

**This item is the archived peer-reviewed author-version of:**

'Aanmerkelijke Digitale Aanwezigheid': op weg naar een virtuele vaste inrichting?

**Reference:**

Wustenberghs Tim, Gommers S.- 'Aanmerkelijke Digitale Aanwezigheid': op weg naar een virtuele vaste inrichting?  
Algemeen fiscaal tijdschrift - ISSN 0772-6465 - 6(2019), p. 5-31  
To cite this reference: <https://hdl.handle.net/10067/1676430151162165141>

‘Aanmerkelijke Digitale Aanwezigheid’: op weg naar een virtuele vaste inrichting?

Sam GOMMERS

Advocaat Laga

Vrijwillig wetenschappelijk medewerker KULeuven

Tim WUSTENBERGHS

Advocaat-vennoot Laga

Prof. dr. UAntwerpen

De Europese Commissie (‘EC’) heeft op 21 maart 2018 haar ‘Digital Tax Package’ gelanceerd. Dit voorstel omvat twee ontwerprichtlijnen die binnen de EU een eerlijke en groeivriendelijke belasting van de ‘digitale economie’ beogen te bewerkstelligen. De eerste ontwerprichtlijn bevat een langetermijnoplossing en voorziet in de uitbreiding van de notie ‘vaste inrichting’ c.q. de winstallocatieregels om ook in geval van digitale ondernemingsmodellen tot een redelijke bronstaattaxatie te komen.<sup>1</sup> Dit zou ertoe moeten leiden dat de winst die wordt gerealiseerd door ‘e-bedrijven’ wordt belast waar waarde wordt gecreëerd. De tweede ontwerprichtlijn bevat een tijdelijke oplossing en voorziet in een belasting van bepaalde inkomsten uit digitale activiteiten die thans niet effectief worden belast.<sup>2</sup>

Vrij snel na de publicatie van beide ontwerprichtlijnen werd in de marge van een Ecofin-Raad besloten om in eerste instantie te focussen op de tijdelijke oplossing die voorziet in de zgn. digital services tax of ‘digitaledienstenbelasting’.<sup>3</sup> De werkzaamheden resulteerden uiteindelijk in een aangepaste ontwerprichtlijn waarvan het toepassingsgebied beperkt is tot inkomsten exclusief uit de levering van digitale advertentiediensten.<sup>4</sup> Ondanks het feit dat het toepassingsgebied t.o.v. de initiële ontwerprichtlijn aanzienlijk werd beperkt, blijven verschillende lidstaten bezwaren hebben tegen deze nieuwe belasting en verkiezen zij een meer structurele oplossing op internationaal niveau in de schoot van de OESO. Het feit dat verschillende lidstaten ondertussen unilaterale maatregelen beogen te implementeren die gelijkaardig zijn aan de digitaledienstenbelasting van de EC, is vermoedelijk een indicatie van het feit dat een politiek akkoord over de (aangepaste) ontwerprichtlijn niet voor morgen is.<sup>5</sup> We gaan er dan ook van uit dat, ofschoon de besprekingen omtrent de geharmoniseerde invoering van een digitaledienstenbelasting formeel nog niet zijn beëindigd,<sup>6</sup> de tweede ontwerprichtlijn (de tijdelijke oplossing) niet langer op de tafel ligt.

In deze bijdrage analyseren we daarom enkel de eerste ontwerprichtlijn, aangezien die ook de meer ambitieuze poging vormt van de EC om tot een definitieve en geharmoniseerde oplossing te komen (hierna de ‘Ontwerprichtlijn’). Door middel van deze Ontwerprichtlijn stelt zij voor de vaste inrichtingsdefinitie in artikel 5 van de dubbelbelastingverdragen uit te breiden door de invoering van het concept ‘Significant Digital Presence’ (‘Aanmerkelijke Digitale Aanwezigheid’ of ‘ADA’). Dit is op zijn minst baanbrekend te noemen, temeer daar er thans op internationaal niveau (OESO) geen eensgezindheid bestaat over de vraag of de introductie van een dergelijke virtuele vaste inrichting wel de juiste oplossing is. In dat verband kan worden verwezen naar het recent verschenen discussiememorandum van de OESO.<sup>7</sup> Als een van de mogelijkheden om de nexus-regels aan te

passen in het licht van de digitale economie, wordt hierin de eventuele introductie van een zogenaamde 'Significant Economic Presence' te berde gebracht. Twee elementen vallen ter zake meteen op. Enerzijds schijnt de OESO duidelijk een eigen concept naar voren te schuiven, dat afwijkt van het ADA-voorstel van de EC. Anderzijds is de OESO op dit ogenblik ogenschijnlijk nog niet ver gevorderd in haar inzichten over hoe dit concept dan precies vorm zou moeten krijgen (zie infra). Hiermee is natuurlijk niet gezegd dat het ADA-voorstel dat we in de Ontwerprichtlijn terugvinden, al wel helemaal op punt staat. Integendeel, het komt ons voor dat ook dit ontwerp nog bijsturing behoeft en terug naar de tekentafel moet. Een grondige lezing doet immers heel wat vragen en discussies rijzen.

## 1. Wedijver tussen de OESO en Europa

Al in het initiële BEPS-rapport inzake Actiepunt 1 erkende de OESO dat de digitale economie een grote uitdaging vormt voor de huidige regelgeving inzake internationale fiscaliteit.<sup>8</sup> Dit resulteerde in een zeer omvattend document, dat volledig is gewijd aan diverse fiscale problemen verbonden aan de digitale economie.<sup>9</sup> Op het vlak van de directe belastingen en de verdeling van belastingjurisdictie tussen domicilie- en bronstaten erkende de OESO van in het begin twee specifieke problemen. Enerzijds betreft het de vaststelling dat ondernemingen een belangrijke digitale of online activiteit in een staat kunnen voeren zonder daar onderworpen te zijn aan belastingen. Anderzijds wees de OESO op moeilijkheden om tot een correcte winstallocatie te komen, vooral wanneer waarde wordt gegenereerd door gebruikers en de commercialisatie van locatiegebonden data (en dus niet zozeer door economisch relevante activiteiten die een onderneming zelf ter plaatse uitoefent).<sup>10</sup>

In tegenstelling tot de overige BEPS-acties (Actiepunten 2 t.e.m. 15) bevat het finaal BEPS-rapport van oktober 2015 geen concrete aanbevelingen om de digitale economie aan belastingen te onderwerpen.<sup>11</sup> Er werd daarentegen besloten om de consultaties en werkzaamheden voort te zetten tot 2020. Dit resulteerde ondertussen in een tussentijds rapport, dat enkele dagen voor de Digital Tax Package van de EC werd gepubliceerd.<sup>12</sup> Het tussentijds rapport is hoofdzakelijk descriptief, in die zin dat het een overzicht bevat van de belangrijkste uitdagingen verbonden aan de digitalisering van de economie. Verschillende 'digitale' businessmodellen (met inbegrip van de waardecreatie) en actuele tendensen worden besproken, zonder evenwel concrete aanbevelingen aan te reiken. Hiervoor zullen we allicht geduld moeten uitoefenen tot het finale rapport, dat in 2020 zal verschijnen.

Intussen is wel het hogergenoemde discussiememorandum, waarin de OESO reeds een tipje van de sluier licht, verschenen. Het lijkt erop dat de OESO, zonder enige voorkeur of vooringenomenheid, werk wenst te verrichten rond twee pijlers.

De eerste pijler richt zich specifiek op de interstatelijke bevoegdheidsverdeling om belastingen te heffen. De werkzaamheden in deze pijler raken bijgevolg aan de nexus-problematiek en de winstallocatieregels. Een drietal pistes komen hier in aanmerking voor verder onderzoek: (i) een grotere focus op het belang en de waardecreatie door gebruikers, (ii) de erkenning van marketing intangibles in de bestemmingsstaat en (iii) de verruiming van de vaste inrichtingsdefinitie door middel van het concept 'Significant Economic Presence' zoals voorgesteld in het finale BEPS-rapport van oktober 2015.<sup>13</sup>

Wat dit laatste betreft, is de eerste gedachtegang dat er sprake kan zijn van een voldoende nexus in de bronstaat door middel van een Significant Economic Presence zodra een niet-inwoner er een

doelbewuste en duurzame interactie heeft met behulp van digitale technologie en andere geautomatiseerde middelen.<sup>14</sup>

De erkenning van een Significant Economic Presence veronderstelt als een minimum minimum evenwel dat de niet-inwoner in de bronstaat omzet realiseert. Dit volstaat echter op zich niet om de vereiste nexus te creëren. Daarnaast dient cumulatief minstens één aanvullend criterium dat meer de nadruk legt op het digitale aspect, vervuld te zijn, zoals bijvoorbeeld het bestaan van een userbase in de bronstaat met daaraan gekoppeld de nodige data-input, een bepaald volume aan digitale content die in de bronstaat wordt opgehaald, het aanhouden van een lokale website enz.

Zodra er sprake is van een Significant Economic Presence, moet hieraan ook een bepaalde winst worden gealloceerd. Hiertoe dient de belastbare basis van de buitenlandse onderneming te worden verdeeld op basis van een forfaitaire resultaatverdelende methode.<sup>15</sup> In het discussiememorandum wordt ter zake als het ware een 'formula apportionment' voorgesteld waarbij de in de bronstaat te belasten winst wordt vastgesteld door (i) de globale winstmarge (%) van de onderneming toe te passen op de omzet die zij in de bronstaat heeft gerealiseerd en (ii) deze basis vervolgens om te slaan over de relevante jurisdicties aan de hand van vaststaande verdeelsleutels (zoals sales, activa, werknemers of gebruikers). Deze verdeelsleutels moeten dan vanzelfsprekend vooraf ook een bepaald gewicht toegerekend krijgen.<sup>16</sup> Deze benadering is nogal verwonderlijk, aangezien een dergelijke winstallocatie nogal mechanisch is en, zo menen vooraanstaande auteurs, niet per se leidt tot een arm's lengthresultaat.<sup>17</sup>

De tweede pijler heeft daarentegen betrekking op de overige BEPS-risico's, namelijk de mogelijkheden om winsten naar laag- of niet-belaste jurisdicties te verschuiven. Deze pijler heeft niet zozeer betrekking op de digitale economie as such, maar moet wel waarborgen dat alle internationaal opererende groepen (dus met inbegrip van de digitale ondernemingen) een minimum aan belastingen betalen. Voor deze voorstellen heeft de OESO haar mosterd in de recente belastinghervorming in de Verenigde Staten gehaald. Zij stelt een 'income inclusion'-maatregel voor (de US Global Intangible Low-Taxed Income rule (GILTI), die als een wereldwijde minimale belasting fungeert) en een belasting op 'base eroding payments' (de US Base Erosion and Anti-abuse Tax (BEAT) die een minimale belasting impliceert wanneer de geïmporteerde belastingplichtigen betalingen verrichten die de belastbare grondslag eroderen).<sup>18</sup>

In een draaiboek dat op 28 mei 2019 werd gepubliceerd,<sup>19</sup> benadrukt de OESO nogmaals de urgentie van deze problematiek<sup>20</sup> en licht zij verder toe hoe een en ander verder geconcretiseerd zou kunnen worden. Hierbij blijft het opzet om binnen de Inclusive Framework<sup>21</sup> tot een consensusoplossing te komen. Het design van deze oplossing zou klaar moeten zijn tegen januari 2020 en zou blijk moeten geven van de interactie tussen de twee voornoemde pijlers en tevens het aantal opties onder de eerste pijler moeten reduceren. Het draaiboek beschrijft de wijze waarop tot die oplossing kan worden gekomen, maar veronderstelt nog wel de uitvoering van een economische c.q. impactanalyse. De gekozen oplossing moet immers eenvoudig te administreren zijn en moet bovendien een level playing field tussen alle staten (wat ook hun ontwikkelingsniveau is) creëren. Dat de OESO hieraan aandacht besteedt – en de discussie dus niet enkel op conceptuele of principiële basis wenst te voeren – is zeker lovenswaardig en verdient bijval. Of zij daarmee niet de zelf vooropgestelde datum van november 2020 voor het verschijnen van het finale rapport in het gedrang brengt, zullen de feiten moeten uitwijzen.

Niettegenstaande de werkzaamheden van de OESO hebben een aantal landen inmiddels unilaterale maatregelen getroffen om toch te garanderen dat een stuk van de winst die op hun grondgebied door digitale ondernemingen wordt gerealiseerd, in de belastingheffing wordt betrokken. Zo hebben

bijvoorbeeld Israël en India hun interne recht aangepast om te garanderen dat bepaalde digitale activiteiten een voldoende rattachering creëren om tot heffingsbevoegdheid te kunnen besluiten.<sup>22</sup> Daarnaast hebben bijvoorbeeld Italië en Hongarije een omzetbelasting op bepaalde digitale diensten ingevoerd.<sup>23</sup> Tot slot hebben verschillende landen de intentie geuit om wetgevende initiatieven te nemen om de 'digitale economie' te belasten, doorgaans ook in de vorm van omzetbelastingen.<sup>24</sup>

De voorbije jaren kwam de belasting van de digitale economie ook hoog op de agenda van de EU te staan.<sup>25</sup> De EC heeft besloten om niet te wachten op concrete maatregelen die in de schoot van de OESO zouden worden uitgewerkt, maar heeft zelf het initiatief genomen om met een eigen voorstel te komen teneinde een eerlijke en effectieve belastingheffing van de 'digitale economie' te bewerkstelligen.<sup>26</sup> Dit resulteerde in de lancering van het voornoemde Digital Tax Package, waarvan de hier besproken Ontwerprichtlijn deel uitmaakt.

## 2. Probleemstelling

De bevoegdheid om grensoverschrijdende winsten van ondernemingen te belasten, wordt vastgeknoopt aan het begrip vaste inrichting ('VI'). Op basis van dit begrip wordt de heffingsbevoegdheid tussen de domiciliestaat en de bronsta(a)t(en) verdeeld. De invulling van het VI-begrip is hoofzakelijk tot stand gekomen in het begin van de 20e eeuw en is gebaseerd op de traditionele economie.<sup>27</sup> De fysieke aanwezigheid van een onderneming vervult hierbij een centrale rol, wat zeer duidelijk tot uiting komt in de definitie van de zogenaamde materiële VI (art. 5, § 1 OESO-Modelverdrag), constructie-VI (art. 5, § 3 OESO-Modelverdrag) en personele VI (art. 5, § 5 OESO-Modelverdrag).

Zodra de heffingsbevoegdheid tussen de verschillende staten is verdeeld, moet vervolgens de belastbare winst van een onderneming worden toegerekend aan het hoofdhuis, respectievelijk de vaste inrichting(en).

De huidige benadering voor de allocatie van grensoverschrijdende ondernemingswinst vertrekt van de identificatie van functies, activa en risico's (met een uitgesproken belang voor de 'significant people functions' onder de Authorized OECD Approach).<sup>28</sup> Aan de VI moet de winst worden toegerekend die zij zou hebben behaald indien zij een afzonderlijke en onafhankelijke onderneming was geweest die dezelfde of gelijkaardige activiteiten onder dezelfde of gelijkaardige omstandigheden zou hebben uitgeoefend. Ook deze benadering werd ontwikkeld de traditionele businessmodellen indachtig. De huidige regels inzake het verdelen van heffingsbevoegdheid staan op gespannen voet met de digitale economie, die onder meer wordt gekenmerkt door een louter 'virtuele' aanwezigheid van ondernemingen in bepaalde staten, en een veelheid aan innovatieve (disruptieve) businessmodellen die vaak een andere waardeketen of supply chain kennen.<sup>29</sup> Kenmerkend voor bepaalde van deze nieuwe businessmodellen is dat de interactie van gebruikers en de data die daardoor worden gegenereerd, de spil zijn voor het creëren van waarde binnen de onderneming, zonder dat het überhaupt vereist is dat die onderneming fysiek aanwezig is in de staat waar deze gebruikers gevestigd of gelokaliseerd zijn.<sup>30</sup> Dit is heel duidelijk te zien in het online advertising businessmodel dat we o.a. terugvinden bij searchengines en socialmediaplatforms. Adverteerders zijn bereid (veel) te betalen aan de Googles en Facebooks van deze wereld in ruil voor de lokale gebruikersdata, aangezien dit hen in staat stelt om gerichte, gepersonaliseerde en interessegevoelige reclameboodschappen op de desbetreffende gebruikers los te laten. De gebruikers creëren dus een waardevolle asset (data) door het gebruik van een bepaalde digitale dienst of product. De toegevoegde waarde van de betrokken digitale onderneming is miniem; zij sluit

met een adverteerder een lucratief reclamecontract (voor online adverteerruimte), zonder dat de gebruiker hierbij partij is.

Het intermediation businessmodel vertoont daarentegen meer gelijkenissen met het klassieke businessmodel, zij het dat het in wezen ook digitaal of online verloopt (en dus zonder dat een fysieke aanwezigheid van de onderneming in de betrokken staten vereist is). We zien dit voornamelijk in het kader van online verkoopplatformen, sharing economy-platformen, cloud computing solutions enz. Opnieuw zijn het de gebruikers die de waarde creëren, maar in dit geval omdat ze – net zoals in de klassieke verkoopmodellen – bij de desbetreffende onderneming ook klant zijn (d.i. zij kopen een digitale dienst of betalen voor het gebruik van het platform).

Het voorgaande is slechts een selectie en een heel vereenvoudigde weergave van twee vaak voorkomende digitale businessmodellen. Er bestaan er vanzelfsprekend meer.<sup>31</sup> Zij maken in elk geval duidelijk dat de mate waarin gebruikers kunnen bijdragen tot de ontwikkeling en verbetering van het digitaal product of dienst c.q. tot de waardecreatie voor de onderneming, sterk afhangt van het businessmodel, enerzijds, en de actieve dan wel passieve tussenkomst van de gebruikers, anderzijds. Bij een passieve deelname is er weinig of geen bijdrage van de gebruiker vereist; relevante data worden verzameld op basis van zijn voorkeuren en online gedrag (bv. via het gebruik van cookies of een analyse van zijn zoekgeschiedenis). Als de gebruiker daarentegen actief meewerkt aan de totstandkoming van data, bv. door het taggen of endorseren van een lied, het opladen van een video, de creatie van een online groep of netwerk enz., is er sprake van een actieve gebruikersdeelname die, al naargelang het geval, zelfs kan resulteren in user generated content.

Een belangrijke vaststelling is tot slot nog dat het verdienmodel van de zogenaamde 'GAFA'-spelers (Google, Apple, Facebook en Amazon) doorgaans niet bestaat uit een rechtstreekse vergoeding voor het gebruik van het platform, noch uit de verkoop van de verzamelde ruwe data, maar wel uit het verwerken, exploiteren en classificeren van deze data. Op basis van algoritmes zullen zij met andere woorden proberen bepaalde interesses of gedragslijnen te ontwaren, wat op zijn beurt informatie is die door velen gegeerd is en dus eenvoudig vermarkt kan worden (of minstens kan gebruikt worden om het eigen product of de eigen dienst te verbeteren).

