹¹⁵ waaronder het General Agreement on Tariffs and Trade of GATT-akkoord van 1947 in een enigszins gewijzigde vorm als GATT 1994¹¹⁶;
- Bijlage 1 B bevat de Algemene overeenkomst inzake de handel in diensten (GATS)¹¹⁷;
- Bijlage 1 C bevat de Overeenkomst inzake de handelsaspecten van de intellectuele eigendom (TRIPs)¹¹⁸;
- Bijlage 2 bevat het voor de effectiviteit van het WTO-recht essentiële Memorandum van overeenstemming inzake de regels en procedures betreffende de beslechting van geschillen (DSU)¹¹⁹;
- Bijlage 3 bevat de Regeling inzake toetsing van het handelsbeleid (TPRM)¹²⁰;
- Bijlage 4 omvat ten slotte vier zgn. plurilaterale handelsakkoorden. Deze akkoorden verschillen van de hiervoor genoemde multilaterale overeenkomsten omdat zij niet per definitie voor alle WTO-leden gelden: het gaat in het bijzonder over een akkoord over de handel in burgerlijke luchtvaartuigen (annexe 4 A) en over overheidsopdrachten (annexe 4 B).¹²¹

108. Zie specifiek over de verhouding tussen de DDB en het WHO-recht: G.C. HUFBAUER and Z.L. LU, *The European Union's Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff*, Policy Brief, Peterson Institute For International Economics, 18-15, juni 2018, 11 p.; G. KOFLER en J. SINNING, “Equalization Taxes and the EU's Digital Services Tax”, *Intertax* 2019, 47(2), (176), 186-187; J.F. PINTO NOGUEIRA, “European Union – The compatibility of the EU digital Services tax with EU and WTO Law: *Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*”, *International Tax Studies* 2019, vol. 2, nr. 1, 18 februari 2019, punt 5, p. 13-16 en meer algemeen over de impact van de WHO op het gebied van belastingen: M. DALY, “Is the WTO a World Tax Organization? A Primer on WTO Rules For Tax Policymakers”, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, maart 2016”, *Technical Notes and Manuals*, 16/03, 52 p.; M. DALY, *The WTO and Direct Taxation*, Genève, WTO publications, juni 2005, 29 p., ISBN 92-870-3327-7; C.L. NEUFELDT, “The WTO and Direct Taxation Direct Tax Measures and Free Trade”, *Harvard International Law Review* 2018, vol. 59, 15 p.; M. LANG, J. HERDIN en I. HOFBAUER (eds.), *WTO and Direct Taxation*, Linde Verlag, EucoTax Kluwer Law International, 2005, 776 p., inz. Hoofdstuk 3 (p. 29-39). Voor een algemene inleidende bespreking van het WHO-recht, zie o.m. J. WOUTERS en B. DE MEESTER, *De wereldhandelsorganisatie in vogelvlucht*, KULeuven, Instituut voor Internationaal Recht, Working paper nr. 50, februari 2004, herzien juni 2004, p. 33.

109. Adv.RvS. nr. 67/033/3 bij het wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0096/004, nr. 6.2.

110. Overeenkomst tot oprichting van de Wereldhandelsorganisatie, gedaan te Marrakesh op 15 april 1994, goedgekeurd bij wet van 23 december 1994 (*BS* 23 januari 1997), Decr.Vl.R. van 21 december 1994 (*BS* 21 maart 1995), Decr.Fr.Gem.R. van 22 december 1994 (*BS* 14 februari 1995), Decr.D.Gem.R. van 19 december 1994 (*BS* 23 maart 1995), Decr.W.Gew.R. van 22 december 1994 (*BS* 23 februari 1995), Ord.Br.H.R. van 22 december 1994 (*BS* 7 februari 1995).

111. Eerste considerans van de preambule WTO-overeenkomst.

112. www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org6_e.htm.

113. www.wto.org/english/thewto_e/countries_e/european_communities_e.htm.

114. www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm.

115. MATG staat voor Multilateral Agreements on Trade in Goods.

116. Naast de GATT behoren tot de MATG-overeenkomsten, overeenkomsten inzake landbouw, sanitaire en fytosanitaire maatregelen; textiel- en kledingproducten; technische handelsbelemmeringen; met de handel verband houdende investeringsmaatregelen (zgn. TRIMs of Trade Related Investment Measures), antidumping (formeel Art. VI GATT 1994), douanewaardebepaling (formeel Art. VII GAT 1994); inspectie voor verzending; oorspronngeregels; procedureregels op het gebied van invoervergunningen; subsidies en compenserende maatregelen, vrijwaringsmaatregelen en ten slotte de overeenkomst voor de bevordering van de handel (Trade Facilitation Agreement of TFA).

117. GATS staat voor *General Agreement on Trade in Services*. Voor een Nederlandse vertaling van deze overeenkomst [www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:21994A1223\(16\):NL:HTML](http://www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:21994A1223(16):NL:HTML).

118. TRIPs staat voor *Trade Policy Review Mechanism*.

119. DSU staat voor *Dispute Settlement Understanding*.

120. TPRM staat voor *Trade Policy Review Mechanism*.

121. Noteer dat er ook nog een overeenkomst heeft bestaan over zuivelproducten (annexe 4c) en over rundvee (annexe 4d). Deze overeenkomst werd evenwel einde 1997 beëindigd.



2. De DDB en GATS

a) Algemeen

De vraag rijst of de invoering van een DDB een maatregel is die een belemmering vormt voor de handel en investering in goederen en diensten en daardoor onverenigbaar is met de WTO-regels.

Aangezien de voorgestelde DDB zowel op nationaal niveau als op Europees niveau beperkt is tot diensten, zal de verenigbaarheid met het WTO-recht moeten worden beoordeeld in het licht van de General Agreement on Trade in Services (GATS) (Bijlage 1 B bij de WTO-overeenkomst) (*supra*, IV., B., 1.).

GATS is een kaderakkoord dat de GATT-beginselen in grote mate overneemt.¹²² Het heeft een ruim toepassingsgebied dat “alle diensten in iedere sector (omvat) behalve de bij de uitoefening van overheidsgezag verleende diensten” (art. I.3, sub b GATS). GATS heeft betrekking op de maatregelen van de leden die de handel in diensten raken. Onder maatregel van de leden wordt elke maatregel verstaan die door de overheid op centraal, regionaal of lokaal niveau wordt genomen of door niet-gouvernementele lichamen op grond van aan hen gedelegeerde bevoegdheden (art. I.3 GATS). GATS is toepasselijk op vier onderscheiden vormen van dienstverlening afhankelijk van de territoriale aanwezigheid van de dienstverstrekker of -ontvanger op het ogenblik van de transactie (art. I.2 GATS):

- grensoverschrijdende dienstverlening, waarbij de dienst de grens overschrijdt zonder dat de dienstverstrekker of -ontvanger zich verplaatst. Dit is bijvoorbeeld het geval met juridisch advies of financiële dienstverlening;
- de ontvangst van diensten in het buitenland waarbij de gebruiker van de dienst zich daar naartoe verplaatst (bv. voor medische behandeling);
- commerciële aanwezigheid (“*commercial presence*”) waarbij de dienstverrichter zich vestigt in het buitenland onder wat voor vorm van handels- en beroepsvestiging ook; en
- de tijdelijke aanwezigheid van een natuurlijke persoon in het buitenland om er diensten aan te bieden (bv. aannemer of architect).

b) Onderworpenheid van de DDB-diensten aan GATS

Een eerste vraag rijst of de door de DDB getroffen digitale diensten onder de diensten vallen die beoogd worden door GATS.

Als hoger (*sub I., C.*) aangegeven treft de DDB drie soorten diensten: de digitale advertentiediensten, de digitale bemid-

delingsdiensten en de doorgifte tegen betaling van *big data*. Om uit te maken of deze diensten onder GATS vallen dient – zeker als het gaat over het toepassingsgebied van de door de leden opgenomen specifieke verbintenissen (“*specific commitments*”) – te worden gekeken naar de zgn. Sectoral Classification List (W/120). Dit is een uitgebreide lijst van dienstensectoren en -subsectoren die onder de GATS vallen. Deze lijst werd in juli 1991 door de WTO opgesteld en had tot doel de onderhandelingen in het kader van de Uruguay-Ronde¹²³ te vergemakkelijken en de vergelijkbaarheid en samenhang van de aangegane verbintenissen tussen de landen te garanderen. De 160 subsectoren zijn gedefinieerd als het totaal van de meer gedetailleerde categorieën die zijn opgenomen in de voorlopige centrale productclassificatie (CPC) van de Verenigde Naties.¹²⁴

Onder de rubriek “Other business services” (*sub 1.F.a*) maakt de zgn. Sectoral Classification List expliciet melding van advertentiediensten. Volgens een achtergrondnota van het secretariaat van de *Council for Trade in Services* van de WTO¹²⁵ bevatten deze advertentiediensten drie elementen:

“(i) *sale or leasing services of advertising space or time (services provided in soliciting advertising space or time for newspapers, other periodicals, and television stations);*
 (ii) *planning, creating and placement services of advertising (planning, creating and placement services of advertisements to be displayed through the advertising media); and*
 (iii) *other advertising services (other advertising services not elsewhere classified, including outdoor and aerial advertising services and delivery services of sample and other advertising material.*”

Volgens deze nota wordt onder verwijzing naar rubriek 871 van de VN-CPC aangegeven dat zowel de advertentiediensten zelf als de planning en voorbereiding van deze diensten bedoeld zijn. Het gaat over alle advertentiediensten ongeacht hun vorm. In deze nota wordt echter ook verwezen naar rubriek 9611 van de VN-CPC (“*motion picture and video tape production and distribution services*”) dat een subrubriek 96111 bevat inzake “*promotion and advertisement services*”. Deze rubriek gaat in het bijzonder over de volgende diensten:

“(i) *production and circulation of advertisements for audiovisual services;*
 (ii) *broadcast of advertisements through audiovisual media; and/or*
 (iii) *production of audiovisual advertisements, e.g. for TV commercials.*”

In de doctrine is inmiddels het standpunt ingenomen dat de advertentiediensten die onder de DDB vallen in eerste orde

122. Voor de volledige tekst van GATS, zie www.wto.org/english/docs_e/legal_e/26-gats_01_e.htm.

123. De Uruguay-Ronde (1986-1994) had een verregaande vernieuwing van de GATT teweeg gebracht. Zie hierover o.m.: J.H.J. BOURGEOIS, F. BERROD en E. GIPPINI FOURNIER (eds.), *The Uruguay Round Results. A European Lawyers' Perspective*, Brussel, European Internuniversity Press, 1995, 541 p.; J. STEENBERGEN, “De Uruguay Ronde”, *SEW* 1994, 632-660; P. VAN DEN BOSSCHE, “Het oude GATT is dood, leve de WTO. Het langverhoopte einde van een succesvol begin”, *NJB* 1994, 901-905.

