

Kwalificatie van een server als vaste inrichting

Naam student : A.J. van Dongen

Studentnummer : 289175

Begeleider : Drs. M. Nieuweboer

Rotterdam, juni 2012

laat je net als ik fascineren door internettechnologie en fiscaliteit

Samenvatting

Welk land heeft heffingsrecht over winst die wordt behaald met e-commerce activiteiten? Bij pure e-commerce is het namelijk mogelijk aanwezigheid van de onderneming te spreiden over meerdere landen, de onderneming op elk willekeurig moment te verplaatsen en aan het internetadres is de geografische locatie niet altijd af te leiden. Aansluiting bij het vaste inrichting-begrip biedt een oplossing. Voor e-commerce activiteiten zijn immers servers nodig. Mocht de server worden aangemerkt als vaste inrichting, dan heeft het vaste-inrichting land heffingsrecht op basis van artikel 5 jo. 7, eerste lid OESO-Modelverdrag. De keerzijde is echter dat een vaste-inrichting land met een gunstig effectief tarief kan worden gekozen. Dit alles verstevigt de concurrentiepositie van internetondernemingen ten opzichte van lokale ondernemingen. Het Committee on Fiscal Affairs van de OESO heeft geoordeeld dat geen aparte internet belasting nodig is en dat bestaande wet- en regelgeving niet hoeft te worden aangepast voor e-commerce. Dit betekent dat e-commerce op dezelfde wijze moet worden belast als het traditionele ondernemingsmodel en dat het vaste inrichting-begrip dus onverkort kan worden toegepast. Mijn onderzoeksvraag is daarom als volgt: *Onder welke omstandigheden leidt het hebben of gebruik van een in Nederland gelegen server door een niet in Nederland gevestigd lichaam tot belastingplicht voor de Wet Vennootschapsbelasting 1969?*

Een vaste inrichting is: “Een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van die onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend” (artikel 15f Wet VPB 1969). Er moet worden voldaan aan vijf vereisten; bedrijfsinrichting; vast; duurzaam; ter beschikking; en werkzaamheden. Een server is een fysieke computer en voldoet daarmee aan het fysieke vereiste van een bedrijfsinrichting. Verder is het waarschijnlijk dat de server voor een zekere duur, feitelijk op een bepaalde plaats is gesitueerd en daarom sprake is van een duurzame vaste inrichting. Afgezien van webhosting en cloud computing zal een server de onderneming feitelijk ter beschikking staan. Een juridisch afdwingbaar recht is daarentegen niet nodig, dus overeenkomsten van eigendom, huur, webhosting en cloud computing zijn irrelevant. Het gaat erom dat controle over de server wordt uitgeoefend, ongeacht vanuit welk land dat gebeurt. Daarnaast moeten werkzaamheden geheel of gedeeltelijk in de inrichting worden verricht en moeten die activiteiten samenhangen met de onderneming. Bij e-commerce is dat waarschijnlijk, omdat aanwezigheid van een server waarop minstens de website draait van essentieel belang is voor de onderneming. Doormiddel daarvan onderhoudt de onderneming ten minste het contact met haar (potentiële) klanten. Vervolgens moeten de activiteiten van de server corebusiness zijn en geen voorbereidende- of hulpwerkzaamheden. Daarvoor moeten activiteiten op serverniveau worden vergeleken met de activiteiten van de onderneming als geheel. Wanneer de buitenlandse onderneming alleen een catalogus op de server draait en de verkoop op andere wijze laat plaatsvinden, wordt niet voldaan aan het corebusiness vereiste. Maar als aan de hand van de catalogus bestellingen kunnen worden gedaan, gekoppeld aan een betaalmogelijkheid, verricht de server meer dan hulp- of voorbereidende werkzaamheden. Als daarnaast ook nog de aflevering digitaal via de server plaatsvindt, is zeker sprake van een corebusiness activiteit. Slechts in de laatste twee gevallen kwalificeert de (Smart) Server van de buitenlandse onderneming als vaste inrichting in Nederland. Voor een buitenlandse Internet Service Provider zal de server een vaste inrichting in Nederland vormen, aangezien webhosting en cloud computing, door middel van ter beschikking staande servers, corebusiness is.

Kwalificeert een server niet als vaste inrichting dan blijft de vraag welk land heffingsrecht heeft over winst behaald met e-commerce activiteiten. Afgezien van een speciale internetbelasting zijn er twee oplossingsrichtingen: Ten eerste aanpassing van het vaste inrichting-begrip met de toevoeging ‘g een homepage: een plaats op internet waar de internet-supplier informatie aanbiedt’ aan artikel 5, tweede lid, OESO-Modelverdrag. Op die manier wordt een fictieve vaste inrichting gecreëerd en hoeft niet meer te worden getoetst aan de genoemde vijf vereisten. Een tweede oplossingsrichting is vergoedingen op e-commerce activiteiten aanmerken als royalty’s. Dit kan alleen wanneer de activiteiten voor eigen gebruik worden afgenomen of voor doorverkoop aan derden. Deze benadering lijkt daarom alleen te werken bij doorverkoop van digitale producten.

INHOUD

INLEIDING.....	6
HOOFDSTUK 1: SERVER	9
INLEIDING.....	9
DEFINITIES	9
FUNCTIES BEZIEN VANUIT DE ONDERNEMING.....	10
<i>Business-to-Business</i>	10
<i>Business-to-Consumer</i>	11
<i>Consumer-to-Consumer</i>	11
CONCLUSIE.....	11
HOOFDSTUK 2: VASTE INRICHTING	12
INLEIDING.....	12
FUNCTIE VASTE INRICHTING	12
DEFINITIE VASTE INRICHTING	12
<i>(Bedrijfs)inrichting</i>	13
<i>Vast</i>	13
<i>Duurzaam</i>	13
<i>Ter beschikking</i>	13
<i>Werkzaamheden</i>	14
<i>Menselijke activiteit</i>	14
CUMULATIEVE VEREISTEN VOOR EEN VASTE INRICHTING.....	15
CONCLUSIE.....	15
HOOFDSTUK 3: SERVER ALS VASTE INRICHTING	16
INLEIDING.....	16
(BEDRIJFS)INRICHTING.....	16
VASTE FYSIEKE CONSTRUCTIE	16
DUURZAAM TER BESCHIKKING	17
BESCHIKKINGSMACHT	17
WERKZAAMHEDEN.....	17
COREBUSINESS ACTIVITEITEN.....	18
MENSELIJKE ACTIVITEIT	18
CONCLUSIE.....	19

HOOFDSTUK 4: GEVOLGEN	20
INLEIDING.....	20
GEVOLGEN ALS DE SERVER KWALIFICEERT ALS VASTE INRICHTING.....	20
WINSTTOEREKENING	20
<i>Vermogensetikettering</i>	<i>21</i>
<i>Bepalen van de winst.....</i>	<i>22</i>
GEVOLGEN ALS DE SERVER NIET KAN WORDEN AANGEMERKT ALS VASTE INRICHTING.....	22
ALTERNATIEVEN ALS DE SERVER NIET KAN WORDEN AANGEMERKT ALS VASTE INRICHTING	23
<i>Aanpassing van het vaste inrichting-begrip.....</i>	<i>23</i>
<i>Vergoeding op e-commerce aanmerken als royalty.....</i>	<i>23</i>
CONCLUSIE.....	23
HOOFDSTUK 5: CASES	25
DOMEINNAAM EINDIGEND OP .NL	25
INTERNET SERVICE PROVIDER (B2B)	25
INFRASTRUCTURE PROVIDER (B2B)	25
VRIENDENBOEK (B2C).....	26
APPEL (B2C)	26
DIK.NL (B2C)	27
MARKETPLACE (C2C).....	27
CONCLUSIE.....	28
LITERATUURLIJST	29

Inleiding

Heffingsrecht in e-commerce situaties

Toepassing van het vaste-inrichtingsbegrip op situaties rondom electronic commerce (hierna: e-commerce) activiteiten is geen nieuwe problematiek.¹ E-commerce omvat alle zakelijke handelingen die op elektronische wijze worden uitgevoerd ter verbetering van de efficiency en effectiviteit van markt- en bedrijfsprocessen.² Met de opkomst van het internet in de jaren '90 werd al snel duidelijk dat e-commerce de fiscale omgeving zou veranderen. Op de internetmarkt kunnen producten en diensten namelijk worden aangeboden zonder in een land fysiek aanwezig te zijn, zodat een aangrijpingspunt voor belastingheffing ontbreekt.³ "Cyberspace" behoort voorts nog niet tot jurisdictie van een bepaald land.⁴ Daarnaast is het dankzij ICT-ontwikkelingen eenvoudiger geworden om activiteiten die normaal gesproken op één locatie worden geconcentreerd, over verschillende locaties te verdelen.⁵ In combinatie met de diensten die trustkantoren bieden in het creëren van substance kan zelfs een onderneming worden opgericht die geheel en op elk willekeurig moment verplaatsbaar is.⁶ Bovendien is het aan het internetadres zelfs voor kenners niet altijd af te lezen wat de geografische locatie van een handelspartner is.⁴

Vaste inrichting

In de zoektocht naar een aanknopingspunt voor belastingheffing kan bij het vaste inrichting-begrip worden aangesloten. De vaste inrichting vormt namelijk een belangrijk instrument voor de verdeling van de winstbelasting tussen landen.^{1,2} Aangezien e-commerce activiteiten worden uitgevoerd door middel van servers⁶, kwam al snel de vraag op of een server kon worden aangemerkt als vaste inrichting.³

Het beschouwen van een server als vaste inrichting heeft gevolgen voor het bronland, omdat ondernemingen dan voor de vaste inrichting een vestigingsland met een relatief gunstig belastingklimaat kunnen uitzoeken.⁵ Dit versterkt bijvoorbeeld de concurrentiepositie van webwinkels ten opzichte van traditionele winkels. Omdat deze internationale problematiek onder het curriculum van de Master Fiscale Economie valt, beperkt deze Bachelorscriptie zich tot de situatie dat een buitenlands lichaam een in Nederland gelegen server drijft. Wanneer een buitenlands lichaam (hier door middel van een in Nederland gelegen server) Nederlands inkomen geniet, is dat lichaam in beginsel belastingplichtig voor de Nederlandse winstbelasting op grond van artikel 3 Wet VPB 1969. De buitenlandse onderneming heeft er belang bij de server aan te merken als vaste inrichting (artikel 17 Wet VPB 1969) in Nederland, omdat ter voorkoming van dubbele belastingheffing het andere land (vestigingsland van het lichaam) zich dan terugtrekt ten gunste van Nederland. Dit is interessant voor een onderneming als Nederland een lager effectief tarief (grondslag en tarief) hanteert dan het land waar diens lichaam (het hoofdkantoor) is gevestigd. Artikel 7, lid 1 OESO-Modelverdrag bepaalt immers dat het bronland niet mag heffen over ondernemingswinsten van een inwoner van een andere staat, tenzij deze een onderneming uitoefent in het bronland door middel van een vaste inrichting.

Reactie van de OESO

Als reactie heeft in 2000 het Committee on Fiscal Affairs (CFA) van de OESO commentaar geleverd hoe moet worden omgegaan in situaties waarbij een onderneming in een ander land zaken doet met uitsluitend een 'virtuele' aanwezigheid (website) of met slechts een technische aanwezigheid (server).¹ Ondanks dat begrippen van het internationale belastingrecht onvoldoende waren berekend op het internet³ heeft de Commissie besloten dat e-

¹ Lambooi, M.V. 2001. 'E-commerce leidt meestal niet tot een vaste inrichting'. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, p. 145.

² Pauwels, M.R.T. 2003. 'Verslag van de oratie van prof. Mr. E.C.C.M. Kemmeren: E-business en vaste inrichtingen: paniekvoetbal'. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, p. 1126.

³ Stevens, S.A. 1998. 'Verslag symposium 5 maart 1998: Belastingheffing in de toekomst'. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, p. 503.

⁴ Jonkheer, K.R. & Dolfsma, W.A. 1999. 'Belasting zonder grenzen'. *Economisch Statistische Berichten*, 84(4191), p. 149.

⁵ Van Huijgevoort, B.F.A & Lubbers, A.O. 2000. 'Veranderende aanknopingspunten voor de belastingheffing'. *Weekblad Fiscaal Recht*, p. 1656.

⁶ In 't Veld, T.F.G. 2007. 'E-commerce en het gebrek aan fiscale aanknopingspunten'. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, p. 509.

commerce op dezelfde wijze moet worden belast als conventionele economische activiteiten. Er zouden geen specifieke “internetbelastingen” moeten worden ingevoerd, zoals de bittax, internetaansluitingsheffing, internettoegangsheffing, pc-tax, providerstax of transactiebelasting. Echter, e-commerce kent een ander ondernemingsmodel dan het traditionele ondernemingsmodel² en onderscheidt zich van andere handelsvormen in de wijze waarop het afzetgebied voor zichzelf creëert.⁶ Waar een onderneming veelal lokaal of nationaal handelt, doet een onderneming met e-commerceactiviteiten dat in theorie internationaal. Afgezien van culturele, politieke, technische en betalingsverkeer barrières is de website van de onderneming immers overal toegankelijk. Waar ondernemingen normaal gesproken een locatie (vaste inrichting) nodig hebben om afzetgebied te creëren, hoeft dat bij e-commerce dus niet. Gezien deze fundamentele verschillen is er geen sprake van vergelijkbare gevallen en lijkt identieke behandeling ongepast⁶ en vanwege de fiscaal gezien ongelijke concurrentiepositie zelfs ongewenst. Verder gebood de commissie dat het begrip vaste inrichting in kader van de winstbelasting terughoudend moet worden toegepast.⁵ Vervolgens is in 2003 geconcludeerd dat e-commerce geen fundamentele wijziging van de bestaande regels rechtvaardigt.⁷ Het huidige vaste inrichting-begrip is daarom onverkort toepasbaar op servers.

