

## Niet-fiscale verplichtingen om de digitale economie in 2018 te belasten?

**Auteur: Paul Verhaeghe** is fiscaal advocaat sinds januari 1998. Hij studeerde aan de Universiteit Gent en aan de Université libre de Bruxelles. Hij is lid van het Belgisch fiscaal advocatenkantoor 'Lauwers & Seutin' met vestigingen te Brussel, Gent en Luik.

### Inleiding

1. Op 5 december 2017 nam de Europese Raad verschillende beslissingen<sup>1</sup> waarvan twee betrekking hebben op het belasten van digitale activiteiten.

Deze beslissingen inzake de belasting op de digitale economie<sup>2</sup> zullen voor de Europese Raad dienen als een Europese bijdrage voor de besprekingen op internationaal vlak en als een kader voor verdere werkzaamheden op Europees niveau. De tekst benadrukt de hoogdringendheid van een akkoord om een beleid uit te zetten op internationaal vlak, en roept op tot nauwe samenwerking met de OESO en andere internationale partners. De tekst stelt voor om het begrip 'virtuele vaste inrichting' te onderzoeken, samen met aanpassingen aan de regels inzake prijszetting en winsttoewijzing.

Nieuwe btw-regels inzake elektronische handel<sup>3</sup> zijn een onderdeel van de strategie van de Europese Raad inzake een Europese 'digitale eengemaakte markt'. Een ontwerp van een richtlijn en twee verordeningen werden aangenomen<sup>4</sup>. Deze voorstellen strekken er toe de inning van btw op online aangekochte goederen en diensten te vergemakkelijken, met inbegrip van deze komende uit derde landen.

De Europese Commissie opende een publieke bevraging over het belasten van de digitale economie op 26 oktober 2017<sup>5</sup>. De publieke bevraging eindigde op 3 januari 2018.

2. De OESO opende een publieke bevraging over het belasten van de digitale economie in oktober 2017. In een tijdspanne van nauwelijks enkele weken werden meer dan 500 bladzijden verzameld<sup>6</sup>.

Op 27 november 2017 publiceerde de OESO<sup>7</sup> een nieuwe versie van het OESO standaard dubbelbelastingverdrag. Dit in uitvoering van de beslissing van de Raad van de OESO van 21 november 2017.

<sup>1</sup> <http://www.consilium.europa.eu/media/31950/st15305en17.pdf>

<sup>2</sup> <http://www.consilium.europa.eu/media/31933/st15175en17.pdf>

<sup>3</sup> <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2017/12/05/vat-on-electronic-commerce-new-rules-adopted/>

<sup>4</sup> <http://www.consilium.europa.eu/media/31929/st14126en17.pdf>

<http://www.consilium.europa.eu/media/31930/st14127en17.pdf>

<http://www.consilium.europa.eu/media/31931/st14128en17.pdf>

<sup>5</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-4204\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-4204_en.htm) ; see also the further links on that page

<sup>6</sup> OECD, *Tax Challenges of Digitalisation. Comments received on the Request for Input – Parts I & II*, 25 October 2017

<sup>7</sup> <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-approves-2017-update-model-tax-convention.htm>

In uitvoering van het Actieprogramma 7 van de OESO, eindverslag van 2015 op het vermijden van kunstgrepen inzake de status van vaste inrichting<sup>8</sup>, werden naast andere punten nieuwe commentaren ingevoegd met betrekking tot het artikel 5 van het OESO standaard dubbelbelastingverdrag (vaste inrichting).

3. Landen zoals India of Italië hebben reeds wetgeving aangenomen, of zijn bezig dit te doen, die specifieke digitale activiteiten belasten.

4. Deze recente ontwikkelingen hebben reeds aanleiding gegeven tot commentaren buiten de Europese Unie. Volgens deze reacties kunnen wijzigingen zoals 'virtuele vaste inrichtingen' niet eenzijdig worden ingevoerd door de Europese Unie of enig ander land zonder dat er eerst een nieuwe definitie van een vaste inrichting wordt aangenomen door de Raad van de OESO.

En zo een nieuwe definitie kan dan enkel gelden voor nieuwe belastingverdragen, zonder bestaande belastingverdragen te wijzigen indien geen specifiek addendum is aangenomen door de verdragspartijen. Het kan met aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid worden voorspeld dat de geviseerde digitale activiteiten zullen gevestigd worden in die landen die het aannemen van dergelijke addenda laten aanslepen.

Elke belasting die steunt op een extensieve interpretatie van artikel 5 van het OESO Modelverdrag om via een niet-fysiek aanknooppunt de aanwezigheid van een vaste inrichting te weerhouden, kan leiden tot een fiscaal geschil waarbij de schending wordt ingeroepen van de onder de belastingverdragen verleende rechten.

Naar de mening van de auteur zal deze kwestie in de komende jaren hoogst relevant blijven tot wanneer nieuwe definities in de bestaande belastingverdragen worden ingevoegd via addenda.

5. De bedoeling van het artikel is te onderzoeken of dergelijke geschillen kunnen vermeden worden door niet-fiscale verplichtingen. Het artikel geeft daarom geen commentaar of analyse over de initiatieven van zowel de OESO als de Europese Unie in het belasten van de digitale economie.

Het artikel gaat eerst na welke mogelijke digitale activiteiten in aanmerking komen voor het belasten ervan via fysieke aanknopingspunten van vaste inrichtingen.

Nadat deze belastbare winstbasissen zijn omschreven, wordt onderzocht in welke mate Europese of nationale wetgeving in 2018 reeds maatregelen kan nemen die op een directe of een indirecte wijze leiden tot een belasting van digitale activiteiten onder de bestaande belastingverdragen totdat de addenda daarin zijn opgenomen.

In het laatste onderdeel van het artikel analyseert de auteur niet-fiscaal Unierecht die een minimale fysieke aanwezigheid kan opleggen voor sommige digitale activiteiten. Deze aanwezigheid kan dan gelden als een vaste inrichting onder bestaande belastingverdragen.

---

<sup>8</sup> zie website OESO, onder 'topics'

## I. Hoe digitale activiteiten te omschrijven voor belastingdoeleinden?

6. Naast het omvangrijke eindverslag van oktober 2015 van de OESO dat ingaat op de meer algemene ontwijking van aanknopingspunten van vaste inrichtingen onder het artikel 5 van het OESO Modelverdrag, werd een specifieke actie ondernomen met betrekking tot het belasten van de digitale economie.

De OESO opende in oktober 2017 een veertiendaagse **publieke bevraging over het belasten van de digitale economie**<sup>9</sup>. De deelnemers die gemotiveerde standpunten innamen, kunnen grofweg worden opgedeeld in drie groepen van belanghebbenden:

- Digitale ondernemingen (Blablacars, Spotify) en ondernemingen die omvangrijke digitale activiteiten hebben ontwikkeld (Sony),
- Tussenpersonen (banken, bedrijfsrevisoren/accountants, fiscale advocaten, belastingconsulenten),
- Maatschappelijk betrokkenen (professoren, rechtvaardige belastinggroepen en individuen).

7. De digitale ondernemingen benadrukten hun positieve bijdrage aan algemene groei en innovatie om het nut in vraag te stellen om hun activiteiten op een andere wijze te gaan belasten dan onder de bestaande regels. Zij lijken bevreesd voor overmatige belastingen en dubbele belastingen.

De onderneming met groot uitgebouwde digitale activiteiten (Sony) benadrukte dat concurrentie en technologie haar heeft gedwongen om haar zakenmodel om te schakelen van fysieke dragers van muziek in muzikwinkels naar oplaadbare vormen via accounts. Deze onderneming vraagt dat de aanknopingspunten van deze belasting niet zouden leiden tot een nieuwe toename van fiscale administratieve lasten.

8. Het leeuwendeel van de tussenpersonen stelde in vraag of men wel een duidelijk onderscheid kan maken tussen een digitale en een niet-digitale onderneming.

Zij drukken over het algemeen hun vrees uit voor willekeurige belastingen die de groei zullen belemmeren of gaven aan dat geen belastingen (voorheffing, heffing op geïnde gelden, belastingen van de transactie) mogelijk zijn zonder de schending van diverse regels en belastingverdragen.

Nederlandse fiscale advocaten<sup>10</sup> drukten deze bezorgdheden beknopt uit (vrije vertaling):

*“De schijnbare consensus is dat winsten moeten worden belast door de overheid waar deze waarde ontstaat. De moeilijkheid is om te weten waar deze waarde ontstaat.”*

*“Op basis van wat hiervoor werd uiteengezet, besluiten wij dat het zeer moeilijk zal zijn om vanuit een vennootschapsrechtelijk standpunt de digitale economie*

<sup>9</sup> OECD, *Tax Challenges of Digitalisation. Comments received on the Request for Input – Parts I & II*, 25 October 2017

<sup>10</sup> OECD, o.c., Part II, Loyens & Loeff Amsterdam, 13 October 2017, p. 134 – 143

*afzonderlijk of anders te behandelen dan de rest van de economie in een wereld die steeds meer digitaliseert.”*

*“Indien we het digitale niet kunnen scheiden van het niet-digitale zouden we wellicht niet eens moeten proberen.”*

9. Waar Milanese fiscale advocaten<sup>11</sup> de opkomende technologie van *clouds* aanzien als de ultieme verschuiving van territoriale fiscale aanknopingspunten van productie naar territoriale fiscale aanknopingspunten van consumptie.

Zij geven ook aan dat de gegevens van gebruikers die worden verzameld door providers voor allerlei commerciële doeleinden worden gebruikt. Deze persoonsgegevens hebben een belangrijke economische waarde.

Deze deelnemers stellen voor om de definitie van vaste inrichtingen van artikel 5, § 2, (f) OESO Modelverdrag (elke andere plaats van winning van natuurlijke grondstoffen) te weerhouden voor persoonsgegevens van de gebruikers die worden gewonnen in het gebied van het land waar die gebruikers verblijven. Zij stellen ook een instrument voor om op het wereldniveau van de groep waartoe de provider behoort een winstopdeling te doen door het berekenen van een belastbare basis door het verzamelen van de gegevens van deze gebruikers.

10. De auteur acht het evenwel zeer betwistbaar om artikel 5, § 2 (f) OESO Modelverdrag toe te passen op digitale activiteiten zonder minstens de fysieke aanwezigheid in een lidstaat van een of meer servers of terminals, in een kantoor van die provider, dat gevestigd is in het grondgebied van die lidstaat, die toegang verlenen tot de groepservers van de aanbieder.

Meer algemeen liet een goedereneconomie duidelijk criteria toe over waar en hoe waarde ontstaat. In een diensteneconomie waar diensten de hoofdmoot uitmaken van rijkdom, konden dezelfde criteria ongeveer worden behouden zolang de cliënt zich moest aanbieden in lokalen waar de diensten hem werden aangeboden.

Digitalisering bemoeilijkt in toenemende mate het behoud van territoriale criteria van productie en leidt zo tot ernstige fiscale verstoringen van de belastbare basis wegens verouderde aanknopingspunten.

Andere economische deelnemers, die soms over de ganse wereld actief zijn, wensen te betalen voor reclame die deze gebruikers zien of voor gegevens die de gebruikers hun voorkeuren bevat, voor marketingdoeleinden. Het is daarom logisch om het belastingstelsel in de brede zin aan te passen aan deze nieuwe realiteit.

Deze Milanese fiscale advocaten beschouwen software, hardware en voornamelijk – zij het indirect – mensen, als een soort nieuwe natuurlijke grondstof. terwijl het hoogst betwifelbaar is of het dat is wat de verdragsluitende partijen voor ogen hadden toen zij instemden met artikel 5, § 2 (f) OESO Modelverdrag.

---

<sup>11</sup> OECD, o.c., Part II, Ludovici Piconne & Partners, p. 144 - 150

De auteur vond dit evenwel een interessante benadering dewelke aanleiding gaf tot zijn onderzoek of andere aanknopingspunten dan artikel 5, § 2 (f) OESO Modelverdrag minder aanvechtbaar zouden zijn via het naleven van diverse niet-fiscale verplichtingen.

11. De derde groep van belanghebbenden in de publieke bevraging van de OESO bestaat uit deelnemers die maatschappelijk betrokken zijn. Zij verwoordden in het algemeen hun bezorgdheid over de verstoring van de belastbare basis in de inkomstenbelasting en de belastbare winstbasis door activiteiten die moeilijk economisch meetbaar zijn en te lokaliseren.

Een deelnemende groep<sup>12</sup> stelde dat internationale belastingen geheel moeten worden herdacht (vrije vertaling):

“De voornaamste wijzigingen door digitalisering zijn

- (i) De directere band dat het vereist en toelaat tussen producenten en consumenten;
- (ii) het verlenen van digitale diensten die vaak worden aangeboden zonder directe kost voor de gebruikers, welke hun inbreng wordt verkocht via inkomen dat wordt bekomen door diensten aangeboden aan andere klanten, in het bijzonder publiciteit, en;
- (iii) de mogelijkheid die digitalisering biedt aan bepaalde ondernemingen om zichzelf als louter tussenpersoon te plaatsen tussen producenten en consumenten.”

In afwachting dat deze herbronning van internationale belastingen gebeurt, pleit deze groep deelnemers voor tijdelijke belastingmaatregelen om verstoringen meteen aan te pakken. Andere deelnemers<sup>13</sup> stellen voor om de definities van vaste inrichtingen te herzien en de uitgevers van betaalkaarten te verplichten om een voorheffing in te houden op de betalingen die via deze kaarten gebeuren.