124. www.docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=179576&CurrentCatalogueIdInd%20ex=0&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True. Zie hierover: Ruosi ZHANG, *Covered or not covered: that is the question. Services Classification and Its Implications for Specific Commitments under the GATS*, World Trade Organization, Economic Research and Statistics Division, WTO Working Paper ERSD-2015-11, 7 december 2015, 34 p. (www.wto.org/english/res_e/reser_e/ersd201511_e.pdf).

125. COUNCIL FOR TRADE IN SERVICES OF THE WTO, *Background Note by Secretariat on advertisement services*, S/C/W/47, box 1 (WTO 9 juli 1988), p. 2.



vallen onder de rubriek CPC 871 en dat CPC 96111 enkel de advertentiediensten dekt die zo nauw verwant zijn met “*motion picture and videotape production and distribution*” dat het geen zin heeft ze daarvan afzonderlijk te behandelen.¹²⁶

Wat betreft de twee overige categorieën van diensten die onder de DDB vallen (nl. de digitale bemiddelingsdiensten en de doorgifte tegen betaling van *big data*) wordt aangenomen dat deze diensten in principe¹²⁷ vallen onder rubriek 84 van de CPC (“*computer and related services*”¹²⁸). Deze rubriek omvat de diensten verricht door middel van computers (waaronder alle computersystemen worden verstaan) en alle daaraan verwante diensten (ook al zijn deze op zich beschouwd niet computergestuurd).

Het is van belang ook te noteren dat de Europese Unie zowel de diensten vermeld in de rubriek 871¹²⁹ als in rubriek 84¹³⁰ van de CPC volledig heeft geliberaliseerd.

c) De fiscale dimensie van GATS

1) Algemeen

Wat de verenigbaarheid van de DDB met GATS betreft zijn twee bepalingen van GATS van belang. Zij geven uiting aan een algemeen non-discriminatiebeginsel: 1) de meestbegunstigingsclausule (“*most-favoured-nation*”-clause) (art. II GATS) en de nationale behandeling (“*national treatment*”) van binnen- en buitenlandse diensten en dienstverleners (art. XVII GATS).

De meestbegunstigingsclausule als beschreven in artikel II GATS¹³¹ houdt enerzijds in dat als een lid een voordeel toekent aan een ander lid, dit meteen ook voor alle andere leden moet gelden. Anderzijds mag een lid, eenmaal de buitenlandse diensten zijn grens overschreden hebben, hieraan in begin-

sel geen minder gunstige behandeling geven dan aan de eigen, binnenlandse diensten. De ingevoerde diensten moeten m.a.w. een nationale behandeling (*national treatment*) krijgen (art. XVII GATS). Ten aanzien van de dienstverleners wordt “*national treatment*” als volgt begrepen: “*treating all service providers – in a given sector and mode of supply – located within the territory of a Member in a non-discriminatory manner, irrespective of nationality or ownership*”.¹³² Hieruit blijkt dat de lokalisatie binnen hetzelfde territorium van de dienstverlener van belang is bij de beoordeling van het al dan niet discriminerend karakter van een nationale behandeling. Op dit element wordt verder nog dieper ingegaan bij de beoordeling van de DDB (zie *infra*, 3)).

2) Belang van de kwalificatie van DDB als een directe dan wel als een indirecte belasting

Hiervoor is reeds aangegeven dat zowel in het Belgische voorstel als in het Europese voorstel wordt uitgegaan van de kwalificatie van de DDB als een *indirecte* belasting, maar dat de afdeling van de Raad van State alleszins wat betreft het Belgische voorstel van oordeel was dat “*zoals de belasting geconcipieerd is, 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*”.¹³³

Vanuit deze (mogelijke) kwalificatie als een *inkomstenbelasting* zag de Raad op het eerste gezicht ook geen problemen op het gebied van een discriminatie in het licht van de WTO-regels.

Hoewel deze “inkomstenbelasting” enkel de grootste wereldspelers viseert van buiten de EU en mogelijk discriminerend zou kunnen zijn, wijst de Raad¹³⁴ op een mogelijke ver-

126. J.F. PINTO NOGUEIRA, “European Union – The compatibility of the EU digital Services tax with EU and WTO Law: *Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*”, *International Tax Studies* 2019, vol. 2, nr. 1, 18 februari 2019, punt 5, p. 14.

127. Ook hier kunnen bepaalde diensten die computergestuurd zijn vallen onder een andere rubriek omdat ze daar erg nauw aan verwant zijn. Denk bv. aan de computergestuurde reservatiesystemen in het kader van het luchtvervoer die zijn inbegrepen in de rubriek die betrekking heeft op het luchtvervoerdiensten.

128. www.docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=81272,77348,56640,10521,78671&CurrentCatalogueIdIndex=4&FullTextHash=371857150&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True.

129. GATS, *European Communities and their Member States – schedule of specific commitments GATS/SC/31*, 15 april 1994 (94-1029), p. 39

(www.docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=31391,10335,2244,15832,33570,37471,26509&CurrentCatalogueIdIndex=6&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True).

130. Wat betreft rubriek nr. 84 werden weliswaar enkele restricties voorzien, maar deze zijn voor deze analyse niet relevant: GATS, *European Communities and their Member States – schedule of specific commitments GATS/SC/31*, 15 april 1994 (94-1029), p. 31-32 (www.docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=31391,10335,2244,15832,33570,37471,26509&CurrentCatalogueIdIndex=6&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True).

131. Art. II GATS luidt als volgt:

Meestbegunstiging

1. Ten aanzien van alle maatregelen die onder deze Overeenkomst vallen, behandelt ieder Lid diensten en dienstverleners van een ander Lid terstond en onvoorwaardelijk niet ongunstiger dan soortgelijke diensten en dienstverleners uit enig ander land.

2. Een Lid mag een met lid 1 strijdige maatregel handhaven, mits een dergelijke maatregel is vermeld in de bijlage betreffende vrijstellingen van de toepassing van artikel II en aan de voorwaarden daarvan voldoet.

3. De bepalingen van deze Overeenkomst worden niet zodanig uitgelegd dat een Lid hierdoor wordt verhinderd aangrenzende landen voordelen toe te staan of te verlenen om het handelsverkeer dat beperkt is tot plaatselijk voortgebrachte en verbruikte diensten in naast elkaar liggende grenszones te vergemakkelijken.

132. J.F. PINTO NOGUEIRA, “European Union – The compatibility of the EU digital Services tax with EU and WTO Law: *Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*”, *International Tax Studies* 2019, vol. 2, nr. 1, 18 februari 2019, punt 5, p. 15, met verwijzing naar: F. WEISS, “The General Agreement on Trade in Services 1994”, *Common Market Law Review* 1995, p. 1206.

133. Adv.RvS nr. 67.033/3 van 5 mei 2020 bij het wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0096/004, nr. 5, 6.

134. Adv.RvS nr. 67.033/3 van 5 mei 2020 bij het wetsvoorstel houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0096/004, opmerking 6.2. Zoals hoger reeds aangegeven bestaat ook inzake het Europese voorstel van de DDB in de literatuur twijfel of deze wel degelijk een indirecte belasting is. Zo kwalificeert J.F. Pinto Nogueira de DDB als vormgegeven in het Europese voorstel van richting als een directe belasting. J.F. PINTO NOGUEIRA, “European Union – The compatibility of the EU digital Services tax with EU and WTO Law: *Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*”, *International Tax Studies* 2019, vol. 2, nr. 1, 18 februari 2019, punt 5.5, p. 16.



antwoording in het licht van artikel XIV (“General Exceptions”), *sub* (d), van de GATS dat luidt als volgt:

“Subject to the requirement that such measures are not applied in a manner which would constitute a means of arbitrary or unjustifiable discrimination between countries where like conditions prevail, or a disguised restriction on trade in services, nothing in this Agreement shall be construed to prevent the adoption or enforcement by any Member of measures: (...) (d) inconsistent with Article XVII¹³⁵, provided that the difference in treatment is aimed at ensuring the equitable or effective (...) imposition or collection of direct taxes in respect of services or service suppliers of other Members; (...)” (eigen benadrukking).

Deze motivering gaat echter niet op wanneer de DDB niet zou kwalificeren als een directe belasting maar als een indirecte belasting. Voor die hypothese is een verdere analyse van GATS vereist (zie *infra*, 3)).

3) DDB: discriminatie tussen dienstverleners op grond van inkomstendrempels

De DDB is voorwerp van kritiek omdat de drempels die in de unilaterale regelingen (zie bv. wat betreft België *sub* I., D.) en in het Europese voorstel (zie *sub* II., A.) worden gehanteerd om de toepassing van de DDB af te bakenen een discriminatie inhouden die niet verenigbaar zou zijn met het WTO-recht.¹³⁶ Deze kritiek werd – wat betreft het Europese voorstel (zie *sub* II., A.) – expliciet verwoord door de Commissie voor Financiën van de US Senate.¹³⁷

Zij oordeelde dat “the turnover thresholds for the proposal are discriminatory, putting in-scope companies at a competitive disadvantage without objective justification. This raises concerns about the EU DST’s Proposal’s compliance with the EU’s national treatment commitments under the World Trade Organization General Agreement on Trade in Services”.

De drempels die in de voorgestelde DDB-regelingen worden ingevoerd hebben als zodanig geen betrekking op de omschrijving van de belastbare diensten doch wel op de omschrijving van de belastingplichtige dienstverleners.

Bij de beoordeling of het door deze drempels gemaakte onderscheid gerechtvaardigd is, rijst de vraag of het gemaakte onderscheid relevant is voor het door de DDB nagestreefde

doel. Voor de Europese Commissie is die verantwoording er wel degelijk. In de toelichting bij het voorstel voor de richtlijn wordt het gehanteerde onderscheidingscriterium als volgt gerechtvaardigd¹³⁸:

“De eerste drempel (totale jaarlijkse wereldwijde inkomsten) beperkt de toepassing van de belasting tot bedrijven van een bepaalde omvang, namelijk de bedrijven die een sterke marktpositie hebben verworven waardoor zij relatief meer baat hebben van netwerkeffecten en de exploitatie van big data, en die bijgevolg hun bedrijfsmodellen opbouwen rond gebruikersparticipatie. Dergelijke bedrijfsmodellen, die leiden tot een grotere kloof tussen de plaats waar de winsten worden belast en die waar waarde wordt gecreëerd, zijn de modellen die onder het toepassingsgebied van de belasting vallen. De economische positie van de bedrijven die als belastingplichtigen kwalificeren, moet worden gezien als een teken dat zij een groot aantal gebruikers kunnen aantrekken, wat noodzakelijk is voor de levensvatbaarheid van dergelijke bedrijfsmodellen. Bovendien is agressieve fiscale planning ook een praktijk die meer binnen de mogelijkheden van grotere bedrijven ligt. Om die reden is dezelfde drempel voorgesteld in andere initiatieven van de Unie, zoals de CCCTB. De drempel moet ook voor rechtszekerheid zorgen en het voor bedrijven en belastingautoriteiten eenvoudiger en goedkoper maken om te bepalen of een entiteit DDB-plichtig is (...).