De Ontwerprichtlijn beoogt de digitale economie op een gepaste wijze te integreren in de belastingstelsels inzake vennootschapsbelasting van de diverse lidstaten. Er wordt dus met andere woorden geen afzonderlijk belastingstelsel gecreëerd dat enkel van toepassing is op de digitale economie (d.i. ringfencing).<sup>32</sup> Ook de OESO stelt deze aanpak voor.<sup>33</sup> Dit blijkt volgens ons ook impliciet uit voornoemd discussiememorandum, waarin de OESO nogmaals beklemtoont dat de digitalisering van de economie ruimer is dan de welbekende digitale businessmodellen. De voorgestelde tweepijleraanpak beoogt dan ook allesomvattend te zijn en algemene regels in te voeren met betrekking tot de verdeling van heffingsbevoegdheid en BEPS-risico's.<sup>34</sup>

Met het oog op het bereiken van dit doel zijn in de Ontwerprichtlijn twee concrete maatregelen opgenomen. Om te beginnen wordt het huidige VI-begrip uitgebreid, zodat voortaan een louter 'virtuele' aanwezigheid in een staat ook een voldoende nexus zou kunnen vormen om daar aan belasting onderworpen te zijn. Hiertoe wordt het begrip 'Aanmerkelijke Digitale Aanwezigheid' ('ADA') ingevoerd. Vervolgens voorziet de Ontwerprichtlijn in additionele regels om winst toe te rekenen aan dergelijke ADA, rekening houdend met de specifieke kenmerken en mogelijkheden om waarde te creëren in de digitale economie. Uit het voorgaande volgt dat de Ontwerprichtlijn niet voorziet in de creatie van een nieuwe Europese belasting, doch in een aanpassing van de internrechtelijke regelgeving van lidstaten, zodat enkel de heffingsbevoegdheid over (digitale) winsten tussen jurisdicties wordt gheralloceerd. Hierna zal echter blijken dat de territoriale

reikwijdte van deze herallocatie zich hoofdzakelijk binnen de EU situeert en bijgevolg eerder beperkt is.

### 3. Territoriaal toepassingsgebied van de Ontwerprichtlijn

Het opzet van de Ontwerprichtlijn is uiteraard om binnen de EU een geharmoniseerde standaard te hebben om bronstaten toe te laten belastingjurisdictie te claimen zodra er een ADA bestaat. De Ontwerprichtlijn is evenwel ambitieuzer dan dat. Inderdaad, zij is prima facie van toepassing op entiteiten, ongeacht of die fiscaal inwoner zijn van een lidstaat van de EU of een derde land.<sup>35</sup> Echter, entiteiten die fiscaal inwoner zijn van een derde land waarmee de specifieke lidstaat in kwestie een dubbelbelastingverdrag ('DBV') heeft afgesloten, vallen enkel onder het toepassingsgebied van de Ontwerprichtlijn indien dat DBV een gelijkaardige bepaling inzake ADA én de toerekening van winsten bevat, en deze bepalingen van kracht zijn.<sup>36</sup> Het is ons niet duidelijk wat de exacte draagwijdte is van het begrip 'gelijkaardig'. In de toelichting bij de Ontwerprichtlijn wordt enkel verduidelijkt dat een 'gelijkaardige' bepaling vergelijkbare rechten en verplichtingen moet creëren ten aanzien van het derde land.<sup>37</sup> Hieruit kan worden afgeleid dat het 'gelijkaardig' karakter moet worden vastgesteld op basis van een inhoudelijke toets.<sup>38</sup> Voor zover wij kunnen nagaan, zijn er momenteel geen DBV's van kracht die een dergelijke bepaling bevatten. Bijgevolg valt een entiteit die fiscaal inwoner is in een derde land waarmee een lidstaat een DBV heeft afgesloten, niet onder het toepassingsgebied van de Ontwerprichtlijn ten aanzien van die lidstaat.

De reden waarom de EC in deze strenge toepassingsvoorwaarden heeft voorzien (d.i. een quasi uitsluiting van derde landen), is om conflicten met bestaande dubbelbelastingverdragen te vermijden. Derde landen zijn in principe immers niet gebonden door communautair recht.<sup>39</sup>

Hoewel kwatongen beweren dat de EC de mastodonten uit Silicon Valley wenst te belasten door middel van de Ontwerprichtlijn, is de kans op succes heel klein, aangezien geen enkele lidstaat een DBV met de VS heeft afgesloten dat een gelijkaardige bepaling bevat inzake ADA respectievelijk de toerekening van winsten. Onrechtstreeks kan er natuurlijk wel een impact zijn. Afhankelijk van de groepsstructuur en het concreet toegepaste businessmodel zullen deze mastodonten vanzelfsprekend wel de gevolgen in Europa ondergaan van de Ontwerprichtlijn. Maar het spreekt voor zich dat dit dan enkel betrekking kan hebben op de activiteiten die in Europa worden uitgeoefend en de winst die hieraan kan worden toegerekend.

Anderzijds moet het duidelijk zijn dat wanneer het gaat om een entiteit gevestigd in een derde land dat geen DBV met de kwestieuze lidstaat heeft afgesloten, de Ontwerprichtlijn, en dus meteen ook de uitbreiding van de VI-definitie en winstallocatieregels, wel van toepassing zullen zijn.

Het is opmerkelijk dat er in de Ontwerprichtlijn met geen woord wordt gerept over de intracommunautaire toepassing van de Ontwerprichtlijn en de verhouding ten aanzien van DBV's die zijn afgesloten tussen de lidstaten. Aangezien lidstaten gehouden zijn de bepalingen van de Ontwerprichtlijn te implementeren in hun nationaal recht en DBV's deel uitmaken van het nationaal recht, zullen lidstaten hun onderlinge DBV's volgens ons moeten aanpassen conform de Ontwerprichtlijn. Dit vloeit voort uit de primauteit van het Unierecht op het nationale recht.<sup>40</sup> Gelet op de bovenstaande uitsluiting van derde landen waarmee een lidstaat een DBV heeft afgesloten dat niet voorziet in een gelijkaardige bepaling inzake ADA c.q. winstallocatie, zullen de lidstaten bijgevolg enkel gehouden zijn hun onderlinge DBV's aan te passen.

Indien de Ontwerprichtlijn wordt goedgekeurd in de huidige vorm, moeten lidstaten die implementeren vóór 31 december 2019, met toepassing vanaf 1 januari 2020.<sup>41</sup> De EC leek zich bewust van het feit dat het onderhandelen van DBV's in de praktijk doorgaans meer tijd in beslag neemt. In het Explanatory Memorandum bij de Ontwerprichtlijn wordt immers gepreciseerd dat de Ontwerprichtlijn van toepassing is tussen lidstaten onderling, zodra ze is geïmplementeerd door de lidstaten in het nationale recht, ongeacht het feit of het toepasselijke DBV al dan niet is aangepast aan de richtlijn. De EC stelt dus dat internrechtelijke implementatie van de Ontwerprichtlijn voorrang heeft op daarmee strijdige regels van nationaal recht, in casu DBV's.<sup>42</sup>

Het hoeft geen betoog dat de Ontwerprichtlijn enkel maar een beperkte oplossing biedt voor het huidige probleem van de non-taxatie van 'digitale' winsten. Haar toepassingsgebied is immers beperkt tot ondernemingen gevestigd in de EU. De Ontwerprichtlijn leidt derhalve tot een verschillende taxatie naargelang het land waarin een onderneming fiscaal inwoner is. Zo valt een onderneming gevestigd in de EU onder het toepassingsgebied van de Ontwerprichtlijn, terwijl dit niet het geval is indien deze onderneming buiten de EU (bv. in de VS) zou gevestigd zijn en van daaruit haar werkzaamheden in de EU zou ontplooiën. Hoewel er tussen ondernemingen gevestigd in de EU een level playing field wordt gecreëerd, wordt er gelijktijdig een immense ongelijkheid in het leven geroepen tussen enerzijds in de EU gevestigde ondernemingen en anderzijds ondernemingen die fiscaal geen inwoner van de EU zijn. In tegenstelling tot deze laatste categorie zullen ondernemingen die inwoner zijn van één van de lidstaten ingevolge de Ontwerprichtlijn, voortaan met aanzienlijke 'obstakels' worden geconfronteerd, niet in het minst complianceformaliteiten en mogelijke dubbele belasting (zie infra).

Het territoriale toepassingsgebied van de Ontwerprichtlijn zou ondernemingen ertoe kunnen aanzetten hun activiteiten zodanig te reorganiseren dat ze buiten het toepassingsgebied van de Ontwerprichtlijn vallen. Dit is bijvoorbeeld mogelijk door het verplaatsen van hun activiteiten die (thans) binnen de EU worden uitgeoefend naar een land buiten de EU waarmee de (meeste) lidstaten een DBV hebben afgesloten dat niet in een gelijkaardige bepaling inzake ADA en winsttoerekening voorziet. Zoals hoger gezegd, zijn dergelijke landen legio. In die zin zou de Ontwerprichtlijn tot nieuwe vormen van treaty shopping kunnen leiden. Wij veronderstellen dan ook dat indien de oplossing die momenteel binnen de schoot van de OESO wordt uitgewerkt (de consensusoplossing rond de twee pijlers – voor zover deze er althans op korte termijn komt) ondernemingsvriendelijker zou zijn (bv. omdat ze meer voorspelbaar is, beter te administreren is enz.), de EC zich hieraan zal aligneren c.q. de Ontwerprichtlijn zal opbergen teneinde een competitief nadeel voor de in de EU gevestigde ondernemingen te vermijden.

Zo er geen internationale oplossing wordt gevonden en/of de EU de Ontwerprichtlijn toch wil doorvoeren los van de werkzaamheden binnen de OESO, zullen lidstaten – teneinde een gelijk level playing field te garanderen, ongeacht de fiscale residentie van de onderneming – genoodzaakt zijn hun DBV's (ook met derde landen) te heronderhandelen.<sup>43</sup> De praktijk leert echter dat dit een werk van lange adem is dat doorgaans meerdere jaren in beslag neemt. Bovendien is het maar de vraag of het land waarmee onderhandeld wordt, bereid is het ADA-concept in het DBV op te nemen. Dit heeft de EC er echter niet van weerhouden om een aanbeveling te publiceren waarin een voorstel wordt uitgewerkt hoe lidstaten DBV's met derde landen kunnen aanpassen.<sup>44</sup> Deze aanbeveling herneemt vooral de definitie van de ADA en de bepaling inzake de winstallocatie, beide zoals vervat in de Ontwerprichtlijn (zie infra).

#### 4. De 'virtuele' vaste inrichting



#### 4.1. Ten geleide

De Ontwerprichtlijn stelt vooreerst dat de uitbreiding van het VI-concept en de regels inzake de toerekening van winsten enkel van toepassing zijn voor doeleinden van de vennootschapsbelasting.<sup>45,46</sup> Het VI-begrip zoals van toepassing in de btw-wetgeving wordt dus niet geïmplementeerd.

De sleutelbepaling van de Ontwerprichtlijn schrijft voor dat een VI wordt geacht te bestaan indien er sprake is van een ADA door middel waarvan een onderneming geheel of gedeeltelijk wordt gedreven. Is een dergelijke ADA aanwezig, dan wordt een voldoende nexus met de desbetreffende lidstaat vermoed, zodat hij – als bronstaat – redelijkerwijze ook aanspraak kan maken op belastingjurisdictie.<sup>47</sup> Hij krijgt met andere woorden de bevoegdheid om de winst die aan die ADA kan worden toegerekend, in zijn belastingheffing te betrekken.

We wijzen er vooraf wel op dat het ADA-criterium slechts een aanvullend criterium is. De andere criteria om tot een belastbare aanwezigheid voor doeleinden van de vennootschapsbelasting te besluiten (materiële VI, personele VI, diensten VI enz.), blijven ongewijzigd bestaan. In die zin lijkt het ADA-criterium geen *lex specialis* te zijn. Het is dus niet omdat de onderneming digitale diensten verstrekt in de bronstaat, dat er geen rekening meer moet worden gehouden met de traditionele VI-bepalingen. Integendeel, indien de onderneming bijvoorbeeld reeds over een materiële VI in de bronstaat beschikt, dient er geen toepassing meer te worden gemaakt van het ADA-concept.<sup>48</sup> Anders gezegd, de ADA vormt een bijkomende grondslag op basis waarvan tot het bestaan van een VI kan worden besloten; het ADA-criterium beperkt geenszins het toepassingsgebied van de traditionele VI-bepalingen.<sup>49</sup> Blijft uiteraard dé vraag hoe het ADA-criterium concreet in de Ontwerprichtlijn wordt ingevuld en waar de ADA (bij gebrek aan fysieke aanknopingspunten) moet worden gelokaliseerd. Maar dat is volgens ons niet de enige relevante vraag. Zo is het op het eerste gezicht onduidelijk of het bijvoorbeeld mogelijk blijft een beroep te doen op de uitzondering voor activiteiten met een voorbereidend of ondersteunend karakter (art. 5, § 4 OESO-Modelverdrag). En wat met de recent ingevoerde antifragmentatieregeling ingevolge BEPS Actiepunt 7? Ook rijst de vraag naar de noodzaak om een en ander in het nationaal recht te implementeren. Deze en andere vragen worden hierna verder besproken.

#### 4.2. ADA

De digitale economie zet, zoals reeds gezegd, druk op nationale en internationale belastingregels, en niet op zijn minst op de traditionele concepten die in die context worden gehanteerd. De EC is dan ook van oordeel dat het concept VI moet worden aangevuld met een bijkomende ‘virtuele’ toets om tot een belastbare aanwezigheid te kunnen besluiten in geval van grensoverschrijdende digitale activiteiten: de ADA. Aangezien de digitale economie wordt gekenmerkt door een grote diversiteit aan businessmodellen, heeft de EC ervoor geopteerd om het begrip ADA breed te definiëren.

Luidens artikel 4.3 van de Ontwerprichtlijn zal een buitenlandse onderneming geacht worden voor het betrokken belastbaar tijdperk in de lidstaat over een ADA te beschikken indien de werkzaamheden die zij daarmee uitoefent geheel of gedeeltelijk bestaan in de levering van digitale diensten door middel van een digitale interface en zij hiermee tevens in die lidstaat (i) een omzet behaalt van minstens 7 miljoen euro, (ii) meer dan 100 000 gebruikers heeft of (iii) meer dan 3 000 zakelijke overeenkomsten afsluit voor het leveren van dergelijke diensten.

Alvorens een ADA kan worden erkend, moeten aldus drie voorwaarden vervuld zijn:

- DIGITAL ('digitaal'): er moet in de eerste plaats sprake zijn van een zgn. 'digitale dienst' die door middel van een 'digitale interface' wordt geleverd;
- SIGNIFICANT ('aanmerkelijk'): er moet bovendien ook een bepaald niveau of een bepaalde drempel ('threshold') worden overschreden, wat door het gebruik van kwantitatieve criteria wordt gewaarborgd; en
- PRESENCE ('aanwezigheid'): die dienst moet ten slotte in de betrokken lidstaat gelokaliseerd kunnen worden, wat aan de hand van de locatie van de gebruikers wordt beoordeeld.

Elk van deze voorwaarden komt hierna meer uitgebreid aan bod.

#### 4.2.1. Digital

De eerste voorwaarde vervangt de eis van aanwezigheid van een fysieke bedrijfsinrichting of agent onder de VI-definitie. Het volstaat dat de buitenlandse onderneming in de bronstaat werkzaamheden verricht door het verstrekken van digitale diensten.

De definitie van een 'digitale dienst' vinden we terug in artikel 3.5. Zij stemt overeen met deze van 'langs elektronische weg verrichte diensten' zoals gebruikt in de btw-wetgeving.<sup>50</sup> Dit zijn diensten die (i) via het internet of een elektronisch netwerk worden geleverd, en (ii) waarvan de levering wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd is en (iii) met een minimale menselijke interventie gebeurt, en (iv) die onmogelijk is zonder de aanwezigheid van informatietechnologie (IT). Het criterium van een gering menselijk ingrijpen moet worden beoordeeld in hoofde van de dienstverrichter en niet in hoofde van de ontvanger van de dienst.<sup>51</sup> Bovendien wordt een dienst geacht een minimale menselijke interventie te vereisen indien de dienstverrichter een bepaald systeem instelt en dit vervolgens periodiek onderhoudt of herstelt indien er exploitatieproblemen zijn.<sup>52</sup>

De Ontwerprichtlijn bevat een niet-limitatieve opsomming van verschillende digitale diensten. Hiertoe behoren onder meer:

- 1) de levering van gedigitaliseerde producten in het algemeen, daaronder begrepen software en wijzigingen of bijwerkingen van software (bv. de online aankoop van antivirussoftware die kan worden gedownload);
- 2) diensten die erin bestaan de aanwezigheid van een onderneming of een persoon op een elektronisch netwerk, zoals een website of een webpagina, te verzorgen of te ondersteunen (bv. het maken en onderhouden van een website);
- 3) automatisch door een computer over het internet of een elektronisch netwerk voortgebrachte diensten in antwoord op specifieke door de afnemer ingevoerde gegevens (bv. online weergave van een effectenportefeuille);
- 4) de toewijzing onder bezwarende titel van het recht om goederen of diensten te koop aan te bieden op een website die als online marktplaats fungeert, waar de potentiële kopers via een geautomatiseerde procedure een bod uitbrengen en de partijen via een door de computer gegenereerd e-mailbericht op de hoogte worden gebracht van de totstandkoming van een verkoop (bv. Ebay);
- 5) internetdienstpakketten (ISP's) waarbij de telecommunicatiecomponent een ondergeschikt hulpmiddel is, d.w.z. pakketten waarin meer dan alleen internettoegang wordt verschaft en die

andere elementen omvatten, zoals webpagina's met inhoud die toegang verschaffen tot nieuwsberichten, weerberichten of toeristische informatie, spellensite, site hosting, onlinediscussiefora enz. (bv. een internetbundel bij een telecomoperator);

6) de diensten zoals genoemd in

Bijlage II bij de Ontwerprichtlijn.

