

Erasmus School of Economics (ESE)

Fiscaal Economisch Instituut (FEI)

Masterscriptie Fiscale Economie

## **De verdragsbehandeling van actieve- en passieve inkomsten**

*Een studie naar de toepassing van het oorsprongsbeginsel op diensten*

Naam: Q.M.M. (Quinten) Mulder

Studentnummer: 412542

Scriptiebegeleider: Prof. dr. P. Kavelaars

Tweede beoordelaar:

Inleverdatum:

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam

| 1        | Inhoudsopgave                                                                            | Pagina    |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1</b> | <b>INLEIDING .....</b>                                                                   | <b>5</b>  |
| 1.1      | Aanleiding .....                                                                         | 5         |
| 1.1.1    | De verdeling van heffingsbevoegdheid in verdragen in perspectief .....                   | 5         |
| 1.1.2    | Het gebruik van het oorsprongsbeginsel .....                                             | 7         |
| 1.2      | Probleemstelling en deelvragen .....                                                     | 10        |
| 1.3      | Toetsingskader.....                                                                      | 11        |
| 1.4      | Opzet.....                                                                               | 12        |
| 1.5      | Afbakening.....                                                                          | 12        |
| <b>2</b> | <b>DE PRINCIPES VAN DE VERDELING VAN HEFFINGSBEVOEGDHEID IN BELASTINGVERDRAGEN .....</b> | <b>14</b> |
| 2.1      | Inleiding .....                                                                          | 14        |
| 2.2      | Juridische beginselen.....                                                               | 14        |
| 2.3      | Economische beginselen .....                                                             | 18        |
| 2.3.1    | Kapitaalexportneutraliteit en kapitaalimportneutraliteit.....                            | 19        |
| 2.4      | Deelconclusie.....                                                                       | 24        |
| <b>3</b> | <b>DE VERDRAGSBEHANDELING VAN TECHNISCHE DIENSTVERLENING .....</b>                       | <b>26</b> |
| 3.1      | Inleiding .....                                                                          | 26        |
| 3.2      | Wijze van heffen over passieve inkomsten .....                                           | 26        |
| 3.2.1    | Dividend & interest, ex. artikel 10 en 11 OESO-MV c.q. VN-MV .....                       | 27        |
| 3.2.2    | Royalties, ex. artikel 12 OESO-MV c.q. VN-MV .....                                       | 27        |
| 3.3      | Technische dienstverlening .....                                                         | 31        |
| 3.3.1    | Verdeling heffingsbevoegdheid van technische diensten in het OESO-MV .....               | 33        |
| 3.3.2    | Technische dienstverlening in het VN-MV .....                                            | 34        |
| 3.3.3    | Overeenkomsten en verschillen met de andere artikelen inzake diensten .....              | 40        |
| 3.4      | Beoordeling artikel 12A .....                                                            | 44        |
| 3.4.1    | Doeltreffendheid .....                                                                   | 44        |

|          |                                                                              |           |
|----------|------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3.4.2    | Doelmatigheid .....                                                          | 48        |
| 3.4.3    | Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.....                                     | 50        |
| 3.4.4    | Europeesrechtelijke houdbaarheid .....                                       | 53        |
| 3.4.5    | Internationaalrechtelijke houdbaarheid .....                                 | 54        |
| 3.5      | Deelconclusie.....                                                           | 57        |
| <b>4</b> | <b>DE VERDRAGSBEHANDELING VAN DIENSTEN ONDER HET OORSPRONGSBEGINSEL.....</b> | <b>60</b> |
| 4.1      | Alternatieve benadering (i).....                                             | 60        |
| 4.1.1    | Beoordeling alternatief (i) .....                                            | 62        |
| 4.1.2    | Tussenconclusie.....                                                         | 64        |
| 4.2      | Alternatieve benadering (ii).....                                            | 65        |
| 4.2.1    | Beoordeling alternatief (ii) .....                                           | 66        |
| 4.2.2    | Tussenconclusie.....                                                         | 73        |
| 4.3      | Aanbevelingen .....                                                          | 74        |
| 4.3.1    | Negatieve consequenties .....                                                | 74        |
| 4.3.2    | Positieve consequentie .....                                                 | 76        |
| 4.3.3    | Conclusie .....                                                              | 80        |
| 4.4      | Alternatief (iii).....                                                       | 81        |
| 4.4.1    | Beoordeling alternatief (iii) .....                                          | 81        |
| 4.4.2    | Tussenconclusie.....                                                         | 84        |
| 4.5      | Deelconclusie.....                                                           | 85        |
| <b>5</b> | <b>CONCLUSIE.....</b>                                                        | <b>87</b> |
| 5.1      | Inleiding .....                                                              | 87        |
| 5.2      | De ratio achter het onderzoek .....                                          | 87        |
| 5.3      | Conclusies .....                                                             | 88        |
| 5.4      | Aanbevelingen .....                                                          | 92        |
| <b>6</b> | <b>LITERATUURLIJST .....</b>                                                 | <b>95</b> |

## Lijst van gebruikte afkortingen

|              |                                                           |
|--------------|-----------------------------------------------------------|
| ATAD         | Anti Tax Avoidance Directive                              |
| B2B          | Business to business                                      |
| B2C          | Business to consumer                                      |
| BEPS         | Base Erosion and Profit Shifting                          |
| DBI          | Directe buitenlandse investeringen                        |
| EU           | Europese Unie                                             |
| EU-situaties | transacties waar het EU-recht op van toepassing is        |
| HvJ          | Hof van Justitie van de EU                                |
| IRR          | Interest & royalty richtlijn                              |
| KEN          | Kapitaalexportneutraliteit                                |
| KIN          | Kapitaalimportneutraliteit                                |
| MDR          | Moeder-Dochter richtlijn                                  |
| MLI          | Multilateraal Instrument                                  |
| OESO         | Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling |
| OESO-MV      | OESO Modelverdrag 2017                                    |
| VN           | Verenigde Naties                                          |
| VN-MV        | VN Modelverdrag 2017                                      |
| VS           | Verenigde Staten van Amerika                              |

# 1 Inleiding

## 1.1 Aanleiding

### 1.1.1 De verdeling van heffingsbevoegdheid in verdragen in perspectief

“Op het oorsprongsbeginsel gebaseerde belastingverdragen bieden grote kansen die men niet mag laten passeren”,<sup>1</sup> is een van de conclusies uit het proefschrift van Kemmeren. Deze kansen zien onder andere op het verminderen van misbruik van belastingverdragen ofwel het verminderen van belastingontwijking. De afgelopen jaren heeft dit oorsprongsbeginsel in aanzien gewonnen; zo heeft de Verenigde Naties (hierna ‘VN’) in 2017 een artikel inzake een heffing aan de oorsprong op technische diensten toegevoegd in haar modelverdrag (artikel 12A).

Dit oorsprongsbeginsel wordt ook wel het bronstaatbeginsel genoemd en stelt een land in staat om te heffen indien het inkomen van een niet-ingezetene de oorsprong heeft in dit land. Met andere woorden, er moet een objectieve band bestaan tussen het land en het inkomen. Dit is anders bij het nationaliteits- en het woonplaatsbeginsel, waar het subject voorop staat. Met betrekking tot het woonplaatsbeginsel impliceert deze subjectieve band dat het land waar de belastingplichtige woont of gevestigd is, gerechtigd is om te heffen over het wereldinkomen. Het nationaliteitsbeginsel kent eveneens de heffingsbevoegdheid toe aan één mogendheid: de mogendheid waar de belastingplichtige de nationaliteit van bezit.

Volgens Kemmeren prevaleren belastingverdragen die de fiscale heffingsbevoegdheid afbakenen op grond van een objectieve band boven verdragen die dit bewerkstelligen gebaseerd op een subjectieve band. In mijn studie ligt de focus op het woonplaatsbeginsel als zijnde het beginsel met een subjectief karakter, omdat het nationaliteitsbeginsel slechts in enkele landen gehanteerd wordt (e.g. de Verenigde Staten van Amerika (hierna ‘VS’)) en de effecten in beginsel gelijk zijn.<sup>2</sup> Tot slot bestaat er een samenstelling van het bronstaat- en het woonplaatsbeginsel, i.e. het territorialiteitsbeginsel. Het aanknopingspunt voor een op dit

---

<sup>1</sup> Kemmeren 2001, p. 595.

<sup>2</sup> Reeds in het 1923 werd nationaliteit beschouwd als een verouderde basis voor belastingheffing. De achtergrond was destijds de toegenomen internationale mobiliteit van personen en kapitaal in ‘de moderne tijd’. Zie Financial Committee 1923, p. 19.

beginsel gebaseerde heffing is het land waar iemand zich bevindt of waar het inkomen ontstaat. Een heffing kan derhalve plaatsvinden indien het inkomen op enigerlei wijze een band heeft met het desbetreffende land.

Het gebruik van verschillende beginselen die de fiscale heffingsbevoegdheid afbakenen kan leiden tot dubbele belastingheffing, dan wel tot dubbele non-belastingheffing.<sup>3</sup> Deze dubbele (non-)heffing kan ongedaan gemaakt worden middels het sluiten van belastingverdragen en/of het tot stand brengen van eenzijdige regelingen ter voorkoming van dubbele belasting. In dergelijke verdragen en regelingen is de heffingsbevoegdheid nader bepaald per type inkomsten. Dit geldt ook voor de methode ter voorkoming van dubbele belasting, te weten de vrijstellings- en de verrekeningsmethode.

Het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling uit 2017 (hierna 'OESO-MV') vormt de basis voor veel verdragen waardoor het gros van de verdragen op hoofdlijnen met elkaar vergelijkbaar is. De details zijn vervolgens afhankelijk van het verdragsbeleid van een staat, alsmede de verdragsonderhandelingen tussen staten. Verdragen gebaseerd op het OESO-MV hanteren met betrekking tot actieve inkomsten – zoals winst uit onderneming - normaliter een woonstaatheffing, en met betrekking tot passieve inkomsten – te weten dividend, interest en royalties – een gecombineerde bronstaat- en woonstaatheffing<sup>4</sup>. Bovendien zijn deze verdragen veelal gelijk in de methode ter voorkoming van dubbele belasting: voor actieve inkomsten wordt in de regel de vrijstellingsmethodiek gehanteerd<sup>5</sup>, terwijl voor passieve inkomsten de verrekeningsmethodiek gebruikelijk is<sup>6</sup>. Dit betekent dat veel verdragen actieve- c.q. passieve inkomsten verschillend behandelden.

Het gebruik van verschillende heffingsbeginselen voor actieve- c.q. passieve inkomsten doet de vraag reizen of dit geüniformeerd kan worden waardoor één staat – i.e. de bron- of de woonstaat – het primaat van heffing krijgt voor ieder type inkomen. Kemmeren<sup>7</sup> heeft begin 2000 in zijn proefschrift de hypothese getest welke stelt dat de bronstaat de beste rechten heeft om inkomen en vermogenswinsten te belasten, of misschien zelfs wel als enige daartoe

---

<sup>3</sup> De Graaf, Kavelaars & Stevens 2019, par 2.4.1.

<sup>4</sup> Met uitzondering van de royaltybepaling in artikel 12 OESO-MV.

<sup>5</sup> Artikel 23A OESO-MV

<sup>6</sup> Artikel 23B OESO-MV

<sup>7</sup> Kemmeren 2001.

het recht heeft. In andere bewoording, het bronstaatbeginsel is superieur. Hierbij heeft de nadruk gelegen op misbruik van belastingverdragen, waaronder het ontwijken van belasting. De beginselen spelen dan ook een prominente rol in de bestrijding van belastingontwijking. Zo zullen belastingplichtigen eerder geneigd zijn om zich te zetten in staten met een laag belastingtarief – een belastingparadijs – in geval het woonstaatbeginsel gehanteerd wordt.

Uiteindelijk heeft Kemmeren geoordeeld dat het oorsprongsbeginsel als oplossing kan dienen tegen misbruik van verdragen. Kemmeren heeft dan ook aanbevolen om zowel de allocatieregels als de methoden ter voorkoming van dubbele belasting te baseren op het oorsprongsbeginsel.<sup>8</sup>

#### 1.1.2 Het gebruik van het oorsprongsbeginsel

De opvatting van Kemmeren was niet in lijn met twee belangrijke Europese richtlijnen die tijdens zijn onderzoek van kracht waren: de Moeder-Dochter richtlijn (hierna 'MDR')<sup>9</sup> en de Interest & Royalty richtlijn (hierna 'IRR')<sup>10</sup>. Deze richtlijnen schrijven nadere regels voor inzake de behandeling van o.a. dividend, interest en royalties in de Europese Unie (hierna 'EU') welke het gebruik van bronstaatheffingen wil beperken doordat deze het vrije (kapitaal)verkeer zouden verstoren. Daarnaast hebben meerdere arresten van het Hof van Justitie van de EU (hierna 'HvJ') de reikwijdte van bronstaatheffingen ingeperkt.<sup>11</sup> Dit is veroorzaakt doordat de fiscale stelsels in de EU regelmatig een onderscheid maakten tussen de binnenlandse inkomsten (geen of beperkte bronstaatheffing) en grensoverschrijdende inkomsten (wel bronstaatheffing), hetwelk in strijd is met de vrijverkeersbepalingen van de EU. Momenteel doet dit zich in beginsel dan ook niet meer voor.

Inmiddels lijkt er een omslag in het denken over bronstaatheffingen te hebben plaatsgevonden, zo heeft de OESO in 2013 de 15 actiepunten van het Base Erosion and Profit Shifting (hierna 'BEPS') gepubliceerd.<sup>12</sup> In dit rapport zijn diverse instrumenten beschreven waarmee grondslagversmalling en winstverschuiving worden tegengegaan. Alhoewel BEPS

---

<sup>8</sup> Kemmeren 2001, p. 594.

<sup>9</sup> Moeder- dochterrichtlijn (2011/96/EU), 30 november 2011.

<sup>10</sup> Interest- royaltyrichtlijn (2003/49/EC), 3 juni 2003.

<sup>11</sup> Zie o.a. HvJ EG 6 juni 2000, C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294, (Verkooijen) en HvJ EG 15 juli 2004, ECLI:EU:C:2004:446, C315/02 (Lenz).

<sup>12</sup> OESO 2015.

geen concreet voorstel voor een bronstaatheffing bevat, wordt hiertoe wel degelijk een aanzet gedaan inzake de passieve inkomsten. Verdragsvoordelen worden in geval van misbruiksituaties namelijk geweigerd waardoor geen vermindering van bronstaatheffing wordt verleend.<sup>13</sup> Dit staat haaks op de zojuist beschreven richtlijnen van de EU.

Uit een onderzoek van Cnossen<sup>14</sup> volgt bovendien dat de meeste EU lidstaten een voorkeur geven aan bronbelastingen. Alhoewel dit wat betreft de heffingsmethode wezenlijk verschilt van een bronstaatbelasting – een bronbelasting is een wijze van heffen terwijl een bronstaatbelasting de heffingsbevoegdheid over landen verdeelt (toewijst aan de bronstaat) – gaan deze in de praktijk vaak samen.<sup>15</sup> De voorkeur voor het heffen aan de bron wordt volgens Cnossen kracht bijgezet doordat lidstaten de Anti Tax Avoidance Directive (hierna ‘ATAD’) in hun wet implementeren. Daarnaast is deze tendens ook terug te zien in de Nederlandse Wet Bronbelasting 2021<sup>16</sup>, een conditionele bronbelasting op interest en royalties.<sup>17</sup>

#### *Technische dienstverlening*

Een toenemende voorkeur voor het gebruik van bronstaatheffingen is ook terug te zien in het modelverdrag van de Verenigde Naties (hierna ‘VN-MV’), welke in 2017 een vierde bronstaatbelasting heeft toegevoegd, te weten ten aanzien van inkomsten uit technische dienstverlening.<sup>18</sup> Het VN-MV kan net als het OESO-MV als leidraad dienen bij verdragsonderhandelingen. Het VN-MV is echter bedoeld als alternatief voor het OESO-MV om de belangen van ontwikkelingslanden beter te behartigen.<sup>19</sup> De nieuwe bronstaatbelasting is opgenomen in artikel 12A VN-MV, een afsplitsing van de royaltybepaling in artikel 12 VN-MV. Een vereenvoudigde definitie van een technische dienst is een activiteit van niet

---

<sup>13</sup> OESO 2015, Actiepunt 6, onderdeel 79 t/m 81.

<sup>14</sup> Cnossen 2018.

<sup>15</sup> Dit betekent niet dat in altijd zo is. Zie bijvoorbeeld de uitwerking van de terbeschikkingstellingsregeling (art. 3.92 Wet Inkomstenbelasting 2001) in combinatie met buitenlands belastingplichtige. In dit geval wordt de bronstaatheffing niet geëffectueerd als een bronheffing.

<sup>16</sup> Kamerstukken II 2019/20, 35305, nr. 3

<sup>17</sup> Los van deze ontwikkeling kent Nederland al langer een bronbelasting op dividenden: Wet op de dividendbelasting 1965.

<sup>18</sup> Artikel 12A VN-MV.

<sup>19</sup> Arnold 2012, p. 523.



routinematige aard waar gespecialiseerde kennis, vaardigheden of expertise voor nodig is<sup>20</sup>, of kortweg een managementdienst. Technische diensten hebben naar hun aard dan ook meer weg van een actief inkomstenbestandsdeel.

Artikel 12A VN-MV bepaalt dat de vergoedingen in verband met technische dienstverlening die vanuit een bronstaat aan een ingezetene van een andere staat (woonstaat) worden betaald, in de bronstaat aan een bronbelasting kunnen worden onderworpen over het brutobedrag van de vergoeding. Hierin is de lijn van de royaltybepaling uit het VN-MV gevolgd. Deze kent namelijk een bronstaatbelasting, in tegenstelling tot de woonstaatheffing in het royaltyartikel van het OESO-MV<sup>21</sup>. Deze regeling past daarnaast in de huidige tijdsgeest, sinds een van de redenen voor invoering het tegengaan van grondslaguitholling van betalingen voor diensten in de bronstaat betreft.<sup>22</sup> Desondanks heeft de OESO tot op heden geen aanpassing gemaakt in haar modelverdrag, noch aangekondigd. Voor Malan vormt de afwezigheid hiervan voldoende aanleiding om te stellen dat de OESO artikel 12A VN-MV beschouwt als een brug te ver.<sup>23</sup>

Boon Law<sup>24</sup> heeft 44 belastingverdragen onderzocht die in werking zijn getreden tussen 1 januari 2009 en 31 december 2009 op de behandeling van vergoedingen voor technische dienstverlening. Hieruit zijn vijf vormen van behandeling naar voren gekomen: verdragen met een specifieke bepaling inzake technische diensten, verdragen met een royaltybegrip uitgebreid tot technische diensten, verdragen met de uitbreiding van diensten VI's, verdragen met artikelen inzake zelfstandige arbeid<sup>25</sup> en verdragen die geen van bovenstaande vormen bevatten. De diensten VI en het artikel betreffende zelfstandige arbeid bleken veruit het meest voorkomend.<sup>26</sup> Beide artikelen hanteren een drempel waaraan voldaan moet worden

---

<sup>20</sup> Zie par. 62, 90 en 91 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>21</sup> Artikel 12 OESO-MV

<sup>22</sup> Zie par. 7 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>23</sup> Malan 2019.

<sup>24</sup> Boon Law 2010.

<sup>25</sup> Dit betreft personen die een vrij beroep uitoefenen. Per 2000 is deze bepaling, destijds verwerkt in artikel 14, uit het OESO-MV gehaald. Het VN-MV kent deze bepaling nog wel.

<sup>26</sup> 73% van de onderzochte verdragen bevatten een artikel voor zelfstandige arbeid (gebaseerd op artikel 14 van het VN-MV), en 48% van de verdragen bevatten een bepaling voor een diensten VI.

wil de bronstaat heffingsbevoegdheid toegekend krijgen, i.e. het hebben van ten minste enige fysieke aanwezigheid in de bronstaat.<sup>27</sup>

Zowel de diensten VI als het artikel betreffende zelfstandige arbeid behandelen actieve inkomstenbestandsdelen. Hierbij is de regel dat de woonstaat in beginsel heffingsbevoegd is, tenzij voldaan wordt aan de drempelvoorwaarden van de bronstaat. Het in 2017 ingevoerde artikel 12A VN-MV is niet in lijn met deze behandeling, doordat het de heffingsbevoegdheid over managementactiviteiten de facto verdeelt over de staten. Artikel 12A is daarmee in feite een gemengd artikel. Enerzijds betreft het nieuwe inkomsten onder de bronstaatheffing, anderzijds is het een afsplitsing van wat reeds in artikel 12 is opgenomen.

## 1.2 Probleemstelling en deelvragen

De bronstaatheffing voor passieve inkomsten wint aldus in aanzien. De VN is met de bronstaatheffing op technische diensten een nieuwe weg in geslagen terwijl de OESO tot op heden afwachtend aan de zijlijn staat. In het licht van de dissertatie van Kemmeren is dit een positieve ontwikkeling; de bronstaatheffing is immers een effectieve manier van de bestrijding van belastingontwijking. Ondanks dat artikel 12A een subartikel van de royaltybepaling is, lijken technische diensten naar hun aard meer op een actief inkomensbestandsdeel. Hiermee lijkt ten langen leste een stap richting de visie van Kemmeren gezet te worden; voor iedere vorm van inkomen dient de heffingsbevoegdheid tussen de bron- en de woonstaat verdeeld te worden. In deze studie wordt derhalve de bronstaatheffing voor actieve inkomsten getoetst worden aan de hand van de volgende stelling:

*‘De verdragsbehandeling van actieve inkomsten dient gelijk te zijn aan de verdragsbehandeling van passieve inkomsten.’*

De probleemstelling zal beantwoord worden aan de hand van de volgende deelvragen:

- *Wat zijn de achterliggende economische en juridische principes van de verdeling van de heffingsbevoegdheid in belastingverdragen?* (Hoofdstuk 2)
- *Dient een met artikel 12A VN-MV vergelijkbare bepaling opgenomen te worden in het OESO-MV?* (Hoofdstuk 3)

---

<sup>27</sup> I.e. artikel 5, lid 3, onderdeel b VN-MV en artikel 14, lid 1 VN-MV.

- *Dient de verdeling van heffingsbevoegdheid van actieve inkomsten – i.e. diensten – plaats te vinden op grond van het oorsprongsbeginsel?* (Hoofdstuk 4)

### 1.3 Toetsingskader

Om te bepalen of het invoeren, dan wel aanpassen van de artikelen benodigd is, worden in deze studie de volgende toetsingscriteria gehanteerd: doeltreffendheid, doelmatigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid, Europeesrechtelijke houdbaarheid en internationaalrechtelijke houdbaarheid.

#### i) Doeltreffendheid;

De doeltreffendheid wordt beoordeeld aan de hand van de mate van verwezenlijking van de beoogde doelstelling van de regeling. Hiervoor wordt gekeken naar de doelstellingen van het VN-MV, OESO-MV en artikel 12A VN-MV.

#### ii) Doelmatigheid;

Doelmatigheid geeft de facto de efficiëntie van een regeling weer: de maatregel mag geen te ongunstige verhouding tussen de baten en de lasten – zowel voor de samenleving als voor de overheid – met zich brengen.

#### iii) Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid;

De maatregelen moeten op juiste wijze nageleefd kunnen worden. Enerzijds betekent dit dat de regel begrijpelijk is voor de belastingplichtigen zodat deze de regel op correcte wijze kan uitvoeren. Anderzijds is er in deze een rol weggelegd voor de Belastingdienst, welke namelijk over voldoende deskundigheid moet beschikken. Een regeling die namelijk niet uitvoerbaar of handhaafbaar blijkt te zijn, vormt in wezen een dode letter.<sup>28</sup>

#### iv) Europeesrechtelijke houdbaarheid; en

De aanpassingen in het verdrag worden voorts bekeken vanuit een Europeesrechtelijk oogpunt. Allereerst zullen de voorgestelde aanpassingen tegen het licht van de vrije verkeersbepalingen en richtlijnen van het EU-recht worden gehouden. Vervolgens wordt het nieuwe artikel naast relevante jurisprudentie van het HvJ (dan wel het Gerecht van de Europese Unie (hierna ‘het Gerecht’)) gehouden.

---

<sup>28</sup> Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nrs. 1 en 2.

v) Internationaalrechtelijke houdbaarheid.

Het laatste onderdeel van het toetsingskader omvat de algemene beginselen van internationaal belastingrecht, zoals uiteen is gezet in Hoofdstuk 2. Ten slotte behoort de verwezenlijking van de aanpassing in de regelgeving – in bilaterale verdragen dan wel eenzijdige aanpassingen – onder de vleugel van dit criterium.

#### 1.4 Opzet

In deze studie staat de verdeling van de heffingsbevoegdheid van actieve- c.q. passieve inkomsten centraal. In hoofdstuk 2 wordt middels descriptief onderzoek ingegaan op de achterliggende economische en juridische beginselen van een bronstaat- en een woonstaatheffing. Vervolgens staat in hoofdstuk 3 artikel 12A VN-MV centraal, alsmede haar mogelijke inpasbaarheid in het OESO-MV. Allereerst wordt naar de behandeling van passieve inkomsten onder verdragstoepassing gekeken, en haar gelijkenissen en verschillen met het artikel op de technische diensten. Bovendien wordt hier de samenloop met andere artikelen besproken, i.e. de artikelen inzake winst uit onderneming, zelfstandige arbeid en de diensten VI. Vervolgens wordt aan de hand van het opgestelde toetsingskader onderzocht of artikel 12A VN-MV eveneens in het OESO-MV opgenomen moet worden.

Teneinde de hoofdvraag te beantwoorden, is er voor gekozen om te focussen op diensten als actief inkomensbestandsdeel omdat dit in lijn ligt met artikel 12A. In hoofdstuk 4 worden daarom twee alternatieve benaderingen uit het commentaar van artikel 12A besproken. Deze alternatieven scharen diensten in algemene zin onder het oorsprongsbeginsel. De alternatieven worden getoetst aan het toetsingskader om te onderzoeken of diensten in deze vorm onder het oorsprongsbeginsel geschaard kunnen worden. Vervolgens worden op grond van deze analyse aanbevelingen gedaan teneinde diensten onder het oorsprongsbeginsel te kunnen scharen. Het slotstuk van deze studie wordt gevormd door een antwoord op de probleemstelling enerzijds en daaruit voortvloeiende aanbevelingen anderzijds.

#### 1.5 Afbakening

De reikwijdte van deze studie beperkt zich tot het verschil in de verdeling van heffingsbevoegdheid tussen actieve en passieve inkomsten. In de eerste plaats zal daarom in

beginsel geen aandacht besteed worden aan de mondiale discussie omtrent de te gebruiken methode ter bestrijding van belastingontwijking, alsmede de implementatie van dergelijke wetsvoorstellen. Dit betekent dat de gevolgen van ATAD en BEPS in beginsel niet aan bod komen; artikel 12A VN-MV is dan ook een niet aan BEPS gerelateerde aanpassing in het modelverdrag. Desalniettemin wordt de verhouding tussen artikel 12A, en haar alternatieven, en deze internationale ontwikkelingen wel degelijk nader bekeken.

Aan de verdeling van de heffingsbevoegdheid liggen de beginselen van belastingheffing ten grondslag. Zoals in de inleiding al is aangestipt, wordt het nationaliteitsbeginsel onder het woonplaatsbeginsel geschaard doordat de effecten in beginsel gelijk zijn en het nationaliteitsbeginsel slechts door enkele landen gehanteerd wordt (waaronder de VS). Met betrekking tot de te onderzoeken actieve inkomstenstromen is vervolgens expliciet gekozen voor diensten. Dit betekent dat overige stromen die in beginsel tot deze categorie behoren, zoals winst uit onderneming en arbeidsinkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking, buiten beschouwing blijven.

Bilaterale verdragen kunnen afwijken van het OESO-MV en VN-MV waardoor artikelnummers een verschillende betekenis krijgen. Modelverdragen dienen immers slechts als leidraad. Derhalve wordt voor een heldere weergave, en wegens eenvoudsdoeleinden, gebruik gemaakt van de modelverdragen van de OESO en de VN, tenzij anders vermeld.

## 2 De principes van de verdeling van heffingsbevoegdheid in belastingverdragen

### 2.1 Inleiding

Landen sluiten belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing teneinde de uitwisseling van goederen en diensten en het verkeer van kapitaal en personen te bevorderen.<sup>29</sup> Een bilateraal belastingverdrag is het resultaat van een onderhandelingsproces waarin diverse belangen een rol spelen. Zowel economische als juridische beginselen beïnvloeden de uitkomst, of zouden deze moeten beïnvloeden.<sup>30</sup> De praktijk is naar alle waarschijnlijkheid echter dat niet alleen deze beginselen, maar ook politieke en economische machtsverhoudingen het resultaat bepalen.<sup>31</sup> Dit leidt ertoe dat verdragen er in de praktijk anders uit kunnen zien dan volgens economische- en juridische beginselen van belastingheffing wenselijk is. In dit hoofdstuk wordt de volgende deelvraag besproken:

*Wat zijn de achterliggende economische en juridische principes van de verdeling van de heffingsbevoegdheid in belastingverdragen?*

In het onderhavige hoofdstuk worden de economische c.q. juridische beginselen van de verdeling van heffingsbevoegdheid in verdragen uiteengezet. Daarnaast wordt onderzocht hoe deze zich verhouden tot de heffingsbeginselen die in deze studie centraal staan: het bronstaatbeginsel en het woonstaatbeginsel. Allereerst worden de juridische beginselen van belastingheffing uiteengezet, waarbij de belangrijkste heffingsbeginselen de revue passeren. In het tweede deel van dit hoofdstuk worden de economische principes besproken.

### 2.2 Juridische beginselen

De juridische grondslag om belastingen te heffen, alsmede de verdeling van heffingsbevoegdheid tussen landen, wordt in het algemeen beschouwd als de fiscale

---

<sup>29</sup> Zie par. 7 van het commentaar op artikel 1 OESO-MV.

<sup>30</sup> Burgers e.a. 2017, par. 1.1.4; Financial Committee 1923.

<sup>31</sup> Graetz & O'Hear 1997, p. 1090 t/m 1108.

soevereiniteit van staten.<sup>32</sup> Dit houdt in dat staten binnen hun grondgebied bevoegd zijn om belasting te heffen zoals beslist door de bevoegde instanties van die staten. De soevereiniteit van lidstaten op internationaal speelveld steekt echter anders in elkaar doordat de praktische uitvoering van de heffingsrechten, evenals het internationale recht, in dergelijke situaties een obstakel kunnen vormen.<sup>33</sup> In deze gevallen is de band tussen de belastingplichtige, c.q. belastingobject, en de heffingsstaat van belang. Deze band kan verschillende vormen aannemen, zoals de nationaliteit, woonplaats, plaats waar de bron van het inkomen zich bevindt (i.e. plaats alwaar arbeid verricht wordt) of een mix van meerdere banden.<sup>34</sup> Deze band kan een land in staat stellen te heffen, waardoor deze banden ook wel de heffingsbeginselen genoemd.

