

NLF 2019/1748

Juist oordeel dat geen sprake is van vaste inrichting in Zuid-Korea

HR, 19 juli 2019, 17/05809, ECLI:NL:HR:2019:1220

SAMENVATTING

X (belanghebbende) is inwoner van Nederland. Hij is in dienstbetrekking werkzaam bij A, een wereldwijd opererend concern dat offshore boorwerkzaamheden naar olie en gas verricht. In 2010 heeft B in opdracht van A een boorschip gebouwd op een scheepswerf in Zuid-Korea. A heeft X ingezet als toezichthouder bij de bouw en de proefvaarten van het boorschip. De toezichthoudende werkzaamheden van X bestonden uit het controleren of het gebouwde aan de technische vereisten voldeed. In verband met zijn toezichthoudende werkzaamheden kon X gebruik maken van kantoorruimte van B in Zuid-Korea. X heeft in 2010 minder dan 183 dagen in Zuid-Korea verbleven. Voor Hof Arnhem-Leeuwarden was in geschil of de Inspecteur terecht geen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting heeft verleend voor het loon dat is toe te rekenen aan de periode dat X in Zuid-Korea heeft verbleven. In het bijzonder was in geschil of de beloning ten laste is gekomen van een vaste inrichting van A in Zuid-Korea. Het Hof heeft onder meer geoordeeld dat de Inspecteur terecht vermindering ter voorkoming van dubbele belasting heeft geweigerd, omdat A in 2010 niet over een vaste inrichting in Zuid-Korea beschikte. Tegen dit oordeel heeft X cassatieberoep ingesteld maar de Hoge Raad verklaart dit ongegrond. Het Hof heeft overwogen dat niet in geschil is dat A geen omzet in Zuid-Korea heeft behaald. Het Hof heeft voorts vastgesteld dat de toezichthoudende werkzaamheden op de bouw van het boorschip geen essentieel deel van de activiteiten van A vormden. Daarin ligt besloten dat A de onderneming niet geheel of gedeeltelijk in Zuid-Korea uitoefende door middel van een vaste inrichting als bedoeld in artikel 5, lid 1 Verdrag. Dit oordeel geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Het oordeel van het Hof dat de door X verrichte werkzaamheden in verband met de bouw van het boorschip door B in opdracht van A niet zijn aan te merken als in artikel 5, lid 2, aanhef en letter h, Verdrag bedoelde werkzaamheden geeft evenmin blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Conform Conclusie A-G Niessen, ECLI:NL:PHR:2019:308.

NOOT

In geschil was het antwoord op de vraag of Nederland het heffingsrecht heeft ter zake van de arbeidsbeloning die belanghebbende ontvangt voor zijn toezichthoudende werkzaamheden op het door een Koreaanse werf (B Co) in opdracht van een Zwitserse onderneming (A) te bouwen boorschip. Krachtens artikel 16, lid 1, Verdrag Nederland-Korea zijn salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen verkregen ter zake van een dienstbetrekking door een inwoner van Nederland slechts in Nederland belastbaar, tenzij de dienstbetrekking wordt uitgeoefend in Korea. Ingevolge artikel 16, lid 2, Verdrag Nederland-Korea is de beloning verkregen door een inwoner van Nederland ter zake van een in Korea uitgeoefende dienstbetrekking echter slechts belastbaar in Nederland, indien:

1. de genieter in Korea verblijft gedurende een tijdvak of tijdvakken die in het desbetreffende belastingjaar (2010) een totaal van 183 dagen niet te boven gaan; en

2. de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van Korea is; en
3. de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting die de werkgever in Korea heeft.

In cassatie ging het met name om de vraag of het loon van belanghebbende ten laste is gekomen van een vaste inrichting in Korea van de werkgever van belanghebbende als bedoeld in artikel 16, lid 2, aanhef en onderdeel c, Verdrag Nederland-Korea. De Hoge Raad volgt de A-G, het Hof en de Rechtbank in het oordeel dat geen sprake is van een vaste inrichting in Korea. Als gevolg daarvan hoeft Nederland geen voorkoming van dubbele belasting te geven ten aanzien van het salaris van belanghebbende dat aan de activiteiten in Korea toerekenbaar is.¹

Geen fysieke vaste inrichting, uitzondering hulpwerkzaamheden

De Hoge Raad leidt uit de overwegingen van het Hof af dat A geen onderneming uitoefende door middel van een vaste inrichting in Korea in de zin van artikel 5, lid 1, Verdrag Nederland-Korea (de zogenoemde fysieke vaste inrichting).² Op grond van deze bepaling, die is gebaseerd op artikel 5, lid 1, OESO-Modelverdrag, zijn voor een vaste inrichting in het algemeen de volgende elementen vereist:

- 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').