Bijlage II bij de Ontwerprichtlijn bevat als het ware een reeks van positieve voorbeelden van wat digitale diensten kunnen zijn. Op deze lijst staan de volgende elektronische diensten vermeld:

- 1) hosting van websites en webpagina's;
- 2) geautomatiseerd online afstandsonderhoud van programma's;
- 3) afstandsbeheerssystemen;
- 4) onlinegegevensopslag waarbij specifieke gegevens elektronisch worden opgeslagen en opgevraagd;
- 5) onlinelevering van schijfruimte op verzoek;
- 6) toegang tot of downloaden van software, met inbegrip van aankoop-/boekhoudprogramma's en antivirussoftware plus bijwerkingen;
- 7) software die voorkomt dat banneradvertenties op het scherm verschijnen, ook bekend als bannerblockers;
- 8) downloaddrivers zoals software die de interface vormt tussen computers en randapparatuur, zoals printers;
- 9) online geautomatiseerde installatie van filters op websites;
- 10) online geautomatiseerde installatie van firewalls;
- 11) toegang tot of downloaden van desktopthema's;
- 12) toegang tot of downloaden van fotografische afbeeldingen of screensavers;
- 13) gedigitaliseerde inhoud van boeken en andere elektronische publicaties;
- 14) abonnering op onlinedagbladen en -tijdschriften;
- 15) weblogs en websitestatistieken;
- 16) onlinenieuws, -verkeersinformatie en -weerberichten;
- 17) online-informatie die automatisch door de software wordt voortgebracht in antwoord op specifieke door de klant ingevoerde gegevens, zoals juridische en financiële gegevens, met inbegrip van gegevens zoals voortdurend geactualiseerde beursgegevens;
- 18) beschikbaarstelling van advertentieruimte met inbegrip van banneradvertenties op een website/webpagina;
- 19) gebruik van zoekmachines en internetadresboeken;
- 20) toegang tot of downloaden van muziek op computers en mobiele telefoons;
- 21) toegang tot of downloaden van jingles, fragmenten, beltonen of andere klanken;

22)toegang tot of downloaden van films;

23)downloaden van spellen op computers en mobiele telefoons;

24)toegang tot geautomatiseerde onlinespellen die afhankelijk zijn van het internet of soortgelijke elektronische netwerken en waarbij de spelers zich op afstand van elkaar bevinden;

25)geautomatiseerd afstandsonderwijs dat enkel over het internet of soortgelijke elektronische netwerken kan worden verstrekt en dat weinig of geen menselijk ingrijpen vergt, met inbegrip van virtuele klaslokalen, behalve wanneer het internet of het soortgelijke elektronische netwerk uitsluitend als een instrument voor de communicatie tussen de leraar en de leerling wordt gebruikt.

Anderzijds omvat Bijlage III bij de Ontwerprichtlijn een lijst met negatieve voorbeelden die niet als digitale dienst worden beschouwd. De volgende diensten kunnen dus nooit aanleiding geven tot een ADA:

1) radio- en televisieomroepdiensten;

2) telecommunicatiediensten;

3) goederen waarbij de bestelling en de verwerking van de bestelling langs elektronische weg geschieden;

4) cd-roms, floppydisks en soortgelijke materiële informatiedragers;

5) drukwerk, zoals boeken, nieuwsbrieven, dagbladen of tijdschriften;

6) cd's en audiocassettes;

7) videocassettes en dvd's; 8) spellen op cd-rom;

9) diensten van beroepsbeoefenaren, zoals advocaten en financiële raadgevers, die hun cliënten per e-mail raadgeven;

10)onderwijs waarbij een leraar de inhoud van de cursus over het internet of een elektronisch netwerk, zoals een afstandsverbinding, uiteenzet;

11)materiële offline herstellingsdiensten van computerapparatuur;

12)offline gegevensopslag;

13)reclame, zoals in dagbladen, op affiches en op de

14)telefonische hulpdiensten;

15)onderwijs uitsluitend door middel van schriftelijke cursussen, zoals over de post verzonden cursussen;

16)klassieke veilingen met rechtstreeks menselijk ingrijpen, ongeacht de wijze waarop het bieden gebeurt;

17)telefonische diensten met een videocomponent, ook bekend als videofoon diensten;

18)toegang tot het internet en het world wide web;

19)telefonische diensten die over het internet worden verricht.

De digitale diensten moeten uiteraard ook tot bij de gebruikers (d.i. natuurlijke personen of vennootschappen)<sup>53</sup> komen. Anders gezegd, om van een belastbare digitale aanwezigheid te kunnen spreken, moet de buitenlandse onderneming ook virtueel in contact komen met de gebruikers. Vandaar dat het bestaan van een ADA ook veronderstelt dat deze diensten door middel van een digitale interface worden geleverd, d.i. via software (een website) of een applicatie die voor de gebruikers toegankelijk is. Deze interface is a.h.w. het virtuele gezicht of aanspreekpunt van de buitenlandse onderneming in de bronstaat. Digitale diensten die buiten een dergelijke digitale interface worden aangeboden, kunnen geen aanleiding geven tot een ADA.

De les die we hieruit kunnen trekken, is dat een buitenlandse onderneming die online of mobiel diensten levert en dus door middel van software met lokale gebruikers interageert, zich in het vaarwater begeeft van de digitale dienstverlening waardoor zij – mits ook aan de andere criteria is voldaan – het risico loopt op de identificatie van een ADA. Het loutere feit dat een verkoop online wordt voltrokken, is echter onvoldoende om te spreken van een digitale dienst in de zin van de Ontwerprichtlijn.<sup>54</sup> De dienst moet zelf een voldoende graad van ‘digitalisering’ hebben, in die zin dat datgene wat aan de gebruiker wordt geleverd, via een digitale interface moet plaatsvinden (en dus in digitale vorm moet zijn). Om die reden wordt in de Ontwerprichtlijn wellicht expliciet gesteld dat de verkoop van goederen of diensten via het internet (of een ander elektronisch netwerk) niet als een digitale dienst wordt beschouwd.<sup>55</sup> Evenzo kwalificeert de online verkoop van antivirussoftware wel als een digitale dienst, terwijl de online verkoop van dergelijke software op een cd-rom niet als een digitale dienst wordt gezien.

In theorie is een en ander ogenschijnlijk eenvoudig, maar de invulling van het begrip ‘digitale dienst’ leidt tot grote rechtsonzekerheid. Vanzelfsprekend twijfelt niemand eraan dat de ‘klassieke voorbeelden’ – denk bijvoorbeeld aan de diensten aangeboden door een digitale zoekmachine (Google), via een socialenetwerksite (Facebook) of door middel van een verkoopplatform (Ebay) – onder dit begrip ressorteren. Maar er is ook een hele grote grijze zone. Denk bijvoorbeeld aan een uitgever van een internationaal tijdschrift die de verkoop van de papieren versie ziet dalen en de verkoop van online abonnementen ziet stijgen. Hoewel de inhoud van een gedrukt en van een online tijdschrift dezelfde is en de omzet uit het tijdschrift geconsolideerd stabiel blijft, kan de toenemende digitalisering ertoe leiden dat de uitgever plots met een belastbare aanwezigheid in verschillende lidstaten wordt geconfronteerd, daar waar deze problematiek niet aan de orde was toen hij het tijdschrift per post aan zijn klanten verzond. Dit doet vragen rijzen naar de neutraliteit van het ADA-concept, waarop we later nog zullen terugkomen.

En dan is er nog de traditionele industrie, die zich zorgen maakt omdat de digitalisering zich ook in deze sectoren doorzet. In tal van sectoren is het de verwachting dat goederen in de nabije toekomst in toenemende mate met internet en andere netwerken verbonden zullen zijn en dat permanent informatie tussen deze goederen zal worden uitgewisseld (‘internet of things’). Kan een dergelijke connectiviteit als digitale dienst kwalificeren? En wat als robotics en artificiële intelligentie meer en meer hun intrede in de bedrijfsprocessen doen? Het is maar de vraag of ook dit onder de definitie van ‘digitale dienst’ kan vallen. Dit brengt ons meteen bij de vaststelling dat het ADA-concept wellicht onvoldoende doordacht is om op lange termijn een brede en effectieve oplossing te zijn.

De reden hoeft misschien ook niet ver te worden gezocht. Zo is de huidige definitie van ‘digitale dienst’ op de btw-regelgeving gebaseerd, wat onvermijdelijk zijn beperkingen heeft. In de btw wordt het begrip ‘langs elektronische weg verrichte diensten’ met name gehanteerd om de plaats van dergelijke diensten te bepalen. Per individuele dienst moet worden nagegaan of deze in lidstaat A dan wel in lidstaat B heeft plaatsgevonden. De gedetailleerde ‘positieve’ en ‘negatieve’ lijst van

diverse 'langs elektronische weg verrichte diensten' sluit volgens ons perfect aan bij het transactionele karakter van de btw.<sup>56</sup>

In het kader van de inkomstenbelastingen daarentegen wordt het gelijkaardige begrip 'digitale dienst' plots aangewend om te bepalen of een onderneming een voldoende activiteit uitoefent om belastbaar te zijn in een lidstaat. Maar kunnen de voor btw kwalificerende digitale diensten ipso facto gezien worden als het bewijs dat de buitenlandse onderneming voldoende in de andere lidstaat bij het economisch leven betrokken is? Inderdaad, enkel indien er gedurende het belastbaar tijdperk een voldoende ondernemingsactiviteit plaatsvindt in de desbetreffende lidstaat, kan die staat belastingjurisdictie claimen. Immers, en zoals reeds eerder gezegd, kan een staat grensoverschrijdende winst maar in zijn belastingheffing betrekken indien hij erin slaagt een relatie aan te tonen tussen diensten die door hem worden verleend en het gedeelte van de winst dat hij wil belasten. Dit noodzaakt volgens ons een meer holistische benadering. Het specifieke karakter van de btw maakt volgens ons dat de conclusies m.b.t. de notie 'langs elektronische weg verrichte diensten' geen universele werking kunnen hebben. Net als het begrip 'economische activiteit', dat ook bekend is in de btw-regelgeving<sup>57</sup>, moet de notie 'langs elektronische weg verrichte diensten' steeds gelezen worden binnen haar communautaire dimensie, waardoor aannames en stellingen niet automatisch mogen worden doorgetrokken naar andere domeinen van het fiscaal recht.<sup>58</sup> De oorzaak is te vinden in het communautaire karakter van de btw-regelgeving. Haar opzet is namelijk een en ander zo ruim en gedetailleerd mogelijk te regelen om te vermijden dat krachtens het nationaal recht van de verschillende lidstaten eenzelfde activiteit de ene keer wel en de andere keer niet onder het toepassingsgebied van de btw zou vallen.

De volgende elementen zijn een duidelijke indicatie van de specifieke communautaire aard van de btw:

– Enkel economische activiteiten die bestaan uit handelingen die beoogd zijn in artikel 2 van de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, kunnen onder het toepassingsgebied van de btw ressorteren. Evenzo kunnen enkel de digitale diensten die bestaan uit handelingen opgesomd in artikel 7, §§1 en 2 van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, onder het toepassingsgebied van de btw vallen (en dus bij uitbreiding ook een ADA creëren). Telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten en het verschaffen van toegang tot het internet en het world wide web zijn enkele voorbeelden van diensten die niet als 'langs elektronische weg verrichte diensten' kwalificeren (art. 7, § 3 van de voormelde Uitvoeringsverordening). Mogelijk bestaat hiervoor een goede btw-technische reden<sup>59</sup>; voor inkomstenbelastingen (lees: de identificatie van een geschikte nexus) lijkt een goede verantwoording voor een dergelijke uitsluiting evenwel zoek.

– De notie 'langs elektronische weg verrichte diensten' – en ruimer ook het begrip 'economische activiteit' in de btw-regelgeving – veronderstelt dat de kwestieuze handelingen onder bezwarende titel worden verricht.<sup>60</sup> Ofschoon dit een wezenskenmerk is van het btw-stelsel, geldt een dergelijke beperking niet voor de inkomstenbelastingen (lees: voor de identificatie van een geschikte nexus). Integendeel, wanneer een ondernemingsonderdeel (gratis) intracompanygoederen of -diensten levert ten behoeve van het hoofdhuis waarvan het afhangt, komt het er net op aan te bekijken of dit ondernemingsonderdeel niet een voldoende verbondenheid creëert c.q. een zeker substantieniveau overschrijdt zodat er sprake kan zijn van een nexus en dus een rechtsgeldige heffingsclaim vanwege de bronstaat; in voorkomend geval zal er voor fiscale doeleinden een hypothetische winst aan die nexus worden toegerekend.

– Bovendien geldt binnen de btw de theorie van de complexe handelingen en ontmijnt deze in bepaalde gevallen moeilijke issues of een dienst al dan niet als ‘langs elektronische weg verricht’ kwalificeert. Inderdaad, wanneer een handeling uit meerdere deelprestaties bestaat, wordt deze in bepaalde gevallen voor btw-doeleinden als één handeling beschouwd. Dit is met name het geval wanneer een handeling economisch gezien uit één prestatie bestaat; de verschillende deelprestaties mogen dan immers niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald, aangezien hierdoor de functionaliteit van het btw-stelsel zou worden aangetast.<sup>61</sup> In dat geval geldt als regel ‘accessorium sequitur principale’. Dit heeft in de praktijk tot gevolg dat bepaalde elementen die afzonderlijk als ‘langs elektronische weg verrichte diensten’ (bv. het downloaden en de regelmatige updates van software die nodig is voor het functioneren van een printer) zouden kwalificeren, maar in een complex geheel (bv. de verkoop van deze software en bijbehorende updates samen met de verkoop van een printer) geacht worden deel uit te maken van de hoofdprestatie (d.i. de verkoop van een printer), toch hetzelfde btw-regime als de hoofdprestatie ondergaan. Een gelijkaardige regel is echter niet van toepassing in het kader van de inkomstenbelastingen, wat kan leiden tot verregaande gevolgen (namelijk de erkenning van een ADA in alle landen waar printers worden gebruikt die voornoemde software nodig hebben om te functioneren). Het ADA-concept is daardoor niet geschikt om het toe te passen op de eigenlijke bedrijfsvoering of ondernemingsactiviteit (als een geheel), vermits de potentiële verstrekkende gevolgen van het begrip ‘langs elektronische weg verrichte diensten’ in beginsel niet op een gepaste wijze worden ondervangen, daar waar dat wel het geval is in de btw.

#### 4.2.2. Significant

Als nieuwe fictiebepaling binnen de VI-definitie moet het ADA-concept uiteraard waarborgen dat vluchtige of bagatelactiviteiten geen aanleiding zouden geven tot bronstaattaxatie. Enkel een ‘vaste’ inrichting rechtvaardigt immers de toewijzing van belastingjurisdictie aan de bronstaat. Meer fundamenteel wordt de uitoefening van rechtsmacht door de bronstaat maar als redelijk beschouwd indien zij niet tot gevolg heeft dat de buitenlandse belastingplichtige verplichtingen en lasten worden opgelegd die niet in verhouding staan tot zijn economische verbondenheid met die staat. Vandaar ook dat een kwantitatieve threshold werd ingevoerd om te vermijden dat buitenlandse ondernemingen te pas en te onpas met belastingaanspraken en (hoge) administratiekosten – die daarvan typisch het gevolg zijn – zouden worden geconfronteerd.<sup>62</sup> De kwantitatieve threshold moet met andere woorden garanderen dat de digitale aanwezigheid van de buitenlandse onderneming voldoende ‘aanmerkelijk’ of substantieel is.

De gehanteerde threshold in het kader van het ADA-concept is drieledig.<sup>63</sup> Niettegenstaande onze eerder geformuleerde bedenkingen wat betreft de invulling van het begrip ‘digitale dienst’, is het opzet immers ongetwijfeld om met dit unieke concept, dat weliswaar zonder onderscheid tussen de diverse lidstaten toepasselijk is, een zo ruim mogelijk scala aan businessmodellen te vatten, alsook om effectief te zijn ondanks de zeer uiteenlopende waardecreatieprocessen in de digitale economie. Derhalve zal er sprake zijn van een ADA zodra in hoofde van de buitenlandse onderneming minstens aan één van de volgende kwantitatieve voorwaarden wordt voldaan:

– Er wordt in het belastbaar tijdperk een omzet behaald van meer dan 7 000 000 euro ingevolge het leveren van digitale diensten aan gebruikers gelokaliseerd in de lidstaat. Voor de toepassing van deze regel wordt een gebruiker in het belastbaar tijdperk geacht zich in een bepaalde lidstaat te bevinden indien hij in dat tijdperk daar een toestel of apparaat gebruikt om toegang tot de digitale interface te krijgen waarlangs de digitale diensten worden geleverd.<sup>64</sup> Om te beoordelen of de threshold van 7 000 000 euro is overschreden, wordt vertrokken van de totale omzet die de buitenlandse

onderneming door middel van haar digitale dienstverlening heeft gerealiseerd, om dan vervolgens een omslag te doen a rato van het aantal keer dat toestellen of apparaten gedurende het belastbaar tijdperk in de betrokken lidstaat toegang hebben verkregen ten opzichte van het totale aantal keer dat toegang is verkregen (waar ook ter wereld) tot de digitale interface waarlangs de digitale diensten worden aangeboden.<sup>65</sup> Dit lijkt te impliceren dat de omzet die voortvloeit uit een digitale dienst, in eerste instantie proportioneel moet worden verdeeld over het aantal keer dat toestellen toegang hebben verkregen tot de digitale interface.<sup>66</sup> Vervolgens moet de omzet per lidstaat worden bepaald, door de omzet uit te splitsen over de lidstaten waar het toestel gelokaliseerd was toen het toegang verkreeg tot de digitale interface. Indien de aldus bekomen omzet in een lidstaat 7 000 000 euro overschrijdt, is aan de drempel voldaan. Het volgende voorbeeld illustreert de bovenstaande uitsplitsing. Stel dat een onderneming een omzet van 20 000 000 euro realiseert door middel van een digitale dienst tijdens belastbaar tijdperk X. In hetzelfde belastbaar tijdperk wordt 5 000 000 000 keer toegang verleend tot de digitale interface waarlangs de digitale dienst wordt geleverd. Dit impliceert dat een omzet van 0,004 euro (hetzij  $20\,000\,000 / 5\,000\,000\,000$ ) wordt behaald per keer dat de digitale interface wordt gebruikt (d.i. toegang verleend). Stel dat in lidstaat A 10 000 000 keer een toestel werd gebruikt om toegang tot de interface te krijgen en in lidstaat B 2 000 000 000 keer. Dit impliceert dat een omzet van 40 000 euro (hetzij  $10\,000\,000 \times 0,004$  euro) in lidstaat A wordt gerealiseerd en een omzet van 8 000 000 euro (hetzij  $2\,000\,000\,000 \times 0,004$  euro) in lidstaat B. Bijgevolg is de kwantitatieve threshold enkel in lidstaat B overschreden. In de bovenstaande redenering wordt de omzet verdeeld in functie van het aantal keer dat een toestel toegang heeft verkregen tot een digitale interface. Bij deze toewijzing kunnen de nodige kritische vraagtekens worden geplaatst, aangezien niet naar het effectieve gebruik via een digitale interface wordt gekeken (bv. het aantal afgespeelde muzieknummers op Spotify), doch louter naar de toegang (bv. het feit dat de Spotify-interface wordt geactiveerd). De omzet wordt aldus op een arbitraire wijze verdeeld over de verschillende lidstaten, zonder dat er per se een link is met de daadwerkelijke verkoop of omzetrealisatie in de betrokken lidstaat.