In deze studie staan het oorsprongs- en het woonstaatbeginsel centraal. Het woonstaatbeginsel stelt een jurisdictie in staat te heffen over het wereldinkomen van een belastingplichtige wanneer deze aldaar gevestigd is. Op grond van het oorsprongsbeginsel c.q. het bronstaatbeginsel is een land gerechtigd om te heffen wanneer het inkomen zijn oorsprong vindt in het desbetreffende land.

De fiscale literatuur kent naast het bronstaatbeginsel ook een bronbeginsel. Alhoewel deze qua benaming overeenkomsten hebben, geldt dit niet voor diens uitwerking. Waar het bronstaatbeginsel de heffingsbevoegdheid aan een staat toekent, is het bronbeginsel enkel een wijze van heffen. Het bronstaatbeginsel stelt namelijk dat een bepaald geografisch aanknopingspunt met een staat aanwezig moet zijn – bijvoorbeeld een VI – waarna het gerechtvaardigd is om winst aan deze staat toe te rekenen. Desondanks worden deze twee beginselen in de fiscale literatuur door elkaar heen gebruikt.<sup>35</sup> Voor deze studie is het bronbeginsel evenwel minder relevant doordat het geen impact heeft op de verdeling van de heffingsbevoegdheid.<sup>36</sup>

---

<sup>32</sup> Bühler 1964, p. 260.

<sup>33</sup> Bühler 1964, p. 130-137; zie ook Commissie Internationale belastingvlucht van lichamen, 1994, p. 15.

<sup>34</sup> Deze opsomming is niet uitputtend. Voor een nadere uitwerking van mogelijke verhoudingen, zie Bühler 1964, p. 148-149.

<sup>35</sup> Burgers e.a. 2017, par. 1.1.4; NTFR deel Internationaal, artikel 3 - Algemene Leerstukken (online, laatst bijgewerkt op 15 augustus 2019).

<sup>36</sup> In het vervolg van deze studie blijft het bronbeginsel dan ook buiten beschouwing.

Twee andere relevante heffingsbeginselen zijn het universaliteitsbeginsel en het territorialiteitsbeginsel. Deze beginselen worden de facto nader uitgewerkt door de reeds benoemde beginselen. Het universaliteitsbeginsel creëert onbeperkte belastingplicht – inkomen en kapitaal wordt, ongeacht waar het opkomt, in de heffing betrokken in de daartoe bevoegde staat, ongeacht of dit inkomen stamt uit een buitenlandse bron. Het aanknopingspunt voor heffing van het universaliteitsbeginsel is het subject, welke aan de hand van het nationaliteitsbeginsel of het woonplaatsbeginsel vastgesteld wordt.<sup>37</sup>

Het territorialiteitsbeginsel is de tegenhanger van het universaliteitsbeginsel. Waar het universaliteitsbeginsel al het inkomen belast met één enkelvoudige heffing ongeacht de bron van het inkomen, knoopt het territorialiteitsbeginsel aan bij de territoriale band met een bepaalde staat. Derhalve vormt het een mix van het bronstaat- en het woonstaatbeginsel. Deze beginselen knopen immers aan bij een subject (woonplaatsbeginsel) of object (bronstaatbeginsel) dat in het territoire van een staat gelegen is. De omvang van de heffingsrechten hangt derhalve af van het verdiende inkomen of het aanwezige kapitaal in een staat.<sup>38</sup> Het universaliteitsbeginsel en het territorialiteitsbeginsel worden ook wel beschouwd als beginselen van kwantitatieve aard, en hun onderliggende beginselen als beginselen van kwalitatieve aard.<sup>39</sup> In het vervolg van deze studie blijven de heffingsbeginselen van kwantitatieve aard buiten beschouwing.

Uitvoeringstechnisch is het woonplaatsbeginsel eenvoudiger dan het bronstaatbeginsel; het wereldinkomen wordt onder eerstgenoemd heffingsbeginsel namelijk in de heffing betrokken, ongeacht de bron waaruit zij afkomstig is. Het oorsprongsbeginsel is in zoverre gedifferentieerder omdat allereerst vastgesteld moet worden of een bron aanwezig is. Vervolgens moet eveneens geconcludeerd worden dat het een voldoende zwaarwegende bron betreft. Daarnaast is het in theorie mogelijk dat een dergelijke bron in meerdere landen gelegen is. Landen zullen in dat geval over het corresponderende deel van het inkomen willen heffen, hetgeen de afbakening van de heffing volgens Bosman<sup>40</sup> diffuus kan maken met een

---

<sup>37</sup> NTFR 'Internationaal', aant. artikel 3 - Algemene Leerstukken (online, laatst bijgewerkt op 15 augustus 2019).

<sup>38</sup> Pires 1989, p 142.

<sup>39</sup> Kemmeren 2001, p. 52 – 55.

<sup>40</sup> NTFR 'Internationaal', aant. artikel 3 - Algemene Leerstukken (online, laatst bijgewerkt op 15 augustus 2019).



risico dat inkomen dubbel belast wordt. In de praktijk komt dit echter weinig voor waardoor dit in het vervolg van deze studie dan ook niet nader besproken zal worden.

Kemmeren erkent het probleem dat Bosman signaleert. Hij stelt voor om de 'sterkte' van de band tussen de belastingplichtige en de heffingsstaat van doorslaggevend belang te laten zijn in situaties waarbij meerdere mogendheden zich het heffingsrecht over een bepaald object, dan wel subject, toe-eigenen. Indien een band voldoende sterk is, acht hij het gerechtvaardigd dat een staat heffingsrechten toebedeeld krijgt. Een voldoende sterke band definieert Kemmeren als een voldoende economische verhouding.<sup>41</sup> Hij is van mening dat inkomen slechts gegenereerd wordt wanneer de productiefactoren arbeid en kapitaal gebruikt worden. Belastingheffing zou dan ook, waar mogelijk, aan moeten sluiten bij de plaats waar de productiefactoren gebruikt worden. In deze redenering geniet belastingheffing gebaseerd op het bronstaatbeginsel de voorkeur. Dit beginsel volgt immers de bron van het inkomen, hetwelk gebruik maakt van arbeid of kapitaal. Het woonplaatsbeginsel sluit daarentegen aan bij het wereldinkomen.

Aan de juridische vormgeving van een belasting kan ook het profijtbeginsel ten grondslag liggen. Het profijtbeginsel stelt dat diegene die profijt heeft van de overheidsuitgaven gedaan door een staat ook moet bijdragen aan de uitgaven van die staat. De staat waar het inkomensbestanddeel ontstaat of gelegen is, stelt de belastingplichtige in staat om inkomen te verdienen of kapitaal aan te houden. Derhalve is het bronstaatbeginsel in lijn met het profijtbeginsel. Dit geldt tevens voor het woonstaatbeginsel. In de staat waar de belastingplichtige woonachtig is, maakt hij onontkoombaar gebruik van de overheidsvoorzieningen. Overheidsuitgaven faciliteren dan ook mede de inkomsten die de belastingplichtige genereert, dan wel het kapitaal dat deze aanhoudt. Dit juridische beginsel is met betrekking tot de verdeling van heffingsbevoegdheid tussen staten in belastingverdragen minder relevant, en blijft in deze studie dan ook verder buiten beschouwing.<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> Kemmeren 2010.

<sup>42</sup> Eenzelfde redenering gaat op voor de juridische beginselen: doelmatigheid, doeltreffendheid en het "vermogen om te betalen" principe.

### 2.3 Economische beginselen

Het verband tussen een goed verdragenennetwerk en de economische positie van een land is niet te onderschatten, zo bestaat er een rechtstreeks positief verband tussen het aantal gesloten belastingverdragen door een land en de directe buitenlandse investeringen (hierna 'DBI') in dit land.<sup>43</sup> Met andere woorden, belastingverdragen stimuleren DBI's. Dergelijke investeringen kunnen een belangrijk onderdeel van de motor van de economische groei vormen. Landen die middels beleid deze investeringen vergemakkelijken, met inachtneming van de nationale soevereiniteit, zullen naar verwachting dan ook een groter economisch welzijn bereiken dan landen die dat niet doen. Deze uitkomst wordt naar mijn idee mede verklaard doordat de premie die directe buitenlandse investeerders verlangen ter compensatie van de vermeende soevereine risico's van een verandering van de regels door de bronoverheid nadat de investering is gedaan zal verlagen.

Belastingverdragen stimuleren dus de economische groei middels het voorkomen van dubbele belasting. De volgende vraag is derhalve hoe een mogendheid een dergelijk verdrag dient in te richten om deze economische groei te maximaliseren. Hiervoor is het economische beginsel 'belastingneutraliteit' relevant. Volgens dit beginsel mogen belastingen geen directe invloed hebben op economische activiteiten in de markt. In de praktijk wordt hier over het algemeen mee bedoeld dat belastingen geen invloed mogen hebben op de locatie waar arbeid en kapitaal naartoe vloeien, zodat enkel economische overwegingen ondernemingsbeslissingen bepalen.<sup>44</sup> De efficiëntie van de wereldeconomie wordt namelijk gemaximaliseerd als de allocatie van productiefactoren plaatsvindt daar waar de opbrengst het hoogst is.

Verdragen kunnen de allocatie van productiefactoren stimuleren, hetwelk geïllustreerd wordt aan de hand van het volgende voorbeeld. Neem de clustering van technologiebedrijven in Silicon Valley, Californië, VS. Clustering van bedrijven kan een kostenbesparing opleveren doordat bedrijven gebruik maken van dezelfde leveranciers en klanten binnen een bepaald gebied, of werknemers met specifieke kennis relatief gemakkelijk kunnen rekruteren.<sup>45</sup> Nieuwe technologiebedrijven hebben derhalve baat bij een vestiging in deze cluster. In dit

---

<sup>43</sup> Barthel e.a. 2010.

<sup>44</sup> Doernberg, Assaf & Efraim 2001, p. 3 t/m 6.

<sup>45</sup> Porter 1990.

geval worden arbeid en kapitaal gealloceerd aan de plaats waar de (toekomstige) opbrengst het hoogst is. Echter, wanneer de belastingentarieven van de VS een drempel vormen voor vestiging in Silicon Valley, zullen ondernemingen zich hier minder snel vestigen. Het gevolg is dat de productiefactoren niet aan de plaats gealloceerd worden waar de opbrengst het hoogst is; het beginsel van belastingneutraliteit wordt dan geschonden. Een belastingverdrag kan in dergelijke situaties de drempel verlagen middels het voorkomen van dubbele belasting, hetgeen een efficiënte allocatie van de productiefactoren bevordert.

### 2.3.1 Kapitaalexportneutraliteit en kapitaalimportneutraliteit

Bovenstaande definitie van belastingneutraliteit is slechts een theoretisch principe. Economen zijn namelijk van mening dat belastingen, c.q. de verdeling van heffingsbevoegdheid in belastingverdragen, per definitie niet kunnen voldoen aan deze vorm van belastingneutraliteit.<sup>4647</sup> Derhalve wordt met belastingneutraliteit ook wel een minimalisatie van de verstorende werking van belastingen bedoeld.<sup>4849</sup> Dit houdt in dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden, c.q. ongelijke gevallen ongelijk behandeld moeten worden naar mate van de ongelijkheid.

Om een juiste vergelijking tussen twee situaties te kunnen maken, dient de neutraliteit aan een bepaald kenmerk gekoppeld te worden. Peters<sup>50</sup> noemt dit kenmerk het '*tertium comparationis*', en ziet de plaats van investeren als een adequaat kenmerk om de belastingdruk in twee verschillende situaties te vergelijken. In de (fiscale) economie bestaan twee stromingen met betrekking tot het *tertium comparationis*: aanhangers van kapitaalexportneutraliteit (hierna 'KEN') enerzijds en aanhangers van kapitaalimportneutraliteit (hierna 'KIN') anderzijds. KIN gebruikt het land van investeren als vergelijkingsmaatstaf, terwijl KEN het vestigingsland van de investeerder hanteert. Kemmeren

---

<sup>46</sup> Zie Bradford 1986, p. 179

<sup>47</sup> Met uitzondering van de lumpsum belasting. Met betrekking tot onderhavige studie is dit echter niet relevant waardoor dit in het verdere verloop buiten beschouwing blijft.

<sup>48</sup> Mutén 1983.

<sup>49</sup> In het vervolg van deze studie wordt dan ook naar deze definitie van belastingneutraliteit verwezen.

<sup>50</sup> Peters 2010.

beschouwt deze twee principes als de economische beginselen van internationaal belastingrecht.<sup>51</sup>

De keuze tussen KIN en KEN wordt in de regel bepaald aan de hand van de positie van een land; afhankelijk of de staat een exporteur of importeur van kapitaal is. Het is een algemeen geaccepteerde aanname dat ontwikkelde staten exporteurs van kapitaal zijn, en ontwikkelingslanden importeurs van kapitaal zijn.<sup>52</sup> Met andere woorden, er vindt een kapitaalstroom plaats van ontwikkelde landen naar ontwikkelingslanden. Ontwikkelingslanden betalen een vergoeding over het kapitaal, e.g. dividend, interest of royalties, aan de ontwikkelde landen. Belastingverdragen zijn in beginsel zo ingericht dat beide landen een heffingsrecht hebben. Met betrekking tot de modelverdragen van de OESO en de VN is wel een relevant verschil waarneembaar. Doordat het VN-MV de belangen van ontwikkelingslanden wil behartigen,<sup>53</sup> kent het gemiddeld gesproken meer heffingsbevoegdheid toe aan het ontwikkelingsland (het bronland).<sup>54</sup>

Ontwikkelde landen beschikken in de regel over een binnenlandse markt die groot genoeg is om ondernemingen te dragen die wereldwijd kunnen opereren, waardoor het aanmoedigen van buitenlandse investeringen minder urgent is. Derhalve passen deze landen normaliter KEN toe. Bij KEN staat de gedachte centraal dat investeren in het buitenland niet aantrekkelijker mag zijn dan investeren in het binnenland. Voordelen van een investering in een andere mogendheid wordt door aanvullende belastingheffing in het woonland van de investeerder geneutraliseerd. Een hogere belastingdruk in een andere staat leidt daarentegen niet tot aanvullende – lees: compenserende – maatregelen.

Landen met relatief een kleine economie – zoals een ontwikkelingsland – zijn daarentegen sneller geneigd om de leer van KIN te volgen. KIN stelt dat ondernemingen van het woonland onder gelijke voorwaarden moeten kunnen concurreren met ondernemingen in de staat waar geïnvesteerd wordt. Voorstanders van KIN geven over het algemeen dan ook een voorkeur aan belastingheffing in de bronstaat. Dit maakt het land aantrekkelijker om in te investeren,

---

<sup>51</sup> Kemmeren 2001, p. 69-78.

<sup>52</sup> Zie par. 7 van de introductie van het VN-MV; zie par. 169 van het commentaar op art. 11 VN-MV.

<sup>53</sup> Arnold 2012, p. 523.

<sup>54</sup> Zie artikel 12 (de royalty bepaling) in beide verdragen. Het VN-MV hanteert een bronstaatheffing terwijl het OESO-MV dit niet doet. Dit wordt nader uitgewerkt in hoofdstuk 3 van deze studie.

waardoor de economie kan groeien. Dergelijke thuismarkten beschikken normaal gesproken namelijk niet over voldoende concurrentiekracht om zelfstandig een rol op de wereldmarkt te veroveren. In theorie kunnen ondernemingen een voordeel behalen wanneer de fiscale voorwaarden voor investeren in het land van investeren gunstiger zijn dan in het vestigingsland. Of ondernemingen dit voordeel ook daadwerkelijk behalen is ongewis doordat de kwaliteit van overheidsvoorzieningen, zoals infrastructuur, in landen die KIN hanteren (lees: ontwikkelingslanden) veelal lager is.<sup>55</sup> Ondernemingen zullen diensgevolge meer kosten moeten maken, hetwelk de kostenbesparing (deels) weg kan nemen.

Dat belastingneutraliteit een theoretisch concept is, blijkt uit de woorden van Devereux<sup>56</sup>. Hij is namelijk van mening dat marktneutraliteit op mondiaal niveau volledige harmonisatie tussen landen vereist. In het verlengde hiervan zouden jurisdicties identieke belastingtarieven moeten introduceren. Gelet op de weerstand waar bijvoorbeeld de CC(C)TB in de EU op stuit, lijkt mij dit niet realistisch op de korte termijn.<sup>57</sup> Derhalve wordt de vuistregel gehanteerd dat belastingsystemen gebaseerd op KEN gebruik maken van de verrekeningsmethode, en belastingsystemen gebaseerd op KIN de vrijstellingsmethode hanteren.<sup>58</sup> De achterliggende reden is dat KEN doorgaans wordt toegepast in combinatie met het universaliteitsbeginsel (e.g. een woonplaatsheffing), hetwelk de verrekeningsmethode voor de geheven belasting in de bronstaat voorschrijft. KIN wordt daarentegen normaliter geassocieerd met een territoriaal, op de bron gebaseerd, systeem waarbij het wereldinkomen belast wordt in de woonstaat gecombineerd met een vrijstelling voor inkomen in de bronstaat.<sup>59</sup> KIN wordt derhalve in de regel veelal toegepast in combinatie met de vrijstellingsmethode als wijze ter voorkoming van dubbele belasting.

---

<sup>55</sup> Gomes & Pouget 2008, p. 38-40.

<sup>56</sup> Devereux 2008, p. 700, 707 en 716.

<sup>57</sup> Een nieuwe opvatting in de (fiscaal) economische literatuur is dat belastingneutraliteit eveneens bereikt zou kunnen worden indien ieder land een territoriale belasting (vrijstellingsmethode) zou gebruiken (Shaheen 2007, p. 203), dan wel enkel het gebruik van de verrekeningsmethode (Knoll 2010, p. 99 e.v.).

<sup>58</sup> Maisto 2010.

<sup>59</sup> De Wilde 2015, p. 78

### *Analyse kapitaalneutraliteit*

Doordat ontwikkelde landen over het algemeen KEN hanteren, exporteren deze staten hun – in de regel hogere – belastingniveaus naar buitenlandse markten. Dit heeft tot gevolg dat KEN ongelijke concurrentie tussen ontwikkelde- en ontwikkelingslanden veroorzaakt. Ondernemingen uit dergelijke ontwikkelde landen ondervinden een nadeel, hetgeen de competitiviteit en economische efficiëntie niet ten goede komt. Een mogelijk gevolg hiervan is dat hoofdkantoren van multinationals zich in het buitenland te vestigen.<sup>60</sup> Het gebruik van KIN behoudt dergelijke hoofdkantoren echter binnen de landgrenzen. Bovendien wordt onder KIN onder gelijke voorwaarden geconcentreerd, hetgeen de economische efficiëntie doet stijgen. Het verkleinen van het verschil in economische ontwikkeling tussen ontwikkelde- en ontwikkelingslanden vormt daarnaast voor Kemmeren<sup>61</sup> een van de argumenten voor een wijdverbreide toepassing van KIN.

Bovendien stelt Andersson<sup>62</sup> dat KIN tot een aanzienlijke simplificatie van het belastingsysteem kan leiden ten opzichte van KEN. De uitvoering van KEN gaat volgens hem namelijk tezamen met grote uitvoeringskosten (*'compliance costs'*), die aanzienlijke middelen vereisen van zowel de belastingbetalers als de belastingdiensten. Zo moeten de voordelen van het investeren in een ander land geneutraliseerd worden middels een compenserende heffing in het woonland.

Verschillende wetenschappers beargumenteren daarentegen dat een wijdverbreid gebruik van woonstaatbelasting resulteert in een hogere neutraliteit dan dit het geval zou zijn bij enkel het gebruik van bronstaatbelastingen, i.e. een belastingsysteem gebaseerd op KEN bevordert een efficiënte allocatie van de productiefactoren. Het gebruik van bronstaatbelastingen in deze situatie veroorzaakt relatief gezien te veel investeringen in laag belastende jurisdicties en te weinig investeringen in hoog belastende jurisdicties.<sup>63</sup> Mijns inziens is het de vraag of KEN daadwerkelijk een verschuiving van investeringen voorkomt. Indien ondernemingen gevestigd in hoog belastende jurisdicties meer winst kunnen behalen (met inbegrip van de belasting) in een laag belastende jurisdictie, zullen bedrijven hier in de regel voor blijven

---

<sup>60</sup> Anderson 2006.

<sup>61</sup> Kemmeren 2010, par. 4.7.

<sup>62</sup> Andersson 2006.

<sup>63</sup> Bird & Tinbergen 1988, p. 11; Pires 1989, p. 134-135.

kiezen. Daarnaast zijn hoog belastende jurisdicties over het algemeen minder snel geneigd om belastingverdragen te sluiten met laag belastende landen.<sup>64</sup> In mijn optiek is het gebruik van KEN enkel van toepassing bekeken vanuit een theoretisch oogpunt.

Kemmeren heeft de mate van neutraliteit van DBI, portfolio investeringen, operational leases en arbeid met betrekking tot zowel de KIN als de KEN onderzocht.<sup>65</sup> Kortgezegd volgt uit zijn onderzoek dat KIN voor ieder van bovenstaande vormen van inkomen prevaleert boven KEN omdat KIN een efficiëntere allocatie van de productiefactoren voorstaat. Dit betekent dat KIN voor een hogere economische groei zorgt dan KEN. Doordat dit voor meerdere vormen van inkomen onderzocht is – zowel actief als passief – lijkt dit in mijn ogen de geijkte methode om de verstoringen die belastingen met zich brengen, te minimaliseren.

#### *Kanttekeningen bij kapitaalneutraliteit*

Alhoewel KIN en KEN uitvoerig besproken zijn, is de vuistregel voor het gebruik van de methode ter voorkoming van dubbele belasting bij KIN en KEN volgens Vogel<sup>66</sup> ontoereikend wanneer wereldwijde economische efficiëntie het doel is. Zowel KIN als KEN behandelden namelijk niet het geheel van grensoverschrijdende inkomende en uitgaande bewegingen van de productiefactoren arbeid en kapitaal gelijk: KEN negeert inkomende bewegingen van productiefactoren, terwijl KIN uitgaande bewegingen van kapitaal negeert. Dit betekent dat verdragen gebaseerd op KEN inkomende investeringen verstoren c.q. verdragen gebaseerd op KIN uitgaande investeringen verstoren. De Wilde<sup>67</sup> beaamt deze visie en concludeert dat zowel KIN als KEN gelijke situaties ongelijk behandelen; het gebruik van deze neutraliteitsprincipes in een internationaal belastingstelsel leiden onvermijdelijk tot eenzijdig opgelegde belemmeringen. De Wilde maakt hieruit op dat deze neutraliteitsprincipes

---

<sup>64</sup> Zie bijvoorbeeld Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, Kamerstukken II 2010/11, 25087 nr. 7 p. 17 t/m 19. Nederland signaleert de mogelijke risico's van belastingverdragen met laag belastende jurisdicties, en stelt daar strenge voorwaarden aan (zie bijlage IV van de Notitie). Enige nuancering is hier op zijn plaats, zo heeft Nederland verdragen gesloten uit enkele landen uit het Midden-Oosten. Zie de aantekening van de redactie van Vakstudie Nieuws bij onderhavige paragraaf (2.1.5) voor nadere toelichting (V-N 2011/12.4).

<sup>65</sup> Kemmeren 2001, p. 69 e.v.

<sup>66</sup> Vogel 1988, p. 313; Vogel 2002, p. 5.

<sup>67</sup> De Wilde 2015, p. 78 en 89.

ontoereikend lijken om op bevredigende wijze te voorzien in een algemeen concept van fiscale neutraliteit.

De Wilde stelt een nieuwe wijze van neutraliteit voor die de fiscale neutraliteit van zowel inkomende als uitgaande productiefactoren arbeid, kapitaal bevordert, genaamd "*productiefactor neutraliteit*". Ten op zichte van kapitaalneutraliteit verschilt deze benadering doordat arbeid eveneens wordt meegenomen. In beginsel lijkt mij dit positief omdat in feite enkel arbeid inkomen kan produceren; dit lijkt dan ook een vollediger beeld van een efficiënte allocatie van productiefactoren te weergeven. Volgens deze methodiek dient wereldwijde belastingheffing plaats te vinden indien een onderneming een minimale drempel van economische activiteit (nexus) overschrijdt. Vervolgens zou deze wereldwijde belastingheffing gepaard moeten gaan met een neutrale methode ter voorkoming van dubbele belasting. Daartoe wordt de methode van de dubbele belastingaftrek toegepast zoals die momenteel geldt voor in Nederland woonachtige belastingplichtigen: de "verrekening van de binnenlandse belasting die is toe te rekenen aan buitenlandse inkomsten".<sup>68</sup>

Hierdoor ontstaat een model waarbij alle betrokken landen belasting betalen over hun aandeel in het wereldwijde inkomen waar ze recht op hebben - "het belasten van de fractie". In theorie zou dit een goed werkend model kunnen zijn, wat voor een verhoogde belastingneutraliteit kan zorgen. De Wilde weet niet of zijn voorstel realistisch is, maar verwacht dat er wel een prikkel in zit voor landen en regio's om een stap in de richting van deze heffingssystematiek te zetten.<sup>69</sup> Dit systeem zal dan ook gepaard moeten gaan met rigoureuze aanpassingen in de belastingsystemen, c.q. verdragen, eer het effect gemeten kan worden. Derhalve is gelet op de omvang van deze studie gekozen om dit in het verdere verloop van deze studie buiten beschouwing te laten.

## 2.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn beginselen van de verdeling van heffingsbevoegdheid in belastingverdragen besproken. Aan de hand van de volgende deelvraag is onderzocht hoe het bronstaat- en het woonstaatbeginsel zich verhouden tot deze principes:

---

<sup>68</sup> Voor verdere uitleg over dit mechanisme, zie De Wilde & Janssen 2011.

<sup>69</sup> De Wilde 2015.



*Wat zijn de achterliggende economische en juridische principes van de verdeling van de heffingsbevoegdheid in belastingverdragen?*

Gebaseerd op juridische beginselen van belastingheffing lijkt een bronstaatheffing een geschiktere basis voor de verdeling van heffingsbevoegdheid in verdragen dan een woonstaatheffing. Het bronstaatbeginsel sluit beter aan bij de plaats waar economische toegevoegde waarde gecreëerd wordt. Het woonstaatbeginsel heft over het wereldinkomen waardoor het in mindere mate aansluit bij de plaats waar arbeid en kapitaal aangewend worden.

Met betrekking tot de economische beginselen van belastingheffing speelt het principe van belastingneutraliteit een belangrijke rol. Wetenschappers zijn het er over eens dat volledige belastingneutraliteit niet behaald kan worden, en het enkel de minimalisering van de versturende werking van belastingen betreft. Hiertoe worden twee manieren geschikt geacht: KIN en KEN. Een wereldwijd gebruik van KIN lijkt meer voor de hand te liggen omdat deze een efficiëntere allocatie van productiefactoren bewerkstelligt. KIN wordt in de regel toegepast in combinatie met een bronstaatheffing. Desalniettemin zijn meerdere fiscalisten van mening dat zowel KIN als KEN gelijke situaties ongelijk behandelen, en daardoor niet geschikt zouden zijn om te voorzien in een algemeen concept van fiscale neutraliteit. Zij introduceren een alternatief model voor belastingneutraliteit, hetwelk dusdanig grote veranderingen met zich brengt wat directe toepassing onrealistisch maakt.

Al met al, lijken de economische c.q. juridische beginselen van de verdeling van heffingsbevoegdheid in verdragen beter aan te sluiten bij het bronstaatbeginsel. Desalniettemin zijn hier zeker argumenten tegen in te brengen, en sluiten geen van beide naadloos aan op de economische en juridische beginselen van belastingheffing. In het vervolg van deze studie worden de besproken juridische c.q. economische beginselen van de verdeling van heffingsbevoegdheid in verdragen meegenomen ter beoordeling van de deelvragen en hoofdvragen.

### 3 De verdragsbehandeling van technische dienstverlening

#### 3.1 Inleiding

Mijn onderzoek tracht een waardeoordeel te vellen over de behandeling van technische diensten in het VN-MV, alsmede een wijdverbreide toepassing hiervan te onderzoeken. In 2017 is in het VN-MV artikel 12A geïntroduceerd, welke betrekking heeft op inkomsten uit technische dienstverlening. Deze bepaling verdeelt de heffingsbevoegdheid over deze, naar haar aard actieve, inkomsten de facto over de bron- c.q. de woonstaat. Voorheen was er in het VN-MV geen artikel gewijd aan de behandeling van technische diensten<sup>70</sup>, waardoor het gros van de bilaterale verdragen er een andere behandeling op nahoudt. Het OESO-MV kent tot op heden geen artikel inzake de behandeling van technische dienstverlening. In dit hoofdstuk wordt daarom de volgende deelvraag besproken:

*Dient een met artikel 12A VN-MV vergelijkbare bepaling opgenomen te worden in het OESO-MV?*

In dit hoofdstuk wordt allereerst de wijze van verdeling van heffingsbevoegdheid van passieve inkomsten, in zowel het OESO-MV als het VN-MV, besproken. Vervolgens wordt de vertaalslag gemaakt naar de technische dienstverlening. Daarbij wordt het verband met de passieve inkomsten onderzocht, alsmede de reguliere wijze van verdeling van heffingsbevoegdheid. Vervolgens wordt artikel 12A uitgelicht, en haar verband met andere artikelen die diensten behandelen onderzocht. Ten slotte wordt aan de hand van het opgestelde toetsingskader onderzocht of het wenselijk is als een met artikel 12A vergelijkbare bepaling opgenomen wordt in het OESO-MV. De toetsingscriteria zijn uitgewerkt in hoofdstuk 1.

#### 3.2 Wijze van heffen over passieve inkomsten

Zowel het OESO-MV als het VN-MV maakt een onderscheid tussen inkomen uit een onderneming (actieve inkomsten), en inkomsten uit investeringen (passieve inkomsten). Waar actieve inkomsten normaliter belast worden op een netto basis, wordt bij passieve inkomsten

---

<sup>70</sup> Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het onder omstandigheden mogelijk is dat technische diensten onder artikel 12 vallen. In dergelijke gevallen kan dit artikel beschouwd worden als zijnde gewijd aan de behandeling van technische diensten.

in de regel een bruto basis met een gemaximeerd percentage gehanteerd. Deze combinaties moeten voorkomen dat landen discriminerende belastingen opleggen aan niet-ingezetenen.<sup>71</sup>

### 3.2.1 Dividend & interest, ex. artikel 10 en 11 OESO-MV c.q. VN-MV

Een dividend wordt betaald voor beschikbaar gesteld eigen vermogen, terwijl interest wordt betaald voor ter beschikking gesteld vreemd vermogen. Waar in artikel 11 lid 3 OESO-MV en VN-MV een (uitputtende) definitie wordt gegeven van interest<sup>72</sup>, wordt voor de definitie van dividenden verwezen naar de wetgeving van de staat waar het lichaam dat de uitdeling doet inwoner is. Desalniettemin, krijgen deze twee typen inkomens onder beide modelverdragen dezelfde verdragsbehandeling toebedeeld: de heffingsbevoegdheid wordt verdeeld over de verdragslanden.<sup>7374</sup>

### 3.2.2 Royalties, ex. artikel 12 OESO-MV c.q. VN-MV

Een royalty is een breed begrip waardoor het lastig is om een compacte definitie te geven van de immateriële goederen waarvoor een royalty betaald kan worden. In principe moet het gaan om een vergoeding voor het ter beschikking stellen van iets. Dit iets kan de vorm aannemen van bijvoorbeeld een patent, licentie, maar ook kennis (*'knowhow'*).<sup>75</sup> Dit is enigszins vaag waardoor er veel discussies omtrent het begrip 'royalties' gevoerd zijn.<sup>76</sup>

#### *Verdeling heffingsbevoegdheid van royalties in het OESO-MV*

Artikel 12 OESO-MV hanteert een andere verdeling van de heffingsbevoegdheid dan de andere passieve inkomsten. Artikel 12 lid 1 OESO-MV bepaalt namelijk dat royalties slechts belast zijn in de woonstaat van diegene die gerechtigd is tot de voordelen van de royalty. Enkel

---

<sup>71</sup> Global Tax Treaty Commentaries IBFD, art. 5 Permanent Establishment, par. 2.3.11 (bijgewerkt tot 1 oktober 2018)

<sup>72</sup> Zie par. 21 van het commentaar op artikel 11 OESO-MV.