De Hoge Raad wijst met name op de door het Hof vastgestelde omstandigheden dat A geen omzet in Korea heeft gehaald, dat de toezichthoudende werkzaamheden van belanghebbende ver af stonden van de winstgenererende booractiviteiten van A, en dat deze werkzaamheden geen essentieel deel van de activiteiten van A vormden. Hoewel de Hoge Raad dit niet met zoveel woorden aangeeft, en de betreffende bepaling ook niet noemt, lijkt de Hoge Raad met deze overwegingen het oordeel van het Hof te volgen dat sprake was voorbereidende of hulpwerkzaamheden in de zin van artikel 5, lid 3, onderdeel e, Verdrag Nederland-Korea (de tegenhanger van artikel 5, lid 4, OESO-Modelverdrag). Het Hof had eerder, onder verwijzing naar enkele paragrafen uit het OESO-commentaar, geoordeeld dat de toezichthoudende taak niet een essentieel of belangrijk deel van de activiteiten van A vormde, namelijk de booractiviteiten, maar van voorbereidende aard was of het karakter van hulpwerkzaamheden had. Het Hof haalde daarbij het commentaar op artikel 5, lid 4, OESO-Modelverdrag aan. Dit betreft een uitzondering op de hoofdregel van artikel 5, lid 1, OESO-Modelverdrag (zie ook hierna). Het Hof verwees daarbij opmerkelijk genoeg naar enkele passages uit de 2017-update van het OESO-commentaar, maar de betreffende passages staan al vanaf 1977 in het OESO-commentaar. Overigens bevatte het commentaar op het OESO-Modelverdrag 1963, waarop het Verdrag Nederland-Korea is gebaseerd, deze passages nog niet. Volgens het OESO-commentaar is het doorslaggevende criterium bij de beoordeling van de vraag of sprake is van voorbereidende en hulpwerkzaamheden, of de activiteit van de vaste inrichting een essentieel en belangrijk deel vormt van de gehele onderneming. Verder is volgens het OESO-commentaar sprake van voorbereidende en hulpwerkzaamheden indien de betreffende werkzaamheden in een zo ver verwijderd verband staan tot de daadwerkelijke winstrealisatie door de

1 Zie Hof Arnhem-Leeuwarden 5 december 2017, 16/01250, ECLI:NL:GHARL:2017:10604, NLF 2018/0102, met noot van Bioch en Conclusie A-G Niessen 26 maart 2019, 17/05809, ECLI:NL:PHR:2019:308, NLF 2019/1070, met noot van Van Dun.

2 De Hoge Raad gaat voorbij aan het Verdrag Zwitserland-Korea; zie hieromtrent de noot van Van Dun in NLF 2019/1070.

onderneming, dat het moeilijk is om hieraan enige winst toe te rekenen.³ Deze passages klinken nu ook door in de overwegingen van de Hoge Raad.

Als de Hoge Raad het over een andere boeg had willen gooien, zou een mogelijke benadering zijn geweest dat aan A weliswaar een fysieke locatie ter beschikking stond (namelijk de kantoorruimte aangeboden door B Co aan werknemers van A), waardoor voldaan was aan de 'location test' en de 'at the disposal test', maar dat de periode van ongeveer negen maanden waarin de kantoorruimte aan A ter beschikking stond onvoldoende duurzaam was om tot een vaste inrichting te concluderen, zodat niet voldaan was aan de 'duration test'.⁴ De Hoge Raad kiest hier niet voor en baseert zich, door aan te sluiten bij het oordeel van het Hof, op de uitzondering voor voorbereidende en hulpwerkzaamheden. Dit impliceert wat mij betreft dat er in beginsel wel sprake zou kunnen zijn van een (fysieke) vaste inrichting van A in Korea onder de hoofdregel.