– Het aantal gebruikers dat in de lidstaat gelokaliseerd is en dat in het belastbaar tijdperk één of meerdere van haar digitale diensten afneemt, overschrijdt 100 000. Ook hier wordt een gebruiker geacht zich in een bepaalde lidstaat te bevinden indien hij in die lidstaat een toestel of apparaat gebruikt om toegang te krijgen tot de digitale interface (zie supra). Bijgevolg lijkt het niet uitgesloten dat één persoon in meerdere lidstaten als gebruiker zal/kan worden gerekend. Denk bijvoorbeeld aan mensen die geregeld op reis gaan; het is eerder regel dan uitzondering dat zij ter plaatse – hoe vluchtig hun bezoek ook is – meteen online gaan en hun favoriete of noodzakelijke websites c.q. applicaties openen. De vraag is dan ook of dit criterium voldoende de substantiële verbondenheid met het grondgebied waarborgt (zie evenwel infra). Een grotere verbondenheid zou kunnen worden bekomen door gebruikers te lokaliseren aan de hand van hun fiscaal inwonerschap, maar een dergelijk criterium dreigt de link met de plaats waar waarde wordt gecreëerd, weer te verzwakken.<sup>67</sup> Denk in die zin bijvoorbeeld aan een grensarbeider die tijdens de week in het buurland werkt en elke middagpauze samen met zijn collega's een online spel speelt dat kwalificeert als een digitale dienst.

– Het aantal 'zakelijke' overeenkomsten voor de levering van een digitale dienst dat gedurende het belastbaar tijdperk wordt afgesloten door gebruikers die zich in een lidstaat bevinden, is hoger dan 3 000. Een overeenkomst wordt geacht een zakelijke overeenkomst te zijn indien de gebruiker het contract afsluit in het kader van het drijven van een onderneming.<sup>68</sup> Ten aanzien van echte verenigingen en particulieren (d.i. personen die handelen buiten een beroepswerkzaamheid en geen verrichtingen stellen van winstgevende aard) lijkt deze threshold derhalve niet te spelen. Elke overeenkomst voor het leveren van een digitale dienst die door een onderneming wordt afgesloten,



telt daarentegen wel mee voor de beoordeling van deze threshold. Hierin schuilt volgens ons meteen ook de zwakte van dit criterium. Het is naar ons oordeel te weinig onderscheidend naar de aard van de dienst die wordt afgenomen door de gebruiker/ onderneming (voorbereidende of ondersteunende dienst vs. corebusiness). Noteer ook dat voor de toepassing van dit criterium een specifieke lokalisatieregel geldt (die afwijkt van deze toegepast voor de twee voornoemde thresholds – zie infra).<sup>69</sup> Een gebruiker wordt geacht zich in een lidstaat te bevinden indien hij voor doeleinden van de vennootschapsbelasting gedurende het belastbaar tijdperk als fiscaal inwoner kwalificeert of, voor zover hij fiscaal inwoner is van een derde land, hij in de lidstaat een vaste inrichting heeft.<sup>70,71</sup> Ook hier lijkt het niet uitgesloten dat één persoon in meerdere lidstaten als gebruiker zal worden gerekend (bv. een belastingplichtige die fiscaal inwoner is in een bepaald land en een vaste inrichting heeft in verschillende lidstaten).

De drie kwantitatieve thresholds hanteren elk absolute getallen om uit te maken of de respectieve criteria al dan niet overschreden zijn. Het gebruik van absolute getallen kan echter als arbitrair worden beschouwd aangezien het de verschillen tussen de lidstaten onvoldoende in rekening brengt.<sup>72</sup> Het spreekt namelijk voor zich dat de limietwaarden veel sneller bereikt zullen zijn in 'grote' lidstaten, in de zin van een lidstaat met een groot bevolkingsaantal of een grote interne economische markt (bv. Duitsland telt ongeveer 80 000 000 inwoners) in vergelijking met 'kleine' lidstaten (bv. Luxemburg telt ongeveer 600 000 inwoners). Bijgevolg dreigt de huidige heffingsbevoegdheid onevenredig te verschuiven van 'kleine' lidstaten naar 'grote' lidstaten. En dit terwijl de Ontwerprichtlijn nu net tracht (bestaande) scheeftekkings weg te werken. Denk aan het feit dat een kleine lidstaat als Ierland veel Europese hoofdkwartieren van 'digitale multinationals' zoals Apple, Google en Facebook heeft weten aan te trekken, mede gelet op zijn gunstige fiscaal klimaat.<sup>73</sup> Een alternatief teneinde meer rekening te houden met de bijzonderheden van het Europese 'lappendeken', zou erin kunnen bestaan om met relatieve drempels te werken, zoals bijvoorbeeld een bepaald percentage marktaandeel in een lidstaat.

#### 4.2.3. Presence

Waar de vorige voorwaarde erover moet waken dat er sprake is van een geregelde werkzaamheid of bezigheid in de bronstaat (als emanatie van de permanentietest in de VI-definitie), wil deze laatste voorwaarde tot slot bewerkstelligen dat de digitale activiteit op het grondgebied van de bronstaat kan worden gesitueerd.

Zoals hiervoor al is gebleken, wordt dit laatste vastgeknoopt aan de locatie van de gebruiker. Er wordt dus geen geografische vastheid vereist (d.w.z. de activiteit van de buitenlandse onderneming moet niet tot een welbepaalde plaats/ruimte op het grondgebied kunnen worden teruggebracht), maar vanzelfsprekend moet er wel een territoriale verbondenheid zijn. Zoals hierboven aangehaald, wordt een gebruiker (voor doeleinden van de eerste twee kwantitatieve thresholds) geacht gelokaliseerd te zijn in een lidstaat indien hij in het belastbaar tijdperk daar een toestel gebruikt (bv. pc, tablet, smartphone enz.) waarmee hij toegang heeft tot de digitale interface waarlangs de digitale diensten worden aangeboden.<sup>74</sup> De facto betekent dit dat het gebruik van het toestel bepalend zal zijn. Om vast te stellen in welke lidstaat het toestel wordt gebruikt, zal men naar het IP-adres van het desbetreffende toestel kijken.<sup>75</sup> Elk toestel dat is aangesloten op het internet of netwerk, heeft namelijk een nummer waarmee het zichtbaar is voor alle andere toestellen op het internet. Men kan dit vergelijken met telefoonnummers. Het heeft typisch de vorm van een aantal blokken met x-aantal cijfers en/of letters, gescheiden door puntjes, waarbij vooral de eerste nummers vaak iets zeggen over de locatie.

Een IP-adres kan statisch zijn, waardoor dit adres telkens hetzelfde blijft (bv. wanneer het gekoppeld is aan een bedrijf of instantie); als het een dynamisch IP-adres is, wordt het dynamisch toegewezen en kan het in de loop van de tijd veranderen. Dynamische IP-adressen worden vaak voor mobiele internetverbindingen gebruikt. Ofschoon het IP-adres uniek is, is het dus niet altijd hetzelfde. Je kunt zelfs een ander IP-adres aanvragen als je dat wilt (bijvoorbeeld omdat je IP-adres ergens geblokkeerd is), en als je op een ander netwerk aangesloten bent of tijdelijk op een draadloos netwerk gaat, krijg je ook steeds een ander IP-adres toegewezen.

In het bijzonder wanneer er een dynamisch IP-adres bestaat (wat in de praktijk doorgaans het geval is), blijft onze eerdere opmerking derhalve staande dat het perfect mogelijk is dat een gebruiker gedurende een belastbaar tijdperk in meerdere lidstaten gelokaliseerd kan worden. Daarnaast is het ook denkbaar dat één gebruiker meerdere toestellen heeft (die al dan niet hetzelfde IP-adres delen). Bijgevolg bestaat het risico dat één gebruiker meermaals in aanmerking zal worden genomen voor het beoordelen van de hiervoor genoemde kwantitatieve thresholds. Het omgekeerde is blijkbaar ook mogelijk. Zo blijkt dat je de herkenning van je IP-adres kan omzeilen door via een proxyserver op het internet te gaan (bv. in het geval van VPN-verbindingen). De gebruiker lijkt dan niet rechtstreeks vanaf het eigen toestel (bv. pc) te werken, maar via een site die het eigen IP-nummer verborgen houdt en alleen het IP-nummer van de server doorgeeft. Op die manier is het niet ondenkbaar dat gebruikers mogelijk niet in het juiste land worden gelokaliseerd

#### 4.4. Quid met de beschikkingsmacht?

Het traditionele VI-concept zoals we dat kennen van artikel 5, § 1 OESO-Modelverdrag, veronderstelt niet enkel het bestaan van een vaste bedrijfsinrichting; de buitenlandse onderneming moet ook langdurig (of minstens recurrent) de beschikking hebben over die bedrijfsinrichting. Een juridische titel is nochtans niet vereist.<sup>76</sup> Het volstaat dat de buitenlandse onderneming een feitelijke beschikking over de bedrijfsinrichting krijgt/heeft waardoor zij in staat is haar ondernemingsactiviteit uit te oefenen.

Wat de ADA betreft, lijkt deze voorwaarde zich niet te stellen. De ADA is immers niet enkel een fictie, het is bovendien ook een virtueel concept. Het samengaan van het verlenen van digitale diensten via een digitale interface aan gebruikers die op het grondgebied van de bronstaat gelokaliseerd kunnen worden – en dit in een voldoende mate (zie de kwantitatieve thresholds) – is noodzakelijk doch voldoende om van een ADA te kunnen spreken. De ADA wordt geacht te bestaan zonder dat de buitenlandse onderneming enige beschikkingsmacht kan laten gelden. Uit haar aard zou dit zelfs onmogelijk zijn.

Bij de beoordeling van het (al dan niet) bestaan van een ADA moet derhalve niet gepeild worden naar de beschikkingsmacht van de buitenlandse onderneming over de ADA.

#### 4.5. Quid met de ondernemingsverbindingstest?

Het traditionele VI-concept vereist ook dat de buitenlandse onderneming haar activiteit geheel of gedeeltelijk met behulp van (lees: 'in', 'door middel van', of 'door') de bedrijfsinrichting uitoefent. Dit is wat men noemt de 'ondernemingsverbindingstest': de bedrijfsinrichting moet dienstig zijn voor de uitoefening van de ondernemingsactiviteit van de buitenlandse onderneming.<sup>77</sup> De loutere aanwezigheid van een bedrijfsinrichting is derhalve onvoldoende voor het ontstaan van een VI. Evenzeer geldt dat als de onderneming het gebruik van haar bedrijfsinrichting afstaat aan een derde partij, het vereiste verband in principe per definitie afwezig is.

In de context van de ADA is de rol en het belang van de ondernemingsverbindingstest minder duidelijk.

Eenzijds stelt de Ontwerprichtlijn dat een belastbare VI (enkel) zal worden erkend indien een ADA kan worden geïdentificeerd met behulp waarvan de buitenlandse onderneming haar activiteit geheel of gedeeltelijk uitoefent.<sup>78</sup> Een belangrijk kenmerk van de ADA is derhalve haar functionele doel. Zij moet dienstig zijn voor de uitoefening van de ondernemingsactiviteit. Anderzijds lijkt, in tegenstelling tot het traditionele VI-concept, de ondernemingsverbindingstest geen constitutieve voorwaarde voor het bestaan van de ADA zelf. De erkenning van een ADA is met andere woorden niet afhankelijk van het afzonderlijk bewijs dat de ondernemingsactiviteit minstens gedeeltelijk via technologie wordt uitgeoefend. De vraag is of dit verschil redelijk, logisch en/of doelbewust zo gestipuleerd is. Wij trachten deze vraag hieronder naar recht en rede te beantwoorden.

Het begint eigenlijk al bij de vaststelling dat, hoewel het begrip ADA een centrale rol vervult in de Ontwerprichtlijn, het begrip an sich hierin niet wordt gedefinieerd. Bij de invulling van het begrip ADA wordt namelijk een cirkelredenering gehanteerd; er wordt naar het begrip zelf verwezen (“Er wordt geacht sprake te zijn van een ‘aanmerkelijke digitale aanwezigheid’ in een lidstaat in een belastingtijdvak indien de door middel daarvan gedreven onderneming geheel of gedeeltelijk bestaat in de levering van digitale diensten via een digitale interface [...]”<sup>79</sup>). Hieruit kan worden afgeleid dat eenmaal tot de aanwezigheid van een ADA is besloten, de Ontwerprichtlijn lijkt te veronderstellen dat zij per se dienstig is voor de onderneming om haar werkzaamheden geheel of gedeeltelijk uit te oefenen.

Ofschoon het dus geen afzonderlijke voorwaarde lijkt te zijn voor de identificatie van een ADA, moet volgens ons worden erkend dat de ondernemingsverbindingstest de facto is ingebed in de overige ADA-criteria. De aanwezigheid van een ADA veronderstelt immers dat de virtuele werkzaamheden van de onderneming zich op een welbepaalde manier voordoen, met name dat de buitenlandse onderneming via het internet of via een andersoortig netwerk aan lokale gebruikers duurzaam diensten verstrekt door middel van een digitale interface. Het samengaan van deze componenten maakt dat er sprake zal zijn van een ADA, maar impliceert tegelijkertijd ook dat de buitenlandse onderneming door middel van deze set-up haar activiteiten geheel of gedeeltelijk uitoefent. Naar ons oordeel lijkt hieruit dan ook te volgen dat de ondernemingsverbindingstest altijd geacht moet worden voldaan te zijn indien er sprake is van een ADA.

Dit is een belangrijke conclusie die meteen ook gevolgen heeft op het vlak van de winsttoerekening. De verbondenheid die wordt vermoed te bestaan tussen de ADA en de uitgeoefende activiteit, maakt dat de winst die via de ADA wordt gerealiseerd ook – minstens gedeeltelijk – aan haar toerekenbaar is. De link tussen de virtuele nexus (ADA) en de realisatie van winst in de bronstaat kan m.a.w. niet in vraag worden gesteld. Een functionele analyse (of misschien nog beter een contributieanalyse) zal evenwel duidelijk moeten maken hoeveel winst er in concreto aan de ADA kan worden toegerekend (zie infra).

#### 4.6. Quid met de uitzondering voor voorbereidende of ondersteunende activiteiten?

Het is opmerkelijk dat in artikel 4 van de Ontwerprichtlijn geen gewag wordt gemaakt van de uitzondering voor voorbereidende of ondersteunende werkzaamheden op basis waarvan tot de afwezigheid van een belastbare VI kan worden besloten. Deze uitzondering is normaliter terug te vinden in artikel 5, § 4 van het OESO-Modelverdrag; zij wordt gerechtvaardigd door het feit dat de in deze bepaling opgesomde activiteiten/aanwezigheden onvoldoende worden geacht – lees: te ver

verwijderd van de eigenlijke winstrealisatie – om tot de toewijzing van belastingjurisdictie aan de bronstaat te besluiten. Het doel van de uitzonderingsregeling is m.a.w. dat ‘bagatelactiviteiten’ geen aanleiding zouden geven tot een belastbare aanwezigheid voor de buitenlandse onderneming. Om te bepalen of een activiteit een voorbereidend of ondersteunend karakter heeft, moet men nagaan of de werkzaamheid in kwestie een wezenlijk en substantieel onderdeel vormt van de activiteit van de onderneming in haar geheel.<sup>80</sup> Als typische voorbeelden wordt vaak gedacht aan werkzaamheden die verband houden met het opslaan van goederen of koopwaar, het aankopen van goederen, het inwinnen van inlichtingen, reclameactiviteiten, het verstrekken van generieke informatie, het voeren van wetenschappelijk onderzoek enz.

Zoals gezegd, is de Ontwerprichtlijn doofstom als het gaat over de uitzondering van artikel 5, § 4 van het OESO-Modelverdrag, waardoor het lijkt dat zij niet toepasselijk is in de context van de digitale economie. Principieel hoeft dit nochtans geen verwondering te wekken, omdat het gebruik van de kwantitatieve thresholds (zie supra) reeds moet garanderen dat de virtuele aanwezigheid van de buitenlandse onderneming in de bronstaat voldoende substantieel is alvorens tot het bestaan van een VI kan worden besloten. De vraag is echter of dit niet al te utopisch is. We trachten dit te illustreren aan de hand van twee eenvoudige voorbeelden.

Wij begrijpen dat een server die door een buitenlandse onderneming enkel wordt gebruikt om data op te slaan (bv. een mirrorserver) in principe geen probleem stelt. Per hypothese wordt geen enkele van de kwantitatieve voorwaarden overschreden (bij gebrek aan omzet, afwezigheid van voldoende gebruikers en ontstentenis van contracten) en dus kan er geen sprake zijn van een ADA. Meer fundamenteel is er mogelijk zelfs geen sprake van een ‘digitale dienst’ gelet op de afwezigheid van een gebruiker, doch dat laten we hier verder buiten beschouwing.

Maar wat met een website die enkel dient om informatie te verstrekken aan haar bezoekers? Het verstrekken van informatie wordt in de regel gezien als een voorbereidende of ondersteunende activiteit; het zou dus geen aanleiding mogen geven tot een belastbare aanwezigheid in de bronstaat. In de digitale wereld lijkt dit evenwel anders. De website (d.i. digitale interface) die via het toestel van de gebruiker wordt bezocht, riskeert wel een ADA te creëren, namelijk wanneer er nog 99 999 andere gebruikers in dezelfde bronstaat ook zouden beslissen om die website te bezoeken. In de digitale economie geldt er m.a.w. een vermoeden dat het overschrijden van een numerieke drempel het bewijs vormt dat de buitenlandse onderneming een duurzame economische verbondenheid tot stand heeft gebracht, ongeacht de aard van de verleende dienst. Naar hun aard moeten de digitale diensten in de bronstaat derhalve niet een bepaald significantieniveau bereiken om de toewijzing van de heffingsbevoegdheid aan de bronstaat te rechtvaardigen.

Het VI-criterium lijkt bijgevolg niet langer neutraal al naargelang een traditionele activiteit dan wel een digitale activiteit door de buitenlandse onderneming wordt verricht. Dit creëert uiteraard een zekere ongelijkheid. Deze ongelijkheid wordt nog verder gevoed doordat kwantitatieve criteria vanzelfsprekend gemakkelijker – ten gevolge van het aantal aanwezige gebruikers – in grote(re) lidstaten vervuld kunnen worden. In deze staten dreigen buitenlandse ondernemingen derhalve veel sneller aan belastingheffing onderworpen te worden, ook al gaat het maar om zgn. ‘bagatelactiviteiten’.

De redelijkheid gebiedt nochtans te erkennen dat wij zelf ook voorstander zijn van een numerieke drempel.<sup>81</sup> Binnen het bestek van onderhavige bijdrage kunnen we hier niet verder op ingaan, maar het past volgens ons toch om ter zake een drietal opmerkingen te formuleren.

Zo mag het toewijzen van belastingbevoegdheid aan de bronstaat naar ons gevoel enkel plaatsvinden voor omvangrijke en voortdurende ondernemingsactiviteiten. De numerieke drempel moet om die

reden op een voldoende hoog niveau worden vastgesteld. Enkel dan kan de buitenlandse onderneming immers worden geacht diensten en instellingen in de bronstaat te hebben genoten waardoor het – krachtens de zgn. ‘equivalentietheorie’<sup>82</sup> – als gerechtvaardigd kan worden gezien dat zij daar ook aan belastingheffing wordt onderworpen. Men moet zich derhalve durven af te vragen of de huidige thresholds wel voldoende hoog zijn (vooral de derde kwantitatieve threshold inzake het aantal zakelijke contracten komt als zéér laag over, zeker in grote lidstaten als Duitsland of Frankrijk).