De tweede drempel daarentegen (totale jaarlijkse belastbare inkomsten in de Unie) beperkt de toepassing van de belasting tot gevallen waarin sprake is van een aanmerkelijke digitale voetafdruk op het niveau van de Unie wat de onder de DDB vallende inkomsten betreft. Deze drempel wordt vastgesteld op Unieniveau om verschillen in marktgroottes die er binnen de Unie kunnen bestaan, buiten beschouwing te laten.” (eigen benadrukking).

Hieruit blijkt dat de drempels gericht zijn op de omschrijving van de belastingplichtige dienstverleners. In zoverre de diensten van op afstand worden aangeboden door dienstverleners van buiten de grenzen van de EU kan echter geen sprake zijn van schending van artikel XVII GATS: binnen het EU-territorium worden immers alle digitale dienstverleners gelijk behandeld (zie *supra*, 1. *in fine*). De omstandigheid dat *de facto* dienstverleners die opereren vanuit de US zouden worden gediscrimineerd lijkt o.i. om die reden niet strijdig met GATS.

135. Dat artikel XVII (“National Treatment”) luidt:

“1. In the sectors inscribed in its Schedule, and subject to any conditions and qualifications set out therein, each Member shall accord to services and service suppliers of any other Member, in respect of all measures affecting the supply of services, treatment no less favourable than that it accords to its own like services and service suppliers.

2. A Member may meet the requirement of paragraph 1 by according to services and service suppliers of any other Member, either formally identical treatment or formally different treatment to that it accords to its own like services and service suppliers.

3. Formally identical or formally different treatment shall be considered to be less favourable if it modifies the conditions of competition in favour of services or service suppliers of the Member compared to like services or service suppliers of any other Member.”

136. J.F. PINTO NOGUEIRA, “European Union – The compatibility of the EU digital Services tax with EU and WTO Law: *Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*”, *International Tax Studies* 2019, vol. 2, nr. 1, 18 februari 2019, punt 5, p. 14.

137. Zie US Brief van het US Committee on Finance of the United States Senate tot de voorzitter van de Europese Raad en tot de voorzitter van de Europese Commissie ondertekend door de senatoren O. Hatch and R. Wyden (18 oktober 2018): www.finance.senate.gov/imo/media/doc/2018-10-18%20OGH%20RW%20to%20Juncker%20Tusk.pdf. Zie ook: G.C. HUFBAUER and Z.L. LU, *The European Union’s Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff*, Policy Brief, Peterson Institute For International Economics, 18-15, juni 2018, 11 p.

138. Voorstel (Comm.) voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaaldienstbelasting op inkomen uit de levering van bepaalde digitale diensten, 21 maart 2018, COM/2018/0148 final – 2018/073 (CNS), p. 11.



C. Verzoenbaarheid met dubbelbelastingverdragen

De vraag rijst of de voorlopige maatregelen gericht op het belasten van de gedigitaliseerde economie, zoals de DDB – die, zoals gezegd, gemengde kenmerken vertonen van zowel een inkomstenbelasting als een consumptiebelasting – wel onder het materiële toepassingsgebied van de dubbelbelastingverdragen vallen.¹³⁹

Krachtens artikel 2 van het OESO-Modelverdrag zijn de dubbelbelastingverdragen van toepassing op de belastingen “die worden geheven naar het gehele inkomen, naar het gehele vermogen of naar bestanddelen van het inkomen of het vermogen”, ongeacht de wijze van heffing. Bovendien voorziet artikel 2, lid 4 van het OESO-Modelverdrag erin dat het toepassingsgebied ook de “toekomstige belastingen” bevat, nl. “alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van de verdragen naast of in de plaats van de bestaande belastingen worden geheven”.

Vooreerst dient opgemerkt te worden dat artikel 2 van het OESO-Modelverdrag geen onderscheid maakt tussen directe belastingen enerzijds en indirecte belastingen anderzijds.¹⁴⁰ In de plaats daarvan focust het artikel zich alleen op de belastingen op *inkomsten of elementen daarvan*. Hierbij is de centrale vraag of de DDB kan worden beschouwd als een belasting op inkomen of bestanddelen daarvan.

In de context van het interim-rapport vestigde de OESO reeds uitgebreid de aandacht op het toepassingsgebied van artikel 2 van het OESO-Modelverdrag. In dit verband merkt de OESO op dat een belasting die onder het toepassingsgebied van belastingverdragen valt in de regel er een is die focust op “*the supplier, rather than on the supply*”.¹⁴¹ Voorts wijst de OESO erop dat een inkomstenbelasting gewoonlijk rekening houdt met de economische situatie en de kenmerken van de belastingplichtige.¹⁴² Dat de belasting geïnd wordt in hoofde van de digitaaldienstverrichter en dat de entiteit pas belastingplichtig is indien een omzeldrempel wordt overschreden, volstaat volgens de OESO niet om de belasting binnen de toepassingsfeer van het belastingverdrag te bren-

gen.¹⁴³ Belangrijk om te signaleren is dat een *equalization levy* die verrekenbaar zou zijn met de vennootschapsbelasting de kans zou vergroten om door artikel 2 van het OESO-Modelverdrag gevat te worden.¹⁴⁴

S. Wagh merkt op dat het enkele feit dat een belasting wordt geheven over omzet en niet over het inkomen niet betekent dat geen sprake kan zijn van een soortgelijke belasting als een belasting op inkomsten of kapitaal.¹⁴⁵ Volgens de auteur kan de Indische *equalization levy* binnen het toepassingsgebied van artikel 2 OESO-Modelverdrag vallen omdat deze vergelijkbaar is met een belasting die wordt ingehouden op royalty's of fees voor technische diensten.

Niettegenstaande de diverse bedenkingen in de literatuur of alle unilaterale belastingmaatregelen terecht buiten het toepassingsgebied van belastingverdragen worden gehouden, i.h.b. de Indische *equalization tax*¹⁴⁶, wordt over het algemeen de visie gedeeld dat de Europese DDB niet als een belasting op inkomen of elementen daarvan gezien kan worden.¹⁴⁷ Zo stelt D. Hohenwarter dat de Europese DDB als belasting op de omzet uit specifieke diensten, dewelke geen rekening houdt met de concrete situatie van de dienstverleners (incl. hun kosten) en geen link maakt met het belastingstelsel van de lidstaten, niet aanzien kan worden als een inkomstenbelasting.¹⁴⁸

Het uitgangspunt dat de Europese DDB niet onder het toepassingsgebied van artikel 2 OESO-Modelverdrag valt, betekent eveneens dat de belastingplichtigen geen beroep kunnen doen op artikel 23 OESO-Modelverdrag (*i.e.* vermijdingsbepaling), met (mogelijks) dubbele taxatie tot gevolg. De heffing wordt immers niet beperkt in de gebruiksjurisdicties noch zal moeten worden voorkomen in de domiciliestaat.

In de veronderstelling dat de DDB toch zou kwalificeren als een belasting naar het inkomen of elementen daarvan als bedoeld in artikel 2 OESO-Modelverdrag dan kan de heffing mogelijks wel in conflict komen met de belastingverdragen. Zoals hoger vermeld, vereist de erkenning van een traditionele vaste inrichting op basis van artikel 5 OESO-Modelverdrag een materiële of personele component, terwijl er in de gedigitaliseerde wereld net weinig of zelfs helemaal geen fysieke aanwezigheid (qua menselijke interventie of lokale

139. Voor een gedetailleerde bespreking over de toepassing van art. 2 OESO-Modelverdrag in het kader van *equalization taxes*, zie W. CUI, “The superiority of the Digital Services Tax Over ‘Significant Digital Presence’ Proposals”, *National Tax Journal* 2019, 72:4, 839-856; D. HOHENWARTER, G. KOFLER, G. MAYR en J. SINNIG, “Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties”, *Intertax* 2019, 47, p. 140; 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, 46(6/7), 573-578.

140. OESO-Commentaren 2017, art. 2, § 1. Hierbij wordt de opmerking gemaakt dat de veel te onnauwkeurige term “directe belastingen” wordt vermeden.

141. OESO 2018 *Interim Rapport*, § 421.

142. OESO 2018 *Interim Rapport*, § 417.

143. OESO 2018 *Interim Rapport*, § 420.

144. G. KOFLER en J. SINNIG, “Equalization Taxes and the EU’s Digital Services Tax”, *Intertax* 2019, 47(2), 186.

145. S. WAGH, “The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy”, *Bulletin International Taxation* 2016, 70(9), 550. Zie ook F. VAN HORZEN en A. VAN ESDONK, “Proposed 3% Digital Services Tax”, *ITPJ* 2018, 25(4), 267-272.

146. S. WAGH, “The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy”, *Bulletin International Taxation* 2016, 70(9), 543 *et seq.*; 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, 46(6/7), 575.

147. D. HOHENWARTER, G. KOFLER, G. MAYR en J. SINNIG, “Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties”, *Intertax* 2019, 47(2), 140-141; G. KOFLER en J. SINNIG, “Equalization Taxes and the EU’s Digital Services Tax”, *Intertax* 2019, 47(2), 195; Advies Europees Economisch en Sociaal Comité ECO/459 over de belasting op winsten van multinationals in de digitale economie, § 1.5 en 2.4; 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, 46(6/7), 577; T. O’SHEA, “Comments on the EU’s Proposed Indirect Digital Service Tax”, *Tax Notes Int.* 2018, 1377; *contra* F. VAN HORZEN en A. VAN ESDONK, “Proposed 3% Digital Services Tax”, *ITPJ* 2018, 25(4), 267-272.

148. D. HOHENWARTER, G. KOFLER, G. MAYR en J. SINNIG, “Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties”, *Intertax* 2019, 47(2), 144.



infrastructuur) nodig is om winst te behalen of te verkrijgen in een land. Wanneer er geen vaste inrichting kan worden geïdentificeerd in de gebruikersjurisdictie(s), zal de winst van digitale bedrijven conform artikel 7 van het OESO-Modelverdrag enkel in de woonstaat aan belastingheffing onderworpen worden. Bijgevolg zullen de gebruikersjurisdicties – bij gebrek aan fysieke aanwezigheid van de zgn. internetgiganten – geen recht hebben om de DDB te heffen op basis van de afgesloten belastingverdragen. Bovendien dient opgemerkt te worden dat er steeds rekening zal moeten worden gehouden met de antidiscriminatiebepaling van artikel 24 OESO-Modelverdrag.

Veel landen die hebben doorgezet met een unilaterale invoering van een DDB of afgeleiden daarvan, karakteriseren de heffing – wellicht bewust om voormelde redenen – niet als een inkomstenbelasting. Mogelijk ligt hierin ook de verklaring waarom in de verantwoording bij het amendement nr. 9, waardoor in het Belgische wetsvoorstel de regeling tot verrekening van de DDB wordt weggelaten, uitdrukkelijk wordt aangegeven dat de DDB een indirecte belasting is (zie I., F.).¹⁴⁹ Het is duidelijk niet de bedoeling om de DDB als een inkomstenbelasting te beschouwen. De afdeling wetgeving van de Raad van State had, zoals hoger reeds aangegeven (zie IV., A.), opgemerkt dat de ontworpen DDB veeleer op een inkomstenbelasting lijkt en spoorde de indienster van het voorstel aan om in voorkomend geval dit karakter van de DDB als inkomstenbelasting uitdrukkelijker tot uiting te brengen in de tekst van de wet.¹⁵⁰ In het amendement nr. 9 werd hieraan geen gevolg gegeven. Wel integendeel, er wordt uitdrukkelijk aangegeven dat het een indirecte belasting is.