12. Een eventuele definitie van een **digitale economie** kan bestaan uit alle activiteiten die waarde doen ontstaan via digitale middelen. Zij betreffen gebruikers, goederen en diensten in het algemeen en zelfs *trading* in het bijzonder. De klassieke verschillen tussen goederen en diensten volstaan niet om de waarde te begroten die ontstaat door de digitale economie<sup>14</sup>.

Technologische vernieuwingen hebben in de afgelopen decennia tot een belangrijke vermindering geleid van de kosten voor de cliënten om zich direct in verbinding te stellen met ondernemingen waar zij ook gevestigd zijn in de wereld en hebben tot een belangrijke toename geleid van het soort van diensten dat dergelijke ondernemingen kunnen aanbieden.

<sup>12</sup> OECD, o.c., Part I, The BEPS Monitoring Group, p. 20

<sup>13</sup> OECD, o.c., Part II, Prof. Saturnina Moreno en M. José Ángel Gómez, 12 October 2017, p. 275 - 278

<sup>14</sup> OCDE, Tax Challenges of Digitalisation, Comments Received on the Requests for Input – Part II, 25 October 2017, bijdrage van Prof. Dr. Christoph Spengel, Ann-Catherin Werner en Marcel Olbert, p. 305, punt A.3 met verwijzing naar voetnoot 9, punt C.2 en D voor diverse andere voorstellen van belasting.

Een onderneming die hoofdzakelijk communiceert met het leeuwendeel van haar nationale klanten via digitale middelen zoals websites, mails of telefooncentrales kunnen onder digitale belastingmaatregelen vallen indien een bepaald % van de bestellingen enkel via uitsluitend digitale middelen gebeurt. Zelfs indien deze onderneming goederen levert aan consumenten, zoals gas, elektriciteit of water. Zelfs als het een bank is die toepassingen aanbiedt op smartphones die niet langer de tussenkomst van een menselijke tussenpersoon behoeven om op de aandelenmarkten te kunnen verhandelen of voor allerlei vormen van internetbankieren.

Gratis gebruikers en hun verzamelde gegevens vertegenwoordigen een steeds belangrijke economische waarde voor publiciteit of marketing welke zorgt voor problemen in het bepalen van de omvang en de lokalisatie van de rijkdom die zij doen ontstaan. De verzamelde gegevens van betalende klanten zijn zelfs nog belangrijker voor publiciteits- of marketingdoeleinden zodat de economische waarde van deze gegevens nog hoger dient te worden ingeschat.

13. Het verstoren van belastingen kan gemakkelijker worden georganiseerd in een digitale economie. Deze verstoringen betreffen:

- Inkomen *ontstaan* in de lidstaat via een digitale activiteit die daar wordt *aangeboden* wordt anders belast indien dat inkomen niet wordt *ontvangen* in die lidstaat maar in een ander land.

De belastbare basis die ontstond in de lidstaat wordt verplaatst door het aanknopingspunt van de ontvangst van het inkomen.

- Zelfs wanneer al het inkomen dat *ontstond* wordt *ontvangen* door een onderneming of een vaste inrichting in een lidstaat, kan de verplaatsing buiten de lidstaat van een deel van het *aanbod* van de digitale activiteit aanleiding geven tot een vernietiging of een belangrijke vermindering van de belastbare basis die gevormd wordt door het ontvangen inkomen.

Dit uithollen van de belastbare winstbasis die ontstond in die lidstaat wordt geactiveerd door de verplaatsing van de digitale activiteit buiten de lidstaat.

Beide types van verplaatsingen kunnen in eenzelfde bedrijfsmodel voorkomen en elkaars versturende effecten versterken om belasting te voorkomen in de lidstaat waar de belastbare winstbasis ontstond.

14. Een mogelijk relevante omschrijving van een **digitale onderneming** omvat alle bedrijven die hoofdzakelijk of uitsluitend digitaal te werk gaan in hun contacten met hun cliënten. Hun voornaamste grondstof zijn gegevens en verwerking van de gegevens van hun cliënten. Zij verschillen van andere ondernemingen die digitale activiteiten hebben welke nog een fysiek opslag vereisen van goederen of gereedschap.

Hun werkingskosten laten een eenvoudige opstart toe. Het volstaat in wezen om een internettoegang en een server te hebben en deze te vergroten in schaal naarmate het aantal

gebruikers of cliënten toenemen. Dergelijke ondernemingen kunnen eenvoudig worden verplaatst of gereorganiseerd voor belastingplanning.

15. Hoe kleiner de digitale onderneming, hoe hoger de relatieve kost zal zijn inzake administratieve belastingregels om zaken te doen buiten de lidstaat van vestiging. De digitale onderneming bevindt zich tegenover grote concurrenten, zowel in als buiten de lidstaat, die in staat zijn om hun inkomstenbelastingen te herleiden via optimalisatie van belastingplanning.

Naarmate de concurrentie prijsgevoeliger is, zullen digitale ondernemingen van gelijke omvang die in lidstaten zijn gevestigd met lagere vennootschapsbelasting en belastbare winstbasis, een hoger competitief voordeel hebben bij het aanbieden van hun diensten tegen een lagere kost.

Dit veroorzaakt een verstoring van de eengemaakte markt en kan ondernemingen ertoe aanzetten om zichzelf te gaan vestigen in lidstaten met een lagere belastingvoet of basis om dit voordeel van hun concurrenten teniet te doen, of zelf een voordeel te behalen over hun concurrenten.

16. Een mogelijke omschrijving voor **relevante digitale activiteiten** zijn bedrijfsmodellen met verhoogde risico's van verstoring van belastingen door belastingplanning door de verplaatsing van de digitale activiteiten en /of de ontvangst van het inkomen:

- Bedrijven die zowel gratis als betalende digitale diensten aanbieden aan **gebruikers**.
- Bedrijven die **goederen voor de digitale economie verkopen, omvatten kenmerkend hoge percentages van auteursrechten of licenties in hun prijzen of bieden hoofdzakelijk dergelijke goederen aan via digitale activiteiten**.
- Bedrijven die **hoofdzakelijk diensten aanbieden via digitale activiteiten** vormen het vierde bedrijfsmodel. **Digitaal traden en betaalinstrumenten via websites** zijn activiteiten die een onderafdeling vormen van dit bedrijfsmodel.

## II. Instrumenten voor het belasten van relevante digitale activiteiten.

17. De kernvraag in het belasten van digitale activiteiten is het technisch gemak waarmee de aanbieders hun activiteiten kunnen verplaatsen (aanbod) of het inkomen (ontvangst) uit het land waar de belastbare winstbasis werd geactiveerd (ontstond).

Zoals hiervoor gezegd, laten de aanknopingspunten voor vaste inrichtingen die werden bepaald in de bestaande belastingverdragen niet toe om digitale activiteiten te plaatsen indien deze geen minimale vorm van fysieke aanwezigheid hebben in het land waar de winst ontstaat.

Bij gebrek aan een vaste inrichting, ontsnappen dergelijke activiteiten aan diverse maatregelen die optreden tegen verstoringen ingevolge belastingplanning die de belastbare winstbasis verkleint. Deze afwezigheid van een vaste inrichting zal ertoe leiden dat dergelijke activiteiten niet onder die fiscale maatregelen vallen.

18. Naar **Europese regels inzake directe belastingen** is er geen bestaande definitie van digitale economie, digitale ondernemingen of relevant fiscale activiteiten. Het belasten van vennootschapsinkomen is een bevoegdheid die bij de lidstaten bleef. De overwegingen<sup>15</sup> van de Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, wijzen algemeen genomen op de noodzaak dat antimisbruikbepalingen op gelijke wijze van toepassing zijn op ingezetene, niet-ingezetene en uit derde landen komende concurrenten.

*CFC*-maatregelen zouden ook beter de fiscale administratieve lasten verminderen door entiteiten uit te zonderen met lage winsten of lage winstmarges omdat deze minder aanleiding geven tot belastingontwijking.

Bijgevolg houden omschrijvingen in de directe belastingen van digitale ondernemingen of digitale activiteiten best rekening met deze twee overwegingen om belastinggeschillen te vermijden door ondernemingen die vinden dat zij onbillijker worden belast in dat land dan andere concurrenten die niet of minder worden belast.

De lidstaten moeten deze richtlijn omzetten tegen **31 december 2018**. Om evenwel effect te hebben op een onderneming moet deze in de lidstaat gevestigd zijn of daar minstens een vaste inrichting hebben<sup>16</sup>. Die richtlijn en zijn nationale omzettingen zijn daardoor relevant voor die digitale activiteiten die vallen onder de bestaande fiscale aanknopingspunten voor vaste inrichtingen.

Door niet-fiscale verplichtingen inzake aanwezigheid op te leggen aan alle concurrenten die trachten een digitale activiteit te ontwikkelen van eenzelfde omvang en type, maar die uit de werking van de richtlijn vallen bij gebrek aan een vaste inrichting in die lidstaat, zou de

---

<sup>15</sup> overwegingen 11 en 12

<sup>16</sup> Artikel 1: Deze richtlijn is van toepassing op alle belastingplichtigen die in een of meer lidstaten aan vennootschapsbelasting onderworpen zijn, met inbegrip van in een of meer lidstaten gelegen vaste inrichtingen van entiteiten die hun fiscale woonplaats in een derde land hebben.



werking van de richtlijn en zijn nationale omzettingen aanzienlijk worden verruimd. Deze niet-fiscale verplichtingen van aanwezigheid zullen dan op hun beurt de fiscale aanknopingspunten activeren van een aanwezigheid van een vaste inrichting.

19. Onder **Europese regels inzake indirecte belastingen** worden bepaalde relevante digitale activiteiten omschreven als telecommunicatiediensten of elektronisch geleverde diensten. Zij worden gelokaliseerd op de zetel van de professionele afnemer (geen consumenten)<sup>17</sup>. Artikel 24 omschrijft diensten onder deze richtlijn: *“elke handeling die geen levering van goederen is”*. Alle relevante digitale activiteiten die geen betrekking hebben op de levering van goederen zijn zo belastbare diensten.

Het is ook belangrijk dat artikel 24 ‘telecommunicatiediensten’ omschrijft als:

*“de diensten waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard per draad, via radiofrequente straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen mogelijk wordt gemaakt, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst, waaronder het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten”*

Artikel 56, 1, (k) verwijst op zijn beurt naar elektronisch geleverde diensten zoals omschreven in een *indicatieve* lijst in bijlage II van de richtlijn als:

- 1) Het leveren en onderbrengen van websites, het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen;
- 2) de levering van software en de bijwerking ervan;
- 3) de levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken;
- 4) de levering van muziek of films, van spelen, met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning;
- 5) de levering van onderwijs op afstand.

Het is meteen duidelijk dat een aanzienlijk deel van de relevante digitale activiteiten vallen onder deze meer bijzondere omschrijving van elektronisch geleverde diensten.

20. Het onderscheid tussen telecommunicatiediensten en bijzondere elektronisch geleverde diensten heeft betrekking op de plaats waar de btw-verrichting wordt geacht plaats te vinden.

Artikel 56 bepaalt dat indien deze diensten worden geleverd *naar* consumenten *buiten* de Europese unie (Gemeenschap) of van een onderworpen naar een andere onderworpen *binnen* de Europese Unie (Gemeenschap) in een andere lidstaat, de plaats van de dienst deze is van het adres of de zetel of de vaste inrichting van die andere onderworpen (de afnemer).

---

<sup>17</sup> Artikelen 56 en 58 van de Richtlijn 2006/112/EG van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Teneinde dubbele belasting, niet-belasting of belastingverstoring te vermijden, kunnen lidstaten beslissen om telecommunicatiediensten, die aangeboden worden *van buiten* de Europese Unie (Gemeenschap) *naar een onderworpen*, te laten plaatsvinden op de maatschappelijke zetel of de vaste inrichting van die onderworpen (artikel 57).

Deze regel geldt niet voor elektronisch geleverde diensten *vanuit* de Europese Unie (Gemeenschap) naar niet-onderworpenen (consumenten); actueel kunnen de lidstaten dit type van diensten die geleverd worden *van buiten* de Europese Unie niet lokaliseren binnen de Europese Unie (Gemeenschap) voor btw-doeleinden.

Onder het vigerende recht valt zo een aanzienlijk deel van de relevante digitale activiteiten buiten de werking van de btw-regels op elektronisch geleverde diensten aan niet-onderworpenen.

21. Zoals hiervoor aangegeven, heeft de Europese Raad op 5 december 2017 beslist om de btw-regels te herzien<sup>18</sup> en een voorstel van richtlijn en twee verordeningen op elektronische handel zijn in behandeling voor invoering.

Met ingang van **1 januari 2019** zal artikel 58 van de btw-richtlijn gewijzigd worden en bepalen dat voor zowel telecommunicatiediensten als elektronisch geleverde diensten aan niet-onderworpenen, de plaats waar de dienst plaatsvindt, geacht wordt te gebeuren waar deze verblijven.

Met ingang van **1 januari 2021** zullen de artikelen 58 en 59 c van de richtlijn worden gewijzigd en zullen zij bepalen dat goederen en alle diensten die verband houden met hun verzending, zullen geacht worden plaats te vinden op hun plaats van levering.

