

**ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM**

Erasmus School of Economics

Bachelor scriptie

**Vaste inrichting sinds 2020: Probleemoplosser of niet?**

*In hoeverre lost invoering van artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969, de omschrijving van het begrip ‘vaste inrichting’, het probleem van belastingontwijking op?*

Naam student: Annigje Catharina (Anoeska) Starink

Studentnummer: 451880

Begeleider: Mr. Y. Workum Vink

Tweede beoordelaar: L.C. van Hulten MSc

Datum definitieve versie: 02-07-2020

Aantal woorden: 15.607

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.

# Inhoudsopgave

Lijst met afkortingen .....	4
1. Inleiding.....	5
1.1 Aanleiding.....	5
1.2 Probleemstelling en afbakening .....	9
1.2.1 Probleemstelling.....	9
1.2.2 Deelvragen en opbouw.....	9
1.2.3 Afbakening .....	10
2. De definitie van het begrip vaste inrichting .....	11
2.1 Inleiding .....	11
2.2 Artikel 15f Wet VPB 1969.....	11
2.2.1 Implementatie artikel 15f Wet VPB 1969 .....	11
2.2.2 De definitie van het begrip vaste inrichting.....	12
2.3 Artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969.....	13
2.3.1 Implementatie artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 .....	13
2.3.2 Het begrip vaste inrichting in verdragssituaties .....	15
2.3.3 Het begrip vaste inrichting in niet-verdragssituaties .....	15
2.4 Artikel 5 OESO-modelverdrag.....	19
2.4.1 Fysieke en temporele vaste inrichting.....	19
2.4.2 Vaste vertegenwoordiger .....	21
2.4.3 Algemene bepalingen.....	22
2.5 Deelconclusie .....	23
3. Aanpassingen aan de hand van BEPS-actiepunt 7 .....	24
3.1 Inleiding .....	24
3.2 Opsplitsen van contracten voor bouwwerkzaamheden.....	25
3.3 Voorbereidende en hulpwerkzaamheden .....	26

3.4 Fragmentatie van werkzaamheden .....	27
3.5 Vaste vertegenwoordiger .....	28
3.6 Gelieerdheid .....	30
3.7 Deelconclusie .....	31
4. Gevolgen van de aanpassingen aan het nationale vaste inrichtingenbegrip .....	32
4.1 Inleiding .....	32
4.2 Locatie en bereik.....	32
4.3 Inhoudelijke aanpassingen van de definitie van het begrip vaste inrichting .....	33
4.3.1 Verdragssituaties.....	33
4.3.2 Niet-verdragssituaties.....	34
4.4 Deelconclusie .....	44
5. Conclusie en aanbevelingen .....	46
5.1 Samenvatting.....	46
5.2 Beantwoording probleemstelling .....	48
5.3 Aanbevelingen .....	49
Literatuurlijst.....	51
Tijdschriften .....	51
Boeken en internetbronnen.....	52
Parlementaire stukken .....	53
Jurisprudentie .....	53
OESO-rapporten.....	53
Bijlage .....	55
Bijlage I. Overeenkomsten en verschillen tussen de verschillende vaste inrichtingenbegrippen.....	55

## Lijst met afkortingen

AWR	=	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
BEPS	=	Base Erosion and Profit Shifting
BvdB 2001	=	Besluit voorkoming van dubbele belasting 2001
CFC	=	Controlled Foreign Company
LRD	=	Low Risk Distributor
MLI	=	Multilateraal Instrument
OESO	=	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
PPT	=	Principal Purpose Test
Wet BB 2021	=	Wet Bronbelasting 2021
Wet IB 2001	=	Wet Inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	=	Wet op de Loonbelasting 1964
Wet OB 1968	=	Wet op de Omzetbelasting 1968
Wet VPB 1969	=	Wet op de Vennootschapsbelasting 1969

# 1. Inleiding

## 1.1 Aanleiding

Ondernemingen kunnen op verschillende manieren grensoverschrijdend economische activiteiten ondernemen. Dit gebeurt voornamelijk met een dochteronderneming of een vaste inrichting. Een dochteronderneming is een afzonderlijke rechtspersoon, zoals de naamloze vennootschap of besloten vennootschap, die eigen rechten en verplichtingen kent.<sup>1</sup> Een vaste inrichting daarentegen heeft geen zelfstandige juridische status. Het vormt een afgesplitst onderdeel van de hoofdonderneming (doorgaans: hoofdhuis).<sup>2</sup> Een dochteronderneming is een entiteit gevestigd in een bepaald land. Dit land mag automatisch heffen over de winsten die deze dochteronderneming behaalt, want de zetel is hier gevestigd.<sup>3</sup> Door de aanwezigheid van een vaste inrichting kunnen landen belasting heffen van een onderneming met de zetel in een ander land.<sup>4</sup> Een vaste inrichting is aanwezig indien er een aanwijsbare, tastbare locatie is waar de onderneming wordt uitgeoefend, een fysieke constructie.<sup>5</sup> Tevens moet deze fysieke constructie een zekere tijd beschikbaar zijn aan de onderneming en het moet ook zijn ingericht voor de ondernemingsactiviteiten.<sup>6</sup> Buiten de dochteronderneming en de vaste inrichting, kan een onderneming ook nog door middel van een vaste vertegenwoordiger grensoverschrijdende economische activiteiten ondernemen. Dit is iemand – natuurlijk persoon of rechtspersoon – die namens de onderneming optreedt in een ander land en hier onder andere contracten afsluit. Door de aanwezigheid van een vaste vertegenwoordiger dient de onderneming alsnog in dat land belasting te betalen over de daar behaalde winsten.<sup>7</sup>

Het begrip vaste inrichting<sup>8</sup> komt in twee verschillende situaties voor in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969). Binnenlands belastingplichtigen<sup>9</sup> kunnen in het buitenland actief zijn door middel van een vaste inrichting en buitenlandse belastingplichtigen<sup>10</sup> in Nederland actief zijn door middel van een vaste inrichting.

---

<sup>1</sup> Kemmeren, *WFR* 2003/1965, afl. 6557, par. 2.

<sup>2</sup> De Graaf, Kavelaars & Stevens 2019, p. 38.

<sup>3</sup> Op grond van artikel 2 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969 is een besloten vennootschap of naamloze vennootschap belastingplichtig in Nederland. Andere landen kennen vergelijkbare bepalingen.

<sup>4</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 14.

<sup>5</sup> Zie bijvoorbeeld HR 26 januari 2000, nr. 33 434, *BNB* 2000/159.

<sup>6</sup> Van den Dool e.a. 2019, p. 423.

