



Meijburg & Co
Tax & Legal

BEPS 2.0 Update: Een nieuw belastingstelsel voor een digitale tijd

**Verslag met feedback op het OESO-consultatiedocument -
een wereldwijde oplossing op basis van de eerste pijler naar
aanleiding van de roundtable-bijeenkomst 'BEPS 2.0 Update'
van KPMG Meijburg & Co op 24 oktober 2019.**

*Robert van der Jagt
Jaap Reyneveld
Vinod Kallou
Sinan Gelici
Charlotte Straatman*

Inhoudsopgave

Waarom is een aanpassing van het internationale belastingstelsel nodig? 3

Huidige stand van zaken: consultatiedocument voor een wereldwijde oplossing 3

Korte terugblik 3

Raamwerk voor stelselwijziging: Unified Approach 4

Unified Approach in de praktijk 5

Observaties met betrekking tot consultatiedocument 6

Unified Approach: van model naar praktijk 7

Informatie 8



Waarom is een aanpassing van het internationale belastingstelsel nodig?

Het bestaande raamwerk van belastingregels dateert uit een periode waarin de wereld er anders uitzag dan nu. De huidige tijd vraagt om een internationaal stelsel dat voldoende rekening houdt met de toenemende digitalisering van de economie. Een toekomstbestendig belastingstelsel houdt, behalve met de fysieke aanwezigheid van een onderneming, ook rekening met een virtuele of digitale aanwezigheid.

Twee pijlers

De discussie over een stelselherziening, spitst zich de afgelopen jaren toe op de belastingheffing over winsten van het internationaal opererende bedrijfsleven. De internationale Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) heeft onder andere als doel om in 2020 een wereldwijde oplossing te vinden voor de uitdagingen van digitalisering. Met de landen in het Inclusive Framework (IF) is een werkplan opgesteld dat bestaat uit twee pijlers, waarbij de eerste pijler zich richt op belastingheffing voor de digitale economie en de tweede pijler op een wereldwijde minimum winstbelasting.

Huidige stand van zaken: consultatiedocument voor een wereldwijde oplossing

Op 9 oktober 2019 werd een consultatiedocument door de OESO gepubliceerd met een beschrijving van hoe een wereldwijde oplossing op basis van de eerste pijler eruit kan zien.

‘Het voorstel voor de stelselherziening is sterk politiek gedreven. Europa heeft op digitaal gebied de slag met de Verenigde Staten verloren. Het lijkt erop dat het plan onder druk van verschillende Europese landen is ingestoken om de ontstane kloof te verkleinen.’

- deelnemer roundtable ‘BEPS 2.0 Update’ van KPMG Meijburg & Co

Wat houdt het voorstel in?

Vanuit verschillende kanten komt er behoorlijk wat kritiek op het consultatiedocument. De huidige opzet laat namelijk nog veel open. Het is bijvoorbeeld onduidelijk welke bedrijven en bedrijfstakken binnen de scope vallen. Ook ontbreken precieze allocatieregels voor de grondslag. Maar wat is het alternatief? Zonder internationale oplossing zullen landen via unilaterale regels een oplossing vinden voor de uitdagingen die de digitale

economie biedt. Voor het bedrijfsleven is dat een minder gunstig scenario. Het consultatiedocument is ingestoken op het herverdelen van de belastinggrondslag waarbij, in principe, dubbele belasting wordt voorkomen. Terwijl nieuwe unilaterale maatregelen als effect hebben dat er juist wél dubbele belasting kan ontstaan.

Korte terugblik

BEPS 1.0 is geen oplossing voor scheefgroei tussen marktjurisdicties en ‘headquarter’-landen

De unilaterale maatregelen die verschillende landen hebben doorgevoerd, zoals bijvoorbeeld de ‘digital services tax’ in Frankrijk, wekken de indruk dat BEPS 1.0 op dit vlak tekort schiet. De onvrede bij met name marktjurisdicties (landen) en opkomende landen vormde de basis voor de tweede fase van het BEPS-project. Het creëren van politiek draagvlak voor BEPS 2.0 gebeurt door het vinden van een balans tussen de belangen van ‘headquarter-countries’ en marktjurisdicties. Dat is een complexe aangelegenheid, des te meer omdat de lijn tussen beide landgroepen lastig is te trekken. Een goed voorbeeld is Duitsland. Aan de ene kant heeft het land alle kenmerken van een marktjurisdictie en aan de andere kant is het de thuisbasis van enkele grote autoconcerns.

