



Brussel, 21.3.2018  
C(2018) 1650 final

**AANBEVELING VAN DE COMMISSIE**

**van 21.3.2018**

**betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid**

## AANBEVELING VAN DE COMMISSIE

van 21.3.2018

### betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 292,

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) In de mededeling van de Commissie van 21 september 2017 getiteld "Een eerlijk en efficiënt belastingstelsel in de Europese Unie voor de digitale eengemaakte markt"<sup>1</sup> is vastgesteld dat er voor de digitale economie nieuwe internationale regels nodig zijn die bepalen waar de waarde van bedrijven wordt gecreëerd en hoe die zou moeten worden toegerekend voor belastingdoeleinden. Om verdere stappen te kunnen zetten wat betreft de diverse benaderingen die in actiepunten 1 van het rapport van de OESO (Organisatie van Economische Samenwerking en Ontwikkeling) en de G20 van oktober 2015 over grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS) en de aanpak van de fiscale uitdagingen van de digitale economie<sup>2</sup> zijn beschreven en die in het tussentijdse OESO-rapport 2018 over de fiscale uitdagingen van de digitalisering<sup>3</sup> nader zijn onderzocht, zou een hervorming van de internationale belastingregels inzake het concept vaste inrichting, verrekenprijzen en de winsttoerekening nodig zijn voor activiteiten die verband houden met de levering van digitale diensten.
- (2) De Europese Raad heeft in zijn conclusies van 19 oktober 2017 benadrukt dat er een doeltreffend en billijk belastingstelsel nodig is dat geschikt is voor het digitale tijdperk, en heeft in dit verband aangegeven dat werd uitgezien naar de voorstellen waarmee de Commissie begin 2018 zou komen. De Ecofin-Raad heeft in zijn conclusies van 5 december 2017 benadrukt dat "een wereldwijd aanvaarde definitie van vaste inrichting en de gerelateerde regels voor verrekenprijzen en winsttoerekening eveneens van vitaal belang zijn bij het aanpakken van de uitdagingen op het gebied van winstbelasting in de digitale economie", en riep de Unie, de OESO en andere internationale partners op nauw samen te werken op dit gebied.
- (3) In dezelfde conclusies drong de Ecofin-Raad er bij de OESO op aan "passende oplossingen te vinden om het wereldwijde netwerk van verdragen tot het vermijden van dubbele belasting te versterken, haar modelverdrag ter zake en de bijbehorende protocollen te wijzigen, evenals haar richtsnoeren inzake verrekenprijzen en inzake winsttoeschrijving aan vaste inrichtingen, teneinde deze mondiale uitdagingen aan te pakken".

---

<sup>1</sup> COM(2017) 547 final.

<sup>2</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - eindverslag 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parijs. Zie: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

<sup>3</sup> OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – tussentijds verslag 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parijs. Zie: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

- (4) Het concept vaste inrichting zoals dit momenteel is vastgelegd in artikel 5 van het OESO-modelbelastingverdrag, zou moeten worden herzien en rekening houden met onder meer inkomstencriteria en andere op gebruikers gebaseerde criteria aan de hand waarvan de "aanmerkelijke digitale aanwezigheid" van een bedrijf kan worden bepaald. De winsttoerekeningsregels, die momenteel zijn vastgelegd in de artikelen 7 en 9 van het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtsnoeren voor verrekenprijzen, zouden moeten worden herzien en rekening moeten houden met bijvoorbeeld de bijdrage van gebruikers en van data aan de creatie van waarde. Op internationaal niveau zou nader moeten worden bekeken op welke wijze de profit-splitmethode voor een billijke toerekening van winsten aan of met betrekking tot de aanmerkelijke digitale aanwezigheid kan zorgen.
- (5) Dubbelbelastingverdragen dragen in hoge mate bij aan een efficiënte grensoverschrijdende handel doordat zij belastingplichtigen meer zekerheid bieden over de fiscale behandeling van hun internationale activiteiten. In een dubbelbelastingverdrag maken de overeenkomstsluitende partijen afspraken over de verdeling van de heffingsbevoegdheden om dubbele belastingheffing te voorkomen en zo de bedrijvigheid en groei te stimuleren. Daarom zou moeten worden gestimuleerd dat de dubbelbelastingverdragen tussen de lidstaten en hun partners van buiten de Unie ter zake worden herzien en aangevuld om de consistentie tussen de digitale eengemaakte markt en de wereldeconomie te waarborgen.
- (6) De lidstaten wordt verzocht de bepalingen van het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid (COM(2018) 147 final) te gebruiken als bron van interpretatie en illustratie voor de wijzigingen in hun dubbelbelastingverdragen met niet-Unierechtsgebieden,

