Is de nieuwe digitax een ongeoorloofde omzetbelasting?

Mr. R. Vos en mr. R.J. de Jong, datum 26-11-2018

Datum
26-11-2018

Auteur
Mr. R. Vos en mr. R.J. de Jong[1]

Auteursprofiel
R.J. de Jong
R. Vos

Folio weergave
Download gedrukte versie (PDF)

Vakgebied(en)
Belastingrecht algemeen (V)

Op 21 maart 2018 presenteerde de Europese Commissie plannen voor een nieuwe Europese digitax, die moet verzekeren dat digitale bedrijven zoals Google, Amazon, Facebook en Apple hun ‘fair share’ betalen binnen de Unie. Deze nieuwe belasting wordt inmiddels in de wandelgangen vanwege de doelgroep ook wel de ‘GAFA tax’ en ‘digital services tax’ genoemd. Kort samengevat beoogt de Europese Commissie een nieuwe (tijdelijke) indirecte belasting in te voeren, die wordt geheven op specifieke vormen van digitaal gegenereerde omzet.

Mr. R. Vos en mr. R.J. de Jong[1]

De recente explosieve groei van de digitale economie heeft veel bijgedragen aan de welvaart, maar de huidige belastingwetten zijn volgens de Commissie niet toegesneden op bedrijven die wereldwijd en virtueel opereren, zonder enige fysieke locatie. Tien jaar geleden was nog één van de top 20-bedrijven naar marktkapitalisatie een digitale onderneming, vandaag de dag zijn dat er negen van de twintig. Er is een groot risico voor de opbrengsten van de lidstaten; digitale bedrijven hebben momenteel een effectieve belastingdruk die de helft is van de belastingdruk op de traditionele economie. Volgens de Commissie worden lucratieve activiteiten zoals de verkoop van ‘user-generated data’ niet afgedekt door de huidige belastingwetten. De lidstaten creëren nu afzonderlijk unilaterale oplossingen om digitale activiteiten te belasten. Hierdoor ontstaat volgens de Commissie een ‘legal minefield’ en onzekerheid voor bedrijven. Een gecoördineerde oplossing is daarom wenselijk.

Het voorstel van de Commissie

De Commissie stelt twee afzonderlijke wetgevingstrajecten voor. Het eerste traject beoogt een langetermijnoplossing te geven door de wetgeving structureel te wijzigen. Winsten worden in de toekomst belast op de plek waar digitale bedrijven door hun digitale kanalen intensief contact hebben met gebruikers. Het tweede voorstel behelst een tijdelijke ‘interim tax’, die de huidige belastingvrijdom van digitale activiteiten moet ondervangen die momenteel in de EU in het geheel niet worden belast.
Het eerste voorstel beoogt winst te belasten die gegeneerd is in het territorium van een lidstaat, zelfs als het bedrijf daar geen fysieke aanwezigheid heeft. De nieuwe wetgeving zal volgens de Commissie verzekeren dat digitale bedrijven bijdragen aan de publieke middelen op hetzelfde niveau als traditionele fysieke ‘brick-and-mortar’ bedrijven. Een digitaal bedrijf zal een belastbare virtuele vaste inrichting hebben in een lidstaat als het voldoet aan de volgende criteria:

- meer dan € 7 miljoen omzet in een lidstaat per jaar;
- meer dan 100.000 gebruikers in een lidstaat per jaar;
- meer dan 3.000 contracten voor digitale diensten, gesloten tussen digitale bedrijven en de gebruikers.

Het tweede voorstel heeft als doel te verzekeren dat onbelaste activiteiten op korte termijn direct inkomsten gaan genereren voor lidstaten. Daarnaast helpt het om unilaterale maatregelen te voorkomen, die schadelijk kunnen zijn voor de interne markt. Anders dan het eerste voorstel zal deze indirecte belasting direct van toepassing zijn op omzet die is gegenereerd met bepaalde digitale activiteiten, die momenteel volledig onbelast blijven. Het systeem zal een tijdelijke maatregel zijn, tot de eerste permanente oplossing is geïmplementeerd. Daarbij zullen maatregelen worden ingebouwd om een dubbele heffing te voorkomen.
De belasting zal van toepassing zijn op omzet die gecreëerd is met activiteiten waar de gebruikers een grote rol spelen bij

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 20-12-2018. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

het creëren van waarde en die het moeilijkst zijn te belasten met de huidige systemen. Het gaat om:

- omzet uit het verkopen van onlineadvertenties (Google);
- omzet uit digitale diensten waarbij gebruikers met andere gebruikers communiceren en waarbij de onderlinge verkoop van goederen wordt gefaciliteerd (Apple, eBay, Amazon);
- omzet die gegenereerd is met het verkopen van data die is opgebouwd uit informatie die door gebruikers is aangeleverd (Facebook).

