

# De vaste inrichting als substance-vereiste in een territoriale winstbelasting (deel 1)

Auteur: I.J. de Brabander LL.M.\*

## 1. Inleiding

Per 1 januari 2020 heeft Curaçao op aanbeveling van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling ("OESO") en de Europese Unie haar winstbelastingstelsel grondig aangepast.<sup>1</sup> Eén van deze wijzigingen betreft de beperking van de heffing van winstbelasting tot winst uit binnenlandse onderneming (de zogenaamde "territoriale belastingheffing").

Teneinde internationaal misbruik van het stelsel van de Curaçaose territoriale winstbelastingheffing te voorkomen wordt met ingang van diezelfde datum de eis gesteld dat lichamen die voordelen uit buitenlandse onderneming genieten dienen te voldoen aan bepaalde substance voorwaarden. Eén van deze voorwaarden, welke is gecodificeerd in artikel 1C, lid 2 van de Landsverordening op de winstbelasting 1940 ("LWB"), is, kort gezegd, dat de aanwezigheid van een dergelijke belastingplichtige in Curaçao kan worden beschouwd als een vaste inrichting indien zij niet alhier zou zijn gevestigd. Dit vereist een zekere mate van verbeeldingskunst en creatieve inspanning, nu de beginselen van het internationale belastingrecht er van uit gaan dat de vaste inrichting als hoofdregel in een ander land aanwezig is dan daar waar het hoofdhuys is gevestigd. Om te beoordelen of in een specifiek geval aan deze substance eis wordt voldaan moet aldus worden

losgelaten van de realiteit dat een belastingplichtige alhier is gevestigd, om vervolgens te bepalen of de aard en omvang van haar activiteiten in Curaçao – in geval deze activiteiten door een buitenlandse belastingplichtige zouden worden ondernomen – een vaste inrichting vormt.

Gelet op het bovenstaande kan ten aanzien van de wettelijke systematiek van de LWB zoals deze met ingang van 1 januari 2020 luidt een onderscheid worden gemaakt tussen de situatie waarin een buitenlands lichaam actief is binnen Curaçaos grondgebied ('inbound situaties'), de omgekeerde situatie waarin een binnenlandse belastingplichtige actief is binnen buitenlands grondgebied ('outbound situaties') en de situatie waarin een binnenlandse belastingplichtige uitsluitend voor de toepassing van de substance voorwaarden bij wijze van fictie als buitenlandse belastingplichtige moet worden beschouwd ('fictieve inbound situaties'). In iedere situatie staat de definitie van de vaste inrichting centraal.

Hoewel het begrip vaste inrichting reeds tientallen jaren bestaat als gevolg van de mondiale inspanning rondom de voorkoming van dubbele belastingheffing, blijkt uit de (internationale) belastingpraktijk dat de invulling van dit begrip zeker niet altijd eenvoudig is. Deze problematiek wordt onderstreept in een keur aan internationale jurisprudentie en rapporten. Echter, een goed begrip van dit concept is wel van doorslaggevend belang voor de belastingplichtigen die onder het stelsel van de territoriale winstbelasting voldoende substance in Curaçao willen waarborgen.<sup>2</sup> In deze bijdrage sta ik daarom stil bij de

\* I.J. de Brabander LL.M. is verbonden aan Ernst & Young Tax Advisors te Curaçao. De meningen verkondigd in dit artikel zijn die van de schrijver en niet die van de bedrijven of lichamen waarmee hij is verbonden of waaraan hij diensten verricht.

Alle rechten voorbehouden aan het ICB • Instituut voor Caribisch belastingrecht.

Deze publicatie wordt beschermd door auteursrecht. Niets uit deze uitgave mag worden vervoelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand en/of gereproduceerd of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, film hetzij elektronisch, digitaal, mechanisch, schriftelijk of anderszins, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

<sup>1</sup> Landsverordening belastingherziening 2019, P.B. 2019, no. 92.

<sup>2</sup> Op basis van artikel 21c van de Algemene landsverordening Landsbelastingen kan de Inspecteur aan lichamen die onder het territoriale winstbelasting regime wegens opzet of grove schuld niet

vaste inrichting als onderdeel van de substance voorwaarden in de Curaçaose territoriale winstbelasting en de praktische implicaties daarvan binnen onze fiscale praktijk. In dit kader zal er in paragraaf 2 aandacht worden besteed aan de achtergrond van artikel 1C, lid 2 LWB. Dit wordt in paragraaf 3 gevolgd door een korte uiteenzetting van de verhouding tussen artikel 1C, lid 1 LWB en 1C, lid 2 LWB en in paragraaf 4 met de kernelementen die aan de definitie van de vaste inrichting ten grondslag liggen. Tot slot worden de bevindingen in paragraaf 5 kort samengevat.

## 2. Achtergrond artikel 1C lid 2 LWB

Anders dan het door de OESO geïnspireerde artikel 1C, lid 1 LWB is de introductie van artikel 1C, lid 2, LWB ingegeven door de Code of Conduct Group van de Europese Unie ("EU COCG"). Zo lijkt de gedachtegang die ten grondslag ligt aan artikel 1C, lid 2, LWB haar oorsprong te vinden in haar Guidance on Foreign Source Income Exemptions rapport ("de Guidance") van 4 oktober 2019.<sup>3</sup>

De Guidance diende enerzijds om richting te geven aan rechtsgebieden die al een toezegging hadden gedaan om hun territoriale belastingstelsel (waaronder ook de belastingstelsels met vrijstellingen voor winst uit buitenlandse bronnen wordt begrepen) op schadelijke elementen te herstellen vóór het eind van 2019. Daarnaast gold de Guidance van de EU COCG als basis voor de screening van andere rechtsgebieden met vergelijkbare territoriale regimes op dergelijke schadelijke elementen. Als uitgangspunt geldt in de Guidance dat territoriale belastingstelsels als schadelijk kunnen worden beschouwd, indien zij (i) een te brede definitie hanteren van het inkomen dat buiten de belastingheffing blijft, met name voor zover dit betreft inkomen uit passieve beleggingsactiviteiten uit buitenlandse bronnen, zonder nadere voorwaarden en waarborgen te stellen, of (ii) een nexus definitie hanteren die niet in overeenstemming is met de definitie van een vaste inrichting conform het OESO-Modelverdrag. Gelet op deze gedachtegang eist artikel 1C, lid 2, LWB dat lichamen die een beroep doen op het territoriale belastingstelsel, waardoor dus een deel van de winst buiten de belastingheffing blijft, over voldoende substance in Curaçao moeten beschikken. Voor de invulling van die eis wordt aangesloten bij het aangeprezen vaste inrichting begrip uit het OESO-Modelverdrag, als internationaal overeengekomen beginsel om de economische aanwezigheid van een

entiteit in een rechtsgebied te beoordelen in het kader van de verdeling van heffingsrechten. Daarnaast is de werkingssfeer van het territoriale belastingstelsel beperkt tot inkomen welk voortvloeit uit een materiële onderneming, zodat inkomen uit passieve beleggingsactiviteiten altijd tot de belastbare grondslag behoort.<sup>4</sup>

## 3. Verhouding tussen artikel 1C lid 1 en artikel 1C lid 2 LWB

In artikel 1C, lid 1 LWB, welke reeds op 1 juli 2018 is ingevoerd op aanbeveling van de OESO, wordt vereist dat bepaalde belastingplichtigen een reële aanwezigheid aanhouden in Curaçao. Daarvan is sprake indien een lichaam dan wel, voor zover dit lichaam een concern vormt met een of meer in Curaçao gevestigde lichamen, het concern (a) de inkomsten genererende kernactiviteiten<sup>5</sup> alhier verricht, (b) een bij de aard en omvang van de activiteiten passend aantal gekwalificeerde lokale voltijd werknemers al dan niet in dienstbetrekking heeft en (c) een bij de aard en omvang passend bedrag aan jaarlijks terugkerende lokale operationele kosten heeft.<sup>6</sup>

De invulling die artikel 1C, lid 1 LWB aan de term 'reële aanwezigheid' geeft is direct terug te voeren op Actie 5 van het Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting van de OESO (hierna: "BEPS 5 Rapport") en het daaropvolgende Progress Report on Preferential Tax Practices<sup>7</sup>. In het licht van één van de voornaamste doelen van het BEPS 5 Rapport, namelijk het minimaliseren van versturende effecten van schadelijke (preferentiële) belastingconcurrentie, was de reikwijdte van artikel 1C, lid 1 LWB aanvankelijk beperkt tot belastingplichtigen welke gebruik maakten van preferentiële belastingregimes in Curaçao, namelijk het Curaçaose Beleggingsvennootschap regime<sup>8</sup> of het E-zone regime<sup>9</sup>. Op 1 januari 2020 is het toepassingsgebied van artikel 1C, lid 1 LWB uitgebreid naar belastingplichtigen welke een beroep doen op het zogenoemde 3%-tarief regime.<sup>10</sup>

Met de verwijzing in artikel 1C, lid 2 LWB naar het eerste lid is het duidelijk dat een belastingplichtige die een beroep doet op het territoriale winstbelastingstelsel eveneens met ingang van diezelfde datum aan de eis van reële aanwezigheid conform het eerste lid moet voldoen. Door deze wetssystematiek moet een Curaçaose winstbelastingplichtige die zich beroept op de territorialiteit dus aan twee substance normen voldoen. Enerzijds moet haar aanwezigheid in Curaçao kunnen worden

aan de substance voorwaarden voldoen een administratieve boete worden opgelegd van minstens ANG 50.000 en ten hoogste ANG 500.000.