Cloud Computing

Sinds 2003 heeft de technologie echter niet stilgestaan: Servers zijn krachtiger, intelligenter, nemen steeds vaker zelfstandig beslissingen en worden steeds vaker ingezet voor het leveren van diensten en voor het aangaan van transacties. Door die toename is ‘cloud computing’ de nieuwe trend: “Cloud computing is a model for enabling convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction.”⁸ In dit model voorzien Infrastructure Providers (IPs) Internet Service Providers (ISPs) van serverruimte die ISPs nodig hebben om hun diensten beschikbaar te maken voor gebruikers. Het voordeel is hier de schaalbaarheid van servercapaciteit.⁹ Verschil met (web)hosting is dat bij cloud computing niet exact duidelijk is waar de gebruikte servers zijn gelegen, omdat IPs op hun (internationale) netwerk van servers capaciteit aanbieden. De servers in het netwerk kunnen namelijk in verschillende landen zijn gelegen. Mocht de daadwerkelijk gebruikte server in Nederland staan en bovendien kwalificeren als vaste inrichting dan zal de Belastingdienst willen heffen over de winst die daaraan kan worden toegerekend. Zoals aangegeven is vooral de kwalificatie als vaste inrichting daarbij onderwerp van discussie. Voorgaande leidt daarom tot de volgende onderzoeksvraag:

Onderzoeksvraag

Onder welke omstandigheden leidt het hebben of gebruik van een in Nederland gelegen server door een niet in Nederland gevestigd lichaam tot belastingplicht voor de Wet Vennootschapsbelasting 1969?

Deelvragen

- *Wat is een server?*
- *Wat is een vaste inrichting en aan welke voorwaarden moet worden voldaan om iets aan te kunnen merken als vaste inrichting?*
- *Onder welke omstandigheden voldoet een server aan de voorwaarden van een vaste inrichting?*
- *Welke gevolgen heeft het al dan niet aanmerken van een server als vaste inrichting en welke alternatieven voor het bepalen van heffingsbevoegdheid zijn er?*

Bij beantwoording van de hoofdvraag wordt uitgegaan dat het niet in Nederland gevestigd lichaam niet al op basis van artikel 2 Wet VPB 1969 als binnenlands belastingplichtige aan vennootschapsbelasting wordt onderworpen.

⁷ Wolfs, J.M.F. & Sturm, M.C. 2011. ‘Kamerstuk Commentary on article 5 concerning the definition of permanent establishment’. *NDFR.nl*, <http://www.ndfr.nl/> [12-03-2011].

⁸ Mell, P., & Grance, T. 2011. *The NIST Definition of Cloud Computing. Recommendations of the National Institute of Standards and Technology*. US Department of Commerce: NIST, p. 6.

⁹ Vaquero, M.L., Rodero-Merino, L., Caceres, J. & Lindner, M. 2009. ‘A Break in the Clouds: Towards a Cloud Definition’. *ACM SIGCOMM Computer Communication Review*, 39(1), p. 50-55.

Onderzoeksmethoden

Startpunt van het onderzoek is de Wet VPB 1969. In Vakstudie Nieuws (VN 5) Vennootschapsbelasting is artikelsgewijs commentaar opgezocht bij de genoemde artikelen. Vervolgens is gezocht naar artikelen in (digitale) fiscale tijdschriften, zoals Weekblad Fiscaal Recht (WFR), Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht (NTFR) en Maandblad Belasting Beschouwingen (MBB). Daarvoor zijn databanken Kluwer Portal, Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht (NDFR), Fiscanet, OECD iLibrary en Google Scholar aangewend. Ook is in de Universiteitsbibliotheek van Erasmus Universiteit Rotterdam gezocht naar relevante boeken. Voor het vinden van artikelen en boeken is de ‘sneeuwbal methode’ gehanteerd, waarbij in de literatuurlijst en noten van een artikel of boek verder wordt gezocht naar andere relevante literatuur (en zo verder). Het voordeel van de sneeuwbal methode is dat in korte tijd veel literatuur kan worden verzameld. Nadeel is echter dat niet buiten bestaande academische netwerken, waarbinnen wetenschappers naar elkaars publicaties verwijzen, wordt getreden. Naarmate langer met deze methode wordt gewerkt, kom je steeds dieper in oude literatuur terecht¹⁰. Een ander nadeel van de sneeuwbal methode is dat deze methode weinig systematisch is. Verder wordt ik bij het schrijven van deze Bachelorscriptie begeleid en het stuk becommentarieerd door een supervisor.¹¹

Opbouw

De opbouw in hoofdstukken volgt grotendeels de orde van deelvragen. In hoofdstuk 1 wordt de definitie van een server gegeven en ontleed. Daarbij wordt basis inzicht gegeven van de techniek, uitgelegd dat een server verschillende verschijningsvormen heeft en duidelijk gemaakt dat een server vanwege zijn technische mogelijkheden ook verschillende functies in een onderneming kan vervullen. Daarna wordt in hoofdstuk 2 besproken aan welke vereisten moet worden voldaan, wil sprake zijn van een vaste inrichting. Achtereenvolgens worden de elementen; bedrijfsinrichting; vast; duurzaam; ter beschikking; werkzaamheden; en menselijke activiteit behandeld. In hoofdstuk 3 wordt beoordeeld of een server, zoals gedefinieerd in hoofdstuk 1, kwalificeert als server op basis van de voorwaarden uit hoofdstuk 2. In hoofdstuk 4 wordt aandacht besteed aan de gevolgen van het al dan niet aanmerken van een server als vaste inrichting. Daarbij wordt ingegaan op vermogensetikettering, winsttoerekening en mededinging. Daarnaast worden aanpassing van het vaste inrichting-begrip en royalty's besproken als alternatieven voor het bepalen van de heffingsbevoegdheid. Vervolgens worden in hoofdstuk 5 voorbeelden van B2B (ISP & IP), B2C (Vriendenboek, Appel & Dik.nl) en C2C (Marketplace) e-commerce business modellen uitgewerkt. In de conclusie wordt antwoord gegeven op de hoofdvraag.

¹⁰ Oosterbaan, W. 2007. *Een leesbare scriptie*. Amsterdam: Promentheus.

¹¹ Bij deze wil ik u bedanken voor uw bijdrage aan de scriptie.

Hoofdstuk 1: Server

Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de deelvraag: *Wat is een server?* Het hoofdstuk start met de OECD definitie van een server, maar al snel wordt besproken waaruit een server is opgebouwd en basis inzicht gegeven van de techniek. Daarna wordt duidelijk gemaakt dat een server verschillende verschijningsvormen heeft en vanwege zijn technische mogelijkheden ook verschillende functies in een onderneming kan vervullen. Het laatste volgt uit een uiteenzetting van e-commerce business modellen. Het hoofdstuk eindigt met een conclusie op de deelvraag.

Definities

In de OECD Glossary of Statistical Terms wordt een server als volgt gedefinieerd:

A computer that has been set up to provide certain services to other computers (clients), for instance, a Web server is a central repository of data, software or client for the World Wide Web¹².

Uit deze definitie kan worden opgemaakt dat een server ten eerste een ‘computer’ is en ten tweede dat deze computer bepaalde diensten kan verrichten voor andere computers. De andere computers worden daarbij aangeduid als ‘clients’. Zij verbinden via een netwerk, zoals het Internet (i.e. World Wide Web). In de Glossary wordt de term computer verder niet gedefinieerd. Van Dale Woordenboek omschrijft een computer als een: “Elektronisch apparaat voor het opslaan en verwerken van gegevens”. In het algemeen is een computer een programmeerbare machine die reageert op een specifieke reeks van instructies op een doordachte manier.¹³ De fysieke machine, bestaande uit draden, transistors (een of meer processors) en schakelingen (o.a. moederbord)¹³, veel werkgeheugen en harde schijven¹⁴ wordt ‘hardware’ genoemd en de instructies en data worden ‘software’ genoemd¹³.

Vanuit een software perspectief wordt een server geclassificeerd op basis van de rol die het speelt in een netwerk, zoals een Mail Server, Web Server en Application Server¹⁴. Verwarrend is dat met de term ‘server’ dus zowel hardware als software kan worden bedoeld¹³. Met andere woorden: de term beslaat een specifiek softwarepakket dat op een computer draait, maar ook de computer waarop dat softwarepakket draait kan ermee worden aangeduid.

Vanuit de techniek gezien kan een server grofweg: Websites hosten (Web Server), computerprogramma’s draaien (Application Server), dataopslag bieden, toegang tot databases verlenen (Database Server) en schakelen in een netwerk ter beveiliging of om werklast te verdelen. Een database server zou ook gezien kunnen worden als een speciale vorm van application server. Eén server is vaak toegewijd aan een enkele taak (Dedicated Server), maar is daar technisch niet toe beperkt. Eén server kan namelijk meerdere websites, computerprogramma’s en/of databases tegelijk runnen en kan dat bovendien voor meerdere gebruikers tegelijk doen (Shared Server). Een techniek genaamd ‘Virtual Machines’ maakt dit mogelijk.

De minimaal benodigde hardware voor een server is fysiek niet groot, maar servers kunnen ook worden geschakeld en gestapeld in racks, waardoor de omvang toeneemt. Dit maakt verschillende grootte mogelijk. Een server kan daarom de verschijningsvorm hebben van een thuisserver tot die van een datacenter. Naast een software perspectief of technisch perspectief kan de functie van een server ook worden gezien vanuit een ondernemingsperspectief.

¹² OECD. 2002. Glossary of Statistical Terms. OECD Publishing.

¹³ Beal, V. 2005. ‘What Is a Server?’ *Webopedia.com*,

http://www.webopedia.com/DidYouKnow/Hardware_Software/2005/servers.asp [16-05-2011].

¹⁴ Delaney, J.R. & Lipschutz, R.P. 2004. ‘Servers ; The term server covers a lot of ground’. *PC Magazine* 23(12), p. 150-151.

Funcities bezien vanuit de onderneming

Een server kan verschillende functies vervullen voor een onderneming. Bij e-commerce kan onderscheid worden gemaakt tussen Business-to-Business (B2B), Business-to-Consumer (B2C) en Consumer-to-Consumer (C2C) business modellen. Deze modellen worden achtereenvolgens besproken.

Business-to-Business

Business-to-Business (B2B) is een internationale aanduiding voor bedrijven die specifiek zaken doen met andere bedrijven. Menig bedrijf is voor haar producten afhankelijk van directe en indirecte input van andere bedrijven¹⁵.

Een eerste vorm van B2B e-commerce zijn de diensten die een Internet Service Provider (ISP) (i.e. Cloud Service Provider) aanbiedt. Een ISP exploiteert servers met als doel webhosting, cloud computing of andere applicaties aan te bieden aan derden, in het bijzonder aan andere ondernemingen.¹⁶ Het beschikbaar stellen van de servers wordt Infrastructure as a Service (IaaS) genoemd, het voorzien van een infrastructuur voor applicaties (besturingssysteem) Platform as a Service (PaaS) en het aanbieden van applicaties Software als een Service (SaaS). Het is gangbaar dat de website van een bepaald bedrijf onder webhostingsovereenkomst wordt gehost op de server van een ISP en cloud computing wordt ook steeds meer gemeengoed voor bedrijven. Bij cloud computing kan onderscheid worden gemaakt tussen een 'private cloud' en een 'public cloud'. Bij een private cloud heeft het bedrijf zijn eigen server in een datacenter en wordt bijvoorbeeld het gebouw, de stroomvoorziening en ondersteuning gedeeld met andere bedrijven die bij dat datacenter een server houden. In de public cloud wordt alles gedeeld, dus heeft het bedrijf geen eigen server. Dit is een groot verschil met het traditionele IT model, waarbij de server in eigen gebouw staat, alles wordt beheerd in eigen bedrijf en dus niets wordt gedeeld. Daarnaast zijn hybride vormen van de drie mogelijk.

Ten tweede beoogt e-commerce het aan- en verkoopproces van intermediaire producten uit de toeleveringsketen te stroomlijnen en te actualiseren door middel van automatisering. Daar worden servers voor ingezet. Dit wordt onder andere gedaan in de auto industrie en de chemische industrie. Een voorbeeld: bedrijf A gebruikt voor haar product onderdeel X van bedrijf B. Server A van bedrijf A is voorgeprogrammeerd bij bedrijf B een bepaalde hoeveelheid onderdelen X te bestellen wanneer bedrijf A's voorraad onderdeel X onder een bepaalde waarde komt te liggen. Met andere woorden: op server A draait intelligente software dat de voorraad onderdeel X voor bedrijf A op peil houdt. Deze digitale bestelling wordt ontvangen door server B van bedrijf B, die vervolgens de bestelling verwerkt en instructies doorgeeft voor de fysieke levering van onderdelen X. Daarna kan server B nog een ontvangstbevestiging van de bestelling naar server A sturen en bij verzending van onderdelen X een verzendbevestiging. Op basis van die gegevens kan server A de voorraad onderdeel X van bedrijf A actualiseren. Deze gegevens kunnen nog worden gecontroleerd wanneer bestelde onderdelen X in het magazijn van bedrijf A zijn ontvangen. Bij nauwe samenwerking tussen bedrijf A en B hoeft bedrijf A zelfs geen voorraad meer aan te houden, zoals bij Just In Time (JIT). In dat geval stuurt server A automatisch een bestelling voor onderdeel X naar server B wanneer bedrijf A een order van een klant ontvangt.