De belasting wordt geheven door de lidstaten waar de gebruikers zich bevinden en zal alleen van toepassing zijn op bedrijven die wereldwijd een omzet genereren van minimaal € 750 miljoen, met binnen de EU een omzet van minimaal € 50 miljoen. Dit verzekert dat bijvoorbeeld start-ups en middelgrote bedrijven onbelast blijven. De Commissie schat in dat de lidstaten zo'n € 5 miljard per jaar kunnen heffen als een tarief van 3% wordt gehanteerd.
Deze nieuwe interim-digitax is overduidelijk gericht op de bekende tech-reuzen zoals Apple, Amazon, Google en Facebook die vanwege hun virtuele en mondiale karakter momenteel heffing op hun winst gemakkelijk kunnen ontwijken. De EU creëert daarom een nieuwe maatstaf van heffing; een indirecte belasting die wordt geheven op specifieke vormen van digitaal gegenereerde omzet, waarbij wordt aangesloten bij de locatie van de gebruikers. Door het globale bereik van het internet is de vestigingsplaats als aanknopingspunt achterhaald.

De interim-digitax is een nieuwe indirecte belasting

Het voorstel is – zoals de Commissie zelf ook aangeeft – een nieuwe indirecte belasting. De Btw-richtlijn en het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde is algemeen van toepassing op diensten die voor gebruiks- of consumptiedoeleinden worden gekocht en verkocht in de EU. Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond. Invoering van het voorstel zal vermoedelijk – via een richtlijn – op het niveau van de lidstaten plaatsvinden.
Er bestaat echter een verbod voor lidstaten om een dubbele btw in te voeren; art. 401 Btw-richtlijn geeft een verbod voor lidstaten om een belasting in te voeren die het karakter heeft van een omzetbelasting, tenzij de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding.
Art. 401 Btw-richtlijn (Hoofdstuk 4 - Andere belastingen, rechten en heffingen) luidt:

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

Al in 1989 bepaalde het HvJ in het Wisselink en Co-arrest (ECLI:EU:C:1989:324) dat het verbod van art. 401 Btw-richtlijn (oud: art. 33 Zesde richtlijn) niet in de weg staat aan het invoeren van een bijzondere verbruiksbelasting voor onder andere auto's, nu deze wetgeving niet het karakter van een omzetbelasting had. Daarbij werd overwogen dat het geen algemene heffing betrof en dat het handelstransacties slechts één keer belast. Ook oordeelde het HvJ dat het de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel niet in gevaar bracht, omdat het werd geheven naast de omzetbelasting en niet ter gehele of gedeeltelijke vervanging daarvan. Daar lijkt met de digitax ook sprake van te zijn. Tech-reuzen als Google betalen nu omzetbelasting binnen de Unie, waarbij onder meer hun diensten al dan niet via de verleggingsregeling bij de afnemer (ondernemer) in de heffing worden betrokken. De digitax beoogt tech-reuzen in de heffing te betrekken met een nieuwe tijdelijke omzetbelasting, bij gebrek aan voldoende aanknopingspunten om ze in de reguliere winstbelasting te betrekken. Er wordt een omzetbelasting geïntroduceerd als tijdelijke compensatie voor het ontbreken van een adequate heffing van vennootschapsbelasting.
In juni 1997 oordeelde het HvJ in het Careda-arrest (zaak C-370/95) dat het uiteindelijk aan de nationale rechter is om na te gaan of de heffing het goederen- en dienstenverkeer op eenzelfde wijze kan belasten als de btw. Daarbij dient de nationale rechter te onderzoeken of die heffing de voornaamste kenmerken van de btw bezit. Dit zal in ieder geval zo zijn wanneer de heffing een algemeen karakter bezit, evenredig is aan de prijs van de diensten, wordt geïnd in elk stadium van het productie- en distributieproces en wordt geheven over de toegevoegde waarde van de diensten.
In het IRAP arrest (ECLI:EU:C:2006:629) oordeelde het HvJ in oktober 2006 dat het verbod van dubbele btw-heffing niet van toepassing was op een Italiaanse belasting. De Italiaanse heffing verschilde zodanig van de btw dat zij niet kon worden aangemerkt als een belasting met het karakter van een omzetbelasting, nu de belasting niet was bedoeld om te worden afgewenteld op de eindverbruiker. Bij de btw wordt enkel de eindverbruiker met btw belast, het is volledig neutraal ten aanzien van de belastingplichtigen die vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing in het productieâ€¢ distributieproces optreden, ongeacht het aantal transacties.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 20-12-2018. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