Indien de verkoper van deze goederen niet gevestigd is in de Europese Unie (Gemeenschap) of er geen vaste inrichting heeft, bepaalt het nieuwe artikel 369p dat de verkoper en de tussenpersonen aangeduid door de verkoper zijn gehouden om vooraleer de verzending naar de Europese Unie (Gemeenschap) door te voeren, volgende gegevens aan te geven:

- (a) naam;
- (b) postadres;
- (c) elektronisch adres en website (van de verkoper);
- (d) btw-identificatienummer of nationaal belastingnummer.

Voor controledoeleinden moeten documenten worden bewaard door zowel de verkoper als de tussenpersoon. De overweging (8) van de btw-richtlijn herinnert eraan dat (vrije vertaling) *'Waar persoonlijke gegevens worden opgeslagen, moeten zij voldoen aan de vereisten van het Unierecht inzake databescherming.'*

De btw-richtlijn lijkt zo betrekking te hebben op alle relevante digitale activiteiten met betrekking tot goederen en betalende diensten die geen vaste inrichting hebben in de Europese Unie (Gemeenschap) en zal zo met groter effect de handelingen treffen van

---

<sup>18</sup> <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2017/12/05/vat-on-electronic-commerce-new-rules-adopted/>

verplaatsing van activiteit (aanbieden) of inkomen (ontvangen) om indirecte belastingen te omzeilen.

22. De **regels van lidstaten inzake directe belastingen** maken deze bevoegd in het belasten van de winst bekomen uit relevante digitale activiteiten. Naast verplichtingen ingevolge belastingverdragen, hebben lidstaten ook verplichtingen ingevolge het Unierecht voor deze directe belastingen.

Het wordt niet betwist dat in de huidige stand van het Unierecht<sup>19</sup> elke lidstaat soeverein kan belasten inzake nationale of regionale vennootschapsbelastingtarieven en basissen, voor zover – in wezen – de interne markt niet wordt verstoord noch de bestaande gezamenlijke beslissingen inzake indirecte belastingen.

De bevoegdheid van de lidstaten inzake directe belastingen wordt zo onrechtstreeks beperkt door hun algemene verplichtingen (vrijheden van de interne markt, richtlijnen van de raad, belastingverdragen, grondwet) en hun verplichtingen inzake indirecte belasting.

Indien artikel 4 VEU aan de lidstaten vrij spel geeft om soeverein te beslissen, met respect voor de verdragsverplichtingen, is dit niet het geval voor de Commissie. De Commissie heeft geen bevoegdheden inzake directe belastingen.

Voorstellen inzake directe belastingen moeten gebeuren onder het artikel 5 VEU, dat aan de Raad de bevoegdheid verleent om te beslissen in deze en aan de Commissie om maatregelen te suggereren en uit te voeren.

23. Rekening houdend met **de vrijheden van de interne markt die worden beschermd door het VEU en het VWEU**, wordt de vrijheid van verkeer van diensten omschreven door het artikel 57 VWEU als die diensten die *welke gewoonlijk tegen vergoeding geschieden* en die niet vallen onder de regels inzake de drie andere vrijheden van verkeer (goederen, kapitaal en personen).

Welke weerslag heeft dit op de bevoegdheden van lidstaten inzake directe belastingen op digitale diensten met een gratis toegang, zoals websites (Google, Yahoo, ...) en netwerken (Facebook, Twitter, LinkedIn, ...)?

De logische gevolgtrekking is dat gratis digitale diensten niet beschermd worden door de regels van de interne markt betreffende diensten. Lidstaten zouden kunnen stellen dat zij dus maatregelen van directe belasting kunnen aannemen die de markt verstoren van het vrij verkeer van dergelijke gratis digitale diensten. Dergelijke nationale wetgeving zal dan wel heel oplettend moeten zijn om niet te discrimineren of onrechtstreeks ander Unierecht te schenden.

24. Artikel 65 VWEU laat aan de lidstaten toe om eenzijdig beperkende belastingmaatregelen in te voeren tegen zowel andere lidstaten als derde landen die het vrij

---

<sup>19</sup> The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010, European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs, ref. online IP/A/ECON/ST/2010-18

verkeer van kapitaal en betalingen verstoren. Er bestaat geen dergelijke bepaling voor de drie andere vrijheden onder het Verdrag.

Artikel 65 (1) b laat de lidstaten toe:

*“alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied (..)”*

Willekeurige discriminatie noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer zijn daardoor toelaatbaar (artikel 65 (3) VWEU).

25. Artikel 292 VWEU, samen gelezen met artikel 65 (4) VWEU, kan aan de Commissie een wettelijke basis verlenen om gedragsregels te bepalen inzake directe belastingen betreffende derde landen.

Artikel 65 (4) VWEU machtigt de Commissie om te bepalen dat beperkende belastingmaatregelen met betrekking tot derde landen die het verbod verstoren op beperkingen op het vrij verkeer van kapitaal en betalingen, verenigbaar zijn met het Europees Unierecht, voor zover zij verantwoord zijn door een van de doelstellingen van de Unie en verenigbaar zijn met een behoorlijk functioneren van de interne markt.

Dit is een specifieke bevoegdheid van de Commissie die onder 292 VWEU kan vallen.

Hoewel niet dwingend voor de lidstaten, zouden zulke aanbevelingen via gedragscodes en overwegingen de lidstaten toelaten om hun eenzijdige digitale belastingmaatregelen bevestigd te zien worden door het Europees Hof van Justitie van de Europese Unie<sup>20</sup>.

26. In een arrest van 13 november 2014 bevestigde het Hof van Justitie van de Europese Unie<sup>21</sup> eens te meer de voorwaarden voor lidstaten om te belasten conform artikel 65 (3) VWEU of *‘of door dwingende redenen van algemeen belang in de zin van de rechtspraak van het Hof’*.

Richtlijn 2006/123 van 12 december 2006 op diensten in de interne markt<sup>22</sup> omschrijft onder artikel 4 (8) het begrip ‘dwingende redenen van algemeen belang’ als:

*“openbare orde, openbare veiligheid, staatsveiligheid, volksgezondheid, handhaving van het financiële evenwicht van het socialezekerheidsstelsel, bescherming van consumenten, afnemers; van diensten en werknemers, eerlijkheid van handelstransacties, fraudebestrijding, bescherming van het milieu en het stedelijk milieu,*

<sup>20</sup> The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010, European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs, ref. online IP/A/ECON/ST/2010-18, p. 7 (introduction) en verwijzingen onder voetnoot 1

<sup>21</sup> Hof van Justitie van de Europese Unie, *Commissie t Verenigd Koninkrijk en Ierland*, 13 november 2014, C- 112/14, met verwijzing naar *Commissie t. Duitsland*, 23 oktober 2007, C-112/05, § 72, *Commission t. Portugal*, 7 april 2011, C-20/09, §§ 59, 60 – 61, *Itelcar*, C-282/12, §§ 34 en 36

<sup>22</sup> Richtlijn 2006/123/EG van het Europees Parlement en de Raad van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt, PB, L 376, 27 december 2006, p. 36

*diegezondheid, intellectuele eigendom, behoud van het nationaal historisch en artistiek erfgoed en doelstellingen van het sociaal beleid en het cultuurbeleid”*

De volgende algemene principes moeten worden in acht genomen door de lidstaten:

- een objectieve verantwoording van de verstoring wegens een rechtmatig belang dat erkend is door het Unierecht,

Dergelijke objectieve verantwoordingen kunnen worden aangewend tegen (vrije vertaling) *‘geheel kunstmatige schikkingen die geen economische werkelijkheid weergeven en wiens enig oogmerk het is om de belastingen te vermijden die normaal betaald worden op winsten bekomen uit activiteiten die uitgevoerd werden op het nationaal grondgebied’*.

Dergelijke objectieve verantwoording kan bestaan in *‘om de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven’*<sup>23</sup>.

- de beperking moet geschikt zijn om de doelstellingen te bereiken tegen de belastingontwijking of belastingontduiking en niet verder gaan dan wat nodig is om deze te bereiken.

Een geschikte beperking moet steeds toelaten aan de belastingplichtige om te bewijzen dat er voor die transactie een economische verantwoording bestaat zonder deze daarbij te onderwerpen aan onnodige administratieve belemmeringen om dit bewijs te kunnen leveren.

Dergelijke geschikte beperkingen omvatten enkel wat niet zou zijn overeengekomen tussen partijen die zich in normale marktomstandigheden bevinden (arm’s length basis)<sup>24</sup>.

Dergelijke geschikte beperkingen eisen ook in meer algemene termen<sup>25</sup> :

*‘de vereisten van de rechtszekerheid, die verlangt dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en de gevolgen ervan voorzienbaar zijn, met name wanneer zij nadelige gevolgen kunnen hebben voor particulieren en ondernemingen’*

27. In de bijdrage van the International Observatory on the taxation of the Digital Economy (Universiteiten van Lausanne, International Bureau of Fiscal Documentation, KU Leuven) aan de publieke bevraging van de OESE inzake het belasten van de digitale economie<sup>26</sup> wordt de verenigbaarheid met het Unierecht verdedigd van een directe belasting onder de vorm van een voorheffing op bepaalde digitale activiteiten.

De auteurs van deze bijdrage benadrukken ook dat dezelfde belastingbasis moet worden

<sup>23</sup> Hof van Justitie van de Europese Unie, *SIAT*, 5 juli 2012, C-318/10, § 37

<sup>24</sup> Hof van Justitie van de Europese Unie, *Itelcar*, C-282/12, § 36 met verwijzing naar *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 13 maart 2007, C-524/04, § 83; *SIAT*, 5 juli 2012, C-318/10, § 52

<sup>25</sup> Hof van Justitie van de Europese Unie, *SIAT*, 5 July 2012, C-318/10, § 58

<sup>26</sup> OCDE, Tax Challenges of Digitalisation, Comments Received on the Requests for Input – Part II, 25 October 2017, bijdrage van the International Observatory on the taxation of the Digital Economy, p. 279, punten 11, 19, 21 tot 24

toegepast op alle ondernemingen die eenzelfde of vergelijkbare digitale activiteit aanbieden, teneinde discriminaties en nieuwe fiscale verstoringen te vermijden.

28. Betreffende verplichtingen van de lidstaten inzake indirecte belastingen bepaalt artikel 401 van de Richtlijn 2006/112/EC van 28 november 2006 op het gezamenlijk systeem van belasting op de toegevoegde waarde:

*“Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten, mits de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding.”*

Dit artikel verbiedt elke andere belasting op goederen en diensten die een omzetbelasting uitmaken of geactiveerd worden door het passeren van landsgrenzen tussen lidstaten. Belastingen die formeel directe belastingen zijn kunnen als verboden indirecte belastingen worden aanzien als deze gevolgen zich voordoen<sup>27</sup> :

- De belasting is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen en diensten;
- het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt;
- de heffing vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging;
- de belastingplichtige kan in de eerdere fasen van het proces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt.

Directe belastingen op digitale activiteiten moeten deze bijzondere verboden steeds naleven. Een Deense belasting van 2,5 % om tewerkstellingsmaatregelen te financieren die werden berekend op de omzet van btw-plichtige ondernemingen of op het totaal van de betaalde wedden voor andere ondernemingen, viel onder dit verbod voor het deel van de belasting dat betrekking had op de omzet als belastbare basis<sup>28</sup>.

29. Een Italiaanse regionale belasting die bestond uit,

- (a) een niet-aftekbare directe inkomstenbelasting van 4,25 %,
- (b) op het maken van goederen en diensten in het algemeen,
- (c) die wordt geheven op een fictieve belastbare basis van netto-opbrengst bepaald per soort van activiteit,
- (d) en zich steunt op aanknopingspunten van inkomen als een belastbare basis,

<sup>27</sup> Hof van Justitie van de Europese Unie, Banca popolare di Cremona Soc. Coop t. Agenzia Entrate Ufficio Cremona, 3 oktober 2006, C-475/03, § 30

<sup>28</sup> Hof van Justitie van de Europese Unie, Commissie t. Denemarken, 1 december 1991, C- 324/91.

werd door het Hof van Justitie van de Europese Unie niet aanzien als een verboden omzetbelasting<sup>29</sup>.

De voornaamste elementen die doorheen dit arrest werden weerhouden, waren de aanwezigheid van twee effecten:

- a) een fictieve belastbare basis die een deel van de belastbare winstbasis viseert in de vennootschapsbelasting die geacht worden bekomen te zijn uit ontvangen inkomsten (§§ 31 en 33),
- b) het niet-aftrekbaar karakter van deze belasting van de vennootschapsbelasting, zodat het niet kan overgedragen worden naar andere economische deelnemers en het onzeker maakt of de eindgebruiker deze belasting zal moeten dragen in de prijs die hij betaalt (§§ 31 en 34).

30. Na het onderzoek van het algemeen kader waarbinnen lidstaten directe belastingmaatregelen kunnen nemen tegen digitale activiteiten, is het vervolgens aangewezen om die zakenmodellen te definiëren welke al dan niet een fysieke aanwezigheid behoeven op de plaats waar de belastbare winstbasis ontstaat.

Hoe lager deze behoefte, hoe meer aangewezen het zal zijn om niet-fiscale maatregelen te nemen die een fysieke aanwezigheid opleggen waar de belastbare winstbasis ontstaat.

Alle vergelijkbare zakenmodellen worden best aan eenzelfde belastingregeling onderworpen<sup>30</sup>.