#### HEEFT DE VOLGENDE AANBEVELING VASTGESTELD:

##### 1. Algemeen

De aanbeveling bevat een voorstel voor aanpassingen in de dubbelbelastingverdragen van de lidstaten met niet-Unierechtsgebieden, waarbij ten eerste het concept vaste inrichting wordt uitgebreid met een aanmerkelijke digitale aanwezigheid via welke een entiteit een onderneming geheel of gedeeltelijk in een ander rechtsgebied drijft, en ten tweede in die verdragen regels worden opgenomen waarmee winsten worden toegerekend aan of met betrekking tot een aanmerkelijke digitale aanwezigheid.

##### 2. Aanbeveling

De lidstaten wordt aanbevolen te onderhandelen over de nodige aanpassingen in hun dubbelbelastingverdragen met niet-Unierechtsgebieden en daarin de volgende elementen te verwerken:

###### a) een definitie van een aanmerkelijke digitale aanwezigheid:

1. Voor de toepassing van dit verdrag omvat de term "vaste inrichting" ook een "aanmerkelijke digitale aanwezigheid" via welke de entiteit een onderneming geheel of gedeeltelijk drijft.

2. Er wordt geacht in een belastingtijdvak sprake te zijn van een "aanmerkelijke digitale aanwezigheid" indien de onderneming die door de entiteit wordt gedreven, geheel of gedeeltelijk bestaat in de levering van digitale diensten via een digitale interface en indien ten aanzien van de levering van deze diensten door de entiteit die die onderneming drijft, samen met de levering van dergelijke diensten via een digitale

interface door elke met die entiteit verbonden entiteit, aan een of meer van de volgende voorwaarden is voldaan:

- a) het aandeel in de totale inkomsten in dat belastingtijdvak die voortvloeien uit de levering van deze digitale diensten aan gebruikers die zich in dat belastingtijdvak in dat rechtsgebied bevinden, is hoger dan [...] \* EUR;
- b) het aantal gebruikers van een of meer van deze digitale diensten dat zich in dat belastingtijdvak in dat rechtsgebied bevindt, is hoger dan [...] \*;
- c) het aantal zakelijke contracten voor de levering van dergelijke digitale diensten dat in dat belastingtijdvak wordt gesloten door gebruikers die zich in dat rechtsgebied bevinden, is hoger dan [...] \*.

\* De in de dubbelbelastingverdragen vastgelegde drempels die bepalen wanneer een aanmerkelijke digitale aanwezigheid een vaste inrichting vormt, zouden moeten aansluiten bij de nationale regelgeving van de lidstaten en rekening moeten houden met het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid (COM(2018) 147 final).

3. Wat betreft het gebruik van digitale diensten, wordt een gebruiker geacht zich in een belastingtijdvak in een rechtsgebied te bevinden indien deze in dat belastingtijdvak in dat rechtsgebied een toestel of apparaat gebruikt dat toegang biedt tot de digitale interface via welke de digitale diensten worden geleverd.

4. Voor het sluiten van contracten voor de levering van digitale diensten geldt het volgende:

- a) een contract telt als zakelijk contract indien de gebruiker het contract afsluit bij het drijven van een onderneming;
- b) een gebruiker wordt geacht zich in een belastingtijdvak in een rechtsgebied te bevinden indien deze voor vennootschapsbelastingdoeleinden in dat belastingtijdvak in dat rechtsgebied woonachtig is of in dat belastingtijdvak in dat rechtsgebied over een vaste inrichting beschikt.

5. Het rechtsgebied waarin een toestel of apparaat van een gebruiker wordt gebruikt, wordt bepaald aan de hand van het internetprotocoladres (IP-adres) van het toestel of apparaat of, indien nauwkeuriger, een andere methode om de geografische locatie te bepalen.