<sup>7</sup> Van den Dool e.a. 2019, p. 423; zie ook artikel 3 lid 8 Wet VPB 1969.

<sup>8</sup> Indien in mijn scriptie in het algemeen wordt gesproken over de vaste inrichting, wordt hiermee ook de vaste vertegenwoordiger bedoeld.

<sup>9</sup> Dit zijn ondernemingen gevestigd in Nederland. De verschillende binnenlands belastingplichtigen staan opgesomd in artikel 2 Wet VPB 1969.

<sup>10</sup> Dit zijn ondernemingen gevestigd in een ander land dan Nederland. De verschillende buitenlands belastingplichtigen staan opgesomd in artikel 3 lid 1 tot en met 3 Wet VPB 1969.

Een definitie van het begrip vaste inrichting was per 1 januari 2012 opgenomen in artikel 15f Wet VPB 1969. Destijds was het gelijktijdig ingevoerd met de objectvrijstelling.<sup>11</sup> De definitie van het begrip vaste inrichting in artikel 15f Wet VPB 1969 betrof een summiere definitie voor alleen de binnenlands belastingplichtigen. Dit is met ingang van 2020 veranderd. Artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 kent nu een definitie die geldt voor de gehele Wet VPB 1969.<sup>12</sup> In het artikel wordt een onderscheid gemaakt tussen verdragssituaties<sup>13</sup> en niet-verdragssituaties.<sup>14</sup> In verdragssituaties wordt aangesloten bij de definitie in het betreffende verdrag.<sup>15</sup> Voor niet-verdragssituaties kent de Wet VPB 1969 in combinatie met artikel 2 Besluit voorkoming dubbele Belasting (hierna: BvdB 2001) een eigen definitie.<sup>16</sup> In situaties waarin geen beroep kan worden gedaan op een verdrag, kan een beroep worden gedaan op het BvdB 2001 om zo dubbele belastingheffing te voorkomen.<sup>17</sup> Artikel 2 BvdB 2001 kende tot en met 2019 een eigen definitie voor het begrip vaste inrichting.<sup>18</sup> Sinds 2020 verwijst artikel 2 BvdB 2001 naar artikel 3 lid 4 onderdeel b en lid 5 tot en met 12 Wet VPB 1969.

De definitie die is opgenomen in artikel 3 lid 4 onderdeel b en lid 5 tot en met 12 Wet VPB 1969 sluit aan bij de definitie van artikel 5 van het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO). De OESO heeft sinds 2017 een nieuw modelverdrag. Dit modelverdrag kunnen landen gebruiken bij de invulling van hun bilaterale verdragen. Voorheen voorzag het altijd in de voorkoming van dubbele belastingheffing, maar sinds 2017 is het ook van belang voor dubbele niet-belasting, belastingontwijking en grondslaguitholling.<sup>19</sup> Het nieuwste OESO-modelverdrag is ontwikkeld aan de hand van de Base Erosion and Profit Shifting (hierna: BEPS) -rapporten. In deze rapporten is ingegaan op de BEPS-problemen en is getracht hiervoor een oplossing te vinden. De BEPS-problemen gaan over de strategieën van multinationale ondernemingen om fouten

---

<sup>11</sup> De objectvrijstelling is opgenomen in artikel 15e Wet VPB 1969. Nederlandse ondernemingen worden op grond van artikel 8 Wet VPB 1969 in Nederland belast over de wereldwinst. Echter, de buitenlandse winst zal ook in het buitenland in de belastingheffing worden betrokken. Op die manier ontstaat dubbele belastingheffing. Op grond van de objectvrijstelling zal de winst behaald met een buitenlandse vaste inrichting niet in de Nederlandse belastingheffing worden betrokken. Van den Dool e.a. 2019, p. 431.

<sup>12</sup> Verschillende andere wetten sluiten aan bij/verwijzen naar de definitie van artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969. Het betreft hier artikel 1.10 Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001), artikel 6 lid 3 onderdeel a Wet op de Loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964), artikel 2 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: BvdB 2001) en artikel 1.2 lid 1 onderdeel f Wet Bronbelasting 2021 (hierna: Wet BB 2021). Alleen de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) kent een eigen definitie.

<sup>13</sup> Er wordt van een verdragssituatie gesproken als tussen het land van de vaste inrichting en het land van het hoofdhuis een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting is afgesloten.

<sup>14</sup> Er wordt gesproken van niet-verdragssituaties als tussen het land waar de vaste inrichting is gevestigd en het land waar het hoofdhuis is gevestigd geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting is afgesloten.

<sup>15</sup> Artikel 3 lid 4 onderdeel a Wet VPB 1969.

<sup>16</sup> Artikel 3 lid 4 onderdeel b en lid 5 tot en met 12 Wet VPB 1969 jo. artikel 2 BvdB 2001.

<sup>17</sup> Denk hierbij aan situaties waarin Nederland met het andere land geen verdrag heeft, of in een concreet geval wordt niet voldaan aan de voorwaarden gesteld in het verdrag, of het verdrag bevat geen bepaling over de heffing van bepaalde inkomensbestanddelen. De Graaf, Kavelaars & Stevens 2019, p. 103-107.

<sup>18</sup> Pötgens & Bellingwout, *WFR* 2012/654, par. 2.3.2. Deze definitie kwam overeen met de definitie van het begrip vaste inrichting in artikel 15f Wet VPB 1969.

<sup>19</sup> Preambule OESO-modelverdrag.

en mismatches in belastingregels te gebruiken om zo min mogelijk belasting te betalen. Op deze manier kunnen multinationale ondernemingen een concurrentievoordeel ontwikkelen ten opzichte van binnenlandse ondernemingen. Deze multinationale ondernemingen betalen namelijk minder belasting dan de binnenlandse ondernemingen.<sup>20</sup> Er zijn 15 BEPS-rapporten ontwikkeld waarin diverse problemen worden beschreven en tevens worden oplossingen voor deze problemen aangehaald. Het BEPS-rapport bij actiepoint 7 gaat over de belastingontwijkingmogelijkheden met de vaste inrichting. De definitie van het begrip vaste inrichting kan op meerdere manieren worden ontweken, waardoor in het land van de vaste inrichting geen belasting wordt betaald.<sup>21</sup> Denk hierbij aan de commissionairsstructuren en opsplitsing van contracten tussen gelieerde lichamen om zo de definitie van de vaste inrichting te ontlopen.<sup>22</sup> Aan de hand van BEPS-actiepoint 7 is het vaste-inrichtingenbegrip in artikel 5 OESO-modelverdrag uitgebreid waardoor nu eerder sprake is van een vaste inrichting waarmee belastingontwijking voorkomen moet worden.