Daarvoor kunnen volgende zakenmodellen worden onderscheiden:

### **1) Gratis gebruikers en diensten.**

31. Dit zakenmodel betreft alle ondernemingen die hoofdzakelijk interesse hebben **in het wereldwijd verkopen (1) van de gebruikers van hun websites en de gegevens die van hen worden verzameld (2). Om het verzamelen van deze gegevens te verbeteren bieden zij hun gebruikers gratis toegang aan tot gegevens of diensten (3).**

Onder artikel 16 TFEU is de bescherming van persoonsgegevens een deel van het Unierecht. Ondernemingen die onder deze groep kunnen vallen, zijn steeds ondernemingen die ook vallen onder die Europese regels van gegevensbescherming.

---

<sup>29</sup> Hof van justitie van de Europese Unie, Banca popolare di Cremona Soc. coop, 3 October 2006, C-475/03, §§ 5 - 11 and §§ 31 - 34

<sup>30</sup> The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010, European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs, ref. online IP/A/ECON/ST/2010-18, §§ 157, 167 – 170 en 175.

32. Om zakenmodellen te belasten zoals deze van **Google, Facebook, Twitter, Skype** of meer in het algemeen **alle vormen van gratis toegang (1) via digitale middelen (2) tot digitale informatie of communicatie (3) geleverd met een winstinzicht door de aanbieder (4)**, lijken drie stappen logisch om een realistisch vermoeden van een belastbare winstbasis te bepalen uit het wereldwijd aanbieden van het aantal gebruikers of hun verzamelde gegevens die werden verkregen binnen een lidstaat van de Europese Unie :

- a) Het aantal gebruikers bepalen gedurende een bepaalde periode binnen de Europese Unie (of binnen de lidstaat) in het aantal wereldwijde gebruikers van de commerciële groep die wereldwijde inkomsten meldt aan zijn aandeelhouders welke hoofdzakelijk worden behaald door het uitwinnen van gebruikers en de gegevens die van hen worden bekomen,
- b) het gemiddeld nationaal inkomen per hoofd in de Europese Unie (of van de lidstaat) wordt vermenigvuldigd met het aantal gebruikers in de Europese Unie (of in de lidstaat), alsook de nationale gemiddelde inkomsten per hoofd van de bevolking van de wereldwijde gebruikers, en het gewogen resultaat wordt uitgedrukt in een percentage,
- c) dat percentage wordt vermenigvuldigd met het gemelde wereldwijde inkomen (cashflow) en geeft zo de bruto belastbare winstbasis die wordt vermoed te zijn ontstaan in de Europese Unie (of de lidstaat).

33. Zo een geraamde bruto belastbare winstbasis is duidelijk te groot omdat het geen rekening houdt met wereldwijde uitgaven en zal tot een overbelasting leiden indien deze niet wordt getemperd door herleiding van de belastbare basis via een winstmarge.

Deze winstmarge wordt best laag ingesteld en geeft vervolgens de geraamde netto belastbare winstbasis.

Met het oog op fiscale administratieve lasten wordt dat wereldwijd inkomen best bepaald voor de Europese Unie in zijn geheel. De Europese Commissie kan Europese belastingen heffen op dat deel van de inkomsten die vermoed wordt behaald te zijn uit gebruikers in de Europese Unie. Dat eigen inkomen van de Commissie kan dan op zijn beurt worden gebruikt om de weerslag van Brexit op het Europees budget op te vangen of om de stijging van de bijdragen van de andere lidstaten aan het Europees budget te temperen voor dringende zaken zoals defensie, grenscontrole en immigratie.

34. Indien deze bedrijven geen vaste inrichtingen hebben door hun eigen keuze, zou een directe belastingmaatregel die een virtuele vaste inrichting bepaalt, de rechten in de belastingverdragen schenden van deze bedrijven.

In het derde onderdeel van dit artikel wordt de vraag onderzocht of door middel van niet-fiscale verplichtingen zoals in zake gegevensbescherming, misdadbestrijding, vals nieuws beperking, een fysieke aanwezigheid kan worden opgelegd aan alle bedrijven met zo een zakenmodel. Deze aanwezigheidsvereisten zullen dan op hun beurt voldoen aan de vereisten van een vaste inrichting.



## **2) Betalende gebruikers.**

35. Dit zakenmodel betreft betalende websites zoals **Netflix, of meer in het algemeen alle toegang die wordt aangeboden via digitale middelen (1) tot digitale informatie of communicatie (2) tegen betaling (3)**. Diverse informatiesites zoals websites van kranten, televisiezenders, ... hanteren dit zakenmodel.

Ondernemingen met dit type van zakenmodel worden op een klassieke wijze belast op de ontvangen bijdrages van de betalende gebruikers in de lidstaat. Maar verschuiving van inning van de bijdrages kan de belastbare winstbasis verstoren in de lidstaat waar deze gebruikers gewoonlijk verblijven.

Betalende gebruikers, net als gratis gebruikers, laten ook gegevensonderzoek toe en publiciteit van over de gehele wereld. De inkomsten uit publiciteit of gegevens-onderzoek met betrekking tot die gebruikers moet worden bepaald in het geheel van de inkomsten.

Gratis zakenmodellen kunnen geneigd zijn om hun belastingen te ontlopen door een eerder symbolische inschrijving te vragen van hun gratis gebruikers. Sommige zakenmodellen combineren vrije en betalende gebruikers.

36. Het eerste probleem van verschuiving is dat van het innen van de bijdragen van de gebruikers.

De verschuiving van het innen van inkomsten kan worden aangepakt door *ontvangstmeldingen* aan de lidstaat van de bijdragen die ontstonden in die lidstaat. Dergelijke fiscale verplichting vereist een vaste inrichting.

37. Het tweede probleem van verschuiving is de verschuiving buiten de lidstaat van de dienst zelf om de belastbare winstbasis van de in de lidstaat geïnde bijdragen te vernietigen of te verminderen. Deze problematiek betreft BEPS en CFC-regelgeving voor die aanbieders met een vaste inrichting.

Ondernemingen zonder een vaste inrichting kunnen onderworpen worden aan dezelfde niet-fiscale vereisten (zie hierna deel III) als deze voor de in het vorige besproken zakenmodel van gratis gebruikers en diensten.

## **3) Digitaal verkochte goederen en de toestellen voor digitale middelen.**

38. Muziek, films, boeken en kleren worden in massale aantallen besteld via websites. Maar de producenten van goederen hebben ook zelf vaak websites waar zij aan de cliënt voorstellen om te kopen en vervolgens direct aan hen te verzenden.

Het criterium om goederen te bestellen via digitale middelen is zo veel te ruim om een relevante digitale activiteit te vormen.

39. Sommige bedrijven zoals **Apple** maken toestellen die kunnen omschreven worden als de digitale middelen zelf in de definitie van het zakenmodel. Deze toestellen vormen een wezenlijk onderdeel van de digitale economie als middelen van verbinding.

Zulke toestellen omvatten draagbare telefoons, tabletten, computers, schermen en aanraakschermen maar ook de programma's om deze digitale middelen te gebruiken.

De kosten om deze toestellen samen te stellen zijn gewoonlijk veel lager dan de verkoopprijs. Deze digitale middelen vallen onder patentrechten die een groot deel uitmaken van hun verkoopprijs die ruim de historische ontwikkelingskost overtreft. Zulke rechten verschuiven grote onderdelen van de belastbare winstbasis uit de lidstaat waar de verkoop en de betaling van de prijs gebeuren.

40. Maar indien alle bedrijven die dergelijke goederen verkopen worden inbegrepen, zou ook een bedrijf worden inbegrepen dat allerlei vormen van elektronische toestellen aanbiedt. Ook de kleinere bedrijven dit niet noodzakelijk de middelen hebben voor enige vorm van belastingplanning.

En wereldspelers zoals **Amazon** zouden dan enkel worden belast op dat deel van hun omzet dat wordt gevormd door deze toestellen. Dit sub-zakenmodel omvat het kopen en doorverkopen van goederen via digitale middelen, digitale communicatie en digitale betaling. Opnieuw kan een groot deel van de belastbare winstbasis die normaal ontstaat door de verkoop en de betaling in het grondgebied van een lidstaat worden verschoven door een betaling van patentrechten om de website te mogen gebruiken.

41. Met in achtneming van deze algemene beschouwingen, kan het relevante aanknopingspunt voor directe belastingen op digitaal verkochte goederen worden omschreven als **goederen verkocht in de lidstaat (A) waar de kost van rechten een wezenlijk deel uitmaakt van de prijs (a 1) of waar rechten worden berekend op de winsten / omzet door deze verkopen (a 2) welke in de lidstaat betaald moeten worden vennootschappen van de groep, de vennootschap of een vaste inrichting (a 3), of verkocht in de lidstaat (B) via bestellingen op het internet of callcenters (b 1) van zodra een minimum bedrag (\*) ontstaat vanuit die lidstaat (b 2).**

(\*) de criteria opgenomen in de Richtlijn (EU) 2016/116 van 12 juli 2016 kunnen dit minimum zijn

Dergelijke omschrijving omvat de zakenmodellen zoals dat van **Apple** of **Amazon**.

42. De verkoop van goederen vereist normaal gezien opslagplaatsen op het grondgebied van de lidstaat. De meeste ondernemingen die onder dit zakenmodel vallen zullen zo onder de aanknopingspunten van vaste inrichtingen vallen.

Deze zakenmodellen worden best aangepakt via BEPS, CFC's en bijzonder belastingmaatregelen die voldoen aan de vereisten van artikel 65 (3) VWEU of van de rechtspraak inzake 'dwingende redenen van algemeen belang'.

Het bestellen en het leveren van goederen, welke deels gebeuren buiten de lidstaat of de Europese Unie, en geen aanleiding geven tot aanwezigheid onder de OESO-aanknopingspunten, worden best via indirecte belastingmaatregelen geïmplementeerd.

Deze zakenmodellen worden daarom niet in aanmerking genomen om een vaste inrichting op te leggen via niet-fiscale verplichtingen.

#### **4) *Betalende digitale diensten.***

43. Dit zakenmodel kan worden omschreven als het **aanbieden of organiseren van het aanbod van diensten in de lidstaat (1) hetzij rechtstreeks hetzij als tussenpersoon (2) door digitale middelen (3) en tegen betaling (4).**

Callcentra of betaaldiensten via het web kunnen over de hele wereld worden georganiseerd zonder dat een fysiek contact met de cliënten nodig is. Het risico op verschuiving van het innen van de inkomsten of delen van de digitale dienst zijn over het algemeen groot in dit zakenmodel.

44. De combinatie van de criteria 1 (het aanbieden of organiseren van het aanbod van diensten in de lidstaat) & 3 (door digitale middelen) sluit diensten uit die meestal niet via digitale middelen worden geleverd.

Deze vereisen in het algemeen een ontmoeting met de persoon van de cliënt (dokters, advocaten, architecten, ...). Deze uitsluiting geldt enkel voor de directe aanbieders voor die diensten en niet voor tussenpersonen die via digitale middelen dergelijke diensten organiseren.

45. De combinatie van de criteria 2 (hetzij rechtstreeks hetzij als tussenpersoon) & 4 (het melden van (elektronische) betaling in de lidstaat) is nuttig voor CFC / BEPS doeleinden in dit zakenmodel om de belastbare winstbasis te behouden / maken daar waar deze ontstond.

Het verschuiven van het innen van het inkomen kan ook bestreden worden door aan de lidstaat betaalmeldingen in te voeren voor elektronische betalingen komende uit die lidstaat. Deze directe belastingmaatregel van melding vereist minstens een vaste inrichting.

46. Indien de aanwezigheid in de lidstaat niet strookt met de OESO-aanknopingspunten van een vaste inrichting, kan dit zakenmodel de plaats van de belastbare winst basis eenvoudig verder ontwijken.

Naar nationaal recht kunnen alle nationale wettelijke verplichtingen die gelden voor aanbieders van diensten op het grondgebied, ook worden opgelegd aan de tussenpersonen die het aanbod van de gereguleerde diensten organiseren maar de tegenprestatie innen zonder dat deze tussenpersoon in het land is gevestigd. Deze nationale verplichtingen zullen dan meestal een OESO-aanknopingspunt vereisen dat een vaste inrichting uitmaakt.

47. Dit heeft betrekking op een zakenmodel zoals dat van **Uber**. Uber cliënten in Europa betalen naar een bankrekening in Nederland van een aldaar gevestigde vennootschap. Van

die bankrekening wordt een % doorgestort naar de nationale aanbieder van de dienst. Het overblijvend % wordt via belastingplanning via auteursrechten in Nederland onderworpen aan een belasting van 0 %.

Dit model houdt een belastingverstoring in met andere aanbieders van passagierstransport, die worden belast op de gehele prijs van de dienst die zij aanbieden in de lidstaat. De gehele kost van de dienst wordt nochtans gedragen in de lidstaat, maar de winst wordt verdeeld tussen de aanbieder van de dienst en de digitale tussenpersoon.

De belastingverstoring is het verlies aan vennootschapsbelasting op het deel van de winst dat Uber int buiten de lidstaat. Mede door deze verstoring kunnen zij lagere prijzen aan hun cliënten aanbieden dan hun concurrenten. Dit komt naast vormen van ontwijking van regels die de aanbieders moeten naleven en kosten uitmaken.