In bovenstaand voorbeeld is het intermediaire product een bepaald onderdeel, maar het kan ook gaan om diensten, middelen, technologie (zoals kantoor en industriële benodigdheden) en financiële producten. Bij financiële producten gaat het om financiële transacties tussen bedrijven, zoals verzekering, krediet, obligaties, effecten, waardepapieren, fondsen en dergelijken. Daarnaast stelt e-commerce bedrijven in staat diensten met toegevoegde waarde aan te kopen, zoals vervoer, opslag, inklaring, betaling, kwaliteit validatie en documentatie¹⁷. Dus naast de functies uit het voorbeeld kan de server verder nog; betaalgegevens valideren met banken of creditcard bedrijven; bestellingen (onmiddellijk) goedkeuren of afwijzen; digitale producten overdragen; en probleemoplossing bieden online.

¹⁵ Shim, S.S.Y., Pendyala V.S., Sundaram & M., Gao, J.Z. 2000. 'Business-to-Business E-Commerce Frameworks'. *Institute of Electrical and Electronics Engineers*, October 2000, p. 40-47.

¹⁶ Weeghel, S. 2005. 'Vaste inrichting en winst uit onderneming'. *Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht*, p. 70.

¹⁷ Johnson, M.E. & Whang, S. 2002. 'E-Business and supply chain management: an overview and framework' *Production and Operations Management*, 11(4), p. 413-423.

Een speciale vorm is het B2B auction model. In dat model exploiteert bedrijf A een website waarop andere bedrijven hun producten kunnen aanbieden of waar zij op aangeboden producten kunnen bieden. Aanbieder B kan voor haar product X een prijs zetten waar vragers op kunnen reageren. Maar ook vrager C kan een prijs aangeven waarvoor zij een bepaalde hoeveelheid product X geleverd wil zien worden, waarop aanbieder B en haar concurrenten kunnen ingaan. Meerder vragers kunnen daarvoor ook een samenwerkingsverband aangaan, aanbieder B en concurrent D kunnen ook samen aanbod doen. Risico daaraan is dat problemen zich kunnen voordoen op het gebied van governance, technologie (standaard systeem) en mededingingsbeleid¹⁸.

Business-to-Consumer

Business-to-Consumer (B2C) is een internationale aanduiding voor bedrijven die specifiek zaken doen met consumenten. Via een website bieden dergelijke bedrijven hun producten aan particulieren. Op de website worden producten gepresenteerd, instructies geboden voor het aangaan een koopovereenkomst en contactinformatie weergegeven. Onder B2C kan een server worden ingezet voor de volgende taken; het hosten van de website; verbinding maken met een client; bestellingen verwerken; betaalgegevens valideren (met creditcard bedrijven); bestellingen (onmiddellijk) goedkeuren of afwijzen; instructies doorgeven voor de fysieke levering van het bestelde product; overdragen van digitale producten; en probleemoplossing bieden online. Wanneer een enkele server al deze taken (zelfstandig) afhandelt, wordt gesproken van een Smart Server.¹

Dit heeft zijn invloed gehad op de detailhandel. Stevens (1996) maakt onderscheid tussen Wehkamp-activiteiten en city-activiteiten. Van Wehkamp-activiteiten wordt gesproken wanneer een onderneming het Internet slechts gebruikt als marketing- en eventueel als bestel- en/of betaalmedium. De goederen en diensten worden buiten het internet om verstuurd.¹⁹ Dit wordt bijvoorbeeld gedaan door Wehkamp, Bol.com en Amazon. Daarbij kan het zo zijn dat de distributeur zelf geen voorraad aanhoudt en het product ook niet zelf opstuurt, maar dat die activiteiten door de producent wordt verricht.¹⁸ Bij city-activiteiten vormt het Internet niet alleen een verkoop- of marketingmedium, maar vervult het alle commerciële functies en de plaats van consumering en/of distributie.¹⁹ In dat geval leveren servers de content zelf, zoals muziek, films en boeken. Hierbij kan worden gedacht aan de muziekdiensten van bedrijven als Spotify en Apple.

Consumer-to-Consumer

Consumer-to-Consumer (C2C) e-commerce is een internationale aanduiding voor het elektronisch vereenvoudigen van transacties tussen consumenten onderling via de website van een derde partij, zoals in het C2C auction model. In geval dat de derde partij een bedrijf is, zou het C2C business model ook onder B2C kunnen worden geschaard. Voorbeelden daarvan zijn eBay en Marktplaats. Maar ook communicatieplatform Facebook en videodienst Youtube volgen het C2C principe: de website is slechts een middel, consumenten verzorgen zelf de content. Omdat de site slechts een tussenpartij is, hoeft deze in principe de kwaliteit van aangeboden producten niet te controleren. Onder C2C kan een server voor dezelfde taken worden ingezet als bij B2C e-commerce.

Conclusie

In dit hoofdstuk is antwoord gegeven op de deelvraag: *Wat is een server?* Een server is een computer die via een netwerk bepaalde diensten kan verrichten voor andere computers (clients). Deze kan de verschijningsvorm hebben van een thuisserver tot die van een datacenter. Ongeacht de verschijningsvorm kan een server voor verschillende taken worden ingezet, zoals websites hosten (Web Server), computerprogramma's draaien (Application Server), dataopslag bieden, toegang tot databases verlenen (Database Server) en schakelen in een netwerk ter beveiliging of om werklust te verdelen. Bezien vanuit de onderneming worden servers ingezet bij B2B, B2C en C2C business modellen. Nu duidelijk is gemaakt wat onder een server wordt verstaan, wordt in het volgende hoofdstuk besproken wanneer sprake is van een vaste inrichting in Nederland.

¹⁸ Kalakota, R. & Robinson, M. 2000. 'E-Business 2.0 Looking over the new horizon'. *EAI Journal*, October 2000, p. 22-30.

¹⁹ Stevens, S.A. 1996. 'Internet en belastingen' *Weekblad voor Fiscaal Recht*, p. 1719.

Hoofdstuk 2: Vaste inrichting

Inleiding

Dit hoofdstuk gaat in op de deelvraag: *Wat is een vaste inrichting en aan welke voorwaarden moet worden voldaan om iets aan te kunnen merken als vaste inrichting?* In dit hoofdstuk wordt besproken wanneer er sprake is van een vaste inrichting in Nederland. Hierbij wordt gekeken naar artikel 3, 15f en 17 Wet VPB 1969, bijbehorende jurisprudentie en uitleg daarbij (verwijzing naar artikel 2 BVDB en artikel 5 OESO-Modelverdrag). In verdragen wordt de vaste vertegenwoordiger als een van de verschijningsvormen van de vaste inrichting behandeld.²⁰ In deze scriptie wordt de vaste vertegenwoordiger echter buiten beschouwing gelaten en wordt specifiek gekeken naar de vaste inrichting. Allereerst wordt de functie van de vaste inrichting besproken. Vervolgens wordt ingegaan op het begrip ‘vaste inrichting’. Dit wordt ontleed in ‘vast’ en ‘inrichting’ en daarnaast worden de overige vereisten besproken ten aanzien van de duurzaamheid, beschikkingsmacht, werkzaamheid en menselijke activiteit. Voor het overzicht worden daarna de cumulatieve vereisten voor het vaste inrichting-begrip opgesomd. Het hoofdstuk eindigt met een conclusie op de deelvraag.

Functie vaste inrichting

De vaste inrichting vormt een belangrijk aanknopingspunt of instrument voor de verdeling van de winstbelasting tussen landen.^{1,2} Met dit begrip wordt beoogd een minimumkwantiteit en –kwaliteit ondernemingsactiviteiten aan te geven die een in het buitenland gevestigde onderneming moet ontplooiën in (een ander land,) het bronland, wil het bronland die onderneming voor de aldaar behaalde ondernemingswinst kunnen belasten²¹. Zonder een vaste-inrichtingsdrempel zou een bronland bij iedere ondernemingshandeling binnen haar grensgebied heffingsbevoegdheid over een stukje winst kunnen claimen. Dankzij het vaste inrichting begrip heeft het bronland dus pas heffingsrecht wanneer sprake is van een vaste inrichting op haar grondgebied. Het (fiscale) vestigingsland van de onderneming trekt zich dan terug ten gunste van het bronland. Het bepalen van de winst komt in hoofdstuk 4 aan bod. In de volgende paragraaf wordt de definitie vaste inrichting geanalyseerd.

Definitie vaste inrichting

De kern van de definitie ‘vaste inrichting’ luidt: “Een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van die onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend” (artikel 15f Wet VPB 1969). Deze definitie is nog weinig concreet. Er zal dan ook aansluiting moeten worden gezocht bij de inhoud die deze term heeft in het OESO-Modelverdrag, het bijbehorende Commentaar en de onder de verdragen gewezen jurisprudentie. In de EG-moederdochterraichtlijn is het vaste inrichting-begrip een autonoom Europeesrechtelijk begrip, waardoor afwijkingen tussen staten mogelijk zijn als dat de toepassing van de richtlijn ten goede komt.²¹ Het begrip ‘vaste inrichting’ kan in twee delen worden gesplitst: ‘Vast’ en ‘inrichting’. Voordat kan worden gesproken van een vaste inrichting, moet daarom eerst worden gedefinieerd wat een ‘inrichting’ is en wat als ‘vast’ kan worden aangemerkt. Vervolgens moeten de werkzaamheden van een onderneming door middel van of door deze vaste inrichting worden uitgevoerd: “(...) a fixed place of business through which the business of an enterprise (...)”.^{22,23} Er moet dus een verband bestaan tussen de werkzaamheden en de inrichting.⁷ Het OESO-commentaar geeft aan dat dit verband ruim moet worden uitgelegd. Zo wordt een onderneming die een weg aanlegt, geacht haar activiteiten uit te voeren door middel van de locatie waar zij dat doet⁷. Met andere woorden: de inrichting kan de ondernemingsuitoefening ondersteunen maar kan ook het object van de ondernemersactiviteit zijn.

²⁰ Van Raad, C. & Janssen, G.T.W. 2011. *Cursus Belastingrecht, IBR.2.3.0 Vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger* (art. 2 Bvdb 2001). Deventer: Kluwer.

²¹ Brandsma, R.P.C.W.M & Pancham, S.R. 2011. *Cursus Belastingrecht, EBR. 7.1.6 Vaste inrichting*. Deventer: Kluwer.

²² Paragraaf 2.1 van het OESO-commentaar bij art. 5.

²³ Huijssoon, W.J. 1994. *De ontwikkeling van het begrip ‘vaste inrichting’ in modelverdragen sinds 1925*. ‘De ontwikkeling van de definitie van de term ‘vaste inrichting’ met nadruk op de geschiedenis van art. 5, leden 1,2 en 7 OESO-modelverdrag 1977’. Rotterdam: Stichting Moret Fonds, p. 44.

(Bedrijfs)inrichting

In het OESO-Modelverdrag wordt gesproken van een ‘place of business’²³. Een bepaalde plaats moet aanwezig zijn, maar ook ‘een bepaalde ruimte’ is voldoende. Zo kan een lege kamer onder omstandigheden een inrichting zijn.^{24,25} Een gebouw is daarvoor zelfs niet nodig.⁷ Daarnaast is het mogelijk dat twee objecten die afzonderlijk geen vaste inrichting vormen, samen dat wel zijn²⁶. Machines, installaties en andere apparatuur van enige betekenis kunnen een inrichting vormen.²⁷ Als er sprake is van een inrichting, is het vervolgens de vraag of deze inrichting ook aan het vereiste van een ‘vast karakter’ voldoet.

Vast

De term 'vast' heeft betrekking op zowel de plaats als de duur van de ondernemingsactiviteiten.⁷ De duur wordt besproken onder duurzaam. Het vaste karakter houdt in dat de inrichting verbonden moet zijn met een bepaald geografisch punt.²⁷ Daarbij is niet vereist dat de inrichting aard- en nagelvast met de grond is verbonden.^{7,27,28} De Hoge Raad heeft in het zogenoemde Circustent-arrest²⁹ immers bepaald dat de verplaatsbaarheid van de bedrijfsinrichting niet betekent dat er geen vaste inrichting aanwezig kan zijn.⁷ Naast ‘vast’ en ‘inrichting’ worden er meer vereisten aan een vaste inrichting gesteld ten aanzien van de duurzaamheid, beschikkingsmacht, werkzaamheid en menselijke activiteit.