<sup>3</sup> Zie ook Europese Raad, 'Outcome of proceedings of 15 October 2019, 13075/19, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes: Guidance on foreign source income exemption regimes'.

<sup>4</sup> Artikel 4, lid 5 LWB.

<sup>5</sup> In de verschillende rapporten van de OESO worden deze activiteiten ook wel omschreven als de 'core income generating activities'.

<sup>6</sup> Zie voor een uitvoerige beschouwing van deze substance normen ook de bijdrage van mijn collega M. Karman, Reële aanwezigheidsregels in Curaçao, Caribisch Fiscaal Nieuwsblad, uitgave 2021/05, d.d. 22 januari 2021.

<sup>7</sup> Zie ook OESO, Action 5 – Final 2015 report en Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes.

<sup>8</sup> Artikel 1A, lid 1, onder f LWB.

<sup>9</sup> Zie ook Landsverordening economische zones 2000.

<sup>10</sup> Artikel 15, lid 4 LWB.

beschouwd als een vaste inrichting indien zij niet alhier zou zijn gevestigd en anderzijds moet zij op zelfstandige basis aan de substance norm van artikel 1C, lid 1 LWB voldoen. De toepassing van de combinatie van deze substance normen moet worden gezien vanuit de verschillende achtergrond en ontstaansgeschiedenis van artikel 1C, lid 1 LWB en 1C, lid 2 LWB.

Volgens de memorie van toelichting is de intentie van artikel 1C, lid 2 LWB – in lijn met de gedachtegang die ten grondslag ligt aan de Guidance – om te waarborgen dat er zodanige nexus kan worden toegeschreven aan de activiteiten van een Curaçaose belastingplichtige dat de door het lichaam gegenereerde winst daaraan kan worden toegerekend.<sup>11</sup> De eis van het uitoefenen van inkomsten genererende kernactiviteiten in Curaçao conform artikel 1C, lid 1 LWB was daarentegen uitsluitend geïntroduceerd met het oog op de door de OESO bestreden preferentiële winstbelastingregimes.<sup>12</sup> Dit blijkt ook uit de memorie van toelichting op artikel 1C, lid 1 LWB waarin enkele voorbeelden worden gegeven van inkomsten genererende kernactiviteiten voor lichamen die een beroep doen op het 3% regime of het Curaçaose Beleggingsvennootschap regime. Anders dan voor preferentiële regimes rept de memorie van toelichting echter niet van de inkomsten genererende kernactiviteiten die behoren tot het territoriale winstbelastingregime. Vanuit een territorialiteitsgedachte lijkt het in principe ook onlogisch om te eisen dat de inkomsten genererende kernactiviteiten alhier worden verricht. Immers, hoe kan een gedeelte van de winst buiten de belastbare grondslag blijven indien alle kernactiviteiten in Curaçao worden verricht? Daarentegen verwijst de OESO in het BEPS 5 Rapport bij voorbeelden van inkomsten genererende kernactiviteiten eveneens naar bedrijfsactiviteiten die voornamelijk buiten een jurisdictie worden verricht (bijvoorbeeld bij preferentiële scheepvaart regimes<sup>13</sup>). Bij het bepalen van de inkomsten genererende kernactiviteiten lijkt in dergelijke gevallen met name gelet te worden op bestuursbeslissingen en de coördinatie en management van de werkzaamheden en niet zozeer op de daadwerkelijke uitvoering van de dagelijkse ondernemingsactiviteiten. Vanuit dit perspectief verricht een lichaam haar inkomsten genererende kernactiviteiten in Curaçao indien de strategische en managementbeslissingen voor haar ondernemingsactiviteiten alhier worden genomen of dat deze activiteiten anderszins vanuit Curaçao worden beheerd of geïnitieerd; dat de operationele activiteiten in het buitenland worden verricht zou hieraan geen afbreuk moeten doen.

Geconcludeerd kan worden dat een lichaam dat een beroep doet op de territorialiteit een vaste inrichting conforme aanwezigheid alhier moet hebben en tevens haar inkomsten genererende kernactiviteiten in Curaçao moet voltrekken. Deze laatste eis impliceert dat de kernactiviteiten die de inkomsten van het lichaam genereren moeten worden geïdentificeerd en er vervolgens moet worden beoordeeld of deze inderdaad vanuit Curaçao worden verricht. In dit kader moet aan de hand van alle feiten en omstandigheden van het specifieke geval worden bekeken waaruit de inkomsten genererende kernactiviteiten van het betreffende lichaam bestaan. Op basis van een beschouwing van het BEPS 5 Rapport lijkt de daadwerkelijke uitvoering van de dagelijkse ondernemingsactiviteiten in ieder geval niet tot de categorie van inkomsten genererende kernactiviteiten te behoren. Daarentegen vallen functies van strategische, bestuurlijke of coördinerende aard in principe wel in de categorie van inkomsten genererende kernactiviteiten.<sup>14</sup>

## 4. De vaste inrichting

### 4.1 Algemeen

In artikel 1, lid 5 LWB wordt de vaste inrichting gedefinieerd als een vaste bedrijfsinrichting door middel waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden verricht (de zogenaamde fysieke vaste inrichting). Tevens kan er conform lid 7 alhier een vaste inrichting ontstaan door constructiewerkzaamheden met een bepaalde tijdsduur (de zogenaamde 'temporele vaste inrichting') of op basis van lid 12 door middel van een vaste vertegenwoordiger. Daarnaast wordt een onderneming die werkzaamheden verricht in de territoriale zee, en elk gebied buiten en grenzend aan de territoriale zee, waarbinnen Curaçao rechtsmacht of soevereine rechten kan uitoefenen, op basis van artikel 1, lid 8 LWB in bepaalde omstandigheden ook geacht ter zake van die werkzaamheden een bedrijf uit te oefenen door middel van een vaste inrichting.

De definitie van de vaste inrichting zoals deze in artikel 1, lid 5 LWB terugkomt is in overeenstemming met de definitie van de fysieke vaste inrichting in artikel 5, lid 1 van het OESO Modelverdrag.<sup>15</sup> De memorie van toelichting op artikel 1 LWB verwijst voor de uitleg van deze bepalingen dan ook naar het OESO Modelverdrag en het commentaar daarop (hierna: "het OESO Commentaar").<sup>16</sup> In de navolgende paragrafen zal er op basis van het OESO Commentaar en de heersende

<sup>11</sup> Zie pagina 19 van de memorie van toelichting op de Landsverordening belastingherziening 2019, P.B. 2019, no. 92.

<sup>12</sup> Dat de substance-eis van artikel 1C, lid 1 LWB als waarborg voor de toepassing van een preferentieel regime geldt komt ook tot uiting in het feit dat een belastingplichtige haar preferentiële status (i.e. E-zone status, 3% tarief status of Curaçaose Beleggingsvennootschap status) verliest op het moment dat niet aan de substance voorwaarde wordt voldaan.

<sup>13</sup> Zie OESO, Project Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes, Annex D, paragraaf 8.

<sup>14</sup> Dit is consistent met het concept van de 'significant peoples functions' van de OESO.

<sup>15</sup> Artikel 5, lid 1 van het OESO Modelverdrag definieert de fysieke vaste inrichting als "a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partially carried on".