D. Verzoenbaarheid met Europeesrechtelijke beginselen

Inzake de verenigbaarheid van het Europese DDB-voorstel oordeelde de Europese Commissie dat:

“The preferred interim option is compatible with the fundamental freedoms of the TFEU. Currently Member States are allowed to design their own direct tax systems, however, they have to respect the obligations imported by the treaties. Considering its main features, the interim solution would not infringe the internal market freedoms of establishment (art. 49 TFEU) and to provide services (art. 56 TFEU) as interpreted by the CJEU. The scope of the tax will include both non-resident and domestic transactions and companies. Cross-

*border activities/companies will be not taxed heavier than similar domestic ones. In the light of the CJEU, only one rate will apply.”*¹⁵¹

De Europese Commissie is derhalve overtuigd dat de Europese DDB niet strijdig kan bevonden worden met de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van diensten. Dit standpunt wordt nochtans niet gedeeld in de rechtsleer. Verschillende auteurs waarschuwen dat de Europese DDB een schending kan inhouden niet enkel van de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van diensten, doch ook van het vrij verkeer van goederen.¹⁵² De vraag rijst of deze kritiek ook geldt voor het Belgische DDB-voorstel, dat in belangrijke mate op het Europese voorstel is geïnspireerd. Op deze vraag wordt hierna ingegaan.

Behoudens de verenigbaarheid met de genoemde Europese vrijheden, wordt hierna ook stilgestaan bij de relatie van het Belgische DDB-voorstel met artikel 401 van de btw-richtlijn, alsook met de Europese principes inzake staatssteun.

1. Vrijheid van vestiging

Zoals hoger aangegeven (zie I., E.) is de ontworpen Belgische DDB verschuldigd door ondernemingen met 750 miljoen EUR aan wereldwijde inkomsten uit digitale diensten en 5 miljoen EUR aan inkomsten uit deze digitale diensten in België. Het toepassingsgebied is bewust beperkt tot de zogenaamde “internetgiganten” die thans zoals beschreven in de toelichting bij het wetsvoorstel¹⁵³, in de EU ontkomen aan enige belastingheffing.

Hieruit kan worden afgeleid dat de indienster van het voorstel tot doel heeft om (groepen van) ondernemingen van een bepaalde omvang te belasten indien zij actief zijn op de lokale markt zonder er enige vorm van fysieke aanwezigheid te hebben. Hoewel het wetsvoorstel geen onderscheid maakt tussen binnenlandse en buitenlandse ondernemingen, kan de vraag worden gesteld of de belasting niet voornamelijk door buitenlandse ondernemingen zal worden gedragen.

In dit verband, kan worden verwezen naar een economische impactstudie uit 2019 omtrent de Franse DDB. Uit deze studie is gebleken dat van de 27 ondernemingen die door de Franse DDB worden geraakt, slechts één onderneming haar oorsprong had in Frankrijk.¹⁵⁴

Deze cijfers werden door de Verenigde Staten aangegrepen om de Franse DDB te bestrijden.

149. Amendement nr. 9 van mevrouw Mats c.s., *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/005, p. 15.

150. Adv.RvS. nr. 67/033/3 bij het wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0096/004, nr. 5.

151. Europese Commissie, 21 maart 2018, 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, Commission Staff Working Document, SWD(2018) final, Annex 11, 148, IA report (*europa.eu*).

152. De standpunten van deze auteurs worden verder in dit hoofdstuk (IV., D.) weergegeven en vermeld.

153. Wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0096/001, p. 5.

154. J. PELLEFIQUE, “The French Digital Service Tax: An Economic Impact Assessment”, Mar. 19, 2019, 51; J. GIRAUD (Reporter General), *Report of the Committee on Finance, the General Economy and Budgetary Control*, 79 (statement of Mr. Giraud), 2019.



Company Groups Expected To Be Covered by the DST ⁹¹			
Company Group (Covered Brands)	Nationality	Advertising	Marketplace
Airbnb	USA		X (travel services)
Alibaba	China		X (retail)
Alphabet Inc. (Google, YouTube)	USA	X	X (apps)
Amadeus	Spain		X (travel services)
Amazon	USA	X	X (retail)
Apple	USA		X (apps)
Axel Springer (Seloger)	Germany		X (real estate)
Booking Holdings Inc.	USA		X (travel services)
Criteo	France	X	
eBav	USA	X	X (retail)

Uittreksel uit: Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974, pagina 24, Report_On_France's_Digital_Services_Tax.pdf (ustr.gov).

Hoewel geen soortgelijke cijfers beschikbaar zijn over de voorgestelde Belgische DDB, kan met grote waarschijnlijkheid worden aangenomen dat deze belasting vooral gevolgen zal hebben voor buitenlandse (groepen van) ondernemingen.

a) Hof van Justitie 3 maart 2020, *Vodafone Magyarország*

In de zaak *Vodafone Magyarország*, werd aan het Hof van Justitie de prejudiciële vraag gesteld of de artikelen 49 en 54 VWEU zo moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale maatregel waarvan de effectieve fiscale last wordt gedragen door belastingplichtigen die in buitenlandse handen zijn.¹⁵⁵

De beoogde nationale maatregel was een Hongaarse belasting op de omzet van telecomoperatoren, waarvan het progressieve karakter tot gevolg heeft dat de effectieve last van die belasting hoofdzakelijk wordt gedragen door ondernemingen die direct of indirect onder zeggenschap staan van een buitenlandse entiteit.¹⁵⁶

De Hongaarse wet maakte echter op geen enkele wijze een onderscheid tussen ondernemingen op basis van de plaats van hun zetel. Er was dus geen sprake van directe discriminatie. Het is evenwel vaststaande rechtspraak van het Hof van Justitie dat niet alleen de directe discriminatie op basis van de zetel van vennootschappen is verboden, maar ook alle verkapt vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden.¹⁵⁷ In het arrest *Anged* had het Hof van Justitie eerder al geoordeeld dat “een verplichte heffing die in een ogenschijnlijk objectief onderscheidingscriterium voorziet maar, gelet op de kenmerken ervan, de facto in de meeste gevallen ondernemingen met zetel in een andere lidstaat in een vergelijkbare situatie als die van ondernemingen met zetel in de

lidstaat van heffing benadeelt, indirecte discriminatie is op grond van de zetel van de vennootschappen die krachtens de artikelen 49 en 54 VWEU verboden is”.¹⁵⁸

Uit de opmerkingen van de Hongaarse regering voor het Hof is gebleken dat het grootste gedeelte van de belasting wordt gedragen door belastingplichtigen die in handen zijn van natuurlijke of rechtspersonen uit andere lidstaten.¹⁵⁹ Volgens advocaat-generaal KOKOTT ligt de verklaring hiervoor in het feit dat de Hongaarse telecommunicatiemarkt wordt gedomineerd door dergelijke belastingplichtigen, die op deze markt de grootste omzetten behalen.¹⁶⁰ Zij was eveneens van oordeel dat de omzet als belastinggrondslag voor de vaststelling van een directe belasting even neutraal is als bijvoorbeeld de winst (of het vermogen). De fundamentele vrijheden begunstigen het een noch het ander.¹⁶¹

Volgens het Hof van Justitie, zoals vermeld in het arrest *Hervis Sport*, “bestaat het gevaar dat de toepassing van de sterk progressieve tariefstructuur (...) op een grondslag bestaande in een geconsolideerde omzet in het nadeel werkt van met name belastingplichtigen die ‘verbonden’ zijn met vennootschappen met zetel in een andere lidstaat”.¹⁶² Dit nadeel kan zich dan kristalliseren in de vorm van een indirecte discriminatie ontstaan op grond van de zetel van de vennootschappen in de zin van de artikelen 49 en 54 VWEU.

Hoewel het Hof van Justitie in de *Vodafone Magyarország*-zaak verwijst naar voormelde rechtspraak, benadrukt het wel dat deze zaak verschilt van de zaak die heeft geleid tot het arrest *Hervis Sport*.¹⁶³ In het bijzonder had de *Hervis Sport*-zaak betrekking op de toepassing van zeer progressieve belastingtarieven over de omzet in combinatie met de toepassing van een consolidatie van behaalde omzetten door verbonden ondernemingen. Deze gelijktijdige toepassing had in die zaak tot gevolg dat de tot een groep van vennootschappen behorende belastingplichtigen werden belast op basis van een “fictieve” omzet.¹⁶⁴

In de *Vodafone Magyarország*-zaak oordeelde het Hof dat een (progressieve) belastingheffing kan worden gebaseerd op de omzet, aangezien het bedrag van de omzet een neutraal onderscheidingscriterium is en een relevante indicator vormt voor de draagkracht van de belastingplichtigen.¹⁶⁵ De artikelen 49 en 54 VWEU moeten zo worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen de invoering van een progressieve omzetbelasting waarvan de effectieve last hoofdzakelijk wordt gedragen door ondernemingen die direct of indirect onder zeggenschap staan van onderdanen van andere lidstaten of van vennootschappen die hun zetel hebben in een an-

155. HvJ 3 maart 2020, C-75/18, *Vodafone*, EU:C:2020:139, punt 15.

156. HvJ 3 maart 2020, C-75/18, *Vodafone*, EU:C:2020:139, punt 38.

157. HvJ 3 maart 2020, C-75/18, *Vodafone*, EU:C:2020:139, punt 42, met verwijzing naar HvJ 26 april 2018, C-236/16 en C-237/16, *Anged*, EU:C:2018:291, punt 17; zie ook HvJ 5 februari 2014, C-385/12, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, EU:C:2014:47, punt 30.

158. HvJ 26 april 2018, C-236/16 en C-237/16, *Anged*, EU:C:2018:291, punt 18.

159. HvJ 3 maart 2020, C-75/18, *Vodafone*, EU:C:2020:139, punt 48.

160. Concl. Adv. Gen. KOKOTT, 13 juni 2019, C-75/18, *Vodafone Magyarország*, ECLI:EU:C:2019:492, punt 66.

161. Concl. Adv. Gen. KOKOTT, 13 juni 2019, C-75/18, *Vodafone Magyarország*, ECLI:EU:C:2019:492, punt 81.

162. HvJ 5 februari 2014, C-385/12, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, EU:C:2014:47, punt 39.

163. HvJ 3 maart 2020, C-75/18, *Vodafone Magyarország*, ECLI:EU:C:2020:139, punt 55.

164. HvJ 3 maart 2020, C-75/18, *Vodafone Magyarország*, ECLI:EU:C:2020:139, punt 55.

165. HvJ 3 maart 2020, C-75/18, *Vodafone Magyarország*, ECLI:EU:C:2020:139, punt 50.



dere lidstaat, ten gevolge van het feit dat die ondernemingen op de markt in kwestie de grootste omzetten behalen.¹⁶⁶

b) Impact op de Belgische DDB

Conform de besproken Hongaarse belasting, wordt de Belgische DDB berekend op basis van de bruto-inkomsten (omzet) uit de beoogde diensten, zonder dat een onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemingen op basis van de plaats van hun zetel. In lijn met de hierboven besproken rechtspraak kan dit bestempeld worden als een neutraal criterium en houdt dit geen directe discriminatie in.