Meer fundamenteel zou men echter de vraag moeten durven te stellen of de kwantitatieve thresholds op zich wel een correcte emanatie zijn van de aanwezigheid van het buitenlands bedrijf in de bronstaat. Is bijvoorbeeld een IP-adres (dat zijn eigen beperkingen kent zoals supra reeds aangetoond) met andere woorden wel een voldoende bewijs van de territoriale verknochtheid tussen de bronstaat en de buitenlandse onderneming? Door de loutere deelname van gebruikers aan een digitaal platform en de data die daardoor worden gegenereerd, wordt er weliswaar waarde voor de buitenlandse onderneming gecreëerd, maar dit is duidelijk niet het gevolg van de activiteit van de onderneming zelf. Het taxeren van (actieve) ondernemingswinst in de bronstaat kan enkel voor zover de buitenlandse onderneming daar daadwerkelijk economisch actief is. De vrees is dan ook dat de kwantitatieve thresholds de balans al te veel doen overhellen in het voordeel van de kapitaalinvloerende landen. De economische betrokkenheid van de buitenlandse onderneming in de bronstaat is in het geval van digitale diensten immers veel beperkter. Tevens is het de vraag of er door de bronstaat in dat geval überhaupt wel (productiegerichte) diensten worden verleend. Indien we als axioma aannemen dat de belastingplicht in verhouding moet staan tot de economische verbondenheid tussen de belastingplichtige en de (bron)staat,<sup>83</sup> kan naar onze mening zelfs geopperd worden dat de onderwerping van buitenlandse digitale ondernemingen aan dezelfde fiscale last als staatsonderdanen of nog, als buitenlandse ondernemingen die een fysieke nexus in de bronstaat hebben, in strijd lijkt met het discriminatiebeginsel.

Tot slot zijn wij van oordeel dat de invoering van numerieke drempels het gebruik van een kwalitatieve toets niet per se in de weg staat. In de ADA-definitie moet het m.a.w. mogelijk zijn om activiteiten die geenszins een wezenlijk of substantieel onderdeel vormen van de activiteit van de onderneming in haar geheel (en die dus een voorbereidend of ondersteunend karakter hebben) uit haar toepassingsgebied uit te sluiten. De beoordeling hiervan kan geval per geval gebeuren of kan, zoals dit thans voor de traditionele economie geldt, ook worden verondersteld. Inderdaad, we mogen niet vergeten dat de OESO steeds als uitgangspunt heeft aangenomen dat de in artikel 5, § 4 opgesomde activiteiten sowieso nooit aanleiding zouden mogen geven tot een VI.<sup>84</sup> Een en ander integreren in de ADA-definitie lijkt ons in elk geval een betere naleving van de neutraliteit tussen traditionele en digitale economie.

#### 4.7. Antifragmentatieregel

Voor de beoordeling van de kwantitatieve criteria in het kader van het ADA-concept (zie supra) voorziet de Ontwerprichtlijn in een zgn. ‘antifragmentatieregel’ die het (artificieel) opsplitsen van activiteiten tegengaat. Ondernemingen kunnen dus niet ontsnappen aan de totstandkoming van een ADA door het (artificieel) opsplitsen van hun activiteiten over meerdere groepsentiteiten.

Voordat we deze maatregel nader bekijken, moet een duidelijk onderscheid worden gemaakt met de recent door BEPS Actiepunt 7 ingevoerde antifragmentatieregel in artikel 5, § 4.1 van het OESO-Modelverdrag.<sup>85</sup> Op basis van deze regel zal de toepassing van de ‘negatieve gevallen’ ex artikel 5, § 4 OESO-Modelverdrag aan de buitenlandse onderneming worden geweigerd indien deze

onderneming zelf of een nauw gerelateerde onderneming in de bronstaat complementaire functies uitoefent die deel uitmaken van een samenhangende ondernemingsoperatie. Voortaan zal m.a.w. het geheel van de werkzaamheden in de bronstaat samen moeten worden genomen om te zien of een beroep op de 'negatieve gevallen' nog mogelijk is. Welnu, vermits er in het kader van de ADA voorlopig geen sprake is van de toepassing van artikel 5, § 4 OESO-Model (zie supra), kan de BEPS-antifragmentatieregel per definitie niet spelen bij de beoordeling van de VI-status op basis van het ADA-criterium. Anders gezegd, de BEPS-antifragmentatieregel geldt niet bij de VI-analyse uit hoofde van digitale dienstverleningen; dat de onderneming of een nauw gerelateerde onderneming in de bronstaat nog andere (traditionele) activiteiten uitoefent, is derhalve irrelevant (er is dus geen sprake van enige attractie). Het omgekeerde geldt daarentegen wel. Aan een onderneming die goederen of diensten in de traditionele economie verhandelt en die zich in de bronstaat wil beroepen op de afwezigheid van een belastbare VI ten gevolge van de uitzonderingen uit artikel 5, § 4 OESO-Modelverdrag, zal de toepassing van deze uitzonderingsbepaling in de toekomst mogelijk ontzegd kunnen worden als zijzelf of een nauw gerelateerde onderneming in diezelfde staat digitale diensten levert die aanleiding geven tot de erkenning van een ADA. In die richting geldt de BEPS-antifragmentatieregel dus wel. Anders gezegd moet bij de VI-analyse uit hoofde van traditionele activiteiten die door de buitenlandse onderneming worden uitgeoefend, evenzeer rekening worden gehouden met complementaire digitale functies die deel uitmaken van een samenhangende ondernemingsoperatie (er is dus wel attractie), ongeacht of deze digitale functies aanleiding geven tot de erkenning van een ADA.

Samengevat lijkt de conclusie derhalve dat (i) de beoordeling of er sprake is van een ADA niet wordt beïnvloed door de BEPS-antifragmentatieregel en (ii) de toegang tot de 'negatieve gevallen' ex artikel 5, § 4 OESO-Modelverdrag mogelijk wel kan worden belemmerd door enige 'digitale aanwezigheid' ten gevolge van de BEPS-antifragmentatieregel.

Onderscheiden van het voorgaande, wordt in de Ontwerprichtlijn echter een afzonderlijke antifragmentatieregel ingevoerd op basis waarvan het geheel van de digitale werkzaamheden voortaan samen moet worden genomen om te beoordelen of een ADA al dan niet moet worden erkend. Met name moet voor de beoordeling van de numerieke drempels in het ADA-criterium rekening worden gehouden met (lees: moet een geconsolideerde beoordeling gebeuren van) alle – vermeend versnipperde – digitale activiteiten in de bronstaat. Artikel 4.3 van de Ontwerprichtlijn stelt immers dat bij de analyse van de drie thresholds niet enkel moet worden gekeken naar de digitale diensten die door de buitenlandse onderneming zelf in de lidstaat worden verricht, maar ook naar de digitale diensten die in dezelfde lidstaat door 'verbonden ondernemingen' worden verstrekt.

Entiteiten worden beschouwd als 'verbonden ondernemingen' indien aan minstens één van de volgende voorwaarden is voldaan:

- de ene entiteit neemt deel aan de leiding van de andere en oefent een 'invloed van betekenis' uit op die andere;
- de ene entiteit houdt, rechtstreeks of onrechtstreeks, een deelneming aan in de andere die minstens 20 % van de stemrechten vertegenwoordigt;
- de ene entiteit houdt, rechtstreeks of onrechtstreeks, de eigendom aan van minstens 20 % van het kapitaal in de andere.<sup>86</sup>

In het geval van onrechtstreekse deelnemingen worden de stemrechten en de eigendom in kapitaal bepaald door de percentages van alle deelnemingen die samen de onrechtstreekse deelneming

uitmaken, met elkaar te vermenigvuldigen. Een participatie van meer dan 50 % wordt ter zake beschouwd als een participatie van 100 % (en heeft dus geen invloed op de vermenigvuldiging).<sup>87</sup>

Stel dat entiteit A eigenaar is van 60 % van de aandelen van Aa en 20 % van Ab. Zowel Aa als Ab houden elk 15 % van de aandelen van Aaa in eigendom aan. Volgens bovenstaande regel wordt A derhalve geacht 18 % van de aandelen in Aaa aan te houden, zijnde 15 % via Aa (d.i. 100 % (gecorrigeerd) × 15 %) en 3 % via Ab (d.i. 20 % × 15 %).

Indien meerdere entiteiten verbonden zijn met dezelfde entiteit volgens bovenstaande drempels, worden alle entiteiten als verbonden beschouwd.<sup>88</sup> De verbondenheid kan zich manifesteren zowel op het niveau van de ondernemingen die deelnemen aan de leiding van dezelfde vennootschap resp. een deelneming aanhouden in dezelfde vennootschap (bv. twee entiteiten houden ieder een participatie van minstens 20 % aan in het kapitaal van dezelfde dochtervennootschap zodat de 'moedervervennootschappen' ook met elkaar verbonden zijn), als op het niveau van de entiteit in hoofde waarvan de leiding wordt uitgeoefend resp. de deelnemingen worden aangehouden (bv. indien dezelfde entiteit participeert in kapitaal van verschillende dochtervennootschappen voor meer dan 20 %, zijn de dochtervennootschappen ook met elkaar verbonden).

Het mag duidelijk zijn dat de definitie die in de Ontwerprichtlijn aan de notie 'verbonden ondernemingen' wordt gegeven, zeer ruim is. Het doel is vanzelfsprekend het 'saucissoneren' van virtuele diensten te vermijden. In die zin is het dan ook niet onlogisch dat de voorgestelde antifragmentatiereguleer zo laagdrempelig mogelijk tracht te zijn. Toch is het volgens ons te betreuren dat de EC er niet voor heeft geopteerd dezelfde definitie te hanteren die de OESO voor dezelfde term heeft gebruikt in artikel 9 van het OESO-Modelverdrag (inzake winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen) of die de OESO heeft voorgesteld in het kader van BEPS Actiepunt 7 (meer bepaald voor de grotendeels overlappende term 'nauw gerelateerde onderneming' bij de invoering van de nieuwe antifragmentatiereguleer c.q. de wijziging van de definitie van onafhankelijke agent).<sup>89</sup> Het grote verschil is met name dat de OESO vereist dat – onafgezien van de de-factoboordeling – de controle slaat op een deelgerechtigheid van minstens 50 %, terwijl de Ontwerprichtlijn een drempel van 20 % voorschrijft. Het is moeilijk te vatten waarom ondernemingen voor de ene VI-definitie wel en voor de andere VI-definitie niet als verbonden moeten worden beschouwd. De veelheid aan regels om hetzelfde te duiden maakt een en ander ook oeverloos complex en het minste wat men kan zeggen is dat die veelheid de neutraliteit – d.w.z. de gelijke behandeling van traditionele én digitale ondernemingen – zeker niet ten goede komt.

Bijkomend signaleren wij nog dat de antifragmentatiereguleer in het kader van de ADA geenszins als voorwaarde oplegt dat de in de bronstaat uitgeoefende werkzaamheden complementair zouden zijn en deel uitmaken van een samenhangende ondernemingsoperatie, in tegenstelling tot de antifragmentatiereguleer die tot stand is gekomen in het kader van BEPS Actiepunt 7. Alle digitale diensten die door verbonden ondernemingen in de bronstaat worden geleverd, moeten dus in aanmerking worden genomen om te zien of, op geconsolideerde basis, een van de numerieke drempels in het ADA-criterium wordt overschreden. Hieruit blijkt nogmaals dat de specifieke 'ADA-antifragmentatiereguleer' veel laagdrempeliger is dan de BEPS-antifragmentatiereguleer.

Tot slot wijzen we ook op een belangwekkend verschilpunt tussen de BEPS-antifragmentatiereguleer en de ADA-variant. De eerstgenoemde is immers een optionele bepaling. Verschillende (ook Europese) landen hebben er inderdaad voor geopteerd om deze bepaling niet in te voeren door het formuleren van een voorbehoud ten aanzien van artikel 13.4 van het Multilateraal Instrument ('MLI').<sup>90,91</sup> Hoewel een Europese richtlijn in beginsel enkel verbindend is ten aanzien van het te bereiken resultaat<sup>92</sup>, komt het ons voor dat de lidstaten ter zake geen manoeuvreerruimte hebben en dus

gehouden zullen zijn de ADA-antifragmentatieregels in te voeren. Bijgevolg zullen lidstaten die principieel tegen de (BEPS-)antifragmentatieregels gekant waren, onder het voorstel van de EC toch noodgedwongen de toepassing ervan moeten aanvaarden, althans voor zover het gaat over digitale diensten. Opnieuw doet dit vragen rijzen naar de neutraliteit van het voorstel.

#### 4.8. Concrete voorbeelden

Wie deelt er in de klappen als het ADA-concept zou worden ingevoerd? Vanzelfsprekend zijn dit alle grote en bekende digitale B2C-spelers die met naam en toenaam in het hogergenoemde 2018 OESO-interimrapport worden vermeld.<sup>93</sup> Bij gebrek aan concrete elementen hebben wij niet voor elk van hen een ADA-toets gedaan; dit zou ook ruimschoots buiten het bestek van deze bijdrage vallen. Nochtans vergt het geen grote verbeeldingskracht om te aanvaarden dat er in hoofdzaak van deze ondernemingen wellicht meestal sprake zal zijn van een ADA. Niet om hen te stigmatiseren, maar om hun exemplatieve waarde noemen wij hier enkele: Facebook, LinkedIn, Twitter, Ebay, Amazon, Alibaba, Apple's App Store, Netflix, Spotify, Airbnb, Google enz.

The proof of the pudding is in the eating. Met dit gezegde in het achterhoofd vinden wij het toch nuttig om in abstracto een aantal minder bekende voorbeelden te geven van diensten die ondernemingen vandaag digitaal aanbieden om vervolgens ook te testen of zij in het ADA-vaarwater terecht zouden komen. Vooraf wensen wij evenwel duidelijk te stellen dat elke gelijkenis met bestaande ondernemingen of situaties puur op toeval berust. De hieronder vermelde gegevens zijn dan ook louter voor demonstratieve doeleinden opgenomen en kunnen geenszins tegen iemand worden gebruikt.

##### Voorbeeld 1

Een IT-onderneming uit de UK ('UKCo') is gespecialiseerd in het leveren van IT-diensten aan de scheepvaart. Ze beheert en controleert in Europa alle communicatie tussen havens, rederijen en schepen en kan op die manier niet enkel de maritieme veiligheid waarborgen, maar ook realtime-informatie aanleveren over tijdstip van aankomst en vertrek, inhoud en samenstelling van de vracht enz. Vermits er voortdurend berichten tussen de relevante tenoren worden uitgewisseld, beschikt UKCo over veel informatie en data, die ze opslaat in haar Zwitserse datawarehouse en vervolgens ook gebruikt voor de ontwikkeling van allerhande applicaties. Zo beheert ze een reserveringssysteem, een app voor douaneklaring, een track & trace-app (internet of things) enz. Aangezien alle communicatie over een elektronisch netwerk loopt, de apps als een digitale interface kwalificeren en de gebruikers (schepen, havens en rederijen) een toestel moeten gebruiken om de diensten te kunnen genieten (d.i. via pc, tablet of smartphone), is op het eerste gezicht aan de voorwaarden van een ADA voldaan. De vraag is evenwel of UKCo 'digitale diensten' levert in de zin van de Ontwerprichtlijn. Zoals hoger gezegd, is de basisdefinitie in artikel 3.5 zeer ruim. Bovendien wordt onder littera (c) melding gemaakt van diensten die automatisch vanuit een computer worden gegenereerd naar aanleiding van data-input door de dienstontvanger zelf. Noteer ten slotte ook dat datawarehousing expliciet wordt opgesomd in de positieve lijst die is opgenomen in Bijlage II (zie littera d). Aldus lijkt de conclusie te moeten zijn dat UKCo over een ADA zal beschikken mits althans minstens één van de kwantitatieve thresholds in een lidstaat wordt overschreden (hetzij een omzet van meer dan 7 000 000 euro, hetzij meer dan 100 000 gebruikers of meer dan 3 000 zakelijke contracten).



#### Voorbeeld 2

Een Spaanse vennootschap ('SpainCo') heeft als activiteit het leveren aan haar klanten van (virtuele) lokale telefoonnummers over heel de wereld en het doorschakelen van analoge telefoongesprekken over het internet ('voice over IP'). Zij heeft daarvoor – buiten Europa – de nodige hardware (routers, switches, firewalls en versterkers) en software om analoge signalen en data te converteren en over haar eigen backbone te transporteren naar haar klanten. Deze dienst is betalend (in functie van het gebruik). Niettegenstaande de diensten van SpainCo volledig digitaal zijn, lijkt het dat er in casu geen sprake kan zijn van een digitale dienst in de zin van de Ontwerprichtlijn. In Bijlage III worden immers telecommunicatiediensten (littera b) en telefoondiensten over het internet (littera s) expliciet uitgesloten van de definitie van digitale dienst. Aldus ontbreekt een constitutieve voorwaarde om een ADA te kunnen erkennen.

#### Voorbeeld 3

Een Nederlandse verzekeringsmakelaar ('DutchCo') heeft een applicatie ontwikkeld waarmee geïnteresseerden via hun pc of tablet online verzekeringen kunnen afsluiten, schadeclaims kunnen indienen en de status van hun dossier kunnen opvolgen. Voor het gebruik van deze applicatie door particulieren wordt geen afzonderlijke vergoeding gevraagd; de makelaar ontvangt vanwege de verzekeringsmaatschappijen waarmee de particulier een verzekeringscontract afsluit, uiteraard wel zijn gebruikelijke commissie. Volgens ons kan er in deze hypothese sprake zijn van een digitale dienst, omdat via deze applicatie de producten van DutchCo op een geautomatiseerde manier worden geleverd en haar virtuele aanwezigheid en bedrijvigheid zich via het internet of een elektronisch netwerk manifesteert in de zin van artikel 3.5 (c) Ontwerprichtlijn. In de veronderstelling dat DutchCo in de andere lidstaten meer dan 100 000 gebruikers heeft of een omzet van 7 miljoen euro realiseert, riskeert zij door middel van deze app een ADA te creëren. Voor zover ook ondernemingen via deze applicatie verzekeringen kunnen afsluiten, moet worden nagekeken of er al dan niet meer dan 3 000 zakelijke contracten werden gegenereerd.

#### Voorbeeld 4

Een Duitse autoconstructeur ('GerCo') heeft een applicatie ontwikkeld die als digitale interface dient tussen de auto en de chauffeur. De applicatie is 'gratis' – lees: wordt bij aankoop van de wagen gratis aangeboden. De app is niet enkel informatief (d.i. weergave van belangrijkste voertuiginformatie op de smartphone); de app stelt de chauffeur ook in staat om zijn agenda en bestemmingen met zijn wagen te synchroniseren waardoor de navigatie automatisch kan worden gestart, om bepaalde voertuigfuncties met behulp van de smartphone te bedienen en zelfs – als de woning is voorzien van domotica – bepaalde thuisfuncties (bv. openen rolluiken, opzetten verwarming enz.) automatisch aan te sturen zodra de wagen merkt dat er huiswaarts wordt gereden. Het komt ons voor dat een dergelijk feitenrelaas voor GerCo kan leiden tot een belastbare aanwezigheid. De definitie van 'digitale dienst' is immers zeer ruim en bevat geen uitzondering voor activiteiten die in wezen, vanuit het perspectief van de autoconstructeur, een ondersteunend of faciliterend karakter hebben. De dienst lijkt te beantwoorden aan een dienst omschreven in artikel 3, 5(c) Ontwerprichtlijn. In de veronderstelling dat GerCo meer dan 100 000 gebruikers in een lidstaat heeft, riskeert zij door middel van deze app derhalve een ADA te creëren. Vermits er in hoofde van de ADA wellicht niet van

een economisch wezenlijke activiteit kan worden gesproken – wat van belang lijkt voor het alloceren van winst (zie infra) – zou het bedrag van de winst die aan de ADA kan worden toegerekend naar onze mening eerder beperkt moeten blijven.