<sup>73</sup> Artikel 10 lid 1 en 2 OESO-MV en VN-MV; artikel 11 lid 1 en 2 OESO-MV en VN-MV.

<sup>74</sup> Wegens de omvang van de studie wordt de verdragsbehandeling van deze type inkomsten niet verder behandeld. Voor verdere toelichting wordt verwezen naar: Burgers e.a. 2017.

<sup>75</sup> Artikel 12 lid 2 OESO-MV. Zie voor een uitgebreide toelichting op het begrip royalties: Global Tax Treaty Commentaries IBFD, art. 12: Royalties (OECD and UN Models) and Article 12A: Technical Services (UN Model (2017)), par. 5 (bijgewerkt tot 27 juni 2019).

<sup>76</sup> Neem bijvoorbeeld de discussie over het gebruik van industriële, nijverheids- of handelsuitrusting, waaronder zeecontainers. Zie par. 9 t/m 9.3 van het commentaar op artikel 12 OESO-MV.

wanneer de royalty effectief verbonden is met een VI van de uiteindelijke gerechtigde in de bronstaat, komt deze heffingsrecht toe.<sup>77</sup> Het is niet aanstonds helder waarom de royaltybepaling qua systematiek verschilt van het dividend- en het interestartikel, maar dit kan wel verduidelijkt worden aan de hand van de geschiedenis van de totstandkoming van de royaltybepaling in het OESO-MV.<sup>78</sup>

De Volkenbond<sup>79</sup> werd in 1919 bij de oprichtingsvergadering van de Internationale Kamer van Koophandel in Atlantic city opgeroepen om maatregelen op te stellen teneinde het elimineren van dubbele belasting.<sup>80</sup> In reactie hierop heeft de Volkenbond vier economen<sup>81</sup> verzocht de economische aspecten van dubbele belasting in kaart te brengen. De conclusie van hun onderzoek was kortgezegd dat toerekening en verdeling van heffingsbevoegdheid tussen staten gebaseerd moet worden op de doctrine van economische verknochtheid (*'economic allegiance'*). Het rapport van de vier economen heeft na verschillende vervolgrapporten geresulteerd in drie bilaterale modelverdragen, daar de diversiteit van de nationale stelsels het destijds onmogelijk maakten één uniform modelverdrag te ontwerpen.<sup>82</sup> Deze modelverdragen hebben via verschillende aanpassingen<sup>83</sup> geresulteerd in het OESO-MV zoals dat heden ten dage bekend is.<sup>84</sup>

In het eerste modelverdrag van de Volkenbond werd met betrekking tot royalties geen specifieke bepaling opgenomen.<sup>85</sup> In de daaropvolgende jaren resulteerde intensief

---

<sup>77</sup> Artikel 12 lid 3 OESO-MV.

<sup>78</sup> K. Szücs-Hidvégi 2011.

<sup>79</sup> De Volkenbond is een Intergouvernementele organisatie opgericht na de eerste wereldoorlog op basis van het Verdrag van Versailles. Deze is later opgegaan in de VN

<sup>80</sup> De Internationale Kamer van Koophandel onderschreef op haar oprichtingsvergadering het belang van de verrekening van buitenlandse belasting en sprak de wens uit dat staten deze methode zouden toepassen. Zie M.B. Carroll 1978, p.53.

<sup>81</sup> Dit waren professor Einadi, professor Bruins, professor Seligman en Sir Josiah Stamp. Het door hen opgestelde rapport wordt in het algemeen aangeduid als "het rapport van de vier economen". Zie M.B. Carroll 1939, p. 13).

<sup>82</sup> Document C.562.M.178.1928.II p. 4159 e.v.

<sup>83</sup> Denk hierbij bijvoorbeeld aan het Mexico-Modelverdrag (Document C.2.M.2.1945.II.A, 1945), het Londen-Modelverdrag (Document C.88.M.88.1946.II., 1946), en de vier rapporten van de Organisatie voor Europese Economische Samenwerking, o.a. 1st Report of the Fiscal Committee of the OECC on the Elimination of double Taxation, Paris, 1958, LHUSTC, p. 4459 e.v.

<sup>84</sup> In 1963 heeft de OESO vervolgens haar eerste modelverdrag inclus commentaar gepubliceerd.

<sup>85</sup> De belangrijkste vorm van consultatie vond plaats in de vorm van een rondgestuurde questionnaire. Zie Document, C.562.M.178.1928.II 1928, p. 7 t/m 21.

onderzoek, en consulatie met diverse staten<sup>86</sup> in een aanbeveling om royalties in de heffing te betrekken in de staat daar waar de inkomensgerechtigde gezeteld is, i.e. de woonstaat. De royaltybepaling is vervolgens als zodanig in alle drie de modelverdragen geïmplementeerd, en wordt beschouwd als de grondlegger van het moderne royaltyartikel.<sup>87</sup>

De argumentatie betreffende de keuze voor de woonstaatheffing is niet direct af te leiden uit de consulstatie met de landen.<sup>88</sup> Bovendien heeft de gehanteerde procedure voor het aannemen van het artikel niet op gebruikelijke wijze plaatsgevonden; slechts na één tweede lezing en steun vanuit verschillende hoeken, waaronder de Internationale Kamer van Koophandel, is de aanpassing geaccepteerd.<sup>89</sup> De precieze beweegredenen voor de woonstaatheffing op royalties is dan ook niet evident.

Hoogstwaarschijnlijk ligt hier een mix van politieke opvattingen, alsmede praktische overwegingen aan ten grondslag.<sup>90</sup> Daarnaast zou gedacht kunnen worden dat royalties niet bewust zijn weggelaten uit het ontwerpverdrag van 1928. Mogelijkerwijs heeft men royalties onder het winstartikel willen scharen, welke ook een woonstaatheffing hanteert.<sup>91</sup> Wat eveneens een rol gespeeld zou kunnen hebben is hoe destijds tegen de verhouding tussen ontwikkelings- en ontwikkelde landen aangekeken werd: men was namelijk van mening dat imperiale landen de bron van kapitaal en kennis waren waardoor hen het recht toe kwam om kapitaal en kennis te belasten. Ontwikkelingslanden – destijds nog koloniën – waren slechts passieve leveranciers van goederen en diensten met een lage toegevoegde waarde. Dientengevolge zouden de ontwikkelde landen een groter recht hebben om ondernemingswinsten en royalties te belasten.<sup>92</sup>

#### *Verdeling heffingsbevoegdheid van royalties in het VN-MV*

Het VN-MV kent een andere methodiek dan het OESO-MV inzake de behandeling van royalties; het VN-MV maakt bronbelasting mogelijk op vrijwel dezelfde wijze als dividenden

---

<sup>86</sup> Document C516.M.175.1929.II. 1929, p. 4199 en 4200.

<sup>87</sup> Document Appendix 2 C.415.M171. 1931. II. A 1931, p. 13 t/m 16.

<sup>88</sup> Vann 2008.

<sup>89</sup> Document C.415.M.171.1931.II.A 1931, p. 7.

<sup>90</sup> Met betrekking tot VI's, dividenden en interest bestond reeds een discussie tussen bron- en woonstaten. Mogelijkerwijs wilde men de discussie bij royalties vermijden. Zie Carroll 1939.

<sup>91</sup> Vann 2008, p. 179.

<sup>92</sup> Wells & Lowell 2011, p. 539 & 540.

en rente, dat wil zeggen een heffing aan de bron en een vrijstelling in de woonstaat. Artikel 12 VN-MV verdeelt namelijk in feite de heffingsbevoegdheid over de twee landen. De woonstaat heeft het recht om de royalties in de heffing te betrekken, maar met inachtneming van de belasting die de bronstaat toekomt. Het percentage dat de bronstaat toekomt, is afhankelijk van bilaterale verdragsonderhandelingen.<sup>93</sup>

De beweegreden van de VN voor het toekennen van heffingsrecht in de bronstaat lijkt te zitten in de doelstelling van het VN-MV: het behartigen van de belangen van ontwikkelingslanden.<sup>94</sup> Royaltybetalingen lopen hoofdzakelijk van ontwikkelingslanden naar ontwikkelingslanden.<sup>95</sup> Het bronland – zijnde het ontwikkelingsland – draagt de risico's van het patent doordat het de faciliteiten levert die het mogelijk maken om een patent te ontwikkelen.<sup>96</sup> Derhalve hebben deze landen volgens de VN recht om mee te profiteren van de uitgaande royaltybetaling. Bovendien wordt het gebruik van de bronstaatsbelasting door de VN inmiddels gebruikt als een argument tegen BEPS.<sup>97</sup> Het bronland zal in beginsel namelijk de royaltybetalingen in mindering toe moeten staan op het belastbaar inkomen van de inwoner van het bronland. Wanneer het bronland niet mag heffen, leidt dit de facto tot een grondslaguitholling in de bronstaat. Gelet op de stroom van royaltybetalingen, heeft een exclusieve woonstaatheffing grondslaguitholling van ontwikkelingslanden tot gevolg.

Een discussie tussen ontwikkelde- en ontwikkelingslanden tijdens een bijeenkomst van de voormalige 'Group of Experts' in 1999<sup>98</sup>, toont in feite aan dat de filosofie over het belasten van royalties van de jaren '30 tot het einde van de vorige eeuw weinig is veranderd. Verschillende ontwikkelde landen waren hier namelijk principieel van mening dat het land

---

<sup>93</sup> Factoren die landen hierbij in acht zouden moeten nemen volgens de VN c.q. die de uitkomst kunnen beïnvloeden, staan opgesomd in paragraaf 8 en 9 van het commentaar op artikel 12 lid 2 VN-MV. Zie voor een analyse van percentages in de praktijk: Global Tax Treaty Commentaries IBFD, art. 12: Royalties (OECD and UN Models) and Article 12A: Technical Services (UN Model (2017)), par. 3.2 (bijgewerkt tot 27 juni 2019).

<sup>94</sup> Arnold 2012, p. 523.

<sup>95</sup> Zie par. 9 van het commentaar op artikel 12 VN-MV.

<sup>96</sup> Zie par. 9 van het commentaar op artikel 12 VN-MV. Hierin worden verschillende elementen benoemd die van invloed kunnen zijn bij het bepalen van heffingsrecht dat de bronstaat toekomt.

<sup>97</sup> Zie bijvoorbeeld: Verenigde Naties 2017, p. 75 t/m 79.

<sup>98</sup> Zie par. 7 en 8 van het commentaar op artikel 12 VN-MV

waar de eigenaar van een octrooi of soortgelijk eigendom woont, het exclusieve of primaire recht moet hebben om de daartoe behorende royalties te belasten.<sup>99</sup>

Onderzoek toont daarentegen aan dat dit sentiment in latere jaren wel degelijk lijkt te zijn veranderd.<sup>100</sup> Dit onderzoek toont namelijk aan dat 72% van de gesloten verdragen tussen twee OESO-lidstaten, en 85% van de gesloten verdragen tussen een OESO-lidstaat en een niet-OESO-lidstaat in de periode tussen 1997 en 2013 voorziet in een verdeling van de heffingsrechten tussen de bron- en de woonstaat met betrekking tot royalties. Het is mijns inziens opvallend dat een substantieel deel van de OESO-lidstaten afwijkt van het OESO-MV, en voor deze bepaling in feite het VN-MV volgt. Deze relatief hoge percentages kunnen deels verklaard worden doordat deze samenhangen met het voorbehoud dat een groot aantal OESO-lidstaten gemaakt heeft ten aanzien van de exclusieve woonstaatheffing.<sup>101</sup> De OESO zou zich dan ook moeten afvragen of het royaltyartikel in zijn huidige vorm nog van deze tijd is. Het komt de kracht en geloofwaardigheid van (bepalingen in) een modelverdrag immers niet ten goede wanneer het merendeel van de op dit modelverdrag gebaseerde verdragen afwijkt van het advies.

### 3.3 Technische dienstverlening

Vergoedingen voor technische diensten zijn nauw verbonden met royalties inzake de verdeling van heffingsbevoegdheid in belastingverdragen.<sup>102</sup> De definitie die veelal gegeven wordt aan technische diensten is een dienst van technische, beherende of adviserende aard (*“service of a technical, managerial or consultancy nature”*). Vanuit een theoretisch perspectief is de scheidingslijn tussen royalties en technische diensten dan ook duidelijk. In de praktijk blijkt dit daarentegen minder helder. Een royalty kan namelijk geleverd worden onder een ‘gemixt contract’<sup>103</sup>: naast de royalty worden bijkomstige diensten geleverd als onderdeel van e.g. de overdracht van een intellectueel eigendom. In dit geval vallen de royalty en de technische dienst samen. Het is nu niet direct duidelijk welk deel van de vergoeding betrekking

---

<sup>99</sup> Zie par. 8 van het commentaar op artikel 12 VN-MV.

<sup>100</sup> Wijnen & De Goede 2014.

<sup>101</sup> Zie par. 32 t/m 50 van het commentaar op artikel 12 OESO-MV.

<sup>102</sup> Voor een diepgaande analyse over de behandeling van diensten zie zijn algemeenheid, zie: Arnold, 2011.

<sup>103</sup> Zie voor een verdere uitwerking van gemixte contacten: par. 11.6 van het commentaar op artikel 12 OESO-MV.

heeft op de royalty, en welk deel van de vergoeding betrekking heeft op de technische dienst.<sup>104</sup>

Artikel 12 lid 3 OESO-MV en artikel 12 lid 4 VN-MV zijn beperkt tot *“het gebruik van, of het recht na het gebruik van”*, waardoor dit diensten uitsluit. Diensten worden derhalve in de regel behandeld als winst uit onderneming, en vallen daarmee in artikel 7 c.q. artikel 5 van de modelverdragen. Dit onderscheid heeft grondslaguitholling van de bronstaat tot gevolg. De betaling voor de dienst is namelijk aftrekbaar in het bronland, maar wanneer daar geen VI aanwezig is, kan deze niet aldaar in de heffing betrokken worden.

De erosie van de belastinggrondslag is vanzelfsprekend ongewenst. Derhalve hebben verscheidene landen het heft in eigen handen genomen en specifieke-, c.q. bestaande bepalingen, uitgebreid in verdragen welke hen toestaan om technische diensten op een bruto basis te belasten.<sup>105</sup> Sterker nog, voor bijvoorbeeld Pakistan en India lijkt dit eerder regel dan uitzondering; zij waren dan ook een van de eerste landen om technische diensten structureel mee te nemen in haar verdragsonderhandelingen.<sup>106</sup> De discussie over de samenhang tussen royalties en diensten speelt reeds decennia, maar is de afgelopen tijd nieuw leven in geblazen middels aanpassingen aan belastingstelsels c.q. belastingverdragen als gevolg van digitaliserende economie.<sup>107</sup>

Bilaterale belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting kennen dus verschillende wijzen van behandelen van technische diensten. Daarnaast verschillen zij vaak eveneens in de definitie van technische diensten, of het ontbeert hen zelfs aan een definitie.<sup>108</sup> Uit een studie van IBFD<sup>109</sup> volgt bijvoorbeeld dat 134 van de 1,568 onderzochte verdragen een speciale bepaling inzake technische dienstverlening kennen, zonder dat deze verder werden toegelicht. Een regeling handhaven zonder dat deze gedefinieerd is, lijkt mij uiterst lastig. In

---

<sup>104</sup> Hierbij moet wel opgemerkt worden dat veel mogendheden in hun nationale verrekenprijswetgeving regels neerleggen voor de fiscale behandeling van inkomsten uit dergelijke contracten. Zie Pickering 2012, p. 28 en 29.

<sup>105</sup> Zie Boon Law 2010, voetnoot 23. Uit zijn onderzoek bleek dat de behandeling van technische diensten in verdragen vijf vormen kent.

<sup>106</sup> Uit een onderzoek uit 2018 volgt dat rond de 40% van de 66 actieve verdragen van Pakistan vergoedingen voor technische dienstverlening behandelt. Voor India is dit bijna 75% van de 98 actieve verdragen. Zie Falcão & Michel 2018.

<sup>107</sup> Zie OESO 2018, par 4.4.

<sup>108</sup> Pickering 2012, p. 33 en 34.

<sup>109</sup> Wijnen, De Goede and A. Alessi 2012.



de volgende twee paragrafen zal daarom worden in gegaan op de verdragsbehandeling van technische diensten volgens de modelverdragen, en hun definitie daarin.

### 3.3.1 Verdeling heffingsbevoegdheid van technische diensten in het OESO-MV

Vergoedingen voor diensten – en specifiek technische diensten – vallen onder het OESO-MV onder de reikwijdte van artikel 7 OESO-MV (ondernemingswinsten), of artikel 21 OESO-MV (het restartikel). Voor de behandeling van het OESO-MV is het in feite irrelevant welke prevaleert doordat zij in beginsel dezelfde verdeling van heffingsbevoegdheid hanteren: de woonstaat heeft het primaire heffingsrecht. Deze redentatie is eveneens van toepassing op situaties van gemixte contracten waarbij een onderscheid gemaakt moet worden tussen artikel 12 OESO-MV en artikel 7 OESO-MV c.q. artikel 21 OESO-MV. Echter hebben diverse landen een voorbehoud gemaakt bij het royaltyartikel; deze geven een voorkeur aan een bronstaatbelasting op royalties. Derhalve is het relevant om het verschil tussen diensten en royalties uiteen te zetten.

In het OESO Commentaar staat expliciet aangegeven dat technische assistentie niet tot de definitie van royalties behoort<sup>110</sup>, desondanks ontbreekt een heldere definitie van het begrip “*technische assistentie*”, “*technische dienst*”, dan wel “*dienst*” in zijn algemeenheid.<sup>111</sup> Andere artikelen – inclus diens commentaar – in het OESO-MV waarin het woord ‘dienst’ wordt gebruik bieden in deze ook geen soelaas.<sup>112</sup> Bovendien bevatten nationale wetgevingen zelden een definitie voor technische dienstverlening.<sup>113</sup>

Het OESO-MV en bijbehorend commentaar voorzien dus niet in een definitie van technische diensten, hetwelk afdoet aan de uitvoerbaarheid. De OESO biedt in haar E-Commerce Rapport<sup>114</sup> wel enige vorm van handvaten. Onderhavig rapport stelt vast dat belastingverdragen een artikel inzake technische dienstverlening kan bevatten, hetgeen diensten van een “technische, beherende of adviserende aard” (“*Services of a technical,*

---

<sup>110</sup> Zie par. 11.4 van het commentaar op artikel 12 OESO-MV.

<sup>111</sup> Zie par. 10.2, 11 t/m 11.6 en 18 van het commentaar op artikel 12 OESO-MV.

<sup>112</sup> In artikel 5 wordt diensten VI besproken (zie par. 150 van het commentaar op artikel 5 OESO-MV), en artikel 19 inzake overheidsdiensten.

<sup>113</sup> Uit onderzoek in 2012 volgt dat enkel Rusland het positief definieert. Andere landen geven enkel handvaten en beschrijvingen. Zie: A. Pickering 2012, p. 25.

<sup>114</sup> OESO technische adviesgroep voor de verdragsbehandeling van elektronische betalingen 2001.

*managerial or consultancy nature*”) omvat. Het rapport bevat vervolgens voor iedere categorie een definitie, inclusief voorbeelden en uitzonderingen, i.e.:

- Technische diensten (*“technical services”*): Speciale vaardigheden of kennis in verband met een technisch gebied e.g. ingenieursdiensten, maar geen psychologische dienstverlening.<sup>115</sup>
- Beherende diensten (*“management services”*): Hierbij gaat het om diensten die verband houden met de manier waarop een bedrijf wordt geleid, en niet om diensten die betrekking hebben op de uitvoering van het bedrijf.<sup>116</sup>
- Adviserende diensten (*“consultancy services”*): Bij dergelijke diensten wordt advies verstrekt door iemand die daar speciale kwalificaties voor heeft, zoals een beroepsbeoefenaar.<sup>117</sup>

### 3.3.2 Technische dienstverlening in het VN-MV

De behandeling van technische diensten in het VN-MV voor 2017 was op hoofdlijnen gelijk aan die in het OESO-MV; het kent geen specifieke bepaling voor dergelijke diensten waardoor deze in de regel onder artikel 7 VN-MV of artikel 21 VN-MV vielen. Daarnaast kent het VN-MV ook een artikel betreffende zelfstandige arbeid, welke refereert naar professionele diensten. Het bevat tevens een bepaling in artikel 5 lid 3 onderdeel b voor de zogeheten *“diensten VI”*. Beide artikelen behandelen diensten – daaronder vallend technische diensten – waardoor het scala aan mogelijkheden van behandeling van technische diensten onder het VN-MV in beginsel groter is dan onder het OESO-MV. Desondanks stelt het commentaar op artikel 12 VN-MV (versie 2011) dat het gros van de verdragen het royaltybegrip in de praktijk uitbreidt met technische diensten, dan wel dat staten er een brede interpretatie van het royaltybegrip op nahouden.<sup>118</sup> Bovendien bevat de versie uit 2011 eveneens geen definitie van een technische dienst.

De verschillende behandeling van technische diensten onder verdragen leidt tot onzekerheid voor zowel belastingplichtigen als belastingdiensten. De VN erkent dit probleem<sup>119</sup>, hetwelk

---

<sup>115</sup> Voor een verdere toelichting van specifieke gebieden, zie: idem. op p. 39 t/m 42.

<sup>116</sup> Voor een verdere toelichting van specifieke gebieden, zie: idem. op p. 43 t/m 44.

<sup>117</sup> Voor een verdere toelichting van specifieke gebieden, zie: idem. op p. 45.

<sup>118</sup> Zie par. 14 t/m 16 van het commentaar op artikel 12 VN-MV.

<sup>119</sup> Zie par. 5 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

hen uiteindelijk heeft doen besluiten om een specifieke bepaling voor de verdragsbehandeling van technische diensten in het VN-MV op te nemen.<sup>120</sup> Met deze bepaling wil de VN meer uniformiteit creëren met betrekking tot de behandeling van technische diensten in belastingverdragen, alsmede zekerheid bieden bij de interpretatie hiervan. Dit artikel voorziet in een bronstaatheffing over het brutobedrag van de vergoeding ter hoogte van een afgesproken percentage. Dit percentage is afhankelijk van onderhandelingen tussen verdragsluitende staten. Hierbij is het irrelevant of de diensten worden uitgevoerd in de bronstaat, dan wel of de niet-ingezetene dienstverlener een VI in de bronstaat heeft waaraan de vergoedingen kunnen worden toegerekend.

De bepaling inzake de verdeling van heffingsbevoegdheid over technische diensten is vastgelegd in artikel 12A. Opvallend is dat het artikel geen minimumniveau van aanwezigheid in de bronstaat vereist, dan wel enig ander minimumniveau. Des te opvallender is dat dit in tegenstelling is tot de gangbare nexus vereisten voor actieve inkomensbestanddelen volgens artikel 5, c.q. artikel 7 van zowel het OESO-MV als het VN-MV, maar bijvoorbeeld ook artikel 14 VN-MV. Vergoedingen voor technische diensten hebben naar hun aard namelijk meer weg van een actief inkomensbestandsdeel. De onderhavige wijze van heffen is echter overeenkomstig de verdeling van heffingsbevoegdheid over passieve inkomsten.

De afwezigheid van een minimumniveau en de aard van een technische dienst veroorzaakten twijfels binnen de VN over de correctheid van de nieuwe bepaling. De VI-vereisten van artikel 5 worden de facto immers omzeild met betrekking tot dit inkomensbestandsdeel.<sup>121</sup> Lidstaten waren het derhalve niet unaniem eens over de rechtvaardigheid van het verschuiven van de heffingsbevoegdheid van het land waar de diensten worden verleend (woonstaat) naar het land waar de diensten worden afgenomen (bronstaat).<sup>122</sup> Let wel, wanneer een VI aanwezig is in de bronstaat en de vergoedingen hier effectief mee verbonden zijn, dan wel dat de uitgevoerde diensten van eenzelfde aard zijn als uitgeoefend door de VI, dienen de vergoedingen te worden toegerekend aan de VI.<sup>123</sup> In een dergelijke situatie blijft de

---

<sup>120</sup> Zie par. 1 van het commentaar op artikel 12A VN-MV

<sup>121</sup> Zie par. 17 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>122</sup> Zie par. 23 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>123</sup> Artikel 12A lid 4 VN-MV

drempelvoorwaarde van artikel 5 van toepassing. Desalniettemin zijn andere argumenten<sup>124</sup> zwaarder bevonden, welke in de volgende alinea's uiteengezet worden.

#### *Beweegredenen invoering artikel 12A*

Allereerst wil de VN meer uniformiteit creëren met betrekking tot de behandeling van technische diensten in belastingverdragen, alsmede zekerheid bieden bij de interpretatie hiervan. Daarnaast beoogt de VN met artikel 12A de belasting op diensten te nivelleren met de belasting op goederen.<sup>125</sup> De VN komt tot de conclusie dat de huidige modelverdragen in feite niet meer van deze tijd zijn; zij komen niet langer overeen met de realiteit. Waar voorheen hoofdzakelijk in goederen werd gehandeld, is de afgelopen jaren het belang van grensoverschrijdende diensten toegenomen.<sup>126</sup> Bovendien bemoeilijkt de digitalisering het trekken van een scheidingslijn tussen de uitwisseling van goederen en de uitwisseling van diensten. Om deze ontwikkeling bij te benen, wil de VN de belasting op diensten gelijktrekken met de belasting op goederen.<sup>127</sup> Daarnaast is het door de digitalisering niet langer nodig om (fysieke) aanwezigheid in de bronstaat te hebben voor het leveren van diensten; de bronstaat komt hierdoor op de lange termijn (nog) minder heffingsbevoegdheid toe.<sup>128</sup>

Verdragen gebaseerd op een versies van het VN-MV van 2011 of ouder – en dus geen artikel 12A of soortgelijke bepaling bevatten – kennen enkel heffingsbevoegdheid toe aan de bronstaat voor inkomsten die voortkomen uit diensten indien voldaan is aan bepaalde drempelvoorwaarden.<sup>129</sup> Multinationals die aan de drempelvoorwaarden van de bronstaat voldoen kunnen de bronbelasting relatief eenvoudig omzeilen door bijvoorbeeld een project op te splitsen tussen meerdere gelieerde dienstverleners of onderaannemers waardoor niet voldaan wordt aan de tijdslimiet.<sup>130</sup> Tegelijkertijd kan de ingezetene van de bronstaat, daartoe behorend diegene met een VI, vergoedingen voor diensten wel aftrekken wanneer deze betaald worden aan niet ingezeten dienstverleners. Dit kan ernstige grondslaguitholling tot

---

<sup>124</sup> Zie par. 1, 12 en 33 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>125</sup> Idem, p. 4 en 21.

<sup>126</sup> E/C.18/2013/CRP.16, 2013, p. 4.

<sup>127</sup> Idem, p. 4 en 21.

<sup>128</sup> Zie par. 1 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>129</sup> Deze worden nader uitgewerkt in artikel [3.3.33-3.4](#)

<sup>130</sup> Global Tax Treaty Commentaries IBFD, art. 5 Permanent Establishment, par. 2.3.11 ((bijgewerkt tot 1 oktober 2018); Lennard 2014, p. 20.

gevolg hebben.<sup>131</sup> In deze context gaat het niet om grondslaguitholling van een vroeger billijk niveau van bronbelasting in de zin die normaal wordt gebruikt bij BEPS, maar om een vermindering van de totale belastinggrondslag van de bronstaat.<sup>132</sup>

Artikel 12A breidt dus de heffingsbevoegdheid uit voor bronstaten inzake vergoedingen voor technische diensten in geval geen VI in de bronstaat aanwezig is. Hiermee gaat het de grondslaguitholling als gevolg van de aftrekbaarheid van de vergoedingen zonder dat de bronstaat hierover kan heffen tegen – een situatie van *deduction no inclusion*.<sup>133</sup> Wanneer een bronstaat de toebedeelde heffingsbevoegdheid over de technische dienst kan effectueren onder nationale wetgeving wordt daarmee namelijk de aftrekbare betaling voor deze dienst per saldo ongedaan gemaakt.<sup>134</sup> Aldus de VN speelt deze grondslaguitholling een prominentere rol bij ontwikkelingslanden – hetgeen niets afdoet aan de problematiek voor ontwikkelde landen – doordat deze landen verhoudingsgewijs meer technische diensten importeren. Bovendien zijn de administratieve capaciteiten om grondslaguithollingen te controleren dan wel tegen te gaan in dergelijke landen veelal gebrekkig.<sup>135</sup>

Ten slotte kan een verdrag zonder een artikel 12A-bepaling ook nadelig zijn voor de competitiviteit van een land. Stel dat een dienstverlener gevestigd is in een land welke een lager belastingtarief hanteert dan de staat van de dienstontvanger. In dit geval worden vergoedingen voor diensten in het land van de dienstverlener tegen een lager tarief belast dan wanneer een dienstverlener uit het land van de dienstontvanger dezelfde dienst zou verrichten. Een niet ingezetene dienstverlener heeft dan een competitief voordeel doordat het dezelfde dienst tegen een lager prijs kan aanbieden, aangenomen dat de twee verder in gelijke omstandigheden verkeren. De VN is van mening dat dit oneerlijke concurrentie teweegbrengt waardoor het middels artikel 12A de competitiviteit van binnenlandse ondernemingen in de bronstaat wil vergroten.<sup>136</sup>

---

<sup>131</sup> Báez Moreno 2015; E/C.18/2013/CRP.16, 2013, p. 26.

<sup>132</sup> Báez Moreno 2015, p. 268 en 269.