Geen project-vaste-inrichting

De Hoge Raad volgt het Hof bovendien in het oordeel dat geen sprake is van een vaste inrichting in de zin van artikel 5, lid 2, aanhef en onderdeel h, Verdrag Nederland-Korea (de zogenoemde project-vaste-inrichting). Op grond van deze bepaling wordt als vaste inrichting aangemerkt de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie-, installatie- of montagewerkzaamheden, of van werkzaamheden bestaande uit het verschaffen van persoonlijke diensten zoals diensten van toezichthoudende of technische aard of andere bedrijfsmatige diensten die met een en ander verband houden, indien de duur van dat bouwwerk of die werkzaamheden zes maanden overschrijdt. Deze bepaling wijkt op een aantal punten af van de project-vaste-inrichting-definitie van artikel 5, lid 3, OESO-Modelverdrag. Zo is de scope ruimer, aangezien mede toezichthoudende activiteiten hieronder vallen, en is de gebruikelijke drempel van twaalf maanden verlaagd naar zes maanden (hetgeen in dit geval uiteindelijk niet relevant was omdat belanghebbende korter dan zes maanden in Korea verbleef).⁵

Het Hof overwoog in dit kader dat A geen vaste inrichting in Korea had, omdat A slechts de opdrachtgever was terwijl B Co in Korea het schip bouwde. Het enkele toezicht houden op de bouw van het schip door B Co was volgens het Hof onvoldoende om tot een vaste inrichting van A te concluderen. Het Hof lijkt daarmee te vereisen dat toezichthoudende werkzaamheden alleen tot een project-vaste-inrichting kunnen leiden indien het toezicht betreft op bouwwerkzaamheden die worden verricht door dezelfde onderneming, in dit geval A.⁶ De Hoge Raad lijkt zich hierbij aan te sluiten, waardoor de werkzaamheden van belanghebbende naar hun aard niet onder deze definitie vallen, en niet zozeer vanwege de omstandigheid dat de duur van de werkzaamheden korter dan zes maanden was. In casu heeft belanghebbende zijn toezichthoudende activiteiten immers gedurende ruim drie maanden uitgeoefend. Of de bouw van een schip door de onderneming zelf wel onder een bepaling conform artikel 5, lid 3, OESO-Modelverdrag valt (en in hoeverre toezichthoudende activiteiten dan worden meegetrokken), mits uiteraard aan de toepasselijke tijdsdrempel wordt voldaan, blijft uiteindelijk onbeantwoord. Vergelijk het OESO-commentaar, dat on-site planning en toezicht (bij de bouw van een pand) sinds 2003 onder artikel 5, lid 3, OESO-Modelverdrag schaaft.⁷ In die benadering zou een specifieke uitbreiding naar toezichthoudende activiteiten mogelijk overbodig zijn.

3 Zie par. 58 en 59 van het commentaar op artikel 5 OESO-Modelverdrag.

4 Mogelijk heeft belanghebbende te weinig feiten gesteld om te onderbouwen dat de kantoorruimte daadwerkelijk ter beschikking van A stond, en welke activiteiten gedurende welke periode vanuit de kantoorruimte zijn verricht; zie r.o. 4.8 van de Hofuitspraak en punt 4.7-4.10 van de conclusie van de A-G.

5 Dit is conform het voorbehoud van Korea bij artikel 5, lid 3, OESO-Modelverdrag om toezichthoudende activiteiten die langer duren dan zes maanden te kunnen belasten; par. 203 van het commentaar op artikel 5 OESO-Modelverdrag.

6 Zie ook de noot van Bioch in NLF 2018/0102.

7 Par. 50 (voorheen par. 17) van het commentaar op artikel 5 OESO-Modelverdrag.

Strikt genomen had de Hoge Raad mijns inziens kunnen volstaan met de conclusie dat sprake was van voorbereidende of hulpwerkzaamheden in de zin van artikel 5, lid 3, onderdeel e, Verdrag Nederland-Korea, nu deze bepaling ook een uitzondering vormt op de project-vaste-inrichting van artikel 5, lid 2, aanhef en onderdeel h, Verdrag Nederland-Korea. Aangezien het Hof de verschillende typen vaste inrichting nogal holistisch lijkt te benaderen, is het goed dat de Hoge Raad separaat op de mogelijke aanwezigheid van een project-vaste-inrichting ingaat. Wellicht is dit omdat voor de eventuele fysieke vaste inrichting (de door B Co gedurende negen maanden aan A ter beschikking gestelde kantooruimte) een ander aanknopingspunt bestaat dan voor de project-vaste-inrichting (de toezichthoudende activiteiten verricht door belanghebbende gedurende ruim drie maanden). Een andere mogelijke verklaring zou kunnen zijn dat de Hoge Raad de uitzondering voor voorbereidende en hulpwerkzaamheden niet ziet als een uitzondering op de project-vaste-inrichting maar alleen op de fysieke vaste inrichting van artikel 5, lid 1, Verdrag Nederland-Korea. Dit zou dan wellicht weer verband houden met het feit dat de Hoge Raad in eerdere jurisprudentie de project-vaste-inrichting als een fictieve vaste inrichting heeft gekenmerkt, hetgeen betekent dat bij bouw- en installatiewerkzaamheden niet aan de voorwaarden van artikel 5, lid 1, OESO-Modelverdrag hoeft te worden getoetst.⁸ Het OESO-commentaar ziet de project-vaste-inrichting sinds 2003 echter als een uitzondering op de hoofdregel van artikel 5, lid 1, OESO-Modelverdrag, zodat de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden – in afwijking van de hoofdregel van artikel 5, lid 1, OESO-Modelverdrag – slechts een vaste inrichting vormt indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt.⁹