48. In een arrest van 20 december 2017 beoordeelde het Hof van Justitie van de Europese Unie, het zakenmodel van Uber<sup>31</sup> als dat van een aanbieder van diensten wegens (§ 39):

- het uitkiezen van niet-professionele bestuurders die hun eigen voertuig gebruiken, via een toepassing zonder dewelke (i) deze bestuurders geen dergelijke transportdienst hadden aangeboden, en (ii) personen er geen gebruik van zouden maken,
- een beslissende invloed over (i) het hoogste tarief van de prijs door deze toepassing, die door de onderneming wordt geïnd van de bankrekening van de cliënt alvorens een deel daarvan aan de niet-professionele bestuurder van het voertuig te betalen, en (ii) de kwaliteitsvereisten van de voertuigen, de bestuurders en hun gedrag, die in bepaalde omstandigheden kan leiden tot hun uitsluiting.

Zelfs indien in dit geval kan aangenomen worden dat Uber reeds een vaste inrichting had in Spanje, maakt dit arrest een precedent uit voor lidstaten die wensen om diverse digitale activiteiten nader te onderzoeken waarbij de digitale tussenpersoon geen vaste inrichting heeft maar een wezenlijke rol heeft in het innen van het inkomen en de voorwaarden van de dienstverlening op het grondgebied van de lidstaat. Door hen dezelfde verplichtingen op te leggen als waren zij zelf dienstverleners, kan een vaste inrichting worden bekomen voor belastingdoeleinden.

### **5) Traders en aanbieders van betaalmiddelen via het internet.**

49. Aanbieders van digitaal verhandelen of digitaal betalen vallen in het algemeen onder dit sub-zakenmodel van betalende digitale diensten. **E-Bay** valt onder dit zakenmodel, maar ook beursagenten of digitale activiteiten die elektronische betaalmiddelen ter beschikking stellen via internet (**World Pay, Pay Pal, Stripe** etc..).

Dit soort van zakenmodellen is bijzonder omdat de aangeboden dienst puur digitaal de bestellingen en betalingen kan verwerken en zo een specifiek probleem uitmaakt voor de OESO-aanknopingspunten als deze geen vaste inrichting hebben in de lidstaat.

---

<sup>31</sup> Hof van Justitie van de Europese Unie, Asociación Profesional Élite Taxi t. Uber Systems Spain SL, 20 december 2017, C-434/15

Voor dergelijke aanbieders kan de Richtlijn die elektronische betalingen regelt<sup>32</sup>, een rechtstreeks wettelijke basis aanreiken om deze te verplichten om een kantoor te hebben in de lidstaten waar zij actief zijn (zie hierna).

### III. Niet-fiscale vereisten.

50. Belastingverstoring die ontstaat of wordt vergemakkelijkt door digitale activiteiten wordt het best aangepakt via nieuwe begrippen (gratis diensten, gebruikers en door hen bekomen wereldwijd inkomen, virtuele vaste inrichting) in het Unierecht en in de OESO.

Echter werd er reeds op gewezen dat het onderhandelen en het stemmen van bijlagen aan de bestaande belastingverdragen om deze begrippen in te voeren, weleens heel erg lang zou kunnen duren. Een eenzijdige belasting kan anderzijds worden aangevochten in de rechtbank zolang deze bijlagen niet in werking treden. Het belastinginkomen zou dan moeten worden terugbetaald als deze vordering wordt ingewilligd.

Vandaar de invalshoek van dit artikel; kan er een weg worden gevonden omheen deze tijdelijke belemmering via niet-fiscale verplichtingen van aanwezigheid die dan op hun beurt aanknopingspunten vormen voor vaste inrichtingen?

51. Een historische interpretatie van wat de algemene bedoeling was bij de invoering van artikel 5 is dat alle winst die in een land ontstaat, aldaar dient belast indien er een *vorm van constante activiteit* in dat land mee samenhangt. Daartoe werden een aantal fysieke relevante aanknopingspunten voor een constante activiteit weerhouden.

Gegevens verzameld uit gebruikers en de gebruikers zelf vormen wezenlijke bronnen van winst uit een constante vorm van activiteit ontstaan door de in die lidstaat aanwezige digitale middelen die deze activiteit permanent voeden.

De aanbieder biedt diensten aan op deze digitale middelen van de inwoners in het grondgebied van de lidstaat. De aanwezigheid van cookies die achtergelaten worden op de diverse digitale middelen van gebruikers in die lidstaat kunnen worden aanzien als fysiek tastbare middelen om gegevens van gebruikers op permanente wijze te verzamelen en door te zenden.

Het is voor artikel 5 niet vereist dat de onderneming de eigenaar is van dit tastbaar digitaal middel. Het volstaat dat al deze digitale middelen instrumenten vormen die samen leiden tot een constante vorm van digitale activiteit zoals historisch bedoeld.

Dergelijk argument kan pertinent zijn indien de goede trouw in vraag wordt gesteld van een verdragspartij die winst belast die via cookie-activiteiten op een constante wijze wordt bekomen in haar grondgebied uit talloze digitale middelen.

---

<sup>32</sup> Richtlijn (EU) 2015/2366 van het Europees Parlement en de Raad van 25 november 2015 betreffende betalingsdiensten in de interne markt, houdende wijziging van de Richtlijnen 2002/65/EG, 2009/110/EG en 2013/36/EU en Verordening (EU) nr. 1093/2010 en houdende intrekking van Richtlijn 2007/64/EG, *PB*, L 337/35, 23 december 2015 – Artikel 29 (4).

52. Een afdeling is niet omschreven door de OESO, net zomin als het handel drijven.

Een constante aanwezigheid van tastbare digitale middelen op het grondgebied van de verdragspartij, die toelaat om gegevens te vinden en te verzenden zou zo kunnen worden uitgelegd conform het artikel 5, § 2, (b) van de OESO-modelovereenkomst.

Op zich alleen genomen blijft dit aanknopingspunt open voor diverse interpretaties en kan het aanleiding geven tot tegenstrijdige rechtspraak van nationale fiscale rechters, en dit zowel binnen een lidstaat als tussen lidstaten. Dergelijke onzekerheid wordt beter vermeden.

53. Een 'kantoor' in het artikel 5, § 2 (c) van de OESO-modelovereenkomst is een meer objectief tastbaar aanknopingspunt.

Het zou een betere voorspelbare uitkomst van het belastinggeschil toelaten indien het al dan niet wordt gecombineerd met het artikel 5, § 2, (b) OESO-modelovereenkomst en een historische interpretatie.

De aanwezigheid van een kantoor kan bekomen worden via niet-fiscale verplichtingen.

54. De verschillende zakenmodellen van relevante digitale activiteiten die hoger werden onderzocht, laten toe om volgende maatregelen te weerhouden als een geldige reden om een fysieke aanwezigheid te eisen op het grondgebied van de lidstaat, welke vereisten op zijn beurt leiden tot vaste inrichtingen voor belastingdoeleinden.

- gegevensbescherming, strafonderzoek, indijken fake news, officiële waarschuwingen van belangrijke aard voor een beperkt gebied (gebruikers),
- regelgeving voor beveiliging van elektronische betaalmiddelen in het algemeen (elektronische (digitale) betalingsdiensten)
- regelgeving inzake diensten wanneer deze niet worden uitgevoerd door diegene die de dienst aanbiedt of door diegene die de prijs ervan int.

55. Lidstaten kunnen de kwestie van **fake news** op sociale media aanpakken door te eisen dat ondernemingen die het commercieel risico nemen om een digitaal forum te organiseren in hun grondgebied, verantwoordelijk worden gesteld indien het verspreiden van de valse informatie niet wordt ingedijkt en/of gewist binnen een wettelijk bepaalde tijdsperiode.

Teneinde de bron van het vals nieuws te vinden en in te dijen, welke in regel in een korte tijdsperiode moet gebeuren, kan worden opgelegd om tijdelijk de uitgewisselde gegevens op te slaan in een server. Deze opgeslagen data worden gewist na een bepaalde periode (bijvoorbeeld 14 dagen). Ten minste is een terminal vereist die in de nationale taal toegang biedt in het grondgebied tot servers buiten het grondgebied.

Deze maatregelen zouden de nationale overheden toelaten om fake news te vinden en in te dijen die een onrechtmatige schade toebracht aan burgers of overheden. Gelet op de korte tijdsperiode waarbinnen het verspreiden en het geheel verwijderen van fake news moet gebeuren, dient een direct aanspreekbaar verbindingskantoor beschikbaar te zijn om per

kerende te antwoorden en toegang te verlenen aan de nationale overheden of inwoners in hun nationale taal en in hun nationaal grondgebied teneinde vereiste maatregelen van bescherming en voorkoming bij te staan, dan wel te leiden.

56. De auteur beschouwt een digitaal forum in de Latijnse betekenis van dit woord: die van een publiek plein. Begrippen zoals intimiteit of privacy zijn daar misleidend; alles wat wordt geschreven en gedeeld blijft hangen in het collectief geheugen van al zij die aanwezig waren op dat plein. Het is daarom van het grootste belang om zo snel als mogelijk het verspreiden in te dijken van schadelijke gegevensuitwisseling van de bron/subject naar de bestemming/subject (ouders van minderjarigen die een onmiddellijke verwijdering eisen).

Een direct aansprekingspunt in het land van de woonplaats, welk een onmiddellijk contact in de nationale talen toelaat met de middelen om meteen tussen te komen in het verspreiden, is een noodzakelijk instrument voor dat doeleinde.

57. Dergelijk direct aansprekingspunt kan ten andere ook meer in het algemeen dienen inzake **strafonderzoeken** of **veiligheid** of **consumentenbescherming** door officiële waarschuwingen uit te zenden op het digitaal forum dat wordt gebruikt door de digitale middelen die zich op het grondgebied van de lidstaat bevinden.

Zo kunnen overheden, bijvoorbeeld in het geval van een nucleaire ramp of zich verspreidende vuren of overstromingen, overwegen om via het digitaal forum waarschuwingen te verzenden aan het publiek in de betrokken zone als het meest efficiënte middel om gebruikers te waarschuwen die in of nabij deze zone zitten.

**Diverse diensten** die digitaal zijn opgedeeld, kunnen voor consumentbescherming als een enkele dienst worden aanzien, en de gehele informatie over de uitgevoerde verrichting zou dan beschikbaar moeten worden gesteld in de nationale taal van de consument en in diens land.

De belangen van de consumenten worden ook beter gediend en met meer effect afgedwongen indien hij de aanbieder van de dienst voor diens nationale rechtbanken kan dagen. Het ter beschikking hebben van een kantoor dat geldige oproepingen kan ontvangen zou de gerechtskosten aanzienlijk doen dalen voor de consumenten die menen dat hun rechten werden geschonden door een dienst die zij overeenkwamen via hun digitaal toestel in hun gebruikelijke woonplaats. Ook wanneer een deel van die dienst plaatsvond in het buitenland.

58. Deze bezorgdheid om de belangen van gebruikers te beschermen kan toepassing vinden in de omzetting die tegen begin 2018 is voorzien in het nationaal recht van de lidstaten van twee bijzondere niet-fiscale begrippen.

Inzake gratis diensten is er de omzetting van de gegevensbescherming. Inzake betalende diensten is er zowel de omzetting van de gegevensbescherming, evenals de bescherming van elektronische betaalmiddelen.

Deze omzettingen bieden een unieke aanleiding om snel bepaalde belastingverstoringen via digitale activiteiten aan te pakken.

59. Inzake maatregelen ten behoeve van de **gegevensbescherming**, kan de Richtlijn (EU) 2016/680 van 27 april 2016 inzake de bescherming van persoonsgegevens<sup>33</sup> voor lidstaten nuttig blijken voor digitale belasting doeleinden. Lidstaten moeten deze regels omzetten tegen **6 mei 2018**. Deze datum sluit niet uit dat deze regels verder kunnen worden omgezet en verfijnd na deze datum.

De volgende overwegingen van deze richtlijn laten aan lidstaten toe om een directe verbinding op hun grondgebied op te leggen:

*“(3) Snelle technologische ontwikkelingen en de mondialisering brachten nieuwe uitdagingen voor de bescherming van persoonsgegevens. De mate waarin persoonsgegevens worden verzameld en gedeeld, is aanzienlijk gestegen. **Dankzij de technologie kunnen bij activiteiten zoals de voorkoming, het onderzoek, de opsporing of de vervolging van strafbare feiten of de tenuitvoerlegging van straffen meer dan ooit tevoren persoonsgegevens worden verwerkt.**”*

*“(65) Doorgifte van persoonsgegevens vanuit een lidstaat aan derde landen of internationale organisaties **is in beginsel enkel toegestaan nadat de lidstaat waarvan de gegevens zijn verkregen, daarin heeft toegestemd.**”*

*“(89) Er dienen sancties te worden opgelegd aan de natuurlijke personen of rechtspersonen, ongeacht of deze personen onder het publiekrecht dan wel onder het privaatrecht vallen, die inbreuk maken op deze richtlijn. De lidstaten dienen erop toe te zien dat de sancties **doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn en dienen alle maatregelen te nemen om de sancties ten uitvoer te leggen.**”*

60. De volgende instrumenten moeten worden ingevoerd:

- Elke geautomatiseerde verwerking van persoonsgegevens is verboden tenzij toegestaan krachtens het Unierecht of het recht binnen de lidstaat (Artikel 11).
- Alle verwerkingsactiviteiten moeten bijgehouden worden in een register door de verwerkingsverantwoordelijken (Artikel 24).
- Logbestanden moeten worden bijgehouden voor doeleinden van verzameling, wijziging, raadpleging en bekendmaking onder meer in de vorm van doorgiften, combinatie en verwijdering (Artikel 25).