<sup>16</sup> Pagina 18 van de memorie van toelichting op de Landsverordening belastingherziening 2019, P.B. 2019, no. 92.

jurisprudentie worden ingegaan op de kernelementen van de fysieke vaste inrichting. In een volgende bijdrage zal ik nader ingaan op de vaste vertegenwoordiger en de temporele vaste inrichting.

## 4.2 De fysieke vaste inrichting

Volgens artikel 1, lid 5 LWB dient er aan een aantal cumulatieve vereisten te worden voldaan alvorens een belastingplichtige voor de toepassing van de LWB geacht kan worden een fysieke vaste inrichting alhier aan te houden. Ten eerste moet er sprake zijn van een fysieke bedrijfsinrichting in Curaçao (de zogenaamde “place of business” toets) die ter beschikking staat aan de onderneming van de belastingplichtige (de zogenaamde “at the disposal” toets). Tevens dient deze bedrijfsinrichting ‘vast’ te zijn (“fixed”), een combinatie van een geografisch af te bakenen locatie (“location”) en een duurzaamheid op die locatie (“permanency”). Ten slotte moeten de ondernemingsactiviteiten van de belastingplichtige door middel van deze fysieke bedrijfsinrichting worden uitgeoefend (“through which”). De voornoemde toetsingsdrempels zijn ook te herkennen in de tot dusver gewezen Nederlandse jurisprudentie.<sup>17</sup> Pas indien er aan deze cumulatieve eisen wordt voldaan is er derhalve sprake van een zodanige substantiële economische band met Curaçao dat er conform artikel 1, lid 5 LWB van een fysieke vaste inrichting kan worden gesproken.

Op basis van artikel 1, lid 6 LWB kan er bij een fysieke vaste inrichting met name gedacht worden aan een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, of een werkplaats, een mijn, een olie- of gasbron, een (steen)groeve of een andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen. Dat het hier enkel om voorbeelden gaat, die dus moeten worden bezien in het licht van de bovenstaande eisen, wordt zowel door het OESO Commentaar als door de rechtspraak bevestigd.<sup>18</sup> Zo kan, bijvoorbeeld, het bestaan van een vaste inrichting in de zin van artikel 1, lid 5 LWB niet zonder meer worden ontleend aan de enkele omstandigheid dat in Curaçao leiding wordt gegeven of anderszins beslissingen worden genomen.<sup>19</sup> Gelet op deze kwalitatieve benadering van de interpretatie van de fysieke vaste inrichting moeten de feitelijke omstandigheden van het specifieke geval dus

aangeven of er wel of niet aan de genoemde criteria wordt voldaan. Hieronder sta ik uitvoerig stil bij alle criteria.

### (a) Fysieke bedrijfsinrichting

Volgens het OESO Commentaar op artikel 5 van het OESO Modelverdrag moet de eis van de aanwezigheid van een fysieke bedrijfsinrichting (“place of business” toets) ruim worden geïnterpreteerd. Hieronder valt namelijk een pand, een installatie, een ruimte binnen een gebouw<sup>20</sup>, maar eveneens minder voor de hand liggende bedrijfsinrichtingen, zoals schepen<sup>21</sup>, mobiele werkconstructies/boorplatformen<sup>22</sup>, etc. Zoals de term ‘fysiek’ al doet vermoeden moet een bedrijfsinrichting tastbaar zijn alvorens deze inrichting als een fysieke bedrijfsinrichting kan kwalificeren. Digitale werkplekken, zoals websites, email netwerken, en andere niet-tastbare werkomgevingen zoals online platforms, kunnen daardoor geen fysieke bedrijfsinrichting vormen. Daarentegen kan de server hardware welke dienstbaar is aan de exploitatie van de genoemde digitale werkomgevingen echter wel als zodanig kwalificeren als een fysieke bedrijfsinrichting indien aan alle overige cumulatieve eisen van de vaste inrichting wordt voldaan.<sup>23</sup>

### (b) Ter beschikking staan

De fysieke vaste inrichting conform artikel 1, lid 5 LWB vereist dat de fysieke bedrijfsinrichting ter beschikking staat aan de belastingplichtige. De OESO Discussion Draft 2012 lijkt te impliceren dat deze terbeschikking-eis essentieel is om te bepalen of de belastingplichtige ook daadwerkelijk een substantiële economische band heeft met het land waarin de bedrijfsinrichting wordt aangehouden.<sup>24</sup>

Alhoewel het voor deze ‘at the disposal’ toets volgens het OESO Commentaar irrelevant is of de bedrijfsinrichting bij de belastingplichtige op legale of illegale wijze in gebruik is of middels een (formeel) afdwingbaar recht ter beschikking staat (i.e. eigendomsrecht of huurrecht), moeten alle relevante feiten en omstandigheden van het geval uitwijzen dat de belastingplichtige de facto de mogelijkheid heeft om de bedrijfsinrichting naar eigen inzicht ten behoeve van haar ondernemingsactiviteiten te

<sup>17</sup> Zie in dit kader bijvoorbeeld ook Hoge Raad, d.d. 13 oktober 1954, r.o.n.r. 11.908, BNB 1954/336 en Hoge Raad, d.d. 2 oktober 1996, r.o.n.r. 31.135, BNB 1996/358.

<sup>18</sup> OESO Commentaar op artikel 5 van het OESO Modelverdrag, paragraaf 45. Zie in dit kader ook Hoge Raad d.d. 17 december 1975, r.o.n.r. 17.776, BNB 1976/33.

<sup>19</sup> Zie in dit kader ook Hoge Raad, d.d. 17 december 1975, r.o.n.r. 17.776, BNB 1976/33 en Hoge Raad, d.d. 26 januari 2000, r.o.n.r. 33.434, BNB 2000/159.

<sup>20</sup> Paragraaf 10 van het OESO Commentaar op artikel 5 van het OESO Modelverdrag.

<sup>21</sup> Zie bijvoorbeeld Hoge Raad, d.d. 2 oktober 1996, r.o.n.r. 31.135, BNB 1996/358 en Hoge Raad, d.d. 20 december 2000, r.o.n.r. 35.769, BNB 2001/87. In de laatste uitspraak kwalificeerde het betreffende schip (een Engelse viskotter) niet als vaste inrichting aangezien er niet werd voldaan aan de ‘permanency toets’. Zou het betreffende schip niet als

een fysieke bedrijfsinrichting kwalificeren, dan zou het echter overbodig zijn geweest om in casu te beoordelen of er aan de ‘permanency toets’ werd voldaan. Daaruit volgt dus impliciet dat het schip als zodanig als fysieke bedrijfsinrichting kwalificeerde.

<sup>22</sup> Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag, d.d. 10 september 1990, r.o.n.r. 4287/87, BNB 1992/51. Ook hier kwalificeerde het betreffende boorplatform niet als zodanig als vaste inrichting vanwege het feit dat er in casu niet aan de ‘permanency toets’ werd voldaan. Desondanks kan wel worden aangenomen dat het boorplatform als een fysieke bedrijfsinrichting kwalificeerde aangezien het anders overbodig zou zijn geweest om in casu te beoordelen of er aan de ‘permanency’ toets werd voldaan.

<sup>23</sup> Zie paragraaf 123 tot en met 125 van het OESO Commentaar op artikel 5 van het OESO Modelverdrag.

<sup>24</sup> Pagina 5 t/m 8, OESO Discussion Draft 2012.

gebruiken.<sup>25</sup> Daarvan is in ieder geval sprake indien een belastingplichtige naar eigen keuze, tijdstip en duur gebruik kan maken van de bedrijfsinrichting.<sup>26</sup>

De aanwezigheid van personeel is onvoldoende om aan te nemen dat een bedrijfsinrichting ook daadwerkelijk ter beschikking staat aan een belastingplichtige. Dat een belastingplichtige middels werknemers in een pand haar werkzaamheden uitvoert betekent dus nog niet dat het pand aan de belastingplichtige ter beschikking staat.<sup>27</sup> De aard van de activiteiten speelt hier een belangrijke rol. In het OESO Commentaar wordt een aantal voorbeelden gegeven. Zo zal een verkoper, die regelmatig het kantoor van een klant bezoekt, of een transportbedrijf dat iedere dag goederen aflevert bij een distributiecentrum niet aan de 'terbeschikking-eis' voldoen.<sup>28</sup> In beide gevallen staan de ruimtes, zijnde het kantoorpand van de klant dan wel het distributiecentrum, niet ter beschikking van de verkoper, respectievelijk het transportbedrijf. Een schilder die gedurende enkele jaren een paar dagen per week een kantoorgebouw schildert voldoet volgens het OESO Commentaar echter wel aan de terbeschikking-eis.<sup>29</sup> In de literatuur wordt dit vaak als een inconsistente conclusie van de OESO beschouwd.<sup>30</sup> Doorgaans zal een schilder namelijk volledig onder instructie van de opdrachtgever werkzaam zijn in het kantoorgebouw, waarbij de beslissingsbevoegdheid met betrekking tot de ruimtes welke worden geschilderd volledig bij de opdrachtgever ligt (c.q. de eigenaar van het kantoorpand). De schilder beschikt dan niet vrij over het kantoorpand om zijn schildersbedrijf uit te oefenen.