BEPS-actiepoint 7 past alleen de definitie van het begrip vaste inrichting in het OESO-modelverdrag aan, maar dit heeft nog geen doorwerking op de definitie in bestaande bilaterale verdragen. De nieuwe definitie moet ook doorwerking gaan vinden in verdragssituaties. Bij de onderhandeling van nieuwe verdragen zal de nieuwe definitie worden gebruikt. Om bestaande verdragen aan te passen zijn echter heronderhandelingen nodig. Om dit proces te versnellen is het Multilateraal Instrument (hierna: MLI) ontwikkeld, voortvloeiend uit BEPS-actiepoint 15. Indien beide landen, die gezamenlijk een verdrag hebben, hebben aangegeven dat een bepaald onderdeel doorwerking moet vinden in hun verdrag, dan wordt dit doorgevoerd. Hierdoor zullen veel verdragen, zonder onderhandelingen, in één keer worden aangepast.<sup>23</sup> Een aantal bepalingen in het MLI worden gezien als minimumstandaarden. Deze bepalingen moeten ingevoerd worden. Landen hebben hierover geen keuze. De bepalingen in het MLI over de vaste inrichting vormen geen minimumstandaard. Landen hebben de keuze of deze bepalingen doorwerking moeten vinden in hun verdragen of niet.<sup>24</sup>

Buiten dat het OESO-modelverdrag en de bilaterale verdragen zijn/worden aangepast, is ook de Nederlandse definitie voor het begrip vaste inrichting aangepast. In de Wet VPB 1969 staat de definitie sinds 2020 in artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969. Bij de totstandkoming van de nieuwe definitie is zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de definitie van artikel 5 OESO-

---

<sup>20</sup> OECD, 'What is BEPS?' zonder datum, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

<sup>21</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 14.

<sup>22</sup> OECD, *Executive Summaries* 2015, <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf> p. 23-24.

<sup>23</sup> Kavelaars, *TFO* 2018/159, p. 111.

<sup>24</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 25 087, 135, p. 2-3 en 5-6. Landen kunnen ervoor kiezen om een bepaling helemaal, gedeeltelijk of helemaal niet over te nemen in hun verdragen.

modelverdrag. Nationaal is de definitie van het begrip vaste inrichting aangepast, omdat er nog mogelijkheden bestonden voor het kunstmatig omzeilen van de kwalificatie vaste inrichting waardoor belasting kon worden ontweken.<sup>25</sup> Dezelfde belastingontwijkingmogelijkheden die internationaal golden, golden nationaal ook. Met de nieuwe definitie moet dat in niet-verdragssituaties worden voorkomen. Tevens geldt de nieuwe definitie voor de gehele Wet VPB 1969 en niet meer alleen voor de objectvrijstelling, waardoor nu duidelijk is wanneer buitenlands belastingplichtigen een vaste inrichting hebben in Nederland.

Zoals reeds aangegeven, is de vaste inrichting een begrip wat zowel nationaal als internationaal wordt gebruikt. Om die reden zijn zowel de nationale als de internationale regels van belang. Er geldt een soort dubbele toets voor belastingtoerekening aan een bepaalde staat. Eerst moet een land volgens nationaal recht kunnen heffen. Daarna moet het land volgens het verdrag mogen heffen. Zowel nationaal als internationaal dient sprake te zijn van een vaste inrichting.<sup>26</sup> Bij de nieuwe definitie in de Wet VPB 1969 wordt om deze reden voor verdragssituaties in alle gevallen aansluiting gezocht bij de definitie in het betreffende verdrag. Zo ontstaan geen discrepanties tussen kunnen en mogen heffen. Anders had de situatie kunnen ontstaan dat Nederland volgens nationaal recht niet kan heffen, maar volgens het verdrag wel de heffingsbevoegdheid kreeg toegewezen. Op die manier wordt de winst van de vaste inrichting nergens belast. Het andere land mag namelijk niet heffen op grond van het verdrag.<sup>27</sup> Voorheen gold dit slechts voor de binnenlands belastingplichtigen. Voor buitenlands belastingplichtigen bestond geen definitie, waardoor Nederland nooit kon heffen, zelfs als het wel zou mogen heffen.

Tijdens de vakken Vennootschapsbelasting en Internationaal en Europees Belastingrecht werd aandacht besteed aan het vaste inrichtingenbegrip. Hier werden de Nederlandse en de internationale definitie besproken. Destijds raakte ik geïnteresseerd in de definitie van het begrip vaste inrichting en waarom deze sinds 2020 nationaal is aangepast. Derhalve besloot ik hier voor mijn bachelor scriptie nader onderzoek naar te doen.

---

<sup>25</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 14.

<sup>26</sup> Albert, *WFR* 2019/209, afl. 7306, p. 1269.

<sup>27</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 15.



## 1.2 Probleemstelling en afbakening

### 1.2.1 Probleemstelling

Per 1 januari 2020 kent de Wet VPB 1969 een nieuwe definitie voor het begrip vaste inrichting. De aanpassingen zijn gebaseerd op de aanpassingen die aan artikel 5 OESO-modelverdrag zijn gemaakt. Deze aanpassingen waren gebaseerd op BEPS-actiepunt 7. De voornaamste reden voor de invoering van de nieuwe definitie is het voorkomen van belastingontwijking. Ondanks de aanpassingen bestaat discussie of dit voldoende is om belastingontwijking tegen te gaan. Dit wil ik aan de hand van een literatuuronderzoek onderzoeken. Daartoe is de volgende probleemstelling geformuleerd:

*In hoeverre lost invoering van artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969, de omschrijving van het begrip ‘vaste inrichting’, het probleem van belastingontwijking op?’*

### 1.2.2 Deelvragen en opbouw

Om tot een antwoord op deze probleemstelling te komen zijn een drietal deelvragen opgesteld.

1. *Hoe wordt het begrip vaste inrichting uitgewerkt in de Wet VPB 1969?*
2. *Welke vormen van belastingontwijking zijn met betrekking tot de vaste inrichting mogelijk en hoe tracht actiepunt 7 van de BEPS-rapporten dit te voorkomen?*
3. *Welke problemen rond het begrip vaste inrichting zijn opgelost en welke niet?*

Deze deelvragen worden achtereenvolgens in de verschillende hoofdstukken besproken. In hoofdstuk 2 wordt aandacht besteed aan de oude invulling van het begrip vaste inrichting volgens artikel 15f Wet VPB 1969 en aan de nieuwe invulling volgens artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969. Zoals reeds is aangegeven, is bij de totstandkoming van de nationale definitie aansluiting gezocht bij de definitie van artikel 5 OESO-modelverdrag. Derhalve wordt hier ook aandacht aan besteed. In hoofdstuk 3 komt BEPS-actiepunt 7 naar voren en worden de verschillende belastingontwijkingsmogelijkheden beschreven. Tevens wordt aangegeven hoe artikel 5 OESO-modelverdrag is aangepast om deze belastingontwijkingsmogelijkheden tegen te gaan. Hoofdstuk 4 gaat over de aanpassingen aan artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969. Hierin wordt geanalyseerd in hoeverre de aanpassingen ook daadwerkelijk belastingontwijking voorkomen. Op verschillende gebieden is de wet aangepast, maar voorkomt dit alle vormen van belastingontwijking of creëert het misschien andere belastingontwijkingsmogelijkheden? In de conclusie wordt aan de hand van bovenstaande deelvragen getracht een antwoord te formuleren op de probleemstelling.