6. Het aandeel in de totale inkomsten als bedoeld in punt 2, onder a), is evenredig aan het aantal keren dat toestellen of apparaten in dat belastingtijdvak worden gebruikt door gebruikers die zich waar ook ter wereld bevinden, om toegang te krijgen tot de digitale interface via welke de digitale diensten worden geleverd.";

b) regels waarmee winsten worden toegerekend aan of met betrekking tot een aanmerkelijke digitale aanwezigheid:

"1. De aan of met betrekking tot de aanmerkelijke digitale aanwezigheid toerekenbare winsten zijn die welke door de digitale aanwezigheid zouden zijn verdiend indien deze een afzonderlijke en onafhankelijke entiteit zou zijn geweest die dezelfde of soortgelijke activiteiten zou verrichten onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden, met name in haar handelingen met andere onderdelen van de entiteit, rekening houdend met de via een digitale interface uitgeoefende functies, gebruikte activa en gedragen risico's.

2. Voor de toepassing van punt 1 worden de aan of met betrekking tot de aanmerkelijke digitale aanwezigheid toerekenbare winsten bepaald op basis van een functionele analyse. Bij de bepaling van de functies van en de toerekening van het economische eigendom van de activa en risico's aan de aanmerkelijke digitale aanwezigheid wordt rekening gehouden met de economisch significante activiteiten die door een dergelijke aanwezigheid via een digitale interface worden verricht. Daartoe worden activiteiten die een entiteit via een digitale interface in verband met data of gebruikers verricht, aangemerkt als economisch significante functies van de aanmerkelijke digitale aanwezigheid op basis waarvan de risico's en het economische eigendom van activa aan een dergelijke aanwezigheid worden toegerekend.

3. Bij de bepaling van de toerekenbare winsten in het kader van punt 2 wordt naar behoren rekening gehouden met de economisch significante activiteiten van de aanmerkelijke digitale aanwezigheid die van belang zijn voor de ontwikkeling, de uitbreiding, het onderhoud, de bescherming en de exploitatie van de immateriële activa van de entiteit.

4. Onder de economisch significante activiteiten die door de aanmerkelijke digitale aanwezigheid via een digitale interface worden verricht, vallen onder andere de volgende activiteiten:

- a) het verzamelen, de opslag, de verwerking, de analyse, het inzetten en de verkoop van data op gebruikersniveau;
- b) het verzamelen, de opslag, de verwerking en het vertonen van door gebruikers gegenereerde content;
- c) de verkoop van online reclameruimte;
- d) het op een digitale marktplaats beschikbaar stellen van content van derden;
- e) de levering van een digitale dienst die niet in de punten a) tot en met d) is vermeld.

5. Bij de bepaling van de toerekenbare winsten in het kader van de punten 1 tot en met 4 gebruiken belastingplichtigen de profit-splitmethode, tenzij de belastingplichtige aantoont dat, gezien de resultaten van de functionele analyse, een andere methode op basis van internationaal aanvaarde beginselen passender is. Mogelijke splitsingsfactoren zijn onder meer de kosten van onderzoek, ontwikkeling en marketing, en het aantal gebruikers en de verzamelde data per rechtsgebied."

### 3. Wisselwerking met andere handelingen van de Unie

Met het oog op een consistente toepassing op internationaal niveau wordt aanbevolen dat in bepalingen in de dubbelbelastingverdragen van de lidstaten met niet-Unierechtsgebieden rekening wordt gehouden met de definities en andere voorwaarden voor een aanmerkelijke digitale aanwezigheid en met regels waarmee winsten aan of met betrekking tot een aanmerkelijke digitale aanwezigheid worden toegerekend zoals vastgelegd in de bepalingen van het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid (COM(2018) 147 final).

### 4. Follow-up

De lidstaten stellen de Commissie in kennis van de maatregelen die zijn genomen om aan deze aanbeveling gevolg te geven, en van wijzigingen in dergelijke maatregelen.

### 5. Geadresseerden

Deze aanbeveling is gericht tot de lidstaten.

Gedaan te Brussel, 21.3.2018

*Voor de Commissie  
Pierre MOSCOVICI  
Lid van de Commissie*

**VOOR GELIJKLUIDEND AFSCHRIFT**  
Voor de secretaris-generaal

**Jordi AYET PUIGARNAU**  
Directeur van de Griffie  
**EUROPESE COMMISSIE**