Andersom kan een belastingplichtige ook een bedrijfsinrichting ter beschikking hebben ondanks het ontbreken van werknemers op die locatie. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan gokautomaten, hardware servers en snoepautomaten. Om in dergelijke gevallen te kunnen spreken van een vaste inrichting moet er echter wel sprake zijn van voortdurende activiteiten door middel van deze activa. Alleen het neerzetten of installeren daarvan leidt nog niet tot een vaste inrichting. Zie in dit kader ook onderdeel (d) hieronder.

Een veelvuldig voorkomend geval is de situatie waarin een werknemer namens zijn/haar werkgever meer dan incidenteel arbeid verricht vanuit een thuishkantoor. Dit

speelde zich onder andere af in de uitspraak van de Hoge Raad van 13 maart 1957 (het zogenaamde 'Studeerkamerarrest').<sup>31</sup> In casu ging het om een vertegenwoordiger in dienst van een bedrijf die werkte vanuit een ingerichte kamer in zijn woning. De Hoge Raad oordeelde dat deze kamer geen vaste inrichting van de werkgever was nu dat de kamer niet ter beschikking stond aan de onderneming. Doorslaggevend voor dit dictum was dat de werknemer zelf de kamer betaalde en dat de werkgever geen beschikking had over de desbetreffende kamer. Deze redenering ligt in lijn met het OESO Commentaar.<sup>32</sup> Daarin geeft de OESO als hoofdregel aan dat een thuishkantoor van een werknemer niet ter beschikking staat aan de werkgever, tenzij uit de relevante feiten en omstandigheden van het geval blijkt dat de werkgever de facto eist dat de werknemer zijn/haar thuishkantoor meer dan incidenteel gebruikt (zie in dit kader ook de 'permanency eis' in onderdeel (c), hieronder).<sup>33</sup>

Omstandigheden die op basis van internationale jurisprudentie en geschriften<sup>34</sup> eventueel kunnen bijdragen aan de conclusie dat dit het geval is zijn, onder anderen, de situatie dat:

- De werkgever geen kantoor ter beschikking stelt, terwijl de aard en omvang van de activiteiten van de werknemer wel een kantoorruimte eisen.
- Contactgegevens van het thuishkantoor worden genoemd op de bedrijvenlijst.
- De werkgever vergoedt de kosten welke de werknemer maakt in verband met het gebruik van het thuishkantoor.
- Voorraad van de werkgever wordt opgeslagen in het thuishkantoor.
- De werkgever beschikt over een sleutel van het thuishkantoor of is ingeschreven op het adres van het thuishkantoor.

#### (c) Vast

Op basis van het OESO Commentaar op artikel 5 van het OESO Modelverdrag geldt dat voor het bestaan van een fysieke vaste inrichting in elk geval een zekere mate van duurzaamheid vereist is en dat het verrichten van activiteiten met een tijdelijk karakter niet voldoende is om de aanwezigheid van een vaste inrichting te kunnen aannemen. Dit impliceert dat de bedrijfsuitoefening op een

<sup>25</sup> Paragraaf 12 van het OESO Commentaar op artikel 5 van het OESO Modelverdrag.

<sup>26</sup> Zie ook OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (permanent establishment), pagina 6. Vergelijk in dit kader ook de voorbeelden in paragraaf 4.2 t/m 4.5 van het OESO Commentaar op artikel 5 van het OESO Modelverdrag.

<sup>27</sup> Dit standpunt zien we ook in de jurisprudentie buiten Nederland terug. Zie in dit kader bijvoorbeeld ook *Ericsson Radio Systems AB v Deputy Commissioner of Income Tax* [2005] Tax Tribunal of Delhi (2005) 96 TTJ Delhi 1.

<sup>28</sup> Zie paragraaf 14, respectievelijk paragraaf 16 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

<sup>29</sup> Zie paragraaf 17 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

<sup>30</sup> Zie bijvoorbeeld Joel Nitikman, "The Painter and the PE", *Canadian Tax Journal* (2009), vol 57, nr. 2, pg. 249.

<sup>31</sup> Hoge Raad, 13 maart 1957, rolnr. 13,096, BNB 1957/144.

<sup>32</sup> Zie paragraaf 18 en 19 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

<sup>33</sup> Interessant in dit kader is dat de Zweedse belastingdienst in *Statement No. 131 160469-15/111* van 16 maart 2015 oordeelde dat een Zweedse ingezetene die vanuit huis voor een buitenlandse onderneming werkt, een vaste inrichting voor de buitenlandse onderneming kan creëren, zelfs als de woning van de werknemer niet ter beschikking staat aan de werkgever. Dit zal het geval zijn indien het werk niet sporadisch vanuit de woning wordt verricht en er redenen zijn om vanuit huis te werken, zoals dat de werkgever geen andere werkplek voor de werknemer ter beschikking stelt.

<sup>34</sup> Zie bijvoorbeeld de uitspraak van de Tax Court of Canada in *Knights of Columbus v. The Queen*, 2008, TCC, 307 en de bindende ruling van de Deense Belastingcommissie ("Danish Tax Board") van 18 februari 2017, no. SKM2017.213.SR.

meer dan incidenteel contact met het grondgebied van de locatie waar de bedrijfsinrichting wordt aangehouden moet steunen. Volgens het OESO Commentaar dient deze eis zowel bezien te worden in het kader van de tijdsduur waarin de fysieke bedrijfsinrichting door de belastingplichtige wordt aangehouden alsmede in het licht van de specifieke geografische locatie van de bedrijfsinrichting.<sup>35</sup> Ik onderscheid in deze 'permanency' eis daardoor twee sub-eisen, te weten de 'tijdgebonden' duurzaamheidseis en de 'fysieke' duurzaamheidseis. Deze duurzaamheidseisen strekken er in ieder geval tezamen toe om te verzekeren dat de belastingplichtige door middel van haar fysieke bedrijfsinrichting tot op zekere hoogte een permanente aanwezigheid aanhoudt.

In het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag wordt als hoofdregel genoemd dat een belastingplichtige gedurende een minimale periode van 6 maanden een fysieke bedrijfsinrichting dient aan te houden om te voldoen aan de tijdsgebonden duurzaamheidseis.<sup>36</sup> Dat het bij deze minimumperiode echter enkel gaat om een richtlijn, blijkt duidelijk uit de voorbeelden in paragraaf 29 en 30 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag. Uit het voorbeeld van paragraaf 29 blijkt namelijk dat activiteiten die minder dan een aaneengesloten periode van 6 maanden duren vanwege externe, niet door de belastingplichtige beïnvloedbare, factoren, wel de nodige duurzaamheid hebben indien de activiteiten een terugkerend karakter hebben.<sup>37</sup> In paragraaf 30 veronderstelt het OESO Commentaar dat er ook onder omstandigheden aan de temporele duurzaamheidseis wordt voldaan indien een belastingplichtige gedurende een aantal maanden, maar minder dan 6 maanden, activiteiten (in dit geval het exploiteren van een restaurant) verricht in een staat als dit haar enige ondernemingsactiviteit betreft.