### 1.2.3 Afbakening

De vaste inrichting is een begrip waar zowel nationaal als internationaal betekenis aan wordt toegekend. Het komt voor in grensoverschrijdende situaties. Nationaal dient te worden gekeken of een land kan heffen. Tevens moet het land internationaal mogen heffen. In mijn scriptie focus ik alleen op het onderdeel kunnen heffen. Hierdoor kijk ik naar de aanpassingen gemaakt aan de Wet VPB 1969 en niet naar de aanpassingen gemaakt aan de bilaterale verdragen en besteed ik ook geen aandacht aan het BvdB 2001 en het MLI. Artikel 5 OESO-modelverdrag wordt wel aangehaald, omdat zowel artikel 15f Wet VPB 1969 als artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 aansluiting zocht bij de definitie van artikel 5 OESO-modelverdrag. In de beantwoording van de probleemstelling wordt dus ook alleen aandacht besteed aan de aanpassingen gemaakt aan de definitie in de Wet VPB 1969.

Tevens gaat het in mijn scriptie om de vraag of door de nieuwe definitie van het begrip vaste inrichting de belastingontwijkingmogelijkheden worden voorkomen. Om deze reden wordt geen aandacht besteed aan het vraagstuk wat de gevolgen zijn voor de winstallocatie. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het vraagstuk of vaker sprake is van dubbele belastingheffing of dubbele niet-heffing en als eerder sprake is van een vaste inrichting of hier ook daadwerkelijk meer winst aan kan worden toegerekend. Ik kijk alleen naar het vraagstuk of belastingontwijking voorkomen wordt.

## 2. De definitie van het begrip vaste inrichting

### 2.1 Inleiding

Zoals reeds is gebleken kan een onderneming in een ander land economisch actief zijn door middel van een vaste inrichting. Het vormt een afgesplitst onderdeel van het hoofdhuis en kan geen eigen contracten afsluiten.<sup>28</sup> Door de aanwezigheid van een vaste inrichting kunnen landen belasting heffen bij een onderneming wat feitelijk niet in hun land is gevestigd.<sup>29</sup>

De Wet VPB 1969 kende tot en met 2019 geen uitgebreide definitie van het begrip vaste inrichting. Daar is met ingang van 2020 verandering in gekomen. Voorheen werd het begrip beschreven in artikel 15f Wet VPB 1969 en nu wordt hier in artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 bij stilgestaan. In dit hoofdstuk wordt de eerste deelvraag behandeld:

*‘Hoe wordt het begrip vaste inrichting uitgewerkt in de Wet VPB 1969?’*

Hierbij wordt achtereenvolgens stilgestaan bij de oude invulling volgens artikel 15f Wet VPB 1969 en de nieuwe invulling volgens artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969. Aangezien in de parlementaire behandeling wordt verwezen naar artikel 5 OESO-modelverdrag zal hier als derde bij worden stilgestaan. Tevens bevat Bijlage 1 een tabel met een samenvatting van alle overeenkomsten en verschillen van deze drie wetten.

### 2.2 Artikel 15f Wet VPB 1969

#### 2.2.1 Implementatie artikel 15f Wet VPB 1969

Tussen 2012 en 2019 bevatte artikel 15f Wet VPB 1969 de definitie van het begrip vaste inrichting. Het was gelijktijdig met de objectvrijstelling van artikel 15e Wet VPB 1969 opgenomen in de Wet VPB 1969. Artikel 15f Wet VPB 1969 verwees naar artikel 15e lid 2 onderdeel b Wet VPB 1969. Hierin wordt uitgelegd wanneer ondernemingen in niet-verdragssituaties aanspraak kunnen maken op de objectvrijstelling. Artikel 15f Wet VPB 1969 gold dus alleen in niet-verdragssituaties. In de parlementaire behandeling was aangegeven dat voor de objectvrijstelling in verdragssituaties nationaal werd aangesloten bij de definitie van het begrip vaste inrichting in het verdrag.<sup>30</sup> Dit om de discrepanties tussen nationaal kunnen en internationaal mogen heffen te voorkomen. Voor niet-verdragssituaties kan niet naar een definitie in een verdrag worden verwezen. Artikel 15f Wet VPB 1969 bevatte daarom

---

<sup>28</sup> De Graaf, Kavelaars & Stevens 2019, p. 38.

<sup>29</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 14.

<sup>30</sup> *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, 3, p. 97.

een eigen definitie. Bij de invoering is aangegeven dat de definitie van artikel 15f Wet VPB 1969 aansluit de definitie van artikel 5 OESO-modelverdrag. De formulering was echter gedeeltelijk aangepast om beter aan te sluiten bij artikel 15e Wet VPB 1969. Tevens waren lid 2 en lid 7 van artikel 5 OESO-modelverdrag niet overgenomen. Beide leden gelden slechts ter verduidelijking.<sup>31</sup> De Staatssecretaris van Financiën had aangegeven dat geen materieel verschil beoogd was met het OESO-modelverdrag en dus kon hierbij worden aangesloten.<sup>32</sup>

### 2.2.2 De definitie van het begrip vaste inrichting

Het begrip vaste inrichting was als volgt in artikel 15f lid 1 Wet VPB 1969 opgenomen:

*Een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend. De plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden is slechts dan een vaste inrichting indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt.*

Hier zijn twee verschillende vaste inrichtingen te onderscheiden. De eerste is de fysieke vaste inrichting uitgewerkt in de eerste volzin. Dit zijn gebouwen, fabrieken, etc. De tweede is de temporele vaste inrichting uitgewerkt in de tweede volzin. Hier gaat het om bouw-, constructie- en installatiewerkzaamheden en die vormen pas een vaste inrichting als deze werkzaamheden langer dan twaalf maanden duren.