#### Voorbeeld 5

Een Franse start-up ('FrenchCo') heeft een navigatieapplicatie ontwikkeld die leert van de reistijden van de aangesloten gebruikers. Zo kan de app actuele verkeersinformatie verzamelen die vervolgens kan worden gebruikt bij het plannen van een route om zo tijd en brandstofkosten te besparen. Gebruikers kunnen tevens melding maken van ongevallen, wegafsluitingen, files, politiecontroles, wegwerkzaamheden en stilstaande voertuigen op de weg. Deze meldingen worden rechtstreeks gedeeld met de andere gebruikers, waardoor die een beter zicht kunnen krijgen op de oorzaken en duurtijd van files. In onze hypothese moeten bestuurders die de app op hun smartphone willen gebruiken, een maandelijkse vergoeding van 2 euro betalen. Gelet op de voorbeelden in Bijlage II (littera p en q), lijkt er in dit geval weinig twijfel te kunnen bestaan omtrent het feit dat FrenchCo digitale diensten levert. In de veronderstelling dat een van de kwantitatieve thresholds in een lidstaat wordt overschreden (hetzij een omzet van meer dan 7 000 000 euro, hetzij meer dan 100 000 gebruikers of meer dan 3 000 zakelijke contracten), riskeert de start-up via deze app derhalve een ADA te creëren.

#### 5. Winsttoerekening

Zodra een ADA is geïdentificeerd, moet vervolgens een deel van de winst van de onderneming aan deze ADA worden toegerekend. Deze winst – die vanzelfsprekend een territoriale begrenzing heeft – zal enkel aan belasting onderworpen kunnen worden in de lidstaat waar de ADA is gesitueerd.<sup>94</sup>

De winsttoerekeningsregels vervat in de Ontwerprichtlijn zijn in eerste instantie gebaseerd op de bestaande OESO-regels inzake het toerekenen van winsten aan een VI.<sup>95</sup> De centrale idee is bijgevolg dat de winst die aan de ADA kan worden gealloceerd, in het bijzonder wat haar verrichtingen met andere onderdelen van de onderneming betreft, diegene is die de ADA zou hebben behaald indien zij een afzonderlijke en onafhankelijke onderneming zou zijn die dezelfde of gelijkaardige activiteiten onder dezelfde of gelijkaardige omstandigheden zou uitoefenen, daarbij rekening houdend met de uitgeoefende functies, de gebruikte activa en gedragen risico's.<sup>96</sup> De EC lijkt derhalve ook de 'functionally separate entity approach' genegen: aan de ADA moet een marktconforme ('arm's length') winst worden toegerekend alsof het een zelfstandige entiteit was met dezelfde of soortgelijke functies, handelend onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden. Een logisch gevolg – ofschoon in de Ontwerprichtlijn hierover het stilzwijgen wordt bewaard – zou dan ook zijn dat aan de ADA winst moet worden gealloceerd zonder rekening te houden met het totale resultaat van de onderneming waarvan zij afhangt. De winst van de ADA kan met andere woorden groter zijn dan het resultaat van de globale onderneming.

Net als onder de 'Authorized OECD Approach' ('AOA'), moeten in een eerste stap de activa en risico's aan de ADA worden toegerekend op basis van een functionele analyse.<sup>97</sup> Onder een traditionele analyse op basis van artikel 7 OESO-Modelverdrag moeten activa en risico's worden gealloceerd aan de plaats waar de zgn. 'significant people functions' worden uitgeoefend. In principe moet bijgevolg worden onderzocht waar de personen die de belangrijke beslissingen nemen m.b.t. het aangaan en beheren van risico's (d.i. strategische beslissingen), zich bevinden. De plaats waar deze activiteiten

worden verricht, is bepalend voor de allocatie van de economische eigendom van de activa en de risico's (en zelfs van het eigen vermogen van de VI); metaforisch beschreven kan worden gesteld dat de significant people functions ter zake de werking van een magneet hebben.<sup>98</sup>

Echter, in de Ontwerprichtlijn is er op dit vlak een belangrijke afwijking te noteren. Om rekening te houden met de bijzonderheden van de digitale economie voorziet artikel 5.3 van de Ontwerprichtlijn met name in een bijzondere regeling. Een traditionele functionele analyse die de significant people functions als uitgangspunt neemt om risico's en economische eigendom van activa toe te rekenen, is immers niet geschikt in de context van de digitale economie, waar het blijkbaar perfect mogelijk is waarde te creëren in een bepaalde staat zonder dat er significant people functions aanwezig zijn. Om die reden bepaalt de Ontwerprichtlijn dat voor de vaststelling van het functioneel profiel van de ADA enkel rekening moet worden gehouden met de zgn. 'economically significant activities' (of 'de economisch wezenlijke activiteiten') die via de digitale interface worden uitgeoefend. Een aanzienlijk deel van de waarde van een digitale bedrijvigheid wordt namelijk daar gecreëerd waar de gebruikers zijn gelokaliseerd en waar de data die aan deze gebruikers zijn gerelateerd, worden verzameld en verwerkt.<sup>99</sup> Om die reden worden de activiteiten die de onderneming via een digitale interface uitoefent en die op deze data of gebruikers betrekking hebben, beschouwd als economisch wezenlijke activiteiten van de ADA; deze activiteiten functioneren vervolgens als leidraad om risico's en de economische eigendom van activa aan de ADA toe te rekenen.<sup>100</sup>

Het hoeft geen betoog dat deze afwijking – die overigens niet vrij is van kritiek (zie infra) – allermint duidelijk is. Wel preciseert de Ontwerprichtlijn nog dat in het kader van de winstallocatie aan de ADA rekening moet worden gehouden met de economisch wezenlijke activiteiten die in hoofde van de ADA worden uitgeoefend en die relevant zijn voor de ontwikkeling, de verbetering, het behoud, de bescherming en de exploitatie van de immateriële activa van de onderneming.<sup>101</sup> De EC verwijst hiermee naar de zogenaamde DEMPE-functies die door de OESO zijn beschreven onder BEPS Actiepunt 8. Een goed verstaander begrijpt evenwel meteen dat er een belangrijk verschil bestaat. De door de OESO beschreven DEMPE-functies hebben vooral betrekking op de (menselijke) activiteiten die op het vlak van IP een bepalende rol spelen; er wordt met name belang gehecht aan wie er een determinerende stem kan laten gelden en de controle heeft (en ook de verantwoordelijkheid draagt) over de risico's die met de IP verbonden zijn. Van een ADA kan vanzelfsprekend niet worden verwacht dat ze dergelijke functies uitoefent. Om die reden geeft de Ontwerprichtlijn een verdere duiding hoe dit concept moet worden ingevuld in de context van een ADA. Volgens de EC kan, als niet-limitatieve opsomming, worden gesproken van dergelijke functies die door middel van een digitale interface worden uitgeoefend in de volgende gevallen:

- 1) het verzamelen, de opslag, de verwerking, de analyse, het inzetten en de verkoop van data op gebruikersniveau;
- 2) het verzamelen, de opslag, de verwerking en het vertonen van door gebruikers gegenereerde content;
- 3) de verkoop van online advertentieruimte;
- 4) het op een digitale marktplaats beschikbaar stellen van content van derden;
- 5) de levering van niet onder de punten 1-4 genoemde digitale diensten.<sup>102</sup>

Zodra de risico's en de economische eigendom van activa aan de ADA zijn toegerekend (hierbij rekening houdend met haar economisch wezenlijke activiteiten), voorziet de Ontwerprichtlijn dat de winst in principe moet worden gealloceerd aan de hand van de profitsplit-methode, tenzij de

belastingplichtige een alternatieve – en internationaal aanvaarde – methode voorstelt die beter gepast is.<sup>103</sup> De profitsplitmethode verdient de voorkeur omdat de activiteiten die door een ADA worden uitgeoefend (beweerdelijk) op een unieke manier bijdragen tot de waardecreatie binnen de onderneming.<sup>104</sup> Parameters die in het kader van de profit split in aanmerking kunnen worden genomen, aldus de Ontwerprichtlijn, zijn de kosten opgelopen voor onderzoek, ontwikkeling en marketing, alsook het aantal gebruikers en de hoeveelheid data verzameld per lidstaat.<sup>105</sup>

De EC benadrukt dat deze regels enkel de principes beogen in te voeren. Deze principes kunnen nog nader worden uitgewerkt binnen de gepaste internationale fora (bv. Committee on Fiscal Affairs van de OESO) of binnen de EU (bv. EU Joint Transfer Pricing Forum).

Wij kunnen ons niet van de indruk ontdoen dat de hele redenering die de EC hier opbouwt, te kort door de bocht is.

De EC tracht haar doelstelling om digitale ondernemingen en bedrijvigheden in de bronstaten in kwestie (zwaar) te belasten, op te hangen aan de klassieke principes die in de schoot van de OESO werden uitgewerkt (art. 7 OESO-Modelverdrag), doch moet daarvoor tegelijkertijd een aantal fundamentele regels met de voeten treden. Economically significant activities in de digitale era zijn immers niet – ook niet per assumptie – gelijk te stellen met significant people functions in de traditionele economie en hetzelfde geldt voor de invulling die zij geeft aan de zgn. DEMPEfuncties. De activiteiten die zij in artikel 5.5 sub a)-e) van de Ontwerprichtlijn opsomt, zijn louter uitvoerende of technische functies en zeggen hoegenaamd niets over de strategische en controlerende beslissingen die binnen de onderneming worden genomen met betrekking tot het platform en de infrastructuur (de digitale interface) c.q. de processen en de software (de IP) die noodzakelijk zijn om de digitale diensten te kunnen leveren. Nochtans is net dat relevant voor doeleinden van VI-winstallocatie-exercities op basis van de OESO-transferpricingrichtlijnen.

Principieel kan de keuze voor de winstsplitsingsmethode volgens ons worden bijgetreden, althans voor zover het gaat om sterk geïntegreerde ondernemingsoperaties zoals we die kunnen terugvinden in de hoger besproken nieuwe digitale businessmodellen (de 'GAFA'-spelers).<sup>106</sup> De toepassing van de winstsplitsingsmethode kan ook gewettigd zijn wanneer de verschillende ondernemingen of ondernemingsonderdelen een unieke en waardevolle bijdrage leveren aan bv. de totstandkoming van immateriële activa. 'Open innovation-modellen' (die we o.a. in de farmaceutische industrie aantreffen) waarbij R&D-afdelingen sterk worden gedigitaliseerd en transformeren tot een platform of netwerk tussen verschillende partners zijn hiervan een illustratief voorbeeld. Iets anders is het uiteraard wanneer traditionele ondernemingen, naast hun klassiek distributiekanaal, een stuk van hun activiteit voortaan ook digitaal gaan aanbieden. Het komt ons voor dat er in dat geval geen dwingende reden is om per se de winstsplitsingsmethode te gebruiken. Anders gezegd, in een klassiek valuechainmodel (R&D – aankoop grondstoffen – productie – opslag – marketing – verkoop) kan het gebruik van bv. de 'transactional net margin method' ('TNMM') meer aangewezen zijn.<sup>107</sup> Welnu, het zou naar ons gevoel geen belang mogen hebben of de goederen c.q. diensten in een dergelijk geval analoog dan wel digitaal door de onderneming worden aangeboden.

In de hypothese dat de winstsplitsingsmethode aan de orde is, blijft de vraag vanzelfsprekend hoe de totale winst dan over de verschillende ondernemingen of ondernemingsonderdelen moet worden verdeeld. De Ontwerprichtlijn biedt op dat vlak weinig houvast en beperkt zich eigenlijk tot (i) een verwijzing naar het belang van een functionele analyse en (ii) het aanmerken van bepaalde activiteiten als economisch relevant. Volgens ons had de EC veel beter, in navolging overigens van de OESO, het belang van de contributieanalyse onderstreept. Een contributieanalyse is er met name op gericht om zowel een kwalitatieve als kwantitatieve uitsplitsing te maken van de verschillende

waardecreërende factoren binnen een waardeketen.<sup>108</sup> Deze oefening bestaat uit verschillende fasen die na de voltooiing ervan op een economisch verantwoorde wijze leiden tot een marktconforme verdeling (toewijzing) van de totale winst.

Een contributieanalyse belichaamt veel beter de 'two-sided-benadering' waarvan de OESO voorstander is. Op basis van een dergelijke analyse kan immers een uitsplitsing worden gemaakt van de winst op basis van de toegevoegde waarde die geleverd wordt door de verschillende partijen die aan die waardeketen deelnemen.<sup>109</sup>

De relevante fasen in de contributieanalyse kunnen als volgt worden samengevat:

– Identificatie en rangschikking van de waardecreërende factoren (zgn. 'value drivers'), dit zijn de factoren die de eigenlijke winstmarge drijven en dus bepalend zijn voor het succes van de onderneming. In de praktijk gebeurt dit op basis van functionele interviews met de verschillende stakeholders binnen de onderneming. Zodra de waardecreërende factoren bekend zijn, kan ook een kwantificering gebeuren, d.w.z. kan hun relatieve bijdrage in de totstandkoming van de winst (als een percentage) worden ingeschat. Voor doeleinden van deze kwantificering hanteert men, naast de functionele interviews, bij voorkeur objectieve cijfergegevens als bijkomende onderbouw.

– Vaststelling van de bijdrage van elke onderneming of elk ondernemingsonderdeel (in casu hoofdhuis en ADA) aan de verschillende waardecreërende factoren. In deze fase wordt a.h.w. bepaald wie er controle heeft over de verschillende waardecreërende factoren. Dit gebeurt door de rol van elke onderneming of elk ondernemingsonderdeel voor de verschillende waardecreërende factoren te bepalen en vervolgens het belang (opnieuw als een percentage uitgedrukt) van deze rol in de ontwikkeling, het behoud, de exploitatie en/of het beheer van de respectieve factoren te kwantificeren. Deze rol en het belang ervan zijn vanzelfsprekend groter als er sprake is van de mogelijkheid tot het actief nemen van beslissingen m.b.t. het aanvaarden en beheren van risico's ('key entrepreneurial risk taking functions'). De hiervoor genoemde functionele interviews zouden in dit verband ook de nodige inzichten moeten opleveren; desgevallend kan een bijkomende RACI-analyse worden uitgevoerd.<sup>110</sup>

– Om de algemene toegevoegde waarde van elke onderneming of elk ondernemingsonderdeel te bepalen wordt in een laatste fase de bijdrage van elke partij per waardecreërende factor vermenigvuldigd met de algemene waarde van elke waardecreërende factor. Op basis hiervan kan met andere woorden worden bepaald welk proportioneel gedeelte van de winst toe te wijzen is aan de respectieve ondernemingen of ondernemingsonderdelen.

Als we de vertaalslag naar de digitale businessmodellen trachten te maken, dan kunnen bijvoorbeeld de volgende value drivers relevant zijn: IT-infrastructuur (bv. server, data lake enz.), software (bv. applicaties), innovatie, marketing & verkoop, gebruikers (frontend; vgl. clientèle) en klantenportfolio (backend; bv. adverteerders). Afhankelijk van het concrete geval zal de bijdrage van deze respectieve value drivers in het succes van de onderneming groter of kleiner zijn. Maar in de vervolgstap moet dan de vraag worden gesteld wie er de controle heeft over deze value drivers. Het is volgens ons evenwel moeilijk te vatten hoe de ADA kan worden geacht de controle te hebben (en ook de verantwoordelijkheid te dragen) over de risico's die met deze value drivers verbonden zijn. Is deze controle niet per definitie een functie die zich afspeelt op het niveau van het hoofdhuis (zeker als er enkel sprake is van een digitale aanwezigheid in de bronstaat)? Onderschrijft dit in bevestigend geval ook niet onze eerdere vaststelling dat de door de EC in artikel 5.5 sub a)-e) van de Ontwerprichtlijn opgesomde activiteiten louter uitvoerende of technische functies zijn? Als dit zo is (wat ons in vele gevallen niet onlogisch zou lijken), dan zal het resultaat van de contributieanalyse ook uitwijzen dat de risico's vooral op het niveau van het hoofdhuis worden gemanaged, waardoor een proportioneel

groot deel van de winst ook aan het hoofdhuis moet worden toegerekend. Anders gezegd, en niettegenstaande de hoger besproken – en geassumeerde – ondernemingsverbindingstest, zal in vele gevallen niet alle winst die door middel van de ADA wordt gerealiseerd (lees: mogelijk eerder een klein deel ervan) in de bronstaat in hoofde van de ADA belastbaar zijn. Tot slot moet worden opgemerkt dat de regels inzake winsttoerekening kunnen leiden tot een verschillende behandeling van een vennootschap die in een bronstaat actief is met een VI in de vorm van een ADA, dan wel via een dochteronderneming met afzonderlijke rechtspersoonlijkheid.<sup>111</sup> In eerstgenoemd geval zijn bovenstaande regels inzake winsttoerekening van toepassing (bv. de specifieke invulling van significant people functions in de zin van economically significant activities), daar waar dit niet het geval is wanneer een dochtervennootschap wordt opgericht om digitale diensten in de bronstaat uit te oefenen.

## 6. 'Wat als'... de Ontwerprichtlijn zou worden aangenomen

Zoals supra aangehaald, bepaalt de Ontwerprichtlijn dat de lidstaten de richtlijn vóór 31 december 2019 moeten implementeren en vanaf 1 januari 2020 moeten toepassen.<sup>112</sup> Dit veronderstelt evenwel dat de Ontwerprichtlijn door alle lidstaten met unanimititeit zou worden aangenomen.<sup>113</sup> Iedere lidstaat heeft met andere woorden een vetorecht.<sup>114</sup>

Alvorens het zover is, lijkt het ons raadzaam al eens te bekijken wat de mogelijke impact is voor het Belgische interne recht en welke problemen er zich concreet nog kunnen stellen door de introductie van de ADA c.q. de uitbreiding van de VI-definitie.<sup>115</sup>

### 6.1. Concrete implementatie

De Ontwerprichtlijn beoogt de VI-definitie uit te breiden met het nieuwe concept 'ADA'. Indien de Ontwerprichtlijn wordt goedgekeurd, zal België de DBV's afgesloten met andere lidstaten moeten aanpassen, zodat deze in overeenstemming zijn met de richtlijn. Dit veronderstelt dat België bilaterale onderhandelingen moet opstarten met de overige lidstaten. Aangezien een dergelijk proces doorgaans meerdere jaren in beslag neemt, voorziet de EU dat de richtlijn tussen lidstaten van toepassing is zodra ze in het interne recht geïmplementeerd is (zodat er bijgevolg sprake is van treaty override (zie supra)).