Dat er aan de zesmaands grens wel op consistente wijze doorslaggevende waarde wordt gehecht door de Nederlandse rechter blijkt echter uit meerdere uitspraken.<sup>38</sup> Zo vormde een drijvend werkschip, dat verankerd lag in de territoriale wateren van een bepaald land en dat gedurende vijf maanden aldaar werd ingezet ten behoeve van offshore werkzaamheden en na afloop van deze werkzaamheden weer het betreffende land verliet, volgens de Hoge Raad geen fysieke vaste inrichting vanwege de beperkte duur van de aanwezigheid aldaar.<sup>39</sup> Op dezelfde voet was een boorplatform dat telkens na enkele maanden werd verplaatst volgens het Hof Den Haag evenmin bestemd om enigszins duurzaam

ter plaatse te zijn en kon daarom naar het oordeel van het hof geen fysieke vaste inrichting vormen.<sup>40</sup>

Naast de vereiste minimumduur waarin de belastingplichtige de bedrijfsinrichting aanhoudt, eist de duurzaamheidstoets eveneens dat de bedrijfsinrichting wordt uitgeoefend vanuit een vaste locatie, hetgeen inhoudt dat er een verband moet zijn tussen de bedrijfsinrichting en een specifiek geografisch gebied (de fysieke duurzaamheidseis).

Hoewel een bedrijfsinrichting, zoals een kantoorpand of anderszins een onroerende zaak, doorgaans verbonden is met een specifieke geografische locatie wordt in de fiscale literatuur en jurisprudentie algemeen aangenomen dat de inrichting als zodanig verplaatsbaar mag zijn. Zo erkent de Nederlandse rechtspraak en het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag dat de aard van bepaalde bedrijfsactiviteiten vereist dat zij juist worden verricht op verschillende locaties. Hierbij valt met name te denken aan constructiewerkzaamheden, mijnactiviteiten in een grote mijn, of verkoopkramen op een markt.<sup>41</sup> In deze gevallen zullen de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige veelal op meerdere locaties binnen een groter geheel (het constructiegebied, de mijn, respectievelijk de marktruimte) worden verricht. In dergelijke situaties kan er enkel worden aangenomen dat er aan de vereiste fysieke duurzaamheidstoets wordt voldaan indien de bedrijfsinrichting zich in één bedrijfsterritoir bevindt. Hieraan wordt voldaan indien de activiteiten die door middel van de verplaatsbare bedrijfsinrichting worden uitgeoefend, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden en de aard van de activiteiten, binnen één commercieel en geografisch coherent geheel worden verricht.<sup>42</sup> Zo oordeelde de Hoge Raad reeds in 1954 dat verplaatsbare circustenten aan de vereiste fysieke duurzaamheidseis voldeden omdat zij geregeld dienden als middelpunt van het in Nederland (eenzelfde bedrijfsterritoir) uitgeoefende circusbedrijf. Commercieel behoorden de circustenten namelijk tot een en dezelfde bedrijfsactiviteit terwijl de circustenten geografisch bezien werden verplaatst binnen een en hetzelfde bedrijfsterritoir, zijnde Nederland.<sup>43</sup> Op basis van hetzelfde uitgangspunt oordeelde de Nederlandse rechter in een recentere uitspraak dat een zeilschip dat geregeld in de Griekse territoriale wateren (eenzelfde bedrijfsterritoir) als middelpunt van een onderneming werd gebruikt daardoor aan de nodige duurzaamheid voldeed.<sup>44</sup> Daarentegen is er geen sprake van een coherent geheel indien de belastingplichtige binnen een geografisch geheel verschillende contracten aan het uitvoeren is.

<sup>35</sup> Zie paragraaf 5 en paragraaf 6 van het OESO Commentaar op artikel 5 van het OESO Modelverdrag.

<sup>36</sup> Zie paragraaf 28 van het OESO Commentaar op artikel 5 van het OESO Modelverdrag.

<sup>37</sup> Vergelijk ook Hoge Raad, d.d. 15 januari 2016, rolnr. 14/03647, BNB 2016/114, rechtsoverweging 2.3.3.

<sup>38</sup> Zie bijvoorbeeld Hoge Raad, d.d. 19 juli 2019, rolnr. 17/05809, BNB 2019/164.

<sup>39</sup> Hoge Raad, d.d. 22 januari 1975, rolnr. 17.537, BNB 1975/66.

<sup>40</sup> Hof Den Haag, d.d. 10 september 1990, rolnr. 4287/87, BNB 1992/51.

<sup>41</sup> Zie paragraaf 23 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

<sup>42</sup> Zie paragraaf 22 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

<sup>43</sup> Hoge Raad, d.d. 13 oktober 1954, rolnr. 11.908, BNB 1954/336. Vergelijk in dit kader ook Hoge Raad d.d. 18 oktober 2019, rolnr. 18/05035, V-N 2019/51.11.

<sup>44</sup> Rechtbank Arnhem, d.d. 31 mei 2007, rolnr. AWB 06/3086, V-N 2007/51.12. Vergelijk in dit kader ook Hoge Raad, d.d. 20 december 2000, rolnr. 35.769, BNB 2001/87. Zie ook paragraaf 26 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

Hierbij kan worden gedacht aan de schilder die op meerdere locaties in één pand verschillende schilderprojecten aan het uitvoeren is ten behoeve van verschillende klanten.<sup>45</sup> Die commerciële coherentie komt echter wel terug wanneer diezelfde schilder op meerdere locaties binnen één pand een schilderproject uitvoert ten behoeve van één klant.<sup>46</sup> Ook de omgekeerde situatie kan zich voordoen, waarin er wel sprake is van een commerciële coherentie, maar niet van de vereiste geografische coherentie. Hierbij kan met name gedacht worden aan een belastingplichtige die op basis van één project op meerdere niet verbonden locaties activiteiten aan het verrichten is.<sup>47</sup>

(d) *De activiteitentoets*

De activiteitentoets vereist dat de onderneming van de belastingplichtige gedeeltelijk dan wel in zijn geheel wordt uitgeoefend door middel van de fysieke bedrijfsinrichting. Ook moeten deze activiteiten meer behelzen dan voorbereidende- of hulpwerkzaamheden ten behoeve van de onderneming van de belastingplichtige (zie paragraaf 4.3 hieronder).

Of de bedrijfsactiviteiten van een belastingplichtige door middel van de fysieke bedrijfsinrichting worden uitgeoefend moet per geval worden beoordeeld. Daarbij zijn de aard en omvang van de bedrijfsactiviteiten dirigerend. Volgens de OESO moet er echter wel een ruime betekenis worden toegeschreven aan de activiteitentoets. Zo voldoet een belastingplichtige volgens de OESO in ieder geval aan deze toets indien zij haar bedrijfsactiviteiten (geheel of gedeeltelijk) uitoefent op een bepaalde locatie die met dat doel ter beschikking staat aan de onderneming.<sup>48</sup> De OESO lijkt hierbij de nadruk te leggen op het feitelijke gebruik van de bedrijfsinrichting. In afwijking van deze ruime uitleg van de OESO heeft de Hoge Raad in het verleden strengere uitspraken gedaan over de interpretatie van de activiteitentoets. Het meest in het oog springende voorbeeld daarvan is het arrest van 15 juni 1955 ('Kunstogenarrest').<sup>49</sup> In casu verkocht een Duitse ondernemer medische kunstogen vanuit verschillende hotelkamers waarin hij verbleef. De Hoge Raad oordeelde dat de hotelkamers noch het hotel als zodanig specifiek waren ingericht en bestemd voor de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige (c.q. het verkopen van kunstogen). Hierdoor ontbrak het noodzakelijke verband tussen de bedrijfsactiviteiten en de bedrijfsinrichting, zodat er niet kon worden geoordeeld dat de bedrijfsactiviteiten door middel van de hotelkamers werden uitgeoefend.