Lid 2 toonde zes uitzonderingssituaties. In het kort kwam het erop neer dat activiteiten die van ondersteunende of voorbereidende aard waren, niet werden gezien als vaste inrichting. De voornaamste reden voor het bestaan van deze uitzonderingen is dat hier over het algemeen weinig winst aan toe te rekenen is en dit is tevens niet eenvoudig.<sup>33</sup> Als de werkzaamheden voor een derde worden verricht, is de winst wel vast te stellen. Daarom gelden de uitzonderingen alleen als de werkzaamheden voor de onderneming zelf worden verricht.<sup>34</sup>

De vaste vertegenwoordiger is, naast de fysieke en temporele vaste inrichting, de derde vorm die een vaste inrichting kan aannemen. De vaste vertegenwoordiger is een natuurlijk persoon of een lichaam dat de machtiging heeft om in naam van de belastingplichtige regelmatig overeenkomsten te sluiten. Ook hier golden de uitzonderingen van het tweede lid.<sup>35</sup> In Lid 4

---

<sup>31</sup> Paragraaf 2.4.1 verduidelijkt lid 2 OESO-modelverdrag en paragraaf 2.4.3 verduidelijkt lid 7 OESO-modelverdrag.

<sup>32</sup> *Kamerstukken II 2011/12*, 33 003, 3, p. 97.

<sup>33</sup> Adema, *NtFR 2020/14*, par. 2.3.3; zie ook commentaar artikel 5 lid 4 OESO-modelverdrag, par. 58.

<sup>34</sup> Dit wordt in artikel 15f lid 2 onderdeel a tot en met f Wet VPB 1969 duidelijk gemaakt aan de hand van het woord uitsluitend. Adema, *NtFR 2020/14*, par. 2.3.3; zie ook commentaar artikel 5 lid 4 OESO-modelverdrag, par. 61.

<sup>35</sup> Zie artikel 15f lid 3 Wet VPB 1969.

stond nog een uitzondering. In het land waar de vertegenwoordiger actief was als makelaar, commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger, had de onderneming geen vaste vertegenwoordiger en dus geen belastingplicht. Voorwaarde was wel dat de werkzaamheden voor de vertegenwoordiger in de normale uitoefening van zijn bedrijf was.

## 2.3 Artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969

Vanaf 1 januari 2020 is het begrip vaste inrichting niet meer gedefinieerd in artikel 15f Wet VPB 1969, maar in artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969. Artikel 3 Wet VPB 1969 verklaart wanneer een buitenlands belastingplichtige aanwezig is in Nederland. De onderneming dient niet in Nederland gevestigd te zijn, maar wel Nederlands inkomen te genieten.<sup>36</sup> De ondernemingen kunnen verenigingen en andere rechtspersonen;<sup>37</sup> open commanditaire vennootschappen en andere niet rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld;<sup>38</sup> doelvermogens;<sup>39</sup> en op Aruba, Curaçao of Sint Maarten gevestigde lichamen die een onderneming drijven met behulp van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger op de BES eilanden,<sup>40</sup> zijn. Verenigingen en buitenlandse overheidslichamen vallen hier slechts onder voor zover zij een onderneming drijven.<sup>41</sup> Over het algemeen wordt Nederlands inkomen voornamelijk behaald door middel van een in Nederland gelegen vaste inrichting.<sup>42</sup>

### 2.3.1 Implementatie artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969

Met de nieuwe definitie van het begrip vaste inrichting in artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 wordt wederom aangesloten bij het OESO-modelverdrag<sup>43</sup> en het commentaar daarop.<sup>44</sup> Sinds 2017 kent artikel 5 OESO-modelverdrag een nieuwe definitie. De definitie is aangepast aan de hand van BEPS-actiepunt 7 om belastingontwijking tegen te gaan.<sup>45</sup> Aan de hand van deze rapporten is ook het vaste inrichtingenbegrip in de Wet VPB 1969 aangepast. Bij de

---

<sup>36</sup> Artikel 3 lid 1 Wet VPB 1969. In deze bachelor scriptie wordt verder niet stilgestaan bij de vraag wanneer Nederlands inkomen genoten wordt. Dit is niet van belang voor de beantwoording van de probleemstelling. Het wordt besproken in Hoofdstuk III van de Wet VPB 1969.

<sup>37</sup> Artikel 3 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969.

<sup>38</sup> Artikel 3 lid 1 onderdeel b Wet VPB 1969.

<sup>39</sup> Artikel 3 lid 1 onderdeel c Wet VPB 1969.

<sup>40</sup> Artikel 3 lid 1 onderdeel d Wet VPB 1969.

<sup>41</sup> Artikel 3 lid 2 en 3 Wet VPB 1969.

<sup>42</sup> Van den Dool e.a. 2019, p. 36.

<sup>43</sup> *Kamerstukken II 2019/20*, 35 303, 3, p. 14.

<sup>44</sup> *Kamerstukken II 2019/20*, 35 303, 6, p. 20.

<sup>45</sup> *Kamerstukken II 2019/20*, 35 303, 3, p. 15; zie ook OECD, *Executive Summaries 2015*, <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>, p. 23. Hoofdstuk 3 bespreekt de invulling van deze rapporten en welke vormen van belastingontwijking met de vaste inrichting mogelijk waren.

invoering van artikel 15f Wet VPB 1969 kwam de vraag al op hoe veranderingen in het OESO-modelverdrag van invloed zouden zijn op de interpretatie van artikel 15f Wet VPB 1969. Destijds was de OESO al bezig met het ontwikkelen van de BEPS-rapporten.<sup>46</sup> Nadat deze rapporten uitkwamen, bleek dat deze aanpassingen geen doorwerking hadden op de Wet VPB 1969.<sup>47</sup> Het Kabinet wil namelijk bij elke verdragswijziging van de OESO kunnen debatteren met de Tweede en Eerste Kamer. Ook bij de nieuwe definitie in artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 wordt zoveel mogelijk aangesloten bij artikel 5 OESO-modelverdrag en het daarbij behorende commentaar. Het is wederom niet wenselijk om een directe en dynamische koppeling te hebben naar het OESO-modelverdrag. Derhalve zullen bij nieuwe wijzigingen in het OESO-modelverdrag wederom vertaalslagen in de Nederlandse wet nodig zijn.<sup>48</sup>