De tussenstand van belastingplannen in voorjaar 2019

In het voorjaar 2019 werden door de OESO drie voorstellen voor de eerste pijler ontworpen die hetzelfde doel hebben.

- Voorstel 1

De eerste optie probeert aansluiting te vinden bij *user participation*. Hierbij wordt de winst toegerekend op basis van actieve gebruikersdeelname op een digitaal platform. Hiermee worden bedrijven, die geen fysieke aanwezigheid in het land van de gebruikers hebben, in de heffing meegenomen. Dit model is gericht op internetbedrijven, zoals social media-platforms en zoekmachines.

- Voorstel 2

Een tweede optie die de OESO voorstelt, is de zogenaamde *marketing intangibles-aanpak*. Deze methode probeert winst toe te rekenen aan de marktjurisdictie (land waar de consument is gevestigd) op basis van de gedachte dat het merk van de tech-dienstverlener en consumentendata waarde bijdragen aan de winst. Dit voorstel is aanzienlijk ruimer van opzet dan bij het *user participation*-model. Een argument daarvoor is dat digitalisering invloed heeft op veel meer bedrijfsmodellen dan alleen die van internetondernemingen.

- Voorstel 3

De derde optie gaat uit van uitbreiding van het begrip van ‘vaste inrichting’ in de vorm van het toevoegen

van een virtual presence. Het begrip *significant economic presence* wordt hier dus uitgebreid met een *digitale component*. Waar user participation en marketing intangibles modellen zijn voor het belasten van de 'restwinst' van de multinational, gaat dit derde voorstel een stap verder. De volledige winst wordt aan de hand van verschillende factoren verdeeld, waarbij economische aanwezigheid de heffingsgrondslag vormt. Enkele mogelijke factoren voor het bepalen van die aanwezigheid zijn: een gebruikersbasis met bijbehorende data, het onderhouden van een website in de taal van de jurisdictie, structurele (online) marketing- en promotieactiviteiten.

In de praktijk lijkt geen van deze drie varianten voldoende politiek draagvlak te krijgen van de deelnemende landen in het OESO-BEPS Inclusive Framework. Om een raamwerk te creëren waarvoor wel voldoende draagvlak bestaat, heeft OESO voorgesteld om aan de hand van de onderlinge overeenkomsten van de drie varianten een 'Unified Approach' op te stellen.

Raamwerk voor stelselwijziging: Unified Approach

Regelpakket is opgebouwd uit elementen van drie eerdere voorstellen

De drie bovenstaande voorstellen hebben verschillende overeenkomsten. In de eerste plaats krijgen jurisdicties (landen) waar de klanten zich bevinden meer heffingsmogelijkheden. Ten tweede is fysieke aanwezigheid niet langer het enige uitgangspunt voor belastingheffing. Een derde overeenkomst is dat de voorstellen verder gaan dan het 'arm's length-principe' (regels en methoden voor het vaststellen van prijzen, die dochtermaatschappijen binnen een concern aan elkaar in rekening brengen bij onderlinge transacties. Zoals bijvoorbeeld voor goederen, diensten, licenties en leningen). Dit principe blijft van kracht voor een deel van het belastingstelsel, maar er volgt een nieuw regelpakket. Ten slotte richten de voorstellen zich op het versimpelen van het belastingstelsel en vergroten van de heffingszekerheid bij implementatie.

'In het consultatiedocument staan veel onduidelikheden. Het is niet praktisch opgezet en er zitten nog behoorlijk wat gaten in.'