In het Kunstogenarrest lijkt de Hoge Raad te suggereren dat bedrijfsactiviteiten pas dan 'door middel van' een bedrijfsinrichting worden uitgeoefend indien de bedrijfsinrichting voor dat specifieke doel ter beschikking staat aan de belastingplichtige en ook daadwerkelijk daarvoor in productie is gezet, oftewel dat er een zeer nauw verband bestaat tussen de bedrijfsactiviteiten en de bedrijfsinrichting (de zogenaamde 'functional integration' toets). Daarbij lijkt de nadruk dus gelegd te worden op de aard van de bedrijfsactiviteiten en de vraag of de bedrijfsinrichting daarbij passend is. Recentere jurisprudentie van de Hoge Raad<sup>50</sup> betuigt naar mijn mening echter, in overeenstemming met de OESO, dat dit uitgangspunt tot op zekere hoogte achterhaald is en dat het feitelijke gebruik van de bedrijfsinrichting alsnog leidend is om te beoordelen of er aan de activiteitentoets wordt voldaan. Bij deze ruime uitleg van de activiteitentoets verricht een belastingplichtige haar bedrijfsactiviteiten door middel van de bedrijfsinrichting als er een feitelijke verbondenheid bestaat tussen haar ondernemingsactiviteiten en deze bedrijfsinrichting. In de regel speelt de inrichting en de aard van de bedrijfsinrichting daarbij een beperkte rol. Van een feitelijke verbondenheid zal in ieder geval sprake zijn in de situatie waarin de bedrijfsinrichting als object van de ondernemingsactiviteiten is aangewend<sup>51</sup> en de situatie waarin de bedrijfsinrichting als hulpmiddel voor het verrichten van de ondernemingsactiviteiten is aangewend. In beide gevallen wordt de bedrijfsinrichting namelijk als 'operating asset' voor de bedrijfsactiviteiten aangewend. In zijn arrest van 24 maart 1976 bevestigt de Hoge Raad bijvoorbeeld dat wanneer er door een belastingplichtige tegelijkertijd op verschillende locaties bij elkaar in de buurt, binnen één jurisdictie, een onderneming wordt gedreven, de activiteiten tezamen beschouwd kunnen worden bij de beoordeling of de onderneming er door middel van een vaste bedrijfsinrichting in de betreffende jurisdictie wordt uitgeoefend. In casu verpakte een Nederlandse ondernemer bloembollen in een schuur van een Duitse boerderij, waar hij ook de administratie voerde. De bloembollen werden vervolgens op markten in verschillende Duitse gemeentes verkocht. De Hoge Raad oordeelde dat zowel de activiteiten in de Duitse schuur als de verkoopactiviteiten op de markten bepalend waren voor de vaststelling van de vaste inrichting. Daardoor vormden de marktplaatsen in de verschillende Duitse gemeentes tezamen met de schuur in de boerderij de plaats van de fysieke vaste inrichting.<sup>52</sup>

De vraag of een belastingplichtige haar eigen activiteiten verricht door middel van een bedrijfsinrichting doet zich ook veelvuldig voor indien haar activiteiten door middel

<sup>45</sup> Afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval kunnen de werkzaamheden eventueel als een temporele vaste inrichting in de zin van artikel 1, lid 8 LWB kwalificeren. Vergelijk in dit kader ook Hoge Raad, d.d. 4 februari 1970, rolnr. 16.305, BNB 1970/71 ("Lassersarrest").

<sup>46</sup> Zie paragraaf 24 en 25 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

<sup>47</sup> Zie paragraaf 25 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

<sup>48</sup> Zie paragraaf 20 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

<sup>49</sup> Hoge Raad, d.d. 15 juni 1955, rolnr. 12.369, BNB 1955/277.

<sup>50</sup> Hoge Raad, d.d. 24 maart 1976, rolnr. 17.182, BNB 1976/121.

<sup>51</sup> Denk hierbij bijvoorbeeld aan de door de OESO genoemde schilder die gedurende een bepaalde periode een bedrijfsinrichting moet schilderen.

<sup>52</sup> Hoge Raad, d.d. 24 maart 1976, rolnr. 17.182, BNB 1976/121. Zie in dit kader ook paragraaf 22 van het OESO Modelverdrag.

van een aannemer van werk/tussenpersoon worden verricht binnen die bedrijfsinrichting.<sup>53</sup> In deze situatie is de belastingplichtige mogelijk feitelijk niet of slechts beperkt betrokken bij het uitvoeren van de werkzaamheden, waardoor er strikt genomen niet aan de activiteitentoets wordt voldaan. Indien de tussenpersoon de activiteiten voor rekening en risico van de achterligger verricht, kan er in het kader van de feitelijke toets die ten grondslag ligt aan de aanwezigheid van een vaste inrichting naar mijn mening echter toch geconcludeerd worden dat deze activiteiten moeten worden toegerekend aan de achterligger.<sup>54</sup> In dat geval kan deze achterliggende belastingplichtige dus alsnog geacht worden haar bedrijfsactiviteiten door middel van de bedrijfsinrichting te verrichten, ook als zij zelf niet of een zeer beperkte fysieke aanwezigheid heeft. Om te concluderen dat deze bedrijfsinrichting in dit geval een vaste inrichting vormt voor deze achterligger moet dan uiteraard nog wel worden voldaan aan de terbeschikkingseis en de overige eisen om tot de grens van de vaste inrichting te komen (zie hierboven). Zo moeten de feiten en omstandigheden van het geval uitwijzen dat de opdrachtgever de facto de mogelijkheid heeft om de bedrijfsinrichting naar eigen inzicht te kunnen gebruiken en moet de betreffende bedrijfsinrichting 'vast' zijn. Voor wat betreft de toets of de opdrachtgever in deze situatie aan de terbeschikkingseis voldoet kan er naar mijn mening ook van worden uitgegaan dat de aanwezigheid en beschikkingmacht van de onderaannemer, die voor rekening en risico van de opdrachtgever de werkzaamheden door middel van de fysieke bedrijfsinrichting uitoefent, aan de opdrachtgever kan worden toegerekend.

Een andere relevante kwestie is in dit verband de vraag in hoeverre een verhuurd bedrijfsmiddel, zoals bijvoorbeeld onroerend goed, een snoepmachine of een gokautomaat, als zodanig een vaste inrichting kan vormen voor de verhuurder daarvan. Indien de activiteiten in deze situatie beperkt blijven tot de verhuur van dit bedrijfsmiddel, zal het betreffende bedrijfsmiddel in de regel niet als zodanig een fysieke vaste inrichting van de verhuurder vormen. Bij een dergelijke beperkte en passieve omvang van de

ondernemingsactiviteiten kan er namelijk niet worden geconcludeerd dat de verhuurder haar bedrijfsactiviteiten door middel van het verhuurde bedrijfsmiddel als zodanig verricht. Die conclusie blijft onveranderd indien de werknemers van de verhuurder onder het toezicht, de aanwijzingen en de verantwoordelijkheid van de huurder het bedrijfsmiddel bedient en/of voorziet van het noodzakelijke onderhoud.<sup>55</sup> Pas als de ondernemingsactiviteiten van de verhuurder meer omvatten dan slechts verhuur of leasing kan dit anders zijn. Te denken valt dan aan de situatie waarin de verhuurder, al dan niet door middel van haar werknemers, het bedrijfsmiddel verhuurt en tevens betrokken is bij de wijze waarop de huurder het bedrijfsmiddel in haar productieproces benut, dan wel dit verhuurde bedrijfsmiddel onder eigen verantwoordelijkheid, controle en toezicht exploiteert en voorziet van noodzakelijk onderhoud. In beide situaties kan worden aangenomen dat de ondernemingsactiviteiten van de verhuurder meer omvatten dan uitsluitend verhuuractiviteiten.<sup>56</sup>

### 4.3 Vrijstelling voor hulpwerkzaamheden

Volgens het OESO Commentaar wordt aan de fysieke bedrijfsinrichting niet de eis gesteld dat daar een productief karakter aan kan worden toegeschreven in het kader van het productieproces.<sup>57</sup> In oudere versies van het OESO Commentaar werd dit nog wel als harde eis gesteld. Deze stelling in het huidige OESO Commentaar lijkt te impliceren dat de activiteiten die door middel van de vaste bedrijfsinrichting worden uitgeoefend niet per se winstgevend moeten zijn.

In artikel 1, lid 10 LWB<sup>58</sup> worden activiteiten met, kort gezegd, een voorbereidend of ondersteunend karakter echter wel uitgesloten van het vaste inrichting begrip.<sup>59</sup> Het algemene voorschrift rondom dit soort werkzaamheden is dat deze vooraf aan een andere activiteit plaatsvinden, dan wel slechts ondersteunend zijn ten opzichte van andere activiteiten, die wel een essentieel en significant karakter dragen voor de onderneming.<sup>60</sup> Daardoor lijken de werkzaamheden die onder artikel 1, lid 10 LWB vallen dus in ieder geval niet

<sup>53</sup> Zie ook paragraaf 40 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

<sup>54</sup> Vergelijk ook Hoge Raad, d.d. 9 juli 1999, r.o.n.r. 33 812, BNB 1999/390.

<sup>55</sup> Zie ook paragraaf 36 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

<sup>56</sup> Zie ook de 4e volzin van paragraaf 36 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

<sup>57</sup> Zie paragraaf 7 van het OESO Commentaar.