Bij de invoering van artikel 15f Wet VPB 1969 werd onder andere kritiek gegeven op het bereik van dit artikel. Het was geen definitie voor de gehele Wet VPB 1969. Het was alleen een definitie voor artikel 15e lid 2 onderdeel b Wet VPB 1969.<sup>49</sup> Voor de buitenlandse belastingplicht van artikel 17 lid 3 onderdeel a Wet VPB 1969 bestond geen definitie voor het begrip vaste inrichting.<sup>50</sup> In artikel 3 lid 4 Wet VPB 1969 staat nu dat het een definitie is voor de gehele Wet VPB 1969. Het heeft dus een groter bereik dan voorheen. Wel is nu ook nog kritiek op de locatie. Zo prefereren Adema<sup>51</sup> en Albert<sup>52</sup> een eigen artikelnummer of zelfs opname in de Algemene Wet inzake Rijksbelasting (hierna: AWR). Dit laatste omdat meerdere wetten, zoals de Wet IB 2001 en Wet LB 1964, naar artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 verwijzen.<sup>53</sup> Het Kabinet acht opname in de AWR voor nu nog niet wenselijk.<sup>54</sup>

De definitie van het begrip vaste inrichting in artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 komt, op enkele tekstuele aanpassingen na, overeen met artikel 5 OESO-modelverdrag.<sup>55</sup> In bilaterale verdragen kan een andere definitie staan dan in het OESO-modelverdrag. Om te voorkomen dat de definitie in de Wet VPB 1969 verschilt met de definitie in het verdrag, wordt in de Wet VPB 1969 een onderscheid gemaakt tussen verdrags- en niet-verdragsituaties.<sup>56</sup>

---

<sup>46</sup> Pötgens & Bellingwout, *WFR* 2012/654, par. 2.3.2, voetnoot 69.

<sup>47</sup> Van den Dool & Verkerk, *TFO* 2018/159.2, p. 123.

<sup>48</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 6, p. 19-20.

<sup>49</sup> Artikel 15f lid 1 Wet VPB 1969.

<sup>50</sup> Pötgens & Bellingwout, *WFR* 2012/654, par. 232.

<sup>51</sup> Adema, *NTFR* 2020/10, par. 2.1.1.

<sup>52</sup> Albert, *WFR* 2019/209, p. 1272-1273.

<sup>53</sup> De kritiek op de locatie wordt in paragraaf 4.2 uitgebreid besproken.

<sup>54</sup> *Kamerstukken I* 2019/20, 35 303, c, p. 8.

<sup>55</sup> Er zit wel een verschil tussen de begrippen gelieerdheid van artikel 3 lid 10 tot en met 12 Wet VPB 1969 en nauwe verbondenheid van artikel 5 lid 8 OESO-modelverdrag, maar dit verschil komt in paragraaf 2.3.3 naar voren.

<sup>56</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 14; Adema, *NTFR* 2020/10, par. 2.1.2.

### 2.3.2 Het begrip vaste inrichting in verdragssituaties

Het onderscheid tussen verdrags- en niet-verdragssituaties komt in artikel 3 lid 4 Wet VPB 1969 naar voren. Indien Nederland met het andere land een verdrag heeft of een andere regeling die ziet op de heffing over bestanddelen,<sup>57</sup> wordt voor de definitie van het begrip vaste inrichting aangesloten bij de definitie in het verdrag.<sup>58</sup> Het verschil met de oude situatie is dat voor de gehele Wet VPB 1969 nu in verdragssituaties wordt aangesloten bij de definitie gehanteerd in het betreffende verdrag. Voorheen gold dit slechts voor de objectvrijstelling. Voor de buitenlandse belastingplicht was niet duidelijk wat de definitie in verdragssituaties was.<sup>59</sup> Hierdoor kon nationaal niet geheven worden, maar internationaal mocht wel worden geheven. Het andere land mocht volgens het verdrag niet heffen, dus werd nergens belasting geheven. Nu komen de definities nationaal en internationaal overeen.<sup>60</sup> De aanpassingen die op basis van BEPS-actiepunt 7 zijn gemaakt aan het vaste inrichtingenbegrip, zijn vaak nog niet doorgevoerd in verdragen. Hierdoor kan het zo zijn dat nu in verdragen nog de oude definitie wordt gehanteerd. Eveneens is het mogelijk dat, ondanks dat het MLI reeds zijn doorwerking heeft gehad op het betreffende verdrag, de vaste inrichtingenbepalingen niet of slechts gedeeltelijk zijn opgenomen. De definitie in verdragssituaties kan dus verschillen van de nieuwe definitie in de Wet VPB 1969 voor niet-verdragssituaties.

### 2.3.3 Het begrip vaste inrichting in niet-verdragssituaties

#### **Fysieke en temporele vaste inrichting**

Voor niet-verdragssituaties kent artikel 3 lid 4 onderdeel b Wet VPB 1969 in samenhang met lid 5 tot en met 12 een eigen definitie. De algemene definitie van artikel 3 lid 4 onderdeel b Wet VPB 1969 komt inhoudelijk overeen met artikel 15f lid 1 Wet VPB 1969. De aanpassingen zitten voornamelijk in de andere leden. Onder een vaste inrichting wordt verstaan:

*Een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend, met dien verstande dat de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden slechts dan een vaste inrichting is indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt.*

---

<sup>57</sup> Het betreft een belastingverdrag of regeling ter voorkoming van dubbele belasting die voorziet in een regeling voor de belastingheffing over de bestanddelen van de winst.

<sup>58</sup> Art. 3 lid 4 onderdeel a Wet VPB 1969.

<sup>59</sup> Albert, *WFR* 2019/209, p. 1271-1272.

<sup>60</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 51.

Net als bij artikel 15f Wet VPB 1969 zijn hier de fysieke vaste inrichting en temporele vaste inrichting te onderscheiden. Het eerste deel gaat over de fysieke vaste inrichting en het tweede deel (na de komma) verklaart de temporele vaste inrichting.

In artikel 3 lid 5 Wet VPB 1969 zijn de zes uitzonderingen opgenomen die grotendeels overeenkomen met de uitzonderingen van artikel 15f lid 2 Wet VPB 1969. De activiteiten moeten nog steeds uitsluitend voor de onderneming worden verricht.<sup>61</sup> Sinds 2020 is echter wel expliciet opgenomen dat voor de zes uitzonderingen geldt dat dit voorbereidende of hulpwerkzaamheden moeten zijn. Onder artikel 15f lid 2 Wet VPB 1969 gold dit alleen expliciet voor de onderdelen e en f.<sup>62</sup> Tevens is in lid 6 een antifragmenteringsbepaling opgenomen waardoor de uitzonderingen van lid 5 niet opgaan. Stel dat een onderneming op een locatie in een land activiteiten uitvoert die op grond van lid 5 onder de uitzonderingen vallen, maar door de antifragmenteringsbepaling is de locatie wel een vaste inrichting. Een vergelijkbare bepaling was niet opgenomen in artikel 15f Wet VPB 1969. Onder artikel 15f Wet VPB 1969 golden de uitzonderingen niet als de werkzaamheden werden gefragmenteerd binnen dezelfde onderneming. Als de fragmentatie echter plaatsvond tussen gelieerde lichamen, vielen alle onderdelen onder de uitzonderingen. Nu geldt dat de werkzaamheden van de belastingplichtige samen worden genomen met de werkzaamheden van gelieerde lichamen op dezelfde plek of in dezelfde staat om te kijken of het dan hoofdactiviteiten zijn. Een vaste inrichting is aanwezig als één van de ondernemingen reeds een vaste inrichting heeft of als de bedrijfsactiviteiten gezamenlijk hoofdactiviteiten vormen.<sup>63</sup>