De digitax is weliswaar gericht op de digitale bedrijven, maar zal in de praktijk mogelijk volledig worden afgewenteld op de eindverbruikers, waarmee de digitax nog meer het karakter krijgt van een (verboden) dubbele omzetbelasting.

Digitax in overeenstemming met art. 401 Btw-richtlijn?

Het is de vraag of de huidige Btw-richtlijn met het verbod van art. 401 Btw-richtlijn zich verzet tegen deze nieuwe digitax. De voorgestelde heffing lijkt geen algemene verbruiksbelasting te zijn, ze ziet specifiek op omzet uit online advertenties, de verkoop van gebruikersdata en online marktplaatsen die de deeleconomie faciliteren. Niettemin heeft de digitax op meer fronten wel degelijk het karakter van een omzetbelasting. De Europese Unie probeert indirecte belastingen waar mogelijk te harmoniseren. Van het verbod van art. 401 Btw-richtlijn kan worden afgeweken bij andere communautaire bepalingen, maar vooralsnog lijkt het voorstel daar niet volledig in te voorzien. Toekomstige discussies over de samenloop met deze verbodsbepaling uit de Btw-richtlijn kunnen zeker niet worden uitgesloten.
Het voorstel van de Commissie neemt het beginsel als uitgangspunt dat waarde moet worden belast in de jurisdictie waar het is gecreëerd. Er bestaat echter geen universele internationaal geaccepteerde definitie van het begrip ‘waarde’ en al helemaal niet als het gaat om zoiets abstracts als de door gebruikers van digitale platformen gecreëerde waarde. De digitale economie verandert en evolueert zo snel dat het bedrijfsmodel moeilijk in een juridische definitie is te vangen. Dit is iets wat ook de OECD al heeft gesignaleerd in haar onderzoek naar de digitale economie. Daarnaast is ‘fort Europa’ geen eiland. Zolang er geen internationale consensus is over de wijze waarop digitale bedrijven worden belast, zal het probleem van ontwijking niet verdwijnen.
In het voorstel wordt voor de omzetheffing geen systeem van vooraftrek geïntroduceerd. Het is een ‘single phase’-heffing. Dit betekent dat de heffing waar mogelijk door de digitale bedrijven vermoedelijk zal worden afgewenteld op de afnemers en daar volledig zal drukken. Ook zal het voorstel voor deze indirecte belasting in economische zin zeer schadelijk zijn voor digitale bedrijven met een kleine winstmarge en kan er zelfs toe leiden dat ze hun activiteiten binnen de EU staken. Verder is onduidelijk hoe het voorstel in het bestaande systeem van richtlijnen, verdragen en de jurisprudentie van het HvJ zal worden ingepast.

Fiscale non-discriminatie

De digitale interim-tax is op basis van de huidige plannen enkel gericht op bedrijven die wereldwijd een omzet genereren van minimaal € 750 miljoen, met binnen de EU een omzet van minimaal € 50 miljoen. De heffing is zeer specifiek gericht op de bekende internationale Amerikaanse tech-reuzen als Google, Apple, Facebook en Amazon. Dit roept de vraag op of de heffing strijdig kan zijn met het beginsel van fiscale non-discriminatie. Het OESO-modelverdrag bevat enkele non-discriminatiebepalingen. Deze zijn gericht op de nationaliteit van belastingplichtigen, de vaste inrichting, de behandeling van rente-/royaltybetalingen en de discriminatie van (buitenlandse) aandeelhouders. Mogelijk maakt deze heffing een ongerechtvaardigd onderscheid tussen categorieën belastingplichtigen. De non-discriminatiebepalingen die voortvloeien uit de Europese verdragsvrijheden gaan nog veel verder, maar de jurisprudentie van het HvJ ziet met name op grensoverschrijdende directe en indirecte discriminatie binnen de Unie als zodanig.
Met de digitax wordt een vrij extreem onderscheid gemaakt tussen categorieën belastingplichtigen; slechts een aantal internationale tech-reuzen wordt in de heffing betrokken. Een dergelijke ‘belemmering’ of indirecte discriminatie is – kort samengevat – volgens Europeesrechtelijke jurisprudentie gerechtvaardigd, mits het niet verdergaat dan noodzakelijk om dwingende redenen van algemeen belang te verwezenlijken. Hoewel de huidige belastingontwijking ongetwijfeld groot is, zal het nog maar de vraag zijn of het paardenmiddel van de digitax voldoet aan deze criteria. Ook kan de heffing in de toekomst problemen opleveren in de bilaterale verhoudingen met de VS en in OESO-verband, nu het wel heel specifiek gericht lijkt te zijn op Amerikaanse tech-reuzen.