<sup>133</sup> Zie par. 2.7 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>134</sup> Zie par. 7 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>135</sup> Zie par. 10 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>136</sup> Zie par. 11 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

### *Alternatieve benaderingen in het VN-MV*

De VN geeft in haar commentaar twee alternatieve benaderingen voor de behandeling van technische diensten. Landen mogen desgewenst artikel 12A vervangen met één van deze alternatieve benaderingen. De eerste benadering (hierna ‘alternatief (i)’) geeft staten de mogelijkheid om artikel 12 uit te breiden met ‘*included services*’, diensten bijkomstig aan de levering van een royalty.<sup>137</sup> De tweede benadering (hierna ‘alternatief (ii)’) stelt eveneens de invoering van een nieuw artikel 12A voor. Echter ziet deze vervolgens niet enkel op technische diensten, maar in beginsel op ieder type dienst.<sup>138</sup>

Het feit dat de twee alternatieven in het commentaar zijn opgenomen doet af aan de rol van de VN als organisatie die moet zorgen voor eendracht en een standaard moet neerzetten.<sup>139</sup> In dit opzicht was het daarom wellicht beter geweest als bijvoorbeeld drie verschillende versies van artikel 12A in het model opgenomen waren. Dit wordt versterkt doordat de opties in het commentaar als flexibel kunnen worden beschouwd vergeleken met artikel 12A. Deze alternatieve benaderingen worden in het volgend hoofdstuk nader beschouwd.

### *De definitie van een technische dienst in het VN-MV*

De wettekst van artikel 12A lid 3 VN-MV schept mijns inziens niet de gehoopte duidelijkheid nu ten langen leste een definitie van een technische dienst in een modelverdrag is opgenomen. Zo wordt ‘technisch’ enerzijds gebruikt als overkoepelende categorie om diensten te identificeren die onder artikel 12A VN-MV zouden kunnen vallen, maar vormt dit begrip tegelijkertijd samen met ‘management’ en ‘consultancy’ een subcategorie. Dit betekent dat onder andere een vergoeding voor een dienst met een technisch karakter onder de reikwijdte van artikel 12A valt. Dit schept mijns inziens geen duidelijkheid.

Gelukkig biedt het commentaar op artikel 12A meer duidelijkheid. Zo is het begrip “*technisch*” gedefinieerd als “*de toepassing van gespecialiseerde kennis, vaardigheid of deskundigheid met betrekking tot een bepaalde kunst, wetenschap, een bepaald beroep op beroepsgroep*”. Derhalve kunnen honoraria voor diensten die worden verleend door gereguleerde

---

<sup>137</sup> Zie par. 24 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>138</sup> Zie par. 26 en 27 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>139</sup> Dunahoo & Sprague, 2009, p. 193.

beroepen, e.g. boekhouding of architectuur, kwalificeren als een honoraria voor een technische dienst, zolang deze een zekere mate van specialisatie bevatten.<sup>140</sup>

De term “*consultancy*” heeft betrekking op het verlenen van advies of dienst met een gespecialiseerd karakter.<sup>141</sup> Een dienst kwalificeert voorts als een managementdienst wanneer gespecialiseerde kennis, vaardigheid of deskundigheid wordt toegepast bij de controle of het beheer van het gedrag van een commerciële onderneming of organisatie.<sup>142</sup> Bovenstaande definities zijn relatief breed, en mogen dan ook overlappen om onder de reikwijdte van artikel 12A te vallen.<sup>143</sup> Dit bevordert de praktische uitwerking vermoedelijk.

Bovenstaande definities, en mede aan de hand van voorbeelden in het commentaar van de VN, blijkt dat het onderhavige artikel ziet op diensten van een niet routinematige aard waar gespecialiseerde kennis, vaardigheden of expertise voor nodig is.<sup>144</sup> Bovendien is de definitie uitputtend; slechts betalingen die expliciet genoemd worden in het commentaar vallen onder de reikwijdte. Deze uitwerking is dan ook onafhankelijk van nationale wetgeving waardoor dit onzekerheid omtrent kwalificatie als technische dienst grotendeels weghaalt.<sup>145</sup> Desalniettemin is de definitie in het commentaar breed, waardoor deze diensten in de regel ook onder nationale wetgeving kwalificeren als een technische dienst.

Onderdelen (a), (b) en (c) van artikel 12a lid 3 sluiten vervolgens een aantal vergoedingen uit van de reikwijdte van artikel 12A. Deze uitzonderingen sluiten een overlap tussen artikel 12A en respectievelijk artikel 15, 18 en 19<sup>146</sup> uit. Dit betekent dat inkomen afkomstig uit internationaal transport en inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars wel onder de artikel 12A vallen. Dit is echter slechts het geval wanneer deze niet in de heffing worden betrokken op grond van artikel 8 c.q. artikel 17.<sup>147</sup>

---

<sup>140</sup> Zie par. 64 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>141</sup> Zie par. 66 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>142</sup> Zie par. 63 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>143</sup> Zie par. 67 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>144</sup> Zie par. 62, 90 and 91 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>145</sup> Zie par. 68 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>146</sup> Bepalingen betreffende inkomen uit tegenwoordige arbeid, pensioenen en overheidsfuncties

<sup>147</sup> Artikel 12A lid 2 VN-MV

Artikel 12A ziet voorts enkel toe op *business-to-business* (hierna 'B2B') transacties.<sup>148</sup> Dit volgt eigenlijk uit de gedachte van het artikel: het tegengaan van grondslaguitholling. Betalingen door particulieren voor diensten voor persoonlijk gebruik zijn niet aftrekbaar waardoor deze in beginsel geen grondslaguitholling tot gevolg hebben. Derhalve zijn deze zogenaamde *business-to-consumer* (hierna 'B2C') transacties uitgesloten van de werkingssfeer van artikel 12A.<sup>149</sup>

### 3.3.3 Overeenkomsten en verschillen met de andere artikelen inzake diensten

Het huidige VN-MV kent drie specifieke artikelen met betrekking tot de behandeling van diensten, te weten artikel 5 lid 3 onderdeel b, de diensten VI, artikel 12A, vergoedingen voor technische diensten, en artikel 14, zelfstandige arbeid. Hoewel allen een eigen definitie van diensten hanteren, komen deze op een aantal vlakken overeen. Ondanks dat de diensten VI en het artikel voor zelfstandige arbeid in deze vorm enkel in het VN-MV staan, is het relevant voor deze studie. Onderzoek toont namelijk aan dat deze artikelen veelvuldig voorkomen in verdragen gesloten tussen twee OESO lidstaten<sup>150</sup>, alsmede tussen een OESO lidstaat en een niet-OESO lidstaat<sup>151</sup>.

Een technische dienst heeft naar zijn aard meer weg van een actief inkomensbestandsdeel, waardoor artikel 7 van beide modelverdragen eveneens een samenloop kent met artikel 12A VN-MV. Daarnaast is artikel 12A een afsplitsing van artikel 12, waardoor deze artikelen eveneens overeenkomsten hebben. In deze paragraaf wordt de samenhang tussen bovenstaande artikelen en artikel 12A besproken.

#### *Samenhang artikel 12A en artikel 7*

Zowel in het OESO-MV als het VN-MV hanteert de regel dat een *lex specialis* prevaleert boven een *lex generalis*. Dit betekent zoveel als dat inkomstenbestandsdelen die apart

---

<sup>148</sup> Artikel 12a lid 3 onderdeel c VN-MV

<sup>149</sup> Zie par. 72 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>150</sup> Artikel 5 lid 3 onderdeel b werd in 17% van de gesloten verdragen tussen twee OESO-lidstaten opgenomen in de periode van 1 april 1997 tot 1 januari 2013, terwijl artikel 14 in 44% van de gevallen opgenomen werd. Met betrekking tot artikel 5 lid 3 was dit tijdens het onderzoek in 1997 nog 2%, hetwelk een significante toename naar 2013 laat zien. Zie Wijnen & De Goede 2014.

<sup>151</sup> Artikel 5 lid 3 onderdeel b werd in 35% van de gesloten verdragen tussen een OESO lidstaat en een niet-OESO-lidstaat, terwijl artikel 14 in 76% van de gevallen opgenomen werd. Zie Wijnen & De Goede 2014.



geregeld zijn in het verdrag, niet onder de generieke bepaling vallen. Royalties worden daardoor onder artikel 12 geschaard, en vallen buiten de reikwijdte van artikel 7.<sup>152</sup>

Artikel 7 is in het VN-MV extra relevant omdat het in lid 1 onderdeel c de zogenaamde “*force of attraction*” hanteert. Volgens deze bepaling worden de resultaten van een onderneming in het desbetreffende land bij fictie aan de VI toegerekend. Hiertoe behoren inkomsten uit gelijksoortige activiteiten als uitgevoerd door de VI. Volgens artikel 12A lid 4 kan een betaling o.a. worden terugverwezen naar artikel 5 lid 3 onderdeel b, artikel 7 of artikel 14 wanneer de ondernemingsactiviteiten vallen onder de “*force of attraction*” van artikel 7 VN-MV. Het OESO-MV bevat in tegenstelling tot het VN-MV geen “*force of attraction*”. Sterker nog, deze is niet toegestaan onder het OESO-MV. Onder een gelijksoortige bepaling in het OESO-MV kunnen inkomsten derhalve minder snel terugverwezen worden naar de winstbepalingen, en daarmee belast worden op een netto basis.

#### *Samenhang artikel 12A en artikel 12*

De VN heeft gekozen voor een brede definitie van technische diensten, waardoor deze deels overlapt met de definitie van een royalty in beide modelverdragen. De crux zit hierbij in het laatste deel van de definitie van royalties<sup>153</sup>. Dit bepaalt namelijk dat dat vergoedingen die betrekking hebben op “*information concerning industrial, commercial or scientific experience*”, kwalificeren als royalties. Verscheidene landen hebben vervolgens technische assistentie, de facto een technische dienst “*connected with the use of information*”, geschaard onder het royaltybegrip van artikel 12.<sup>154</sup> De VN doet hier nadrukkelijk afstand van, en stelt in haar commentaar dat technische assistentie en gerelateerde diensten niet onder de reikwijdte van artikel 12 vallen. Dit lijkt een kwalificatieconflict tussen artikel 12 en 12A te voorkomen, echter is niets minder waar<sup>155</sup>. Dientengevolge lijkt de onzekerheid slechts te

---

<sup>152</sup> Zie artikel 7 lid 4 OESO-MV; artikel 7 lid 6 VN-MV.

<sup>153</sup> Artikel 12 lid 3 VN-MV.

<sup>154</sup> Tot 2010 behielden bijvoorbeeld Portugal en Spanje zich het recht voor om royalties afkomstig van technische assistentie in verband met het gebruik, of het recht om te gebruiken, van informatie te belasten in de bronstaat. Zie par. 44 van het commentaar op artikel 12 OESO-MV.

<sup>155</sup> Zie par. 101 en 102 van het commentaar op artikel 12A VN-MV. Hier wordt een voorbeeld behandeld waarbij het trainen van werknemers van een onderneming door een andere onderneming zowel gezien kan worden als een royalty (als deze honoraria verbonden is aan de overdracht van kennis), als een technische dienst.

verdwijnen wanneer de bronstaat onder zowel artikel 12 als artikel 12A hetzelfde heffingsrecht krijgt toebedeeld. De VN adviseert dit dan ook nadrukkelijk.<sup>156</sup>

#### *Samenhang artikel 12A en artikel 14 VN-MV*

Artikel 14 voorziet in een bepaling inzake zelfstandige arbeid. Hiertoe behoren vrije beroepsbeoefenaars, daaronder vallend zowel natuurlijke personen als rechtspersonen. In dit artikel worden professionele diensten of andere activiteiten met een zelfstandig karakter in beginsel in de woonstaat belast. De bronstaat is gerechtigd om te heffen wanneer de vrije beroepsbeoefenaar een vaste plaats heeft van waaruit hij zijn diensten uitvoert en waaraan winsten kunnen worden toegerekend, dan wel wanneer de dienstverlener meer dan 183 dagen in een periode van 12 maanden aanwezig is in de bronstaat.

In lid 2 wordt onder professionele diensten in ieder geval wetenschappelijke, literaire, artistieke, educatieve of onderwijsactiviteiten verstaan. Bovendien bevat het een opsomming (zij het niet limitatief) van wat onder een 'vrij beroep' wordt verstaan: onafhankelijke activiteiten, van fysici, advocaten, technici, architecten, tandartsen en accountants.

Artikel 12A verschilt van artikel 14 in die zin dat de reikwijdte in beginsel minder groot is doordat dat het enkel ziet op diensten met een technisch karakter. Artikel 14 omvat immers alle diensten met een zelfstandig karakter. Het is mogelijk dat een technische dienst onder artikel 12A eveneens voldoet aan de gestelde voorwaarden voor de zelfstandige dienst van artikel 14. De VN is zelfs van mening dat iedere dienst die onder de reikwijdte van artikel 14 valt, eveneens kwalificeert als technische dienst. Inkomen dat ontstaat uit de beoefening van een zelfstandige dienst, kan derhalve zowel onder artikel 12A als artikel 14 vallen.<sup>157</sup> Vice versa is dit niet het geval.<sup>158</sup>

Bij samenloop van artikel 12A c.q. artikel 14, regelt artikel 12A lid 4 dat artikel 12A in eerste instantie prevaleert boven artikel 14. Echter, indien de vergoedingen voor de technische diensten ontvangen worden door een inwoner van de andere staat maar effectief verband houden met een VI in de bronstaat, dan wel dat de uitgevoerde diensten van eenzelfde aard

---

<sup>156</sup> Zie par. 100 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>157</sup> Zie par. 64 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>158</sup> Zie par. 65 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

zijn als uitgeoefend door de VI, geniet artikel 14 de voorkeur boven artikel 12A.<sup>159</sup> Het gevolg hiervan is dat de vergoedingen op een netto basis belast worden – en de bronstaat niet langer een beperkte heffingsbevoegdheid heeft.

Een professionele dienst, kwalificerend als zelfstandige dienst van artikel 14, zal onder artikel 12A in de regel eerder aan de bronstaat worden toegekend doordat deze geen drempel hanteert.<sup>160</sup> Artikel 12A breidt daardoor in feite de heffingsbevoegdheid van zelfstandige diensten uit naar gevallen waar de niet ingezetene dienstverlener geen VI in de staat van de dienstontvanger heeft.

#### *Samenhang artikel 12A en artikel 5 lid 3 VN-MV*

Van een diensten VI (VN-MV versie 2011) is sprake indien personeel in dienst van de onderneming in een periode van twaalf maanden gedurende een al dan niet aaneengesloten periode van ten minste 183 dagen diensten verleent in de bronstaat, met dien verstande dat deze diensten betrekking hebben op hetzelfde, dan wel een daarmee verbonden, project. De voorwaarden van de diensten VI en zelfstandige arbeid, ex. artikel 14 lid 1 onderdeel b, zijn in feite aan elkaar gelijk (i.e. het 183 dagen criterium).

Het OESO-MV bevat geen vergelijkbaar artikel, maar heeft een vergelijkbare regeling opgenomen in haar commentaar. Dit verschil zit waarschijnlijk in het feit dat ontwikkelingslanden verwachten baat te hebben bij deze regeling. Dergelijke landen zijn namelijk van mening dat met behulp van de diensten VI grote winsten in hun land neer kunnen slaan.<sup>161</sup> Desondanks was deze bronstaatbelasting nog steeds eenvoudig te ontwijken middels artificiële structuren – hun uitgangspunt was dan ook om deze tijdsdrempel geheel te laten verdwijnen.<sup>162</sup> In het VN-MV zijn vervolgens twee aanpassingen gemaakt om hier aan tegemoet te komen: (i) de introductie van artikel 12A, en (ii) de eliminatie van de zogenaamde ‘project voorwaarde’<sup>163</sup>. Aanpassing (ii) houdt in dat het niet langer vereist is dat de diensten

---

<sup>159</sup> Zie par. 34, 35, 47 en 48 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>160</sup> Zie par. 64 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>161</sup> Zie par. 9 van het commentaar op artikel 5 VN-MV.

<sup>162</sup> Zie par. 10 van het commentaar op artikel 5 VN-MV.

<sup>163</sup> Zie par. 12 van het commentaar op artikel 5 VN-MV.

betrekking hebben op hetzelfde, dan wel daarmee verbonden, project om te kwalificeren als diensten VI. De reikwijdte is derhalve middels deze aanpassing verbreed.

Enerzijds is de drempel voor bronstaatbelastingen verlaagd (aanpassing (ii)), anderzijds is een nieuw artikel met bronstaatbelastingen welke in zijn geheel geen drempel bevat (aanpassing (i)). Artikel 5 lid 3 onderdeel b ziet in beginsel toe op alle diensten, terwijl artikel 12A VN-MV exclusief toeziet op technische diensten. Echter, voor het ontstaan van een diensten VI is het noodzakelijk dat de diensten binnen de bronstaat worden verricht. Artikel 12A kent deze voorwaarde niet – hier kunnen ook diensten onder vallen welke buiten de bronstaat worden verricht.

Indien een dienst zowel onder een diensten VI valt als onder artikel 12A, zijn dezelfde toewijzingsregels van toepassing als bij zelfstandige arbeid: de dienst wordt belast volgens artikel 12A, tenzij de vergoeding voor de technische dienst effectief verbonden is met een VI.<sup>164</sup> De uitbreiding van de reikwijdte van artikel 5 lid 3 onderdeel b beperkt derhalve de reikwijdte van artikel 12A. Dit zie ik echter als een positieve ontwikkeling. Artikel 12A maakt namelijk gebruik van een belasting op bruto basis, terwijl artikel 5 heft op een netto basis. Hierdoor is de economische verstoring in beginsel kleiner.<sup>165</sup> De diensten VI vormt daarmee in feite een uitweg voor bedrijven waar de belasting op bruto basis nadelig uitpakt.

### 3.4 Beoordeling artikel 12A

#### 3.4.1 Doeltreffendheid

##### *Doelstellingen OESO-MV*

Landen sluiten belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing teneinde het bevorderen van de uitwisseling van goederen en diensten, en het verkeer van kapitaal en personen; oftewel het stimuleren van investeringen.<sup>166</sup> Om dit te bereiken probeert het OESO-MV onzekerheden weg te nemen bij grensoverschrijdende transacties

---

<sup>164</sup> Artikel 12A lid 4 onderdeel a VN-MV.

<sup>165</sup> Zie 3.4.2 voor een nadere uitwerking.

<sup>166</sup> Zie par. 15.2 van de introductie van het commentaar van het OESO-MV.

middels het bestrijden van directe c.q. indirecte dubbele belasting van inkomen en kapitaal, en discriminatie. De effecten hiervan zijn namelijk schadelijk voor de uitwisseling van goederen en diensten, evenals de uitwisseling van kapitaal en personen.<sup>167</sup>

Van oudsher neigt het OESO-MV naar een woonstaat model, welke de heffingsrechten voor de bronstaat vermindert. Het VN-MV geeft in de regel een voorkeur aan het bronstaatsbeginsel.<sup>168</sup> Een bronstaatsbelasting heeft in de regel een negatief effect op internationale handel en investeringen<sup>169</sup>, waardoor het belangrijk is om een goede balans tussen deze twee te vinden. Desalniettemin lijkt het standpunt van de OESO ten opzichte van bronstaatheffingen te veranderen. Allereerst heeft het de afgelopen jaren mogelijkheden toegelaten welke meer “*bron georiënteerd*” zijn, e.g. Australië, Nieuw-Zeeland, Mexico en verschillende Oost-Europese landen. Daarnaast valt op dat lidstaten voorbehouden maken bij artikelen die in het modelverdrag een woonstaatheffing hanteren. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het voorbehoud van een groot aantal OESO-lidstaten ten aanzien van de exclusieve woonstaatheffing in het royaltyartikel<sup>170, 171</sup>

#### *Analyse*

Artikel 12A regelt de verdeling van de heffingsbevoegdheid over honoraria van technische diensten. Waar dit enerzijds voor duidelijkheid zorgt, leidt dit er anderzijds toe dat dubbele belasting in beginsel voorkomen wordt. Desalniettemin heeft artikel 12A niet per definitie een verhoging van investeringen tot gevolg. Wanneer een dienstverlener namelijk een sterke onderhandelingspositie heeft, kan de dienstverlener dit gebruiken om zijn tarieven te verhogen waardoor de belastingdruk de facto verschoven wordt naar de ontvanger van de dienst.<sup>172</sup> Deze ontvangers worden vervolgens geconfronteerd met hogere prijzen voor buitenlandse diensten, hetwelk nadelig kan zijn voor diens concurrentiepositie.<sup>173</sup> De VN wijst er terecht op dat dit bij uitstek schadelijk is voor ontwikkelingslanden, omdat zij veelal netto

---

<sup>167</sup> Lennard 2014, p. 10; Arnold 2008, p. 219.

<sup>168</sup> Lennard, 2014., p.20; Lennard 2009, p. 4; zie ook Global Tax Treaty Commentaries IBFD, art. 5 Permanent Establishment, par. 5.1.1.2.2. ((bijgewerkt tot 1 oktober 2018).

<sup>169</sup> Lennard 2012, p. 96.

<sup>170</sup> Zie para. 32 t/m 50 van het commentaar op artikel 12 OESO-MV.

<sup>171</sup> Lennard 2008.

<sup>172</sup> Zie par. 14 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>173</sup> Zie par. 21 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

importeurs van diensten zijn.<sup>174</sup> Dit doet natuurlijk niets af aan de schadelijkheid voor ontwikkelde landen. Zij ondervinden hier immers ook nadelen van.

Het verschuiven van de belastingdruk naar de ontvanger van de dienst wordt mogelijk versterkt doordat artikel 12A heft over het brutobedrag van de vergoeding. Een belasting op bruto basis kan in theorie namelijk resulteren in buitensporige belastingheffing, dan wel dubbele belastingheffing.<sup>175</sup> In geval van dubbele belasting wordt het kerndoel van het OESO-MV geschonden; het voorkomen van dubbele belasting. Zelfs wanneer dit niet het geval is, en de belasting op bruto basis slechts relatief hoog is, kan het economische verstoringen tot gevolg hebben. Grensoverschrijdend handelen en investeren lijkt derhalve in landen die dit artikel introduceren niet direct te stijgen als gevolg van de invoering.<sup>176</sup>

Ondanks dat artikel 12A investeringen lijkt te ontmoedigen, verhoogt de nieuwe bronstaatbelasting wel degelijk de competitiviteit van de bronstaat, een van de doelstellingen van artikel 12A. Het voordeel dat buitenlandse ondernemingen hebben die in landen gezeteld zijn waar een lager belastingtarief van toepassing is, en geen VI of vaste basis in de bronstaat hebben, wordt naar mijn idee namelijk (deels) opgeheven door de invoering van artikel 12A. Binnenlandse ondernemingen concurreren daardoor op gelijke(re) voet met buitenlandse investeerders.

Wellicht ten overvloede, artikel 12A verhoogt de reikwijdte van belastingheffing van de bronstaat.<sup>177</sup> Het OESO-MV geeft van oudsher echter de voorkeur aan een woonstaatheffing, waardoor in eerste optiek dan ook geen plaats lijkt voor een artikel 12A-bepaling. Echter, lijkt de mening van lidstaten van de OESO ten aanzien van bronstaatheffingen te veranderen.<sup>178</sup> Verdragen gebaseerd op het OESO-MV geven in de praktijk dan ook lang niet altijd de voorkeur aan een (exclusieve) woonstaatheffing in bijvoorbeeld het royaltyartikel. Hierbij moet wel opgemerkt worden dat dit tot stand komt aan de hand van een voorbehoud van een land; het OESO-MV op zichzelf is nog steeds gebaseerd op het woonstaatbeginsel.

---

<sup>174</sup> Verenigde Naties, 2016, p. 10.

<sup>175</sup> Zie par. 15 van het commentaar op artikel 12A VN-MV; ECOSOC 2013, p. 49. Zie par. 3.4.2 voor een nadere analyse van de belasting op bruto basis van artikel 12A VN-MV.

<sup>176</sup> Sixdorf & Leitsch 2017.

<sup>177</sup> E/C.18/2013/CRP.16, 2013, p. 3.

<sup>178</sup> Zie de tussenkopjes 'Verdeling heffingsbevoegdheid van royalties in het VN-MV' in paragraaf 3.3.2 en 'Doelstellingen OESO-MV' in par. 3.4.1.

Desalniettemin, toont de praktijk<sup>179</sup> aan dat artikel 12A een passende toevoeging aan het OESO-MV zou kunnen zijn.

De tweede doelstelling van artikel 12A is het verminderen van grondslaguitholling bij honoraria voor technische diensten. De bronstaat, waarin de betaling aftrekbaar is, vergroot met deze bepaling haar belastingbasis met een bedrag dat gerelateerd is aan deze aftrekpost. Doordat grondslaguitholling in deze context betrekking heeft op het vergroten van de totale belastinggrondslag van de bronstaat, lijkt artikel 12A grondslaguitholling tegen te gaan.<sup>180</sup> Hier dient wel bij opgemerkt te worden dat het in deze enkel en alleen gaat om vergoedingen voor technische diensten. Betalingen voor andere type diensten – van een niet technische aard – blijven ‘gewoon’ de grondslag in de bronstaat uithollen.

Vervolgens stelt artikel 12A zich ten doel om de goederen en diensten op eenzelfde wijze te belasten, mede in het licht van de digitaliserende economie. Wanneer een importeur van goederen geen VI in de importerende staat heeft waaraan de goederen kunnen worden toegerekend, kan deze importerende staat (de bronstaat) onder het huidige model niet heffen. Wanneer deze importeur echter geen goederen, maar technische diensten importeert, kan dit wel degelijk tot een heffing in de importerende staat leiden – en wel onder artikel 12A.<sup>181</sup> Goederen en diensten lijken dan ook na de invoering van artikel 12A ongelijk behandeld te worden.<sup>182</sup>

Al laatste wil artikel 12A de onzekerheid omtrent de behandeling van vergoedingen voor technische diensten wegnemen. Als ieder verdrag deze bepaling overneemt, wordt er uniformiteit gecreëerd. Het is mijn optiek onrealistisch dat ieder verdrag als zodanig aangepast zal worden, alhoewel dit voor toekomstige verdragen wel degelijk een duidelijk handvat kan bieden. Daarnaast blijft de vraag over wanneer een dienst als technische dienst kwalificeert ongewis. Zo kan een dienst ook dusdanige kenmerken hebben, waardoor het ten langen leste ook kan vallen onder artikel 7 of artikel 12 (beide modelverdragen). Verdragen die ook deze bepaling bevatten, kennen derhalve ook na toevoeging van artikel 12A onzekerheid

---

<sup>179</sup> Denk aan het onderzoek van Boon Law waaruit bleek dat verschillende verdragen reeds specifieke bepalingen voor technische diensten kenden. Zie Boon Law 2010.

<sup>180</sup> Zie hiervoor ook het uitgewerkte voorbeeld in paragraaf [3.3.33-3.4](#).

<sup>181</sup> Voorbeeld ontleent aan F. Sixdorf & Leitsch 2017.

<sup>182</sup> Zie par. 22 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

over de behandeling van technische diensten. De verhouding tussen deze artikelen wordt nader behandeld in paragraaf 3.4.3.

### 3.4.2 Doelmatigheid

Doordat artikel 12A in feite een subartikel van de royaltybepaling is, ligt de wijze van heffing overeenkomstig een passief inkomensbestandsdeel enigszins voor de hand. Desalniettemin heeft een technische dienst naar zijn aard meer weg van een actief inkomensbestandsdeel. Het gebruik van een bruto belasting in artikel 12A is volgens de VN desondanks een eenvoudige, betrouwbare en efficiënte methode is.<sup>183</sup>

In beginsel is het belasten van een brutobedrag eenvoudiger dan het belasten van een nettobedrag. De VN-commissie wil met haar keuze dan ook tegemoetkomen aan de administratieve capaciteiten van ontwikkelingslanden, welke in de regel van een minder hoog niveau zijn dan dat bij ontwikkelde landen het geval is.<sup>184</sup> Bovendien zorgt de afbakening naar enkel B2B transacties ervoor dat de middelen die deze landen hebben voor een specifieke (niet te grote) groep aangewend kunnen worden. Het is daarnaast ook relatief eenvoudig voor de dienstverlener om te voldoen aan een belasting over het brutobedrag omdat geen nettowinst berekend hoeft te worden, dan wel het doen van aangifte in ieder land waar de diensten naartoe zijn geëxporteerd.<sup>185</sup>

Echter, doordat het brutobedrag sterk kan verschillen van het nettobedrag, kan dit in theorie leiden tot buitensporige belastingheffing, dan wel dubbele belastingheffing.<sup>186</sup> Van buitensporige belastingheffing is bijvoorbeeld sprake wanneer er belasting word geheven over het bruto bedrag van de vergoeding op het moment dat de transactie per saldo heeft geleid tot een verlies. Dit lijkt mij toch een wat vreemde situatie. De VN heeft dit mogelijke gevolg geaccepteerd, daar zij dit erkende en een oplossing aandroeg; het gebruik van een laag bronpercentage over de vergoeding voor technische diensten. In mijn optiek is dit een curieuze oplossing; het probleem wordt op deze wijze namelijk verschoven naar het debat over een geschikt bronpercentage. Daarnaast blijft de belastingheffing buitensporig in geval

---

<sup>183</sup> Zie par. 32 van het commentaar op artikel 12A VN-MV; zie ook Global Tax Treaty Commentaries IBFD, art. 5 Permanent Establishment, par. 5.1.3.1 (bijgewerkt tot 1 oktober 2018).

<sup>184</sup> Zie par. 32 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>185</sup> Idem.

<sup>186</sup> Zie par. 15 van het commentaar op artikel 12A VN-MV; ECOSOC 2013, p. 49.



per saldo geen winst gemaakt wordt. Alhoewel het enige handleiding geeft voor dit ‘geschikte bronpercentage’<sup>187</sup>, laat zij dit verder over aan staten tijdens hun verdragsonderhandelingen.

Daarnaast kan de heffing over het bruto bedrag ertoe leiden dat de prijzen voor technische diensten stijgen.<sup>188</sup> De overheid zal bij de bepaling van de hoogte van de heffing dientengevolge een afweging moeten maken tussen een verhoogde belastingopbrengst en verhoogde lasten voor haar ingezetenen:

*“The possibility that a high rate of withholding tax imposed by a country might cause non-resident service providers to pass on the cost of the tax to customers in the country, which would mean that the country would increase its revenue at the expense of its own residents rather than the non-resident service providers.”<sup>189</sup>*

Gegeven de mogelijke buitensporige- c.q. dubbele belastingheffing, met mogelijke economische verstoringen tot gevolg, prevaleert een belasting op netto basis in beginsel boven een belasting op bruto basis. De OESO is eenzelfde mening toegedaan; een heffing op een bruto vergoeding is volgens hen geen geschikte manier voor het belasten van diensten.<sup>190</sup> Ook in de literatuur<sup>191</sup> lijkt men het erover eens dat een belasting over het netto bedrag de voorkeur geniet vanuit een theoretisch oogpunt.