Duurzaam

De inrichting dient gedurende een zekere periode door de onderneming te worden gebruikt en mag niet een puur tijdelijk karakter hebben.²⁷ De bedoeling een bedrijfsinrichting voor langere tijd te laten functioneren is al voldoende.³⁰ Dit verandert niet als op grond van onvoorziene omstandigheden de inrichting na korte tijd wordt ontruimd, zoals bij het mislukken van een investering.³⁰ Een vaste inrichting ontstaat bij de aanvang van voorbereidende werkzaamheden om de inrichting geschikt te maken voor permanent gebruik.⁷ Wanneer een inrichting, die uitsluitend voor tijdelijk gebruik werd opgezet, toch een permanent karakter krijgt, ontstaat met terugwerkende kracht alsnog een vaste inrichting.²⁷ De duurzaamheidseis is geen concrete tijdsduur, maar moet worden beantwoord aan de hand van de omstandigheden van het individuele geval.^{25, 27}

Ter beschikking

De onderneming moet kunnen beschikken over de bedrijfsinrichting.⁷ Dit is het geval wanneer de onderneming feitelijke en economische gebruiksmacht over die inrichting kan uitoefenen.^{25,27} Daarbij is niet van belang of de inrichting in eigendom, gehuurd of op andere wijze ter beschikking staat aan de onderneming.^{7,27} Er is helemaal geen formeel juridisch afdwingbaar recht voor dat gebruik nodig.^{7,31} Met andere woorden: de omstandigheid dat de feitelijke gebruiker niet de juridische eigenaar, huurder of lessor is, kan daarom toch betekenen dat de feitelijke gebruiker een vaste inrichting heeft. Ook illegale bezetting van een pand, met behulp waarvan ondernemingsactiviteiten worden uitgevoerd, kan een vaste inrichting vormen, zolang de onderneming maar over de inrichting kan beschikken.⁷

²⁴ Ibid, p. 40.

²⁵ Vogel, K. 1991. *Double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer.

²⁶ HR 24 maart 1976, BNB 1976/121*, V-N 1976, p. 363.

²⁷ Huijssoon, W.J. 1994. *De ontwikkeling van het begrip ‘vaste inrichting’ in modelverdragen sinds 1925*. ‘De ontwikkeling van de definitie van de term ‘vaste inrichting’ met nadruk op de geschiedenis van art. 5, leden 1,2 en 7 OESO-modelverdrag 1977’. Rotterdam: Stichting Moret Fonds.

²⁸ Paragraaf 5 van het OESO-commentaar bij art. 5.

²⁹ HR 13 oktober 1954, BNB 1954/336.

³⁰ Huijssoon, W.J. 1994. *De ontwikkeling van het begrip ‘vaste inrichting’ in modelverdragen sinds 1925*. ‘De ontwikkeling van de definitie van de term ‘vaste inrichting’ met nadruk op de geschiedenis van art. 5, leden 1,2 en 7 OESO-modelverdrag 1977’. Rotterdam: Stichting Moret Fonds, p. 43.

³¹ Paragraaf 4.2 van het OESO-commentaar bij art. 5.

Werkzaamheden

Werkzaamheden van de onderneming moeten geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend. Dit vereiste kwam voor het eerst tot uitdrukking in de Volkenbond-modelverdragen Mexico 1943 en London 1946 in de vorm van “having a productive character”. Artikel 5 bepaalde:

The term “permanent establishment” includes head offices, branches, mines and oil-wells, plantations, factories, workshops, warehouses, offices, agencies, installations, professional premises and other fixed places of business *having a productive character*.^{27,32} (Cursief door auteur)

De term werkzaamheid is echter niet gedefinieerd in het OESO-Modelverdrag. Dit begrip dient naar nationaal recht van het land dat het verdrag toepast te worden geïnterpreteerd, tenzij de daaruit voortvloeiende betekenis zich niet verdraagt met de verdragscontext.²⁷ Er worden geen eisen gesteld aan het type werkzaamheden dat door de onderneming moet worden verricht, behalve dat ze niet beperkt zijn tot hulpwerkzaamheden.⁷

Menselijke activiteit

In punt 9 OESO-commentaar 1977 wordt aangegeven dat de werkzaamheden van een onderneming in het algemeen worden verricht door de ondernemer zelf of door personen die voor hem bepaald arbeid verrichten.²⁷ Toch is het niet van belang of de bedrijfsinrichting in het bijzonder door personen dan wel voornamelijk in kapitaal wordt gedreven.³³ Indien geautomatiseerde installaties de werkzaamheden verrichten, terwijl menselijke activiteit beperkt blijft tot het plaatsen, bedienen, controleren en onderhouden van de apparatuur, kan een vaste inrichting aanwezig zijn.³³ Gok- en verkoopautomaten kunnen bijvoorbeeld een vaste inrichting vormen, wanneer deze voor eigen rekening worden geëxploiteerd en als de bediening en het onderhoud ook door de onderneming daar plaatsvinden.³⁴ In dit verband wijst Van Weeghel op het voorbeeld van reisverzekeringverkoop op een luchthaven. Wanneer die activiteit wordt verricht door middel van een persoon of een apparaat (‘vending machine’) is wel sprake van een vaste inrichting, maar staat er slechts een internetterminal, dan is er geen sprake van een vaste inrichting.⁵ Dit is eigenaardig, omdat er economisch gezien hetzelfde gebeurt.⁵

In het tweede conceptcommentaar van het Committee on Fiscal Affairs (CFA) van de OESO was een minderheid van mening dat aanwezigheid van personeel een voorwaarde zou moeten zijn voor de kwalificatie van vaste inrichting.¹ De participerende partijen verschilden echter van mening over de vraag waar dit personeel dan werkzaam moest zijn: in het vaste inrichting-land of in de vestigingsstaat. Daarnaast was er verdeeldheid over de vraag of dit personeel in dienst moest zijn van de onderneming zelf of dat het ook personeel kon betreffen dat in dienst is van een daar gevestigd dienstverlenend bedrijf.¹ Aanleiding om deze voorwaarde te stellen, was de Berkholz-zaak.^{1,35} In latere versies van het commentaar zijn deze voorwaarden niet meer opgenomen.

In het Pijpleiding arrest³⁶ heeft het Bundesfinanzhof beslist dat een pijpleiding in Duitse bodem, door middel waarvan een Nederlandse BV olietransportdiensten verricht, een vaste inrichting in Duitsland vormt. Op basis van dit arrest lijkt het tegenwoordig niet meer vereist lijkt dat er menselijke activiteit in de vaste inrichting plaatsvindt of dat er sprake is van menselijke aanwezigheid. Maar dit was niet altijd het geval, artikel 5 van het Volkenbond-modelverdrag van 1927 bepaalde:

Income from any industrial, commercial or agricultural undertaking and from any other trades or professions shall be taxable in the State in which the *persons* controlling the undertaking or engaged in the trade or profession possess permanent establishments.^{27,322} (Cursief door auteur)

³² Legislative History, Volume 4 (U.S. Government Printing Office, Washington, 1962), p. 2124-4125; 4395-4396.

³³ Huijssoon, W.J. 1994. *De ontwikkeling van het begrip ‘vaste inrichting’ in modelverdragen sinds 1925*. ‘De ontwikkeling van de definitie van de term ‘vaste inrichting’ met nadruk op de geschiedenis van art. 5, leden 1,2 en 7 OESO-modelverdrag 1977’. Rotterdam: Stichting Moret Fonds, p. 44.

³⁴ Paragraaf 10 van het OESO-commentaar bij art. 5.

³⁵ EHvJ, ECJ 168/84 (1985), ECR 2251.

³⁶ Bundesfinanzhof 30 oktober 1996, II R 12/93, BSt.Bl. II 1997, 12.

Voor een vaste inrichting moesten er personen in de staat van de vaste inrichting aanwezig zijn. Sinds de Volkenbond-modelverdragen van 1928 komt dit echter niet meer in de tekst voor. Ter verduidelijking worden in de volgende paragraaf de cumulatieve vereisten voor een vaste inrichting opgesomd.

Cumulatieve vereisten voor een vaste inrichting

De cumulatieve vereisten voor een vaste inrichting zijn:

- Er moet sprake zijn van een *fysieke constructie*^{2,21};
- Er moet sprake zijn van een *vaste* fysieke constructie, namelijk duurzaam op een geografische locatie aanwezig²;
- De fysieke inrichting moet enigszins *duurzaam ter beschikking* van de onderneming staan.²¹ Daarbij is de feitelijke en economische beschikkingsmacht doorslaggevend;
- Door middel waarvan de *werkzaamheden* van de onderneming worden uitgeoefend.² De werkzaamheden van de onderneming moeten geheel of gedeeltelijk in de inrichting worden uitgeoefend²¹; En
- De werkzaamheden moeten corebusiness activiteiten zijn, namelijk geen hulpwerkzaamheden.²

Daarnaast worden in artikel 5, lid 2, onderdeel a t/m f OESO-Modelverdrag alle fictieve vaste inrichtingen opgesomd. In die gevallen hoeft niet worden voldaan aan de boven genoemde vereisten, er wordt gedaan alsof die eisen zijn vervuld.

Conclusie

In dit hoofdstuk is antwoord gegeven op de deelvraag: *Wat is een vaste inrichting en aan welke voorwaarden moet worden voldaan om iets aan te kunnen merken als vaste inrichting?* De vaste inrichting vormt een belangrijk aanknopingspunt en -instrument voor de verdeling van de winstbelasting tussen landen. Met dit begrip wordt beoogd een minimumkwantiteit en -kwaliteit ondernemingsactiviteiten aan te geven, die een ondernemer woonachtig of gevestigd in het ene land, moet ontplooiën en het andere land, wil hij daar voor aldaar behaalde ondernemingswinst kunnen worden belast. Cumulatieve vereisten voor een vaste inrichting zijn; Een *vaste* en *fysieke* constructie, namelijk duurzaam op een geografische locatie aanwezig; De fysieke inrichting moet enigszins *duurzaam ter beschikking* van de onderneming staan. Daarbij is de feitelijke en economische beschikkingsmacht doorslaggevend; Door middel van de inrichting moeten *werkzaamheden* van de onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend; En de werkzaamheden moeten corebusiness activiteiten zijn, namelijk geen hulpwerkzaamheden. Het lijkt niet vereist dat er menselijke activiteiten in de vaste inrichting plaatsvinden of dat er sprake is van menselijke aanwezigheid. In het volgende hoofdstuk wordt beoordeeld of een server kwalificeert op basis van deze voorwaarden.

Hoofdstuk 3: Server als vaste inrichting

Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de deelvraag: *Onder welke omstandigheden voldoet een server aan de voorwaarden van een vaste inrichting?* Aan de hand van de inzichten uit vorige hoofdstukken zal in dit hoofdstuk worden getoetst of een server, als gedefinieerd in hoofdstuk 1, voldoet aan de voorwaarden van een vaste inrichting, zoals is uiteengezet in hoofdstuk 2. De paragrafen in dit hoofdstuk volgen de lijn van hoofdstuk 2. Achtereenvolgens worden besproken de elementen; (bedrijfs)inrichting; vaste fysieke constructie; duurzaam ter beschikking; werkzaamheden; corebusiness activiteiten; en menselijke activiteit. Het hoofdstuk eindigt met een conclusie op de deelvraag.

(Bedrijfs)inrichting

Ten eerste moet er sprake zijn van een bedrijfsinrichting van een buitenlandse onderneming in Nederland.¹ Dit is een fysiek concept, er moet dus een fysieke aanwezigheid in Nederland zijn.^{1,2,21} Een server is onder andere een fysieke computer die via een netwerk bepaalde diensten kan verrichten voor ander computers (clients). In de verschijningsvorm van een datacenter of thuisserver is sprake van een fysieke constructie. Maar de eigenaar van een thuisserver of serverpark kan ook digitale ruimte op zijn server aanbieden aan een ander bedrijf op basis van webhosting overeenkomst of cloud computing overeenkomst. Bestaat voor het hurende bedrijf dan ook een fysieke constructie? Ook in dat geval moet sprake zijn van een vaste constructie, want digitale ruimte bevindt zich niet in het luchtledige. Dit staat weggeschreven op een harde schijf van de server en vastgesteld is dat die server voldoet als fysieke constructie. Een website kwalificeert niet als fysieke constructie, want die is niet tastbaar.¹

Vaste fysieke constructie

Ten tweede moet de bedrijfsinrichting vast zijn, de server moet voldoende tijd op een bepaalde geografische locatie zijn gesitueerd.⁷ Of een server verplaatsbaar is, maakt niet uit, het gaat erom of deze feitelijk wordt verplaatst.¹ De inrichting hoeft dus niet aard- en nagelvast met de grond te zijn verbonden. In een datacenter kunnen losse servers in principe uit de racks worden gehaald, zonder dat daarmee het gebouw wordt beschadigd of daarmee zijn functie verliest. De losse server kan in theorie elders worden geïnstalleerd en zijn functie daar voorzetten. In de praktijk is het met enige regelmaat verplaatsen van een server echter een onrealistisch scenario.¹ In de situatie dat een website draait op een notebookcomputer waarmee de eigenaar de wereld rondreist, is deze computer onvoldoende permanent in een land aanwezig om daar als vaste bedrijfsinrichting te kwalificeren.¹

Aan de andere kant is een datacentergebouw zodanig met de servers verweven, dat het hele gebouw aangemerkt zou kunnen worden als server. Om de serverinstallatie te koelen is namelijk een op maat gemaakt koelingssysteem in het gebouw geïntegreerd en om de serverinstallaties te voorzien van energie en dataverkeer, lopen grote bundels kabels door het gebouw en zijn er noodgeneratoren aanwezig. Om aan de vraag naar energie en dataverkeer te voorzien, is een strategische locatie gekozen. Sommige categorieën winsten mogen in een land worden belast ondanks dat in dat land geen vaste inrichting aanwezig is.³⁷ Volgens artikel 6 OESO-Modelverdrag mogen inkomsten uit onroerende goederen worden belast in de Staat waar het onroerende goed is gelegen. In Nederland gelegen onroerende zaken worden bij fictie van artikel 17a Wet VPB 1969 gerekend tot een Nederlandse onderneming. De inkomsten uit het in Nederland gelegen datacenter zouden op die manier onder de Wet VPB 1969 kunnen worden belast, zonder dat de kwalificatie van vaste inrichting nodig is.