- deelnemer roundtable 'BEPS 2.0 Update' van KPMG Meijburg & Co

Voor welke bedrijven zijn er veranderingen onder de Unified Approach?

De Unified Approach heeft in principe betrekking op digitale bedrijven met grensoverschrijdende activiteiten. In de praktijk is de scope echter aanzienlijk breder. Het voorstel heeft betrekking op alle consumentgerichte bedrijven: grote multinationals die inkomsten genereren uit contacten met consumenten. Behalve via het leveren van producten/diensten kan dat ook gebeuren via digitale dienstverlening waar consumenten bij betrokken zijn. Een precieze definitie ontbreekt voorsnog. Hierdoor is het onduidelijk waar de grens tussen Business to Business (B2B) en Business to Consumer (B2C) getrokken gaat worden. Pas in de volgende OESO-fase wordt bijvoorbeeld duidelijk hoe de regelgeving omgaat met franchising en leveringen via tussenpartijen. Ook is op basis van de huidige plannen onduidelijk of de heffing betrekking heeft op bepaalde activiteiten of op de volledige concernomzet.

'Het is helder wat de plannen betekenen voor een bedrijf dat auto's rechtstreeks aan consumenten verkoopt. Maar ben je ook in scope als je auto's verkoopt aan de tussenhandel? Indirect ben je dan wel gericht op consumenten, terwijl je eigenlijk een B2B-bedrijf bent. De lijn is heel onduidelijk en de regels lijken zichzelf tegen te spreken.'

- deelnemer roundtable 'BEPS 2.0 Update' van KPMG Meijburg & Co

Welke bedrijven en activiteiten zijn vrijgesteld onder de Unified Approach?

De Unified Approach lijkt niet te gelden voor ondernemingen die actief zijn met het winnen van delfstoffen of de grondstofhandel en mogelijk ook niet voor de financiële dienstverlenende sector. Het wordt een uitdaging om hierin een duidelijke lijn te trekken. Banken zijn in toenemende mate data-driven. Aan de andere kant breiden internetbedrijven hun activiteiten uit naar financiële dienstverlening: ook op dit vlak is de scheidslijn moeilijk te trekken. Het is mogelijk dat er een scheiding wordt gemaakt tussen traditionele, financiële diensten-activiteiten - zoals bijvoorbeeld financiële dienstverlening en kredietverstrekking - en data-gerelateerde activiteiten.

Vrijstelling op basis van bedrijfsomvang

Ook qua bedrijfsomvang is er een carve-out. De nieuwe regels hebben alleen betrekking op grote bedrijven. Voor het begrip 'groot' geldt het drempelbedrag van € 750 miljoen. Hierbij is country-by-country verslaglegging een vereiste. Volgend jaar wordt de bestaande regelgeving voor deze verslaglegging geëvalueerd. Een mogelijke uitkomst van de discussie is dat het daadwerkelijke niveau onder het genoemde drempelbedrag komt te liggen.

Hoe behandelt de Unified Approach bedrijven met meerdere activiteiten?

Een kenmerk van het nieuwe stelsel is dat aan elke activiteit een bepaalde grondslagverdeling wordt gekoppeld, terwijl er voor bepaalde activiteiten carve-outs gelden. Het is echter een complexe aangelegenheid om gedeelde kosten aan specifieke activiteiten toe te rekenen. In het consultatiedocument wordt in dit kader het voorbeeld gegeven van een bedrijf met online retailactiviteiten - die zich kenmerken door een lage winstmarge - en tevens een cloudcomputing-divisie, met een hoge winstmarge. Als er bij belastingheffing geen onderscheid gemaakt wordt tussen beide activiteiten, leidt dat tot het bevoordelen van jurisdicties (landen) waar de retailverkoop plaatsvindt ten opzichte van jurisdicties waar de inkomsten geboekt worden uit cloudcomputing.

Ook bij andere bedrijfsmodellen is nog onduidelijk hoe segmentatie in de praktijk vorm krijgt. Behalve qua activiteiten is segmentatie ook een complexe aangelegenheid door onzekerheid over de opstelling van belastingadministraties. Het is nog onduidelijk of alle marktjurisdicties de segmentatie van bedrijven overnemen, die zij maken op basis van bijvoorbeeld de voorgeschreven boekhoudkundige standaard voor jaarverslagen (IFRS of GAAP).