In de praktijk speelt de uitvoerbaarheid echter een belangrijke rol. De VN heeft deze twee duidelijk afgewogen, en de uitvoerbaarheid zwaarder laten wegen. Ook in de literatuur<sup>192</sup> blijkt een gelimiteerde heffing over het bruto bedrag te prevaleren boven de voordelen van een belasting op een netto basis met in achtneming van de uitvoerbaarheid, zeker met betrekking tot ontwikkelingslanden. Doordat het OESO-MV veelal gebruikt wordt als basis voor een verdrag tussen twee ontwikkelde landen, vormt uitvoerbaarheid in beginsel een

---

<sup>187</sup> De VN-Commissie adviseert het om eenvoudsredenen om hetzelfde percentage aan de bronstaat toe te kennen als dat onder artikel 12 het geval is. Daarnaast geeft het een lijst met factoren waar rekening mee gehouden moet worden bij het bepalen van een geschikt bronpercentage (e.g. tarief waartegen nettowinsten normaliter belast zijn in de bronstaat). Zie par. 45 van het commentaar op artikel 12A VN-MV).

<sup>188</sup> Zie par. 3.4.1.

<sup>189</sup> Zie par. 45 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>190</sup> Zie par. 140 van het commentaar op artikel 5 OESO-MV. Dit artikel is wel onderhevig aan uitzonderingen, e.g. artikel 17 OESO-MV.

<sup>191</sup> Zie bijvoorbeeld Báez Moreno 2015, par. 3.2.1.2.3; Malan 2019.

<sup>192</sup> Malan 2019.

minder groot pijnpunt. Dat neemt echter niet weg dat het gepaard gaat met extra kosten voor zowel de belastingdienst als de belastingplichtige.

Ondanks dat er zeker nadelen zitten aan de bruto belasting, kan een belastingplichtige de belasting op bruto basis van artikel 12A relatief eenvoudig omzeilen wanneer deze nadelig blijkt uit te pakken: middels een VI (en daarmee voldoen aan de drempels van artikel 5 c.q. 14 VN-MV). Alhoewel verdragen gebaseerd op het OESO-MV niet altijd een bepaling inzake zelfstandige arbeid bevatten (recentere versies van het modelverdrag bevatten niet langer dit artikel) kennen zij wel de VI. Hier is het OESO-MV wederom beperkter dan het VN-MV: het kent geen bepaling aangaande de diensten VI. Derhalve bevat het OESO-MV enkel de “reguliere VI”. De drempel van de “reguliere VI” is hoger, maar vormt in beginsel ook een uitweg voor de bruto belasting van artikel 12A.

Desalniettemin klinkt het mij vreemd in de oren dat belastingplichtigen de facto artificiële structuren moeten optuigen – e.g. het initiëren van extra activiteiten – om buitensporige belastingheffing te ontlopen. Hier komt bij dat er momenteel nog de nodige vragen open staan, zoals wat de definitie van diensten in zijn algemeenheid is, of wat exact het onderscheid tussen diensten en technische diensten is. Dit creëert de nodige onzekerheid waardoor het lastig is om te bepalen wanneer een vergoeding onder artikel 12A thuisheeft. Dit kan leiden tot lange discussies tussen de belastingdienst c.q. belastingplichtige, of zelfs tot rechtszaken.<sup>193</sup> De uitwerking van artikel 12A en de daarmee gepaard gaande onzekerheid 12A lijkt mij niet wenselijk, en zorgt voor lasten bij zowel de overheid als de samenleving.<sup>194</sup>

### 3.4.3 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Een dienst kwalificeert als technisch wanneer deze van een niet routinematige aard is en bij de uitvoering gespecialiseerde kennis, vaardigheden of expertise benodigd is.<sup>195</sup> Het commentaar van de VN ligt dit nader toe, en geeft eveneens concrete voorbeelden. Desondanks vindt er geen strakke afbakening plaats; de uiteindelijke definitie van een

---

<sup>193</sup> Sixdorf & Leitsch 2017.

<sup>194</sup> Dit wordt nader besproken worden in par. 3.4.3

<sup>195</sup> Zie par. [03.3.3](#).

technische dienst is dan ook breed. Je kan zelfs beweren dat iedere dienst in beginsel een zekere mate van gespecialiseerde kennis, vaardigheden of expertise vereist.<sup>196</sup>

Daarnaast kunnen diensten die in feite aan elkaar gelijk zijn, verschillend kwalificeren. Stel bijvoorbeeld dat een ondernemer telefonisch contact heeft met de klantenservice van een ander bedrijf, gelegen in een andere mogendheid, over een computerprobleem. Indien de vraag beantwoordt door een werknemer, kan beargumenteerd worden dat sprake is van een technische dienst. Indien de vraag echter beantwoord wordt door een geautomatiseerd computerprogramma, heeft het er alle schijn van dat dit beschouwd wordt als een routinematige activiteit. In het geval van het computerprogramma kwalificeert het waarschijnlijk niet als een technische dienst.<sup>197</sup> In beide gevallen wordt in principe dezelfde dienst geleverd, maar kan ik mij goed voorstellen dat de kwalificatie verschilt. Dit veroorzaakt onzekerheid in de uitvoering bij zowel de belastingdienst als de belastingplichtige.

Tegelijkertijd kan het gemis aan duidelijke afbakening de effectiviteit van het de bepaling verhogen. Zo zal het lastiger zijn voor belastingplichtigen om (kunstmatige) instrumenten te ontwikkelen waardoor een vergoeding niet onder de definitie valt, en zodoende de bronstaatheffing ontlopen wordt. Anderzijds is de bepaling nu ook flexibel: een nieuw soort dienst of technologie kan nu relatief eenvoudig onder artikel 12A geschaard worden. Deze open definitie kan de levensduur van een artikel in verdragen aanzienlijk verlengen. Het nadeel is echter dat de brede definitie van technische diensten resulteert in overlap met andere artikelen, i.e. artikel 5 lid 3 onderdeel b c.q. artikel 7, artikel 12 en artikel 14. Onduidelijkheid over het te hanteren artikel komt de uitvoerbaarheid logischerwijs niet ten goede.

Het OESO-MV kent geen artikel 5 lid 3 onderdeel b en artikel 14 VN-MV. Desondanks doemt het kwalificatieconflict bij toevoeging van artikel 12A in het OESO-MV eveneens op, maar dan in een andere vorm. Hier staat namelijk de vraag centraal of de dienst valt binnen de reikwijdte van artikel 12A, of dat deze thuis hoort in artikel 7 c.q. artikel 21. In het VN-MV zal een dienst mogelijk eenvoudiger onder de laatste twee geschaard worden, doordat deze het principe van

---

<sup>196</sup> Báez Moreno 2015, par. 3.2.1.2.3; Sixdorf & Leitsch 2017.

<sup>197</sup> Voorbeeld gebaseerd op par. 95 en 96 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

*“force of attraction”* hanteert. Onder het OESO-MV zal daarentegen per afzonderlijke activiteit goed onderzocht moeten worden of de werkzaamheid effectief samenhangt met een VI.

Daarnaast bevatte het OESO-MV voorheen wel een bepaling inzake zelfstandige arbeid, waardoor verschillende verdragen gebaseerd op het OESO-MV deze bevatten. De rangorderegeling uit lid 4 van artikel 12A is duidelijk, en biedt zekerheid omtrent de uitvoering. Daarmee is deze ook goed handhaafbaar.

Doordat de scheidingslijn tussen royalties en technische diensten dun kan zijn, adviseert de VN de bronstaatheffing van artikel 12A gelijk te stellen aan de bronstaatheffing van artikel 12. Dit lijkt mij een praktische oplossing doordat de classificatie de uitkomst niet beïnvloedt, en daarmee minder relevantie toekomt. Echter is de bronstaatheffing een resultaat van verdragsonderhandelingen waar o.a. politieke voorkeuren en machtsverhoudingen een rol spelen. Het spreekt dan ook tot de verbeelding dat de praktijk leert dat een significant aantal verdragen een bronstaatheffing voor technische diensten hanteren die hoger<sup>198</sup>, dan wel lager<sup>199</sup>, dan de bronstaatheffing voor royalties is. Met andere woorden, het advies van de VN lijkt niet haalbaar in de praktijk, waardoor zich met name bij gemixte contracten moeilijkheden kunnen voordoen.<sup>200</sup>

Deze discrepantie lijkt overkomelijk. Falcao en Michel<sup>201</sup> hebben namelijk handvatten opgesteld hoe een technische dienst van een royalty onderscheiden kan worden.

1. Wanneer de vergoeding betaald is in relatie met het beschikbaar stellen, of het gebruiksrecht, van eigendomsrechten (e.g. *‘know-how’* of licenties), valt de vergoeding in artikel 12.

---

<sup>198</sup> Zie bijvoorbeeld: verdrag tussen Hong Kong & Pakistan uit 2017 (royalties: 10%, honoraria voor technische diensten: 12.5%); verdrag tussen Kazachstan & Vietnam uit 2011 (royalties: 10%, honoraria voor technische diensten: 15%); verdrag tussen Hong Kong & Malaysia uit 2012 (royalties: 8%, honoraria voor technische diensten: 5%); verdrag tussen Vietnam & Israël uit 2009 (royalties: 5%, honoraria voor technische diensten: 7.5%).

<sup>199</sup> Zie bijvoorbeeld: verdrag tussen Brazilië & Singapore uit 2018 (nog niet van kracht) (royalties: 15%, honoraria voor technische diensten: 10%); verdrag tussen Letland & Vietnam uit 2017 (nog niet van kracht) (royalties: 10%, honoraria voor technische diensten: 7.5%).

<sup>200</sup> Zie par. 3.3 voor nadere toelichting op de problematiek omtrent gemixte contracten.

<sup>201</sup> Falcão & Michel 2018.

2. Wanneer de persoon die de dienst levert persoonlijk betrokken is bij de levering van de dienst (ofwel via zijn personeel), hoort het inkomen thuis onder artikel 12A, 7 of 14 – afhankelijk van het onderliggende verdrag.

Voor kwalificatie onder artikel 12A moet de dienstverlener persoonlijk betrokken zijn bij de levering van de dienst. Falcao en Michel zijn namelijk van mening dat zowel de levering van een eigendomsrecht, als de levering van een technische dienst speciale kennis kan vereisen, maar enkel de levering van een technische dienst persoonlijke betrokkenheid vereist. Bovendien is de dienstverlener in de regel niet persoonlijk betrokken bij de levering van een royalty.<sup>202</sup>

Deze handvatten kunnen goed van pas komen in de praktijk. Wat echter onduidelijk blijft, is of deze toewijzingsregel ook van toepassing is op gemixte contracten, waar naast de royalty ook een dienst geleverd wordt. Het lijkt nu alsof het contract namelijk niet gesplitst wordt, maar in zijn geheel onder één artikel geschaard worden. Dit is naar mijn idee enkel gepast in geval de dienst uit het gemixte contract van ondersteunende aard. Zowel het OESO-MV als het VN-MV schrijft in dat geval namelijk voor dat de verdragsbehandeling die van toepassing is op het hoofddoel van het contract, toepasbaar is op de gehele vergoeding.<sup>203</sup> Wanneer dit als uitgangspunt genomen wordt, zou deze toewijzingsregel ook van toepassing kunnen zijn op gemixte contracten. De hoofdvraag is immers: wordt er een eigendomsrecht geleverd, of wordt er een dienst geleverd waar gespecialiseerde kennis, vaardigheden of expertise voor nodig is?

#### 3.4.4 Europeesrechtelijke houdbaarheid

Na toevoeging van artikel 12A aan het OESO-MV – en implementatie in bilaterale verdragen – kan het voorkomen dat artikel 12A van toepassing is op situaties waarbij de levering van een technische dienst plaatsvindt tussen twee landen waar het EU-recht op van toepassing is (hierna ‘EU-situaties’). Derhalve is het relevant om het EU-recht nader te bekijken. Het EU-recht vereist dat niet ingezetene belastingbetalers behandeld worden op een niet discriminerende manier. Met betrekking tot het onderhavige artikel impliceert at de

---

<sup>202</sup> Falcão & Michel 2018, Par. 3.3.2.

<sup>203</sup> Zie par. 11.6 van het commentaar op artikel 12 OESO-MV; par. 11.6 van het commentaar op artikel 12 VN-MV.

belasting op bruto basis, met inachtneming van het verdrag, geen grotere last mag veroorzaken dan de belasting op netto basis die een ingezetene verschuldigd is. In beginsel staat het EU-recht dus niet in de weg bij de heffingssystematiek van artikel 12A.

In EU-situaties is bovendien de IRR van kracht, welke voorziet in een vrijstelling van heffing over royalties in de bronstaat in bepaalde situaties. Technische diensten zijn wellicht geen royalties, maar vertonen wel degelijk de nodige overeenkomsten hiermee. Desalniettemin lijkt de IRR niet van toepassing op technische diensten, waardoor de bronstaatheffing van artikel 12A niet ongedaan gemaakt wordt EU-situaties. De IRR hanteert namelijk een uitputtende definitie van royalties; betalingen die niet zijn opgenomen in de definitie behoren er niet toe.<sup>204</sup> Derhalve vallen honoraria, zoals die voor technische dienstverlening, die onder een verdrag of nationale wetgeving kwalificeren als een honoraria voor technische diensten niet onder de reikwijdte van de IRR. Artikel 12A in het OESO-MV lijkt zijn kracht te behouden in EU-situaties.

Op EU-situaties is voorts de rechtspraak van het HvJ van toepassing, waar o.a. regelingen aan de vrijverkeersbepalingen getoetst worden. Inzake artikel 12A zijn geen rechtszaken geweest waardoor het HvJ zich hier niet specifiek over heeft uitgelaten. In de literatuur wordt beargumenteerd dat de bronstaatbelasting op technische dienstverlening in strijd is met het fundamentele vrijheid van het verlenen van diensten.<sup>205</sup> Desalniettemin moeten binnenlandse situaties anders behandeld worden dan grensoverschrijdende situaties voor een handeling in strijd is met de vrijverkeersbepalingen. Daar artikel 12A enkel de heffingsbevoegdheid tussen twee landen regelt, zal dit mijns inziens niet snel het geval zijn.

#### 3.4.5 Internationaalrechtelijke houdbaarheid

##### *Beginnelsen van de verdeling van heffingsbevoegdheid*

Uit hoofdstuk 2 volgt dat het bronstaatbeginsel geschikter lijkt voor de verdeling van heffingsbevoegdheid doordat deze beter aansluit bij de plaats waar economische toegevoegde waarde gecreëerd wordt. Artikel 12A sluit aan bij de woonplaats van de betaler

---

<sup>204</sup> Artikel 2, onderdeel b, idem.

<sup>205</sup> Báez Moreno 2015, par. 3.2.1.2.1

van de honoraria. Dit betekent dat onder dit artikel ook vergoedingen voor diensten kunnen vallen welke buiten de bronstaat worden verricht.<sup>206</sup> Wanneer een dienst buiten de bronstaat wordt verricht, vindt de economische toegevoegde waarde in feite ook buiten deze bronstaat plaats; aldaar wordt immers het arbeid en kapitaal aangewend. Derhalve sluit de bronstaatheffing van artikel 12A niet naadloos aan bij de plaats waar economische toegevoegde waarde gecreëerd wordt.

Aan de andere kant ontstaat door artikel 12A wel een sterke economische band tussen de plaats waar de betaling voor de technische dienst afgetrokken kan worden van het belastbaar bedrag enerzijds, en het daarbij behorende inkomen anderzijds. Deze (economische) band tussen de bronstaat en het inkomen is mijns inziens dan ook sterk genoeg om een heffing te kunnen rechtvaardigen.

Het meest vooraanstaande economische beginsel van de verdeling van heffingsbevoegdheid is belastingneutraliteit, hetwelk bewerkstelligd kan worden via KEN of KIN. Een wereldwijd gebruik van KIN lijkt meer voor de hand te liggen omdat deze een efficiëntere allocatie van productiefactoren voorstaat. Artikel 12A bewerkstelligt de facto dat het inkomen van een niet-ingezetene dienstverlener in de bronstaat tegen eenzelfde tarief belast wordt als dat het geval is bij een ingezetene dienstverlener. Derhalve hanteert artikel 12A het principe van KIN; ongeacht of de geleverde dienst aan een ingezetene dienstontvanger geleverd wordt door een andere ingezetene of niet-ingezetene dienstverlener wordt hetzelfde tarief gehanteerd. Dit lijkt mij een positief omdat KIN het verschil in economische ontwikkeling tussen ontwikkelde- en ontwikkelingslanden kan verkleinen. Desondanks is de werking van artikel 12A niet in zijn geheel neutraal te noemen, goederen en diensten blijven bijvoorbeeld ongelijk belast. Daarnaast kan de uitsluiting van B2C eveneens de neutraliteit schaden; niet ingezetene dienstverleners kunnen een significant voordeel behalen wanneer zij diensten aan consumenten verrichten.<sup>207</sup>

---

<sup>206</sup> Zie par. 12 van het commentaar op artikel 5 VN-MV.

<sup>207</sup> Pinto 2003 p. 186.

Een bronstaatbelasting is effectief zijn bij de bestrijding van grondslaguitholling<sup>208</sup>, hetwelk een prominent onderwerp van discussie is in de fiscaliteit. Denk bijvoorbeeld aan de 15 actiepunten van BEPS.<sup>209</sup> In deze actiepunten staan echter geen maatregelen opgenomen met betrekking tot een bronstaatbelasting op diensten, waardoor niet aanstonds duidelijk is of dit ook daadwerkelijk tot het OESO BEPS project behoort.

BEPS actiepunt 1 behandelt de uitdagingen in de digitale economie, welke grote aanpassingen in de momenteel gehanteerde principes van internationaal belastingrecht vereisen. Problemen die artikel 12A wil verhelpen, zoals grondslaguitholling, doen zich in belangrijke mate ook in de digitale economie voor. De OESO heeft bovendien zelf aangegeven dat de toevoeging van een bronstaatbelasting op vergoedingen voor technische dienstverlening in beginsel een goede maatregel kan zijn ter bestrijding van grondslaguitholling in de digitaliserende economie.<sup>210</sup>

Hier moet echter wel direct een kanttekening bij geplaatst worden: veel diensten die geleverd worden via een online platform zijn naar mijn idee algemeen van aard, en kwalificeren daarmee niet als technische dienst. Neem bijvoorbeeld de online advertentie sector, één van de grootste sectoren in de digitale economie.<sup>211</sup> Deze sector is hoofdzakelijk B2B, waarbij de diensten normaliter geleverd worden zonder dat sprake is van een VI in het bronland. De dienst die de sector levert is in principe het koppelen van adverteerders met website eigenaren, in feite verlenen zij dus toegang voor adverteerders aan platforms. Hier is geen gespecialiseerde kennis voor nodig waardoor dit naar mijn idee niet zal kwalificeren als technische dienst in de zin van artikel 12A. De winsten slaan hierdoor wederom neer in de woonstaat. Daarnaast is artikel 12A enkel van toepassing op B2B transacties, waardoor digitale ondernemingen die diensten aan personen leveren, e.g. *streamingsdiensten* of *cloud-opslag*, buiten de boot vallen.

---

<sup>208</sup> Ze o.a. Kemmeren 2001.

<sup>209</sup> OESO 2015.

<sup>210</sup> OESO 2018.

<sup>211</sup> Gebaseerd op de lijst van 20 grootste “tech giganten” in de wereld van het World Economic Forum. Zie Desjardins 2018.



## *Implementatie*

Al met al lijkt artikel 12A in lijn met de beginselen van de verdeling van heffingsbevoegdheid, zoals uiteen is gezet in hoofdstuk 2. Wanneer artikel 12A opgenomen wordt in het OESO-MV, loopt men tegen het volgende probleem aan: de implementatie in bilaterale verdragen. Uit onderzoek<sup>212</sup> blijkt dat wijzigingen in het OESO-MV en het daarbij behorende commentaar niet effectief naar bilaterale belastingverdragen doorwerken, d.w.z. dat implementatie van een nieuw artikel in het OESO-MV niet tot de gewenste aanpassing in de praktijk hoeft te leiden. Nu dient het OESO-MV ter model voor bilaterale verdragen, en zijn landen daardoor in beginsel vrij in hun implementatiekeuze. De auteur van het desbetreffende onderzoek stelt in het licht van het voorstaande een multilateraal belastingverdrag voor waarmee landen noodzakelijke veranderingen volgens de auteur (i) snel en (ii) onder gelijke concurrentievoorwaarden in hun bilaterale verdragsrelaties kunnen implementeren.<sup>213</sup>

Inmiddels bestaat voor snelle en efficiënte aanpassingen in bilaterale belastingverdragen als gevolg van de BEPS maatregelen het Multilateraal Instrument<sup>214</sup> (hierna ‘MLI’). Volgens deze auteur schiet het MLI echter tekort op de procedurele aspecten. Desalniettemin bevordert een gebruik van het MLI, of soort gelijk instrument, de implementatiesnelheid en adequaatheid vergeleken met losse bilaterale verdragsonderhandelingen.

### 3.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de inpasbaarheid van artikel 12A VN-MV in het OESO-MV getoetst aan de hand van de vijf toetsingscriteria teneinde een antwoord te geven op de deelvraag:

*Dient een met artikel 12A VN-MV vergelijkbare bepaling opgenomen te worden in het OESO-MV?*

Artikel 12A verwezenlijkt deels haar doelstellingen; het voorkomt grondslaguitholling in de bronstaat, en verhoogt dienst competitiviteit. Desalniettemin blijven goederen en diensten

---

<sup>212</sup> Broekhuijsen 2017.

<sup>213</sup> Deze methode lijkt superieur te zijn aan enkel het aanpassen van het OESO-MV. Deze methode blijft in het vervolg van deze studie echter buiten beschouwing doordat het buiten de reikwijdte van deze studie valt.

<sup>214</sup> OESO 2015, Actiepunt 15 par. 11 t/m 29.

ongelijk belast, en blijft onzekerheid bestaan over de reikwijdte van technisch diensten. Deze twee doelstellingen zullen in de regel als urgenter worden ervaren door ontwikkelde staten, wat enigszins afbreuk doet aan de doeltreffendheid van het opnemen van een artikel 12A in het OESO-MV. Bovendien kan getwijfeld worden of de onderhavige bepaling dubbele belasting voorkomt. Daarnaast kan de bruto belasting onder het OESO-MV minder gemakkelijk ontlopen worden doordat deze geen bepaling inzake de diensten VI of zelfstandige arbeid kent. Artikel 12A lijkt derhalve niet direct doeltreffende in het OESO-MV. Desondanks laat de praktijk<sup>215</sup> zien dat artikel 12A wel degelijk een passende toevoeging aan het OESO-MV zou kunnen zijn.

De belasting op bruto basis van artikel 12A kan buitensporige- c.q. dubbele belasting tot gevolg hebben, wat een ongunstige verhouding tussen de baten en lasten teweegbrengt. Ontwikkelde beschikken over het algemeen over voldoende administratiecapaciteiten om een belasting op netto basis correct uit te kunnen voeren. Een belasting op bruto basis is voor hen dan ook geen vereiste. Voorts is het begrip technische diensten onduidelijk geformuleerd waardoor dit tot lange discussies, of zelfs rechtszaken, tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst kan leiden. De doelmatigheid van artikel 12A schiet dan ook mogelijk zijn doel voorbij wanneer deze in het OESO-MV wordt opgenomen.

Alhoewel de definitie van technische dienstverlening niet aanstonds helderheid geeft omtrent diens verdragsbehandeling, maakt de brede definitie het artikel *wel* toekomstbestendig en effectief. Bovendien kan de factor ‘persoonlijke betrokkenheid’ een belangrijke rol spelen in handhaving van artikel 12A en het (deels) voorkomen van classificatieconflicten. Artikel 12A lijkt dan ook uitvoerbaar en handhaafbaar in het OESO-MV, echter zal de oneffenheid niet direct uit artikel 12A verdwijnen.

In EU-situaties lijken de richtlijnen, alsmede de vrij verkeersbepalingen, geen probleem te vormen in de uitvoering van artikel 12A. Internationaalrechtelijk bezien lijkt artikel 12A bovendien ook houdbaar in het OESO-MV. Het is in lijn met de beginselen van verdeling van heffingsbevoegdheid, i.e. het bronstaatbeginsel alsmede het principe van KIN. Bovendien heeft het betrekking op de problematiek van belastingheffing in de digitale economie. De

---

<sup>215</sup> Denk aan het onderzoek van Boon Law waaruit bleek dat verschillende verdragen reeds specifieke bepalingen voor technische diensten kenden. Zie Boon Law 2010.

verwezenlijking naar bilaterale verdragen blijkt daarentegen een heikel punt te zijn, daar aanpassing in het OESO-MV lang niet altijd worden doorgevoerd in bilaterale verdragen. Het MLI lijkt – ondanks mogelijke tekortkomingen – geschikt voor de implementatie van artikel 12A in bilaterale verdragen.

Schematisch kan het voorgaande als volgt worden samengevat:

**Tabel 1:**

| <i>Toetsingscriterium</i>              | <i>Artikel 12A</i> |
|----------------------------------------|--------------------|
| Doeltreffendheid                       | + / -              |
| Doelmatigheid                          | - -                |
| Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid    | +                  |
| Europeesrechtelijke houdbaarheid       | + +                |
| Internationaalrechtelijke houdbaarheid | +                  |

## 4 De verdragsbehandeling van diensten onder het oorsprongsbeginsel

In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de behandeling van diensten onder het oorsprongsbeginsel. De eerste conceptversie van artikel 12A stuitte in 2014 op de nodige weerstand.<sup>216</sup> Sommige staten waren het oneens met de reikwijdte en zagen daarom graag een smallere c.q. bredere reikwijdte. Als gevolg van deze onenigheid heeft de VN in het commentaar op artikel 12A twee alternatieve methodes voor het belasten van diensten opgenomen.<sup>217</sup> Alternatief (i) is in beginsel smaller doordat dit enkel ziet op diensten gerelateerd aan royalties.<sup>218</sup> Desalniettemin beperkt het zich niet tot technische diensten. Alternatief (ii) is naar zijn aard breder en introduceert in feite een nieuwe manier van belastingheffing over actieve inkomsten.<sup>219</sup> Deze benaderingen lijken in lijn te liggen met de ideologie van Kemmeren<sup>220</sup>: de heffingsbevoegdheid over actieve inkomsten moet verdeeld worden over de bron- en woonstaat. In dit hoofdstuk staat de volgende vraag centraal:

*Dient de verdeling van heffingsbevoegdheid van actieve inkomsten – i.e. diensten – plaats te vinden op grond van het oorsprongsbeginsel?*

In par. [Error! Reference source not found.4.1](#) en [Error! Reference source not found.4.2](#) worden de twee alternatieve benaderingen getoetst aan het toetsingskader van deze studie. Deze toetsingscriteria staan beschreven in de inleiding. In par. [Error! Reference source not found.4.3](#) worden aanbevelingen gedaan voor verbetering van de robuustheid van de bronstaatheffing voor diensten. In par. [Error! Reference source not found.4.4](#) wordt de bepaling inclusief aanbevelingen (hierna ‘alternatief (iii)’) tegen het licht van het toetsingskader gehouden teneinde een antwoord te geven op de onderhavige deelvraag.

---

<sup>216</sup> E/2014/45-E/C.18/2014/6 2014, p. 20.

<sup>217</sup> Zie par. 24 t/m 27 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>218</sup> Zie par. 24 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>219</sup> Zie par. 26 en 27 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>220</sup> E.C.C.M. Kemmeren 2001.

#### 4.1 Alternatieve benadering (i)

De eerste alternatieve benadering staat in feite een smalle benadering van artikel 12A voor, i.e. een uitbreiding van artikel 12 met “*vergoedingen voor inbegrepen diensten*”. Hierbij moet de dienst direct gerelateerd zijn aan de royalty als bedoeld in artikel 12, hetwelk de rechtvaardiging voor belastingheffing over de dienst vormt.<sup>221</sup> Dit kan in beginsel iedere type dienst zijn. In dit opzicht is alternatief (i) breder dan artikel 12A. Deze benadering is relevant omdat het in de praktijk in enkele gevallen reeds gehanteerd wordt<sup>222</sup>, en tijdens de totstandkoming van artikel 12A externe waarnemers – lees: fiscale wetenschappers – de voorkeur gaven aan deze behandeling<sup>223</sup>.

Voor een nadere uitwerking van dit alternatief wordt in par. 24 van het commentaar op artikel 12A VN-MV verwezen naar par. 25 en 26 van het commentaar op artikel 12 VN-MV.<sup>224</sup> Ongelukkigerwijs zijn deze paragrafen niet op deze plek opgenomen. De uitwerking staat voorts niet ergens anders waardoor het commentaar geen nadere uitleg verschaft. Alhoewel dit ongetwijfeld niet de bedoeling geweest zal zijn, is dit mijns inziens onzorgvuldig. Desalniettemin is in de nodige verdragen een royaltybepaling in deze vorm opgenomen, wat voldoende houvast biedt om alternatief (i) te toetsen aan het in deze studie opgestelde toetsingskader.

Het is de vraag of deze benadering daadwerkelijk iets toevoegt aan de huidige definitie c.q. behandeling van royalties in zowel het OESO-MV als het VN-MV. Neem bijvoorbeeld de gemixte contracten, waar naast de levering van het product waar de royalty voor betaald wordt een dienst geleverd wordt. In dergelijke gevallen is het niet aanstonds duidelijk welk deel van de vergoeding betrekking heeft op de royalty en welk deel van de vergoeding ziet op de dienst.<sup>225</sup> Volgens het commentaar moeten deze gemixte contracten gesplitst worden, waarna aan iedere activiteit een bedrag moet worden toegekend. Veel van deze afsplitsingen

---

<sup>221</sup> Zie par. 24 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>222</sup> Zie S. Boon Law 2010.

<sup>223</sup> Brief verzonden door Christian Kaeser, voorzitter van de commissie inzake belastingen van de internationale kamer van koophandel, aan Michael Lennard over de toekomst van belastingen op technische diensten. Te lezen op: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/10STM\\_LetterICC\\_perspectivesTTS.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/10STM_LetterICC_perspectivesTTS.pdf), p. 4 t/m 5.

<sup>224</sup> Zie par. 24 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>225</sup> Zie par. 3.3 voor nadere uitwerking, alsmede de aangedragen oplossing door Falcao en Michel in par. 3.4.3.

zijn echter van ondersteunende aard. Zowel het OESO-MV als het VN-MV schrijven in dat geval voor dat de verdragsbehandeling die van toepassing is op het hoofddoel van het contract, toepasbaar is op de gehele vergoeding.<sup>226</sup> D.w.z. dat wanneer technische diensten bijkomstig zijn aan de levering van royalties, deze onder artikel 12 geschaard worden.

De alternatieve benadering voor uitbreiding van artikel 12 schaart diensten die direct gerelateerd zijn aan een royalty onder artikel 12. Dit is in feite hoe dergelijke diensten reeds behandeld worden onder de modelverdragen. Deze benadering lijkt daardoor geen toevoeging aan de huidige behandeling van artikel 12 c.q. de behandeling van diensten. Het is mij dan ook niet aanstonds helder hoe deze benadering een alternatief vormt voor de huidige behandeling van (technische) diensten onder het VN-MV. Deze benadering lijkt mij dan ook meer een verduidelijking van het begrip royalties, dan dat het daadwerkelijk de heffingsbevoegdheid uitbreidt.