De impact voor Nederland

Op 27 april 2018 gaf de staatssecretaris aan dat er bij diverse Europese landen de nodige scepsis bestaat over het voorstel. Frankrijk is een groot voorstander, maar Duitsland heeft nog bedenkingen, nu het voorstel door de Verenigde Staten gezien zou kunnen worden als een protectionistische maatregel gericht op Amerikaanse tech-bedrijven. De toch al moeizame relatie met de Verenigde Staten kan hierdoor schade oplopen.
De staatssecretaris erkende het toenemende belang van de digitale economie, maar waarschuwde voor het te gehaast zich richten op een interim-oplossing als deze digitax, die niet door alle landen als een daadwerkelijke oplossing wordt gezien. Daarbij wees de staatssecretaris op de problemen die nu al bij de indirecte belastingen spelen als het gaat om btw-fraude. Momenteel bedraagt deze schade al zo’n 150 miljard euro per jaar.
In plaats van een tijdelijke Europese omzetbelasting ziet Nederland liever een allesomvattende wereldwijde aanpak. Mogelijk speelt ook hier de angst voor Amerikaanse vergeldingsacties een rol, de overgrote meerderheid van de digitale

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 20-12-2018. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

bedrijven die in Nederland omzet genereren en geraakt gaan worden door de digitax zijn Amerikaans.
De Franse minister Le Maire blijkt een groot pleitbezorger te zijn. Frankrijk en andere voorstanders van de digitax leken vastberaden. Op 8 september 2018 vond in Wenen een informele top plaats van de Europese Ministers van Financiën (ECOFIN), waarbij de digitax op de agenda stond. De Oostenrijkse federale Minister van Financiën Hartwig Löger gaf na afloop in een persbericht aan dat de digitax aan het eind van dit jaar al geïmplementeerd zou kunnen worden. Het streven binnen de 27 lidstaten was om de 'digital services tax' zo snel mogelijk in te voeren. Binnen de ECOFIN zou brede steun zijn voor de maatregelen. Ook zou aan de suggestie van Duitsland en Frankrijk tegemoet worden gekomen om een 'sunset clause' (einddatum) in te voeren voor de tijdelijke maatregel. Volgens de staatssecretaris was deze deadline erg ambitieus en zitten er nog de nodige haken en ogen aan de snelle invoering. De Tweede Kamer blijft kritisch.