In concreto zal de implementatie van de Ontwerprichtlijn in DBV's er naar alle waarschijnlijkheid toe leiden dat de VI-definitie (art. 5 in de meeste DBV's die door België werden afgesloten) wordt aangepast conform de bewoordingen van de richtlijn. Vermits het ADA-concept een aanvullend criterium betreft, zou het niet onlogisch zijn als hierover een nieuwe paragraaf na artikel 5, § 6 (inzake onafhankelijke agenten) en dus vóór artikel 5, § 7 (verduidelijking inzake de relatie tussen moeder- en dochtervennootschappen) zou worden ingevoegd.

Wat de winsttoerekening betreft, rijst de vraag of ook het artikel inzake ondernemingswinsten (doorgaans art. 7 in de door België afgesloten DBV's) moet worden aangepast. Voor recente verdragen die een artikel 7 bevatten dat gebaseerd is op het 2010 OESO-Modelverdrag, is een dergelijke aanpassing wellicht niet nodig.<sup>116</sup> Hierin zit immers de AOAbenadering reeds vervat en stelt de toepassing van de winstsplitsingsmethode geen probleem. Maar wij durven te betogen dat hetzelfde moet gelden voor de oudere DBV's die de 2008 en 2010 OESO-rapporten inzake winsttoerekening voorafgaan. De 'functionally separate entity approach' geldt immers ook hier en de marktconforme winst die aan de VI moet worden toegerekend, wordt ook hier vastgesteld op basis

van de transferpricingprincipes (incl. de winstsplitsingsmethode als hiervoor redelijke argumenten bestaan – zie supra) zoals vervat in artikel 9 OESO-Modelverdrag die mutatis mutandis van toepassing zijn. Op dit vlak wijkt de AOA niet af en zijn de 2008 en 2010 OESO-rapporten inzake de winstallocatie aan vaste inrichtingen gelijklopend. Bijgevolg kan worden geargumenteed dat ook de oudere DBV's die nog niet zijn gebaseerd op het 2010 OESO-Modelverdrag, op dit vlak niet moeten worden aangepast aan artikel 5 Ontwerprichtlijn.

Opdat er een effectieve doorwerking zou kunnen zijn van de aangepaste DBV's in de Belgische rechtsorde, moet België vervolgens ook zijn interne definitie van 'Belgische inrichting' uitbreiden.<sup>117</sup> Vandaag is deze definitie immers niet ruim genoeg om, bij gebrek aan materiële bedrijfsinrichting, ook zuiver digitale diensten te omsluiten, waardoor België zijn gebeurlijke belastingjurisdictie niet zou kunnen verwezenlijken.<sup>118</sup> Anderzijds moet worden gesignaleerd dat een belangrijke consequentie van een dergelijke uitbreiding dan uiteraard is dat België in niet-verdragsituaties ook meteen aanspraak kan maken op een taxatie in de Belasting van Niet-Inwoners (zie infra). Dit is conform de Ontwerprichtlijn.<sup>119</sup>

Het inschrijven van de winstsplitsingsmethode in het Belgische interne recht lijkt ons daarentegen geen noodzakelijke stap, rekening houdend met het feit dat België ter zake van de winstallocatie aan Belgische inrichtingen de OESO-principes volledig onderschrijft.

Hoewel de EC klaarblijkelijk enkel oog heeft voor het belasten van digitale ondernemingen en zichzelf enkel voorziet in de uitbreiding van de VI-definitie en een verduidelijking op het vlak van de toerekening van ondernemingswinsten, dreigen de gevolgen verbonden aan de implementatie van de richtlijn veel verder te reiken. De oorzaak hiervan ligt in de aanpassing van het VI-begrip zelf. Zowel het interne recht als de DBV's knopen immers nog verschillende andere rechtsgevolgen aan het bestaan van een VI.

Het risico ligt wellicht niet zozeer in de sfeer van de personenbelasting – ter herinnering: de DBV's en het interne recht voorzien in het feit dat een bezoldiging die rechtstreeks of onrechtstreeks ten laste is van een vaste c.q. Belgische inrichting, in de inrichtingsstaat belastbaar is<sup>120</sup> – omdat van een dergelijke belastbaarheid maar sprake kan zijn wanneer de natuurlijke persoon in kwestie ook effectief fysiek in die staat werkzaamheden verricht. In een zuiver digitale set-up gaan wij ervan uit dat dit niet aan de orde is. Het feit dat de winst van de ADA op basis van de winstsplitsingsmethode wordt vastgesteld (en er onrechtstreeks dus ook een deel van de bezoldigingen van werknemers in het hoofdhuis ten laste komt van de ADA in België), doet hieraan naar onze mening geen afbreuk.

Een aandachtspunt is er naar ons gevoel wel indien in de bronstaat betalingen aan de buitenlandse digitale onderneming gebeuren die als royalty's zouden kwalificeren. De verdragsbescherming die artikel 12 OESO-Modelverdrag principieel biedt (in de vorm van een verlaging of vrijstelling van bronheffing), is immers niet van toepassing indien de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's in de bronstaat een bedrijf met behulp van een daar gevestigde VI uitoefent en het recht of het goed uit hoofde waarvan de royalty's verschuldigd zijn, wezenlijk met die VI is verbonden. In dat geval gelden de bepalingen van artikel 7 OESO-Modelverdrag.<sup>121</sup> In het kader van de winstallocatieoefening moeten, zoals gezegd, de risico's en de economische eigendom van activa aan de ADA worden toegerekend (hierbij rekening houdend met haar economische wezenlijke activiteiten). Als de intellectuele eigendom of de licentieovereenkomsten moeten worden geacht tot het vermogen van de ADA te behoren, dan is voormelde bepaling toepasselijk. Anders gezegd, in een dergelijk geval mag de bronstaat de royalty's onderwerpen aan bronheffing overeenkomstig het interne recht en de inkomsten als winst belasten in hoofde van de VI. Dit doet uiteraard geen afbreuk aan de

mogelijkheid van de bronstaat om de royaltybetaling toch vrij te stellen van bronheffing op grond van Europeesrechtelijke of internrechtelijke bepalingen.

## 6.2. Potentiële dubbele belasting

De introductie van het ADA-concept in het interne recht (zie de uitbreiding van de definitie van 'Belgische inrichting' – supra) en de toepassing van de profitsplitmethode houden potentieel een risico op dubbele belasting in.

Inderdaad, indien de betrokken buitenlandse digitale onderneming een fiscaal inwoner is van een derde land en de betrokken lidstaat hiermee geen DBV heeft afgesloten, zal er sprake zijn van dubbele belasting indien de domiciliestaat een wereldwijde taxatie toepast op zijn inwoners. Het deel van de winst dat reeds in hoofde van de ADA belast werd, zal derhalve ook in de domiciliestaat zijn normale taxatieregime ondergaan.

Indien de domiciliestaat geen unilaterale maatregel kent om die dubbele belasting te remediëren, zal de buitenlandse onderneming tweemaal het gelag betalen. Indien de betrokken entiteit daarentegen een fiscaal inwoner is van een lidstaat van de EU – of bij uitbreiding, inwoner is van een andere DBV-staat – lijkt de EC ervan uit te gaan dat er in een dergelijk geval geen sprake kan zijn van dubbele belasting, aangezien deze winst enkel belastbaar is in de lidstaat waar de ADA is gelegen.<sup>122</sup> Hoewel de Ontwerprichtlijn zelf niet in een mechanisme ter bestrijding van dubbele belasting voorziet, komt het ons voor dat dit de logica zelf is. In deze hypothese moet de buitenlandse onderneming zich immers kunnen beroepen op de maatregel die in artikel 23 OESO-Modelverdrag is opgenomen ter vermijding van dubbele belasting (d.i. moet zij kunnen genieten van een vrijstelling of verrekening in de domiciliestaat van de in de bronstaat betaalde belasting).

Desalniettemin leert de praktijk dat de profitsplitmethode toch vaak aanleiding geeft tot dubbele belasting indien er onenigheid ontstaat tussen de betrokken (lid)staten over de concrete winsttoerekening. De vaststelling van het bedrag van de totale winst en de verdeelsleutels die worden gebruikt om tot een verdeling van die winst over te gaan, maken geregeld het voorwerp uit van discussie. Zodra de Ontwerprichtlijn in een DBV is geïmplementeerd, lijkt het voor de betrokken buitenlandse digitale onderneming mogelijk een beroep te doen op de procedure voor onderling overleg ('mutual agreement procedure' of 'MAP').<sup>123</sup> Belastingplichtigen die inwoner zijn van een lidstaat van de EU kunnen bovendien een beroep doen op het Arbitrageverdrag<sup>124</sup> (Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrectie tussen verbonden ondernemingen) of de recent aangenomen Richtlijn inzake geschillenbeslechting,<sup>125</sup> die ten laatste op 30 juni 2019 door de lidstaten moest zijn omgezet.<sup>126,127</sup> Aangezien deze twee laatstgenoemde instrumenten een resultaatsverbintenis inhouden, kan het voor de belastingplichtige interessanter zijn om ze in te roepen. We merken overigens terloops op dat een weloverwogen keuze voor de ene dan wel de andere geschillenbeslechtingsprocedure niet onbelangrijk is, aangezien hieraan verstrekkende gevolgen verbonden kunnen zijn.<sup>128</sup> Zo impliceert een beroep op de Richtlijn inzake geschillenbeslechting dat andere lopende procedures onder de MAP of het Arbitrageverdrag worden stopgezet,<sup>129</sup> terwijl een zogenaamde 'parallele procedure' onder Arbitrageverdrag (d.i. gelijktijdig met de MAP) wel mogelijk is.



### 6.3. Varia

De EC stelt voor een nieuw adviesorgaan inzake de digitale economie op te richten, het zgn. DigiTax Committee.<sup>130</sup> Hierin zullen vertegenwoordigers van de verschillende lidstaten en de EC zetelen.<sup>131</sup> Het DigiTax Committee zal vragen onderzoeken met betrekking tot de toepassing van de Ontwerprichtlijn, die worden opgeworpen door de voorzitter, hetzij op eigen initiatief, hetzij op vraag van een vertegenwoordiger van een lidstaat.<sup>132</sup> Het komt ons voor dat het DigiTax Committee derhalve voornamelijk een soort van interpretatieve rol zal vervullen. Dit is zeker welkom, gelet op alle onduidelijkheid die bijvoorbeeld gepaard gaat met de invulling van het begrip 'digitale dienst' (zie supra). De vraag rijst echter hoe het Hof van Justitie van de Europese Unie dergelijke interpretatieve oplossingen zal onthalen.

Anderzijds bepaalt de Ontwerprichtlijn dat de data die worden verkregen van de gebruikers voor toepassing van de implementatie en executie van het ADA concept, sowieso beperkt moeten blijven tot het doel waarvoor de data nodig zijn. Om die reden zal de datacollectie worden beperkt tot gegevens die noodzakelijk zijn voor de lokalisatie van de gebruiker in een bepaalde lidstaat; het mag m.a.w. niet mogelijk zijn om de gebruiker op basis van die data te identificeren.<sup>133</sup> Bovendien moet de 'Algemene Verordening Gegevensbescherming', beter gekend als General Data Protection Regulation of GDPR,<sup>134</sup> worden nageleefd.<sup>135</sup>

### 7. Besluit

De kans dat de Ontwerprichtlijn zal worden aangenomen, lijkt ons relatief klein. Dit is wellicht ook niet de ambitie van de EC geweest. De EC stelt zelf dat de Ontwerprichtlijn tot doel heeft om bij te dragen aan de lopende werkzaamheden die in de schoot van de OESO plaatsvinden, en dat zij een voorstander is van een globale oplossing voor de belasting van de digitale economie. Het komt ons dan ook voor dat de hier besproken Ontwerprichtlijn eerder als politiek drukmiddel fungeert. Vermoedelijk zal in 2020 duidelijk worden of de OESO de visie van de EC deelt.

Als we het aanzwengelen van een brede, globale discussie omtrent de belasting van de digitale economie als 'KPI' nemen, dan is de EC zeker geslaagd in haar opzet. Het is namelijk mede de verdienste van de EC dat dit topic thans hoog op de politieke en fiscale agenda staat.

Minder geslaagd vinden we evenwel de inhoud van de Ontwerprichtlijn. Wij vragen ons af of het wel werkbaar is om de 'digitale economie' in de huidige regelgeving inzake de belasting van ondernemingswinsten te integreren. Hoewel het idee ten grondslag aan de Ontwerprichtlijn ogenschijnlijk eenvoudig is (met name door de uitbreiding van de VI-definitie aan de hand van het ADA-concept), maakt de voorgaande analyse duidelijk dat dit in de praktijk zeer complex zal zijn. Vele vragen blijven onbeantwoord en de wijze van winsttoerekening lijkt ons evenmin doordacht. Maar ook fundamenteel lijkt er iets te schorten aan het ADA-concept. Een ADA is bezwaarlijk de fiscale veruitwendiging te noemen van de territoriale verknochtheid van een buitenlandse onderneming op het grondgebied van de bronstaat. Bij digitale dienstverlening worden immers geen werkzaamheden door die onderneming op het territorium van de bronstaat uitgeoefend en moet ook worden vastgesteld dat die onderneming geen productiegerelateerde overheidsdiensten in die bronstaat geniet (de 'equivalentietheorie'). De klassieke rechtvaardigingsgronden om een buitenlandse onderneming in een andere staat aan belastingjurisdictie te onderwerpen, lijken derhalve afwezig.

Het komt ons dan ook voor dat de EC veel beter voor een tabula-rasa-benadering had gekozen. Dit kan naar ons gevoel twee dingen betekenen. Ofwel een voorstel uitwerken waarbij de

bronstaattaxatie wordt herdacht en waarbij de volledige VI-definitie wordt herschreven, in de zin van het volledig dematerialiseren van haar constitutieve voorwaarden, waardoor het concept gelijkelijk voor de traditionele én digitale economie zou kunnen worden toegepast. Ofwel zoeken naar een out-of-the-boxoplossing voor de digitale economie in het bijzonder door een nieuwe, afzonderlijke heffing op ondernemingen die digitale diensten leveren. Beide pistes hebben voor- en nadelen, maar de eerste vereist sowieso dat de OESO de leiding zou nemen.

Zo het ADA-concept onverhoopt toch op de steun van de OESO zou kunnen rekenen, dan onthouden we in elk geval dat ondernemingen die in een andere staat online of mobiel gebruikers virtueel weten te engageren (wat dus een zeer laagdrempelig criterium is) een voldoende nexus dreigen te creëren waardoor zij in die staat belastingplichtig kunnen worden. Belanghebbende ondernemingen zijn dus gewaarschuwd om dit zeer nauw op te volgen, want een taxatie in talloze staten ligt dan in het verschiet met een monsterachtige en dure administratieve last – ook overigens voor de betrokken belastingautoriteiten – tot gevolg. Een gewaarschuwde belastingplichtige is er twee waard...

Tot slot willen we afsluiten met een eerder filosofische reflectie over de gang van zaken en de snelheid waarmee de beleidsmakers (Europese Commissie en OESO) duidelijk pogen om datgene wat het grote publiek de ogen uitsteekt, m.n. de grote winst van de technologiebedrijven, sec te herverdelen. In een nog niet zo ver verleden bleek de interesse voor gelijkaardige discussies nochtans beperkt. Zo werden er weinig vragen gesteld of televisieomroepen die door veel buitenlandse kijkers werden bekeken (bv. de Nederlandse zenders vóór de komst van VTM in Vlaanderen) – en die nochtans evenzeer leven van reclame-inkomsten – een belastbare nexus zouden moeten hebben in de staat van de buitenlandse kijkers. En eigenlijk zijn de Amazon.com en Bol.com van deze wereld best te vergelijken met een moderne versie van de postorderbedrijven die vroeger ook reeds bestonden (bv. La Redoute en 3Suisses) en waar nooit iemand van heeft durven beweren dat zij een belastbare nexus zouden moeten hebben in de staat van hun buitenlandse klanten. Is dit niet het bewijs dat de beleidsmakers zich te veel laten leiden door de publieke opinie en te weinig aandacht besteden aan de fundamentele principes? Door de uitbreiding van het nexus-concept, waardoor virtuele activiteiten in de toekomst gevat zullen worden door belastingaanspraken van buitenlandse belastingautoriteiten, komen naar ons gevoel evenzeer ook nieuwe vragen naar neutraliteit en gelijkheid aan de oppervlakte. Waarom creëert een digitale dienst potentieel immers wel een belastbare aanwezigheid in de toekomst en blijven bepaalde fysieke of materiële activiteiten de dans ontsnappen. Denk bijvoorbeeld aan de verhuur van een machine in het buitenland (dat bij gebrek aan beschikkingsmacht van de verhuurder voor hem geen materiële vaste inrichting creëert) of de activiteit van een buitenlandse spoorwegmaatschappij (die bij gebrek aan een vaste locatie geen materiële vaste inrichting heeft). Hiermee is naar onze mening de cirkel rond, we komen met andere woorden eigenlijk tot de vaststelling dat het aloude nexus-concept in de inkomstenbelastingen – met name de notie ‘vaste inrichting’ – is voorbijgestreefd en dat de beleidsmakers veel beter van een wit blad zouden vertrekken om voor alle grensoverschrijdende ondernemingsactiviteiten te zoeken naar een gepaste en sluitende (en bij voorkeur gedematerialiseerde) rattacheringsfactor. Het lijkt ons dat een oplossing kan worden gevonden in het elders beschreven criterium van de ‘kwalificerende bedrijfsactiviteit’.<sup>136</sup>

## **Noten**

1. Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid, 22 maart 2018, COM(2018) 147 final, 2018/0072 (CNS).
2. Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijk stelsel van een digitaledienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten, 22 maart 2018, COM(2018) 148 final, 2018/0073 (CNS).
3. Bulgarian Presidency digital taxation roadmap, Nota van het secretariaat-generaal van de Raad, 23 mei 2018, 9052/18, Fisc 216.
4. Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijk stelsel van een digitale advertentiebelasting op inkomsten uit de levering van digitale diensten, 1 maart 2019, 7420/18 FISC 151 ECOFIN 277 DIGIT 48 IA 78, 2018/0073 (CNS).
5. Te denken valt bijvoorbeeld aan Frankrijk, waar op 6 maart 2019 een wetsvoorstel werd gepubliceerd dat in zekere zin gelijkaardig is aan de EU DST (Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, <http://www.assemblee-nationale.fr/15/pdf/projets/pl1737.pdf>).
6. Ecofin-vergadering van 12 maart 2019, [www.consilium.europa.eu/media/38978/st07368-en19-vf.pdf](http://www.consilium.europa.eu/media/38978/st07368-en19-vf.pdf).
7. OESO, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public Consultation Document, 13 februari 2019, [www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf).
8. Pro memorie: in 2000 heeft de OESO haar eerste rapport uitgebracht inzake e-commerce. Toen besloot zij nog dat er geen wijzigingen aan de vaste inrichtingsdefinitie van artikel 5 OESO-Modelverdrag noodzakelijk waren (OECD, Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce – Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5, 22 December 2000).
9. OESO, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 19 juli 2013, [www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf](http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf).
10. OESO, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 19 juli 2013, 14-15.
11. OESO, Action 1: 2015 Final Report, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 5 oktober 2015, [www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1553719436&id=id&accname=guest&checksum=8C509FD478A4E735961C0970CA645A39](http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1553719436&id=id&accname=guest&checksum=8C509FD478A4E735961C0970CA645A39).
12. OESO, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 16 maart 2018, [www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1553713649&id=id&accname=guest&checksum=33CC8563FDC513B5E2F552419CA1F792](http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1553713649&id=id&accname=guest&checksum=33CC8563FDC513B5E2F552419CA1F792).
13. OESO, Action 1: 2015 Final Report, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 5 oktober 2015, 107-111.
14. OESO, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public Consultation Document, 13 februari 2019, nr. 51.
15. OESO, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public Consultation Document, 13 februari 2019, nr. 52.