De vraag rijst evenwel of sprake is van een indirecte discriminatie wanneer die heffing in een ogenschijnlijk objectief onderscheidingscriterium voorziet maar gelet op de kenmerken ervan in de meeste gevallen vennootschappen benadeelt die hun zetel hebben in een andere lidstaat en die zich in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met de situatie van vennootschappen met zetel in de lidstaat van heffing.

Anders dan de Hongaarse belasting voorziet de Belgische DDB niet in een progressief tarief maar wordt een “flat rate” van 3% geheven op de omzet verkregen uit de beoogde diensten, althans indien de voorgeschreven omzetrempels worden behaald.

Toepassing van voormelde drempels (zie I., E.), waarbij de heffing van de DDB beperkt wordt tot digitale dienstverleners met een significante omzet, tezamen met voormeld tarief van 3%, creëert echter een soortgelijk effect als een progressieve belasting: de “internetgiganten” met een hoge omzet dragen een zwaarder steentje bij tot de belasting terwijl kleine vennootschappen met een lage omzet *de facto* vrijgesteld zijn van de belasting.

Volgens de *memorie van toelichting* bij het Belgische DDB-voorstel, beperkt “*de eerste drempel (totale jaarlijkse wereldwijde inkomsten) (...) de toepassing van de belasting tot bedrijven van een bepaalde omvang, namelijk de bedrijven die een sterke marktpositie hebben verworven, waardoor zij relatief meer baat hebben van netwerkeffecten en de exploitatie van big data, en die bijgevolg hun bedrijfsmodellen opbouwen rond gebruikersparticipatie*”.¹⁶⁷

Hierbij worden kleine ondernemingen en starters van het toepassingsgebied van de belasting uitgesloten omdat de nalevingslasten naar alle waarschijnlijkheid een onevenredig effect op hen zouden hebben.¹⁶⁸

In de mate dat er enige discussie is omtrent het doel van het Belgische DDB-voorstel, kan verwezen worden naar de parlementaire voorbereiding waaruit blijkt dat het doel is “op

Belgisch niveau een voorlopige belasting in te stellen op de belangrijkste digitale diensten (DDB) van de ‘internetgiganten’ die thans aan enige belastingheffing in de EU ontkomen”.¹⁶⁹

Het moge duidelijk zijn dat de Belgische DDB welgericht de nadruk legt op “internetgiganten”, waarbij kleine spelers principieel buiten schot blijven. Het komt ons voor dat in lijn met de rechtspraak van het Hof van Justitie in de *Vodafone Magyarorszag-zaak*¹⁷⁰ deze wettelijke regeling niet strijdig is met de artikelen 49 en 54 VWEU.

2. Vrij verkeer van goederen

Artikel 110 VWEU bepaalt dat lidstaten geen discriminerende belastingmaatregelen, inclusief belastingmaatregelen die protectionistisch zijn, mogen heffen op goederen die voortkomen uit andere lidstaten.

Deze bepaling heeft als doel het vrij verkeer van goederen tussen de lidstaten onder normale concurrentieverhoudingen te verzekeren door elke vorm van bescherming uit te sluiten die het gevolg kan zijn van de toepassing van binnenlandse belastingen die discriminerend zijn ten opzichte van producten uit andere lidstaten.¹⁷¹ Artikel 110 VWEU beoogt de volstrekte neutraliteit van de binnenlandse belastingen te waarborgen ten aanzien van de mededinging tussen nationale en geïmporteerde producten.¹⁷²

Het toepassingsgebied van artikel 110 VWEU is beperkt tot goederen en strekt zich niet uit tot diensten. Deze bepaling biedt wel een bescherming tegen indirecte discriminatie. Het Hof van Justitie heeft meermaals erkend dat indien de voorwaarden voor een rechtstreekse discriminatie niet zijn vervuld, een binnenlandse belasting toch nog indirect discriminerend kan zijn wegens haar gevolgen.¹⁷³

De vraag rijst of deze bescherming tegen indirecte discriminatie zo ruim kan worden uitgelegd dat zij ook betrekking kan hebben op een binnenlandse belasting op *diensten* die de levering van goederen ondersteunen, ervan uitgaande dat deze belasting een impact heeft op goederentransacties. In de rechtsleer¹⁷⁴ wordt deze ruime interpretatie verdedigd op basis van de bewoording en het doel van artikel 110 VWEU, alsook verwijzend naar de rechtspraak van het Hof van Justitie.¹⁷⁵

Voor de Belgische DDB kan deze bepaling van belang zijn voor zogenaamde digitale bemiddelingsdiensten. Zoals hoger toegelicht (zie I., C.) zijn dit diensten die bestaan uit de terbeschikkingstelling van veelzijdige digitale interfaces, die

166. HvJ 3 maart 2020, C-75/18, *Vodafone Magyarorszag*, ECLI:EU:C:2020:139, punt 56. Zie ook: HvJ 3 maart 2020, C-232/18, *Tesco-Global Arbazak Zrt*, EU:C:2020:140, punten 75 en 76.

167. *Toelichting*, Parl.St. Kamer 2019, nr. 55-0096/001, 12.

168. *Toelichting*, Parl.St. Kamer 2019, nr. 55-0096/001, 12.

169. *Toelichting*, Parl.St. Kamer 2019, nr. 55-0096/001, 1.

170. HvJ 3 maart 2020, C-75/18, *Vodafone Magyarorszag*, ECLI:EU:C:2020:139, punt 56.

171. HvJ 27 februari 1980, C-171/78, *Commissie / Denemarken*, ECLI:EU:C:1980:54, punt 4.

172. HvJ 27 februari 1980, C-171/78, *Commissie / Denemarken*, ECLI:EU:C:1980:54, punt 4.

173. HvJ 5 oktober 2006, C-290/05 en C-333/05, *Nádasdi en Németh*, ECLI:EU:C:2006:652, punt 47; HvJ 7 april 2011, C-402/09, *Ioan Tatu / Statul român prin Ministerul Finantelor si Economiei and Others*, ECLI:EU:C:2011:219, punt 37.

174. C. DIMITROPOULOU, “The Proposed EU Digital Services Tax: An Anti-Protectionist Appraisal Under EU Primary Law”, *Intertax* 2019, 47(3), 274.

175. HvJ 16 februari 1977, C-20/76, *Schöttle & Söhne OHG / Finanzamt Freudenstadt*, ECLI:EU:C:1977:26, punten 13-14.



gebruikers in staat stellen 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 kunnen faciliteren.

Hoewel de DDB wordt geheven op de omzet verkregen uit de digitale dienst, kan de DDB een kostprijsverhogend effect hebben wegens het economisch doorrekenen van de belastingkost door de uitbater van de digitale interface.¹⁷⁶ De DDB kan dus mogelijks gezien worden als een indirecte belasting op goederen, waardoor de DDB in het bereik komt van artikel 110 VWEU.¹⁷⁷

Volledigheidshalve wordt ook nog de aandacht gevestigd op de artikelen 34 en 35 VWEU, die voorzien in een verbod op non-tarifaire belemmeringen voor respectievelijk in- en uitvoer. Hiermee worden kwantitatieve beperkingen zoals quota, in- of uitvoerbeperkingen en maatregelen van gelijke werking verboden. In het leerstuk van maatregelen van gelijke werking als kwantitatieve beperkingen¹⁷⁸ wordt gewezen op de mogelijkheid van kwantitatieve beperkingen op het vrij verkeer van goederen en diensten bij de toepassing van de Europese DDB. Dimitropoulou¹⁷⁹ maakt hierbij een vergelijking tussen onder andere traditionele en digitale advertentie-diensten, waarbij enkel deze laatste onderworpen zijn aan de DDB-(administratieve) verplichtingen, wat een impact kan hebben op de competitiviteit en mogelijks averechts werkt ten aanzien van de digitale eengemaakte markt voor Europa.

3. *Vrij verkeer van diensten*

Het leerstuk van maatregelen van gelijke werking als kwantitatieve beperkingen (zie *supra*, 2.), heeft het Hof van Justitie ook doorgetrokken tot het vrij verkeer van diensten.

Zo oordeelde het Hof van Justitie in het arrest *Säger* dat artikel 56 VWEU niet alleen de afschaffing van iedere discriminatie van de dienstverrichter op grond van diens nationaliteit verlangt, maar tevens de opheffing van iedere beperking – ook indien deze zonder onderscheid geldt voor binnenlandse dienstverrichters en dienstverrichters uit andere lidstaten – die de werkzaamheden van de dienstverrichter die in een andere lidstaat is gevestigd en aldaar rechtmatig gelijksoortige diensten verricht, verbiedt of anderszins belemmert.¹⁸⁰ Het Hof vermeldt hierbij dat enige beperking op het vrij verkeer van diensten des te minder toelaatbaar is wanneer de dienst wordt verleend zonder dat de dienstverrichter zich hoeft te

begeven naar het grondgebied van de lidstaat waarin de dienst wordt verricht.¹⁸¹

In het Belgische DDB-wetsvoorstel worden zowel binnenlandse als buitenlandse digitale dienstverleners beoogd, waarbij grensoverschrijdende activiteiten en bedrijven niet zwaarder worden belast dan vergelijkbare binnenlandse activiteiten en dienstverleners. Tot enig verschil in behandeling, en dus een schending van het vrij verkeer van diensten, tussen Belgische en buitenlandse digitale dienstverleners kan op basis hiervan moeilijk besloten worden.