<sup>58</sup> Vergelijk ook artikel 13 van het Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguittholling en winstverschuiving ("MLI") van de OESO.

<sup>59</sup> Het gaat hierbij om:

- (a) Het gebruik maken van inrichtingen uitsluitend voor opslag, uitstalling of aflevering van aan de onderneming toebehorende goederen of koopwaar;
- (b) Het aanhouden van een voorraad van aan de onderneming toebehorende goederen of koopwaar uitsluitend voor opslag, uitstalling of aflevering;

(c) Het aanhouden van een voorraad van een onderneming toebehorende goederen of koopwaar, uitsluitend voor bewerking of verwerking door een andere onderneming;

(d) Het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting, uitsluitend om voor de onderneming goederen of koopwaar aan te kopen of inlichtingen in te winnen;

(e) Het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting, uitsluitend om voor de onderneming enige andere werkzaamheid te verrichten;

(f) Het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting, uitsluitend voor een combinatie van de in de onderdelen (a) tot en met (e) genoemde werkzaamheden;

op voorwaarde dat die activiteit, of, in het geval van (f), het geheel van de activiteiten van de vaste inrichting, van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheden heeft.

<sup>60</sup> In artikel 1, lid 11 LWB wordt bepaald dat een samenhangende operationele activiteit die in meerdere kleine activiteiten is opgedeeld, met de reden om die activiteiten daardoor als hulpwerkzaamheden en/of werkzaamheden van ondersteunende aard te bestempelen, tezamen zal worden gezien voor de toepassing van artikel 1, lid 10 LWB (de anti-fragmentatiebepaling).



binnen de categorie van winst genererende kernactiviteiten te passen. De OESO onderbouwt deze stelling door te erkennen dat deze ondersteunende en voorbereidende werkzaamheden zodanig losstaan van de daadwerkelijke inkomsten genererende kernactiviteiten van de onderneming, dat het moeilijk is om daar enige winst aan toe te rekenen. Met name vanuit een praktisch oogpunt is er om deze reden voor gekozen om dergelijke activiteiten niet onder de reikwijdte van het vaste inrichting begrip te laten vallen.<sup>61</sup> Artikel 1, lid 10 LWB lijkt dus een ondergrens te bieden voor wanneer activiteiten die door middel van een bedrijfsinrichting worden verricht wel of niet een vaste inrichting kunnen vormen.

Uit de rechtspraak<sup>62</sup> en literatuur<sup>63</sup> blijkt dat het niet altijd makkelijk is om voorbereidende- of hulpwerkzaamheden te onderscheiden van de daadwerkelijke winst genererende activiteiten van de belastingplichtige. Om te bepalen of een activiteit in het kader van artikel 1, lid 10 LWB als voorbereidende- of hulpwerkzaamheid beschouwd moet worden, dient de doelstelling van het bedrijf in beschouwing te worden genomen. Derhalve moet in het kader van de aard en omvang van de onderneming van de belastingplichtige en aan de hand van alle overige relevante feiten en omstandigheden van het geval, zoals de globale kernactiviteiten van de groep in haar geheel, worden beoordeeld of de betreffende activiteiten, in de woorden van het OESO Commentaar, een 'essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole' kwalificeren.<sup>64</sup> Indien de doelstelling van de activiteiten die door middel van de fysieke bedrijfsinrichting worden verricht overeenkomt met de doelstelling van de onderneming als geheel, is er in ieder geval geen sprake van voorbereidende- of hulpwerkzaamheden. Evenmin is er sprake van voorbereidende- of hulpwerkzaamheden indien deze vooraf gaan aan, respectievelijk ondersteunend zijn voor, activiteiten die door een ander dan de belastingplichtige zelf worden verricht. Activiteiten die door middel van een fysieke bedrijfsinrichting worden verricht ten behoeve van een verbonden persoon of een derde partij zullen hierdoor in de regel niet onder de reikwijdte van artikel 1, lid 10 LWB vallen.<sup>65</sup>

Gelet op het voorgaande is de vraag of activiteiten van de belastingplichtige wel of niet binnen de reikwijdte van artikel 1, lid 10 LWB vallen, dus afhankelijk van het antwoord op de vraag of deze activiteiten slechts de 'core business' van de belastingplichtige ondersteunen of een meeromvattend belang hebben in het bedrijf. Van een meeromvattend belang zal in de regel sprake zijn indien de betreffende activiteiten voor de onderneming van de belastingplichtige economisch rendabel zijn indien zij op hun eigen merites worden beschouwd. Daarnaast zijn er

echter ook activiteiten die op hun eigen merites niet gauw economisch rendabel zijn, maar wel een kernfunctie binnen de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige vervullen. Daarbij valt te denken aan Research & Development activiteiten voor, bijvoorbeeld, farmaceutische bedrijven of technologiebedrijven. Ook hier kan worden aangenomen dat de R&D-activiteiten buiten de reikwijdte van artikel 1, lid 10 LWB vallen zover deze de innovatieve ontwikkeling van de bedrijfsactiviteiten onderstrepen. Naast de aard en omvang van de activiteiten kan de aard en omvang van het activum en het aantal werknemers die voor deze activiteiten worden aangewend een relevante factor zijn bij het beantwoorden van de vraag of activiteiten meer omvatten dan enkel ondersteuning van de kernactiviteiten van de belastingplichtige.<sup>66</sup>

## 5. Tussen-conclusie

In artikel 1C, lid 2 LWB wordt sinds 1 januari 2020 de eis gesteld dat ondernemingen die winst uit buitenlandse onderneming genieten een zodanige aanwezigheid alhier moeten aanhouden dat – ingeval deze activiteiten door een buitenlandse belastingplichtige zouden worden ondernomen – er sprake zou zijn van een vaste inrichting in Curaçao. De LWB kent verschillende soorten vaste inrichtingen. Daarbij valt met name te denken aan de fysieke vaste inrichting, de temporele vaste inrichting en de vaste vertegenwoordiger. In deze bijdrage heb ik met name gekeken naar wanneer een belastingplichtige geacht kan worden alhier een fysieke vaste inrichting aan te houden.

Er is er pas sprake van een fysieke vaste inrichting, indien de activiteiten van de vaste inrichting een bepaalde omvang hebben. Deze omvang houdt in ieder geval in dat er een fysieke bedrijfsinrichting moet worden aangehouden. De bedrijfsinrichting moet voor een bepaalde periode (doorgaans minimaal 6 maanden) worden aangehouden en moet verder, al dan niet vanuit een commercieel en geografisch geheel bezien, in Curaçao worden aangehouden. Verder moet de bedrijfsinrichting ter beschikking staan aan de belastingplichtige en feitelijk gebruikt worden binnen de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige. Doorgaans zal de bedrijfsinrichting aan de belastingplichtige ter beschikking staan als zij hier de facto over kan beschikken.

Voor de praktijk in Curaçao kan worden geconcludeerd dat een kantoor dat aan de belastingplichtige ter beschikking staat en door hem wordt gebruikt hier over het algemeen

<sup>61</sup> Zie ook paragraaf 58 t/m 60 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

<sup>62</sup> Zie ook Hoge Raad d.d. 19 juli 2019, rolnr. 17/05809, BNB 2019/164.

<sup>63</sup> Zie ook Maryte Somare, Laura Turcan en Alexander Zeiler, 'Case Studies on Construction Permanent Establishments and Related Taxation Issues', Bulletin for International Taxation, 2014, No. 4/5, p. 226-228.

<sup>64</sup> Zie ook paragraaf 59 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag en Hoge Raad, d.d. 9 augustus 2002, rolnr. 36 261, BNB 2002/344.

<sup>65</sup> Zie paragraaf 61 van het OESO Commentaar.

<sup>66</sup> Vergelijk ook paragraaf 60 van het OESO Commentaar op artikel 5 OESO Modelverdrag.

aan zal voldoen. Zoals we hierboven hebben gezien kunnen de omstandigheden verder ook zodanig zijn dat een thuishoofd hieraan voldoet. Om tot een fysieke vaste inrichting te komen moeten dan wel bedrijfsactiviteiten door middel van de bedrijfsinrichting worden verricht en dienen deze activiteiten, op grond van artikel 1, lid 10 LWB, ten slotte meer behelzen dan voorbereidende- of hulpwerkzaamheden. Artikel 1, lid 10 LWB lijkt daarmee de ondergrens te bieden voor wanneer activiteiten wel of niet een vaste inrichting kunnen vormen.