16. OESO, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public Consultation Document, 13 februari 2019, nr. 53.
17. P. CAUWENBERGH, International Transfer Pricing. De fiscale behandeling van de prijsbepaling van grensoverschrijdende intragroepscontracten, Antwerpen, Intersentia, 1998, nr. 325 e.v.
18. Voor een overzicht A. PETROSOVICH, K. HOLDERBY en B. KANCHEV, "U.S. Tax Reform – What happened and where is it going?", TBF-RFP 2018, 5-16.
19. OESO, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 28 mei 2019, [www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf).
20. Het uitblijven van een globale oplossing zal immers leiden tot een wildgroei aan unilaterale maatregelen, waardoor de administratieve last, het risico op dubbele belasting en de onzekerheid aanzienlijk toenemen.
21. Het Inclusive Framework is een werkgroep binnen de OESO waarin verschillende landen (ongeacht of ze lid zijn van de OESO of niet) samenwerken om BEPS tegen te gaan. Het Inclusive Framework werd opgericht in de nasleep van het finale BEPS-rapport in 2015. Op dit ogenblik maken 129 landen deel uit van het Inclusive Framework.
22. OESO, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 137-138.
23. OESO, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 143-145.
24. Een 'digitale omzetbelasting' wordt o.m. overwogen door Spanje (Draft bill on digital service tax – details, Nieuwsbericht IBFD, 26 oktober 2018); het Verenigd Koninkrijk (Budget 2018 – business taxation, Nieuwsbericht IBFD, 30 oktober 2018); Mexico (Proposal for taxation of digital economy under discussion, Nieuwsbericht IBFD, 8 november 2018); Oostenrijk (Austria announces plans to introduce digital service tax, Nieuwsbericht IBFD, 15 januari 2019); Nieuw-Zeeland (New tax proposed for foreign companies offering digitalised services, Nieuwsbericht IBFD, 22 februari 2019).
25. Zie o.a. European Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 28 mei 2014, en Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, COM(2017) 547 final, 21 september 2017.
26. Overweging 4, Ontwerprichtlijn. Zie inzake het 'eerlijk karakter' van de Ontwerprichtlijn F. DEBELVA, "Fairness and International Taxation: Star-Crossed Lovers?", World Tax Journal 2018, afl. 4, 10-12.
27. Voor een uitgebreide bespreking T. WUSTENBERGHS, Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten. De vaste inrichting op de helling, Gent, Larcier, 2005, 20-41.
28. T. WUSTENBERGHS, "Winstallocatie aan vaste inrichting 'post BEPS': het finale OESO-rapport", Fiscooloog (I.) 2018, afl. 417, 4-8.
29. OESO, Action 1: 2015 Final Report, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 5 oktober 2015, 79.
30. OESO, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 51-52.

31. Voor een uitgebreide analyse van enkele courante businessmodellen en de waardecreatie verwijzen we naar het tussentijds rapport van de OESO, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, 23-87.
32. Een dergelijke aanpak wordt door gezaghebbende doctrine onderschreven, doch met het nodige pragmatisme (W. SCHÖN, “Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Bull.IBFD 2018*, 281).
33. OESO, *Action 1 – 2015 Final Report*, 54.
34. OESO, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*, 1.
35. Art. 2.1 Ontwerprichtlijn.
36. Art. 2.2 Ontwerprichtlijn.
37. Toelichting Ontwerprichtlijn, 8.
38. M. NIEMINEN, “The Scope of the Commission’s Digital Tax Proposals”, *Bull.IBFD 2018*, 666.
39. Overweging 5, Ontwerprichtlijn.
40. HvJ 21 september 1999, *Saint Gobain*, C-307/97, r.o. 56-57 : “In dit verband zij om te beginnen opgemerkt, dat bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen, met name ter uitvoering van artikel 220, tweede streepje, EG-Verdrag (thans artikel 293, tweede streepje, EG), de lidstaten bevoegd blijven om de criteria voor de belasting van het inkomen en het vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een verdrag, dubbele belastingen af te schaffen [...]. Bij de uitoefening van de aldus verdeelde heffingsbevoegdheid mogen de lidstaten niettemin niet de gemeenschapsregels naast zich neerleggen. Het is immers vaste rechtspraak van het Hof, dat ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheidssfeer van de lidstaten behoren, de lidstaten niettemin verplicht zijn hun bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen [...]”
41. Art. 9.1 Ontwerprichtlijn.
42. Zie over deze discussie L. DE BROE, “EU-Richtlijnen en belastingverdragen: andere kijk op ‘moeilijk huwelijk’”, *Fiscoloog (I.) 2017*, afl. 407, 3-6.
43. T. O’SHEA, “The EU’s Proposed ‘Significant Digital Presence’ Framework”, *Tax Notes International 2018*, 1298.
44. Europese Commissie, *Commission Recommendation of 21 March 2018 Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence*, C(2018) 1650 final.
45. Art. 1 Ontwerprichtlijn. 46. Het zou wellicht wenselijker zijn mocht de Ontwerprichtlijn verwijzen naar de meer neutrale term ‘inkomstenbelasting’. Zie ook infra voetnoot 67.
47. Art. 4.1 Ontwerprichtlijn.
48. Met dien verstande dat er wel een verbondenheid moet kunnen worden aangetoond alvorens de winst die uit de digitale dienstverlening voortvloeit, aan de materiële vaste inrichting kan worden toegerekend. Er geldt immers principieel geen attractiebeginsel. Indien de activiteit die door middel van de materiële vaste inrichting wordt uitgeoefend, totaal losstaat of verschillend is van de digitale dienstverlening in dezelfde bronstaat, blijft het vanzelfsprekend wel zaak om naast de materiële VI ook de ADA-status te onderzoeken.

49. Art. 4.2 Ontwerprichtlijn.

50. Art. 7 Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/ EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

51. Toelichting nr. 5, Ontwerprichtlijn.

52. Toelichting nr. 5, Ontwerprichtlijn.

53. Art. 3.4 Ontwerprichtlijn.

54. Overweging nr. 7 Ontwerprichtlijn.

55. Art. 3.5 Ontwerprichtlijn

56. Getuige ook het feit dat de invulling van het begrip 'langs elektronische weg verrichte diensten' tot nu toe weinig discussie in de rechtsleer heeft veroorzaakt.

57. Zie artikel 9 van de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

58. Vgl. HvJ 20 december 2017, gevoegde zaken C-504/16 en C-613/16, Deister Holding, r.o. 73: "De omstandigheid dat de economische activiteit van de niet-ingezeten moedermaatschappij bestaat in het beheren van de activa van haar dochterondernemingen of dat die moedermaatschappij uitsluitend uit dat beheer inkomsten verwerft [...]. Dienaangaande doet het feit dat het beheer van activa niet wordt aangemerkt als een economische activiteit in het kader van de belasting over de toegevoegde waarde niet ter zake, aangezien de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde belasting [inkomstenbelastingen – sic] en de belasting over de toegevoegde waarde tot onderscheiden rechtsregelingen met verschillende doelstellingen behoren.

59. De lijst van negatieve gevallen voor doeleinden van de btw-wetgeving is gestoeld op de onderliggende idee dat de btw-behandeling van belastbare diensten in overeenstemming moet zijn met één van de fundamentele beginselen van de btw als verbruiksbelasting, met name dat de inkomsten toekomen aan de lidstaat waar de goederen of diensten worden verbruikt (Europese Commissie, DG Belastingen en Douane-Unie, Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden (Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad), 3 april 2014, 11).

60. HvJ 1 april 1982, C-89/81, Hong Kong Trade, r.o. 13: "Hij die regelmatig, doch uitsluitend om niet, diensten verricht jegens ondernemers, kan niet worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Tweede BTW-Richtlijn."

61. HvJ 18 januari 2018, C-463/16, Stadion Amsterdam, r.o. 22 : "Het Hof heeft voorts verklaard dat blijkens artikel 2 van de Zesde richtlijn elke handeling normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat de handeling die economisch gezien uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald omdat anders de functionaliteit van het btw-stelsel zou worden aangetast. Er is sprake van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige verricht voor de klant, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn".

62. Toelichting nr. 5, Ontwerprichtlijn.

63. Art. 4.3 Ontwerprichtlijn.

64. Art. 4.4 Ontwerprichtlijn.

65. Art. 4.7 Ontwerprichtlijn.

66. Dit lijkt te impliceren dat een gesegmenteerde boeking moet worden gevoerd per digitale dienst die een onderneming aanbiedt.

67. J. SINNIG, "The Reflection of Data-Driven Value Creation in the 2018 OECD and EU Proposals", ECTax 2018, afl. 6, 329.

68. Art. 4.5 Ontwerprichtlijn.

69. Het is ons niet duidelijk waarom een afwijkend lokalisatiecriterium wordt gehanteerd. Als een dergelijk zakelijk contract immers digitaal wordt afgesloten (wat vaak toch het geval zal zijn), dan zou het logischer zijn om het algemene criterium (d.i. het IP-adres) te hanteren. Het specifieke criterium voor zakelijke contracten is volgens ons ook onvoldoende doordacht om tot een correcte toewijzing aan de relevante lidstaten te besluiten. Stel bijvoorbeeld dat een vennootschap deel uitmaakt van een multinationale groep en dat zij een contract afsluit voor het afnemen van een digitale dienst (bv. het ter beschikking stellen van digitale opslagruimte in de cloud) die ook andere groepsentiteiten genieten, dan wordt dit contract enkel gelokaliseerd waar de contracterende entiteit fiscaal inwoner is, en dus niet waar de andere 'gebruikers' gelokaliseerd zijn.

70. Art. 4.5 Ontwerprichtlijn.

71. De Ontwerprichtlijn maakt enkel melding van de 'vennootschapsbelasting'. Naar onze mening mag dit begrip niet strikt worden geïnterpreteerd en omvat dit ook andere vormen van inkomstenbelasting waaraan fiscale inwoners die beroepsmatig actief zijn, onderworpen zijn in een lidstaat. Zo zou dit begrip naar Belgische normen ook de personenbelasting moeten omvatten, zodat kan worden nagegaan of een natuurlijk persoon die beroepsmatig digitale diensten levert voor fiscale doeleinden, een Belgisch rijksinwoner is.

72. R. PETRUZZI en V. KOUKOULIOTI, "The European Commission's Proposal on Corporate Taxation and Significant Digital Presence: A Preliminary Assessment", ET 2018, 395.

73. Volgens de Europese Commissie heeft Ierland tot 13 miljard euro aan belastingvoordelen toegekend aan Apple in weerwil van de Europese regelgeving inzake verboden staatssteun (Beslissing van de Commissie van 30 augustus 2018 inzake staatssteun SA.3873 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) toegekend door Ierland aan Apple, C(2016) 5606 final).

74. Art. 4.4 Ontwerprichtlijn.

75. Art. 4.6 Ontwerprichtlijn. Uitgezonderd de threshold van de zakelijke contracten.

76. Comm. OESO art. 5 (1), § 11.

77. A. SKAAR, Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle in Series on International Taxation, nr. 13, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, 229-230.

78. Art. 4.1 Ontwerprichtlijn.

79. Art. 4.3 Ontwerprichtlijn.

80. Comm. OESO art. 5 (4), §§ 59-60.

81. T. WUSTENBERGHS, Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten. De vaste inrichting op de helling, Larcier, Gent, 2005, nr. 548 e.v.
82. T. WUSTENBERGHS, Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten. De vaste inrichting op de helling, Larcier, Gent, 2005, nr. 235 e.v.
83. T. WUSTENBERGHS, Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten. De vaste inrichting op de helling, Larcier, Gent, 2005, nr. 237.
84. Als uitvloeisel van het BEPS-project, en meer bepaald n.a.v. de implementatie van het Multilateraal Instrument ('MLI'), is dit evenwel genuanceerder. Zie ter zake het onderscheid tussen optie A en B onder artikel 13(1) MLI.
85. Voor een uitgebreide bespreking verwijzen we naar T. WUSTENBERGHS en E. PUNCHER, "BEPS-actiepunt 7 zet rem op toepassing 'negatieve' gevallen vaste inrichting", *Fiscoloog (I.)* 2015, afl. 384, 3 e.v.
86. Art. 3.9 Ontwerprichtlijn.
87. Art. 3.9 Ontwerprichtlijn.
88. Art. 3.9 Ontwerprichtlijn.
89. Comm. OESO Art. 5 (8), §§ 119-121.
90. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.
91. Bv. Duitsland, Luxemburg, Oostenrijk, Zweden, Finland, Bulgarije, Hongarije, Polen, Estland en Letland.
92. Art. 288 VWEU.
93. OESO, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 16 maart 2018, 30-31.
94. Art. 5.1 Ontwerprichtlijn.
95. Art. 7 OESO-Modelverdrag. Over deze problematiek zijn twee rapporten gepubliceerd door de OESO (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments – 18 juli 2008 resp. 22 juli 2010). Zie T. WUSTENBERGHS en N. ENGELMANN, "Winstallocatie aan vaste inrichting: belangrijke nieuwe inzichten", *Fiscoloog (I.)* 2011, afl. 333, 1-7.
96. Art. 5.2 Ontwerprichtlijn.
97. OESO, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 17 juni 2008, [www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf](http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf).
98. T. WUSTENBERGHS, "Winstallocatie aan vaste inrichting 'post-BEPS': OESO gooit het roer om", *Fiscoloog (I.)* 2017, afl. 406, 1 e.v.; T. WUSTENBERGHS, "Winstallocatie aan vaste inrichting 'post BEPS': het finale OESO-rapport", *Fiscoloog (I.)* 2018, afl. 417, 4 e.v.
99. Overweging nr. 7 Ontwerprichtlijn.
100. Art. 5.3 Ontwerprichtlijn.
101. Art. 5.4 Ontwerprichtlijn.



102. Art. 5.5 Ontwerprichtlijn.

103. Art. 5.6 Ontwerprichtlijn.

104. Overweging nr. 7 Ontwerprichtlijn.

105. Art. 5.6 Ontwerprichtlijn.

106. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, nr. 2.115.

107. De TNMM is een eenzijdige methode die als referentie de resultaten van slechts één partij bij de transactie (d.i. de 'geteste partij') hanteert, terwijl de andere partij alle resterende winst (of verliezen) krijgt toegewezen. De methode is dus gepast wanneer de geteste partij een routinematige activiteit uitoefent, slechts een basistechnologie gebruikt of slechts beperkte toegevoegde waarde creëert en deze toegevoegde waarde zich gewoonlijk situeert op het niveau van de exploitatiekosten. Zie OESO Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, nr. 2.65.

108. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, nr. 2.125.

109. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, nr. 2.115.

110. Bv. OESO, BEPS Action 10: Discussion draft on the use of profit splits in the context of global value chains, public discussion draft, 16 december 2014, 11.

111. M.T.M. HENNEVELT, "Een aanmerkelijke digitale aanwezigheid: de juiste stap vooruit?", WFR 2018/141, 974-975.

112. Art. 9.1 Ontwerprichtlijn.

113. Art. 115 VWEU.

114. Zie evenwel het bericht van de Europese Commissie dat voorziet in de wijziging van de besluitvormingsprocedure in fiscale zaken (European Commission, Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy, 15 januari 2019, COM(2019) 8 final). Voor een bespreking: J. LUTS, "Overbruggingsclausules en wijziging van de fiscale besluitvormingsprocedure in de EU. Fiscaal legaliteitsbeginsel quo vadis?", AFT 2019, afl. 3, 31-47.

115. Merk op dat een wetsvoorstel is gepubliceerd dat voorziet in de tenuitvoerlegging van de Ontwerprichtlijn (Wetsvoorstel houdende belastingregels op de winsten van bedrijven met een aanmerkelijke digitale aanwezigheid, Parl.St. Kamer 2018-2019, DOC 54-3483/001). Dit wetsvoorstel voorziet in een quasi-letterlijke implementatie van art. 3 Ontwerprichtlijn inzake het begrip ADA, en art. 4 inzake de winsttoerekeningsregels. Fiscaaltechnisch worden deze bepalingen in een nieuw lid 2°bis van artikel 229, § 1 WIB inzake de Belgische inrichting gevoegd. Het is opmerkelijk dat in het wetsontwerp met geen woord wordt gerept over de toepassing ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat resp. een derde land.

116. Bv. art. 7 van de Overeenkomst van 28 augustus 1978 tussen het Koninkrijk België en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, zoals aangepast door artikel IV van het Avenant van 10 april 2014 tussen het Koninkrijk België en de Zwitserse Bondsstaat tot wijziging van de Overeenkomst van 28 augustus

1978 tussen het Koninkrijk België en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.

117. Art. 229, § 1-3 WIB 1992.

118. Behoudens – en wellicht eerder in uitzonderlijke gevallen – door middel van de toepassing van de catch-all-bepaling in artikel 228, § 3 WIB. Sinds de aanpassing door de wet van 18 december 2016 tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën (BS 20 december 2016) is het toepassingsgebied beperkt tot winsten of baten die voortkomen uit de levering van om het even welke dienst tussen bepaalde verbonden partijen.

119. Art. 2 Ontwerprichtlijn.

120. Art. 15.2 OESO-Modelverdrag resp. art. 228, § 2, 6° WIB 1992

121. Art. 12.3 OESO-Modelverdrag. 122. Art. 5.1 Ontwerprichtlijn. 123. Art. 25 OESO-Modelverdrag.

124. Verdrag 90/436/EEG ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrectie tussen verbonden ondernemingen.

125. Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie.

126. Art. 22.1 Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie.

127. Wet van 2 mei 2019 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van de belastinggeschillen in de Europese Unie, BS 17 mei 2019.

128. F. DEBELVA en J. LUTS, “Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the EU”, TNI 2018, 81-82.

129. Art. 16.5 Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie.

130. Art. 7.1 Ontwerprichtlijn.

131. Art. 7.2 Ontwerprichtlijn.

132. Art. 7.4 Ontwerprichtlijn.

133. Art. 8 Ontwerprichtlijn.

134. 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.

135. Overweging nr. 9, Ontwerprichtlijn.

136. T. WUSTENBERGHS, Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten. De vaste inrichting op de helling, Larcier, Gent, 2005, nr. 553 e.v.