#### 4.1.1 Beoordeling alternatief (i)

##### *Doeltreffendheid*

Doordat de feitelijke situatie onder alternatief (i) niet verandert, worden de doelen van artikel 12A logischerwijs niet gehaald. Zo blijven vergoedingen van technische diensten aftrekbaar in de bronstaat, terwijl deze in de woonstaat in de heffing worden betrokken. Hierdoor blijft er sprake van grondslaguitholling. Voorts verbetert de competitiviteit van de bronstaat niet. Buitenlandse ondernemingen die gezeteld zijn in jurisdicties met een lager belastingtarief, kunnen nog steeds voordelig uit zijn indien zij niet beschikken over een VI in de bronstaat.

##### *Doelmatigheid*

Doordat alternatief (i) voor de behandeling van technische diensten in feite niet nieuw is, is deze mijns inziens niet doelmatig. De uitkomst blijft in beginsel namelijk hetzelfde, maar de implementatie van aanpassingen in modelverdragen en verdragen brengt wel lasten met zich mee. Het feit dat een verdragstekst in beginsel meer zekerheid verschaft dan een

---

<sup>226</sup> Par. 11.6 van het commentaar op artikel 12 OESO-MV; par. 11.6 van het commentaar op artikel 12 VN-MV.

commentaar, doet hier mijns inziens niets aan af. Bovendien verandert de definitie van toepasselijke diensten: “*services of an ancillary and largely unimportant character*”<sup>227</sup> uit het commentaar op artikel 12 wordt “*included services*”<sup>228</sup>. Hier wordt naar mijn idee hetzelfde mee bedoeld, maar kan bij de belastingplichtige wel degelijk onzekerheid veroorzaken.

#### *Uitvoerbaarheid en handhaarbaarheid*

De verdeling van heffingsbevoegdheid onder deze benadering is naar verwachting hetzelfde als onder de huidige systematiek. Derhalve zal dit mijns inziens weinig problemen veroorzaken bij de uitvoering c.q. handhaving van het artikel. Sterker nog, voor zover het commentaar onduidelijk was, biedt alternatief (i) duidelijk en zekerheid over de behandeling van diensten die gerelateerd zijn aan royalties. De duidelijkheid blijft echter wel hiertoe beperkt. Voor overige diensten blijft de behandeling namelijk onzeker, en de uitvoering problematisch.

#### *Europeesrechtelijke houdbaarheid*

Technische diensten onder artikel 12A vallen niet onder de reikwijdte van de IRR.<sup>229</sup> De vraag is of dit verandert nu diensten voor verdragsdoeleinden de facto aangemerkt worden als een royalty. De IRR hanteert in principe een uitputtende definitie van royalties; betalingen die niet zijn opgenomen in de definitie vallen niet onder de reikwijdte van de IRR.<sup>230</sup> Het verlenen van diensten staat niet in deze opsomming waardoor dit in beginsel buiten de richtlijn valt. De IRR probeert aan te sluiten bij de definities gehanteerd in belastingverdragen tussen EU lidstaten; deze twee voorzien immers beide in een vrijstelling van belasting in de bronstaat en dekken op deze wijze alle betalingen die kwalificeren als een royaltybetaling.<sup>231</sup> Zoals artikel 12 momenteel gehandhaafd wordt, worden diensten die van ondersteunde aard zijn voor verdragsdoeleinden reeds behandeld als een royalty.<sup>232</sup> Doordat de IRR de

---

<sup>227</sup> Par. 11.6 van het commentaar op artikel 12 OESO-MV; par. 11.6 van het commentaar op artikel 12 VN-MV.

<sup>228</sup> Zie par. 24 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>229</sup> Zie par. **Error! Reference source not found.**~~3.4.4~~

<sup>230</sup> Artikel 2, onderdeel b, idem.

<sup>231</sup> Zie A.M. Jiménez 2019, par. 5.1.9.

<sup>232</sup> Zie par. 11.6 van het commentaar op artikel 12 OESO-MV; zie par. 11.6 van het commentaar op artikel 12 VN-MV.

royaltyterm uit de verdragen wil volgen, is het zeer waarschijnlijk dat gemixte contracten waar diensten van ondersteunende aard zijn, eveneens onder de IRR vallen.

De royaltybepaling in verdragen tussen EU-lidstaten zal over het algemeen aansluiten bij die van het OESO-MV. Voor een implementatie van alternatief (i) zal de verdeling van heffingsbevoegdheid van artikel 12 derhalve eerst gewijzigd moeten worden. Na de wijziging, kan de “*included services*” clause worden toegevoegd waardoor de heffingsbevoegdheid de facto verdeeld wordt over de verdragslanden. Echter, door de IRR kan deze verdeling ongedaan gemaakt worden. De IRR staat namelijk boven het verdrag en voorziet in een vrijstelling van de heffing over royalties in de bronstaat in bepaalde situaties. Het implementeren van alternatief (i) in EU-situaties is naar mijn idee omslachtig, mede doordat het in een ongewenste uitkomst kan resulteren: de technische diensten blijven onbelast in de bronstaat.

#### *Internationaalrechtelijke houdbaarheid*

Aangezien de uitwerking van alternatief (i) overeenkomst met de huidige behandeling van diensten ondersteunend aan royalties, is deze benadering internationaalrechtelijk houdbaar.

#### 4.1.2 Tussenconclusie

Alternatief (i) is in deze paragraaf beoordeeld. De uitwerking van deze benadering is de facto hetzelfde als reeds gebruikelijk is voor diensten die verband houden met de betaling van een royalty. Logischerwijs worden hiermee de doelstellingen van artikel 12A niet gehaald, en doet het af aan de effectiviteit. In EU-situaties is deze bepaling bovendien erg omslachtig doordat zij de heffingsbevoegdheid over royalties mogelijk niet verdeelt over de verdragslanden. Doordat de werking in beginsel reeds bekend is bij de belastingdienst c.q. de belastingplichtige, vormt de uitvoering vermoedelijk weinig problemen. Eenzelfde redenering gaat op voor de internationaalrechtelijke houdbaarheid van de bepaling.

Schematisch kan het voorgaande als volgt worden samengevat:



**Tabel 2:**

| <i>Toetsingscriterium</i>              | <i>Alternatief (i)</i> |
|----------------------------------------|------------------------|
| Doeltreffendheid                       | - -                    |
| Doelmatigheid                          | - -                    |
| Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid    | +                      |
| Europeesrechtelijke houdbaarheid       | - -                    |
| Internationaalrechtelijke houdbaarheid | + +                    |

#### 4.2 Alternatieve benadering (ii)

De tweede benadering schrijft in tegenstelling tot alternatief (i) eveneens de invoering van een nieuwe bepaling voor, zijnde artikel 12A. Echter ziet deze vervolgens niet enkel op technische diensten, maar in beginsel op iedere dienst. Hierdoor wordt de discussie over het onderscheid tussen technische diensten en andere type diensten naar de achtergrond verschoven. Alternatief (ii) biedt hiermee een alternatief voor landen die de reikwijdte van artikel 12A te beperkt vinden. Voor de beperkte reikwijdte van alternatief (i) lijkt bovendien niet direct een rechtvaardiging te bestaan, i.e. het limiteren van de heffing op technische diensten tot diensten direct gerelateerd aan royalties.<sup>233</sup> Gelukkig wordt de uitwerking van alternatief (ii) wel uitgebreid behandeld: de vervangende leden staan, inclusief een toelichting, opgesomd in het commentaar.<sup>234</sup>

Deze benadering vereist een sterkere nexus met de bronstaat dan de modelbepaling (artikel 12A VN-MV) omdat enkel diensten onder alternatief (ii) vallen die uitgevoerd worden in de bronstaat, dan wel uitgevoerd worden buiten de bronstaat door een persoon die nauw verwant is aan de betaler van de vergoeding (hierna ‘het gelieerdheidsvereiste’).<sup>235</sup> Onder nauw verwant is voor deze bepaling sprake in geval een onderneming direct of indirect meer dan 50 procent van de winstdelen van de andere onderneming in handen heeft.<sup>236</sup> Vervolgens kan de bronstaat een bedrag aan bronbelasting inhouden over het bruto bedrag van de

---

<sup>233</sup> Zie par. 24 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>234</sup> Zie par. 26 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>235</sup> Zie par. 27 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>236</sup> Zie par. 26 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

vergoeding. De verdeling van heffingsbevoegdheid is derhalve gelijk aan artikel 12A VN-MV; deze wordt verdeeld over de verdragsluitende staten.

Alternatief (ii) kan soelaas bieden voor staten die van mening zijn dat artikel 12A te ver gaat door belasting te heffen over transacties tussen derden. Een transactie tussen derden is in beginsel immers zakelijk. De grondslaguitholling als gevolg van de aftrekbaarheid van de betaling in de bronstaat zou daardoor niet schadelijk zijn, of kwalificeren als zijnde het verschuiven van winst.<sup>237</sup> Bovendien wordt het risico op grondslaguitholling het grootst geacht bij transacties tussen gelieerde partijen.<sup>238</sup>

#### 4.2.1 Beoordeling alternatief (ii)

##### *Doeltreffendheid*

Alternatief (ii) lijkt met haar afbakening voor diensten uitgevoerd buiten de bronstaat tot gelieerde partijen beter te voldoen aan het criterium van grondslaguitholling in de zin van BEPS; transacties tussen derden hebben door hun zakelijke karakter in beginsel immers geen grondslaguitholling tot gevolg. Dit vormt in wezen het belangrijkste argument in de keuze voor dit alternatief. Dit is terug te zien in de verwezenlijking van de ander doelstellingen van de invoering van het artikel voor technische dienstverlening. Deze worden in de regel in mindere mate verwezenlijkt dan bij de modelbepaling het geval was. Op zich is dit niet vreemd aangezien alternatief (ii) naar zijn aard vele malen breder is dan artikel 12A VN-MV; het introduceert in feite een nieuwe manier van belasten van een grote actieve inkomstengroep.

Ten eerste verhoogt alternatief (ii) in mijn ogen niet per definitie de competitiviteit van ondernemingen die gezeteld zijn in de bronstaat. Buitenlandse ondernemingen die hun dienst buiten de bronstaat leveren aan ongelieerde partijen vallen nu namelijk buiten de heffing in de bronstaat. Bij een zetel in een laagbelastende jurisdictie (ofwel een jurisdictie met een lagere netto belasting dan de bronstaat) kan een dergelijke onderneming een voordeel behalen; binnenlandse ondernemingen concurreren in dat geval nog steeds op ongelijke voet met buitenlandse investeerders. Hierbij dient opgemerkt te worden dat deze doelstelling in

---

<sup>237</sup> Zie par. 18 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>238</sup> Zie par. 27 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

een hogere mate verwezenlijkt wordt met betrekking tot diensten geleverd aan gelieerde partijen.

Ten tweede zet alternatief (ii) mijns inziens een stap in de goede richting betreffende zekerheid inzake de behandeling van diensten. De aanpassing van “*technical services*” in “*services*” in alternatief (ii) voorkomt discussies over de reikwijdte van het eerstgenoemde. Deze onzekerheid blijft echter bestaan wanneer de dienst door een ongelieerde partij wordt geleverd.<sup>239</sup>

Ten slotte is de doelstelling om goederen en diensten gelijk te behandelen gebaseerd op veranderende wereld in de digitaliserende economie; deze vervaagt immers de scheidingslijn tussen de uitwisseling van goederen c.q. de uitwisseling van diensten. Onder artikel 12A leken goederen en diensten ongelijk behandeld te worden<sup>240</sup>, hetgeen versterkt wordt onder alternatief (ii) doordat diensten geleverd via het internet niet enkel en alleen, dan wel hoofdzakelijk, aan gelieerde partijen geleverd worden.

Alternatief (ii) betreft alle diensten in de heffing, waarmee het een grotere reikwijdte dan de modelbepaling bewerkstelligt. Door deze wezenlijke verandering is het de vraag in welke mate de doelstellingen van artikel 12A van belang zijn voor alternatief (ii). In mijn ogen is met de achterliggende gedachte laatstgenoemde doelstelling relevant voor deze benadering; de digitale economie. Een maatregel die hier op juiste wijze op in speelt is namelijk robuust en toekomstbestendig. Daarnaast is het relevant dat deze bepaling dubbele belasting voorkomt. Dat lijkt onder alternatief (ii) niet zonder meer het geval te zijn.<sup>241</sup>

Dienstverlening vindt voor een substantieel deel online plaats, hetgeen in het licht van recente ontwikkelingen waarschijnlijk enkel zal toenemen. Wegens de COVID-19 pandemie is er (tijdelijk) een stop gekomen op het reizen tussen landen, en zijn bedrijven over de hele wereld genoodzaakt (geweest) om werknemers thuis te laten werken. Diverse ondernemingen waren genoodzaakt hun activiteiten te beëindigen, dan wel hun werkzaamheden aan te passen c.q. te verplaatsen naar andere locaties. Relevant voor deze studie is de verandering van fysiek

---

<sup>239</sup> Zie paragraaf 3.4.3.

<sup>240</sup> Zie par. 22 van het commentaar op artikel 12A VN-MV; zie voorbeeld in par. 3.4.1.

<sup>241</sup> Zie analyse onder ‘doelmatigheid’ van de onderhavige paragraaf.

contact naar elektronische afspraken waardoor werkzaamheden in het woonland worden uitgevoerd i.p.v. de woonstaat.<sup>242243</sup>

### *Doelmatigheid*

Het verschuiven van activiteiten als gevolg van de wereldwijde COVID-19 pandemie kan significante (negatieve) gevolgen hebben voor de VI. Ten gevolge kan het voorkomen dat iemand niet langer naar een ander land (zijnde het bronland) gaat, maar in plaats daarvan de werkzaamheden vanuit zijn woonstaat uitvoert. De VI kent een tijdsvereiste bij de “*construction site and installation project*”<sup>244</sup>, en de diensten VI<sup>245</sup>. Mogelijkerwijs wordt nu voor minder dan 183 dagen werkzaamheden in de bronstaat uitgevoerd, wanneer dit voorheen wel het geval was. Door deze “alles of niets” benadering, komt de bronstaat in deze situatie geen heffingsrecht meer toe. De woonstaat betreft de gehele winst in de heffing.

De ‘normale’ VI kent een soortgelijk vereiste; je voldoet aan de vereisten van de VI in het bronland en betaalt aldaar belasting, of je beschikt niet over een VI in het bronland en bent geheel belastingplichtig in het woonland. De OESO lijkt de mening toegedaan dat de digitale economie, met in het bijzonder “*e-commerce*”, het principe dat bedrijven daar belast moeten worden waar ze hun activiteiten uitvoeren niet ondermijnt. Bedrijven gebruiken immers nog steeds arbeid en kapitaal, zij het dat zowel de input als de output van de werkzaamheden verschilt ten opzichte van de traditionele economie. Voor de OESO vormt de digitale economie in beginsel dan ook geen rechtvaardiging voor verandering van de nexus vereisten.<sup>246</sup>

Deze benadering strookt in mijn optiek daarentegen niet langer met de realiteit. Immers, de onderneming verricht in principe dezelfde activiteiten (en zal daar vermoedelijk dezelfde vergoeding voor ontvangen). Echter, doordat dit nu vanuit het woonland gebeurt en niet

---

<sup>242</sup> Voor andere fiscale problematiek ten gevolge van de Covid-19 pandemie, de afname in grensoverschrijdend reizen en thuiswerken, zie J. Schwarz 2020; S. Padhi 2020.

<sup>243</sup> Zie volgende tussenkop, ‘doelmatigheid’, voor nadere uitwerking.

<sup>244</sup> Artikel 5 lid 3 OESO-MV en VN-MV. Dit type werkzaamheid valt buiten de reikwijdte van deze studie, en blijft in het vervolg derhalve buiten beschouwing.

<sup>245</sup> Artikel 5 lid 3 onderdeel b VN-MV. Zie 3.3.3 voor een nadere toelichting.

<sup>246</sup> OESO 2005, Part II par. 50.

vanuit het bronland – zoals daarvoor gebruikelijk – is de bronstaat niet langer heffingsbevoegd.

Het verdient bovendien vermelding dat niet alle lidstaten het met de opvatting van de OESO eens zijn. Een aantal stelt namelijk dat slechts het volgen van de plaats van de uitgevoerde functies niet strookt met de realiteit; een deel van de functies wordt volgens hen uitgevoerd in het land waar de afnemer is gevestigd c.q. woonachtig is.<sup>247</sup> De inefficiëntie die deze starre VI vereisten met zich brengt is mijns inziens onwenselijk. Alternatief (ii) is in dat opzicht doelmatiger doordat het geen drempelvereiste hanteert<sup>248</sup>; de bronstaat komt ook heffingsbevoegd toe in de vernieuwde situatie. Het feit dat alternatief (ii) enkel ziet op gelieerde partijen wanneer de dienst buiten de bronstaat wordt geleverd doet wel af aan de doelmatige werking van deze benadering.

Echter kan alternatief (ii) leiden tot buitensporige- c.q. dubbele belastingheffing doordat het gebruik van een bruto belasting, hetwelk leidt tot economische verstoringen.<sup>249</sup> Onder alternatief (ii) is deze nadelige uitwerking mogelijk groter dan onder de modelbepaling; in beginsel valt namelijk iedere dienst onder deze bepaling. Anderzijds wordt de reikwijdte beperkt door het gelieerdheidsvereiste. Hoe de reikwijdte per saldo verschilt van de modelbepaling is derhalve niet zonder meer te bepalen. De hoofdfunctie van een verdrag blijft het voorkomen van dubbele belasting, en niet het veroorzaken ervan. Het lijkt mij dan ook niet meer dan redelijk dan dat dit van een nieuwe bepaling te verwachten.

Wel kan beargumenteerd worden dat het negatieve effect van de bruto belasting, in absolute termen, groter wordt doordat een verschuiving van de activiteiten van een onderneming, e.g. repatriëring van werknemers naar de woonstaat. Diensten krijgen daardoor vaker te maken met een bruto belasting. Deze ontwikkelingen maken het in mijn ogen extra relevant om het negatieve effect van de bruto belasting te voorkomen, dan wel in te perken.

---

<sup>247</sup> Zie OESO 2005, Part II, par. 51; OESO 2004, par. 59.

<sup>248</sup> Zie voor een nadere analyse van het drempelvereiste zie par. [Error! Reference source not found.4.2.3](#)

<sup>249</sup> Zie par. 3.4.2 voor de uiteenzetting tussen een belasting op bruto c.q. netto basis.

### *Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid*

Een drempelvoorwaarde vormt primair een rechtvaardigingsgrond om een niet ingezetene in de heffing te mogen betrekken. Daarnaast probeert het niet ingezetenen te onthouden van belastende nalevingsvereisten, tenzij deze een substantieel onderdeel vormen van de economische situatie in een land.<sup>250</sup> Bij de invoering van artikel 12A werd voornamelijk het tegengaan van grondslaguitholling gezien als rechtvaardiging voor het weglaten van een drempel. Dit is met name te danken aan het feit dat diensten heden ten dage geleverd kunnen worden door niet ingezetenen met weinig aanwezigheid, of zelfs zonder aanwezigheid.<sup>251</sup>

Het voordeel van het loslaten van een drempel is dat het ingewikkelde discussies tussen de belastingdienst c.q. belastingplichtige over de aanwezigheid van een VI voorkomt. Dientengevolge blijft de winsttoerekeningproblematiek voor de VI achterwege.<sup>252</sup> Dit snijdt tegelijkertijd ook sterk in de hoeveelheid bijkomende (administratieve) verplichtingen van een onderneming die activiteiten in een andere mogendheid dan zijn woonstaat exploiteert.<sup>253</sup>

Voorts kan de bronstaatbelasting zelfvoorzienend zijn wanneer de aftrekbaarheid van betalingen aan niet ingezetenen conditioneel is aan de effectieve inhouding. Indien de bronstaat de heffingsbevoegdheid kan effectueren onder nationale wetgeving, wordt de aftrekbare betaling per saldo ongedaan gemaakt. In dit geval versimpelt de afwezigheid van een drempel het proces voor zowel de belastingdienst als de belastingplichtige. Een eenvoudig en overzichtelijk belastingsysteem is voor ieder land relevant, maar speelt vanzelfsprekend een prominentere rol bij ontwikkelingslanden.<sup>254</sup>

De afwezigheid van drempelvoorwaarden verkleint tot slot de kans op misbruik. Een drempel is in principe vatbaar voor misbruik.<sup>255</sup> Ter verduidelijking, aan de drempelvoorwaarden van de VI is een van de actiepunten van BEPS besteed.<sup>256</sup> De afwezigheid hiervan verkleint

---

<sup>250</sup> M.T. Malan 2019, par. 3.1.2.

<sup>251</sup> Zie par. 33 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>252</sup> Zie par. 134 van het commentaar op artikel 5 OESO-MV.

<sup>253</sup> Zie par. 142 van het commentaar op artikel 5 OESO-MV.

<sup>254</sup> Zie par. 10 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

<sup>255</sup> De tijdsdrempel van de VI is vatbaar voor misbruik, aldus de VN en de OESO. Zie par. 11 van het commentaar op artikel 5 VN-MV; zie par. 18 en 42.45 van het commentaar op artikel 5 OESO-MV.

<sup>256</sup> BEPS Action 7: Permanent establishment status. Deze is geheel gewijd aan de kunstmatige ontwijing van de VI status.

derhalve de kans op misbruik, alsmede de noodzaak voor belastingdiensten om gevallen van misbruik aan te pakken.

Deze bronstaatbelasting zorgt er anderzijds voor dat iedere belastingplichtige die een vergoeding voor een dienst betaalt aan een niet ingezetene dienstverlener, kwalificeert als inhoudingsplichtige. Door de non-existentie van een drempelvoorwaarde is dit het geval over iedere betaling, ongeacht diens magnitude. Dit kan een grote last voor de belastingplichtige vormen, zeker in geval deze een relatief kleine onderneming drijft. Dergelijke bedrijven beschikken in de regel over minder gespecialiseerde kennis omtrent belastingzaken.

Nu is het zo dat ook in de dividend- en interestbepaling een drempel ontbreekt. Deze bepalingen raakt kleine ondernemingen echter slechts in beperkte mate doordat dividend betalende bedrijven en financiële instellingen over het algemeen grotere instituties zijn. Deze beschikken in de regel dan ook over voldoende administratieve middelen en capaciteiten om deze lasten te dragen.<sup>257</sup> De afwezigheid van de drempel in alternatief (ii) kan daardoor zwaar drukken op een belastingplichtige.

De afsplitsing naar B2B transacties is in dit opzicht positief; de zware last drukt nu enkel op ondernemingen en niet op consumenten. Dit vergemakkelijkt de toepassing van alternatief (ii), en voorkomt zodoende verspilling van tijd en middelen bij zowel de belastingplichtige als de belastingdienst. Daarnaast hollen B2C transacties de grondslag in beginsel niet uit.

Als laatste vergemakkelijkt de verandering van “*technical services*” in “*services*” de uitvoering in geval de vergoeding voor een dienst niet effectief verbonden is met een VI in de bronstaat. Het gebruik van deze benadering voorkomt dan ook de nodige rompslomp, i.e. discussies, dan wel rechtszaken, over de vraag of een dienst al dan niet kwalificeert als technische dienst.

#### *Europeesrechtelijke houdbaarheid*

Bij een wijdverbreid gebruik van alternatief (ii) kan het voorkomen dat deze van toepassing is op EU-situaties. In dergelijke situaties is het EU-recht van toepassing, waardoor het van belang is om dit in acht te nemen. Net als artikel 12A VN-MV, lijkt alternatief (ii) niet onder de reikwijdte van de IRR te vallen. In de uitputtende definitie van royalties in de IRR

---

<sup>257</sup> M.T. Malan 2019, par. 3.1.2.

vallen namelijk geen diensten.<sup>258</sup> Daarnaast lijkt alternatief (ii) niet-ingezetene belastingbetalers niet discriminerend te behandelen; ingezetene dienstverleners worden in beginsel niet gunstiger behandeld dan niet-ingezetene dienstverleners. Deze benadering maakt wel een onderscheid tussen gelieerde en ongelieerde niet-ingezetene dienstverleners. Dit vormt echter geen onaanvaardbare vorm van discriminatie onder het EU-recht. Echter, de belasting op bruto basis voor de niet-ingezetene mag geen grotere last veroorzaken dan de belasting op netto basis die een ingezetene verschuldigd is.

#### *Internationaalrechtelijke houdbaarheid*

Alternatief (ii) sluit beter aan bij de plaats waar economische toegevoegde waarde gecreëerd wordt dan artikel 12A VN-MV omdat het bronland geen diensten kan belasten die uitgevoerd worden door ongelieerde partijen in andere staten. Aan de andere kant zwakt deze methode de economische band tussen het inkomen en bronstaat af, i.e. niet iedere aftrekbare betaling in de bronstaat kan aldaar in de heffing betrokken worden. Ten opzichte van de modelbepaling zorgt het gelieerdheidsvereiste van alternatief (ii) derhalve voor een minder goede aansluiting bij dit principe van belastingheffing.

Alternatief (ii) maakt daarnaast inbreuk op het principe van KIN. De facto wordt namelijk onderscheid gemaakt tussen een ingezetene c.q. een niet-ingezetene dienstverlener wanneer deze een dienst levert aan een ingezetene afnemer. Uiteraard geldt dit wederom slechts voor niet-ingezetene dienstverleners die een dienst leveren aan een ongelieerde ingezetene afnemer. De ongelieerde ingezetene afnemer valt immers niet onder de reikwijdte van alternatief (ii). Dit schaadt derhalve de neutraliteit van de onderhavige benadering. Deze was onder de modelbepaling al enigszins in het geding, namelijk met de ongelijke behandeling van diensten en goederen, alsmede de uitsluiting van B2C diensten<sup>259</sup>.

Voor implementatie in bilaterale verdragen is het van belang dat dit eenvoudig is. In het commentaar op het VN-MV staan de te maken aanpassingen, inclusief nieuwe leden, van alternatief (ii) duidelijk uitgewerkt. Echter, zal dit niet altijd afdoende zijn. Een artikel in het

---

<sup>258</sup> Artikel 2, onderdeel b, IRR. Voor een nadere beschouwing van de IRR, zie par. 3.4.4

<sup>259</sup> Deze uitsluiting kan echter gerechtvaardigd worden doordat dit bij de uitvoering te grote lasten met zich mee zou brengen en deze transacties in feite geen grondslaguithollend karakter hebben. Zie par. **Error! Reference source not found.4.2.3.**



model heeft mijn voorkeur omdat deze meer houvast biedt. Een van de landen die alternatief (ii) sinds haar invoering in het VN-MV heeft geïmplementeerd, is Ghana.<sup>260</sup> Ghana heeft in deze verdragen de term “*technisch*” weggelaten waardoor er draagvlak voor alternatief (ii) lijkt te zijn. Echter zijn “*services*” in het commentaar op de desbetreffende artikelen gedefinieerd als “*services of a managerial, technical or consultancy nature*”. De facto is dit derhalve hetzelfde als het gebruik van de term “*technische diensten*” in de verdragstekst.

#### 4.2.2 Tussenconclusie

In bovenstaande paragraaf is alternatief (ii) tegen het licht gehouden van het in deze studie opgestelde toetsingskader. Alternatief (ii) beschrijft in feite het principe om met betrekking tot alle diensten de heffingsbevoegdheid te verdelen over de landen, i.e. het gebruik van zowel een bron- als woonstaatsbeginsel. Dit is vernieuwend omdat niet eerder ter zake van een actief inkomensbestandsdeel deze methodiek is voorgesteld. Alternatief (ii) kent echter één manco: het betreft enkel diensten in de heffing die in de bronstaat worden geleverd en diensten die buiten de bronstaat worden geleverd door een gelieerde partij. Dit heeft een aantal gevolgen:

##### *Negatieve consequenties*

- Het voldoet niet aan de doelstellingen van artikel 12A. Tegelijkertijd zijn deze doelstellingen mogelijk niet langer van toepassing omdat alternatief (ii) breder is.
- De effectiviteit van de non-existentie van een drempelbepaling wordt beperkt.
- Het verzwakt de economische band tussen het inkomen en de bronstaat, en maakt inbreuk op KIN.

##### *Positieve consequentie*

- De kans op buitensporige- c.q. dubbele belasting als gevolg van de bruto belasting neemt af.

Schematisch kan het voorgaande als volgt worden samengevat:

**Tabel 3:**

| <i>Toetsingscriterium</i> | <i>Alternatief(ii)</i> |
|---------------------------|------------------------|
|---------------------------|------------------------|

<sup>260</sup> Zie bijvoorbeeld: Verdrag tussen Ghana en Singapore uit 2017; Verdrag tussen Ghana en Zwitserland uit 2008.

|                                        |     |
|----------------------------------------|-----|
| Doeltreffendheid                       | -   |
| Doelmatigheid                          | - - |
| Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid    | + + |
| Europeesrechtelijke houdbaarheid       | +   |
| Internationaalrechtelijke houdbaarheid | - - |

### 4.3 Aanbevelingen

In de vorige paragraaf is alternatief (ii) getoetst aan het toetsingskader van deze studie. Deze benadering introduceert in feite een nieuwe manier van het belasten van een actief inkomstenbestandsdeel – zijnde diensten – voor, i.e. met behulp van het oorsprongsbeginsel. Uit de analyse volgt dat het gelieerdheidsvereiste een heikel punt in de toepassing van alternatief (ii) vormt. In deze paragraaf wordt allereerst het gevolg onderzocht van het elimineren van het gelieerdheidsvereiste uit alternatief (ii) aan de hand van de impact op de consequenties beschreven in par. 4.2.2. Op basis hiervan worden aanbevelingen gedaan ter bevordering van de robuustheid van de bepaling. In de volgende paragraaf wordt alternatief (iii) vervolgens tegen het toetsingskader van deze studie aangehouden, teneinde een antwoord te formuleren op de vraag die in het onderhavige hoofdstuk centraal staat.

#### 4.3.1 Negatieve consequenties

##### 1. Het voldoet niet aan de doelstellingen van artikel 12A.

Waar het gelieerdheidsvereiste enerzijds het grondslaguithollend karakter verhoogt, worden de andere doelen van artikel 12A als gevolg van dit criterium in mindere mate verwezenlijkt. Het elimineren van het gelieerdheidsvereiste heeft het tegenoverstelde effect; waar het eveneens zakelijke transacties onder de reikwijdte schaart, worden de andere doelstellingen in een hogere mate verwezenlijkt. In mijn optiek weegt het belasten van deze zakelijke transacties minder zwaar.

Zakelijke transacties veroorzaken wel degelijk grondslaguitholling in de bronstaat, alleen wordt deze niet altijd als schadelijk beschouwd.<sup>261</sup> Artikel 12A VN-MV c.q. alternatief (ii) tracht

---

<sup>261</sup> Zie par. 18 van het commentaar op artikel 12A VN-MV.

echter niet grondslaguitholling zoals in de regel bedoeld wordt met BEPS te voorkomen. Grondslaguitholling betekent in dezen de vermindering van de totale belastinggrondslag van de bronstaat.<sup>262</sup> Met de eliminatie van het gelieerdheidsvereiste wordt dit beter bereikt. Bovendien blijft het artikel even effectief in haar strijd tegen BEPS.