Hoe ziet de nieuwe nexus-regel eruit onder de Unified Approach?

In het voorstel is een nieuw nexus begrip opgenomen, naast het bestaande concept van een vaste inrichting. Hierbij vormt de fysieke aanwezigheid van een bedrijf in een bepaalde jurisdictie (land) niet langer het uitgangspunt. In plaats daarvan is straks ook sprake van een belastbare aanwezigheid in landen waar omzet wordt gegenereerd. De omzetgrens kan per land worden vastgesteld op basis van de marktomvang. Dit leidt ertoe dat op basis van de nieuwe nexus-regel ook belastbare aanwezigheid geldt in kleine landen. De regel is ook van toepassing op bedrijven die via niet-gelieerde distributiepartijen actief zijn binnen een jurisdictie. De implementatie van die regel kan echter complex worden, aangezien het niet vanzelfsprekend is dat deze partijen opstaan voor het delen van klantdata.

Unified Approach in de praktijk

Welke grondslagverdeling komt er en voor welke winsten gelden deze?

De Unified Approach hanteert een drietrapsraket om via omzetterelateerde sleutels de winst te verdelen over jurisdicties. In het OESO-voorstel ontbreken percentages en verdeelsleutels. Ook een specifieke winstdefinitie ontbreekt vooralsnog.

- Amount A

Een deel van de *Deemed Residual Profit*, berekend als de zogenaamde niet-routine winsten op basis van ficties, wordt toegerekend aan de markten/landen waar de klanten van de multinational zich bevinden. Dit deel van de residual profit wordt aan de hand van een omzetsleutel berekend en toegerekend aan de marktjurisdicties.