Volgens artikel 3 lid 4 onderdeel b Wet VPB 1969 vormen bouw-, constructie- en installatiewerkzaamheden pas een vaste inrichting als deze werkzaamheden langer dan twaalf maanden duren. Onder artikel 15f Wet VPB 1969 was het mogelijk om het contract op te splitsen tussen gelieerde lichamen om zo de kwalificatie van een vaste inrichting te ontwijken. Onderneming A zorgde bijvoorbeeld voor de fundering en onderneming B plaatste het dak. Beide ondernemingen waren minder dan twaalf maanden bezig, maar gezamenlijk waren ze langer dan twaalf maanden bezig. De antisplitsingsmaatregel van artikel 3 lid 7 Wet VPB 1969 moet dit nu voorkomen. De opgeknipte termijnen van minstens dertig dagen en maximaal twaalf maanden van de belastingplichtige en gelieerde lichamen worden bij elkaar opgeteld om te kijken of de twaalfmaandentermijn wordt overschreden.<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> Dit is wederom kenbaar gemaakt aan de hand van het woord uitsluitend, zie artikel 3 lid 5 onderdeel a tot en met f Wet VPB 1969. Als de activiteiten worden verricht voor een derde, dan gelden de uitzonderingen niet en is sprake van een vaste inrichting.

<sup>62</sup> Artikel 3 lid 5 Wet VPB 1969; zie ook *Kamerstukken II 2019/20, 35 303, 3, p. 52.*

<sup>63</sup> Artikel 3 lid 6 Wet VPB 1969; zie ook *Kamerstukken II 2019/20, 35 303, 3, p. 52.*

<sup>64</sup> Artikel 3 lid 7 Wet VPB 1969; zie ook *Kamerstukken II 2019/20, 35 303, 3, p. 52.*



## Vaste vertegenwoordiger

Artikel 3 lid 8 Wet VPB 1969 bevat een definitie van het begrip vaste vertegenwoordiger. Onder de oude definitie van artikel 15f lid 3 Wet VPB 1969 bestonden nog belastingontwijkingsmogelijkheden, zoals de commissionairsstructuur. Destijds gold als voorwaarde dat de tussenpersoon in naam van de onderneming contracten moest afsluiten. Tussenpersonen sloten nu contracten af in eigen naam waardoor de tussenpersoon geen vaste vertegenwoordiger was. Het land waar de tussenpersoon was gevestigd, kon alleen heffen over de commissie die de tussenpersoon kreeg.<sup>65</sup> De uitbreiding van de definitie van het begrip vaste vertegenwoordiger moet dit voorkomen. Een vaste vertegenwoordiger is nu een lichaam of een natuurlijk persoon die voor de belastingplichtige in een andere staat optreedt en daar overeenkomsten afsluit of de voornaamste rol speelt bij die onderhandelingen en de belastingplichtige geen materiële veranderingen aan het contract aanbrengt. Daarnaast moet nog aan één van onderstaande voorwaarden worden voldaan. De overeenkomst moet óf in naam van de belastingplichtige worden afgesloten; óf voor eigendomsoverdracht of voor het verlenen van gebruiksrecht van goederen van de belastingplichtige of waarvan de belastingplichtige het gebruiksrecht heeft; óf voor dienstverlening van de belastingplichtige. Verricht de tussenpersoon activiteiten die onder de uitzonderingen van lid 5 vallen, is het geen vaste vertegenwoordiger.<sup>66</sup> Dit gold ook onder artikel 15f lid 3 Wet VPB 1969.

In lid 9 staat vermeld dat een onafhankelijke vertegenwoordiger geen vaste vertegenwoordiger is. Onder artikel 15f lid 4 Wet VPB 1969 was het onafhankelijk zijn voldoende om onder de kwalificatie van vaste vertegenwoordiger uit te komen. Nu kent lid 9 een 'indien'-bepaling. Als de onafhankelijke vertegenwoordiger (bijna) exclusief werkt voor de belastingplichtige of gelieerde lichamen, dan is het een vaste vertegenwoordiger.<sup>67</sup>

## Algemene bepalingen

In artikel 3 lid 10 tot en met 12 Wet VPB 1969 worden de begrippen gelieerd lichaam<sup>68</sup> en belang verklaard. In artikel 3 lid 6, 7 en 9 Wet VPB 1969 wordt telkens gesproken over gelieerdheid. Derhalve dient uitgelegd te worden wanneer hier sprake van is. Een vergelijkbare bepaling was in artikel 15f Wet VPB 1969 niet opgenomen, want bepalingen vergelijkbaar met lid 6, 7 en 9 bestonden toen nog niet. Er werd dus niet gesproken over gelieerdheid en dus

---

<sup>65</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 15, par. 5, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=guest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

<sup>66</sup> Artikel 3 lid 8 Wet VPB 1969, zie ook *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 52-53.

<sup>67</sup> Artikel 3 lid 9 Wet VPB 1969; zie ook *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 52-53.

<sup>68</sup> Of gelieerd natuurlijk persoon.

was een definitie niet nodig. Lid 10 verklaart dat sprake is van gelieerdheid als de belastingplichtige een belang heeft in een ander lichaam of als het lichaam een belang heeft in de belastingplichtige. Uit lid 11 blijkt dat de belastingplichtige en het andere lichaam ook gelieerd zijn, als een derde een belang heeft in beide. In lid 12 wordt vermeld dat een belang aanwezig is als het ene lichaam meer dan 50% van het nominaal gestorte kapitaal heeft in het andere lichaam en dit meer dan 50% van de statutaire stemrechten vertegenwoordigt;<sup>69</sup> of het belang recht geeft op meer dan 50% van de winst.<sup>70</sup>