Waar bij webhosting over het algemeen duidelijk is welke servers worden gebruikt, is dat bij cloud computing niet standaard het geval. Alleen voor de private cloud is dat inzichtelijk. Bij een public cloud kunnen IPs op hun netwerk van servers capaciteit aanbieden, waarbij de servers die dat netwerk vormen in verschillende landen kunnen zijn gelegen, waaronder in Nederland. De gehuurde ruimte kan dan feitelijk zijn verdeeld in meerdere stukken ruimte,

³⁷ OECD. 2005. *E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation – NO 10*. OECD Publishing, p. 78.

verspreid over servers in verschillende landen, terwijl de verhuurder dat niet eenvoudig kan aangeven. Dit maakt het mogelijk dat nog voordat iemand toegang tot de website krijgt één server bepaalt met welke server in het netwerk deze client wordt verbonden, bijvoorbeeld op basis van geografische locatie of bezetting van de servers. Daarnaast kan data als beveiligingsmaatregel versleuteld worden versnipperd over verschillende servers. Alleen voor bevoegden met de juiste sleutel wordt de versnipperde data bij elkaar gebracht en kan het complete bestand worden uitgelezen. Verder kunnen gegevens op een server gespiegeld of redundant (dubbele of drievoudige back-up) worden opgeslagen op een elders gelegen server. Mocht de server uitvallen dan zijn alle gegevens nog beschikbaar op de andere server. Volgens Geurts (2000) mag een server voor de kwalificatie van vaste inrichting niet samenwerken met andere servers.³⁸ Een server die wordt gebruikt voor cloud computing zou in het geval van dataversnippering dan niet kunnen kwalificeren als vaste inrichting.

Duurzaam ter beschikking

Als derde vereiste moet de fysieke inrichting enigszins duurzaam ter beschikking van de onderneming staan.²¹ Ten aanzien van de duurzaamheid is van belang dat het gaat om een zekere periode, met niet een puur tijdelijk karakter. Dit moet ruim worden opgevat en hangt af van de omstandigheden van het individuele geval. Onderscheidend voordeel van cloud computing is de schaalbaarheid van ruimte. Voor het hurende bedrijf kan de benodigde ruimte namelijk van moment tot moment verschillen. Een zekere gebruikte basis ruimte is dan wel van voldoende duur op een bepaalde server aanwezig, maar de tijdelijke extra ruimte op overige servers in andere landen is dat niet. Theoretisch gezien is het zelfs mogelijk dat iedere dag op een andere server in een verschillend land ruimte wordt gebruikt, waardoor in geen enkel land wordt voldaan aan het duurzaamheidsvereiste.

Beschikkingsmacht

Ten vierde moet de bedrijfsinrichting ter beschikking staan van de onderneming. Dit is het geval wanneer de onderneming feitelijke en economische gebruiksmacht over die inrichting kan uitoefenen.^{25,27} Voor het gebruik is niet een juridisch afdwingbaar recht nodig, dus is niet van belang of de inrichting in eigendom, gehuurd of op andere wijze ter beschikking staat van de onderneming.^{7,27} De aanwezigheid van een webhosting overeenkomst of cloud computing overeenkomst is daarmee irrelevant. Van belang is dat de buitenlandse onderneming de server gebruikt en daar controle over kan uitoefenen, ongeacht vanuit welk land de server onder controle staat.¹ Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de buitenlandse onderneming in eigen beheer een in Nederland gelegen server exploiteert.⁷ Zelfs een gehackte server heeft voor een hacker de potentie een vaste inrichting te vormen. Bij cloud computing zal niet snel sprake zijn van beschikkingsmacht. Hoewel een private cloud server de onderneming ter beschikking zal staan, geldt dat niet voor een public cloud server. Bij een public cloud zijn gegevens waarschijnlijk over het netwerk verspreid en verloopt het onderhoud normaliter via de ISP.

Werkzaamheden

Het vijfde vereiste is dat door middel van de vaste inrichting werkzaamheden van de onderneming worden uitgeoefend.² Deze werkzaamheden moeten geheel of gedeeltelijk in de inrichting worden uitgeoefend.²¹ Of dat de situatie is, moet van geval tot geval worden bekeken. Zoals in hoofdstuk 1 is besproken, wordt de server zelf ingezet om; websites te hosten; producten te presenteren; instructie aan te bieden voor het aangaan van een koopovereenkomst en contactinformatie weer te geven; verbinding te maken met een client; bestellingen te verwerken; betaalgegevens te valideren met creditcard bedrijven; bestellingen (onmiddellijk) goed te keuren of af te wijzen; instructies door te geven voor de fysieke levering van het bestelde product; digitale producten over te dragen; en online probleemoplossing te bieden. De werkzaamheden van de server moeten in ieder geval samenhangen met de onderneming.² Bij e-commerceactiviteiten is de aanwezigheid van een server waarop een website draait van essentieel belang voor de onderneming, want doormiddel daarvan onderhoudt de onderneming ten minste het contact met haar (potentiële) klanten.¹ Daarom zal bij e-commerceactiviteiten in het merendeel van de gevallen de werkzaamheden van de server samenhangen met de onderneming.

³⁸ Geurts, M. 2000. 'Server as a permanent establishment?' *Intertax*, (4), p. 173-175.

Corebusiness activiteiten

Het laatste vereiste is dat de werkzaamheden corebusiness activiteiten moeten zijn, namelijk geen hulpwerkzaamheden.² Of de activiteiten kunnen worden aangemerkt als voorbereidende of hulp werkzaamheden wordt bepaald door de activiteiten op serverniveau te vergelijken met de activiteiten van de onderneming als geheel (de hoofdactiviteit).¹ Ook dit dient van geval tot geval te worden bekeken.⁷ Voorbeelden van voorbereidende of hulp werkzaamheden zijn; het verstrekken van een communicatie-link tussen aanbieders en klanten; het adverteren van goederen of diensten; het doorgeven van informatie via een mirror (Nederlands: spiegel) server voor veiligheid en efficiëntie doeleinden; het verzamelen van marktgegevens voor de onderneming; en het aanbieden van informatie.³⁹ Als deze functies daarentegen op zichzelf een essentieel en significant onderdeel vormen van de bedrijfsactiviteiten of van de onderneming als geheel of wanneer de kernfuncties van de onderneming worden gedreven door de computerapparatuur, kan sprake zijn van een vaste inrichting.⁷ In termen van de ‘oude’ economie: Een opslagfaciliteit voor het afleveren van goederen zal voor een verkooponderneming een hulpwerkzaamheid zijn, terwijl voor een onderneming wiens activiteiten bestaan uit het ter beschikking stellen van opslagfaciliteiten sprake zal zijn van een hoofdwerkzaamheid.¹

Probleem bij nieuwe ‘virtuele’ activiteiten op het Internet is dat moeilijk te bepalen is wat nu de hoofdwerkzaamheid is en wat daaraan is ongeschikt.¹ Bij het analyseren van e-commerceactiviteiten lijkt het zinvol om te kijken waar de klant nu eigenlijk voor betaalt. Betaalt de klant voor het gebruik maken van de diensten van de server/website of betaalt de klant voor iets anders en communiceert deze via de server/website.¹ In het geval van Software as a System (SaaS) betaalt de klant voor de dienst van de server/website en zal er dus eerder sprake zijn van een hoofdactiviteit.

Wat als kernfunctie kwalificeert, hangt dus af van het soort werk dat die onderneming uitvoert. De aard van de serveractiviteiten moeten worden vergeleken met aard van de activiteiten van de algehele onderneming.⁷ Volgens punt 42.9 van het OESO commentaar kunnen de activiteiten van een Smart Server niet als uitsluitend voorbereidende of ondersteunende aard worden aangemerkt.¹ Aangezien alles wat op de server gebeurt ook door de onderneming als geheel wordt gedaan, is er geen sprake meer van een hulpwerkzaamheid. Voor een ISP zal de server een vaste inrichting vormen.¹⁶ Corebusiness van een ISP is de exploitatie van servers met als doel webhosting, cloud computing of andere applicaties aan te bieden aan derden. Dat gebeurt door middel van de ISP ter beschikking staande servers in het land waar deze computerapparatuur staat opgesteld.¹⁶

Menselijke activiteit

Voor het bestaan van een vaste inrichting lijkt niet langer vereist dat er menselijke activiteit plaatsvindt of dat er sprake is van menselijke aanwezigheid.² Voor een server gaat de vergelijking op met andere activiteiten waarbij apparatuur automatisch opereert, zoals automatische pomputrusting bij de exploitatie van natuurlijke rijkdommen.⁷ De aanwezige automatische apparatuur kan als bedrijfsinrichting worden aangemerkt en zou dus als vaste inrichting kunnen kwalificeren.¹ In 2002 diende het Bundesfinanzhof te beslissen over de status van een server van een Duitse GmbH in Zwitserland.⁴⁰ Het Bundesfinanzhof slaagde er echter in uiteindelijk geen uitspraak te hoeven doen over de vraag of de server een vaste inrichting was of niet.²

Geurts (2000) stelt dat een server slechts als vaste inrichting kan worden aangemerkt indien er personeel op de plek van de server aanwezig is.³⁸ Hoe dan ook, menselijke activiteit is present bij een server. Een server moet namelijk worden geïnstalleerd, worden onderhouden, worden gecontroleerd op juist functioneren en af en toe worden voorzien van nieuwe hard- en software.¹ En ondanks dat de aanwezigheid van personeel in het vaste inrichting-land niet langer als voorwaarde wordt gesteld, is dat wel van belang voor de vraag of er sprake is van hoofd- of hulpwerkzaamheden en voor de winsttoerekening.¹ Het laatste komt aan bod in volgend hoofdstuk.

³⁹ Paragraaf 42.7 van het OESO-commentaar bij art. 5.

⁴⁰ Bundesfinanzhof 5 juni 2002, I R 86/01

Conclusie

In dit hoofdstuk is antwoord gegeven op de deelvraag: *Onder welke omstandigheden voldoet een server aan de voorwaarden van een vaste inrichting?* Onder bepaalde omstandigheden voldoet een server aan het vaste inrichting-begrip. Met een server kan zowel een specifiek softwarepakket dat op een computer draait (software) als de fysieke computer zelf (hardware) worden bedoeld. Alleen de fysieke computer voldoet aan het fysieke constructie vereiste. Een website voldoet niet, want een website is een combinatie van software en elektronische data en vormt daarmee op zichzelf geen tastbaar bezit. Om aan het duurzaamheids criterium te voldoen, mag een server in de praktijk niet met regelmaat worden verplaatst, maar moet permanent in Nederland zijn gesitueerd. Vervolgens moet de server ter beschikking staan van de onderneming. Dat is het geval wanneer de buitenlandse onderneming de feitelijke en economische gebruiksmacht over de server heeft. Daarvan is sprake wanneer de buitenlandse onderneming over de server controle kan uitoefenen, ongeacht vanuit welk land dat gebeurt. Belangrijk knelpunt ligt bij de voorwaarde dat door middel van de server de werkzaamheden van de onderneming moeten worden uitgeoefend. Servers worden onder andere ingezet om; websites te hosten, om producten te presenteren, instructie aan te bieden voor het aangaan van een koopovereenkomst en contactinformatie weer te geven; verbinding te maken met een client; bestellingen te verwerken; betaalgegevens te valideren met creditcard bedrijven; bestellingen (onmiddellijk) goed te keuren of af te wijzen; instructies door te geven voor de fysieke levering van het bestelde product; digitale producten over te dragen; en online probleemoplossing te bieden. Deze werkzaamheden van de server moeten samenhangen met de onderneming. Bij e-commerceactiviteiten lijkt dit het geval, aangezien de aanwezigheid van een server waarop minstens een website draait van essentieel belang is voor de onderneming. Doormiddel daarvan onderhoudt de onderneming ten minste het contact met haar (potentiële) klanten. Het laatste vereiste is dat de werkzaamheden corebusiness activiteiten moeten zijn en geen hulpwerkzaamheden. Of een activiteit kan worden aangemerkt als corebusiness of als hulpwerkzaamheid wordt bepaald door de activiteiten op serverniveau te vergelijken met de activiteiten van de onderneming als geheel (de hoofdactiviteit). Ook dit dient van geval tot geval te worden bekeken. Wat als corebusiness kwalificeert hangt daarmee af van het soort werk dat die onderneming uitvoert. In e-commerce situaties zullen de activiteiten op de server over het algemeen een essentieel en significant onderdeel vormen van de bedrijfsactiviteiten of van de onderneming als geheel en zal daarom sprake zijn van corebusiness activiteiten. Voor de ISP zelf zal de server een vaste inrichting vormen, aangezien webhosting en cloud computing door middel van ter beschikking staande servers corebusiness is. Slechts wanneer aan alle vijf de vereisten wordt voldaan, kwalificeert de server als vaste inrichting. Ter verduidelijking wanneer een server kwalificeert als vaste inrichting in Nederland en wanneer niet, worden in hoofdstuk 5 enkele voorbeelden besproken. In het volgende hoofdstuk wordt ingegaan op de gevolgen van het al dan niet aanmerken van een server als vaste inrichting en worden verschillende alternatieven voor het bepalen van heffingsbevoegdheid besproken, in het geval dat een server niet kwalificeert als vaste inrichting.