Mogelijks kunnen buitenlandse digitale dienstverleners bij de implementatie van de DDB wel onderworpen zijn aan bijkomende administratieve verplichtingen, die voor binnenlandse vennootschappen niet nodig zijn aangezien zij reeds geïdentificeerd zijn bij de Belgische administratieve diensten. Het Hof van Justitie heeft in het verleden reeds geoordeeld over een inbreuk op het vrij verkeer van diensten wegens bijkomende administratieve verplichtingen die louter gelden voor niet-inwoners ter voldoening van lokale bronheffingsverplichtingen.¹⁸² Binnen de digitale sfeer, kan ook worden verwezen naar de prejudiciële vragen van de Italiaanse bestuursrechter inzake de Italiaanse “Airbnb tax”. In deze procedure wordt onder meer de vraag gesteld of het vrij verkeer van diensten zich verzet tegen welbepaalde fiscale en informatieverplichtingen opgelegd aan niet-inwoners.¹⁸³ In dit verband kan ook verwezen worden naar de lopende procedure voor het Belgische Grondwettelijk Hof waarbij de vernietiging wordt gevraagd – door Airbnb – van de informatieverplichting die rust op tussenpersonen in het kader van de gewestbelasting op toeristische logies.¹⁸⁴ Het Grondwettelijk Hof heeft in het raam van deze procedure prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie over onder meer de verenigbaarheid van deze verplichting met artikel 56 VWEU. De relevantie van deze rechtspraak, alsook voormelde procedure voor het Hof van Justitie, is op dit moment niet gekend voor de Belgische DDB aangezien het wetsvoorstel voor onder meer de invordering van de belasting de machtiging verleent aan de Koning om een aantal wetsbepalingen inzake vestigings- en invorderingsprocedures voor de DDB te bepalen.¹⁸⁵ Gelet op het voorgaande en rekening houdend met de tekst van het huidige wetsvoorstel, lijkt de Belgische DDB o.i. geen inbreuk te maken op het vrij verkeer van diensten (art. 56 VWEU).

176. C. DIMITROPOULOU, “The Proposed EU Digital Services Tax: An Anti-Protectionist Appraisal Under EU Primary Law”, *Intertax* 2019, 47(3), 275.

177. Voor een gedetailleerde uiteenzetting over de toepassing van deze bepaling op de Europese DDB verwijzen wij naar: C. DIMITROPOULOU, “The Proposed EU Digital Services Tax: An Anti-Protectionist Appraisal Under EU Primary Law”, *Intertax* 2019, 47(3), 268-281.

178. In het Engels: “Doctrine of measures having equivalent effect to quantitative restrictions” of “MEQR”.

179. C. DIMITROPOULOU, “The Digital Services Tax and Fundamental Freedoms: Appraisal Under the Doctrine of Measures Having Equivalent Effect to Quantitative Restrictions”, *Intertax* 2019, 47(1), 201-218.

180. HvJ 25 juli 1991, C-76/90, *Manfred Säger*, ECLI:EU:C:1991:331, punt 12.

181. HvJ 25 juli 1991, C-76/90, *Manfred Säger*, ECLI:EU:C:1991:331, punt 13.

182. HvJ 5 mei 2011, C-267/09, *Europese Commissie / Portugese Republiek*, ECLI:EU:C:2011:273.

183. Prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie 30 juni 2020, C-723/19, *Airbnb Ireland UC en Airbnb Payments UK Ltd / Agenzia delle Entrate*, ECLI:EU:C:2020:509.

184. GwH 26 november 2020, nr. 115/2020.

185. *Toelichting, Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/005, p. 37-38.



4. *Btw*

Het gemeenschappelijk (Europees) btw-stelsel berust op het beginsel dat tot en met de kleinhandelsfase van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.¹⁸⁶ 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. Om die reden voorziet artikel 401 van de btw-richtlijn¹⁸⁷ in het verbod voor lidstaten om een belasting in te voeren die het karakter heeft van een omzetbelasting.

Zoals besproken in IV., A., wordt de Belgische DDB aanzien als een “indirecte belasting”, gelet op de uitdrukkelijke vermelding van deze kwalificatie in een amendement bij het wetsvoorstel.¹⁸⁸

In zijn advies bij het wetsvoorstel van 23 januari 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) kwam de afdeling wetgeving van de Raad van State tot het besluit dat deze belasting niet het karakter heeft van een omzetbelasting, zodat artikel 401 van de btw-richtlijn zich niet tegen de invoering ervan verzet.¹⁸⁹

De rechtspraak van het Hof van Justitie, waarnaar de Raad van State verwijst, heeft betrekking op de eerder besproken Hongaarse belasting op de omzet van telecomoperatoren.¹⁹⁰

In de zaak *Vodafone* bracht het Hof van Justitie in herinnering dat iedere belasting die de wezenlijke btw-kenmerken bezit geacht wordt het goederen- en dienstenverkeer te belasten op vergelijkbare wijze als de btw, ook al zijn zij niet in alle onderdelen daaraan identiek.¹⁹¹

In voormelde rechtspraak van het Hof van Justitie, worden de volgende vier kenmerken erkend: i) de belasting is algemeen van toepassing op goederen- of dienstentransacties; ii) het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; iii) de heffing vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het

aantal transacties dat eraan voorafging; en iv) de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het proces voldane btw-bedragen op de verschuldigde btw in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt.¹⁹²

Vergelijkbaar met de Hongaarse omzetbelasting, bezit de Belgische DDB het wezenlijke derde en vierde kenmerk van de btw niet. De Belgische DDB is enkel verschuldigd door de belastingplichtigen binnen haar specifiek toepassingsgebied. Zodoende, wordt de belasting niet geheven in elke fase van het productie- en distributieproces. Bovendien heeft de belastingplichtige ook niet het recht om de belasting af te trekken die in de vorige fase van dat proces is voldaan.¹⁹³

Bijgevolg bezit de Belgische DDB niet alle wezenlijke kenmerken van de btw, zodat zij niet onder het verbod van artikel 401 van de btw-richtlijn valt.¹⁹⁴

5. *Staatssteun*

In zijn advies van 5 mei 2020 geeft de afdeling wetgeving van de Raad van State de aanbeveling om de Belgische DDB aan te melden als steunmaatregel op grond van artikel 108, 3. VWEU zodat de Europese Commissie hierover uitspraak kan doen. De formulering van het advies wijst erop dat deze aanmelding best “veiligheidshalve” wordt gedaan “mede gelet op de draconische sanctie die dreigt bij onterechte niet-aanmelding”.¹⁹⁵

Het doel van het wetsvoorstel is immers zoals reeds gemeld “op Belgisch niveau een voorlopige belasting in te stellen op de belangrijkste digitale diensten (DDB) van de ‘internetgiganten’ die thans aan enige belastingheffing in de EU ontkomen”.¹⁹⁶ In die zin zijn de drempelbedragen vermeld in artikel 5, § 5 van het wetsvoorstel opgezet om enkel digitale ondernemingen met een aanzienlijke economisch activiteit te capteren.¹⁹⁷

De vraag rijst of de DDB staatssteun is in de zin van artikel 107, 1. VWEU. Entiteiten waarvan de inkomsten de gestelde drempelbedragen niet overschrijden, zullen immers

186. HvJ 3 oktober 2006, C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, EU:C:2006:629, punt 21.

187. Richtlijn nr. 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 “betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde”.

188. Amendement nr. 9 van mevrouw Mats c.s., *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/005, p. 15.

189. Adv.RvS nr. 67.033/3 bij het wetsvoorstel van 23 januari 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “digitale reuzen”, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0096/004, punt 5.

190. HvJ 3 maart 2020, C-75/18, *Vodafone Magyarorszá*, ECLI:EU:C:2020:139.

191. HvJ 7 augustus 2018, C-475/17, *Viking Motors*, EU:C:2018:636, punt 37; HvJ 3 oktober 2006, C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, EU:C:2006:629, punt 26; HvJ 29 april 2004, C-308/01, *GIL Insurance e.a.*, EU:C:2004:252, punt 32 en HvJ 31 maart 1992, C-200/90, *Dansk Denkvit en Poulsen Trading*, EU:C:1992:152, punten 11 en 14.

192. HvJ 7 augustus 2018, C-475/17, *Viking Motors e.a.*, EU:C:2018:636, punt 37; HvJ 3 oktober 2006, C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, EU:C:2006:629, punt 26; HvJ 29 april 2004, C-308/01, *GIL Insurance e.a.*, EU:C:2004:252, punt 32 en HvJ 31 maart 1992, C-200/90, *Dansk Denkvit en Poulsen Trading*, EU:C:1992:152, punten 11 en 14.

193. Zie punt I, E. van deze bijdrage.

194. In die zin oordeelde het Hof van Justitie in de voormelde zaak *Vodafone Magyarorszá*. Zie ook naar analogie: HvJ 7 augustus 2018, C-475/17, *Viking Motors e.a.*, ECLI:EU:C:2020:139.

195. Adv.RvS nr. 67.033/3 van 5 mei 2020 bij het wetsvoorstel van 23 januari 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0096/004, punt 3.

196. Wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/001, 1.

197. Ter herinnering: het gaat om entiteiten waarvan de belastbare inkomsten uit de digitale diensten hoger is dan 750.000.000 EUR; en waarvan het belastbare inkomsten uit de digitale diensten in België hoger is dan 5.000.000 EUR



geen belasting moeten betalen. Volgens de Raad van State kan er dan ook worden geargumenteed dat voldaan is aan alle voorwaarden om van staatssteun te spreken: de steun (m.n. het niet onderworpen aan de DDB wegens niet overschrijding van de drempelbedragen) is gericht aan entiteiten die een economische activiteit verrichten, de steun is afkomstig van of toe te rekenen aan de staat, de steun levert de ondernemingen een economisch voordeel op en de steun lijkt op het eerste gezicht selectief en kan de mededinging potentieel vervalsen of de handel ongunstig beïnvloeden.¹⁹⁸ In dit verband kan verwezen worden naar de rechtspraak van het Gerecht inzake de Hongaarse omzetbelasting op advertentiediensten, alsook de beslissing van de Commissie in deze zaak.¹⁹⁹

a) Gerecht 27 juni 2019, Hongarije / Europese Commissie

De Hongaarse belasting is verschuldigd op de omzet verkregen uit de (internet)publicatie of uitzending van advertenties op audiovisuele media en klassieke platformen (bv. kranten, aanplakking) binnen Hongarije. De verschuldigde belasting werd bepaald aan de hand van een progressief tarief van 0% tot 50%.