Doordat in beginsel iedere dienst onder alternatief (ii) valt, verandert het artikel wezenlijk; de doelstellingen van artikel 12A verliezen daardoor in aanzien – maar verliezen hun relevantie uiteraard niet geheel. Naast het verwezenlijken van deze doelen is het in mijn ogen relevant dat de bepaling ook een invloed heeft op de belastingheffing in de digitale economie en dubbele belasting voorkomt, hetgeen het artikel robuust c.q. toekomstbestendig kan maken. Ook hier lijkt mij sprake van te zijn doordat zowel digitale als fysieke diensten onder de reikwijdte vallen. Onder punt 4 van onderhavige paragraaf wordt het voorkomen van dubbele belasting besproken.

## 2. De effectiviteit van de non-existentie van een drempelbepaling wordt beperkt.

Doordat alternatief (ii) geen drempelvereiste hanteert is deze eerder van toepassing dan winstallocatieregels van de VI. Een verplaatsing van de activiteiten van de bronstaat naar de woonstaat leidt in de regel tot een lagere winstallocatie aan de VI c.q. het einde van het bestaan van de VI. Recente ontwikkelingen en de digitaliserende economie stimuleren deze beweging waardoor de eliminatie van het gelieerdheidsvereiste in alternatief (ii) de doelmatigheid ten goede komt. De reikwijdte wordt uitgebreid, waardoor de bronstaat haar heffingsbevoegdheid deels behoudt.

Daarnaast bestaan met artikel 5 en artikel 14 reeds twee artikelen met drempelbepalingen. Een nieuw artikel dat geen lagere drempelbepaling hanteert zal weinig relevantie hebben, en in feite een dode letter in het verdrag vormen. Bovendien is het van belang om op te merken dat eerdere voorstellen ter zake van belastingheffing in de digitale economie van zowel de OESO als de VN een gelijke behandeling van digitale c.q. non-digitale diensten voorstond.<sup>263</sup>

---

<sup>262</sup> Báez Moreno 2015, p. 268 en 269.

<sup>263</sup> Zie OESO 2014, p. 146; zie E/C.18/2014/CRP.9.

3. Het verzwakt de economische band tussen het inkomen en de bronstaat, en maakt inbreuk op KIN.

De belasting gebaseerd op het oorsprongsbeginsel uit alternatief (ii) betreft na eliminatie van het gelieerdheidsvereiste het inkomen niet per definitie in de staat in de heffing waar de arbeid en het kapitaal aangewend worden. Desondanks verstevigt het de economische band tussen de plaats waar de betaling voor de technische dienst afgetrokken kan worden en het daartoe behorende inkomen. Een sterke economische band is mijn ogen voldoende om een heffing te kunnen rechtvaardigen. Deze band lijkt na eliminatie van het gelieerdheidsvereiste sterk genoeg. Daarnaast wordt voldaan aan het principe van KIN: de dienst wordt in beginsel met hetzelfde tarief belast, ongeacht of deze door een ingezetene dienstverlener of een niet-ingezetene dienstverlener geleverd wordt.

#### 4.3.2 Positieve consequentie

4. De kans op buitensporige- c.q. dubbele belasting als gevolg van de bruto belasting neemt af.

Het elimineren van het gelieerdheidsvereiste breidt het aantal honoraria dat onder de reikwijdte van alternatief (ii) valt uit, waardoor de mogelijkheid op buitensporige- c.q. dubbele belasting toeneemt. Zowel het OESO-MV als het VN-MV heeft als doel het tegengaan van dubbele belasting. Een nieuw artikel zal hier in mijn ogen dan ook aan moeten voldoen, of ten minste een geringe kans hebben op het veroorzaken van dubbele belasting.

De belasting veranderen naar een heffing op netto basis lijkt mij niet realistisch. Dit vereist veel werkzaamheden, en haalt naar mijn idee de kracht – lees eenvoud – uit de bepaling. Bovendien vormt het dan de facto een winstbepaling, welke in de regel drempelvoorwaarden bevat. Een drempelvoorwaarde probeert daarnaast de administratieve lasten van een onderneming te beperken door niet ingezetenen pas in de heffing te betrekken wanneer deze een substantieel deel van de economische situatie in een land vormen.<sup>264</sup> De bruto belasting ligt derhalve meer voor de hand. Er bestaat een aantal oplossingen om de negatieve consequenties in te dammen, te weten:

---

<sup>264</sup> M.T. Malan 2019, par. 3.1.2.

- *Het gebruik van een laag percentage.*

De VN geeft dit als advies voor de definiëring van het bronstaatpercentage over technische diensten.<sup>265</sup> In par. 3.4.2 zijn bij deze methode de nodige bezwaren gemaakt. In mijn ogen is dit dan ook niet een geschikte c.q. robuuste methode.

- *Het gebruik van een gelddrempel.*<sup>266</sup>

Volgens deze methode moet de vergoeding voor de dienst(en) boven een bepaald bedrag uitkomen op jaarbasis, voordat deze in de bronstaat in de heffing kan worden betrokken. Deze methode zorgt ervoor dat kleine bedrijven in de regel niet geraakt worden door de maatregel, hetgeen de uitvoerbaarheid ten goede komt.<sup>267</sup> Daarnaast zullen ondernemingen die onder de gelddrempel blijven in de regel grotere negatieve gevolgen ondervinden van een extra heffing. Bovendien kan een drempelvoorwaarde gebaseerd op de omzet een goede graadmeter voor de economische aanwezigheid in een land zijn; het is een geschikt vorm van rechtvaardiging voor betrekking in de heffing.<sup>268</sup>

Het OESO-MV bevat momenteel in het commentaar een gelddrempel met betrekking tot artiesten en sportbeoefenaars.<sup>269</sup> Kortgezegd komt de bronstaat geen heffingsrecht toe met betrekking tot inkomens die op jaarbasis onder de drempel blijven. Zodra het inkomen echter boven de drempel uitkomt, verkrijgt de bronstaat het volledige heffingsrecht. Het VS modelverdrag<sup>270</sup> kent sinds 1996 een dergelijke bepaling, waardoor het gros van de verdragen van de VS een dergelijke “*de minimis*” bepaling bevatten.<sup>271</sup> Lidstaten van de OESO hebben tot op heden nog geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid in het commentaar.<sup>272</sup>

In de literatuur<sup>273</sup> worden bij deze bepaling meermaals vraagtekens geplaatst inzake het proces van aangifte. Er liggen twee opties voor het proces van aangifte voor de hand. De

---

<sup>265</sup> Zie par. 45 van het commentaar op artikel 12A VN-MV

<sup>266</sup> M.T. Malan 2019, par. 3.1.2.

<sup>267</sup> Zie par. **Error! Reference source not found.4.2.1** onder uitvoerbaarheid en handhaarbaarheid voor een nadere uitleg van dit probleem.

<sup>268</sup> OESO 2015, p. 107.

<sup>269</sup> Zie par. 10.1 t/m 10.4 van het commentaar op artikel 17 OESO-MV.

<sup>270</sup> VS Model Income Tax Convention, 20 september 1996.

<sup>271</sup> 94% van de verdragen bevat een dergelijke bepaling. Molenaar 2016, par. 4.

<sup>272</sup> Global Tax Treaty Commentaries IBFD, art. 17: Entertainers and Sportspersons, par. 3.2.1.4.3. (bijgewerkt tot 1 oktober 2018).

<sup>273</sup> Zie o.a. Molenaar 2014; Molenaar 2016; en Thiede & Trencsik 2017.

eerste optie is dat de belastingplichtige eerst belasting afdraagt en dit later – indien van toepassing – terugvordert. Ten tweede kan de drempel ook een directe werking hebben. Het OESO-MV staat beide opties toe.<sup>274</sup> De voorkeur lijkt in de literatuur uit te gaan naar de directe werking omdat de eerste optie nadelige gevolgen heeft voor de liquiditeits- c.q. interestpositie van de belastingplichtige<sup>275</sup> en het de kans op dubbele belasting juist verhoogt in plaats van verlaagt.<sup>276</sup>

De VS past in het merendeel van haar verdragen de directe methode toe, hetgeen uitvoerbaar lijkt doordat vooraf goedkeuring bij de belanghebbende belastingdiensten gevraagd moet worden. Bij extra activiteiten in het desbetreffende land moet wederom toestemming gevraagd worden. Zodoende wordt het totaal verdiende inkomen in een land goed gemonitord en is de kans relatief klein dat de vrijstelling verleend wordt boven de drempel.<sup>277</sup>

Betreffende de diensten geniet de directe methode in mijn ogen in beginsel ook de voorkeur. Vergoedingen voor diensten komen in de praktijk echter veelvuldiger voor dan vergoedingen voor artiesten en sportbeoefenaars. Zowel België (Dienst Directie Buitenland) als de VS (Central Whitholding Agreement Program) hebben een aparte afdeling voor de verwerking hiervan. Doordat de werklast bij gebruik van de directe methode bij diensten hoger zal zijn, lijkt mij dit niet realistisch c.q. uitvoerbaar. Derhalve is een bepaling gelijk aan die van par. 10.3 van het commentaar op artikel 17 OESO-MV mijns inziens geschikter; de drempel wordt de facto pas aan het eind van het jaar geëffectueerd middels een terugvordering.

- *Het verlichten van de VI vereisten.*

Middels een VI in de bronstaat kan de bruto heffing van artikel 12A ontlopen worden. In dat geval valt de vergoeding onder artikel 7 (via artikel 5) c.q. artikel 14, en wordt het honorarium op een netto basis belast. De “*alles of niets*” benaderingen van deze bepalingen is in een zekere mate inefficiënt. Eén dag minder fysiek aanwezig in de bronstaat kan immers al grote gevolgen hebben.

---

<sup>274</sup> Zie par 10.3 van het commentaar op artikel 17 OESO-MV.

<sup>275</sup> Thiede & Trencsik 2017, par. 5.2.

<sup>276</sup> Molenaar 2016, par. 4.

<sup>277</sup> Zie voorbeeld van Molenaar over verdrag tussen België en de VS. Molenaar 2016, par. 4.

Met name de tijdsriteria van de diensten VI en artikel 14 zijn mogelijk te streng, waardoor ondernemingen lastig de mogelijk buitensporige- c.q. dubbele belasting van alternatief (ii) kunnen ontlopen. De diensten VI vereist dat gedurende 183 dagen diensten geleverd moeten worden in de bronstaat. Artikel 14 VN-MV spreekt slechts over “*fysieke aanwezigheid*”. Deze bepalingen zijn mogelijk te streng, waardoor ondernemingen lastig de mogelijk buitensporige- c.q. dubbele belasting van alternatief (ii) kunnen ontlopen.

Allereerst bevat het OESO-MV momenteel geen bepaling voor de diensten VI<sup>278</sup> en artikel 14. Het belang van diensten neemt toe ten opzichte van goederen waardoor het OESO-MV er mogelijk verstandig aan doet om de diensten VI in haar modeltekst op te nemen. Dit creëert flexibiliteit, alsmede uniformiteit tussen het OESO-MV en VN-MV. Bovendien is het aantal verdragen van OESO lidstaten dat een diensten VI opneemt tussen 1997 en 2013 significant gestegen.<sup>279</sup>

Daarnaast is het een mogelijkheid om de drempel van artikel 5 gelijk te trekken met de drempel van artikel 14. De eliminatie van dispariteiten resulteert in zekerheid en voorziet in een afdwingbare drempel.<sup>280</sup> Deze aanpassing lijkt echter niet haalbaar doordat dit niet strookt met het doel van de drempel in artikel 5, lid 3, onderdeel b.<sup>281</sup> Daarnaast zou het feit dat deze twee bepalingen uitvoeringsproblemen ondervinden geen argument vormen voor het gebruik van een drempel voor de VI enkel gebaseerd op fysieke aanwezigheid.<sup>282</sup>

Een andere oplossing om de VI vereisten te verlichten is het verlagen van de drempel voor de diensten VI. De drempel van 183 dagen wordt door een deel van de VN als buitensporig ervaren.<sup>283</sup> Daarnaast lijkt de totstandkoming van het criterium ter hoogte van 183 dagen

---

<sup>278</sup> Deze staat wel beschreven in het commentaar.

<sup>279</sup> Ziet voetnoot 160.

<sup>280</sup> B.J. Arnold 2010, p. 23; B.J. Arnold 2008, p. 228.

<sup>281</sup> B.J. Arnold 2003, p. 485.

<sup>282</sup> H. Pijl 2008, p. 472.

<sup>283</sup> Dit komt terug in het merendeel van de VN documenten over de belastingheffing op diensten. Zie bijvoorbeeld: E/C.18.2010/CRP.7 2010, p. 31; E/C.18/2012/CRP.4 2012, p. 6; E/C.18/2012/CRP.4/Add.1 2012, p. 3; E/2012/45-E/C.18/2012/6 2012, p. 13.

enigszins willekeurig te zijn.<sup>284285</sup> Bovendien zou het voor belastingdiensten lastig uitvoerbaar zijn. Het controleren of men daadwerkelijk 183 dagen in het land werkzaamheden heeft uitgevoerd gaat niet zonder slag of stoot.<sup>286</sup> Het verwijderen van het projectvereiste heeft de diensten VI reeds toegankelijker gemaakt, maar verdere versoepeling lijkt mogelijk te zijn. Zoals beargumenteerd in par. 3.4.2 is het naar mijn mening curieus dat belastingplichtigen structuren moeten aanpassen – die daardoor een artificieel karakter kunnen krijgen – om buitensporige belastingheffing te ontlopen. Dit verandert niet. Echter stimuleert het ondernemingen – in combinatie met een bepaling voor de belastingheffing over diensten – zicht te vestigen in het bronland. Dit versterkt de economische band tussen een onderneming en de bronstaat.

#### 4.3.3 Conclusie

In deze paragraaf is de eliminatie van het gelieerdheidsvereiste uit alternatief (ii) besproken. Hieruit is naar voren gekomen dat de negatieve consequenties grotendeels verdwijnen wanneer het gelieerdheidsvereiste verwijderd wordt uit alternatief (ii). Met de eliminatie van dit criterium stijgt de kans op buitensporige c.q. dubbele belasting anderzijds wel. Van de drie aangedragen oplossingen zijn het gebruik van een gelddrempel en het verlichten van de VI vereisten het meest realistisch. De eerste oplossing voorkomt dat kleine ondernemingen geraakt worden. De tweede oplossing kan bedrijven stimuleren fysieke aanwezigheid in de bronstaat op te bouwen met een heffing op netto basis tot gevolg.

---

<sup>284</sup> In verschillende voorstellen voor een alternatieve drempel schort het aan een technische onderbouwing. Zie bijvoorbeeld E/C.18/2012/4 2012, p. 6: *“If the time thresholds for the purposes of articles 5(3)(b) and 14(1)(b) were reduced to, say, 90 or 120 days in any 12-month period, source countries would have expanded taxing rights over income from business and professional services, including income from technical and other services”*; Zie E/C.18/2012/CRP.4 2012, p. 3 en 4: *“The range of possibilities for a lower threshold include: [...] services performed in the source country for a certain number of days (less than 183 days) – In effect, this option would adopt the threshold in existing Article 5(3)(b) but lower it from 183 days to, say, 90 days for technical and other similar services”*.

<sup>285</sup> Dit heeft geen betrekking op de drempel van 183 dagen uit artikel 15, lid 2, onderdeel a OESO-MV. Hier ligt het criterium meer voor de hand.

<sup>286</sup> A.M. Jiménez, 2008, p. 8-9.



#### 4.4 Alternatief (iii)

In de vorige paragraaf zijn aanbevelingen gedaan voor een robuuster artikel inzake de belastingheffing over diensten. Hieruit is naar voren gekomen dat het gelieerdheidsvereiste uit alternatief (ii) geëlimineerd moet worden, en de drempelvoorwaarden veranderd moeten worden ter voorkoming c.q. inperking van de negatieve werking van de bruto belasting. Hierbij gelden de invoering van een gelddrempel in het dienstenartikel en een verlaging van de drempel voor de vorming van een diensten VI als uitgangspunt. Zodoende stelt alternatief (iii) een nieuwe vorm van belastingheffing over het actieve inkomstenbestandsdeel diensten voor welke in grote mate verschilt van de huidige systematiek. In de deze paragraaf wordt alternatief (iii) getoetst aan de hand toetsingskader uit hoofdstuk 1.

##### 4.4.1 Beoordeling alternatief (iii)

###### *Doeltreffendheid*

De doelstellingen van de invoering van artikel 12A lijken verwezenlijkt te worden, met uitzondering van een gelijke behandeling van goederen en diensten. Desondanks zet alternatief (iii) wel degelijk een stap in de goede richting doordat diensten vaker in de bronstaat belast zullen worden.

Doordat dit artikel dusdanig anders is dan artikel 12A zijn deze doelen echter minder relevant. De gelddrempel en verlaging van de VI eisen zorgen ervoor dat alternatief (iii) beter aansluit bij het hoofddoel van de modelverdragen: het voorkomen van dubbele belasting. Dit lijkt mij wellicht het belangrijkste gevolg van de verandering. Het is nu beter inpasbaar in zowel het OESO-MV als het VN-MV. Desalniettemin zijn nog steeds omstandigheden denkbaar waarin artikel 12A resulteert in buitensporige c.q. dubbele belasting.<sup>287</sup> Daarnaast zorgt de verbrede reikwijdte ervoor dat het ook digitale diensten in de heffing betreft, e.g. een adviesorganisatie die online consult verleent vanuit de woonstaat (en boven de gelddrempel uitkomt).

---

<sup>287</sup> Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de belasting op bruto basis geheven wordt over een dienst waar per saldo geen winst mee behaald wordt.

### *Doelmatigheid*

De toevoeging van de geldrempel sluit bedrijven uit van belastingheffing die een lage omzet behalen met de verlening van diensten in de bronstaat. Dit zullen in de regel kleinere bedrijven zijn, waardoor deze nu minder snel opgezadeld worden met buitensporige c.q. dubbele belasting, dan wel excessieve administratieplichten.

Bedrijven die boven de grens uitkomen worden geconfronteerd met de belasting op bruto basis van alternatief (iii). Dit kan nadelig uitwerken. Een toevoeging van de diensten VI in de tekst van het OESO-MV, alsmede een verlaging van het aantal dagen dat men fysiek diensten uitgevoerd moet hebben in de bronstaat, maakt het voor ondernemingen gemakkelijker om de bruto belasting te ontlopen. Alhoewel dit tot op zekere hoogte artificiële structuren in de hand kan werken, lijkt het mij wenselijk dat de economische band tussen een onderneming en een staat duidelijk wordt. Deze maatregel stimuleert ondernemingen dan ook om de opties van een VI in de bronstaat te onderzoeken.

Opgemerkt moet wel worden dat het niet in alle gevallen mogelijk zal zijn om een VI in de bronstaat op te tuigen. In de dergelijke gevallen is alternatief (iii) 'gewoon' van toepassing en kan de uitkomst alsnog buitensporige- c.q. dubbele belastingheffing zijn.

### *Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid*

Alternatief (iii) is mijns inziens goed uitvoerbaar. De gelddrempel is relatief eenvoudig te meten omdat het gaat om de omzet die gerelateerd is aan de uitgevoerde diensten in de bronstaat. Wanneer deze volgens par 10.3 van het commentaar op artikel 17 OESO-MV verwoord wordt, wordt de winst pas aan het einde van het jaar gemeten. Dit voorkomt tussentijdse werkzaamheden en een mogelijk lastige overgang van een onbelaste naar belaste status in de bronstaat. Doordat het bovendien niet om winst gaat, doen zich geen problemen voor met bijvoorbeeld de aftrekbaarheid van kosten. Daarnaast zijn de administratieve lasten van het bijhouden van de omzet en daaraan gerelateerde data niet ingrijpend hoog.

Bedrijven die onder de gelddrempel blijven, kwalificeren daarnaast niet als inhoudingsplichtige. Hierdoor hoeft de belastingplichtige niet de lasten te dragen voor het inhouden c.q. afdragen van de bronstaatbelasting. Met name voor bedrijven met een lage omzet c.q. winst zou dit een grote last kunnen vormen.

Met betrekking tot de diensten VI is het niet altijd evident wanneer een belastingplichtige voldoet aan het 183 dagen criterium. Een verlaging van deze drempel zorgt ervoor dat belastingplichtigen hier sneller aan voldoen, hetwelk de uitvoerbaarheid vermoedelijk bevordert. Hier moet wel de kanttekening bij geplaatst worden dat het probleem van controle zich eveneens voor kan doen bij een nieuw (lees: lager) dagencriterium. Echter is het voor belastingplichtigen wel eenvoudiger om aan de vereisten te voldoen.

#### *Europeesrechtelijke houdbaarheid*

Wanneer de nieuwe manier van het betrekken in de heffing van diensten – als uiteengezet in alternatief (iii) – wijdverbreid gebruikt wordt, kan het voorkomen dat het artikel opgenomen wordt in bilaterale verdragen waar het EU-recht op van toepassing is (e.g. een bilateraal verdrag tussen twee EU-lidstaten. Het is derhalve relevant om dit in acht te nemen. Het EU-recht lijkt in EU-situaties echter geen probleem te vormen. Waar bij de andere alternatieven de IRR eventueel van toepassing leek, lijkt daar onder alternatief (iii) geen sprake van te zijn. Dit is uiteraard anders wanneer een dienst van ondersteunende aard is bij de levering van een royalty. In dat geval is de gehele vergoeding van toepassing op de hoofddoel van het contract, in casu de royalty.<sup>288</sup> In deze situaties lijkt de IRR wel van toepassing te zijn. Echter vormt dit slechts een klein onderdeel, daar alternatief (iii) ziet op iedere type dienst.

Voorts lijken de vrijverkeersbepalingen van de EU niet in de weg te staan van alternatief (iii); ingezetene dienstverleners worden in beginsel niet gunstiger behandeld dan niet-ingezetene dienstverleners. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat dit wel het geval is indien de belasting op bruto basis voor de niet-ingezetene een grotere last veroorzaakt dan de belasting op netto basis van de ingezetene. Dit risico is geprobeerd in te perken middels de aanbevolen aanpassingen in c.q. introducties van drempelvoorwaarden.

#### *Internationaalrechtelijke houdbaarheid.*

Alternatief (iii) lijkt in overeenstemming te zijn met de beginselen van de verdeling van heffingsbevoegdheid in verdragen. Zo creëert de bronstaatbelasting een voldoende sterke

---

<sup>288</sup> Par. 11.6 van het commentaar op artikel 12 OESO-MV; par. 11.6 van het commentaar op artikel 12 VN-MV.

economische band om de betrekking in de heffing te kunnen rechtvaardigen. Daarnaast is het in overeenstemming met het principe van KIN, welke op basis van de literatuur<sup>289</sup> de voorkeur heeft.

Aan de andere kant lijkt de implementatie van alternatief (iii) in bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting een lastiger verhaal. Enerzijds kennen verdragen gebaseerd op het OESO-MV in de regel geen bepaling voor de diensten VI. Dit maakt de verlaging van de drempel evenwel eenvoudiger in deze verdragen. Anderzijds introduceert alternatief (iii) een bronstaatbelasting voor actieve inkomsten, i.e. diensten. Dit is nog niet eerder gebeurd voor een dusdanige grote inkomensgroep.<sup>290</sup> Binnen de VN zorgde het artikel inzake technische dienstverlening al voor de nodige commotie<sup>291</sup>, laat staan een artikel dat in beginsel alle diensten in de heffing betreft. Bovendien is het VN-MV gericht op ontwikkelingslanden, hetwelk zich o.a. uit door het willen versterken van bronbelastingen.<sup>292</sup> Ontwikkelde landen c.q. OESO lidstaten zullen hier waarschijnlijk minder waarde aan hechten. Des te meer omdat woonstaten (lees: ontwikkelde landen) zullen immers een deel van heffingsrechten af moeten staan.

Bij acceptatie moeten de bepaling op correcte wijze geïmplementeerd worden. Hier is de het MLI bij uitstek het juiste instrument voor, daar aanpassingen in een modelverdrag (inclusief commentaar) niet effectief doorwerken naar belastingverdragen.<sup>293</sup> Ondanks dat het MLI haar beperkingen kent<sup>294</sup>, lijkt mij dit het een geschikt middel omdat het de implementatiesnelheid c.q. adequaatheid verhoogt in vergelijking met bilaterale verdragsonderhandelingen.

#### 4.4.2 Tussenconclusie

Schematisch kan het voorgaande als volgt worden samengevat:

**Tabel 4:**

| <i>Toetsingscriterium</i> | <i>Alternatief (ii)</i> |
|---------------------------|-------------------------|
|---------------------------|-------------------------|

<sup>289</sup> Zie o.a. E.C.C.M. Kemmeren 2001.

<sup>290</sup> Voor inkomsten van bestuurders, commissarissen en sporters en artiesten zijn reeds deviaties op de VI opgenomen.

<sup>291</sup> Zie E/2014/45-E/C.18/2014/6 2014, p. 20.

<sup>292</sup> Zie par. 3 en 12 van de introductie van het VN-MV,

<sup>293</sup> D. Broekhuijsen WFR 2017/221.

<sup>294</sup> Zie par. 3.4.5

|                                        |       |
|----------------------------------------|-------|
| Doeltreffendheid                       | +     |
| Doelmatigheid                          | + / - |
| Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid    | + +   |
| Europeesrechtelijke houdbaarheid       | +     |
| Internationaalrechtelijke houdbaarheid | + / - |

#### 4.5 Deelconclusie

In het onderhavige hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal:

*Dient de verdeling van heffingsbevoegdheid van actieve inkomsten – i.e. diensten – plaats te vinden op grond van het oorsprongsbeginsel?*

Teneinde de deelvraag te beantwoorden is allereerst alternatief (i) besproken. Dit voorstel breidt artikel 12 uit met “*included services*”. Qua uitwerking is deze benadering niet nieuw; deze is de facto gelijk aan de behandeling van diensten die verband houden met de betaling van een royalty zoals die momenteel geldt in zowel het OESO-MV als het VN-MV. Derhalve breidt alternatief (i) de heffingsbevoegdheid inzake diensten niet uit en lijkt het geen geschikte benadering om diensten onder een bronstaatheffing te scharen.

Alternatief (ii) introduceert wederom een nieuw artikel 12A. Hieronder valt in beginsel iedere type dienst, waarna alternatief (ii) de heffingsbevoegdheid over zowel de bron- als de woonstaat verdeelt. Het alternatief kent echter een aantal (hoofdzakelijk nadelige) consequenties als gevolg van het gelieerdheidsvereiste, te weten:

##### *Negatieve consequenties*

- Het voldoet niet aan de doelstellingen van artikel 12A. Tegelijkertijd verliezen deze aan relevantie omdat alternatief (ii) breder is.
- De effectiviteit van de afwezigheid van een drempelbepaling wordt beperkt.
- Het verzwakt de economische band tussen het inkomen en de bronstaat, en maakt inbreuk op KIN.

##### *Positieve consequentie*

- De kans op buitensporige- c.q. dubbele belasting als gevolg van de bruto belasting neemt af.

Teneinde de negatieve consequenties te beperken, zijn de gevolgen van de eliminatie van het gelieerdheidsvereiste uit alternatief (ii) onderzocht in alternatief (iii). Alternatief (iii) staat zodoende een nieuwe vorm van belastingheffing over het actieve inkomstenbestandsdeel diensten voor. Hieruit kwam naar voren dat de negatieve consequenties verdwijnen bij eliminatie. De positieve consequentie verandert echter in een negatief gevolg; de kans op buitensporige c.q. dubbele belastingheffing neemt toe.

Om dit negatieve effect in te dammen is allereerst aanbevolen om in het op het oorsprongsbeginsel gebaseerde artikel voor diensten een gelddrempel in te voeren. Hierdoor worden in de regel enkel bedrijven geraakt die substantiële activiteiten in de bronstaat verrichten. Voorts is aangeraden om de drempel op eenzelfde wijze te verwoorden als 10.3 van het commentaar op artikel 17 OESO-MV.

Ten tweede is geadviseerd om ook in de tekst het OESO-MV een bepaling voor een diensten VI op te nemen, alsmede diens drempel van 183 dagen te verlagen. Ondernemingen kunnen zodoende eenvoudiger buitensporige- c.q. dubbele belasting ontlopen. Dit verhoogt de doeltreffendheid en doelmatigheid van alternatief (iii) aanzienlijk ten opzichte van alternatief (ii).

Schematisch kan het voorgaande als volgt worden samengevat:

**Tabel 5:**

| <i>Toetsingscriterium</i>              | <i>Alternatief (i)</i> | <i>Alternatief (ii)</i> | <i>Alternatief (iii)</i> |
|----------------------------------------|------------------------|-------------------------|--------------------------|
| Doeltreffendheid                       | - -                    | -                       | +                        |
| Doelmatigheid                          | - -                    | - -                     | + / -                    |
| Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid    | +                      | + +                     | + +                      |
| Europeesrechtelijke houdbaarheid       | - -                    | +                       | +                        |
| Internationaalrechtelijke houdbaarheid | +                      | - -                     | + / -                    |

## 5 Conclusie

### 5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk kom ik tot een afronding van mijn studie. Dit hoofdstuk vormt de samenvatting van het onderzoek en bevat een handzaam overzicht van de geconstateerde knelpunten en de gedane aanbevelingen om deze knelpunten weg te nemen. De opzet van dit hoofdstuk is als volgt. In paragraaf 5.2 worden het doel van de studie, de stelling en het aan de studie ten grondslag liggende toetsingskader in herinnering gebracht. In paragraaf 5.3 wordt vervolgens het antwoord op iedere deelvraag afzonderlijk samengevat. In paragraaf 5.4 wordt afgesloten met de aanbevelingen die volgen uit mijn studie.

### 5.2 De ratio achter het onderzoek

Aan dit onderzoek ligt het proefschrift van Kemmeren<sup>295</sup>, alsmede de invoering van artikel 12A in het VN-MV, betreffende de verdragsbehandeling van technische diensten, ten grondslag. Kemmeren beargumenteert dat het oorsprongsbeginsel superieur is aan de andere beginselen van de verdeling van heffingsbevoegdheid in verdragen voor zowel actieve- als passieve inkomsten. Deze wordt normaliter echter enkel toegepast bij passieve inkomsten.

In 2017 is artikel 12A VN-MV ingevoerd, welke technische dienstverlening onder het bronstaatbeginsel schaaft. Ondanks dat het een subartikel van de royaltybepaling is, lijken technische diensten naar hun aard meer op een actief inkomensbestandsdeel. Met de invoering van artikel 12A lijkt er dus voor het eerst actief inkomen verdeeld te worden op basis van het oorsprongsbeginsel in een modelverdrag. De doelstelling van dit onderzoek is een waardeoordeel te vormen over de inpasbaarheid van het oorsprongsbeginsel op actieve inkomsten. Aan dit onderzoeksdoel is gevolg gegeven middels formulering van de onderstaande stelling:

*‘De verdragsbehandeling van actieve inkomsten dient gelijk te zijn aan de verdragsbehandeling van passieve inkomsten.’*

---

<sup>295</sup> Kemmeren 2001.