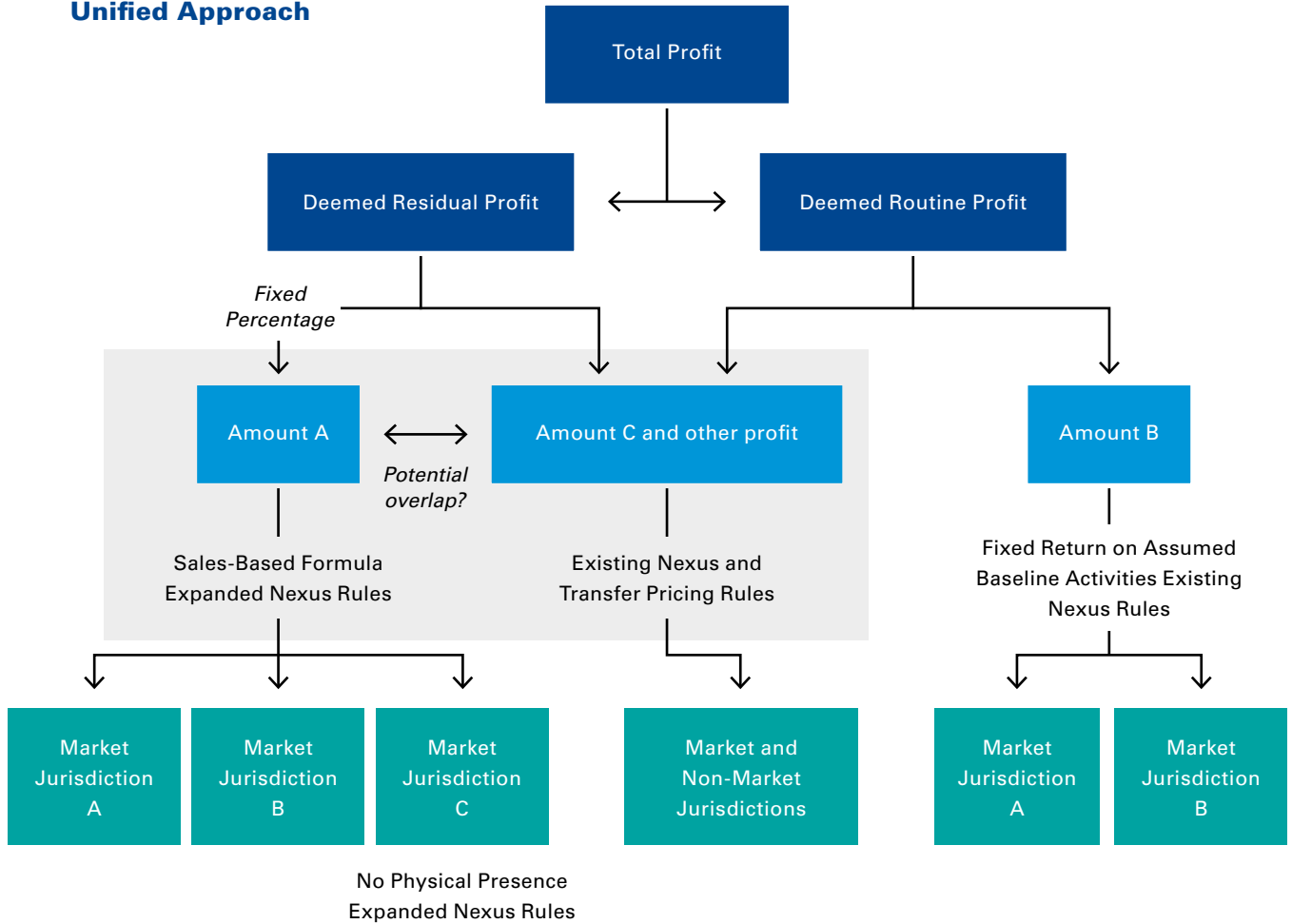
- Amount B

Fixed return for routine functions: de vaste inrichtingen - of dochterbedrijven - van een multinational, die zich bezig houden met marketing- en distributieactiviteiten worden belast volgens de bestaande belastingwetgeving op basis van het 'arm's length'-principe. Met het oog op het grote aantal belastingdisputen, wordt de invoering van een vaste percentage van de omzet over bepaalde minimumactiviteiten overwogen. Hierdoor hebben belastingbetalers en belastingadministraties meer zekerheid.

- Amount C

En ten slotte wordt voorgesteld dat activiteiten, die de gebruikelijke marketing- en distributieactiviteiten overstijgen (Amount B) of die betrekking hebben op andere bedrijfsactiviteiten, worden vergoed met Amount C, dat vervolgens weer wordt toegerekend aan de marktjurisdicties. Aangezien deze regel is gebaseerd op het 'arm's length'-principe moet voorkomen worden dat bedragen die onder de nieuwe benadering vallen, zowel in de marktjurisdictie als in een ander land worden belast. De OESO stelt daarom voor dat er een vast systeem komt voor het beslechten van geschillen die ontstaan uit de Unified Approach.

Unified Approach



De logica in de verdeelsleutel is ver te zoeken. Gevoelsmatig zou je met Amount C beginnen.'

- deelnemer roundtable 'BEPS 2.0 Update' van KPMG Meijburg & Co

zoals een slimme algoritme, en marketing intangibles, bijvoorbeeld een waardevolle merknaam en gebruikersdata. Het eerstgenoemde segment valt in Nederland bijvoorbeeld binnen de innovationbox - een bijzonder regime dat geldt ter promotie van innovatieve activiteiten - terwijl overwinsten van marketing intangibles normaal belast worden. Een effect van de maatregelen is dat mogelijk een deel van de innovatiebox winst buiten Nederland belast wordt.

Observaties met betrekking tot consultatiedocument

Hoe wordt er omgesprongen met verliezen?