Op 12 maart 2015 stelde de Europese Commissie een formeel onderzoek in naar de Hongaarse omzetbelasting op advertentiediensten in het licht van de Europese staatssteunregels.²⁰⁰ De Commissie was van mening dat de progressiviteit van het belastingtarief en de bepalingen over de aftrek van overgedragen verliezen staatssteun vormden. Volgens de Commissie wordt door het progressieve belastingtarief een onderscheid gemaakt tussen ondernemingen met hoge advertentie-inkomsten (dus grote ondernemingen) en ondernemingen met lage advertentie-inkomsten (dus kleine ondernemingen) en dat aan laatstgenoemde ondernemingen een selectief voordeel wordt toegekend op grond van hun omvang.²⁰¹

Volgend op de publicatie van de beslissing tot onderzoek, werd de Hongaarse belasting in juni 2015 vereenvoudigd tot slechts twee geldende tarieven. Waarbij geen belasting verschuldigd was (0% tarief) op de eerste 100 miljoen HUF (ongeveer 312.000 EUR) aan omzet en een tarief van 5,30% van toepassing is op de omzet boven die drempel.²⁰²

Ongeacht deze wijziging, oordeelde de Europese Commissie in haar beslissing van 4 november 2016 dat de Hongaarse omzetbelasting op advertentiediensten verboden staatssteun uitmaakte onder toepassing van artikel 108, 3. VWEU.²⁰³ De

Commissie besliste dat het progressief belastingtarief een selectief voordeel verleende aan entiteiten met een lagere omzet (en dus kleine ondernemingen).²⁰⁴

Inzake de financiering met staatsmiddelen oordeelde de Commissie dat Hongarije, door de vaststelling van de wet op de advertentiebelasting door het Hongaarse Parlement, heeft afgezien van middelen die het had moeten ontvangen van ondernemingen met een lagere omzet (dus kleinere ondernemingen), indien die aan dezelfde belasting als ondernemingen met een hogere omzet (dus grotere ondernemingen) onderworpen waren geweest.²⁰⁵

Met betrekking tot het bestaan van een voordeel heeft de Commissie eraan herinnerd dat maatregelen die lasten verlichten welke normaliter door de ondernemingen worden gedragen, net als positieve prestaties, een voordeel vormen. De belastingheffing tegen een aanzienlijk lager belastingtarief had *in casu* de lasten verlicht die drukten op ondernemingen met een lage omzet ten opzichte van ondernemingen met een hoge omzet en vormde dus een voordeel ten gunste van kleinere ondernemingen in vergelijking tot grotere ondernemingen.²⁰⁶

Inzake de selectiviteit oordeelde de Commissie dat de progressieve tariefstructuur, doordat zij niet enkel marginale tarieven kent, maar ook gemiddelde tarieven die verschillen tussen ondernemingen, een afwijking vormde van het referentiesysteem bestaande uit de oplegging van een advertentiebelasting met één enkel tarief aan alle marktdeelnemers. De afwijking van het referentiesysteem door de progressieve structuur van de belasting werd volgens de Commissie niet gerechtvaardigd door de herverdelende functie van de belasting. De Commissie stelde vast dat alle marktdeelnemers onderworpen aan de Hongaarse advertentiebelastingen zich in vergelijkbare situaties bevonden. Bijgevolg, behoudens rechtvaardiging, moeten alle marktdeelnemers gelijk worden behandeld en hetzelfde deel van hun omzet afstaan ongeacht de grootte van hun omzet. Bovendien wijst de Commissie erop dat het onderwerpen van alle marktaandeelnemers aan een belasting met één enkel tarief er al voor zorgt dat ondernemingen met een hoger omzetcijfer meer bijdragen in belastingen.²⁰⁷

Hieruit kan worden geconcludeerd dat een progressieve omzetbelasting naar het oordeel van de Europese Commissie steeds, in afwezigheid van rechtvaardiging, verboden staatssteun in de zin van artikel 107, 1. VWEU uitmaakt.²⁰⁸

198. Adv.RvS nr. 67.033/3 van 5 mei 2020 bij het wetsvoorstel van 23 januari 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de "internetgiganten", *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0096/004, 5.

199. Ger. 27 juni 2019, T-20/17, *Hongarije / Europese Commissie*, ECLI:EU:T:2019:448; Commissie 4 november 2016, nr. SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN).

200. Commissie 12 maart 2015, nr. SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), www.ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/257499/257499_1642930_4_2.pdf.

201. Commissie 12 maart 2015, nr. SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), punten 19, 28 en 44.

202. Commissie 4 november 2016, nr. SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), punt 22, www.ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/257499/257499_1851246_114_2.pdf.

203. De Commissie oordeelde ook dat de maatregel die in 2013 verlieslatende ondernemingen toeliet om overgedragen verliezen aan te wenden, een selectief voordeel verleent dat staatssteun vormt. Commissie 4 november 2016, nr. SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN).

204. Commissie 4 november 2016, nr. SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), punt 71.

205. Commissie 4 november 2016, nr. SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), punt 42.

206. Commissie 4 november 2016, nr. SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), punt 44.

207. Commissie 4 november 2016, nr. SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), punt 53.

208. B. KAROLYI en R. SZUDOCZKY, "The Troubled Story of the Hungarian Advertisement Tax: How (Not) to Design a Progressive Turnover Tax", *Intertax* 2020, 48(1), 50.



Omtrent de gewijzigde belastingtarievenstructuur benadrukte de Commissie dat hierdoor nog steeds werd voorzien in een uitzondering voor ondernemingen met een omzet van minder dan 100 miljoen HUF (0%-tarief), terwijl ondernemingen met een hoger omzetcijfer 5,30% aan advertentiebelasting betaalden. Bijgevolg wordt de progressiviteit van de belasting nog steeds behouden voor ondernemingen met een omzet hoger dan het voormelde grensbedrag.²⁰⁹

In zijn beslissing van 27 juni 2019 vernietigde het Gerecht de gehele beslissing van de Europese Commissie omtrent de Hongaarse omzetbelasting.²¹⁰ Volgens het Gerecht werd onvoldoende aangetoond dat door de progressiviteit van de advertentiebelasting selectieve voordelen werden toegekend.²¹¹ Gelet op de progressiviteit van de betrokken belasting en op het ontbreken van gedifferentieerde tarieven voor bepaalde ondernemingen was het enige “normale” stelsel dat *in casu* in aanmerking kon worden genomen, de advertentiebelasting zelf met inbegrip van de enkelvoudige voet van progressieve tarieven en schijven.²¹²

Inzake de herverdelende functie stelde het Gerecht dat het *“redelijk is om te veronderstellen dat een onderneming met een hoge omzet dankzij schaalvoordelen naar verhouding lagere kosten heeft dan een onderneming met een bescheidener omzet. De vaste kosten per eenheid (bv. gebouwen, onroerendezaakbelasting, materiaal, personeelskosten) en de variabele kosten per eenheid (bv. bevoorrading van grondstoffen) worden immers lager naargelang het volume van de activiteiten toeneemt. Een onderneming met een hoge omzet beschikt dus naar verhouding over hogere beschikbare inkomsten, waardoor zij naar verhouding meer omzetbelasting kan betalen”*.²¹³

Volgens het Gerecht leiden aanpassingsmechanismes, zoals vrijstellingen, in een belasting waarvan de aard deze niet verhindert, niet automatisch tot selectieve voordelen. Samengevat: er is geen selectief voordeel 1) als deze verschillen in belasting en de voordelen die daaruit kunnen voortvloeien – zelfs als zij enkel worden gerechtvaardigd door de logica van de herverdeling van de belasting over de belastingplichtigen – het gevolg zijn van de loutere, niet-afwijkende toepassing van het “normale” stelsel, 2) als vergelijkbare situaties op dezelfde manier worden behandeld en 3) als deze aanpassingsmechanismen de doelstelling van de betrokken belasting niet miskennen.²¹⁴

Progressieve tariefstructuren, met inbegrip van een omvangrijke belastingvrije voet, impliceren dus op zich nog niet dat er sprake is van staatssteun. Het Gerecht wijst erop dat in

punt 139 van de mededeling over het begrip staatssteun de Commissie zelf aangeeft dat de progressieve structuur van een inkomstenbelasting kan worden gerechtvaardigd door de herverdelende functie die aan die belasting ten grondslag ligt. Volgens het Gerecht is deze beoordeling insgelijks van toepassing op belastingen op de activiteiten van ondernemingen in plaats van op hun winst. Een herverdelende functie kan zelfs een totale vrijstelling voor bepaalde ondernemingen rechtvaardigen.²¹⁵

Hoewel de Europese Commissie tegen deze beslissing van het Gerecht beroep had aangetekend, werd de beslissing in stand gehouden door het Hof van Justitie dat zich hieromtrent in grote kamer heeft uitgesproken in haar arrest van 16 maart 2021.²¹⁶

b) Impact op de Belgische DDB

Zoals duidelijk vermeld in het Belgische DDB-wetsvoorstel zijn de krachtlijnen van de voorgestelde regeling het instellen van een voorlopige belasting op de belangrijkste digitale diensten van de “internetgiganten”.²¹⁷ Om te bepalen of het gaat om een grote speler, dat wil zeggen een entiteit die een sterke marktpositie heeft verworven, moet deze entiteit twee omzetcijfers overschrijden (in kort 750 miljoen aan wereldwijde inkomsten uit digitale diensten en 5 miljoen aan inkomsten uit deze digitale diensten in België).²¹⁸

De Belgische DDB is vergelijkbaar met de Hongaarse omzetbelasting die het voorwerp was van bovenstaande beslissing van de Commissie van 4 november 2016. Het Belgische wetsvoorstel is eveneens gericht op onder meer advertentiediensten. Beide zijn belastingen op de omzet van ondernemingen in plaats van op hun winst. Ten slotte, is de Belgische DDB gelet op proportionele toerekening net zoals de Hongaarse omzetbelasting in grotere mate verschuldigd door ondernemingen met een hoger omzetcijfer.

Toepassing van de drempels vermeld in het Belgische DDB-wetsvoorstel maakt een onderscheid tussen ondernemingen met hoge bruto-inkomsten (uit digitale diensten) en ondernemingen met lage bruto-inkomsten (uit digitale diensten).

De argumentatie van de Europese Commissie in haar beslissing van 4 november 2016, zoals hierboven besproken, inzake het verlenen van een voordeel gefinancierd door staatsmiddelen kan ook voor de Belgische DDB worden toegepast.

Inzake selectiviteit moet een vergelijking gemaakt worden met het referentiesysteem. Gelet op het eigen karakter van de DDB, zoals besproken in punt IV., B., kan worden geargu-

209. Commissie 4 november 2016, nr. SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), punt 80.

210. Ger. 27 juni 2019, T-20/17, *Hongarije / Europese Commissie*, ECLI:EU:T:2019:448.

211. Ger. 27 juni 2019, T-20/17, *Hongarije / Europese Commissie*, ECLI:EU:T:2019:448, punt 55.

212. Ger. 27 juni 2019, T-20/17, *Hongarije / Europese Commissie*, ECLI:EU:T:2019:448, punt 83.

213. Ger. 27 juni 2019, T-20/17, *Hongarije / Europese Commissie*, ECLI:EU:T:2019:448, punt 89.

214. Ger. 27 juni 2019, T-20/17, *Hongarije / Europese Commissie*, ECLI:EU:T:2019:448, punt 89.

215. Ger. 27 juni 2019, T-20/17, *Hongarije / Europese Commissie*, ECLI:EU:T:2019:448, punt 103.

216. HvJ 16 maart 2021, C-596/19 P, *Europese Commissie / Hongarije*, ECLI:EU:C:2021:202. In die zin ook: HvJ 16 maart 2021, C-562/19 P, *Europese Commissie / Polen*, ECLI:EU:C:2021:201.

217. Wetsvoorstel van 10 juli 2019 houdende invoering van een voorlopige digitale dienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de “internetgiganten”, *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 55-0096/001, 1.