Dat is ook zo buiten de Europese Unie:

---

<sup>33</sup> Richtlijn (EU) 2016/680 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens door bevoegde autoriteiten met het oog op de voorkoming, het onderzoek, de opsporing en de vervolging van strafbare feiten of de tenuitvoerlegging van straffen, en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Kaderbesluit 2008/977/JBZ van de Raad, *PB*, L 119, 4 mei 2016, p. 89.



*“Artikel 24 (2) c; indien van toepassing, doorgiften van persoonsgegevens aan een derde land of een internationale organisatie indien daartoe door de verwerkingsverantwoordelijke uitdrukkelijke instructies zijn gegeven, met inbegrip van de vermelding van dat derde land of die internationale organisatie;”*

- Artikelen 35 (1) b en 39 verbieden de overdracht van persoonsgegevens aan derde landen indien deze geen databeschermingsdienst hebben zoals bepaald onder artikel 1 (1) van de richtlijn.

61. Deze instrumenten kunnen leiden tot de aanwezigheid van een vaste inrichting en zijn ook potentieel nuttige belastingcriteria:

- zij laten toe om ondernemingen te identificeren die dergelijke gegevens met een onbetwistbare economische waarde verzamelen,
- zij laten toe om het aantal gebruikers te meten op hun nationaal grondgebied en de hoeveelheid gegevens die deze gebruikers gaven,
- zij laten toe om de belastingaangiften te controleren van de ondernemingen met zakenmodellen die gebruikers en hun gegevens uitwinnen.

62. Krachtens het HOOFDSTUK V “Doorgiften van persoonsgegevens aan derde landen of internationale organisaties” van de Verordening (EU) 2016/679 van 27 april 2016<sup>34</sup> bepaalt de Commissie of derde landen een gelijkwaardige bescherming bieden als deze die de richtlijn tussen lidstaten organiseert.

De persoonsgegevens zoals die worden omschreven door deze Verordening zijn pertinent daar zij ingaan op bepaalde moeilijkheden zoals die werden verwoord door deelnemers aan de publieke bevraging van de OESO met betrekking tot bepalen van de economische waarde van wereldwijde activiteiten van gegevensonderzoek en de verzameling van gegevens in het grondgebied van een staat.

- overwegingen (23 en 24):

*“(23)..op de verwerking van persoonsgegevens van betrokkenen die zich in de Unie bevinden, door een niet in de Unie gevestigde verwerkingsverantwoordelijke of verwerker wanneer de verwerking verband houdt met het aanbieden van goederen of diensten aan deze betrokkenen, ongeacht of dit verband houdt met een betaling..(..) actoren zoals het gebruik van een taal of een valuta die in één of meer lidstaten algemeen wordt gebruikt, met de mogelijkheid om in die taal goederen en diensten te bestellen, of de vermelding van klanten of gebruikers in de Unie, kan blijken dat de verwerkingsverantwoordelijke voornemens is goederen en diensten aan betrokkenen in de Unie aan te bieden.”*

---

<sup>34</sup> Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming), *PB*, L 119/1, 4 mei 2016.

*“(24) De verwerking van persoonsgegevens van betrokkenen in de Unie door een niet in de Unie gevestigde verwerkingsverantwoordelijke of verwerker moet ook onder deze verordening vallen wanneer dat verband houdt met het controleren van het gedrag van de betrokkenen voor zover zich dat binnen de Unie situeert. Om uit te maken of een verwerking kan worden beschouwd als controle van het gedrag van betrokkenen, dient te worden vastgesteld of natuurlijke personen op het internet worden gevolgd, en onder meer of in dat verband eventueel persoonsgegevensverwerkingstechnieken worden gebruikt waarbij een profiel wordt opgesteld van een natuurlijke persoon, in het bijzonder om besluiten ten aanzien van hem te nemen of om zijn persoonlijke voorkeuren, gedragingen en attitudes te analyseren of te voorspellen.”*

Alle gegevens die worden bekomen van “betrokkenen in de Unie”, al dan niet tegen betaling vanwege deze “betrokkenen” moeten kunnen worden gevolgd binnen en buiten de Unie. Dit is noodzakelijk om een overzicht te houden op hoe en door wie de verzamelde gegevens worden ‘verwerkt’ en de rechten af te dwingen die door de richtlijn aan de betrokkene werden toegekend.

Het terugvoeren van de verzamelde gegevens tot aan de gebruiker kan het meest efficiënt gebeuren als deze verzameling werd opgeslagen in een server in de lidstaat van de gebruiker. Dit verzekert de meest onmiddellijke en tijdige toegang en toezicht.

- overwegingen (74, 80 en 82):

*“(74) De verantwoordelijkheid en aansprakelijkheid van de verwerkingsverantwoordelijke moeten worden vastgesteld voor elke verwerking van persoonsgegevens die door of namens hem wordt uitgevoerd. Meer bepaald dient de verwerkingsverantwoordelijke te worden verplicht passende en effectieve maatregelen uit te voeren en te kunnen aantonen dat elke verwerkingsactiviteit overeenkomstig deze verordening geschiedt, ook wat betreft de doeltreffendheid van de maatregelen. Bij die maatregelen moet rekening worden gehouden met de aard, de omvang, de context en het doel van de verwerking en het risico voor de rechten en vrijheden van natuurlijke personen.”*

*(80) Wanneer een niet in de Unie gevestigde verwerkingsverantwoordelijke of verwerker persoonsgegevens van betrokkenen die zich in de Unie bevinden, verwerkt, en de verwerking verband houdt met de aanbidding van goederen of diensten — ongeacht of een betaling door de betrokkenen is vereist — aan die zich in de Unie bevindende betrokkenen of met het controleren van hun gedrag in de Unie, dient de verwerkingsverantwoordelijke of de verwerker een vertegenwoordiger aan te wijzen (..)”*

*“(82) Om de naleving van deze verordening aan te kunnen tonen, dient de verwerkingsverantwoordelijke of de verwerker een register bij te houden van verwerkingsactiviteiten die onder zijn verantwoordelijkheid hebben plaatsgevonden. Elke verwerkingsverantwoordelijke en elke verwerker dient ertoe te worden verplicht medewerking te verlenen aan de toezichthoudende autoriteit en dit register*

*desgevraagd te verstrekken met het oog op het gebruik daarvan voor het toezicht op de verwerkings-activiteiten.”*

De Commissie beschikt zo over potentieel zeer krachtige instrumenten in het identificeren en meten van digitale activiteit in elke lidstaat. Grote delen van de digitale economie worden doorzichtig en gemakkelijk op te volgen voor de belastingdoeleinden op digitale activiteiten.

Door de vereiste van een kantoor (een direct aanspreekpunt dat dient voor wettelijke kennisgevingen) ontstaat een vaste inrichting in afwachting van de bijlagen aan de verdragen die de nieuwe definities toepassen inzake virtuele vaste inrichtingen.

Dit is een zeer relevante bevoegdheid van de Commissie die onder het artikel 292 VWEU kan vallen en op ingrijpende wijze de instrumenten kan verbeteren waarover lidstaten beschikken om in hun nationaal belastingrecht gelijke fiscale lasten op te leggen aan alle nationale, Europese of derde landen ondernemingen gelijk. Deze verordening wordt van kracht op **25 mei 2018**. Deze datum sluit niet uit dat deze regels verder kunnen omgezet en verfijnd na deze datum.

63. Volgens overweging (23) van deze verordening, is de verwerking van persoonsgegevens ook vereist als er geen betaling gebeurt. Een groot deel van de digitale activiteiten heeft geen betrekking op personen maar op bedrijven.

Gegevens met betrekking tot zaken vallen niet onder de werking van deze gegevensbeschermingsregels.

Het is echter een redelijke veronderstelling dat het leeuwendeel van de zakelijke gegevens zal uitmonden in elektronische betalingen. Maatregelen die een bescherming invoeren voor elektronische betalingen kunnen motiveren waarom een kantoor noodzakelijk is voor de opvolging en gebeurlijke rechtzetting van deze gegevens.

En daar waar diensten gratis worden aangeboden in een zakelijke context, herinnert de auteur eraan dat het vrij verkeer van diensten in de eengemaakte markt in artikel 57 TFEU is omschreven als die diensten die *gewoonlijk tegen betaling worden aangeboden*.

Lidstaten kunnen argumenteren dat zij, inzake gratis diensten van zakelijke naar zakelijke diensten, een kantoor / directe verbinding kunnen implementeren voor gelijkaardige doeleinden zoals omschreven bij de bescherming van persoonsgegevens ; strafonderzoeken (cyber-aanvallen), indijking van fake news (dat meer schadelijk kan zijn in een zakelijke omgeving), industriële spionage (valse identiteiten, referenties enz.), of als waarschuwmiddel bij onverwachte zaken.

64. Inzake de vereisten voor **de bescherming van elektronische betaling**, kan de richtlijn (EU) 2015/2366 van 25 november 2015 op betalingsdiensten<sup>35</sup> zeer nuttig blijken voor lidstaten inzake de administratieve verplichtingen voor digitale belastingen.

---

<sup>35</sup> Richtlijn (EU) 2015/2366 van het Europees Parlement en de Raad van 25 november 2015 betreffende betalingsdiensten in de interne markt, houdende wijziging van de Richtlijnen 2002/65/EG,

Lidstaten moeten deze regels omzetten tegen **13 januari 2018**. Deze datum sluit niet uit dat deze regels verder kunnen worden omgezet en verfijnd na deze datum.

65. Deze richtlijn legt de volgende verplichtingen op aan de lidstaten:

*(Artikel 101 (1 en 2): Geschillenbeslechting)*

*“Deze procedures gelden in alle lidstaten waar de betalingsdienstaanbieder de betalingsdiensten aanbiedt en zijn beschikbaar in een officiële taal van de betrokken lidstaat, of in een andere taal indien overeengekomen door de betalingsdienstaanbieder en de betalingsdienstgebruiker.”*

*“De lidstaten schrijven voor dat betalingsdienstaanbieders alle mogelijke inspanningen leveren om schriftelijk of, indien overeengekomen tussen betalingsdienstaanbieder en betalingsdienstgebruiker, op een andere duurzame drager, te reageren op de klachten van de betalingsdienstgebruiker. In die reactie wordt op alle naar voren gebrachte punten ingegaan, binnen een passende termijn, doch uiterlijk binnen 15 werkdagen na ontvangst van de klacht.”*

Een effectievere regeling voor een geschillenbeslechting kan best worden tegemoetgekomen door de aanwezigheid van een kantoor in het grondgebied van de lidstaat.

66. De richtlijn bepaalt dat persoonlijke gegevens die bekomen worden via betalingssystemen de vereisten inzake de bescherming van persoonlijke gegevens in acht moeten nemen (artikel 94).

Op 27 november 2017 bevestigde de Commissie dat de verplichtingen inzake persoonlijke gegevensbescherming ook van toepassing zijn op elektronische betaalgegevens wanneer zij van kracht worden op 25 mei 2018<sup>36</sup>.

Dit laat een gecombineerde nationale vereiste toe van nationale kantoren voor alle elektronische betalingen met betrekking tot consumenten. Artikel 29 (4) bepaalt in dat opzicht:

*“4. **De lidstaten kunnen voorschrijven** dat betalingsinstellingen die uit hoofde van het recht tot vestiging via agenten op hun grondgebied werkzaam zijn, en waarvan het hoofdkantoor zich in een andere lidstaat bevindt, **op hun grondgebied een centraal contactpunt aanwijzen met het oog op adequate communicatie en verslaglegging** over het naleven van de titels III en IV, onverminderd de bepalingen betreffende de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, en met het oog op het faciliteren van het toezicht door de bevoegde autoriteiten van de lidstaten van herkomst*

---

2009/110/EG en 2013/36/EU en Verordening (EU) nr. 1093/2010 en houdende intrekking van Richtlijn 2007/64/EG, *PB*, L 337/35, 23 december 2015, p. 35.

<sup>36</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-17-4961\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-4961_en.htm), section 4 ‘Protection of personal data’.

*en lidstaten van ontvangst, onder meer door het desgevraagd aan de bevoegde autoriteiten verstrekken van documenten en gegevens.”*

(\*) Artikels 94 en 101 zijn een onderdeel van Titel IV van de richtlijn.

De richtlijn bepaalt verder dat de gegevens van elektronische betalingen gedurende vijf jaar moeten worden opgeslagen, dit onverminderde richtlijn (EU) 2015/849 of ander toepasselijk Unierecht (artikel 21).

67. Bijgevolg kunnen lidstaten de aanwezigheid van een kantoor eisen op hun grondgebied, zelfs wanneer het betalingsorganisme gevestigd is in een andere lidstaat.

Dit kan een potentieel beslissend element zijn in de discussie of er al dan niet onder de bestaande OESO-aanknopingspunten sprake kan zijn van een vaste inrichting door opgelegde vereisten inzake elektronische betalingen.

68. Evenwel dient hierbij een waarschuwing gegeven. Deze betreft het effectief gebruik van verzamelde financiële gegevens voor uitwisseling tussen nationale overheden voor belastingdoeleinden.