In het OESO-voorstel voor de stelselwijziging wordt geen onderscheid gemaakt tussen winsten en verliezen. De huidige opzet laat ruimte om verliezen toe te rekenen aan verschillende jurisdicties. Dat geldt ook voor de berekening van Amount A in een scenario waarin de daadwerkelijke winst onder de routinewinst (Deemed Routine Profit) ligt, zodat de restwinst (Deemed Residual Profit) negatief is. Er moet nog een mechanisme ontwikkeld worden om met die verliezen om te gaan, waarbij een claw-back of earn-out-oplossing voor de hand ligt.

Onderscheid tussen trade en marketing intangibles

De OESO maakt onderscheid tussen trade intangibles,

'Veel hangt af van het percentage voor Amount B. Als dat laag is, gaan bedrijven zoveel mogelijk omzet richting dit segment sturen. Met deze aanpak zet de OESO de deur op een kier voor een discussie over omzetsegmentatie. Hoe wordt bijvoorbeeld omgegaan met voorraadacties? En met promoties?'

- deelnemer roundtable 'BEPS 2.0 Update' van KPMG Meijburg & Co

Grote aandacht voor geschilbeslechting wijst op hoge mate van complexiteit

Geschilpreventie en -beslechting heeft een prominente plaats gekregen in het OESO-consultatiedocument. Dat is een aanwijzing dat de complexiteit van het nieuwe stelsel toeneemt - ondanks de wens voor vereenvoudiging. De crux zit in de balans die gevonden wordt tussen nauwkeurigheid en eenvoud bij de heffing over Amount A, B en C. Een uniform tarief doet mogelijk geen recht aan de uiteenlopende karakters van de onderliggende activiteiten, terwijl segmentatie de deur op een kier zet voor arbitrage. De geschillen die daaruit voortvloeien hebben een ander karakter dan de geschillen over interpretatie van het 'arm's length'-principe.

Unified Approach: van model naar praktijk

Is er internationaal politiek draagvlak voor stelselwijziging?

Behalve bedrijven en andere belanghebbenden, analyseren ook overheden de potentiële impact van de plannen voor de belastingstelselwijziging. Dat lijkt een zeer complexe taak op macro-niveau. Diverse overheden voeren momenteel gesprekken met multinationals. Deze overheden proberen een 'fingerspitzengefühl' te krijgen van de daadwerkelijke impact per bedrijf en sector. Als landen op basis van dit fingerspitzengefühl vermoeden dat de stelselwijziging leidt tot verdamping van de heffingsbasis, wordt het heel lastig om consensus te bereiken over het implementeren van de maatregelen.

Geleidelijke implementatie kan politieke zorgen wegnemen

Een mogelijk scenario is dat de eventuele implementatie geleidelijk plaatsvindt. Hierbij krijgen de verschillende jurisdicties (landen) de kans om te ervaren hoe de stelselwijziging zich in de praktijk ontvouwt. Aan de hand van deze ervaringen is het mogelijk om aanpassingen aan te brengen en de implementatie stapsgewijs verder uit te voeren. Het wordt een grote uitdaging om in dit proces voldoende draagvlak te vinden in alle jurisdicties met soms tegengestelde belangen. Toch valt niet uit te sluiten dat op deze wijze vooruitgang wordt geboekt. Niets doen leidt namelijk tot verdere unilaterale maatregelen die, zonder coördinatie en/of harmonisatie, nog veel grotere uitdagingen met zich meebrengen.

Hoe ziet de tijdslijn van OESO er verder uit?

De OESO heeft in november 2019 ook het consultatiedocument voor de tweede pijler gepubliceerd voor een wereldwijde minimumwinstbelasting. De basis hiervoor is een gezamenlijke brief waarin Frankrijk en Duitsland pleitten voor de invoering van een minimumbelasting voor multinationals. In zekere zin trokken de landen een lijn door, die in 2004 al was ingezet, toen beide landen zich sterk maakten voor een minimumbelasting van

15% in de EU in de context van de Interest & Royalty richtlijn. Duitsland en Frankrijk maken zich sterk om via de tweede pijler de zaken aan te pakken waarvoor bij de consensus op het BEPS 1.0-pakket in 2015 onvoldoende aandacht was.