Hoofdstuk 4: Gevolgen

Inleiding

Dit hoofdstuk gaat in op de deelvraag: *Welke gevolgen heeft het al dan niet aanmerken van een server als vaste inrichting en welke alternatieven voor het bepalen van heffingsbevoegdheid zijn er?* Allereerst wordt ingegaan op de situatie dat een server kwalificeert als vaste inrichting. Dit heeft gevolgen voor de belastinginkomsten van een bronland, dat zelf geen vaste inrichting-land is van de internet onderneming. Daarnaast leidt kwalificatie (als vaste inrichting) tot toerekening van vermogensbestanddelen en tot winsttoerekening aan de server. Vervolgens wordt ingegaan op de situatie dat een server niet kan worden aangemerkt als vaste inrichting. Ook voor die situatie wordt aandacht besteed aan de gevolgen op het gebied van mededinging. Daarna worden verschillende oplossingsrichtingen besproken om heffingsrecht te bepalen over de winst die wordt behaald met e-commerceactiviteiten. Dit hoofdstuk eindigt met een conclusie op de deelvraag.

Gevolgen als de server kwalificeert als vaste inrichting

De vennootschapsbelasting steunt op het neutraliteitsprincipe.⁴¹ Dit beginsel houdt in dat economische activiteiten dienen te worden belast, ongeacht de rechtsvorm waarin zij worden uitgeoefend.⁴¹ Internationaal gezien is voor de vennootschapsbelasting de vestigingsplaats doorslaggevend.⁴² Binnenlandse belastingplichtigen hebben in beginsel een belastingplicht op basis van het wereldinkomen, maar buitenlandse belastingplichtigen zijn slechts belastingplichtig op basis van het binnenlands (hier: Nederlands) inkomen.⁴¹ Wanneer een server, die wordt gebruikt door een buitenlandse onderneming, kwalificeert als vaste inrichting in Nederland, wordt de server belast over de winst die daarmee is behaald. Als deze winst is verkregen met economische activiteit gericht op Nederlandse consumenten of bedrijven, dan wordt aansluiting gevonden met de systematiek dat een buitenlandse onderneming wordt belast voor Nederlands inkomen. Echter, wanneer de server, als vaste inrichting in Nederland, bijvoorbeeld ook Belgische of Duitse consumenten of bedrijven bedient, dan is sprake van meer dan Nederlands inkomen en gaat de systematiek niet meer op. In dat geval wordt een buitenlandse onderneming in Nederland niet alleen voor Nederlands inkomen belast, maar ook voor Belgisch of Duits inkomen. Bronlanden België en Duitsland verliezen dan belastinginkomsten ten gunste van Nederland. Dit is echter een bijzondere situatie. De voorwaarden van het vaste inrichting-begrip zorgen er voor dat een server niet vanzelfsprekend, maar slechts in specifieke gevallen kwalificeert als vaste inrichting. Met name het ter beschikking en het corebusiness vereiste belemmeren die kwalificatie.

Winsttoerekening

Voor winsttoerekening aan een vaste inrichting bestaan twee methodes: de directe methode en de indirecte methode. Van de twee methodes wordt de directe methode de juiste gezien⁴³ en wordt onder andere gehanteerd in het 'OECD reports on the Attribution of Profits to Permanent Establishments' (2005). De indirecte methode is niet algemeen geaccepteerd en wordt slechts bij uitzondering toegepast.⁴³ Bij de directe methode wordt de vaste inrichting gezien als een zelfstandige onderneming, die op zakelijke basis handelt met andere ondernemingsonderdelen van de algehele onderneming.⁴³ De vaste inrichting is weliswaar economisch zelfstandig, maar is dat juridisch niet. De vaste inrichting kan daarom geen juridisch eigenaresse van vermogensbestanddelen zijn. Bij de indirecte methode wordt de gehele onderneming een ondeelbare eenheid beschouwd.⁴³ De totale ondernemingswinst wordt gesplitst aan de hand van een bepaalde verdeelsleutel over de vaste inrichting en de andere ondernemingsonderdelen. Dit kan slechts worden gedaan voor activiteiten die voor ieder onderdeel van onderneming vergelijkbaar zijn. Voorbeelden van verdeelsleutels zijn: omzetverhouding, kapitaalverhouding, loonkostenverhouding of een combinatie daarvan. Maar nog voordat de winst van de vaste inrichting kan worden bepaald, speelt de vraag welke vermogensbestanddelen daaraan toegerekend moeten worden.

⁴¹ Stevens, L.G.M. 2009. *Elementair Belastingrecht*. 'Voor economen en bedrijfsjuristen'. Deventer: Kluwer

⁴² Van Huijgevoort, B.F.A. 1998. 'Internet: internationale bijstand!' *Weekblad voor Fiscaal Recht*, p. 1101.

⁴³ Strik, S.A.W.J. & de Vries, N.H. 2011. *Cursus Belasting Recht*. Deventer: Kluwer.

Vermogensetikettering

Om aan winsttoerekening toe te komen moet eerst worden bepaald welke vermogensbestanddelen tot het eigen en vreemd vermogen van de vaste inrichting behoren. Het doel van vermogensetikettering bij een vaste inrichting is enerzijds het vaststellen van de Nederlandse heffingsgrondslag en anderzijds het bepalen van de omvang van de voorkoming van dubbele belasting⁴⁴. Daarnaast is het ook van belang bij antimisbruikwetgeving.⁴⁴ Middels een functie-analyse worden activa gealloceerd aan de plaats waar de ‘significant people functions’ worden uitgeoefend.^{45,46} Op die manier wordt het economisch eigendom van activa toegewezen aan de locatie van werknemers die het risico over die activa aangaan en beheren. Daarnaast kan de ‘place of use’ doorslaggevend zijn.⁴⁶ Alle vermogensbestanddelen die voor de vaste inrichting van essentieel belang zijn, behoren dan tot het verplicht ondernemingsvermogen.⁴³

Volgens het ‘Business Profits TAG Discussion Paper’ (2001) heeft een server niet meer economische functie dan het uitvoeren van computerbestanddelen, hoe geavanceerd of eenvoudig die activiteit dan ook is.^{47,48} Vergelijking van de server met een traditionele winkel gaat niet op, omdat op de serverlocatie gebrek is aan menselijke en kunstmatige intelligentie.⁴⁷ Servers zijn (nog) niet intelligent genoeg om te onderhandelen of ad hoc beslissingen te nemen en dragen geen vergelijkbaar markt en krediet risico. Een server en een website zijn dan ook geen risico nemende ‘gepersonaliseerde’ economische entiteiten.⁴⁸ Volgens de TAG (2001) heeft een server meer het karakter van een ‘contract service provider’ en houdt het hoofdkantoor daarom economisch bezit over alle materiële en immateriële vermogensbestanddelen die door de server worden gebruikt.⁴⁷

De computer, software en marketing immaterieel gaan niet over naar de server.⁴⁸ Of een website ‘hot’ is, hangt namelijk af van de capaciteit van de ontwerpers en kan daarom niet aan de computer waarop die draait worden toegeschreven.⁴⁸ Ook een waardevol merk dat op de website wordt weergegeven en een waardevolle toeleveringsketen die door internettechnologie efficiënter is gemaakt, zijn beide gemaakt door ontwikkelaars en kunnen daarom niet aan de server worden toegerekend.⁴⁸

Eventuele lening, belegde reserves, deelneming en onderhoudscontract gaan onder voorwaarden over naar de server. Alleen extern (in)geleende bedragen kunnen op de vaste inrichting balans worden opgenomen. Volgens de indirecte methode is een vaste inrichting is namelijk onderdeel van de algehele onderneming en kan het geen lening bij zichzelf afsluiten.^{49,50} Belegde reserves zijn volgens het ‘dienstbaarheids criterium’ slechts toerekenbaar aan de vaste inrichting als de belegde reserves dienstbaar zijn aan de vaste inrichting.⁴³ Dit criterium geldt ook voor de toerekening van deelnemingen en moet naar feiten en omstandigheden worden beoordeeld.⁴³ Een deelneming in een dochtermaatschappij dat het onderhoud aan de server verzorgt, zou bijvoorbeeld toegerekend kunnen worden aan de als vaste inrichting kwalificerende server. Wanneer een onderhoudscontract bij een derde partij wordt afgesloten, kan dat contract worden opgenomen op de vaste inrichting balans. Dit geldt ook voor een eventueel huurcontract voor een gebouw. Een server heeft namelijk een gebouw nodig om in te staan.

⁴⁴ Kemmeren, E.C.C.M. 2003. ‘Vermogensetikettering bij een vaste inrichting (deel 1)’. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 1965.

⁴⁵ Breggen, M., Peerbooms, J. 2007. ‘Transfer pricing: verplichte kost voor iedere fiscalist!’ *Forfaitair*, p. 173.

⁴⁶ Staatssecretaris. 2011. Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457 M, Staatscourant 27 januari 2011, nr. 1375.

⁴⁷ OECD. 2001. *Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions*. ‘A discussion paper from the technical advisory group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits’. OECD Publishing.

⁴⁸ Sprague, G.D. 2002. ‘Application of transfer pricing rules to branches and permanent establishments – electronic commerce and intangible property aspects’. *George Mason Law Review* 10(4), p. 971-993.

⁴⁹ HR, 28 april 1954, BNB 1954/186; HR 7 mei 1993, BNB 1997/263

⁵⁰ Kemmeren, E.C.C.M. 2003. ‘Vermogensetikettering bij een vaste inrichting (deel 2)’. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2005.

Bepalen van de winst

Vervolgens moet de winst van de vaste inrichting worden bepaald. Winsttoerekening aan een vaste inrichting dient in beginsel plaats te vinden op basis van het functionele verband tussen de werkzaamheden die vanuit de vaste inrichting worden verricht en het desbetreffende vermogensbestanddeel.¹⁶ Er gelden twee (cumulatieve) criteria: de activiteitentoets en de vermogenstoets.⁴⁴ De activiteitentoets stelt dat de winst moet worden veroorzaakt door de werkzaamheden van de vaste inrichting en volgens de vermogenstoets moet de winst zijn behaald met het vermogen dat aan de vaste inrichting is toe te rekenen.⁴⁴ De vermogenstoets wordt gekoppeld aan de activiteitentoets: de activiteiten moeten worden uitgeoefend door personen.^{44,51} De situatie dat een server zonder interventie van menselijke activiteit te plaatse een vaste inrichting vormt, is daarom volgens Kemmeren (2003) onmogelijk in het Nederlands internationale belastingrecht te implementeren.

Alle baten en lasten die uit de toegewezen vermogensbestanddelen voortvloeien, behoren tot de winst van de vaste inrichting.⁴³ Verder kunnen 'dealings' plaatsvinden tussen de vaste inrichting en overige ondernemingsonderdelen (waaronder het hoofdkantoor). Voor onderlinge goederentransacties worden interne verrekenprijzen 'at arms length' berekend, zoals die (bij benadering) zouden gelden tussen onafhankelijke derden.⁴³ Dit wordt transferpricing genoemd. Deze methode geldt ook voor onderlinge dienstverlening, mits dat voortvloeit uit het karakter van de vaste inrichting als zelfstandige onderneming.⁴³ De kosten van onderlinge dienstverlening zijn in beginsel aftrekbaar en worden zonder winstopslag doorberekend, tenzij een onafhankelijke derde dat zou betalen.⁴³ Voorbeelden van aftrekbare kosten zonder winstopslag zijn kosten van de centrale leiding en de administratie van de onderneming. Aftrek van interne rente, royalty- en huurverrekening is niet toegestaan, tenzij de algehele onderneming die bedragen aan derden verschuldigd zijn, zoals bij externe lening (gevolgd door een doorlening aan de vaste inrichting).⁵⁰

Aan een server die kwalificeert als vaste inrichting valt over het algemeen weinig winst toe te rekenen, omdat op hoofdkantoor niveau de intellectuele arbeid plaatsvindt.¹ Omdat de computer en software niet overgaan naar de server kan slechts een minimale hoeveelheid winst aan de server worden toegerekend. Slecht in de situatie dat een onderneming zijn geld verdient met het exploiteren van een website als zodanig, waarbij grote volumes tot hoge winst leiden, zal veel winst toe te rekenen zijn aan de vaste inrichting (de server).¹ Dit is bijvoorbeeld het geval bij een populair onlinespel waar met relatief geringe ontwikkelingskosten bij hoge volumes veel winst kan worden gemaakt.¹ Ten laste van de vaste inrichting winst worden gebracht: rente op externe leningen, huurkosten en onderhoudskosten. Kosten van dienstverlening van het hoofdkantoor aan de server, zoals het verzorgen van de boekhouding, worden door het hoofdkantoor op basis van transferpricing aan de server in rekening gebracht. Deze dienstverleningskosten zijn voor de server aftrekbaar van de vaste inrichting winst. Marketing zal niet door de server worden gebruikt en de kosten daarvan zullen daarom op hoofdkantoor niveau worden gedragen.⁴⁸

Gevolgen als de server niet kan worden aangemerkt als vaste inrichting

Is vastgesteld dat de server niet kan worden aangemerkt als vaste inrichting in Nederland, dan wordt de server niet betrokken in de Nederlandse belastingheffing. Volgens artikel 3 Wet Vennootschapsbelasting 1969 kunnen buitenlandse ondernemingen namelijk alleen in de Nederlandse belastingheffing worden betrokken indien en voor zover zij Nederlands inkomen genieten.⁶ In de meeste gevallen betekent dit dat er sprake moet zijn van een vaste inrichting in Nederland. Gevolg daarvan is dat de Nederlandse belastingwetgeving daarmee de concurrentiepositie van internetondernemingen verstevigt ten opzichte van lokale traditionele ondernemingen, aangezien deze wel volledig aan de Nederlandse Vennootschapsbelasting zijn onderworpen.⁶ Internetondernemingen hebben daarentegen tot zekere hoogte de mogelijkheid een vestigingsland met een lager winstbelastingtarief te kiezen. Internetondernemingen houden op die manier relatief gezien meer van hun winsten over en kunnen daar investeringen mee doen om hun producten goedkoper te maken of lagere winstmarges doorrekenen. Dit kan ertoe leiden dat traditionele Nederlandse ondernemingen omzet verliezen aan buitenlandse internetondernemingen, op termijn hun winsten zien krimpen en dat de Belastingdienst de belastingopbrengsten als gevolg ziet dalen.⁶

⁵¹ HR 7 mei 1997, BNB 1997/264

Alternatieven als de server niet kan worden aangemerkt als vaste inrichting

Mocht de server niet aangemerkt kunnen worden als vaste inrichting in Nederland dan blijft de vraag welk land heffingsrecht heeft over winst behaald met e-commerce activiteiten. Alternatieven kunnen worden gevonden in aanpassing van het vaste inrichting-begrip en vergoedingen op e-commerce activiteiten aanmerken als royalty's. Deze twee oplossingsrichtingen worden achtereenvolgens besproken.