Het artikel 26 van de richtlijn regelt de uitwisseling van gegevens tussen lidstaten onderling (en dus niet binnen eenzelfde lidstaat). Artikel 26 (2) bepaalt:

*“2. De lidstaten staan tevens toe dat informatie wordt uitgewisseld tussen hun bevoegde autoriteiten en de volgende instanties:*

*(..)*

*(c) andere relevante autoriteiten die zijn aangewezen krachtens deze richtlijn, Richtlijn (EU) 2015/849 of andere op betalingsdianstanaanbieders toepasselijk Unierecht, zoals regelgeving ter bestrijding van het witwassen van geld en het financieren van terrorisme;”*

Kan deze verwoording ook de uitwisseling van gegevens betreffen die opgevraagd worden door de nationale belastingadministraties teneinde de belastbare winstbasis te bepalen van de *ontvangers* van elektronische betalingen uitgaande van die lidstaat?

Dit lijkt betwistbaar daar de bewoording alleen uitdrukkelijk vrijstelt: *‘toepasselijk Unierecht, zoals regelgeving ter bestrijding van het witwassen van geld en het financieren van terrorisme’*. Het gebruik van opgeslagen elektronische betaalgegevens tussen overheden voor nationale belastingdoeleinden lijkt zo niet mogelijk krachtens artikel 26 (2) van de richtlijn.

69. Toen deze richtlijn werd aangenomen in november 2015, waren de ‘Swiss’ en ‘Lux’ ‘leaks’ reeds publiek gekend, maar een politieke en ruimere aandacht werd verder gevoed door de volgende ‘Panama’, ‘Bahama’ ‘leaks’ of ‘Paradise papers’.

Meerdere bedrijven met relevante digitale activiteiten werden zo genoemd inzake belastingplanning en hebben een politiek momentum veroorzaakt binnen de Europese Unie die deze als wettelijke gaten geziene praktijken wenst te dichten.

De voortdurende wetgevende initiatieven van de Europese Raad en de Commissie in het tegengaan van belastingontwijking via digitale activiteiten kan zo mogelijks ertoe leiden dat deze beperking onder artikel 24 (2) wordt opgeheven voor nationale belastingdoeleinden of dat nieuw Unierecht wordt aangenomen dat de uitwisseling van elektronische betaalgegevens toelaat voor belastingdoeleinden.

In afwachting van dergelijke initiatieven kan een lidstaat opwerpen dat de Richtlijn (EU) 2016/116 van 12 juli 2016, tot invoering van regels tegen belastingontwijking die de werking van de interne markt verstoort, en ander Unierecht dat wordt aangenomen in 2018, een Unierecht vormt dat onder de algemene vereiste van artikel 24 (2) c valt.

70. Dergelijke vraag van een lidstaat aan een andere lidstaat om de verzamelde betalingsgegevens te delen voor belastingdoeleinden wordt dan best verantwoord vanuit nationaal belastingrecht dat werd ingevoerd als omzetting van Uniebelastingrecht in het nationaal belastingrecht, met een duidelijke vermelding van het omgezette Unierecht dat precies werd omgezet en waarom het delen van de verzamelde betaalgegevens het doeleinde dient van dat Unierecht. Het valt dan af te wachten of belastingplichtigen de voorlegging van deze verzamelde betaalgegevens voor belastingdoeleinden met succes aanvechten voor de nationale belastingrechters.

Deze onzekerheid inzake de uitkomst van het belastinggeschil kan ophouden te bestaan eens het artikel 24 (2) c is gewijzigd.

71. Het is ook van belang om de lezer eraan te herinneren dat de materies van strafrecht, bescherming van persoonsgegevens en bescherming van elektronische betalingen (indien deze onder de definitie van financiële diensten vallen), buiten het toepassingsgebied vallen van de richtlijn 2006/123 van 12 december 2006 inzake diensten in de eengemaakte markt<sup>37</sup>.

Deze richtlijn verleent volgende rechten aan diensten in de eengemaakte dienstenmarkt:

- Lidstaten mogen geen voorafgaande toelating van een dienstenactiviteit op hun grondgebied eisen, tenzij de voorwaarden van artikel 9 (1) zijn nageleefd,
- Lidstaten kunnen bepaalde vereisten niet opleggen (artikel 14), zoals (artikel 14 (3)):

*“beperkingen van de vrijheid van de dienstverrichter om tussen een hoofd- of een nevenvestiging te kiezen, met name de verplichting dat de hoofdvestiging van de dienstverrichter zich op hun grondgebied moet bevinden, of beperkingen van de vrijheid om voor vestiging als agentschap, bijkantoor of dochteronderneming te kiezen ;”*

- Lidstaten kunnen in het algemeen enkel verplichtingen opleggen aan aanbieders die in een ander lidstaat zijn gevestigd, indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan (artikel 1 (1)), maar echter nooit (artikel 16 (2)):

---

<sup>37</sup> Richtlijn 2006/123/EG van het Europees Parlement en de Raad van 12 december 2006 betreffende diensten op interne markt, *PB*, L 376, p. 16 nr. 18 en 20.

*“De lidstaten mogen geen beperkingen stellen aan het vrij verrichten van diensten door een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter volgende eisen op te leggen:*

*(a) een verplichting voor de dienstverrichter een vestiging op hun grondgebied te hebben;”*

Zoals reeds gezegd zijn de domeinen van het strafrecht, financiële diensten en persoonlijke gegevensbescherming uit de werkingssfeer gesloten. Lidstaten kunnen dan ook verbiedende of beperkende vereisten opleggen in deze domeinen. Daarbij doen zij er evenwel goed aan om de vereisten van niet-discriminatie, evenredigheid en noodzaak in acht te nemen die van de wetgeving in het algemeen kan worden verwacht.

Artikel 4 (1) omschrijft een dienst onder deze richtlijn als een economische activiteit die normaal gezien tegen betaling wordt aangeboden. Opnieuw kunnen digitale activiteiten met betrekking tot gratis diensten en gratis gebruikers worden aanzien als niet vallend onder deze verleende rechten.

En voor zover er twijfel is of er een indirect belastingdoeleind wordt nagestreefd met deze wetgeving, sluit artikel 2 (3) het domein van belastingen uit zijn werking.

72. De specifieke richtlijn 2000/31 van 8 juni 2000 op elektronische handel<sup>38</sup> sluit ook belasting uit zijn werking uit (artikel 1 (5)). Deze richtlijn verleent het recht aan de in een lidstaat gevestigde aanbieder om zonder enige beperking diensten van de informaticamaatschappij in alle lidstaten aan te bieden.

De beschermde diensten moeten een commerciële aard hebben. Overweging 18 begrijpt daaronder:

*“betrekking hebben op diensten waarvoor de afnemers niet betalen, zoals diensten die bestaan in het aanbieden van on-line-informatie of commerciële communicatie, of diensten die instrumenten verschaffen voor het opzoeken en ophalen van en het toegang krijgen tot gegevens;”*

Maar sluit tegelijk persoonlijke berichten diensten uit en diensten die gebruikelijk een fysieke aanwezigheid vereisen van de aanbieder:

*“Het gebruik van elektronische post of van gelijkwaardige individuele communicatie, bijvoorbeeld door natuurlijke personen voor doeleinden die buiten hun beroepsactiviteiten vallen, met inbegrip van het gebruik van deze communicatiemiddelen voor het afsluiten van contracten tussen de personen, is geen dienst van de informaticamaatschappij. ”*

---

<sup>38</sup> Richtlijn 2000/31/EC van het Europees parlement en de Raad van 8 juni 2000 betreffende bepaalde juridische aspecten van de diensten van de informaticamaatschappij, met name de elektronische handel, in de interne markt (“richtlijn inzake elektronische handel”), *PB*, L 178, 17 juli 2000, p. 1

73. De door deze richtlijn verleende rechten kunnen evenwel beperkt worden door lidstaten indien zij bepaalde voorwaarden naleven. Indien Uber zou worden aanzien als een tussenpersoon die een dienst van een informaticamaatschappij aanbiedt en niet als de aanbieder van een transportdienst, zouden beperkingen op de Spaanse vestiging van Uber moeten voldoen aan de volgende voorwaarden van het artikel 3 (4) (a):

(i) noodzakelijk zijn voor een van de volgende doelstellingen:

- de openbare orde, in het bijzonder de preventie van, het onderzoek naar, de opsporing en de vervolging van strafbare feiten, waaronder de bescherming van minderjarigen en de bestrijding van het aanzetten tot haat wegens ras, geslacht, godsdienst of nationaliteit en van schendingen van de menselijke waardigheid ten aanzien van individuen,
- de bescherming van de volksgezondheid,
- de openbare veiligheid, met inbegrip van het waarborgen van de nationale veiligheid en defensie,
- de bescherming van consumenten, met inbegrip van beleggers;

(ii) worden genomen ten aanzien van een bepaalde dienst van de informatiemaatschappij waardoor afbreuk wordt gedaan van de onder (i) genoemde doelstellingen of een ernstig gevaar daarvoor ontstaat;

(iii) evenredig zijn aan die doelstellingen;

74. De overwegingen bij deze richtlijn laten daarnaast de algemene doelstellingen van diverse beschermingen toe (fake news, strafrecht, consumenten, bescherming van persoonsgegevens, bescherming van elektronische betalingen,..) welke ook werden voorgesteld in deze bijdrage, om rechtmatige beperkingen op te leggen aan aanbieders van diensten van een informaticamaatschappij die gevestigd zijn in andere lidstaten (overwegingen 11, 45, 52 en 57):

*“(11) Deze richtlijn laat het in de communautaire besluiten vastgestelde niveau van bescherming van met name volksgezondheid en consumentenbelangen onverlet (..) die richtlijnen zijn ook in volle omvang van toepassing op diensten van de informaticamaatschappij (..)*

*(45) De beperking van de in de richtlijn vastgestelde aansprakelijkheid van dienstverleners die als tussenpersoon optreden, doet geen afbreuk aan de mogelijkheid om verschillende soorten verbodsmaatregelen te treffen. Die maatregelen bestaan in het bijzonder in rechterlijke of administratieve uitspraken waarin de beëindiging of de voorkoming van een inbreuk wordt bevolen, met inbegrip van de verwijdering of het ontoegankelijk maken van onwettige informatie.*

*(52) Het daadwerkelijke gebruik van de vrijheden van de interne markt vereist dat de slachtoffers effectief toegang wordt gewaarborgd tot de geschillenregeling (..)*

*(57) Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie behoudt een lidstaat het recht om maatregelen te treffen tegen een dienstverlener die gevestigd is in een andere*



*lidstaat maar die zijn activiteiten, of het merendeel daarvan, op het grondgebied van eerstgenoemde lidstaat verricht, wanneer hij die vestigingsplaats heeft gekozen om de wetgeving te omzeilen die op hem van toepassing ware geweest indien hij op het grondgebied van eerstbedoelde lidstaat was gevestigd.”*

Beperkingen opgelegd als omzetting van richtlijnen in de domeinen van persoonsgegevensbescherming en bescherming van elektronische betalingen zouden dan geen schendingen uitmaken van deze richtlijn (overweging 11).

Net zomin zou de vereiste van de aanwezigheid van een direct aanspreekpunt met de aanbieder in de lidstaat, voor strafrechtelijke doeleinden of fake news indijking, een schending voorstellen (overweging 45).

Noch de vereiste van een kantoor van de aanbieder om aldaar van slachtoffers/consumenten in hun nationale taal opgestelde kennisgaven te ontvangen en indien nodig deze aanbieder aldaar voor de nationale rechter te dagen (overweging 52).

75. De Commissie heeft krachtens artikel 3 (6) van de richtlijn de bevoegdheid om het nationaal recht dat deze vrijheid inperkt te onderzoeken en om ter kennis te brengen dat volgens de Commissie niet is voldaan aan de vereisten van het artikel 3 (4).

Opnieuw kan de Commissie in combinatie met het artikel 3 (6) van deze richtlijn met het artikel 292 VWEU, gedragsregels opstellen voor lidstaten die wetgeving wensen aan te nemen die een vorm van fysieke aanwezigheid oplegt aan aanbieders van diensten van de informaticamaatschappij door een voldoende grote en permanente vorm van digitale activiteit op het grondgebied van deze lidstaat te vereisen voor de toepassing van de wetgeving.

76. Een andere richtlijn die kan tussenkomen in de invoering van nationale wetgeving met betrekking tot vereisten op relevante digitale activiteiten, is de verplichting om deze mede te delen en een wachttijd in acht te nemen, conform de artikelen 8 en 9 van de richtlijn 1998/34 van 22 juni 1998 betreffende een informatieprocedure op het gebied van normen en technische voorschriften en regels betreffende de diensten van een informatiemaatschappij<sup>39</sup>.

Dit verwijst naar nationale wetgeving die *‘een algemene eis betreffende de toegang tot en de uitoefening van dienstenactiviteiten (..), met name bepalingen met betrekking tot de dienstverlener, de diensten en de afnemer van de diensten’* invoert.

77. Enkel de diensten die gebruikelijk tegen betaling en op afstand door elektronische middelen worden aangeboden op het individuele verzoek van de bestemmeling, vallen onder deze richtlijn (artikel 1 (2)). Artikel 1 (5) sluit uitdrukkelijk regels uit die geen betrekking hebben op dergelijke diensten. Dergelijke wetgeving met betrekking tot gratis gebruikers of diensten valt dus niet onder deze richtlijn.