De link tussen de eerste en tweede pijler

Veel landen analyseren de potentiële impact van de eerste als de tweede pijler simultaan. Daarbij strepen jurisdicties/landen voordelen en nadelen van de verschillende pakketten tegen elkaar weg. De consequentie is dat beide pijlers in toenemende mate als combinatie worden gezien. Enkele OESO Inclusive Framework-landen vinden al dat het doorvoeren van de eerste pijler zonder de tweede pijler geen optie is. Vanuit dit perspectief zijn de publicaties van de consultatiedocumenten over de eerste en tweede pijler een significante ontwikkeling. Deze documenten hebben de informele goedkeuring gekregen van de OESO Inclusive Framework-stuurgroep, die bestaat uit 23 belangrijke landen. Deze vertegenwoordigen zowel de grote economieën uit het Westen als de opkomende markten in Azië en Zuid-Amerika.

Consensus binnen OESO op drie sleutelgebieden

Dit illustreert dat er een brede consensus is over drie belangrijke zaken. In de eerste plaats is er steun voor de stelling dat marktjurisdicties/landen een heffingsrecht moeten hebben in geval een onderneming geen fysieke aanwezigheid heeft in die landen. Ten tweede is er acceptatie voor het feit dat marketing intangibles en residual profits een basis kunnen vormen voor belastingheffing in de marktjurisdicties. En ten slotte is er overeenstemming over de noodzaak voor een nieuwe nexus en een nieuwe vorm van winstallocatie om dit geheel te implementeren. De OESO streeft ernaar om in januari 2020 een raamwerk te presenteren met de technische details voor de Unified Approach in combinatie met de tweede pijler. De volgende stap is het bewerkstelligen van steun van de G20-landen voor dit raamwerk in juli 2020, waar vervolgens de eerste en tweede pijler op 21 november 2020 tijdens de G20-top in Riyad (Saoedi-Arabië) in definitieve vorm kunnen worden aangenomen.



Hoe ziet de tijdslijn van de Europese Unie er verder uit?

De EU heeft verschillende mogelijkheden om de regie naar zich toe te trekken. Bij het uitblijven van een geharmoniseerde introductie van een belasting op digitale diensten (DST), hebben Italië, Frankrijk en Spanje het initiatief genomen om deze regels via unilaterale belastingafspraken in te voeren. Deze treden begin 2020 in werking.

Impact assessment van eerste en tweede pijler voor Europese lidstaten

Op korte termijn publiceert de EU de impact assessment van de eerste en tweede pijler voor de verschillende

lidstaten. Als de G20-landen in 2020 de stelselwijziging slechts als aanbeveling aanneemt, in plaats van politiek bindende minimumvereisten zoals onderdelen van BEPS 1.0, opent dat de deur voor Duitsland en Frankrijk om binnen de EU hiervoor stappen te zetten. Duitsland is in de tweede helft van 2020 voorzitter van de Raad van de EU. Het voorzitterschap speelt een essentiële rol bij de sturing van het wetgevend en politiek besluitvormingsproces. Deze rol biedt Duitsland ruimte om bijvoorbeeld een EU DST-richtlijnvoorstel weer op de EU-agenda te plaatsen. En mogelijk zelfs een EU-wetgevendpakket om de introductie van de tweede pijler (minimumbelasting) geharmoniseerd in de EU in te voeren.



Informatie

Meer weten over de ontwikkelingen vanuit de OESO en rond BEPS 2.0 en wat deze ontwikkelingen voor uw business kunnen betekenen?

Neem gerust contact op met uw contactpersoon binnen KPMG Meijburg & Co of een van onze experts: Robert van der Jagt, Jaap Reyneveld, Vinod Kalloe, Sinan Gelici of Charlotte Straatman.

☎ 088 909 1000

🌐 www.meijburg.nl

© 2020 Meijburg & Co, Belastingadviseurs, is een samenwerkingsverband van besloten vennootschappen, staat ingeschreven in het Handelsregister onder nummer 53753348 en is aangesloten bij KPMG International Cooperative ("KPMG International"), een Zwitserse entiteit. Alle rechten voorbehouden.