Digital Brexit; het Verenigd Koninkrijk gaat zijn eigen weg

Op 29 oktober 2018 kondigde de Britse Minister van Financiën Philip Hammond aan dat het Verenigd Koninkrijk in april 2020 een eigen 'digital service tax' in zal voeren. Hammond hintte al eerder op een eigen Brits initiatief als een Europese oplossing lang op zich zou laten wachten. Mogelijk heeft de naderende Brexit dit proces versneld. Er zal een nieuwe indirecte belasting worden ingevoerd die neerkomt op een heffing van circa 2% over de omzet van tech-reuzen in het Verenigd Koninkrijk. De UK digital service tax zal opgelegd worden aan bedrijven met een omzet van minimaal 500 miljoen pond per jaar. Kleine start-ups worden op deze wijze uitgezonderd van de heffing, waardoor volgens de minister ook het vestigingsklimaat niet wordt aangetast. De Treasury schat dat in dat deze nieuwe heffing in 2020 275 miljoen pond zal opbrengen. In 2021-2022 zal deze opbrengst moeten stijgen naar 400 miljoen pond, met een streefcijfer van 440 miljoen pond in 2023. De heffing zal worden geëvalueerd in 2025. De minister heeft aangegeven dat hij hoopt dat in internationaal (OECD) verband een wereldwijd alternatief kan worden bereikt. De horizonbepaling van 2025 laat wel zien dat de minister inschat dat wereldwijde internationale consensus niet op korte termijn zal worden bereikt.
Op 29 maart 2019 zal een 'harde Brexit' plaatsvinden als er geen akkoord wordt bereikt. Hoe het Verenigd Koninkrijk na een eventuele transitieperiode in 2021 zal omgaan met de Btw-richtlijn en aanverwante regelgeving is nog onbekend. Uit het feit dat nu al een eigen UK digitax wordt opgezet blijkt dat het Verenigd Koninkrijk waarschijnlijk een volstrekt eigen koers zal varen.
De digitax stond wederom op de agenda bij de recente ECOFIN-top van 6 november 2018. De voorzitter, de Oostenrijkse Minister van Financiën Hartwig Löger, gaf aan dat de digitale transformatie van de economie aanpassing van belastingregels noodzakelijk maakt, om te verzekeren dat deze bedrijven hun 'fair share' betalen. Met de juiste politieke wil kunnen volgens hem aan het eind van het jaar concrete resultaten worden bereikt. Met betrekking tot de 'sunset clause' was overeenstemming bereikt; de nieuwe richtlijn zal vervallen zodra er op OESO-niveau een allesomvattende oplossing is bereikt. Verder zijn technische details zoals de specifieke definities, invordering en ambtshulp besproken. Wel bestaan er nog problemen met betrekking tot de afbakening van de diensten die onder de nieuwe heffing zullen vallen. De voorzitter gaf aan dat de technische details nu verder worden uitgewerkt, zodat op de volgende bijeenkomst van de Europese Raad op 4 december 2018 overeenstemming kan worden bereikt.
Ondanks deze positieve boodschap lijken er achter de schermen nog grote problemen te zijn. Diverse lidstaten lijken toch te kiezen voor hun eigen nationale belangen. Duitsland, aanvankelijk een groot voorstander, lijkt een amendement te willen doorvoeren voor de eigen auto-industrie. Italië liet weten net als het Verenigd Koninkrijk een eigen Italiaanse digitax in te voeren als er voor het eind van dit jaar geen akkoord wordt bereikt. Mogelijk speelt op de achtergrond de angst voor Amerikaanse vergeldingsacties ook een rol.

Conclusie

Volgens de Commissie worden lucratieve activiteiten zoals de verkoop van 'user-generated data' niet afgedekt door de huidige belastingwetten. De lidstaten creëren nu afzonderlijk unilaterale oplossingen om digitale activiteiten te belasten. Op 21 maart 2018 presenteerde de Europese Commissie plannen voor een nieuwe Europese digitax, die moet verzekeren dat digitale bedrijven zoals Google, Amazon, Facebook en Apple hun 'fair share' betalen binnen de Unie. De Europese Commissie beoogt een nieuwe (tijdelijke) indirecte belasting in te voeren, die wordt geheven op specifieke vormen van digitaal gegenereerde omzet.
De huidige Btw-richtlijn verzet zich met het verbod van art. 401 Btw-richtlijn mogelijk tegen deze digitax. Ook blijven veel begrippen uit het voorstel onduidelijk en zal het bedrijven met een kleine winstmarge en de eindgebruikers onevenredig hard raken. Het Verenigd Koninkrijk wacht niet meer op internationale consensus over een digitax, maar gaat zijn eigen weg met een eigen UK digital services tax. Ook lijkt het voor de verschillende lidstaten lastig om tot overeenstemming te komen vanwege de uiteenlopende nationale belangen en onopgeloste technische details. Een wereldwijde digitax in OESO-verband lijkt een meer gewenste oplossing, maar dit zal nog lang op zich laten wachten. Onzes inziens zal het voorstel van de Commissie de flexibiliteit van de individuele lidstaten om zelf snel in te kunnen spelen op nieuwe ontwikkelingen en zelf

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 20-12-2018. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

passende maatregelen te nemen ernstig beperken. De digitax is weliswaar gericht op de digitale bedrijven, maar zal in de praktijk mogelijk volledig worden afgewenteld op de eindverbruikers, waarmee de digitax het karakter krijgt van een (verboden) dubbele btw.

Voetnoten

[1]

Mr. R. Vos en mr. R.J. de Jong zijn beiden als advocaat verbonden aan Hertoghs advocaten te Rotterdam.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 20-12-2018. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl