

17. V + L = PE? In hoeverre kan een schip een vaste inrichting vormen?

MR. DR. R.A. BOSMAN, PROF. DR. A.J.A. STEVENS, MR. DRS. C.W.M.M. VERKOIJEN

Dit artikel gaat in op de vraag onder welke omstandigheden een schip een vaste inrichting kan vormen. Op het eerste gezicht lijkt een schip moeilijk een vaste inrichting te kunnen vormen, omdat het bij een schip juist gaat om een mobiel bedrijfsmiddel bij uitstek. In de Nederlandse en internationale jurisprudentie wordt toch onder bepaalde omstandigheden aangenomen dat ook bij een schip sprake kan zijn van een vaste inrichting. Welke omstandigheden daarbij relevant zijn, wordt nader onderzocht in dit artikel.

1. Inleiding

Dit artikel gaat in op de vraag onder welke omstandigheden een schip een vaste inrichting kan vormen. Op het eerste gezicht lijkt een schip moeilijk een vaste inrichting te kunnen vormen, omdat het bij een schip juist gaat om een mobiel bedrijfsmiddel bij uitstek. In de Nederlandse en internationale jurisprudentie wordt toch onder bepaalde omstandigheden aangenomen dat ook bij een schip sprake kan zijn van een vaste inrichting. Welke omstandigheden daarbij relevant zijn, wordt nader onderzocht in dit artikel. In paragraaf 2 wordt eerst ingegaan op de wettelijke systematiek en de definities van vaste inrichting (hierna ook: VI) van de Nederlandse heffingswetten. Wij beperken ons daarbij tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting en concentreren ons op zeeschepen die ondernemingsmatig worden gebruikt. In paragraaf 3 wordt vervolgens de Nederlandse jurisprudentie besproken. Omdat Nederland bij de onderhandeling van belastingverdragen het OESO-Modelverdrag tot uitgangspunt neemt, wordt in paragraaf 4 vervolgens de VI-definitie in het OESO-Modelverdrag en OESO-commentaar besproken, evenals de jurisprudentie die in andere landen is verschenen omtrent dit vraagstuk.² In paragraaf 5 gaan wij in op de vraag in hoeverre het (ver) charteren van een schip een VI kan opleveren. Het geheel wordt in paragraaf 6 afgesloten met een aantal conclusies.

1 Vessel + Location = Permanent Establishment?

2 Verwijzingen naar paragraafnummers van het OESO-commentaar betreffen de nummering van de 2017-versie van het OESO-commentaar. Waar wij verwijzen naar eerdere versies, is dit expliciet aangegeven. De toepassing van art. 8 OESO-Modelverdrag inzake internationaal vervoer onder andere door scheepvaartondernemingen blijft in dit artikel buiten beschouwing.

2. Wettelijke systematiek en definitie – Nederland

2.1 Inleiding

Ten aanzien van de wettelijke systematiek kan onderscheiden worden tussen de situatie dat een buitenlandse reder c.q. scheepseigenaar actief is binnen Nederlands grondgebied (*inbound*) en de omgekeerde situatie dat een Nederlandse reder c.q. scheepseigenaar actief is binnen het grondgebied van een andere staat (*outbound*). Bij de eerstgenoemde situatie gaat het met name om de buitenlandse belastingplicht, terwijl het bij de laatstgenoemde situatie gaat om de voorkoming van dubbele belasting. In beide gevallen heeft het VI-begrip een drempelfunctie: de drempel waarbij buitenlandse belastingplicht ontstaat of recht op voorkoming van dubbele belasting.

2.2 Definitie VI bij buitenlandse belastingplicht

Bij de buitenlandse belastingplicht valt op dat er – zowel in de inkomsten- als in de vennootschapsbelasting – momenteel geen wettelijke definitie van het VI-begrip is opgenomen. Zowel art. 7.2, lid 2, onderdeel a, Wet IB 2001, als art. 17, lid 3, onderdeel a, Wet VPB 1969 bestempelt tot Nederlandse onderneming de onderneming die, of het gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland. In het kader van de Nederlandse ratificatie van het Multilaterale Instrument ('MLI') is overigens aangekondigd dat Nederland mogelijk een VI-definitie in de buitenlandse belastingplicht gaat invoeren.³ Uit de jurisprudentie⁴ kan worden afgeleid dat bij de invulling van het VI-begrip in de buitenlandse belastingplicht de Hoge Raad snel geneigd is te kijken naar de OESO-definitie van

3 Kamerstukken II, 2017-2018, 34 853 (R2096), nr. 6, p. 34.

4 Zie voor een overzicht van de jurisprudentie P.G.H. Albert, *Vaste inrichting*, FED Fiscale Brochures, Kluwer (Deventer, 1994), par. 6.2.

art. 5 OESO-Modelverdrag (en het bijbehorende OESO-commentaar). Op grond van art. 5, lid 1, OESO-Modelverdrag zijn voor een VI de volgende elementen vereist:⁵

- Er dient een ‘place of business’ aanwezig te zijn, dat wil zeggen een fysieke locatie (‘place of business test’).
- De ‘place of business’ dient ‘fixed’ te zijn, dat wil zeggen het moet een specifieke locatie betreffen (‘location test’) met een bepaalde mate van duurzaamheid (‘duration test’).
- De onderneming dient *door middel van* deze ‘place of business’ uitgeoefend te worden, hetgeen normaliter betekent dat werknemers de onderneming drijven op de locatie van de bedrijfsinrichting. Dit aspect houdt tevens in dat de locatie aan de onderneming ter beschikking staat (‘at the disposal test’).

Het OESO VI-begrip wordt verder ingevuld met behulp van de ‘fictie’ van art. 5, lid 3, OESO-Modelverdrag, die bepaalt dat de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden – in afwijking van de hoofdregel van art. 5, lid 1, OESO-Modelverdrag – slechts een VI vormt indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt (waarbij staten in hun verdragen van deze termijn kunnen afwijken). Een dergelijke VI duiden wij hierna aan als ‘project-VI’. Het is de vraag of de project-VI van art. 5, lid 3, OESO-Modelverdrag (bouw-, constructie- en installatiewerkzaamheden) wel in het Nederlandse nationaalrechtelijke VI-begrip kan worden ‘gelezen’.⁶ Dit vraagstuk is met name relevant indien er dergelijke werkzaamheden worden verricht met schepen en deze werkzaamheden niet onder de dertigdagenregeling (‘werkzaamheden buitengaats’) kwalificeren. Als voorbeeld kan worden gedacht aan een buitenlandse baggeraar die op Nederlandse binnenwateren een baggerproject uitvoert.

Het VI-begrip in de inkomsten- en vennootschapsbelasting kent zowel een inperking als een uitbreiding die met name ook voor buitenlandse rederijen relevant kunnen zijn. Voor rederijen die zich bezighouden met internationaal vervoer geldt een vrijstelling,⁷ tenzij de leiding van de onderneming in Nederland is gevestigd (art. 7.3 Wet IB 2001 en art. 19 Wet VPB 1969). Zowel in de inkomsten- als vennootschapsbelasting geldt als internationaal vervoer (‘vervoer in het internationale verkeer’) het vervoer te water (of door de lucht) van personen en zaken tussen plaatsen buiten Nederland en plaatsen in Nederland, dan wel tussen plaatsen buiten Nederland onderling. In de vennootschapsbelasting geldt de vrijstelling slechts op basis van wederkerigheid. Werkzaamheden buitengaats worden bij fictie (uitbreiding derhalve) aangemerkt als Nederlandse onderneming, indien deze werkzaamheden gedurende een aaneengesloten periode van ten minste dertig dagen plaatsvinden (art. 7.4 Wet

IB 2001 en art. 17a, onderdeel e en f, Wet VPB 1969). Werkzaamheden buitengaats worden zowel in de inkomsten- als de vennootschapsbelasting gedefinieerd als werkzaamheden die in, op of boven het Noordzeewinningsgebied worden verricht. Het Noordzeewinningsgebied bestaat uit de territoriale zee van Nederland alsmede het buiten de territoriale zee onder de Noordzee gelegen deel van de zeebodem en de ondergrond daarvan, voor zover het Koninkrijk der Nederlanden daar op grond van het internationale recht jurisdictie mag uitoefenen op het gebied van de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen.⁸ Het begrip ‘werkzaamheden’ is volgens de parlementaire behandeling⁹ bewust niet verder uitgewerkt, zodat de werking zo ruim mogelijk zou zijn. Het lijkt voor de hand te liggen dat in eerste instantie alle offshore-activiteiten, inclusief activiteiten verricht door offshore serviceschepen (zoals kraanschepen, kabelleggers, onderhoudschepen) onder het begrip ‘werkzaamheden’ vallen. Vanwege de ruime werking lijken ook transport-¹⁰ en standby-werkzaamheden (bijvoorbeeld door *chase & guard vessels* of *fire fighting vessels*) verricht met zeeschepen onder het begrip ‘werkzaamheden’ te vallen, zodat bij overschrijding van de dertigdagen grens een fictieve VI¹¹ wordt geconstateerd. Onduidelijk is of ook *bareboat* verchartering van een schip gezien kan worden als werkzaamheid (zie voor een uitleg van het begrip *bareboat charter* par. 5.1 hierna). Mogelijk valt ook een dergelijke verhuur van een (offshoreservice)schip onder het ruime begrip ‘werkzaamheid’, maar deze werkzaamheid zal dan veelal niet binnen het Noordzeewinningsgebied plaatsvinden, indien de verhuurder buiten Nederland is gevestigd.¹²

2.3 Definitie VI bij voorkoming van dubbele belasting

Bij het voorkomen van dubbele belasting dient een onderscheid te worden gemaakt tussen activiteiten in verdragslanden en activiteiten in niet-verdragslanden. Bij het sluiten van belastingverdragen volgt Nederland in hoge mate het

5 Par. 1 en 2 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

6 Ditzelfde geldt voor de uitzondering voor ondersteunende en hulpwerkzaamheden van art. 5, lid 4, OESO-Modelverdrag (al zal deze bepaling voor schepen vaak minder relevant zijn).

7 Technisch is de vrijstelling uitgewerkt als een inperking van het begrip ‘binnenlandse onderneming’ (‘Niet als het drijven van een binnenlandse onderneming wordt aangemerkt’).

8 Een uitgebreide bespreking van het begrip ‘werkzaamheden buitengaats’ valt buiten het kader van dit artikel. Als gevolg van de invoering van de Rijkswet instelling exclusieve economische zone is de reikwijdte van dit begrip aanzienlijk uitgebreid, zodat Nederland de mogelijkheid heeft om ook te heffen over andere activiteiten dan winningsactiviteiten met betrekking tot de zeebodem en de ondergrond daarvan. Voor een discussie over de (territoriale) reikwijdte van het begrip ‘werkzaamheden buitengaats’ kan worden verwezen naar R.H.M. Nouwen, ‘Geologische, geografische, functionele en objectieve afbakening van de fiscale jurisdictie bij werkzaamheden buitengaats’, *WFR* 2015/258.

9 Zie onder andere het Voorlopig Verslag bij het wetsvoorstel ‘Uitbreiding van de fiscale jurisdictie tot het Nederlandse deel van het continentaal plat alsmede nadere omschrijving van het begrip vaste inrichting’, Kamerstukken II, 1988-1989, 20 603, nr. 5, p. 9-10.

10 In het geval dat er sprake is van ‘internationaal vervoer’ zal de fictieve vaste inrichting overruled worden door de vrijstelling van art. 7.3 Wet IB 2001 en art. 19 Wet VPB 1969.

11 Ook in deze situatie is de fictie uitgewerkt als een uitbreiding van het begrip ‘binnenlandse onderneming’.

12 Ook al heeft de buitenlandse verhuurder geen fictieve vaste inrichting op grond van de dertigdagenregeling dan is het uiteraard niet uitgesloten dat de buitenlandse reder die het schip inhuurt mogelijk wel een dergelijke fictieve vaste inrichting verkrijgt, indien hij langer dan dertig dagen kwalificerende werkzaamheden verricht binnen het Noordzeewinningsgebied.

OESO-Modelverdrag,¹³ zodat voor het VI-vraagstuk kan worden verwezen naar paragraaf 4 hierna. De voorkoming van dubbele belasting bij niet-verdragslanden is voor natuurlijke personen geregeld in het BvdB 2001 en voor lichamen deels in art. 15e Wet VPB 1969 (objectvrijstelling) en voor het overige ook in het BvdB 2001. Als gevolg van de invoering van de objectvrijstelling met ingang van 1 januari 2012 zijn ook de VI-definities in art. 2 BvdB 2001 en art. 15f Wet VPB 1969 aangepast c.q. ingevoerd. Deze VI-definities komen in hoge mate overeen met de definitie van art. 5 OESO-Modelverdrag ten tijde van invoering van deze wettelijke bepalingen. Uit de parlementaire toelichting¹⁴ kan worden afgeleid dat de besluit- c.q. wetgever bedoeld heeft de toelichting op art. 5 OESO-Modelverdrag zoals opgenomen in het OESO-commentaar ook van toepassing te laten zijn op deze beide VI-definities. Onder een ‘vaste inrichting’ wordt in deze beide bepalingen verstaan ‘een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend’. Deze definitie komt overeen met de fysieke vaste inrichting van art. 5, lid 1, OESO-Modelverdrag, zodat de (cumulatieve) voorwaarden die het OESO-commentaar noemt¹⁵ (‘place of business test’, ‘location test’, ‘duration test’ en ‘at the disposal test’) ook hier kunnen worden toegepast. Voor de uitleg van deze voorwaarden ten aanzien van de inzet van schepen wordt verwezen naar paragraaf 4 hierna. Ook is een project-VI opgenomen die overeenkomt met art. 5, lid 3, OESO-Modelverdrag, zij het dat hiervoor geen apart lid is opgenomen maar als onderdeel van de hoofddefinitie van art. 2, lid 1, BvdB 2001 c.q. art. 15f Wet VPB 1969: ‘De plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden is slechts dan een vaste inrichting indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt.’ Op grond van de voornoemde parlementaire toelichting kan bij de uitleg van de project-VI ook naar het OESO-commentaar op art. 5, lid 3, OESO-Modelverdrag worden verwezen (zie hierna onder paragraaf 4). Is de VI-definitie van art. 2 BvdB 2001 en art. 15f Wet VPB 1969 bijna woordelijk gelijk, belangrijk verschil bij het toepassen van de voorkomingsregels tussen het BvdB¹⁶ en de objectvrijstelling¹⁷ is uiteraard dat bij het BvdB alleen vrijstelling wordt verleend indien aan het onderworpenheidsvereiste wordt voldaan. Bij de toepassing van de objectvrijstelling geldt het onderworpenheidsvereiste alleen in het geval van inkomen uit de exploitatie van schepen (of luchtvaartuigen) in het internationale verkeer (art. 15e, lid 5, Wet VPB 1969). Zowel het BvdB¹⁸ als de objectvrijstelling¹⁹ kent een

dertigdagenregeling die woordelijk overeenkomt met deze regeling in de buitenlandse inkomsten- en vennootschapsbelastingplicht. In zoverre is de regeling spiegelbeeldig met de regeling van de buitenlandse belastingplicht.

3. Nederlandse jurisprudentie

3.1 Algemeen

Ten aanzien van de invulling van het VI-begrip in de Nederlandse jurisprudentie kan onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds inbound- en outbound-situaties (zie par. 2.1) en anderzijds tussen verdrags- en niet-verdragsituaties.

Voor zover wij hebben kunnen nagaan, zien alle uitspraken die zijn gedaan door Nederlandse rechters ten aanzien van schepen op outbound-situaties. Veelal ging het in die zaken om het al dan niet terecht claimen van voorkoming van dubbele belasting door een binnenlands belastingplichtige. De vraag of bepaalde activiteiten van buitenlandse reders in Nederland al dan niet terecht leidden tot buitenlandse belastingplicht omdat het schip een Nederlandse VI (daaronder begrepen een fictieve VI op grond van de dertigdagenregeling) vormde is, voor zover wij hebben kunnen nagaan, nog niet aan bod gekomen in de Nederlandse rechtspraak. De outbound-situaties die in de Nederlandse jurisprudentie met betrekking tot schepen aan bod zijn gekomen betroffen zowel verdragsituaties als niet-verdragsituaties. Uit de jurisprudentie blijkt dat in beide gevallen het OESO-Modelverdrag en het OESO-commentaar relevant werden geacht.²⁰

De (cumulatieve) voorwaarden waaraan volgens het OESO-commentaar voldaan moet zijn om een VI te constateren, te weten de ‘place of business test’, de ‘location test’, de ‘duration test’ en de ‘at the disposal test’, zijn ook te herkennen in de tot dusver gewezen Nederlandse jurisprudentie die onzes inziens relevant is voor de beantwoording van de onderzoeksvraag of en, zo ja, onder welke omstandigheden een schip een VI kan vormen. Hierna zullen wij per afzonderlijke voorwaarde nader ingaan op deze relevante jurisprudentie.

3.2 De ‘place of business test’

In de Nederlandse jurisprudentie is, voor zover wij hebben kunnen nagaan, niet expliciet opgemerkt dat een schip een ‘place of business’ kan vormen. Dat een schip een ‘place of business’ kan vormen is wel indirect af te leiden uit de Nederlandse jurisprudentie, onder andere uit het Engelse Viskotter-arrest.²¹ Dat arrest betrof een in Nederland wonende belastingplichtige die in het betreffende jaar als deelvisser werkzaam was op een onder Britse vlag varende viskotter buiten de Britse territoriale wateren, maar wel binnen de (visserij)jurisdictie die exclusief toekomt aan het Verenigd Koninkrijk. Deze deelvisser betoogde onder meer dat hij recht had op voorkoming van dubbele belas-

13 Zie het Voorwoord en par. 1.3.3 van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (NFV 2011), Kamerstukken II, 2010-2011, 25 087, nr. 7, *NTR* 2011/467, V-N 2011/12.4.

14 Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 3, p. 97.

15 Par. 1 en 2 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

16 Zie art. 9, lid 1, onderdeel a, en laatste gedeelte van de volzin, BvdB 2001 voor de buitenlandse onderneming.

17 Zie art. 15e, lid 2, onderdeel b, ten eerste, Wet VPB 1969 voor de buitenlandse onderneming.

18 Art. 9, lid 2, BvdB 2001.

19 Art. 15e, lid 3, Wet VPB 1969.

20 Zie par. 4 hierna.

21 HR 20 december 2000, nr. 35.769, *NTR* 2002/351, *BNB* 2001/87 (Engelse Viskotter-arrest).

ting omdat het schip voor hem een VI vormde. De Hoge Raad verwierp dit betoog omdat het schip geen duurzame band had met het territoir van het Verenigd Koninkrijk als omschreven in het belastingverdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk. Dit omdat de activiteiten plaatsvonden buiten de territoriale wateren van het Verenigd Koninkrijk.

Ook uit de hierna aan te halen jurisprudentie kan worden afgeleid dat een schip een 'place of business' kan vormen aangezien in die jurisprudentie getoetst wordt aan de 'location test' en/of 'duration test'. Zou een schip geen 'place of business' kunnen zijn, dan was het overbodig geweest om aan deze twee aanvullende voorwaarden te toetsen.

3.3 De 'location test'

Dat een verplaatsbare inrichting ook een 'vaste' inrichting kan vormen is reeds bepaald in het Circustenten-arrest.²² In dat arrest bepaalde de Hoge Raad dat een complex verplaatsbare circustenten een VI voor de loonbelasting vormde voor een Duitse werkgever omdat zij geregeld dienden als middelpunt van het in Nederland uitgeoefende bedrijf.

In lijn met het Circustenten-arrest volgt uit de gewezen rechtspraak met betrekking tot schepen dat het mobiele karakter van een schip er eveneens niet aan in de weg staat om als VI te kunnen kwalificeren. Zo oordeelde de Hoge Raad²³ dat een in Nederland wonende deelvisser die werkzaam was aan boord van een onder Engelse vlag varende viskotter die toebehoorde aan een in Engeland gevestigde vennootschap recht had op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting omdat deze viskotter voor de deelvisser een VI vormde. Ook Rechtbank Arnhem²⁴ oordeelde, onder verwijzing naar het Circustenten-arrest, dat een zeiljacht dat duurzaam in Griekenland geregeld als middelpunt van een onderneming werd gebruikt een VI vormde.

Een schip dat op zichzelf gezien geen VI vormt, kan volgens de Hoge Raad onder omstandigheden tezamen met een in dezelfde jurisdictie gelegen andere inrichting wel een VI vormen.²⁵ In de onderliggende casus van dit Hoge Raad-arrest bestonden de werkzaamheden van een in Nederland gevestigde vennootschap uit het verzamelen en verstrekken van gegevens van hydrografische, topografische, geologische en grondmechanische aard ten behoeve van de voorbereiding van maritiem waterbouwkundige werken en van de winning van delfstoffen van de zeebodem. Daartoe gebruikte de vennootschap een schip uitgerust met sonië-apparatuur met behulp waarvan sonogrammen werden gemaakt van de zeebodem. Dit schip werd door belanghebbende ingezet in de territoriale wateren van een groot aantal ver uiteen liggende landen en hield in die wateren verblijf

zolang nodig was om het door belanghebbende uitgevoerde onderzoek van de zeebodem uit te voeren. Belanghebbende verrichtte onder andere werkzaamheden in Libië alwaar zij aan wal gebruik kon maken van een tekenruimte van een groepsvennootschap. Volgens de Hoge Raad had het hof terecht geoordeeld dat het schip en de tekenruimte afzonderlijk gezien niet kunnen worden aangemerkt als een vaste inrichting in de zin van het BvdB, maar was het hof ten onrechte voorbijgegaan aan de stelling van belanghebbende dat het schip en de tekenruimte tezamen gezien wel een VI vormen.²⁶

3.4 De 'duration test'

De 'place of business' dient een bepaalde mate van duurzaamheid te hebben, wil sprake kunnen zijn van een VI. In de Nederlandse jurisprudentie die tot dusver is geweest wordt geen minimumperiode genoemd gedurende welke er een 'place of business' dient te zijn om te voldoen aan de 'duration test'. Het OESO-commentaar noemt als vuistregel een periode van zes maanden, die veel OESO-lidstaten als ondergrens hanteren.²⁷ De zesmaandsperiode betreft een vastlegging van 'state practice' en geen harde grens.²⁸

Een drijvende constructiewerkplaats/werkschip dat verantwoord lag in de territoriale wateren van een bepaald land en dat gedurende vijf maanden werd ingezet ten behoeve van offshorewerkzaamheden en na afloop van deze werkzaamheden weer het betreffende land verliet vormde volgens de Hoge Raad geen VI als bedoeld in het BvdB. Ook kon belanghebbende in casu geen beroep doen op de uitbreiding van het VI-begrip tot werken waarvan de uitvoering langer duurt dan twaalf maanden.²⁹

Een boorplatform dat telkens na enkele maanden werd verplaatst was volgens Hof Den Haag³⁰ niet bestemd om enigszins duurzaam ter plaatse te zijn en kon daarom naar het oordeel van het hof geen VI vormen in de zin van het Verdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk.

Rechtbank Breda kende bij de uitleg van het VI-begrip in de belastingverdragen met Indonesië, India en Maleisië aanzienlijk gewicht toe aan de in het OESO-commentaar opgenomen vuistregel van zes maanden. De casus betrof een boorschip dat binnen een bepaald onderzoeks- en exploitatiegebied verplaatst werd. Volgens de rechtbank werd voldaan aan de 'location test', maar was een aanwezigheid van vier maanden niet lang genoeg om te voldoen aan de 'duration test'.³¹

22 HR 13 oktober 1954, nr. 11.908, *BNB* 1954/336 (Circustenten-arrest).

23 HR 2 oktober 1996, nr. 31.135, *BNB* 1996/358.

24 Rechtbank Arnhem 31 mei 2007, nr. 06/3086, *V-N* 2007/51.12.

25 Dit volgt uit HR 3 april 1974, nr. 17.259, *BNB* 1974/172.

26 In de (tweede) verwijzingsprocedure besliste Hof Den Bosch uiteindelijk dat de combinatie schip en tekenruimte te kort heeft gewerkt om als VI van belanghebbende te kunnen worden aangemerkt. Er werd derhalve niet voldaan aan de 'duration test' (zie par. 3.4 hierna). De duur van de betreffende werkzaamheden was ongeveer vijf weken. Hof Den Bosch 31 december 1976, nr. 717/1976, *BNB* 1977/227.

27 Par. 28 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

28 E. Reimer, 'Article 5. Permanent Establishment', in: E. Reimer, A. Rust (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 2015, p. 347, betoogt echter dat staten de periode van zes maanden veelal als mijlpaal zien, en kent daarmee een grotere betekenis toe aan deze termijn.

29 HR 22 januari 1975, nr. 17.537, *NTFR* 2013/1712, *BNB* 1975/66.

30 Hof Den Haag 10 september 1990, nr. 4287/87, *BNB* 1992/51.

31 Rechtbank Breda 25 mei 2009, nr. 09/563, *NTFR* 2010/1620, *V-N* 2009/37.8.

Met betrekking tot baggerwerkzaamheden in China overwoog Hof Leeuwarden³² dat wil sprake zijn van een VI in China in de zin van art. 5, lid 1 (fysieke VI) of lid 3 (project-VI) van het belastingverdrag met China, het project langer dan zes maanden moet hebben geduurd. Hof Leeuwarden haalt in zijn uitspraak overigens expliciet het commentaar bij art. 5 OESO-Modelverdrag (1992 versie) dat tot stand is gekomen na het sluiten van het oude belastingverdrag met China (1988) aan en merkt daarbij op geen goede redenen te zien om niet met dit commentaar rekening te houden, alhoewel dit commentaar tot stand is gekomen na het sluiten van het belastingverdrag met China. Verder overwoog het hof in deze uitspraak dat voor het aannemen van een VI vereist is ‘dat er sprake is van een duurzame band, in de vorm van een zekere permanente aanwezigheid, met het land in kwestie, waarbij aan een termijn van zes maanden kan worden gedacht’.

Het arrest van 15 januari 2016³³ betrof een in Nederland woonachtige zelfstandige duiker die eenmalig gedurende een periode van 89 dagen reparatiewerkzaamheden uitvoerde aan een schip (drijvende tankopslag) in de territoriale wateren van India. Het schip was gelegen op een vaste locatie in de territoriale wateren van India en belanghebbende verbleef gedurende de reparatiewerkzaamheden op het schip. Vooraf was geen vaste arbeidsperiode met de duiker afgesproken, hij zou de reparatiewerkzaamheden verrichten totdat het project voltooid was. In geschil was of belanghebbende recht had op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van de inkomsten die hij genoot uit de reparatiewerkzaamheden. In deze zaak stond de uitleg van het begrip ‘vast middelpunt’ zoals opgenomen in art. 14, lid 1, onderdeel a, Verdrag Nederland-India centraal. Volgens het hof was geen sprake van een vast middelpunt in India omdat de op projectbasis verrichte activiteiten gedurende 89 dagen eenmalig en op zichzelf staand waren. In cassatie nam de Hoge Raad het commentaar op art. 5 van zowel het OESO- als het VN-Modelverdrag tot uitgangspunt ter onderbouwing van zijn beslissing, gelet op de overeenkomstige functie van de begrippen ‘vast middelpunt’ en VI. Ten aanzien van het vereiste van een zekere duurzaamheid overwoog de Hoge Raad als volgt:³⁴

‘Blijkens het commentaar op artikel 5 van het OESO-modelverdrag en het commentaar op artikel 5 van het VN-modelverdrag geldt voor beide modelverdragen dat voor het bestaan van een vaste inrichting als bedoeld in het desbetreffende modelverdrag in elk geval een zekere duurzaamheid vereist is en dat het verrichten van activiteiten met een louter tijdelijk karakter op zich ontoereikend is om de aanwezigheid van een vaste inrichting te kunnen aannemen. Daarbij kan, naast de tijd die is gemoeid met het uitvoeren van de desbetreffende activiteiten, ook een rol spelen of deze activiteiten een eenmalig dan wel een terug-

kerend karakter hebben. Gezien de overeenkomst in functie van de begrippen “vast middelpunt” en “vaste inrichting” en mede gelet op het hiervoor in 2.3.1 en 2.3.2 geschetste kader van uitlegging van het Verdrag, ligt het in de rede voor het antwoord op de vraag welke mate van duurzaamheid is vereist voor het bestaan van een vast middelpunt in de zin van artikel 14, lid 1, letter a, van het Verdrag aan te sluiten bij de commentaren op de artikelen 5 van het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag. Daarbij is er geen goede grond aan te nemen dat van een vast middelpunt alleen sprake kan zijn bij een duur van de desbetreffende activiteiten van ten minste zes maanden.’

Hiermee bleef het oordeel van het hof, dat voor de duiker geen sprake was van een vast middelpunt in India, overeind. De Hoge Raad sluit echter niet uit dat onder omstandigheden sprake kan zijn van een VI bij activiteiten die korter dan zes maanden duren, bijvoorbeeld indien de activiteiten een terugkerend karakter hebben. Volgens de Hoge Raad is de zesmaandsperiode in elk geval geen harde grens voor het al dan niet constateren van een VI. Deze opvatting sluit aan bij de huidige zienswijze van het OESO-commentaar. In de 2017-update is door middel van een tweetal voorbeelden nog explicieter gemaakt dat de zesmaandsperiode een algemene richtlijn is en geen harde grens.³⁵ Het gaat hierbij om kortdurende maar periodiek terugkerende activiteiten, en activiteiten die op zichzelf korter duren dan zes maanden maar de enige ondernemingsactiviteit van de betreffende buitenlandse onderneming vormen. In beide gevallen kan volgens het OESO-commentaar sprake zijn van een VI, als uitzondering op de zesmaandstermijn.

3.5 De ‘at the disposal test’

In het hiervoor genoemde arrest van de Hoge Raad inzake de zelfstandige duiker die reparatiewerkzaamheden aan een schip verrichtte (15 januari 2016), was tussen partijen niet in geschil dat de tankopslag (het schip) een (fysiek) middelpunt voor de duiker vormde. Partijen gingen er derhalve zonder meer van uit dat het schip dat niet door de duiker gebruikt werd voor zijn werkzaamheden, maar waaraan hij juist werkzaamheden verrichtte, ook ter beschikking stond aan de duiker. Daarbij kan mogelijk een rol hebben gespeeld dat de duiker ook gedurende het project aan boord van het schip verbleef. In deze impliciete erkenning van het

32 Hof Arnhem-Leeuwarden 17 februari 2015, nr. 14/00359, 14/00360, 14/00388 en 14/00389, *NtFR* 2015/1109, *V-N* 2015/27.12.

33 HR 15 januari 2016, nr. 14/03647, *NtFR* 2016/671, *BNB* 2016/114.

34 R.o. 2.3.3.

35 Par. 29 en 30 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag. Het eerste voorbeeld betreft een onderneming die booractiviteiten in het poolgebied verricht. Vanwege de weersomstandigheden kunnen deze activiteiten slechts voor een periode van maximaal drie maanden per jaar worden verricht, waarbij de activiteiten naar verwachting gedurende vijf jaar zullen plaatsvinden. In dit geval wordt volgens het OESO-commentaar vanwege het terugkerende karakter van de activiteiten voldaan aan de ‘duration test’, ook al is de onderneming steeds korter dan zes maanden aaneengesloten ter plaatse. Dit voorbeeld lijkt te veronderstellen dat het terugkerende karakter voortvloeit uit externe, niet door de onderneming beïnvloedbare factoren. Het andere voorbeeld betreft een persoon die gedurende vier maanden een tijdelijk restaurant exploiteert in een andere staat, terwijl deze activiteit de enige ondernemingsactiviteit van deze persoon is. In dat geval wordt de activiteit geacht te voldoen aan de ‘duration test’, ook al duurt deze korter dan zes maanden.

feit dat de tankopslag ter beschikking stond aan de duiker, zien wij een parallel met de invulling van de ‘at the disposal test’ aan de hand van diverse voorbeelden in het OESO-commentaar. Zo kan voor een schilder die schilderwerkzaamheden verricht aan een kantoorpand, de locatie waar hij zijn activiteiten verricht voor hem een VI vormen.³⁶ Met betrekking tot een onderneming die een weg aanlegt, kan de locatie van de activiteiten (oftewel de weg zelf) volgens het OESO-commentaar een VI vormen.³⁷ Voor een persoon die onderhouds- of reparatiewerkzaamheden verricht aan een schip van een derde, zoals een (onder)aannemer, lijkt het schip dus in de visie van de Hoge Raad ter beschikking te staan in de zin van de ‘at the disposal test’. Indien de activiteiten voldoende duurzaam zijn, kunnen dergelijke activiteiten voor de aannemer derhalve een VI opleveren in de staat waar het schip zich bevindt. Voor een beschouwing van de ‘at the disposal test’ in geval van leasing van schepen verwijzen wij naar par. 5.1 hierna.

4. VI-definitie belastingverdragen en internationale jurisprudentie

4.1 Algemeen

De VI-definitie in de Nederlandse verdragen is in beginsel conform art. 5 OESO-Modelverdrag.³⁸ Nederland heeft geen voorbehouden gemaakt bij art. 5 OESO-Modelverdrag, noch opmerkingen ten aanzien van het commentaar bij deze bepaling. Een specifieke Nederlandse uitbreiding van het VI-begrip is te vinden in de zogenoemde offshore-bepaling die in een aantal Nederlandse verdragen is opgenomen (zie par. 4.4).

In het kader van de 2017-update van het OESO-Modelverdrag is het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag op diverse punten aangepast en uitgebreid. Een groot deel van de niet BEPS-gerelateerde wijzigingen vloeit voort uit de ‘discussion draft’ van de OESO over de interpretatie en toepassing van art. 5 OESO-Modelverdrag uit 2012.³⁹ De OESO gaat er in het algemeen van uit dat het commentaar een dynamisch karakter heeft, met uitzondering van

wijzigingen die zien op inhoudelijke aanpassingen van het OESO-Modelverdrag.⁴⁰ Wijzigingen in het OESO-commentaar kunnen volgens de OESO dus in beginsel worden gebruikt voor de uitleg van verdragen die dateren van vóór deze wijzigingen. De 2017-update vermeldt bovendien expliciet dat de (niet-BEPS-gerelateerde) wijzigingen van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag een verduidelijking betreffen, en dus tevens relevant zijn voor de uitleg van OESO-conforme verdragen die dateren van vóór de aanpassing van het commentaar.⁴¹

De Hoge Raad acht het OESO-commentaar ‘van grote betekenis’ voor de interpretatie van belastingverdragen die luiden conform het OESO-Modelverdrag.⁴² Dit is zeker het geval voor het OESO-commentaar zoals dat luidde ten tijde van het sluiten van het vigerende belastingverdrag.

Volgens de Hoge Raad kan een latere versie van het OESO-commentaar relevant zijn voor de interpretatie van een verdrag gebaseerd op het OESO-Modelverdrag (als aanvullend uitlegmiddel).⁴³

Wij menen dat de wijzigingen van het OESO-commentaar op grond van de 2017-update op het gebied van schepen, opgenomen in par. 26 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag, een verduidelijking zijn, en geen wezenlijke aanpassing, nu ze aansluiten bij de sinds 2003 bestaande uitleg van het OESO-commentaar (zie par. 4.2 hierna). Nederland heeft bovendien op dit punt geen voorbehouden gemaakt bij het herziene commentaar. De wijzigingen zijn daarmee naar onze mening ook relevant voor bestaande Nederlandse belastingverdragen. Wel zien wij een zekere spanning tussen het OESO-commentaar sinds 2003 en de tekst van art. 5, lid 1, OESO-Modelverdrag (en daarop gebaseerde verdragsbepalingen).

4.2 Fysieke VI

Een schip zal normaliter voldoen aan de ‘place of business test’.⁴⁴ Vragen doen zich vooral voor met betrekking tot de ‘location test’ en de ‘duration test’. Het feit dat een schip naar zijn aard mobiel is, hoeft op zichzelf niet aan de kwalificatie als VI in de weg te staan.⁴⁵ Voor het constate-

36 Par. 17 (voorheen 4.5) van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag. Het voorbeeld betreft een schilder die voor één klant, gedurende twee jaar, drie dagen per week besteedt aan het schilderen van een groot kantoorpand in een andere staat. Dit voorbeeld is echter in de literatuur omstreden en wordt niet door alle landen geaccepteerd. Zie B.J. Arnold, ‘Article 5: Permanent Establishment’, *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD, 2.1.3.2.

37 Par. 20 (voorheen 4.6) van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.
38 NFV 2011, par. 2.6.3.

39 OECD, *Interpretation and application of article 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention*, Revised public discussion draft, 19 October 2012. De discussion draft bevatte diverse voorstellen met betrekking tot de uitleg en toepassing van art. 5 OESO-Modelverdrag, waaronder een reeks aanpassingen van het commentaar op het huidige art. 5 OESO-Modelverdrag (binnen het kader van de huidige formulering van art. 5, dus zonder rekening te houden met de gewijzigde tekst van art. 5 OESO-Modelverdrag op grond van BEPS Action 7 en eventueel het MLI). De goedkeuring van de in de discussion draft voorgestelde wijzigingen is uitgesteld tot na afronding van BEPS Action 7. Na afronding van het BEPS-project zijn de meeste voorgestelde wijzigingen meegenomen in de 2017-update van het OESO-commentaar.

40 Zie par. 33 t/m 35 van de inleiding bij het OESO-Modelverdrag.

41 Zie par. 3 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

42 HR 2 september 1992, nr. 26.059, *BNB* 1992/379 en HR 14 juli 2017, nr. 16/03578, *NTRF* 2017/1864, *BNB* 2017/188. In het arrest HR 15 januari 2016, nr. 14/03647, *NTRF* 2016/671, *BNB* 2016/114, meent de Hoge Raad dat bij de uitleg van een OESO-conform verdrag (met een niet-OESOlidstaat) ‘betekenis’ toekomt aan het OESO-Modelverdrag, alsmede het VN-Modelverdrag, en het bijbehorende commentaar.

43 Zie HR 21 februari 2003, nrs. 37.011 en 37.024, *NTRF* 2003/416 en 417, *BNB* 2003/177 en 178; HR 5 september 2003, nr. 37.651, *NTRF* 2003/1511, *BNB* 2003/379, en HR 15 januari 2016, nr. 14/03647, *NTRF* 2016/671, *BNB* 2016/114.

44 Sasseville en Skaar, General Report, IFA Cahiers 2009 – Volume 94A, Is there a permanent establishment?, IBFD 2009, p. 24, met betrekking tot zowel de locatie als het schip zelf; M. Stubbe Gelineck, ‘Permanent Establishments and the Offshore Oil and Gas Industry – Part 1’, *Bulletin for International Taxation* april 2016, p. 215.

45 Overigens kan een schip voor verdragsdoeleinden geen onroerende zaak vormen, en valt het daarmee niet onder art. 6 OESO-Modelverdrag, vanwege de uitsluiting van schepen in de definitie van onroerende zaken van art. 6, lid 2, OESO-Modelverdrag.

ren van een VI is het in het algemeen voldoende dat er een specifiek geografisch punt aanwijsbaar is waar de activiteiten plaatsvinden.⁴⁶ Een schip dat normaliter in beweging is, vormt in beginsel geen VI omdat een specifieke locatie onvoldoende nauwkeurig is aan te wijzen.⁴⁷ Hetzelfde geldt voor ondernemingsactiviteiten die aan boord van dergelijke schepen worden uitgevoerd, zoals winkels en restaurants. Deze benadering vindt bevestiging in de wijziging van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag in het kader van de 2017-update. Volgens de 2017-update is een schip dat zich beweegt in internationale wateren, of binnen een of meer staten, in beginsel niet 'fixed' en vormt het dus geen VI. Dezelfde zienswijze geldt volgens het herziene commentaar voor ondernemingsactiviteiten aan boord van een dergelijk schip, zoals winkels en restaurants.⁴⁸

Van een VI kan wel sprake zijn als een schip zich voldoende permanent op één locatie bevindt.⁴⁹ Hierbij valt te denken aan drijvende restaurants of hotels die permanent zijn afgemeerd, of bepaalde typen vaartuigen in de offshore-industrie, zoals boorschepen en boorplatforms die verankerd zijn aan de zeebodem of FPSO's die worden gekoppeld aan een boorplatform. Ook vaartuigen die gebruikmaken van 'dynamic positioning', waarbij het vaartuig zijn positie automatisch constant houdt door middel van permanente schroefactiviteit zonder verankering aan de zeebodem (versus 'single point mooring', het traditionele afmeren), is naar onze mening voldoende 'fixed' om een VI te kunnen vormen.⁵⁰

Volgens het OESO-commentaar is bij verplaatsbare activiteiten relevant of de activiteiten vanuit commercieel en geografisch oogpunt een samenhangend geheel vormen (de betreffende passage is in 2003 ingevoegd).⁵¹ Indien dat het geval is, voldoen de activiteiten aan de 'location test'. Met betrekking tot de geografische samenhang bevat het pre-2017-commentaar diverse voorbeelden, die echter

niet specifiek zien op schepen.⁵² De commerciële samenhang kan bijvoorbeeld blijken uit het feit dat sprake is van één contract met dezelfde klant, dan wel van gerelateerde contracten of gerelateerde klanten met vergelijkbare voorwaarden (vgl. het voorbeeld in par. 24 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag).⁵³ Deze benadering van het OESO-commentaar is ook van toepassing op schepen en andere vaartuigen.⁵⁴ Offshore-booractiviteiten op diverse locaties voor één afnemer kunnen bijvoorbeeld als één locatie, en dus als VI, worden aangemerkt indien zij voldoende commerciële en geografische samenhang vertonen.⁵⁵

De 2017-update van het OESO-commentaar bevat een specifiek voorbeeld ten aanzien van schepen. Als uitzondering op de eerdergenoemde hoofdregel dat een varend schip onvoldoende 'fixed' is, noemt het OESO-commentaar de situatie dat het schip wordt ingezet in een specifiek gebied met commerciële en geografische samenhang.⁵⁶ In dat geval voldoet het schip dus wél aan de 'location test'. Deze uitleg verdraagt zich naar onze mening slecht met de letterlijke tekst van art. 5, lid 1, OESO-Modelverdrag, en de gewone betekenis van het begrip 'fixed' (zie art. 31, lid 1, Verdrag van Wenen). De geschetste situatie gaat immers verder dan het geval waarin een schip zich op één specifieke locatie bevindt. Dit betreft onzes inziens echter wel een nadere invulling van de sinds 2003 bestaande, ruimere invulling van de 'location test' (zie hierboven). De betreffende passage bevestigt de reeds bestaande eis van geografische en commerciële samenhang met betrekking tot mobiele activiteiten, maar dan toegespitst op schepen. Daarmee zouden ook winkels aan boord van schepen die varen binnen een dergelijk afgebakend gebied als VI kunnen worden aangemerkt. Onduidelijk blijft echter hoe het criterium van geografische en commerciële samenhang in geval van sche-

46 Par. 21 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

47 Zie ook J. Sasseville en A.A. Skaar, General Report, IFA Cahiers 2009 – Volume 94A, *Is there a permanent establishment?*, IBFD 2009, p. 26; 'Article 5: Permanent Establishment', *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD, 2.1.1.2. Zie in overeenstemming hiermee HR 20 december 2000, nr. 35.769, *NTFR 2002/351*, *BNB 2001/87*. Een andersluidende conclusie zou kunnen volgen uit het 'Circustenten-arrest', HR 13 oktober 1954, nr. 11.908, *BNB 1954/336*.

48 Par. 26 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag. Deze paragraaf vloeit voort uit de aanbeveling van hoofdstuk 5 ("Shops on ships operated in international traffic") van de discussion draft *Interpretation and application of article 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention*.

49 B.J. Arnold, 'Article 5: Permanent Establishment', *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD, 2.1.2.3; J. Schaffner, *How Fixed is a Permanent Establishment?*, Kluwer Law International, 2013, p. 159-160; E. Reimer, 'Article 5. Permanent Establishment', in: E. Reimer, A. Rust (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 2015, p. 344.

50 Zie voor een nadere uitleg van 'dynamic positioning': https://nl.wikipedia.org/wiki/Dynamisch_positioneringssysteem.

51 Par. 22 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag (2017); voorheen par. 5.1, ingevoegd in 2003. Zie ook par. 51 en 57 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag (2017); voorheen par. 18 en 20.

52 Par. 23 t/m 25 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag. Volgens par. 16 (voorheen 4.4) van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag, met betrekking tot een onderneming die een weg aanlegt, kan de locatie van de activiteiten (oftewel de weg zelf) een vaste inrichting vormen (zie ook par. 3.5 hierboven). Voor schepen is deze redenering wat ons betreft lastig toepasbaar. De locatie van de activiteiten valt immers in de regel niet samen met het object van de activiteiten. Voor schepen die worden ingezet voor specifieke locatiegebonden activiteiten, zoals baggerschepen of kabelleggers, zouden locatie en object van de activiteiten mogelijk wel kunnen samenvallen. Hetzelfde geldt onder omstandigheden voor bijvoorbeeld (onder)aannemers die onderhouds- en reparatiewerkzaamheden aan schepen verrichten (zie par. 3.5 hierboven).

53 Het voorbeeld betreft een schilder die op grond van een reeks achtereenvolgende contracten voor diverse ongerelateerde klanten werkzaamheden verricht in een groot kantoorpand. In dat geval kan het pand niet als enkele 'place of business' beschouwd worden. Indien de schilder echter onder één contract voor één klant werkzaamheden door het pand heen verricht, kan het pand wel als enkele 'place of business' beschouwd worden, omdat sprake is van een samenhangend geheel vanuit commercieel en geografisch oogpunt. Zie ook E. Reimer, 'Article 5. Permanent Establishment', in: E. Reimer, A. Rust (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 2015, p. 358.

54 M. Stubbe Gelineck, 'Permanent Establishments and the Offshore Oil and Gas Industry – Part 1', *Bulletin for International Taxation* april 2016, p. 215.

55 Sasseville en Skaar, General Report, t.a.p., p. 27.

56 Par. 26 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

pen nu precies toegepast dient te worden.⁵⁷ Hoe nauw of ruim moet het samenhangende geografische gebied zijn? Is er bijvoorbeeld voldoende geografische (en commerciële) samenhang indien een schip steeds hetzelfde traject tussen de kust en een offshorelocatie aflegt, indien een ferry of cruiseschip steeds dezelfde route bevaart, of indien een drijvend boorplatform op diverse locaties binnen de territoriale wateren wordt ingezet?⁵⁸

De internationale jurisprudentie over de toepassing van de 'location test' ten aanzien van schepen is niet eenduidig. De Franse *Conseil d'État* oordeelde in 1992 bijvoorbeeld dat het exploiteren van diverse cruiseschepen voor excursies op de Franse binnenwateren een VI in Frankrijk opleverde voor een onderneming uit het Verenigd Koninkrijk.⁵⁹ Een eveneens (zeer) ruime opvatting van de 'location test' is te vinden in een uitspraak van de Turkse *Danıştay* (hoogste bestuursrechter) uit 2010, waarin deze oordeelde dat toeristische jachten die werden geëxploiteerd in de Turkse territoriale wateren door een onderneming uit het Verenigd Koninkrijk een VI in Turkije vormden voor deze onderneming.⁶⁰ Een voorbeeld van een restrictieve lezing betreft het oordeel van de Spaanse *Audiencia Nacional* uit 2013 dat een visserij-schip van een Estse onderneming dat vooral opereerde in internationale wateren, maar regulier aanmeerde in een vaste haven in Spanje, geen VI in Spanje vormde.⁶¹

Naar onze mening is de verruiming in het OESO-commentaar ten aanzien van schepen nog onvoldoende concreet om dergelijke situaties eenduidig te beoordelen. Gelet op de uiteenlopende jurisprudentie over de 'location test' bij schepen, bestaat in voorkomende gevallen een reëel risico van dubbele belastingheffing (of dubbele niet-heffing), en daarmee de mogelijkheid van geschillen over verdragstoepassing en -interpretatie. Wat ons betreft zou een nadere invulling van dit criterium in het OESO-commentaar daarom

behelpzaam zijn.⁶² Wij zouden in dat verband een verfijning van het criterium 'geografische en commerciële samenhang' als onderdeel van de 'location test' willen voorstellen met betrekking tot mobiele bedrijfsmiddelen, zoals schepen. Deze verfijning zou inhouden dat een schip voldoet aan de 'location test' indien een geografische afbakening voortvloeit uit de commerciële (contractuele) voorwaarden van de inzet van het schip. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan de inzet van een schip in een voldoende bepaalbaar gebied of op een voldoende bepaalde locatie op grond van de overeengekomen commerciële voorwaarden, zoals een specifiek omschreven traject, afgebakend gebied of coördinaten.⁶³ In dat geval is naar onze mening sprake van een voldoende geografische (en commerciële) samenhang. Een cruiseschip dat regelmatig tussen dezelfde havens A en B vaart, maar daarbij op basis van de toepasselijke commerciële voorwaarden niet gehouden is een concreet omschreven traject te volgen tussen A en B, zou naar onze mening niet voldoen aan de 'location test'. Een schip dat steeds hetzelfde traject tussen de kust en een offshorelocatie aflegt, kan wel voldoen aan de 'location test' als de te volgen route specifiek in het toepasselijke contract is vastgelegd.⁶⁴ Ook een ferry die op basis van een toepasselijke concessie binnen de territoriale wateren steeds dezelfde route tussen havens A en B aflegt, kan aan onze invulling van de 'location test' voldoen. Hetzelfde geldt voor een drijvend boorplatform dat op diverse locaties binnen een concreet omschreven gebied binnen de territoriale wateren wordt ingezet. De op grond van de 'location test' afgebakende locatie zou naar onze mening in elk geval ook aan de 'duration test' moeten voldoen, waarbij een ondergrens van zes maanden gerespecteerd zou moeten worden. Aangezien de 'location test' in geval van mobiele bedrijfsmiddelen veelal niet eenduidig is, menen wij dat een striktere toepassing van de 'duration test' in de vorm van harde ondergrens van zes maanden gerechtvaardigd is. De hierboven genoemde voorbeelden van schepen die voldoen aan de voorgestelde verfijning van de 'location test' zouden dus tot een VI kunnen leiden voor de buitenlandse onderneming die deze schepen exploiteert, mits de activiteiten langer dan zes maanden worden verricht.

57 Vgl. J. De Goede, D. Kaur, B. Kusters en A. Perdelwitz, 'Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention: Response from IBFD Research Staff', *Bulletin for International Taxation* juni 2012, p. 315, waarin de auteurs vragen om verduidelijking van deze zinsnede.

58 J. Schaffner, *How Fixed is a Permanent Establishment?*, Kluwer Law International, 2013, p. 160, suggereert dat er voldoende geografische en commerciële samenhang bestaat om een VI te constateren ingeval een drijvend boorplatform zich beweegt binnen één olieveld. Vgl. E. Reimer, 'Article 5. Permanent Establishment', in: E. Reimer, A. Rust (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 2015, p. 345. Zie ook M. Stubbe Gelineck, 'Permanent Establishments and the Offshore Oil and Gas Industry – Part 1', *Bulletin for International Taxation* april 2016, p. 213, die een beslissing van de Deense 'Statsskattedirektoratet' uit 1984 aanhaalt, waarin het standpunt wordt ingenomen dat drijvende olieplatforms van een Noorse onderneming die op verschillende locaties op het Deense continentale plat opereerden, een VI in Denemarken vormden.

59 Frankrijk, *Conseil d'État* 23 november 1992, nr. 94137, IBFD Tax Treaty Case Law Database.

60 Turkije, *Danıştay* 25 oktober 2010, nr. E.2009/4489, K.2010/3276, IBFD Tax Treaty Case Law Database.

61 Spanje, *Audiencia Nacional* 25 april 2013, nr. 169/2010, IBFD Tax Treaty Case Law Database. Zie over deze uitspraak ook A. Martín Jiménez 'Chapter 1: Spain: Are Activities in Vessels, Geographically Concentrated Areas and Director's Homes PEs?' in: *Tax Treaty Case Law around the Globe 2014*, IBFD Online Books.

62 Uiteraard is het nog sterker indien staten bepaalde vaker voorkomende situaties in het verdrag zelf of via een onderlingoverlegprocedure specifiek regelen. Voor een vergelijkbare situatie buiten de (zee)scheepvaart kan gewezen worden op de Regeling tussen Nederland en Duitsland betreffende de winsttoerekening aan in Duitsland gelegen vaste inrichting van Nederlandse bloemenhandelaren (de zogenoemde 'lijntjesrijders') van 25 juli 2002, IFZ2002/715M.

63 Dit is onder de aanname dat art. 8 OESO-Modelverdrag als *lex specialis* ten opzichte van art. 7 OESO-Modelverdrag niet van toepassing is op de activiteiten. Wij gaan, zoals in voetnoot 3 reeds is opgemerkt, in dit artikel verder niet in op de toepassing van art. 8 OESO-Modelverdrag.

64 Een parallel dringt zich hierop met de in voetnoot 62 genoemde regeling tussen Nederland en Duitsland inzake de lijntjesrijders. Nederlandse groothandelaren in bloemen die wekelijks vaste routes ('lijntjes') rijden om aan Duitse detaillisten bloemen te verkopen. De lijntjes zijn weliswaar niet op commerciële voorwaarden gebaseerd, maar vloeien wel voort uit een commercieel efficiënte route langs bestaande (potentiële) klanten.

4.3 Project-VI

Op grond van art. 5, lid 3, OESO-Modelverdrag, vormt de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden slechts een VI indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt. Onder het project-VI-begrip vallen bijvoorbeeld bouwprojecten en de aanleg van wegen en infrastructurele werken op land, maar bijvoorbeeld ook activiteiten waarbij zeeschepen worden ingezet. Hierbij valt in het bijzonder te denken aan schepen die gedurende een bepaalde periode worden gebruikt voor offshore constructie- of installatiewerkzaamheden, zoals baggerwerkzaamheden, het aanleggen van offshore-pijpleidingen en kabels, het aanleggen en onderhouden van olieplatforms en het bouwen van offshorewindparken.⁶⁵ Indien een schip voor dergelijke projecten wordt ingezet, en wordt aangenomen dat het schip in beginsel voldoet aan de voorwaarden van art. 5, lid 1, OESO-Modelverdrag, dan wordt onder art. 5, lid 3, OESO-Modelverdrag slechts een VI onderkend indien de werkzaamheden langer dan twaalf maanden duren (of langer dan de eventueel afwijkende periode opgenomen in een specifiek belastingverdrag). Hierdoor zullen schepen die worden ingezet voor offshore-projecten slechts in geval van omvangrijke projecten tot een VI leiden (tenzij een eventuele offshorebepaling van toepassing is, zie par. 4.4 hierna). De 2017-update van het OESO-Modelverdrag heeft niet geleid tot relevante aanpassingen in het commentaar ten aanzien van de project-VI.

4.4 Offshorebepaling

Het is Nederlands verdragsbeleid te streven naar het opnemen van een bepaling voor offshore-activiteiten (ook wel aangeduid als werkzaamheden buitengaats) in belastingverdragen.⁶⁶ Een offshorebepaling is dan ook terug te vinden in een aanzienlijk aantal Nederlandse verdragen, veelal in een zelfstandige verdragsbepaling (al dan niet in een protocol) en soms in de VI-definitie. Het gaat om ongeveer vijftig Nederlandse verdragen (op een totaal aantal Nederlandse verdragen van ongeveer honderd). Op grond van een dergelijke bepaling mag een verdragsluitende staat, via een uitbreiding van het VI-begrip, doorgaans het heffingsrecht uitoefenen over winst behaald met werkzaamheden buitengaats die verband houden met de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen, indien deze werkzaamheden dertig dagen of langer in beslag nemen in een tijdvak van

twaalf maanden.⁶⁷ De dertigdagenregeling wijkt af van de ‘duration test’ nu het de duur van de werkzaamheden betreft, en niet zozeer de permanentie van de ‘place of business’. Nederland kan onder deze bepaling zijn nationale heffingsrecht op grond van art. 7.4 Wet IB 2001 en art. 17a, onderdeel e en f, Wet VPB 1969 effectueren (zie par. 2.2). Werkzaamheden uitgeoefend met behulp van zeeschepen zullen in de regel tot een fictieve VI leiden onder de toepasselijke offshorebepaling, indien (i) de uitgeoefende activiteiten verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen, en (ii) deze activiteiten langer dan dertig dagen duren. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan boorschepen die offshore proefboringen doen teneinde olie- en gasreserves op te sporen. Onder verdragen met een offshorebepaling zal een schip dat wordt ingezet voor dit type activiteiten vanwege de dertigdagensgrens doorgaans veel eerder dan onder de hoofdregel van art. 5, lid 1, OESO-Modelverdrag, dan wel het project-VI-begrip van art. 5, lid 3, OESO-Modelverdrag, een (fictieve) VI opleveren.

5. Leasing

5.1 Algemeen

Paragraaf 4 betreft onder andere de ‘location test’ en de ‘duration test’. Indien sprake is van een VI, is een minstens zo relevante vraag voor welke onderneming het schip een VI vormt onder de ‘at the disposal’ test. Reders stellen schepen normaliter op basis van charter (verhuur) ter beschikking aan anderen. In het algemeen wordt bij de exploitatie van zeeschepen een onderscheid gemaakt tussen *bareboat charter* (rompbevrachting; ofwel kale verhuur van een schip) en *time charter* (tijd- of reisbevrachting; ofwel het verrichten van een exploitatie- of vervoersdienst door de vervoerder/eigenaar van een schip).⁶⁸

Voor de vraag of het (ver)charteren van een schip een VI kan opleveren en, zo ja, voor wie, is het OESO-commentaar op art. 5 met betrekking tot leasing relevant. Deze vraag is onder andere van belang voor de afbakening tussen art. 7 OESO-Modelverdrag en art. 12 OESO-Modelverdrag. Art. 12 OESO-Modelverdrag vormt een *lex specialis* ten opzichte van de hoofdregel voor ondernemingswinst van art. 7 OESO-Modelverdrag. Tot 1992 omvatte de definitie van royalty’s in art. 12, lid 2, OESO-Modelverdrag betalingen voor het gebruik van ‘industrial, commercial or scientific equipment’, zoals schepen. In een aantal, veelal oudere, verdragen vallen vergoedingen voor de verhuur van

65 Zie par. 50 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag, waarin het leggen van pijpleidingen en baggerwerkzaamheden als voorbeelden zijn genoemd.

66 NFV 2011, par. 2.6.3. Zie verder o.a. N. Susanti, ‘An Analysis of the Special Treaty Provisions Relating to Continental Shelf Activities’, *European Taxation* april 2018, p. 186 e.v.; R.H.W. Roumen, ‘Geologische, geografische, functionele en objectieve afbakening van de fiscale jurisdictie bij werkzaamheden buitengaats’, *WFR* 2015/258, par. 6; B. Drechsel, NDFR, deel Internationaal en EU-belastingrecht, Artikel 19 Algemene leerstukken – Werkzaamheden buitengaats.

67 De offshorebepaling bevat veelal een uitzondering voor o.a. sleep- en ankerwerkzaamheden door daarvoor bestemde schepen, evenals voor het vervoer van voorraden of personen door schepen in het internationale verkeer. De reikwijdte van de offshorebepaling is in sommige gevallen ruimer, zie bijvoorbeeld art. 5, lid 4, Verdrag Nederland-Duitsland dat geen beperking kent tot werkzaamheden in verband met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen. Overigens is een aanvullende voorwaarde voor uitoefening van het heffingsrecht dat de verdragsluitende staten onder de territoriale reikwijdte van het verdrag hun heffingsrecht kunnen uitoefenen.

68 Zie voor een beschrijving o.a. T.M. Mooren en A.J.A. Stevens, ‘De toepassing van de deelnemingsvrijstelling bij het ter beschikking stellen van zeeschepen’, *WFR* 2009/698.

bedrijfsmiddelen dus onder het royaltyartikel.⁶⁹ De bronstaat heeft in die gevallen doorgaans een beperkt heffingsrecht ten aanzien van deze inkomsten. Na het schrappen van de verwijzing naar leasevergoedingen in 1992, vallen dergelijke betalingen in beginsel onder art. 7 OESO-Modelverdrag. In dat geval mag de bronstaat slechts heffen ingeval de onderneming aldaar een VI heeft waaraan de inkomsten toerekenbaar zijn.

Het OESO-commentaar⁷⁰ geeft aan dat waar een lessor in de ene staat bijvoorbeeld 'industrial, commercial or scientific (ICS) equipment', zoals schepen, leaset aan een lessee in de andere staat, de bedrijfsmiddelen als zodanig in beginsel geen VI voor de lessor vormen, mits het contract alleen de lease van de bedrijfsmiddelen betreft.⁷¹ Dit is zelfs het geval indien de lessor personeel levert om het bedrijfsmiddel te bedienen, als zij dit tenminste alleen onder gezag en verantwoordelijkheid van de lessee doen. Als de taken van het personeel breder zijn, zoals deelnemen in beslissingen over de werkzaamheden waarvoor het bedrijfsmiddel wordt gebruikt, of als zij het bedrijfsmiddel bedienen, inspecteren en onderhouden onder verantwoordelijkheid en gezag van de lessor, dan is sprake van meer dan alleen leasing en vormt de lease een ondernemingsactiviteit voor de lessor. Het voorgaande betreft met name de 'place of business test' en de 'location test'. Als ook voldaan is aan de 'duration test', kan de locatie van de geleasede bedrijfsmiddelen een VI vormen voor de lessor.

Wij trekken ten aanzien van de verhuur van zeeschepen de volgende conclusies uit het OESO-commentaar:

- Het enkele leasen van een schip aan een lessee in de andere staat (zoals in geval van een *bareboat charter*) geeft in beginsel geen aanleiding tot een VI in die staat voor de lessor. Dit is anders indien de lessor zijn activiteiten verricht vanuit een vaste bedrijfsinrichting in de andere staat.
- Het feit dat een schip met personeel wordt geleased (zoals in geval van een *time charter*) is op zichzelf niet voldoende om een VI te constateren voor de lessor. Dit is anders indien het personeel beslissingen neemt over de activiteiten waarvoor het schip wordt gebruikt, of als de activiteiten worden uitgevoerd onder verantwoordelijkheid en gezag van de lessor. In dit verband wijzen wij erop dat de maritieme bemanning, inclusief de kapitein, op grond van het maritieme recht een eigen verantwoordelijkheid heeft voor het schip. Het gaat hier dus met name om de 'commerciële' crew, bijvoor-

beeld de bemanning die onderzoek doet (in geval van een onderzoeksschip), onderhoud verricht (in geval van een onderhoudsschip), of kabels legt (in geval van een kabellegger). Indien deze laatstgenoemde activiteiten plaatsvinden onder verantwoordelijkheid en gezag van de buitenlandse lessor, zou het schip tot een VI voor de lessor kunnen leiden.

Naast het aangehaalde OESO-commentaar valt nog te wijzen op het OESO-rapport *The Taxation of Income Derived from the Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment* uit 1985.⁷² Uit dit rapport volgde reeds dat geleasede bedrijfsmiddelen die worden bediend, geïnspecteerd en onderhouden door de lessee geen VI opleveren voor de lessor. Als deze activiteiten worden verricht door personeel van de lessor maar onder gezag en verantwoordelijkheid van de lessee, dan zou dit evenmin een VI opleveren voor de lessor. Ingeval inspectie en onderhoud zouden plaatsvinden onder gezag en verantwoordelijkheid van de lessor, dan zou dit eventueel kunnen leiden tot een VI voor de lessor.

Het *bareboat* charteren van een schip aan een huurder in een andere staat levert dus in beginsel geen VI in de andere staat op voor de eigenaar/charteraar. Deze benadering vindt navolging in diverse rechterlijke uitspraken. Volgens een Noorse uitspraak uit 1997 leidde een *bareboat charter* van een boorplatform aan een afnemer in Noorwegen niet tot een VI in Noorwegen voor de buitenlandse eigenaar van het platform.⁷³ Deze zienswijze is ook bevestigd in diverse Indiase uitspraken. Zo had India geen heffingsrecht over de vergoeding ter zake van een *bareboat charter* van een baggerschip van een Nederlandse onderneming aan een huurder in India, noch op grond van art. 7 Verdrag India-Nederland (geen VI in India) noch op basis van art. 12 van het verdrag (geen royalty bij gebrek aan een verwijzing naar leasevergoedingen).⁷⁴ Onder omstandigheden kan een *bareboat charter* echter toch leiden tot een VI. Volgens een uitspraak van de Australische hoogste rechter uit 2005 leidde het *bareboat* charteren van een vaartuig door een inwoner van Singapore aan een onderneming in Australië tot een fictieve VI in Australië voor de in Singapore gevestigde eigenaar, op grond van een (niet-OESO-conforme) bijzondere bepaling in het Verdrag Australië-Singapore.⁷⁵

69 Zie art. 12, lid 2, OESO-Modelverdrag 1977: 'The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration (...) for the use of, or the right to use, industrial, commercial, or scientific equipment (...).'

70 Par. 36 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag (2017); overeen par. 8.

71 Als de lessor echter een fysieke bedrijfsinrichting in de andere staat aanhoudt van waaruit hij de leasingactiviteiten verricht, dan vormt deze inrichting wel een VI voor de lessor.

72 Gepubliceerd in *Trends in International Taxation*, OECD Paris, 1985. Zie met name het schema opgenomen in bijlage 1 bij dit rapport.

73 Norges Høyesterett, Rt 1997 p. 1646 (Trinc/Trag), beschreven in M. Stubbe Gelineck, 'Permanent Establishments and the Offshore Oil and Gas Industry – Part 1', *Bulletin for International Taxation* april 2016, p. 213.

74 India, High Court of Madras, Chennai, 14 november 2014, T.C. (A). No. 1202 of 2007 (Van Oord ACZ Equipment BV v. CIT), IBFD Tax Treaty Case Law Database. Zie in gelijke zin Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) Mumbai, 14 mei 2010, ITA No.8352/Mum/2004; 8888/Mum/2004; 1542/Mum/2005; 2118/Mum/2006 (Nederlandsche Overzee Baggermaatschappij BV v. DDIT), IBFD Tax Treaty Case Law Database, waarin het hof oordeelde dat het verhuren van een baggerschip op bareboat charter basis niet leidde tot een VI in India voor de in Nederland gevestigde charteraar op grond van art. 5, lid 1, Verdrag India-Nederland.

75 Federal Court of Australia, 29 April 2005, [2005] FCAFC 67 (McDermott Industries (Aust) Pty Ltd v. Commissioner of Taxation), IBFD Tax Treaty Case Law Database.

5.2 Opsplitsen van contracten

Waar het leasen van een schip als zodanig niet leidt tot een VI voor de eigenaar van het schip, kan de vraag opkomen of de leaseactiviteiten onderdeel uitmaken van een groter project dat als VI kwalificeert. Dit speelt in het bijzonder bij de project-VI als bedoeld in art. 5, lid 3, OESO-Modelverdrag. In verband met laatstgenoemde bepaling is van belang dat het OESO-Modelverdrag inmiddels specifieke en algemene antimisbruikregels kent die beogen eventueel misbruik van de twaalfmaandsperiode tegen te gaan.

Sinds 1992 beschrijft het OESO-commentaar de situatie dat contractors of subcontractors die offshore-activiteiten verrichten, bijvoorbeeld in verband met de exploratie en exploitatie van olie en gas, hun contracten opsplitsen in separate overeenkomsten op naam van verschillende groepsvennootschappen, waarbij elk contract een periode van minder dan twaalf maanden kent.⁷⁶ Dergelijke strategieën om buiten de twaalfmaandsperiode van art. 5, lid 3, OESO-Modelverdrag te blijven, kunnen belastingdiensten sinds de 2017-update bestrijden door middel van de ‘principal purpose test’ (PPT), zoals opgenomen in art. 29, lid 9, OESO-Modelverdrag. Op grond van de PPT zou het voordeel van art. 5, lid 3, OESO-Modelverdrag in voorkomende gevallen ontzegd kunnen worden (met, naar wij aannemen, als gevolg dat de hoofdregel van art. 5, lid 1, OESO-Modelverdrag van toepassing is, op grond waarvan de bronstaat de VI in de heffing kan betrekken). Deze situatie is nader uitgewerkt in voorbeeld J van het commentaar op de PPT.⁷⁷ Als alternatief kunnen staten volgens het OESO-commentaar een (optionele) antisplittingbepaling in hun verdragen opnemen.⁷⁸ Deze bepaling kan ook via art. 14 MLI aan ‘Covered Tax Agreements’ worden toegevoegd. Nederland heeft zich voorstander van deze bepaling verklaard.⁷⁹ Op grond van deze specifieke antimisbruikregel moeten, bij het beoordelen van de twaalfmaandsperiode, de volgende activiteiten samengeteld worden: (i) werkzaamheden verricht door de onderneming gedurende een of meer perioden die, samengenomen meer dan dertig dagen duren, alsmede (ii) werkzaamheden verricht op dezelfde locatie door een of meer ‘closely related enterprises’ (in de zin van art. 5, lid 8, OESO-Modelverdrag c.q. art. 15 MLI).

76 Par. 52 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag (2017); voorheen par. 18.

77 Opgenomen in par. 182 van het commentaar op art. 29 OESO-Modelverdrag.

78 De voorgestelde tekst van deze bepaling is te vinden in par. 52 van het commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

79 Nederland wenst art. 14 MLI toe te passen en heeft dus geen algeheel voorbehoud bij dit artikel gemaakt. Nederland maakt echter wel een beperkt voorbehoud bij art. 14 MLI dat de zogenoemde offshorebepaling in Nederlandse CTA's respecteert (art. 14, lid 3, onderdeel b, MLI). Anders dan bij de offshorebepaling worden perioden korter dan dertig dagen onder de antisplittingbepaling niet meegenomen bij de vaststelling van de al dan niet aanwezigheid van een VI. De staatssecretaris van Financiën meent daarom dat het wenselijk is dat Nederland gebruikmaakt van de mogelijkheid dit voorbehoud op te nemen voor de offshorebepaling in Nederlandse CTA's.

6. Conclusies

Op grond van bovenstaande analyse van de Nederlandse jurisprudentie kunnen onze inziens de volgende conclusies getrokken worden ten aanzien van de vraag of en onder welke omstandigheden een schip een VI kan vormen voor de heffing van de Nederlandse inkomsten- en vennootschapsbelasting:

- Een schip kan een fysieke VI vormen ondanks dat het verplaatsbaar is.
- De ‘place of business test’, de ‘location test’, de ‘duration test’ en de ‘at the disposal test’ die expliciet worden genoemd in het OESO-commentaar zijn ook te herkennen in de Nederlandse jurisprudentie die is gewezen met betrekking tot schepen.
- Een schip kan geen VI voor verdragsdoeleinden vormen indien het schip wordt ingezet buiten het verdragsterritoir.
- Een schip dat stand-alone gezien geen VI vormt, kan tezamen met een in dezelfde jurisdictie gelegen inrichting aan wal wél een VI vormen.
- Om als VI te kunnen kwalificeren, dient het schip een duurzame band te hebben met het land in kwestie in de vorm van een zekere permanente aanwezigheid. Het verrichten van activiteiten met een louter tijdelijk karakter zijn op zich ontoereikend om de aanwezigheid van een VI te kunnen aannemen. Naast de tijd die is gemoeid met het uitvoeren van de desbetreffende activiteiten kan ook een rol spelen of deze activiteiten een eenmalig dan wel een terugkerend karakter hebben. Een expliciete uitspraak dat een minimumtermijn van zes maanden van toepassing is, is niet uit de Nederlandse jurisprudentie af te leiden. Integendeel, de Hoge Raad beschouwt deze termijn niet als harde minimumgrens (in navolging van het OESO-commentaar).

Met betrekking tot de VI-definitie in belastingverdragen conform het OESO-Modelverdrag en de internationale jurisprudentie luiden onze conclusies als volgt:

- Een schip dat in beweging is, vormt volgens de 2017-update in beginsel geen VI omdat een specifieke locatie onvoldoende nauwkeurig is aan te wijzen. Hetzelfde geldt voor ondernemingsactiviteiten die aan boord van dergelijke schepen worden uitgevoerd, zoals winkels en restaurants.
- De 2017-update van het OESO-commentaar bevestigt de reeds sinds 2003 bestaande eis van geografische en commerciële samenhang met betrekking tot mobiele activiteiten, maar dan toegespitst op schepen. Deze uitleg verdraagt zich naar onze mening slecht met de letterlijke tekst van art. 5, lid 1, OESO-Modelverdrag, en de gewone betekenis van het begrip ‘fixed’.
- Het is nog steeds onduidelijk hoe het criterium van geografische en commerciële samenhang in geval van schepen nu precies toegepast dient te worden. De internationale jurisprudentie over de toepassing van de ‘location test’ ten aanzien van schepen is bovendien niet eenduidig. Naar onze mening zou dit criterium in het OESO-commentaar verder verduidelijkt moeten worden. Deze

verfijning zou kunnen inhouden dat een schip voldoet aan de 'location test' indien een voldoende bepaalde geografische afbakening voortvloeit uit de commerciële voorwaarden van de inzet van het schip.

- In het kader van de 'duration test' hanteren veel staten volgens het OESO-commentaar als vuistregel een periode van zes maanden waarboven sprake is van voldoende duurzaamheid om een VI te constateren.
- Indien sprake is van voldoende geografische en commerciële samenhang, zou de locatie naar onze mening in elk geval ook aan de 'duration test' moeten voldoen, waarbij een ondergrens van zes maanden gerespecteerd zou moeten worden.
- Onder omstandigheden kan de inzet van een schip ten behoeve van de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen leiden tot een fictieve VI onder een bepaling voor offshore-activiteiten in verdragen, mits de werkzaamheden langer dan dertig dagen duren. Voor dit type activiteiten zal een schip veel eerder dan onder de hoofdregel van art. 5, lid 1, OESO-Modelverdrag dan wel het project-VI-begrip van art. 5, lid 3, OESO-Modelverdrag een VI opleveren.

Voor de vraag of het vercharteren van een schip een VI kan opleveren, en zo ja, voor wie (de 'at the disposal test'), constateren wij het volgende:

- Het enkele leasen van een schip aan een lessee in een andere staat (zoals in geval van een *bareboat charter*) geeft in beginsel geen aanleiding tot een VI in die andere staat voor de lessor. Deze benadering vindt navolging in diverse internationale rechterlijke uitspraken.
- Het feit dat een schip met personeel wordt geleased (zoals in geval van een *time charter*) is op zichzelf niet vol-

doende om een VI te constateren voor de lessor. Dit is anders indien het personeel beslissingen neemt over de activiteiten waarvoor het schip wordt gebruikt, of als de activiteiten worden uitgevoerd onder verantwoordelijkheid en gezag van de lessor.

Om de vraag gesteld in de titel van deze bijdrage te beantwoorden: wij menen dat de som van Vessel + Location niet per definitie een VI oplevert, nu ook een zekere permanente aanwezigheid (Duration) vereist is. In geval van schepen en andere mobiele bedrijfsmiddelen zou, zoals hierboven aangegeven, naar onze mening onder de 'duration test' een harde ondergrens van zes maanden moeten gelden. Het feit dat de 'location test' in geval van mobiele bedrijfsmiddelen veelal niet eenduidig is, rechtvaardigt in onze optiek een striktere toepassing van de 'duration test'. Wij stellen daarom de volgende, enigszins aangepaste formule voor: $V + L + D = PE$.

Over de auteurs

Mr. dr. R.A. Bosman

Mr. dr. R.A. Bosman is verbonden aan Loyens & Loeff te Rotterdam en tevens werkzaam als universitair docent internationaal en Europees belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en director van het VU Nexus Centre for Multinational Taxation.

Prof. dr. A.J.A. Stevens

Prof. dr. A.J.A. Stevens is verbonden aan Loyens & Loeff te Rotterdam en tevens werkzaam als hoogleraar vennootschapsbelasting aan Tilburg University.

Mr. drs C.W.M.M. Verkoijen

Mr. drs. C.W.M.M. Verkoijen is verbonden aan Loyens & Loeff te Rotterdam.