Alexander Bosman

Loyens & Loeff/Vrije Universiteit

BRON

Arrest in de zaak van X te Z (hierna: belanghebbende) tegen de Staatssecretaris van Financiën op het beroep in cassatie gericht tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 5 december 2017, nr. 16/01250, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB =16/1979) betreffende de aan belanghebbende voor het jaar 2010 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en de daarbij gegeven beschikking inzake heffingsrente. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 26 maart 2019 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2019:308).

2. Beoordeling van de klachten

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende woont in Nederland. Hij is in dienstbetrekking bij het A (hierna: A). A is een wereldwijd opererende onderneming die offshore boorwerkzaamheden naar olie en gas verricht.

2.1.2. In 2010 heeft B Co. (hierna: B) in opdracht van A een boorschip gebouwd op een scheepswerf in Zuid-Korea. A heeft belanghebbende ingezet als toezichthouder bij de bouw en de proefvaarten van het boorschip. De toezichthoudende werkzaamheden van belanghebbende bestonden uit het controleren of het gebouwde aan de technische vereisten voldeed. In verband met zijn toezichthoudende

⁸ HR 9 december 1998, 32.709, ECLI:NL:HR:1998:AA2613.

⁹ Par. 49 (voorheen par. 16) van het commentaar op artikel 5 OESO-Modelverdrag.

werkzaamheden kon belanghebbende gebruik maken van kantoorruimte van B in Zuid-Korea. Belanghebbende heeft in 2010 minder dan 183 dagen in Zuid-Korea verbleven.

2.2. Voor het Hof was in geschil of de Inspecteur terecht geen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting heeft verleend voor het loon dat is toe te rekenen aan de periode dat belanghebbende in Zuid-Korea heeft verbleven. In het bijzonder was in geschil of de beloning ten laste is gekomen van een vaste inrichting van A in Zuid-Korea.

2.3. Het Hof heeft onder meer geoordeeld dat de Inspecteur terecht vermindering ter voorkoming van dubbele belasting heeft geweigerd, omdat A in 2010 niet over een vaste inrichting in Zuid-Korea beschikte. Tegen dat oordeel zijn de klachten gericht.

2.4. Het Hof heeft overwogen dat niet in geschil is dat A geen omzet in Zuid-Korea heeft behaald. Het Hof heeft vastgesteld dat de toezichthoudende werkzaamheden op de bouw van het boorschip ver af stonden van de winstgenererende booractiviteiten van A en dat deze werkzaamheden geen essentieel deel van de activiteiten van A vormden. Daarin ligt besloten dat A de onderneming niet geheel of gedeeltelijk in Zuid-Korea uitoefende door middel van een vaste inrichting als bedoeld in artikel 5, lid 1, van het Belastingverdrag Nederland-Zuid-Korea van 25 oktober 1978 (hierna: het Verdrag). Dit oordeel geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. De hiertegen gerichte klachten slagen niet.

2.5. Ook voor zover de klachten ertoe strekken dat de toezichthoudende werkzaamheden van belanghebbende voor A een vaste inrichting opleveren in de zin van artikel 5, lid 2, aanhef en letter h, van het Verdrag, slagen zij niet. Die bepaling houdt in dat onder een vaste inrichting mede wordt begrepen de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie-, installatie- of montagewerkzaamheden of van werkzaamheden bestaande uit het verschaffen van persoonlijke diensten zoals diensten van toezichthoudende of technische aard, of andere bedrijfsmatige diensten die met een en ander verband houden, indien de duur van dat bouwwerk of die werkzaamheden zes maanden overschrijdt. Het oordeel van het Hof dat de door belanghebbende verrichte werkzaamheden in verband met de bouw van het boorschip door B in opdracht van A niet zijn aan te merken als zulke in artikel 5, lid 2, aanhef en letter h, van het Verdrag bedoelde werkzaamheden geeft evenmin blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd.

3. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

4. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president G. de Groot als voorzitter, en de raadsheren M.A. Fierstra, J. Wortel, A.F.M.Q. Beukers-van Dooren en P.A.G.M. Cools, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 19 juli 2019.