Aanpassing van het vaste inrichting-begrip

Een eerste oplossingsrichting is aanpassing van het huidige vaste inrichting-begrip. Van Huigevoort (1998) stelt voor aan artikel 5, tweede lid, OESO-Modelverdrag toe te voegen: 'g een homepage: een plaats op internet waar de internet-supplier informatie aanbiedt'. Voor deze toevoeging wordt een internet-supplier omschreven als de aanbieder van informatie via een zogenoemde homepage.⁴² Het begrip homepage wordt vervolgens niet gedefinieerd, maar zal niet anders zijn dan een website. Het Internet wordt hier aangeduid als een wereldnetwerk, bestaande uit computers, waarin informatie wordt gevraagd en aangeboden.⁴² Informatie moet daarbij ruim worden opgevat, niet alleen inlichtingen valt eronder, maar ook de aankoop- en verkoop van 'producten', zoals muziek, software en het geven van adviezen.⁴² Door deze aanpassing wordt een fictieve vaste inrichting gecreëerd en hoeft niet meer te worden getoetst aan de vijf vereisten voor een vaste inrichting uit hoofdstuk 2.

Vergoeding op e-commerce aanmerken als royalty

Een tweede oplossingsrichting is de vergoeding op e-commerce aan te merken als royalty. Sommige categorieën winsten worden in een land belast ondanks dat in dat land geen vaste inrichting aanwezig is.⁵² Hieronder vallen bepaalde typen betalingen, zoals royalty's. Van Raad oppert daarom het idee vergoedingen die in het kader van e-commerce worden genoten, aan te merken als royalty's.⁵ Deze vraag speelt alleen voor het verdragsrecht, want naar nationaal recht wordt geen bronbelasting geheven op royalty's.⁵³ De Staatssecretaris van Financiën is van oordeel dat de betaling van een product een royalty vorm wanneer de klant recht heeft kopieën van het product te maken voor derden. Wordt het product alleen voor eigen gebruik afgenomen, dan vormt de betaling geen royalty.⁴⁶ Of vergoedingen op e-commerceactiviteiten aangemerkt kunnen worden als royalty's hangt dus af of het voor eigen gebruik wordt afgenomen of voor doorverkoop aan derden. Digitale producten kunnen zonder moeite worden gekopieerd en doorverkocht. Dus bij doorverkoop van digitale producten als muziek, films en boeken zou deze benadering kunnen werken. In overige situaties lijkt deze oplossingsrichting geen uitkomst te bieden.

Conclusie

In dit hoofdstuk is antwoord gegeven op de deelvraag: *Welke gevolgen heeft het al dan niet aanmerken van een server als vaste inrichting en welke alternatieven voor het bepalen van heffingsbevoegdheid zijn er?* Kwalificatie van een server als vaste inrichting kan beperkte negatieve gevolgen hebben voor belastingheffing van een bronland, dat zelf niet een vaste inrichting-land vormt. Daarnaast leidt kwalificatie als vaste inrichting tot toerekening van vermogensbestanddelen en tot winsttoerekening aan de server. Voor de vermogensetikettering kunnen aan de server onder andere een lening, huurcontract en onderhoudscontract worden toegerekend. Vervolgens moet bij winsttoerekening aan de server transferpricing worden toegepast. Aan de hand van een 'functionele analyse' moet worden vastgesteld wat de verdeling van de functies, risico's en activa tussen het hoofdkantoor en de vaste inrichting is. Aangezien op hoofdkantoor niveau de intellectuele arbeid plaatsvindt, valt weinig winst toe te rekenen aan de server. Deze uitkomst beperkt een versteviging in concurrentiepositie van internetondernemingen ten opzichte van lokale traditionele ondernemingen. Ondanks dat op kwalificatie van een server als vaste inrichting zou kunnen worden gestuurd en daarmee een vaste-inrichting land zou kunnen worden gekozen met een laag effectief tarief, zal het gewin voor internetondernemingen dus niet groot zijn. Ook wanneer een server niet kan worden aangemerkt als vaste inrichting zijn er gevolgen op het gebied van concurrentie tussen internetondernemingen en lokale ondernemingen.

⁵² OECD. 2005. E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation – NO 10. OECD Publishing, p. 78

⁵³ Burgers, I.J.J. 2001. Boekbespreking: 'Taxation of income derived from electronic commerce, international fiscal association, Kluwer, Deventer 2001, 789 blz'. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, p. 1862.

Buitenlandse internetondernemingen vallen dan niet onder de vennootschapsbelasting, terwijl dat voor lokale ondernemingen dat wel het geval zal zijn. Dit kan ertoe leiden dat traditionele Nederlandse ondernemingen hun winsten zien krimpen en de Belastingdienst als gevolg zijn belastingopbrengsten ziet dalen. Mocht de server niet aangemerkt kunnen worden als vaste inrichting in Nederland dan blijft de vraag welk land heffingsrecht heeft over aldaar met e-commerce activiteiten behaalde winst. Alternatieven kunnen worden gevonden in aanpassing van het vaste inrichting-begrip en het aanmerken van vergoedingen op e-commerce activiteiten als royalty's. Door toevoeging van 'g een homepage: een plaats op internet waar de internet-supplier informatie aanbiedt' aan artikel 5, tweede lid, OESO-Modelverdrag wordt een fictieve vaste inrichting gecreëerd en hoeft niet meer te worden getoetst aan de vijf vereisten voor een vaste inrichting. Royalty's zijn een categorie winst dat in een land wordt belast, ondanks dat daar geen vaste inrichting aanwezig is. Of vergoedingen op e-commerceactiviteiten aangemerkt kunnen worden als royalty's hangt af of de activiteiten voor eigen gebruik worden afgenomen of voor doorverkoop aan derden. Deze benadering lijkt daarom alleen te werken bij doorverkoop van digitale producten, zoals muziek, films en boeken. In het volgende hoofdstuk wordt ter verduidelijking een aantal voorbeelden besproken wanneer een server kwalificeert als vaste inrichting in Nederland en wanneer niet.

Hoofdstuk 5: Cases

In dit hoofdstuk worden enkele voorbeelden besproken ter verduidelijking wanneer wel sprake is van een vaste inrichting in Nederland en wanneer niet.

Domeinnaam eindigend op .nl

Een buitenlandse onderneming is slechts eigenaar van een domeinnaam eindigend op .nl.

Er is geen enkele vorm van fysieke aanwezigheid, dus is er geen sprake van een vaste inrichting in Nederland.

Internet Service Provider (B2B)

Een buitenlandse onderneming maakt gebruik van de diensten van een ISP in Nederland

De server van de ISP kwalificeert als vaste fysieke constructie. Aangenomen kan worden dat de server een periode, met een meer dan tijdelijk karakter, wordt gebruikt, dus dat aan het duurzaamheidsvereiste wordt voldaan. Vervolgens is niet van belang of de server in eigendom, op basis van (web)hosting overeenkomst of cloud computing (huur)overeenkomst ter beschikking staat aan de buitenlandse onderneming. Indien de buitenlandse onderneming controle kan uitoefenen over de server van de ISP, dan zal de server deze ter beschikking staan. Is dat niet het geval dan wordt niet aan de feitelijke en economische gebruiksmacht voldaan en is er dus geen sprake van een vaste inrichting. Uitgaande van het eerste is vervolgens van belang wat op de server gebeurt. Er zijn meerdere mogelijkheden:

1. Er staat alleen een catalogus op de server, verkoop van de producten vindt op andere wijze plaats;
2. Aan de hand van de catalogus kunnen bestellingen worden gedaan, gekoppeld aan een betaalmogelijkheid;
3. Op de server staat een catalogus, met onder andere digitale producten, gekoppeld aan een betaalmogelijkheid en levering via het netwerk.

Bij mogelijkheid 1 wordt de catalogus volgens Van Raad aangemerkt als een inrichting waar alleen voorbereidende en hulpwerkzaamheden plaatsvinden.⁵ Bij mogelijkheid 2 wordt de gehele transactie verricht, met uitzondering van de aflevering. Van Raad is van mening dat dit niet slechts een zaak van hulp- of voorbereidende werkzaamheden is.⁵ Bij mogelijkheid 3 zullen de activiteiten als hoofdwerkzaamheid kunnen worden aangemerkt en is er sprake van een vaste inrichting in Nederland.

Infrastructure Provider (B2B)

Een buitenlandse onderneming heeft als hoofdwerkzaamheid het ter beschikking stellen van infrastructurele middelen (IP) en doet dat ook in Nederland¹

Als die middelen de buitenlandse onderneming ter beschikking staan en zich duurzaam in Nederland bevinden is er sprake van een vaste inrichting in Nederland.

Vriendenboek (B2C)

Buitenlandse onderneming Vriendenboek biedt via haar website leden de mogelijkheid om te communiceren met vrienden, foto's te delen, links en video's te uploaden en meer te leren over de mensen die ze ontmoeten. Foto's en berichten worden opgeslagen op een in Nederland gelegen server van webhosting bedrijf Tegenwerker waarvan Vriendenboek serverruimte huurt.

De server van de ISP kwalificeert als vaste fysieke constructie. Aangenomen kan worden dat de server een periode, met een meer dan tijdelijk karakter, wordt gebruikt, dus dat aan het duurzaamheidsvereiste wordt voldaan. Vervolgens is niet van belang of de server op basis van webhosting overeenkomst ter beschikking staat aan de buitenlandse onderneming. Indien de buitenlandse onderneming controle kan uitoefenen over de server van de ISP, dan zal de server deze ter beschikking staan. Is dat niet het geval dan wordt niet aan de feitelijke en economische gebruiksmacht voldaan en is er dus geen vaste inrichting. Uitgaande van het eerste is nog van belang of de activiteiten van de server kwalificeren als corebusiness, of als voorbereidende of hulpwerkzaamheden. Corebusiness van Vriendenboek is het verzamelen van informatie van haar leden en de verkoop van die informatie aan klanten, zoals reclamebureaus. Leden stellen Vriendenboek daartoe in de gelegenheid door gebruik te maken van de mogelijkheden van Vriendenboeks website, zoals het aanmaken van een persoonlijk profiel en het delen van informatie met bevriende leden. Vriendenboek analyseert die informatie niet zelf, maar laat dat over aan haar klanten. Op de in Nederland gelegen server wordt informatie verzameld van Vriendenboeks leden. Deze activiteit is op zichzelf een essentieel en significant onderdeel van de Vriendenboeks bedrijfsactiviteiten en is daarom meer dan een voorbereidende of hulpwerkzaamheid. De server kwalificeert dus als vaste inrichting in Nederland.

Appel (B2C)

Buitenlands ontwerpbedrijf Appel verkoopt via haar website www.appel.com/nl zowel digitale muziek als mooi vormgegeven computers. De website draait op haar eigen in Nederland gelegen server. Op de website worden Appels producten, waaronder PC's, randapparatuur, software, muziekspelers en digitale muziek, gepresenteerd, instructies geboden voor het aangaan van een koopovereenkomst en contactinformatie weergegeven. Via de website maakt de server verbinding met de PC van een gebruiker. Bij een bestelling valideert de server betaalgegevens met creditcard bedrijven, keurt het bestellingen onmiddellijke goed of wijst ze af, geeft het instructies door voor de fysieke levering van het bestelde product of zorgt het voor de overdracht van digitale muziek en biedt het probleemoplossingen online. Alleen de digitale muziek wordt uitsluitend via de website verkocht. PC's, randapparatuur, software en muziekspelers zijn ook te koop bij zogenaamde 'premium resellers'.