Of de bedrijfsinrichting van een trustkantoor als een fysieke vaste inrichting van haar klanten kan worden aangemerkt is een interessante vraag die naar feiten en omstandigheden moet worden beoordeeld. We moeten hiervoor de bovenstaande vereisten toepassen: de belangrijkste voorwaarde daarbij is of aan de belastingplichtige een fysieke bedrijfsinrichting ter beschikking staat die door de belastingplichtige voor de uitoefening van haar activiteiten wordt gebruikt. In BNB 2002/320 beslist de Hoge Raad dat het hof "bij de inhoudelijke beoordeling van het geschil met juistheid heeft vooropgesteld dat, nu het hier een fiscale eenheid betreft, na de verplaatsing van de zetel van de B.V. naar de Nederlandse Antillen belanghebbende geacht moet worden haar onderneming mede te drijven met behulp van een vaste inrichting op de Nederlandse Antillen." Of deze vaststelling berust op de aanwezigheid van een fysieke vaste inrichting, vertegenwoordiging of anderszins<sup>67</sup> is onduidelijk. Doorgaans zullen de werknemers van een trustkantoor in de hoedanigheid van trustwerknemers ten behoeve van trustklanten optreden vanuit een bedrijfsinrichting die het trustbedrijf ter beschikking staat. Ditzelfde uitgangspunt geldt naar mijn mening eveneens indien de trustwerknemer op persoonlijke titel namens het trustbedrijf als (lokaal) bestuurslid van de trustklant wordt benoemd.<sup>68</sup> Of daarmee een fysieke bedrijfsinrichting tot de beschikking van de belastingplichtige komt is een voor de praktijk belangrijke vraag. Als deze vraag al positief dient te worden beoordeeld moet vervolgens nog worden bekeken of de activiteiten die in deze fysieke bedrijfsinrichting worden verricht uitstijgen boven de hulp en ondersteunende activiteiten genoemd in artikel 1, lid 10 LWB.

In een volgende bijdrage zal worden ingegaan op de temporele vaste inrichting en vertegenwoordiging. Daar zal ook worden onderzocht of de activiteiten van het trustkantoor mogelijk als vertegenwoordiging kunnen worden aangemerkt en welk type vertegenwoordiging (afhankelijk of onafhankelijk) het dan betreft.

<sup>67</sup> In het bovenstaande is al opgemerkt dat in BNB 1976/33 en BNB 2000/159 is bepaald dat leiding zonder fysieke locatie niet als vaste inrichting kwalificeert. In BNB 1983/103 wordt, op basis van de tekst van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en Zwitserland de zetel (siege réelle) aangemerkt als een vaste inrichting. In BNB 2003/137 gaat de Hoge Raad niet in op de, overigens niet gesubstantieerde, rechtsoverweging van het hof 's-Hertogenbosch dat trustactiviteiten geen aanleiding geven een vaste

inrichting aan te nemen, en in V-N 2005/32.13 evenmin op de, eveneens niet gesubstantieerde, rechtsoverweging van het hof Arnhem dat de trust activiteiten wel aanleiding geven tot het in aanmerking nemen van een vaste inrichting.

<sup>68</sup> Vergelijk in dit kader ook artikel 3 lid 2 onder a van de Landsverordening op de Loonbelasting 1976 en paragraaf 8.11 van het OESO Commentaar op artikel 15 OESO Modelverdrag.

## COLOFON

Het CFN • Caribisch Fiscaal Nieuwsblad (hierna: "het CFN") is een uitgave van de Stichting Instituut voor Caribisch Belastingrecht (hierna: "het ICB").

Het CFN is een onafhankelijk digitaal vakblad voor Caribisch Belastingrecht en voor de Caribische belastingpraktijk.

Aanbevolen citeerwijze: "Caribisch Fiscaal Nieuwsblad", "CFN" of "CFN • Caribisch Fiscaal Nieuwsblad".

ISSN: 2543-1986

## Adres- en contactgegevens van het ICB

Holendrechteweg 21B,  
1191 KT Ouderkerk aan de Amstel  
Nederland  
tel.: +31 6 577 377 35  
email: [info@icb-instituut.com](mailto:info@icb-instituut.com)  
website: [www.icb-instituut.com](http://www.icb-instituut.com)

## Redactie van het CFN

Mr. P.B. van Agtmaal, fiscaal-jurist  
Email: [cfn@icb-instituut.com](mailto:cfn@icb-instituut.com)

## Rubriek 'Beschouwingen'

Het CFN biedt de rubriek 'Beschouwingen' de gelegenheid aan auteurs om theoretische of praktijkgerichte doch inhoudelijke wetenschappelijke, beschouwende, verdiepende of opinierende fiscaal-juridische artikelen te publiceren over onderwerpen binnen het vakgebied van het nationale en internationale Caribische belastingrecht (zoals dit vakgebied door het ICB is gedefinieerd), over onderwerpen die betrekking hebben op de Caribische belastingpraktijk alsmede over andere juridische onderwerpen die een evident raakvlak hebben met het Caribische belastingrecht of de Caribische belastingpraktijk, mits in overwegende mate verwacht mag worden dat deze artikelen de doelgroep van het CFN aanspreken en mits deze voldoen aan het geldende publicatiebeleid en de geldende technische instructies met betrekking tot het plaatsen van artikelen in het CFN - het een en ander naar het volledig discretionaire oordeel van de redactie van het CFN. De redactie van het CFN behoudt zich te allen tijde het recht voor aan auteurs instructies te geven ten aanzien van voor publicatie aangeboden artikelen dan wel aangeboden artikelen voor publicatie te weigeren.

## CAVEAT

Het ICB en (de redactie van) het CFN zijn niet verantwoordelijk voor de inhoud van een artikel in de rubriek Beschouwingen. De inhoud van een artikel in de rubriek Beschouwingen – waaronder begrepen, doch niet uitsluitend, opinies, meningen, visies, oordelen, overwegingen, beschouwingen, interpretaties, feitenomschrijvingen, samenvattingen, essenties e.d. en andere verstrekte informatie – valt onder de verantwoordelijkheid van de betreffende auteur(s) van het artikel en is voor rekening van de auteur(s) zelf.

De in het artikel door de auteur geuite (al dan niet juridische) opinies, meningen, visies, oordelen, overwegingen, beschouwingen, interpretaties e.d. reflecteren derhalve niet, althans niet per definitie, opinies, meningen, visies, oordelen, overwegingen, beschouwingen of interpretaties van (de redactie van) het CFN of van het ICB of van welke aan het CFN of het ICB verbonden persoon dan ook. Artikelen in de rubriek Beschouwingen beogen in geen geval een (al dan niet juridische) opinie, mening, visie, oordeel, overweging, beschouwing of interpretatie weer te geven van (de redactie van) het CFN, het ICB of van enige medewerker van het CFN of het ICB dan ook over (een deel van) wet- of regelgeving, een algemene of concrete (juridische) zaak of procedure, een rechterlijke uitspraak of de juridische positie van een (rechts)persoon.

Het CFN en het ICB pretenderen niet en garanderen niet dat artikelen in de rubriek Beschouwingen en de daarin door de auteur verstrekte feitenomschrijvingen, aspecten, onderdelen, samenvattingen, essenties en andere verstrekte informatie alle (al dan niet juridische en al dan niet relevante) aspecten, onderdelen, essenties en nuances van de betreffende informatie en documentatie, van de daarin beschreven feiten, zaken, gevallen of procedures of van de daarin opgenomen rechterlijke oordelen, wet- en regelgeving of andersoortige informatie of documentatie, uitputtend en accuraat weergeven. Het ICB en (de redactie van) het CFN kunnen niet instaan voor de afwezigheid van fouten in de artikelen of voor de volledigheid van de artikelen. Het ICB, (de redactie van) het CFN of enige medewerker van het CFN of het ICB zijn, voor zover maximaal is toegestaan op grond van toepasselijk recht, niet voor dergelijke fouten of eventuele onvolledigheden aansprakelijk.

Het ICB en (de redactie van) het CFN aanvaarden dan ook onder geen enkele voorwaarde aansprakelijkheid voor eventuele gevolgschade in welke vorm dan ook, die publicatie van een artikel in het CFN of de daarin geuite opinies, meningen, visies, oordelen, overwegingen, beschouwingen en/of interpretaties en/of van de daarin verstrekte informatie, documentatie, of delen daarvan, tot gevolg heeft.