Gekozen is om deze stelling te onderzoeken aan de hand van artikel 12A VN-MV; derhalve is gefocust op diensten als actief inkomen. Het toetsingskader dat gebruikt is voor deze studie bestaat uit de volgende vijf onderdelen:

- i) Doeltreffendheid
- ii) Doelmatigheid
- iii) Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid
- iv) Europeesrechtelijke houdbaarheid
- v) Internationaalrechtelijke houdbaarheid

### 5.3 Conclusies

*Hoofdstuk 2: Wat zijn de achterliggende economische en juridische principes van de verdeling van de heffingsbevoegdheid in belastingverdragen?*

Met betrekking tot de juridische beginselen van de verdeling van heffingsbevoegdheid in belastingverdragen dienen de beginselen van kwalitatieve aard onderscheiden te worden van de beginselen van kwantitatieve aard. Beide soorten beginselen rechtvaardigen de heffing op basis van een band tussen de belastingdienst en de belastingplichtige. Tot de beginselen van kwalitatieve aard behoren het oorsprongsbeginsel c.q. het bronstaatbeginsel en het woonstaatbeginsel. Deze liggen ten grondslag aan de beginselen van kwantitatieve aard: het territorialiteitsbeginsel en het universaliteitsbeginsel.

In deze studie stonden het bronstaat- c.q. het woonstaatbeginsel centraal. Op grond van het oorsprongsbeginsel is een land gerechtigd om te heffen wanneer het inkomen zijn oorsprong vindt in het desbetreffende land. Het woonstaatbeginsel stelt een jurisdictie daarentegen in staat om te heffen over het wereldinkomen van een belastingplichtige wanneer deze aldaar gevestigd is.

Het oorsprongsbeginsel lijkt beter aan te sluiten bij de plaats waar de economische toegevoegde waarde gecreëerd wordt; het woonstaatbeginsel heft bovendien over het wereldinkomen waardoor het niet direct aansluit bij de plaats waar arbeid en kapitaal aangewend worden. Het bronstaatbeginsel zou daardoor effectiever zijn in het tegengaan van belastingontwijking.



Inzake de economische beginselen van belastingheffing staat het principe van belastingneutraliteit centraal. In deze studie is de definitie gehanteerd dat dit de minimalisering van de versturende werking van belastingen omvat. Over het algemeen worden hier twee principes geschikt voor geacht: KEN en KIN.

Bij KEN staat de gedachte centraal dat investeren in het buitenland niet aantrekkelijker mag zijn dan investeren in het binnenland. KIN stelt dat ondernemingen van het woonland onder gelijke voorwaarden moeten kunnen concurreren met ondernemingen in de staat waar geïnvesteerd wordt. KEN gaat over algemeen dan ook samen met het woonstaatbeginsel. KIN wordt daarentegen veelal toegepast in combinatie met het bronstaatbeginsel.

KIN staat in beginsel een efficiëntere allocatie van productiefactoren voor in vergelijking met KEN, wat betekent dat het voor een hogere economische groei zorgt. Een wereldwijd gebruik van KIN ligt dan ook meer voor de hand. Andere argumenten zijn dat hoofdkantoren in de regel minder snel geneigd zijn om hun zetel te verplaatsen, en KIN tot een aanzienlijke simplificatie van het belastingstelsel kan leiden.

Desondanks is bovenstaande analyse niet waterdicht. Verschillende fiscalisten zijn bijvoorbeeld de mening toegedaan dat zowel KEN als KIN gelijke situaties ongelijk behandelen, en daarom niet geschikt zijn om te voorzien in een algemeen concept van fiscale neutraliteit. Desalniettemin is geconcludeerd dat het gebruik van het bronstaatbeginsel in combinatie met KIN de voorkeur geniet.

*Hoofdstuk 3: Dient een met artikel 12A VN-MV vergelijkbare bepaling opgenomen te worden in het OESO-MV?*

Allereerst is verdeling van heffingsbevoegdheid over passieve inkomsten onderzocht in het OESO-MV en het VN-MV. Hierbij is geconstateerd dat de twee modelverdragen er een andere behandeling op nahouden met betrekking tot royalties: het VN-MV maakt gebruik van het bronstaatbeginsel, terwijl het OESO-MV kiest voor het woonstaatbeginsel. De precieze beweegredenen hiervoor is ongewis, maar het lijkt waarschijnlijk dat hier een mix van politieke opvattingen en praktische overwegingen aan ten grondslag ligt.

Vervolgens is bevonden dat het OESO-MV en het VN-MV technische diensten anders behandelen; enkel het VN-MV wijdt er een specifieke bepaling aan – i.e. artikel 12A.

Verdragen zonder dit artikel kennen een breed scala aan mogelijkheden voor de behandeling van technische diensten, waardoor artikel 12A voor de nodige duidelijkheid kan zorgen. Derhalve is onderzocht of artikel 12A wijdverbreid toegepast zou moeten worden – en zodoende ook opgenomen zou moeten worden in het OESO-MV.

Geconcludeerd is dat de doeltreffendheid van artikel 12A in het OESO-MV niet zonder meer duidelijk is. Zo lijkt het de doelstellingen die in de regel als belangrijker worden beschouwd door ontwikkelde staten niet te verwezenlijken. Daarnaast kan de bruto belasting buitensporige- c.q. dubbele belasting veroorzaken, hetgeen niet ijk met het hoofddoel van het OESO-MV: het voorkomen van dubbele belasting.

Dit mogelijke negatieve gevolg brengt zodoende een ongunstige verhouding tussen de baten en lasten teweeg, hetwelk afdoet aan de doelmatigheid. Ontwikkelde landen beschikken in de regel over voldoende administratieve capaciteiten om een belasting op netto basis tot een goed einde te brengen. Het begrip “*technische diensten*” is daarnaast onduidelijk geformuleerd waardoor lange discussies, mogelijk uitmondend in rechtszaken, tussen de belastingplichtige c.q. de belastingdienst kunnen ontstaan. De doelmatigheid van artikel 12A VN-MV in het OESO-MV schiet dan ook mogelijk zijn doel voorbij.

Voort is geconcludeerd dat artikel 12A zowel uitvoerbaar als handhaafbaar lijkt in het OESO-MV. De definitie van technische dienstverlening is niet aanstonds helder waardoor dit – zeker in het begin – de nodige vragen zal oproepen. Anderzijds maakt de brede definitie het artikel toekomstbestendig en effectief. Bovendien kan de factor “*persoonlijke betrokkenheid*” een belangrijke rol spelen in handhaving van artikel 12A en classificatieconflicten (deels) voorkomen.

Met betrekking tot EU-situaties is bevonden dat de richtlijnen, alsmede de vrij verkeersbepalingen, geen probleem lijken te vormen in de uitvoering van artikel 12A. Internationaalrechtelijk gezien is geconcludeerd dat artikel 12A bovendien ook houdbaar lijkt in het OESO-MV. Het is in lijn met de beginselen van verdeling van heffingsbevoegdheid, i.e. het bronstaatbeginsel alsmede het principe van KIN. Bovendien heeft het betrekking op de problematiek van belastingheffing in de digitale economie, en kan het een rol spelen in het omvangrijke BEPS project. De verwezenlijking naar bilaterale verdragen blijkt daarentegen een heikel punt te zijn, daar aanpassing in het OESO-MV lang niet altijd worden doorgevoerd

in bilaterale verdragen. Het MLI lijkt – ondanks mogelijke tekortkomingen – geschikt voor de implementatie van artikel 12A in bilaterale verdragen. De evaluatie met betrekking tot de toepassing van artikel 12A VN-MV in het OESO-MV is schematisch weergegeven in tabel 1.<sup>296</sup>

Ondanks het mogelijk grote nadeel van de belasting op bruto basis, heeft de VN andere doelstellingen belangrijker bevonden en het mogelijk negatieve gevolg voor lief genomen. Daarnaast zien mogendheden de relevantie van de bepaling in; reeds voor de invoering van artikel 12A zijn soortgelijke bepalingen terug te vinden in verdragen. In het kader van de ontwikkelingen van BEPS, de toepassing in de praktijk en het toetsingskader is geconcludeerd dat artikel 12A in beginsel een goede aanvulling is in het OESO-MV.

*Hoofdstuk 4: Dient de verdeling van heffingsbevoegdheid van actieve inkomsten – i.e. diensten – plaats te vinden op grond van het oorsprongsbeginsel?*

Teneinde een antwoord te formuleren op deze deelvraag zijn de twee voorgestelde alternatieven van artikel 12A onderzocht. Alternatief (i) is in beginsel smaller doordat dit enkel ziet op diensten gerelateerd aan royalties. Desalniettemin beperkt het zich niet tot technische diensten. Alternatief (ii) is naar zijn aard breder en introduceert in feite een nieuwe manier van belastingheffing over actieve inkomsten. Deze benadering lijkt in lijn met de ideologie van Kemmeren: de heffingsbevoegdheid over actieve inkomsten moet verdeeld worden over de bron- en de woonstaat.

Met betrekking tot alternatief (i) is geconcludeerd dat deze niet geschikt is om diensten onder de bronstaatheffing te scharen. Dit voorstel breidt artikel 12 uit met *“included services”*, en is de facto niet vernieuwend. De behandeling komt overeen met de huidige verdragsbehandeling van royalties in zowel het OESO-MV als het VN-MV. Alternatief (i) breidt de heffingsbevoegdheid van diensten niet uit, en voldoet niet aan de toetsingscriteria van deze studie. De evaluatie met betrekking tot alternatief (i) is schematisch weergegeven in tabel 2.<sup>297</sup>

Alternatief (ii) stelt een nieuw artikel 12A voor die in beginsel iedere type dienst in de heffing betreft. De heffingsbevoegdheid wordt vervolgens tussen de bron- c.q. de woonstaat

---

<sup>296</sup> Zie par. 3.5.

<sup>297</sup> Zie par. [Error! Reference source not found.4.1.2.](#)

verdeeld. Deze benadering vereist een sterkere nexus met de bronstaat dan de modelbepaling omdat enkel diensten onder alternatief (ii) vallen die uitgevoerd worden in de bronstaat, dan wel uitgevoerd worden buiten de bronstaat door een persoon die nauw verwant is aan de betaler van de vergoeding. De tweede voorwaarde is in deze studie het “*gelieerdheidsvereiste*” genoemd.

Het gelieerdheidsvereiste lijkt als belangrijkste oorzaak ten grondslag te liggen aan de mindere doeltreffendheid van alternatief (ii). Dit is ook in sterke mate terug te zien bij de doelmatigheid en internationaalrechtelijke houdbaarheid. De evaluatie met betrekking tot alternatief (ii) is schematisch weergegeven in tabel 3.<sup>298</sup> De positieve en negatieve consequenties van het gelieerdheidsvereiste in alternatief (ii) zijn als volgt:

*Negatieve consequenties*

- Het voldoet niet aan de doelen van artikel 12A. Tegelijkertijd verliezen deze aan relevantie omdat alternatief (ii) breder is.
- De effectiviteit van de afwezigheid van een drempelbepaling wordt beperkt.
- Het verzwakt de economische band tussen het inkomen en de bronstaat, en maakt inbreuk op KIN.

*Positieve consequentie*

- De kans op buitensporige- c.q. dubbele belasting als gevolg van de bruto belasting neemt af.

Volgens het theoretisch kader uit hoofdstuk twee heeft het de voorkeur om actieve inkomsten eveneens onder het oorsprongsbeginsel te scharen. Met betrekking dat de alternatieven uit het commentaar van artikel 12A is echter geconcludeerd dat diensten niet op deze wijze onder het bronstaatsbeginsel geschaard zouden moeten worden. Beide alternatieven voldoen niet aan het gehanteerde toetsingscriteria in deze studie.

## 5.4 Aanbevelingen

Alternatief (ii) lijkt niet geschikt als nieuwe wijze van belastingheffing over actieve inkomsten door toedoen van het gelieerdheidsvereiste. Derhalve is onderzocht wat de

---

<sup>298</sup> Zie par. [Error! Reference source not found.4.2.2.](#)

gevolgen zijn van de eliminatie van het gelieerdheidsvereiste uit alternatief (ii), in alternatief (iii). Hieruit volgde dat de negatieve consequenties verdwijnen bij eliminatie. Anderzijds vergroot het de kans op buitensporige- c.q. dubbele belasting.

Teneinde dit negatieve effect in te perken is aanbevolen om een gelddrempel in alternatief (iii) in te stellen. Hierdoor worden in de regel enkel bedrijven geraakt die substantiële activiteiten in de bronstaat verrichten. Aanbevolen is om de gelddrempel overeenkomstig par. 10.3 van het commentaar op artikel 17 OESO-MV te verwoorden; de drempel wordt daardoor de facto aan het eind van het jaar geëffectueerd middels een terugvordering.

Ten tweede is geadviseerd om ook in de tekst van het OESO-MV een bepaling voor een diensten VI op te nemen, alsmede diens drempel van 183 dagen te verlagen. Een bepaling in de wettekst oogt stekker dan in het commentaar, en wordt zodoende vaker gevolgd in bilaterale verdragen. Het verlagen van de drempel van 183 dagen vergemakkelijkt het voor ondernemingen om te voldoen aan de VI vereisten. Tezamen stellen deze voorstellen ondernemingen zodoende in staat om eenvoudiger de mogelijke buitensporige- c.q. dubbele belasting te ontlopen.

Volledigheidshalve is alternatief (iii) in het licht van het toetsingskader van deze studie bekeken. De doeltreffendheid stijgt ten opzichte van alternatief (ii) doordat het beter lijkt aan te sluiten bij het hoofddoel van belastingverdragen: het voorkomen van dubbele belasting. Daarnaast lijkt het geschikter voor de digitale economie, daar het in beginsel ieder type dienst – daartoe behorend digitaal uitgeoefend – onder de reikwijdte schaart. Alternatief (iii) is daarnaast doelmatiger doordat het de kans op buitensporige c.q. dubbele belasting in vergaande mate geminimaliseerd wordt. Bij beide criteria dient het vermelding dat het enkel gaat om minimalisering en ondernemingen in theorie nog steeds tegen buitensporige c.q. dubbele belasting aan kunnen lopen.

Alternatief (iii) lijkt in overeenstemming met de juridische c.q. economische beginselen van de verdeling van heffingsbevoegdheid. De implementatie in bilaterale verdragen vormt mogelijk een obstakel. Zo zorgde artikel 12A bij introductie reeds voor de nodige commotie bij de VN. Bovendien is het VN-MV, in tegenstelling tot het OESO-MV, gericht op ontwikkelingslanden. Alternatief (iii) lijkt in beginsel voordelig te zijn voor bronstaten, en ontwikkelingslanden in het bijzonder. Doordat OESO-lidstaten hier in de regel minder waarde

hechten, is de verwachting dat zij minder snel geneigd zullen zijn alternatief (iii) te implementeren. Geconcludeerd is verder dat het MLI, ondanks haar beperkingen, geschikt lijkt voor implementatie omdat het de snelheid en adequaatheid verhoogt. De evaluatie met betrekking tot alternatief (iii) is schematisch weergegeven in tabel 4.<sup>299</sup> Op basis van het toetsingskader is geconcludeerd dat alternatief (iii) geschikt lijkt om diensten onder oorsprongsbeginsel te scharen.

---

<sup>299</sup> Zie par. 4.4.2.

## 6 Literatuurlijst

### *Artikelen*

#### **Anderson 2006**

K. Andersson, 'An Economist's view on source versus residence taxation – the Lisbon objectives and taxation in the european union', *Bulletin for International Taxation* 2006, n.10, p. 395 t/m 401.

#### **Arnold 2003**

B.J. Arnold, 'Threshold Requirements for Taxing Business Profits under Tax Treaties', *Bulletin for International Taxation* 2003, n. 10, p. 476 t/m 492.

#### **Arnold 2008**

B.J. Arnold, 'Time Thresholds in Tax Treaties', *Bulletin for International Taxation* 2008, n.6, p. 218 t/m 231.

#### **Arnold 2010**

B.J. Arnold, 'The new Services Permanent Establishment in the Canada-United States Tax Convention', in A.J. Cockfield e.a., *Globalization and its Tax Discontents: Tax Policies and International Investments*, University of Toronto Press 2010, p. 280 t/m 304.

#### **Arnold 2011**

B.J. Arnold, 'The Taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning Up the Mess – Expanded Version' (online). Origineel (verkorte weergave) is gepubliceerd in *Bulletin for International Taxation* 2011, n. 2, p. 59 t/m 68.

#### **Arnold 2012**

B.J. Arnold, 'Tax Treaty News: An Overview of the UN Model (2011)', *Bulletin International Taxation* 2012, n. 10, p. 523 t/m 529.

#### **Báez Moreno & Brauner 2015**

A. Báez Moreno & Y. Brauner, 'Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy', *WU International Taxation Research Paper Series*, 2015, n. 14, p. 12 – 24.

**Báez Moreno 2015**

A. Báez Moreno, 'The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries?', *World Tax Journal*, 2015, n. 3.

**Barthel e.a. 2010**

F. Barthel e.a., 'The Relationship between Double Taxation Treaties and Foreign Direct Investment', in Lang e.a. 2010, p. 3-18.

**Bird & Tinbergen 1988**

R.M. Bird & J. Tinbergen, 'Shaping a new international tax order', *Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen*, 1988.

**Boon Law 2010**

S. Boon Law, 'Technical Services Fees in Recent Tax Treaties', *Bulletin for International Taxation* 2010, n. 5, p. 250 t/m 252.

**Broekhuijsen 2017**

D. Broekhuijsen, 'Promovendus aan het Woord', *Weekblad Fiscaal Recht* 2017/221.

**Caroll 1978**

M.B. Caroll, 'The Historical Development of Tax Treaties', In J.E. Bischel, *Income Tax Treaties*, New York: Practising Law Institue 1978, p. 51 t/m 74.

**Carrol 1939**

M.B. Carroll, 'Prevention of International Double Taxation and Tax Evasion: Two Decades of Progress under the League of Nations', *Geneve: Volkenbond*, 1939.

**Cnossen 2018**

S. Cnossen, 'Vennootschapsbelastingregimes: keuzes in kaart', *Weekblad Fiscaal Recht* 2018/223.

**Devereux 2008**

M.P. Devereux, 'Taxation of outbound direct investment: economic principles and tax policy considerations', *Oxford Review of Economic Policy* 2008, n. 4, p. 698 t/m 719.



**Doernberg, Assaf & Efraim 2001**

R.L. Doernberg, R. Assaf & S. Efraim, 'International taxation in a nutshell', West Group 2001, p. 3-6.

**Dunahoo & Sprague 2009**

C.A. Dunahoo & G.D. Sprague, '2008 OECD Model: Changes to the Commentary on Article 5 Regarding the Treatment of Services: More Choices, Less Clarity', Bulletin for International Taxation 2009, n. 5, p. 191 t/m 198.

**Falcão & Michel 2018**

T. Falcão & B. Michel, 'Scope and Interpretation of Article 12A: Assessing the Impact of the New Fees for Technical Services Article', British Tax review 2018, n. 4, p. 422 t/m 440.

**Global Tax Treaty Commentaries IBFD, art. 5**

B.J. Arnold, 'Global Tax Treaty Commentaries: art. 5 Permanent Establishment', Amsterdam: IBFD (online).

**Global Tax Treaty Commentaries, art. 12 en art. 12A**

A.M. Jiménez, 'Global Tax Treaty Commentaries: Article 12: Royalties (OECD and UN Models) and Article 12A: Technical Services (UN Model (2017))', Global Tax Treaty Commentaries, Amsterdam: IBFD (online).

**Global Tax Treaty Commentaries, art. 17**

J. Roeleveld & K. Tetlak, 'Global Tax Treaty commentaries: Article 17: Entertainers and Sportspersons', Amsterdam: IBFD (online)

**Graetz & O'Hear 1997**

M.J. Graetz, M.M. O'Hear, 'The "Original Intent" of U.S. International Taxation', Duke Law Journal 1997, n. 46, p. 1021-1109.

**Jiménez 2008**

A. Martín Jiménez, 'La fiscalidad de los servicios técnicos/asistencia técnica en los Convenios de Doble Imposición', Revista Española de Derecho Financiero 2008, n. 140, p. 901 t/m 936.

**Kemmeren 2010**

E.C.C.M. Kemmeren, 'Legal and Economic Principles support origin and import Neutrality-Based over a Residence and export neutrality-Based Tax Treaty Policy', in: Lang e.a. 2010, p. 237 t/m 316.

**Lennard 2008**

M. Lennard, 'The Purpose and Current Status of the United Nations Tax Work', Asia-Pacific Tax Bulletin, 2008, p. 23 t/m 30.

**Lennard 2009**

M. Lennard, 'The UN Model Tax Convention as compared with the OECD Model Tax Convention - Current Points of Difference and Recent Developments', Asia-Pacific Tax Bulletin 2009, n. 1, p. 4 t/m 11.

**Lennard 2012**

M. Lennard, 'Update of the United Nations Tax Model Tax Convention', Asia-Pacific Tax Bulletin 2012, n. 2, p. 96 t/m 100.

**Lennard 2014**

M. Lennard, 'Update on the United Nations Tax Committee Developments', Asia-Pacific Tax Bulletin 2014, n. 1, p. 17 t/m 22.

**Maisto 2010**

G. Maisto, 'Credit versus Exemption under Domestic Tax Law and Treaties'. In M. Lang e.a. 2010, p. 319 t/m 361.

**Malan 2019**

M.T. Malan, 'New Article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services; Ahead of Its Time or a Step Too far?', Bulletin for International Taxation 2019, n. 2, p. 58 t/m 68.

**Molenaar 2014**

D. Molenaar, 'Entertainers and Sportspersons Following the Updated OECD Model (2014)', Bulletin for International Taxation 2015, n. 4, p. 37 t/m 47.

**Molenaar 2016**

D. Molenaar, 'Minimum Threshold for Entertainers and Sportpersons in Article 17 of the OECD Model', *Bulletin for International Taxation*, n. 1., p. 224 t/m 229.

**Mutén 1983**

L. Mutén, 'Some topical issues concerning international double taxation, in Cnossen e.a., *Comparative tax studies: Essays in honor of Richard Goode*', Amsterdam: North-Holland Publishing Company 1983, p. 317 t/m 342.

**NTFR deel internationaal**

R.A. Bosman, 'Internationaal (Algemene leerstukken NTFR)', Den Haag: Sdu Uitgevers (online).

**Peters 2010**

C.A.T. Peters, 'International tax neutrality and non-discrimination: Plea for a more explicit dialogue between the state and the market'. In Lang e.a. 2010, p. 608 t/m 628.

**Pickering 2012**

A. Pickering, 'General Report', in International Fiscal Association, *Enterprise Services, Cahiers de droit fiscal international* 2012, , n. 97a, p. 17 t/m 60.

**Pijl 2009**

H. Pijl, 'The OECD Services Permanent Establishment Alternative', *European Taxation* 2008, n.9, p. 472 t/m 476.

**Shaheen 2007**

F. Shaheen, 'International Tax Neutrality: Reconsiderations', *Virginia Tax Review* 2007, n. 27, p. 203 t/m 239.

**Sixdorf & Leitsch 2017**

F. Sixdorf & S. Leitsch, 'Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model – Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction?', *European taxation* 2017, n. 6, p. 234 t/m 242.

**Szücs-Hidvégi 2011**

K. Szücs-Hidvégi, 'Article 12 – Royalties'. In M. Lang, T. Ecker & G. Ressler, *History of Tax Treaties*, Linde 2011, p. 473 t/m 507.

**Thiede & Trencsik 2017**

J. Thiede & S. Trencsik, 'For the Good of the Game? A Comparison of the Taxation of Sportspersons and Sports Organizations outside of and during Major Sporting Events', *World Tax Journal* 2017, n. 4, p. 599 t/m 644.

**Vann 2008**

Vann, 'The History of Royalties in Tax Treaties 1921-1961: Why?', In J. Avery Jones, P. Harris & D. Oliver, *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honour of John Tiley*, Cambridge: University Press 2008, p. 166 t/m 296.

**Vogel 1988**

K. Vogel, 'Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments (Part II)', *Intertax* 1998, n. 10, p. 310 t/m 321

**Vogel 2002**

K. Vogel, 'Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?', *Bulletin for International Taxation* 2002, n. 1, p. 4 t/m 10.

**Wells & Lowell 201**

B. Wells & C. Lowell, 'Tax Base Erosion and Homeless Income: Collection at Source is the Linchpin', *Tax Law Review* 2011, p. 535 t/m 618.

**Wijnen & Alessi 2012**

W. Wijnen, J. de Goede and A. Alessi, 'The Treatment of Services in Tax Treaties', *Bulletin for International Taxation* 2012, n. 1, p. 28 t/m 38.

**Wijnen & De Goede 2014**

W. Wijnen & J. de Goede, 'The UN Model in Practice 1997-2013', *Bulletin for International Taxation* 2014, n. 3, p. 118 t/m 146.

**De Wilde & Janssen 2011**

M.F. de Wilde & F.T.W. Janssen, 'The Netherlands – Key practical issues to eliminate double taxation of business income', in International Fiscal Association, *Cahiers de droit fiscal international* 2011, n. 96, p. 447 t/m 470.

**Bradford 1986**

D. Bradford, *Untangling the income tax*, Cambridge Massachusetts: Harvard University Press, 1986.

**Bühler 1964**

O. Bühler, *Prinzipien des internationalen Steuerrechts: IStR: ein systematischer Versuch*, International Steuerelementationsbüro, 1964.

**Burgers e.a. 2017**

I.J.J. Burgers e.a., *Wegwijs in het Internationaal en Europees belastingrecht (9<sup>e</sup> druk)*, Wegwijsserie nummer 7, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2017.

**Commissie Internationale belastingvlucht van lichamen 1994**

Commissie Internationale belastingvlucht van lichamen, *Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap*, n. 196, Deventer: Kluwer, 1994.

**Desjardins 2018**

J. Desjardins, 'These are the world's largest tech giants', World Economic Forum, 16 July 2018, te lezen op: <https://www.weforum.org/agenda/2018/07/visualizing-the-world-s-20-largest-tech-giants>).

**ECOSOC 2013**

Verenigde Naties 'Economic and Social Council', *Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, 2013.

**Gomes & Pouget 2008**

P. Gomes & F. Pouget, *Corporate Tax Competition and the Decline of Public Investment*, ECB Working Paper No. 928 2008.

**De Graaf, Kavelaars & Stevens 2019**

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal Belastingrecht (12<sup>e</sup> druk)*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.

**Kemmeren 2001**

E.C.C.M., Kemmeren, *Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*, 2001, Pijnenbug.

**Knoll 2010**

M. Knoll, 'Reconsidering International Tax Neutrality', *Tax Law Review* 2011, n. 2, p. 99 t/m 130.

**Lang e.a. 2010**

M. Lang e.a., *Tax treaties: Building bridges between law and economics*, Amsterdam: IBFD 2010.

**Padhi 2020**

Padhi, 'Covid-19: Forced Residency and Unintended Tax Consequences in Times of a Lockdown', *Kluwer International Tax Blog*, 9 april 2020.

**Pinto 2003**

D. Pinto, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Volume 6 in the Doctoral Series, Amsterdam: IBFD, 2003.

**Pires 1989**

M. Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, Kluwer Law International 1989.

**Porter 1990**

M.E. Porter, *The Competitive Advantage of Nations*, New York: Free Press, 1990

**Schwarz 2020**

J. Schwarz, 'Lockdown and Tax Treaty Issues', *Kluwer International Tax Blog*, 6 april 2020.

**De Wilde 2015**

M.F. de Wilde, *Sharing the pie: taxing multinationals in a global market*, 2015.

*Parlementaire stukken*

Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2

Kamerstukken II 2010/11, 25087

Kamerstukken II 2019/20, 35305, nr. 3

### *Jurisprudentie*

HvJ EG 6 juni 2000, C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294, (Verkooijen)

HvJ EG 15 juli 2004, ECLI:EU:C:2004:446, C315/02 (Lenz).

### *Publicaties OESO*

#### **OESO 2004**

OESO, Rapport van de Technical Advisory Group (TAG): *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce*, beschikbaar via: <http://www.oecd.org/dataoecd/58/53/35869032.pdf>, 2004

#### **OESO 2005**

OESO, Tax Policy Studies: *E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*, Parijs: OECD Publishing, 2015

#### **OESO 2014**

OESO, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014.

#### **OESO 2015**

OESO, Action 1: Tax Challenges Arising from Digitalisation, Parijs: OECD Publishing, 2015.

#### **OESO 2015**

OESO, Action 6 BEPS Final Report 2015: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Parijs: OECD Publishing 2015.

#### **OESO 2015**

OESO, Action 7: Permanent Establishment Status, Parijs: OECD Publishing, 2015.

#### **OESO 2015**

OESO, Action 15: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Parijs: OECD Publishing 2015.

#### **OESO 2015**

OESO, Final BEPS package for reform of the international tax system to tackle tax avoidance, Parijs: OECD Publishing 2015.

## **OESO 2018**

BEPS Action 1: OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, par. 4.4.

## **OESO 2018**

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, Parijs: OECD Publishing, 2018.

## **OESO Technische adviesgroep voor de verdragsbehandeling van elektronische betalingen**

OESO Technische adviesgroep voor de verdragsbehandeling van elektronische betalingen, *Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, 2001.

*Publicaties VN*

## **VN 2016**

Verenigde Naties, *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, 2016.

## **VN 2017**

Verenigde Naties, *Protecting the tax base of developing countries against Base-eroding payments: Rent and Royalties*, New York, 2017.

Verslagen van Commissie van internationale samenwerking in belastingzaken (*Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*):

E/2012/45-E/C.18/2012/6

E/2014/45-E/C.18/2014/6 2014

E/C.18.2010/CRP.7

E/C.18/2012/CRP.4

E/C.18/2013/CRP.16, 2013

E/C.18/2014/CRP. 9



**Financial Committee 1923**

Bruins e.a., 'Report on Double Taxation', *rapport van de financiële commissie van de Volkenbond*, Geneve 1923.

**Document C.562.M.178.1928.II, LHUSRC**

Rapport gepresenteerd door de Algemene Vergadering van de Overheidsdeskundigen op het gebied van dubbele belasting en belastingontwijking, Volkenbond, 1928, Document C.562.M.178.1928.II, LHUSTC.

**Document C.2.M.2.1945.II.A**

Fiscale Commissie van de Volkenbond: *Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Tax Evasion*, Second Regional Tax Conference, Mexico, 1943, Genève, 1945, Document C.2.M.2.1945.II.A.

**Document C.88.M.88.1946.II.**

Fiscale Commissie van de Volkenbond, London and Mexico Model Tax Conventions, Geneve 1946, Document C.88.M.88.1946.II.

**Document C.562.M.178.1928.II**

Rapport gepresenteerd door de Algemene Vergadering van de Overheidsdeskundigen op het gebied van dubbele belasting en belastingontwijking, Double Taxation and Tax Evasion, Geneva, Document C.562.M.178.1928.II.

**Document C516.M.175.1929.II.**

League of Nations, Report to the Council on the Work of the First Session of the Committee, Geneva, Document C516.M.175.1929.II.

**Document C.415.M171. 1931. II. A.2**

Rapport van de financiële commissie van de derde sessie, 1931, Geneva, Document C.415.M171. 1931.II