Appels in Nederland gelegen server kwalificeert als vaste fysieke constructie. Aangenomen kan worden dat de server een periode, met een meer dan tijdelijk karakter, wordt gebruikt, dus dat aan het duurzaamheidsvereiste wordt voldaan. Daarnaast kan worden aangenomen dat Appel over haar eigen server controle kan uitoefenen, dus dat de server haar ter beschikking staat. Vervolgens is de vraag of de activiteiten van de server kwalificeren als corebusiness, of als voorbereidende- of hulpwerkzaamheden. Dit hangt sterk af van wat als Appels corebusiness wordt gezien. Maar zelfs als Appels corebusiness het ontwerpen van consumentenelektronica is, dan is verkoop van die producten via de website en server meer dan een hulpwerkzaamheid, want het is een belangrijk onderdeel van Appels productaanbod. Dat verkoopkanaal is minstens zo belangrijk als verkoop van die producten in Appels internationale netwerk van fysieke 'Apple Winkels' en in gecertificeerde resale stores over de wereld. De server kwalificeert als vaste inrichting. Is de corebusiness van Appel de doorverkoop van digitale muziek, dan is verkoop en overdracht van digitale muziek via de (website en) server meer dan een hulpwerkzaamheid, want die activiteit vormt op zichzelf een essentieel en significant onderdeel van de Appels bedrijfsactiviteiten. Ook dan kwalificeert de server als vaste inrichting in Nederland.

Dik.nl (B2C)

Buitenlandse onderneming Dik.nl verkoopt boeken via haar website www.dik.nl. De website draait op haar eigen in Nederland gelegen server. Deze toont een boekencatalogus, biedt instructies voor het aangaan van een koopovereenkomst en geeft contactinformatie weer. Via de website maakt de server verbinding met de PC van een gebruiker. Bij een bestelling valideert de server betaalgegevens met creditcard bedrijven, keurt het bestellingen onmiddellijke goed of wijst ze af en geeft het instructies door voor de fysieke levering van de bestelde boeken. Vervolgens worden de boeken vanuit het magazijn in de Verenigde Staten verzonden.

Dik.nl's in Nederland gelegen server kwalificeert als vaste fysieke constructie. Aangenomen kan worden dat de server een periode, met een meer dan tijdelijk karakter, wordt gebruikt, dus dat aan het duurzaamheidsvereiste wordt voldaan. Daarnaast kan ook worden aangenomen dat Dik.nl over haar eigen server controle kan uitoefenen, dus dat de server haar ter beschikking staat. Vervolgens is de vraag of de activiteiten van de server kwalificeren als corebusiness, of als voorbereidende- of hulpwerkzaamheden. Aangezien Dik.nl's corebusiness doorverkoop van boeken is, zijn de activiteiten op de server meer dan voorbereidende- of hulpwerkzaamheden. Die activiteit vormen op zichzelf een essentieel en significant onderdeel van Dik.nl's bedrijfsactiviteiten. De server kwalificeert daarom als vaste inrichting in Nederland.

Marketplace (C2C)

Buitenlandse onderneming Marketplace is eigenaar van veilingsite www.marketplace.nl, waarop leden producten kunnen aanbieden en waar op producten kan worden geboden. De website draait op haar eigen in Nederland gelegen server. Om spullen te kunnen aanbieden, moet worden geregistreerd op de website. Om op spullen te bieden hoeft slechts een emailadres en een bod te worden opgegeven. Wanneer een bod wordt uitgebracht stuurt de server van Marketplace een email naar het aanbiedende lid. Bieder en aanbieder nemen vervolgens zelf contact met elkaar op en regelen zelf de wijze van betaling en aflevering. Marketplace verdient niets aan deze transactie, maar leeft van commerciële advertenties.

Marketplace.nl's in Nederland gelegen server kwalificeert als vaste fysieke constructie. Aangenomen kan worden dat de server een periode, met een meer dan tijdelijk karakter, wordt gebruikt, dus dat aan het duurzaamheidsvereiste wordt voldaan. Daarnaast kan ook worden aangenomen dat Marketplace.nl over haar eigen server controle kan uitoefenen, dus dat de server haar ter beschikking staat. Vervolgens is de vraag of de activiteiten van de server kwalificeren als corebusiness, of als voorbereidende- of hulpwerkzaamheden. Corebusiness van Marketplace is het aanbieden van een digitale marktplaats voor consumenten onderling, al is het verdienmodel gebaseerd op commerciële advertenties en doorverkoop van interesses van leden en bezoekers van de website voor marketingdoeleinden. De server wordt daarbij gebruikt als webserver, database server en mail server. Deze activiteiten zijn meer dan voorbereidende- of hulpwerkzaamheden. De server kwalificeert daarom als vaste inrichting in Nederland.

Conclusie

In deze scriptie is antwoord gegeven op de vraag: *Leidt het hebben of gebruik van een in Nederland gelegen server door een buitenlandse onderneming tot een vaste inrichting in Nederland?*

Het hebben of gebruik van een in Nederland gelegen server door een buitenlandse onderneming leidt in bepaalde gevallen tot een vaste inrichting in Nederland. Met een server kan zowel een specifiek softwarepakket dat op een computer draait (software) als de fysieke computer zelf (hardware) worden bedoeld. Alleen de fysieke computer voldoet aan het fysieke constructie vereiste. Een website voldoet dus niet, want een website is een combinatie van software en elektronische data en vormt daarmee op zichzelf geen tastbaar bezit. Om aan het duurzaamheids criterium te voldoen, mag een server in de praktijk niet met regelmaat worden verplaatst, maar moet permanent op een locatie in Nederland aanwezig zijn. Vervolgens moet de server ter beschikking staan van de onderneming. Dat is het geval wanneer de buitenlandse onderneming feitelijke en economische gebruiksmacht over de server heeft, ongeacht vanuit welk land dat gebeurt.

Belangrijk knelpunt ligt bij de voorwaarde dat door middel van de server de werkzaamheden van de onderneming moeten worden uitgeoefend. Servers worden onder andere ingezet om; websites te hosten, producten te presenteren, instructie aan te bieden voor het aangaan van een koopovereenkomst en contactinformatie weer te geven; verbinding te maken met een client; bestellingen te verwerken; betaalgegevens te valideren met creditcard bedrijven; bestellingen (onmiddellijk) goed te keuren of af te wijzen; instructies door te geven voor de fysieke levering van het bestelde product; digitale producten over te dragen; en online probleemoplossing te bieden (Smart Server). Deze werkzaamheden van de server moeten samenhangen met de onderneming. Bij e-commerceactiviteiten lijkt dit het geval, aangezien de aanwezigheid van een server waarop een website draait van essentieel belang is voor de onderneming. Doormiddel daarvan onderhoudt de onderneming immers het contact met haar (potentiële) klanten. Het laatste vereiste is dat de werkzaamheden corebusiness activiteiten moeten zijn en geen hulpwerkzaamheden. Of een activiteit kan worden aangemerkt als corebusiness of als hulpwerkzaamheid wordt bepaald door de activiteiten op serverniveau te vergelijken met de activiteiten van de onderneming als geheel (de hoofdactiviteit). Ook dit dient van geval tot geval te worden bekeken. Wat als corebusiness kwalificeert hangt daarmee af van het soort werk dat die onderneming uitvoert. In e-commerce situaties zal daar al snel sprake van zijn. Slechts wanneer aan alle vijf de vereisten wordt voldaan, kwalificeert de server als vaste inrichting.

Concreet betekent dit dat een buitenlandse onderneming die slechts eigenaar is van een domeinnaam eindigend op .nl niet over een vaste inrichting beschikt. Ook een buitenlandse onderneming die gebruik maakt van de diensten van een ISP in Nederland heeft in de regel geen vaste inrichting (in Nederland). Ten eerste omdat de server de buitenlandse onderneming waarschijnlijk niet ter beschikking zal staan en ten tweede omdat de activiteit die over de server loopt in het algemeen als hulpwerkzaamheid zal worden aangemerkt. Een buitenlandse onderneming die in Nederland een eigen server bezit, heeft in bepaalde gevallen een vaste inrichting (in Nederland). Wanneer de buitenlandse onderneming alleen een catalogus op de server draait en de verkoop op andere wijze laat plaatsvinden, wordt er niet voldaan aan het corebusiness vereiste. Echter als aan de hand van de catalogus bestellingen kunnen worden gedaan, gekoppeld aan een betaalmogelijkheid, verricht de server meer dan hulp- of voorbereidende werkzaamheden. Als daarnaast ook de aflevering digitaal via het netwerk plaatsvindt, is sprake van een corebusiness activiteit. In de laatste twee gevallen kwalificeert de (Smart) Server van de buitenlandse onderneming als vaste inrichting in Nederland. Voor de ISP zelf zal de server een vaste inrichting vormen, aangezien webhosting en cloud computing door middel van ter beschikking staande servers haar corebusiness is.

Literatuurlijst

- Beal, V. 2005. 'What Is a Server?' *Webopedia.com*, http://www.webopedia.com/DidYouKnow/Hardware_Software/2005/servers.asp [16-05-2011].
- Brandsma, R.P.C.W.M & Pancham, S.R. 2011. *Cursus Belastingrecht, EBR. 7.1.6 Vaste inrichting*. Deventer: Kluwer.
- Breggen, M., Peerbooms, J. 2007. 'Transfer pricing: verplichte kost voor iedere fiscalist!' *Forfaitair*, 173.
- Burgers, I.J.J. 2001. Boekbespreking: 'Taxation of income derived from electronic commerce, international fiscal association, Kluwer, Deventer 2001, 789 blz'. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 1862.
- Delaney, J.R. & Lipschutz, R.P. 2004. 'Servers ; The term server covers a lot of ground'. *PC Magazine* 23(12), 150-151.
- Geurts, M. 2000. 'Server as a permanent establishment?' *Intertax*, (4), 173-175.
- Huijssoon, W.J. 1994. *De ontwikkeling van het begrip 'vaste inrichting' in modelverdragen sinds 1925*. 'De ontwikkeling van de definitie van de term 'vaste inrichting' met nadruk op de geschiedenis van art. 5, leden 1,2 en 7 OESO-modelverdrag 1977'. Rotterdam: Stichting Moret Fonds.
- In 't Veld, T.F.G. 2007. 'E-commerce en het gebrek aan fiscale aanknopingspunten'. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 509.
- Johnson, M.E. & Whang, S. 2002. 'E-Business and supply chain management: an overview and framework' *Production and Operations Management*, 11(4), 413-423.
- Jonkheer, K.R. & Dolfmsa, W.A. 1999. 'Belasting zonder grenzen'. *Economisch Statistische Berichten*, 84(4191), 149.
- Kalakota, R. & Robinson, M. 2000. 'E-Business 2.0 Looking over the new horizon'. *EAI Journal*, October 2000, 22-30.
- Kemmeren, E.C.C.M. 2003. 'Vermogensetikettering bij een vaste inrichting (deel 1)'. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 1965.
- Kemmeren, E.C.C.M. 2003. 'Vermogensetikettering bij een vaste inrichting (deel 2)'. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2005.
- Lambooij, M.V. 2001. 'E-commerce leidt meestal niet tot een vaste inrichting'. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 145.
- Legislative History, Volume 4 (U.S. Government Printing Office, Washington, 1962), blz. 2124-4125; 4395-4396.
- Mell, P., & Grance, T. 2011. *The NIST Definition of Cloud Computing. Recommendations of the National Institute of Standards and Technology*. US Department of Commerce: NIST.
- OECD. 2001. *Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions*. 'A discussion paper from the technical advisory group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits'. OECD Publishing.
- OECD. 2002. *Glossary of Statistical Terms*. OECD Publishing.
- OECD. 2005. *E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation – NO 10*. OECD Publishing.
- Oosterbaan, W. 2007. *Een leesbare scriptie*. Amsterdam: Promentheus.

- Pauwels, M.R.T. 2003. 'Verslag van de oratie van prof. Mr. E.C.C.M. Kemmeren: E-business en vaste inrichtingen: paniekvoetbal'. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 1126.
- Shim, S.S.Y., Pendyala V.S., Sundaram & M., Gao, J.Z. 2000. 'Business-to-Business E-Commerce Frameworks'. *Institute of Electrical and Electronics Engineers*, October 2000, 40-47.
- Sprague, G.D. 2002. 'Application of transfer pricing rules to branches and permanent establishments – electronic commerce and intangible property aspects'. *George Mason Law Review* 10(4), 971-993.
- Stevens, L.G.M. 2009. *Elementair Belastingrecht*. 'Voor economen en bedrijfsjuristen'. Deventer: Kluwer
- Stevens, S.A. 1996. 'Internet en belastingen' *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 1719.
- Stevens, S.A. 1998. 'Verslag symposium 5 maart 1998: Belastingheffing in de toekomst'. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 503.
- Strik, S.A.W.J. & de Vries, N.H. 2011. *Cursus Belasting Recht*. Deventer: Kluwer.
- Van Huijgevoort, B.F.A. 1998. 'Internet: internationale bijstand!' *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 1101.
- Van Huijgevoort, B.F.A & Lubbers, A.O. 2000. 'Veranderende aanknopingspunten voor de belastingheffing'. *Weekblad Fiscaal Recht*, 1656.
- Van Raad, C. & Janssen, G.T.W. 2011. *Cursus Belastingrecht, IBR.2.3.0 Vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger (art. 2 Bvdb 2001)*. Deventer: Kluwer.
- Vaquero, M.L., Rodero-Merino, L., Caceres, J. & Lindner, M. 2009. 'A Break in the Clouds: Towards a Cloud Definition'. *ACM SIGCOMM Computer Communication Review*, 39(1), 50-55.
- Vogel, K. 1991. *Double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer.
- Weeghel, S. 2005. 'Vaste inrichting en winst uit onderneming'. *Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht*, 70.
- Wolfs, J.M.F. & Sturm, M.C. 2011. 'Kamerstuk Commentary on article 5 concerning the definition of permanent establishment'. *NDFR.nl*, <http://www.ndfr.nl/> [12-03-2011].