218. Zie ook punt I., B. van deze bijdrage voor een gedetailleerde uiteenzetting.



menteerd dat de DDB zelf het enige “normale” stelsel is dat in aanmerking kon worden genomen. Het opmaken van de selectiviteitstest is echter geen eenvoudige opgave. In zoverre de Belgische DDB afwijkt van de “normale” regeling door differentiaties in te voeren tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het algemene of “normale” toepasselijke belastingstelsel in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, is er sprake van selectiviteit.²¹⁹ Als daarentegen blijkt dat het belastingvoordeel (of anders gezegd, het onderscheid) wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het stelsel waarvan het deel uitmaakt, is het geen selectief voordeel.²²⁰

Conclusie

In het regeerakkoord van 30 september 2020 heeft de Belgische regering aangekondigd een constructieve en proactieve rol te zullen spelen in het kader van de OESO-onderhandelingen die op dit ogenblik worden gevoerd over de hervormingen van de internationale belastingregels rond zowel Pillar 1 (de invoering op wereldschaal van een belasting op winsten van bedrijven die geautomatiseerde digitale diensten verlenen) als Pillar 2 (minimumbelasting op de globale winst van multinationals).²²¹

Specifiek met betrekking tot de taxatie van digitale diensten is de regering van oordeel dat met de doorgedreven digitalisering van onze samenleving de traditionele internationale en nationale belastingregels niet langer afgestemd zijn op de gedigitaliseerde economie en als gevolg hiervan bedrijven die actief zijn in de gedigitaliseerde economie al te vaak geen belastingen betalen op de plaats waar de waarde wordt gecreëerd (waar de gebruikers gevestigd zijn). Om de oneerlijke concurrentie die hieruit kan ontstaan te bestrijden onderschrijft de regering de nood aan een vorm van digitale taxatie en verklaart zij mee het voortouw te willen nemen in de besprekingen over dergelijke taxatie op internationaal niveau (OESO/EU). Voor de regering geniet een akkoord op internationaal niveau de voorkeur, doch als geen akkoord kan worden gevonden in de schoot van de OESO en/of van de EU, is het de bedoeling dat België zelf een digitale dienstenbelasting zal invoeren in 2023.

Inmiddels werden in de Kamer van volksvertegenwoordigers enkele wetsvoorstellen tot invoering van een DDB ingediend, een eerste op 23 januari 2019 en een herwerkte versie op 10 juli 2019, met amendementen van 29 mei 2020 ingediend na het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State van 5 mei 2020. De tekst van deze wetsvoorstellen was in grote mate geïnspireerd door het voorstel voor een Europese richtlijn van 21 maart 2018 en werden ingediend omdat

was gebleken dat dit voorstel van richtlijn op Europees niveau niet meteen de nodige steun kon genieten van alle lidstaten.²²²

De wens tot invoering op Europees niveau van een DDB is evenwel recent opgeflakkerd in het kader van de Europese begrotingsbesprekingen. In afwezigheid van een internationale oplossing (op OESO-niveau) ambieert de Europese Unie de introductie van een digitale belasting. Als in OESO-verband het vooruitzicht op een mondiale oplossing uitblijft, zal de EU daartoe zelf de nodige stappen zetten. In een verklaring van de Europese Raad van 25 maart 2021 wordt zelfs concreet aangegeven dat de leden uitkijken naar het Commissievoorstel over een digitale heffing vanaf 1 januari 2023. Verwacht wordt dat de Commissie daartoe medio 2021 een voorstel voor een digitale heffing zal indienen.

In afwachting van dit Europese initiatief werd in deze bijdrage nader ingegaan op enkele fiscaal-juridische aandachtspunten die de – eventueel unilaterale – invoering van een DDB oproept. Daartoe werd eerst het herwerkte wetsvoorstel van 23 januari 2019 met amendementen besproken (zie *supra*, I.). Vervolgens werden de initiatieven die op Europees en VN-niveau zijn genomen onderzocht en werd nagegaan welke maatregelen andere landen op dit domein reeds unilateraal hebben genomen of plannen te nemen (zie *supra*, II.). Voorts zijn de plannen besproken die in het raam van de OESO worden uitgewerkt (zie *supra*, III.) en is ten slotte ingegaan op enkele specifieke fiscaal-juridische knelpunten die de invoering van een DDB in het licht van verschillende Europese en internationale principes en instrumenten oproepen (zie *supra*, IV.).

Een bijzonder aandachtspunt in deze analyse betreft de juridische kwalificatie van de DDB. Kwalificeert de DDB als een omzetbelasting, een inkomstenbelasting dan wel als een andere soort (directe of indirecte) belasting? Zoals is gebleken, is het antwoord op deze vraag van belang bij de beoordeling of een DDB ook kan vallen onder de toepassing van dubbelbelastingverdragen, of zij verenigbaar is met de btw-richtlijn en verzoenbaar is met de internationale verbintenissen die landen hebben aangegaan in het licht van de WTO. Uit het onderzoek (zie *supra*, IV., A.) is gebleken dat het antwoord op dit kwalificatievraagstuk niet eenduidig is. Die onduidelijkheid wordt mede veroorzaakt door het feit dat de juridische vormgeving van de DDB van land tot land sterk kan verschillen (zie *supra*, II., B.). De DDB wordt afhankelijk van de concrete vormgeving soms ook als “*equalization levy*” gekwalificeerd met als oogmerk om buitenlandse ondernemers en lokale ondernemers op een gelijke voet te behandelen. Zoals aangegeven combineren dergelijke heffingen vaak elementen van zowel winstbelastingen als consumptiebelastingen.

219. In die zin: HvJ 8 september 2011, C-78/08-C-80/08, *Paint Graphos e.a.*, EU:C:2011:550, punt 49 en HvJ 21 december 2016, C-20/15 P en C-21/15 P, *Commissie / World Duty Free Group e.a.*, EU:C:2016:981, punt 57.

220. In die zin: HvJ 8 november 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, EU:C:2001:598, punt 42; HvJ 15 december 2005, C-148/04, *Unicredito Italiano*, EU:C:2005:774, punten 51 en 52; HvJ 6 september 2006, C-88/03, *Portugal / Commissie*, EU:C:2006:511, punt 52; HvJ 22 december 2008, C-487/06 P, *British Aggregates / Commissie*, EU:C:2008:757, punt 83 en HvJ 21 december 2016, C-20/15 P en C-21/15 P, *Commissie / World Duty Free Group e.a.*, EU:C:2016:981, punten 58 en 60.

221. Regeerakkoord 30 september 2020, p. 53 www.belgium.be/sites/default/files/Regeerakkoord_2020.pdf.

222. www.consilium.europa.eu/nl/meetings/ecofin/2018/12/04/.



gen hetgeen ook zorgt voor onduidelijkheid in verdragssituaties (zie *supra*, IV., C.). Zowel in het besproken voorstel van EU-richtlijn als in vele DDB-regelingen die landen unilateraal hebben ingevoerd, wordt de nadruk gelegd op het “indirecte” karakter van de belasting, allicht om de DDB buiten de toepassingsfeer te doen vallen van de dubbelbelastingverdragen (zie *supra*, IV., C.).

De concrete vormgeving van de DDB door een land en de kwalificatie ervan als directe dan wel als indirecte belasting heeft ook een belangrijke invloed op de toepasselijkheid van de WTO-regels inzonderheid die vervat in GATS (zie *supra*, IV., B., 2., c), *sub 2.*). Ook op het al dan niet discriminerend karakter van de inkomstendrempels die in DDB-regelingen worden gehanteerd, is dieper ingegaan (zie *supra*, IV., B., 2., c), *sub 3.*). Uit dit onderzoek is gebleken dat deze inkomstendrempels gericht zijn op de omschrijving van de belastingplichtige-dienstverleners en dat in zoverre de diensten van op afstand worden aangeboden door dienstverleners van buiten de grenzen van de EU geen sprake kan zijn van schending van artikel XVII GATS. De omstandigheid dat *de facto* dienstverleners die opereren vanuit de US zouden worden gediscrimineerd leek o.i. om die reden niet strijdig met GATS. Verschillende DDB-regelingen zijn op dit ogenblik wel het voorwerp van nader onderzoek door de USTR op basis van Section 301 van de US Trade Act (zie *supra*, II., B., 4.).

Ten slotte is ingegaan op de verenigbaarheid van de DDB met de vrijheid van vestiging, de vrijheid van dienstverrichting, het vrij verkeer van goederen, de staatssteunregelingen en de btw-richtlijn (zie *supra*, IV., D.). Over het algemeen kan worden besloten – in het licht van recente rechtspraak van het Hof van Justitie – dat de omzet uit digitale diensten als grondslag voor een proportionele of zelfs een progressieve belasting, geen noemenswaardige problemen doet rijzen op het gebied van de Europese regels inzake fundamentele vrijheden, staatssteun en btw. Ook het gebruik van – zelfs

hoge – omzetrempels bij de omschrijving van de belastingplichtige lijkt niet per se ongerechtvaardigd aangezien zij kunnen worden gerechtvaardigd door administratieve overwegingen en door de wens om enkel ondernemingen die een bepaalde omvang hebben bereikt te treffen. In dit verband is in het bijzonder wel gewezen op het feit dat hoewel de DDB wordt geheven op de omzet verkregen uit digitale diensten, deze belasting een kostprijsverhogend effect kan hebben wanneer de dienstverrichter van de digitale interface de kost van deze belasting doorrekent aan de afnemer. Vanuit die optiek kan binnen de EU een unilaterale DDB kwalificeren als een indirecte belasting op goederen, met het gevolg dat zij in het bereik komt van artikel 110 VWEU (zie *supra*, IV., D., 2.).

Mits een correcte vormgeving lijkt het o.i. vanuit fiscaal-juridisch oogpunt mogelijk voor een land als België om eenzijdig een DDB in te voeren met respect voor het bestaande Europese en internationaalrechtelijke kader. In tegenstelling tot enkele andere landen neemt België voorlopig tot 2023 een afwachtende houding aan en voert het tot dan geen DDB in in de hoop dat op internationaal en/of EU niveau over de belasting van geautomatiseerde digitale diensten een consensusoplossing kan worden bereikt. Hoe die oplossing er zal uitzien is op het ogenblik van de afsluiting van deze bijdrage nog onduidelijk. Het laatste bericht hierover was dat in de VS de regering Biden de invoering ervan niet ongenegen is maar voorstander is van een verruiming van het toepassingsgebied van de belasting tot inkomsten uit niet-digitale activiteiten en van een beperking ervan tot de grootste en meest winstgevendende multinationals ter wereld. Naar verluidt zou het toepassingsgebied dan worden beperkt tot ongeveer een honderdtal multinationals, daar waar het voorstel van de OESO betrekking zou hebben op naar schatting 2.300 multinationals.²²³ Wordt ongetwijfeld vervolgd.

223. P. HANNON en R. RUBIN, “Tax Talks Gain Momentum as U.S. Offers New Proposal Toward Global Deal. Proposal focuses on how to tax corporate income whose location is difficult to pin down”, *The Wall Street Journal*, 8 april 2021; J. POLITI, A. WILLIAMS en C. GILES, “US offers new plan in global corporate tax talks”, *Financial Times*, 8 april 2021; R. MOOIJMAN, “VS halen ‘digi’ uit digitaks”, *De Standaard*, 9 april 2021, p. 21.