---

<sup>39</sup> Richtlijn 98/34/EG van het Europees Parlement en de Raad van 22 juni 1998 betreffende een informatieprocedure op het gebied van normen en technische voorschriften en regels betreffende de diensten van de informatiemaatschappij, *PB*, L 204 van 21 juli 1998, p. 37

Artikel 10 (1) bepaalt dat de artikelen 8 en 9 niet van toepassing zijn op wetgeving die overeenstemt met bindende Uniewetgeving op zulke diensten. De wetgeving die wordt aangenomen om de bescherming van persoonlijke gegevens en de bescherming van elektronische betalingen in te voeren, kan onder deze uitsluiting vallen.

Andere wetgeving, die in aanmerking komt als een vereiste van algemene aard, moet mogelijks de verplichtingen naleven van mededeling en een wachttijd van zes maand voor het stemmen van deze wetgeving. Gedurende deze periode kunnen andere lidstaten commentaren formuleren over de aangekondigde wetgeving. Artikel 8 (1) bepaalt echter:

*“... kunnen de opmerkingen of uitvoerig gemotiveerde meningen van de Commissie of van de lidstaten alleen betrekking hebben op het aspect dat eventueel een belemmering vormt voor het handelsverkeer, of wat betreft de regels betreffende diensten, het vrije verkeer van diensten of de vrijheid van vestiging van dienstverleners, doch niet op het fiscale of financiële aspect van de maatregel ...”*

Het effect van dergelijke wetgeving op belastingen kan dus niet worden ingeroepen om zich te verzetten tegen de invoering van deze wetgeving.

Echter vallen de vereisten van een directe verbinding in de lidstaat wel onder het vrij verkeer van diensten of onder het vrij verkeer van vestiging van dienstverleners waarop dan commentaar kan worden gegeven door de Commissie of de lidstaten.

Deze twee vrijheden worden geregeld door twee reeds besproken richtlijnen<sup>40</sup>.

Indien de vereisten van een directe verbinding binnen het werkingsgebied valt van deze twee richtlijnen en deze niet schendt, is er geen reden tot verdere discussie onder deze richtlijn.

Indien de vereisten niet vallen in het werkingsgebied van deze twee richtlijnen lijkt er evenmin een reden van schending van de genoemde vrijheden door de voorgestelde wetgeving.

78. Samenvattend kan worden besloten dat deze drie richtlijnen zich niet verzetten tegen vereisten die lidstaten voor niet-belasting doeleinden opleggen aan digitale activiteiten zoals de bescherming van persoonlijke gegevens, bescherming van elektronische betalingen, fake news, strafonderzoek, consumentenbescherming.

Het mogelijk gevolg dat deze nationale vereisten op hun beurt kunnen leiden tot het belasten van deze relevante digitale activiteiten, is zonder belang voor deze drie richtlijnen.

---

<sup>40</sup> Richtlijn 2006/123/EG van het Europees Parlement en de Raad van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt, *PB*, L 376, 27 december 2006, p. 36, Artikels 1 (5), 2 (2) b en c, 17 (3) en overwegingen nr. 18 en 20 en Richtlijn 2000/31/EC van het Europees parlement en de Raad van 8 juni 2000 betreffende bepaalde juridische aspecten van de diensten van de informaticamaatschappij, met name de elektronische handel, in de interne markt (“richtlijn inzake elektronische handel”), *PB*, L 178, 17 juli 2000, p. 1

#### IV. Besluit.

79. De richtlijn inzake elektronische betalingen omvat zowel persoonlijke als zakelijke gegevens en biedt een uitdrukkelijke unieke wettelijke basis om aan alle aanbieders van dergelijke diensten in een lidstaat de vereiste op te leggen van het houden van een kantoor in het grondgebied van die lidstaat.

Alle aanbieders van dergelijke diensten vallen zo onder het aanknopingspunt van de bestaande definitie van een vaste inrichting in de artikelen 5, § 2 (b) en (c) OESO MV.

De richtlijn inzake de bescherming van persoonlijke gegevens biedt een niet-uitdrukkelijke wettelijke basis om van alle ondernemingen die persoonlijke gegevens verzamelen van gebruikers in een lidstaat te eisen om een kantoor te houden in die lidstaat. Nationaal recht kan deze verplichting verder motiveren wegens diverse andere vereisten van veiligheid en preventie, gecombineerd met de invoering van deze richtlijn inzake persoonlijke gegevensbescherming.

Voor zover zakelijke gegevens worden verzameld via gratis diensten die worden aangeboden in een lidstaat, kan deze lidstaat gelijkaardige maatregelen nemen, nu dit soort van dienst niet onder het artikel 57 VWEU valt. De lidstaat zou dergelijke nationale wetgeving kunnen verantwoorden door te verwijzen naar dezelfde bezorgdheden van veiligheid en preventie inzake persoonlijke gegevens.

Door in nationaal recht te eisen dat alle nationale vereisten voor nationaal ingeplante aanbieders van diensten ook gelden voor de ondernemingen die hun aanbod organiseren en/of het inkomen van deze diensten innen, zouden deze nationale vereisten meestal aanleiding geven tot een territoriaal aanknopingspunt conform de OESO-regels voor het doeleinde van een vaste inrichting.

80. Samen toegepast kunnen deze niet-fiscale maatregelen zo aanleiding geven tot vaste inrichtingen op het grondgebied van de lidstaat voor grote delen van de digitale economie die op heden geen vaste inrichting hebben naar de bestaande OESO-aanknopingspunten.

De eerste voorwaarde om verstoringen van de eengemaakte markt door belastingen aan te pakken met anti-misbruik maatregelen is dat de betrokken ondernemingen conform de bestaande belastingverdragen vallen binnen de rechtsmacht van het Unierecht en het nationaal belastingrecht van die lidstaat.

In afwachting van meer gerichte maatregelen zoals een virtuele vaste inrichting die in werking treedt, kan deze strategie effectief blijken in het ingrijpend beperken van de fiscale verstoringen van de interne markt voor en door de digitale activiteiten.

81. Zoals vermeld vooraan dit artikel, zijn nieuwe btw-regels inzake elektronische handel<sup>41</sup> een onderdeel van de strategie van de Europese Raad inzake de digitale eengemaakte markt.

---

<sup>41</sup> <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2017/12/05/vat-on-electronic-commerce-new-rules-adopted/>

Deze strategie werd aangenomen door de Raad op 13 september 2017<sup>42</sup> en gaf ook aanleiding tot een ontwerp van verordening op het vrij verkeer van zakelijke gegevens binnen de Europese Unie die werd aangenomen door de Raad op 17 december 2017. Dit ontwerp werd publiek gemaakt door de Raad op 20 december 2017<sup>43</sup>.

Dit ontwerp van verordening inzake zakelijke gegevens wordt actueel besproken in het Europees parlement en verbiedt lidstaten om enige vorm van fysieke aanwezigheid op te leggen aan de aanbieder van elektronische diensten die geen betrekking hebben op persoonlijke gegevens die vallen onder Unierecht dat gegevens beschermt.

Bijgevolg laat deze verordening de vrije keuze van plaatsing van servers toe binnen het grondgebied van de Europese Unie. De enige uitzondering die is voorzien in het artikel 4 is deze van nationale veiligheid.

82. Het kan nochtans in vraag worden gesteld of de vrijheid van plaatsing van servers binnen de Europese Unie, zoals verleend in de ontwerp tekst, ook noodzakelijkerwijze de terminals moet omvatten die toegang verlenen tot deze servers.

In dat geval zou dit lidstaten die een effectieve belasting nastreven op digitale winsten die ontstaan in hun grondgebied, verbieden om inzake zakelijke gegevens de fysieke aanwezigheid van een server of een terminal te eisen omwille van een andere reden dan de openbare veiligheid.

Zulke andere redenen kunnen zijn: consumentenbescherming; fake news; strafonderzoek, belastingonderzoeken.

Pogingen van lidstaten om te verhelpen aan de onbereidheid op zowel internationaal als op Europees niveau om tijdige instrumenten van effectieve belasting te voorzien op een steeds sneller digitaal verschuivende economie zouden zo, in een bepaalde mate worden verhinderd inzake zakelijke gegevens.

Er is ook de daarmee verbonden vraag van wat er moet gebeuren met 'gemengde gegevens' die deels persoonlijke en deels zakelijke gegevens bevatten. Wie zal nagaan en de inhoud meten van beweerdelijke zakelijke gegevens die persoonlijke gegevens bevatten? Welke richtlijn krijgt dan voorrang?

In de ontwerp tekst wordt dat probleem niet aangepakt, zodat het mogelijk aan de Commissie zal zijn om de regels te bepalen.

83. De auteur vindt het duidelijker om inzake de belasting van digitale activiteiten en de debatten over vaste inrichtingen die daarmee onvermijdelijk verbonden zijn, om onder artikel 4 van het ontwerp van verordening op de digitale eengemaakte markt dezelfde vereisten op te nemen als deze in het hiervoor besproken Unierecht:

<sup>42</sup> <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12202-2017-INIT/en/pdf>

<sup>43</sup> <http://www.consilium.europa.eu/nl/press/press-releases/2017/12/20/removing-barriers-to-free-flow-of-data-council-agrees-its-position/>

- a) Richtlijn 2006/123 van 12 december 2006 op diensten in de eengemaakte markt; artikel 2 (3) sluit het domein van belastingen uit zijn werkingsveld.
- b) Richtlijn 2000/31 van 8 juni 2000 op elektronische handel onder artikel 1 (5).
- c) Artikel 3(4) a van de richtlijn 2000/31 van 8 juni 2000 op elektronische handel: consumentenbescherming, met inbegrip van investeerders, openbare veiligheid (strafrecht, racisme, persoonlijke beledigingen (fake news)), volksgezondheid en nationale veiligheid.

Enkel dit laatste doeleinde valt onder het artikel 4 van het ontwerp van richtlijn op de digitale eengemaakte markt.

Deze ruimere uitzonderingen zouden nog steeds evenredig moeten zijn: mainframes en andere zware installaties kunnen nog steeds worden ingeplant daar waar de aanbieder dit verkiest.

Maar lidstaten zouden dan wel kunnen eisen van die aanbieder, binnen de ruimere uitzonderingen, om een fysiek toegangspunt tot deze opgeslagen data te houden in hun grondgebied. Dergelijk punt kan een kantoor uitmaken dat bijstand kan verlenen in toegang in de nationale taal en volgens nationale procedures tot deze servers via een terminal in dat kantoor.

84. Nationale toegangspunten tot opslag van allerlei soorten van gegevens kunnen noodzakelijk blijken in overeenstemming met de voortgezette initiatieven van de Commissie inzake het tegengaan van desinformatie en fake news.

Dient de gebruiker niet als eerste in de gelegenheid te worden gesteld om de opgeslagen gegevens na te zien die betrekking hebben op hem? Hoe dit beter doen dan door te voorzien in een recht om deze informatie op te vragen in een kantoor in zijn land, bijgestaan door de aanbieder in zijn eigen nationale taal?

Waarom zouden zakelijke gegevens niet mogen worden nagezien door lidstaten om andere redenen dan nationale veiligheid? Waarin verschilt het van persoonlijke gegevens voor die andere overigens volstrekt legitieme doeleinden?

Alleen omdat het geacht wordt een zakelijke inhoud te hebben? Waarom zouden gegevens, verspreid door een zakelijke website of mails in het grondgebied van een lidstaat minder schadelijk zijn voor de betrokken ondernemingen dan de inhoud van persoonlijke mails?

Hopelijk zal er een ernstig debat gehouden worden in het Europees Parlement over de vraag of deze andere redenen ook niet rechtmatig genoeg zijn om aan lidstaten toe te laten om een directe verbinding te eisen op het grondgebied als controlemiddel van deze gegevens.

Deze verbinding vereist niet noodzakelijk een server, maar de minimale vereiste van een terminal die volledige toegang kan verlenen, lijkt logisch. Dergelijk toezicht kan enkel worden afgedwongen door de vereiste dat er zich ofwel een server op het grondgebied bevindt ofwel

dat deze toegankelijk wordt gemaakt voor de nationale overheden via een terminal in een kantoor van de aanbieder op het grondgebied van de lidstaat.

Als voorbeeld kan verwezen worden naar de Duitse wetgeving die van Facebook verlangt om toezicht te houden op de uitwisseling van gegevens en terreur / fake news enz. binnen een nuttige tijdspanne te verwijderen, waardoor meer dan 1000 mensen door Facebook in Duitsland worden tewerkgesteld. Deze hebben daarvoor een scherm nodig (terminal). Zou dat toezicht dan niet langer mogen gebeuren voor Facebook accounts van ondernemingen, gericht aan ondernemingen?

Dit lijkt onwerkbaar.

85. De kwestie van het belasten van digitale activiteiten en de bevoegdheid om dit te doen onder de vigerende belastingverdragen zal zeker nog stof tot grote debatten geven, zowel binnen als buiten de Europese Unie in 2018.

Binnen de Europese Unie zouden lidstaten die nu reeds digitale activiteiten belasten of overwegen om dit te doen, er goed aan doen om het nieuw Unierecht inzake de digitale eengemaakte markt van nabij op te volgen indien zij binnenkort nog in staat wensen te zijn om effectief alle relevante digitale activiteiten op hun grondgebied te belasten.

Brussel, 5 februari 2018.