Zoals reeds is aangegeven sluit artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 zoveel mogelijk aan bij artikel 5 OESO-modelverdrag. Waar de tekst in artikel 3 Wet VPB 1969 afwijkt van artikel 5 OESO-modelverdrag is geen inhoudelijk verschil beoogd. Dit is echter anders voor de definitie van het begrip gelieerdheid.<sup>71</sup> In artikel 3 Wet VPB 1969 gaat het over gelieerdheid terwijl artikel 5 OESO-modelverdrag aansluit bij nauwe verbondenheid. De reden hiervoor is dat bij artikel 3 Wet VPB 1969 voor de terminologie wordt aangesloten bij de Controlled Foreign Companies (hierna: CFC) bepaling.<sup>72</sup> Voor het belangpercentage wordt echter wel bij het artikel 5 lid 8 OESO-modelverdrag aangesloten, want een belang is pas aanwezig bij een percentage van 50%.<sup>73</sup> Het grootste verschil tussen beide benaderingen is dat bij het OESO-modelverdrag alle feiten en omstandigheden in ogenschouw worden genomen en op basis hiervan wordt beoordeeld of sprake is van nauwe verbondenheid. Bij een belang van meer dan 50% is hier automatisch sprake van, maar bij een percentage van minder dan 50% kan ook sprake zijn van nauwe verbondenheid. In artikel 3 Wet VPB 1969 is in een dergelijke situatie geen sprake van gelieerdheid.<sup>74</sup> Ondanks dat de begrippen gelieerdheid en nauwe verbondenheid verschillende betekenissen hebben, gebruik ik in mijn scriptie alleen het woord gelieerdheid, ook in situaties waarin het gaat om nauwe verbondenheid. Dit om verwarring van afwisselend gebruik van de verschillende begrippen te voorkomen. Mijn scriptie gaat ook over de definitie in de Wet VPB 1969 en niet over de uitwerking in het OESO-modelverdrag.

---

<sup>69</sup> Artikel 3 lid 12 onderdeel a Wet VPB 1969.

<sup>70</sup> Artikel 3 lid 12 onderdeel b Wet VPB 1969.

<sup>71</sup> *Kamerstukken II 2019/20*, 35 303, 3, p. 53.

<sup>72</sup> Zie artikel 13ab Wet VPB 1969.

<sup>73</sup> Bij artikel 13ab Wet VPB 1969 is een belang reeds aanwezig bij 25%. Zie ook *Kamerstukken II 2019/20*, 35 303, 3, p. 53.

<sup>74</sup> Van Hulst, *WFR 2020/101*, afl. 7337, p. 676-677.

## 2.4 Artikel 5 OESO-modelverdrag

Bij zowel artikel 15f Wet VPB 1969 als bij artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 is in de parlementaire behandeling aangegeven dat getracht wordt aan te sluiten bij artikel 5 OESO-modelverdrag.<sup>75</sup> In artikel 5 OESO-modelverdrag staan de wetsbepalingen en het OESO-commentaar verduidelijkt deze bepalingen. Het huidige OESO-modelverdrag is in 2017 aangepast aan de hand van de BEPS-rapporten. Hiermee is getracht belastingontwijking, -ontduiking en dubbele niet belasting tegen te gaan.<sup>76</sup> Aan de hand van BEPS-actiepunt 7 is de definitie van het begrip vaste inrichting uitgebreid.<sup>77</sup>

### 2.4.1 Fysieke en temporele vaste inrichting

Artikel 5 lid 1 OESO-modelverdrag gaat over de fysieke vaste inrichting. Hier is sprake van als een (bedrijfs)inrichting aanwezig is waarmee de werkzaamheden van de onderneming geheel of gedeeltelijk worden voortgezet. Het OESO-commentaar spreekt over drie onderdelen waaraan voldaan moet zijn.<sup>78</sup>

Het eerste onderdeel is de aanwezigheid van een (bedrijfs)inrichting. Onder een bedrijfsinrichting vallen niet alleen gebouwen, maar ook machines en installaties. Tevens hoeft het niet gekocht of gehuurd te zijn, illegaal aanwezig zijn in een bepaald pand betekent ook dat sprake is van een bedrijfsinrichting. Het hoeft ook niet een geheel gebouw te zijn, een ruimte in een gebouw van een ander voldoet ook. De bedrijfsinrichting moet wel voor de onderneming ter beschikking staan. Als een werknemer van de onderneming het gebouw niet zelf kan betreden, staat het gebouw niet voor de onderneming ter beschikking.<sup>79</sup>

Het tweede onderdeel is dat de bedrijfsinrichting 'vast' moet zijn. Er zijn twee vormen van vast. Het moet geografisch vast zijn en permanent. Geografisch vast betekent de aanwezigheid van de bedrijfsinrichting op een vaste plaats in een staat.<sup>80</sup> Hier is bijvoorbeeld geen sprake van als de belastingplichtige elke week in een ander hotel zit voor zijn werkzaamheden. Volgens de OESO is sprake van permanente aanwezigheid als de bedrijfsinrichting minstens zes maanden wordt aangehouden.<sup>81</sup> Hierop zijn wel een aantal uitzonderingen, zoals activiteiten

---

<sup>75</sup> Zie *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, 3, p. 97; Zie ook *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 14.

<sup>76</sup> OECD, 'What is BEPS?' zonder datum, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

<sup>77</sup> OECD, *Executive Summaries* 2015, p. 23, <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>; Zie ook hoofdstuk 5 voor een uitgebreide beschrijving van de totstandkoming van artikel 5 OESO-modelverdrag.

<sup>78</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 1 OESO-modelverdrag, par. 6.

<sup>79</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 1 OESO-modelverdrag, par. 10 tot en met 12.

<sup>80</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 1 OESO-modelverdrag, par. 27.

<sup>81</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 1 OESO-modelverdrag, par. 28.

die van terugkerende aard zijn. Per keer wordt de zes maandetermijn niet overschreden, maar in totaal is het contract van lange duur. Denk bijvoorbeeld aan booractiviteiten. Een onderneming voert 3 maanden per jaar boringen uit in een land, en kan hier door weersomstandigheden niet langer mee doorgaan. Hij heeft echter wel een contract om dit vijf jaar achter elkaar te doen. Dan wordt ook van permanentie gesproken.<sup>82</sup>

Het derde punt is dat de werkzaamheden door de vaste bedrijfsinrichting moeten worden voortgezet. Dit hoeven geen activiteiten van productieve aard te zijn en de activiteiten mogen ook worden onderbroken, zolang ze maar op regelmatige basis worden uitgevoerd.<sup>83</sup>

Lid 2 noemt een niet uitputtende lijst aan voorbeelden van vaste inrichtingen. Het slechts hebben van bijvoorbeeld een kantoor is niet voldoende, ook dient aan bovenstaande voorwaarden te worden voldaan.

Naast de fysieke vaste inrichting wordt in artikel 5 OESO-modelverdrag ook gesproken over de temporele vaste inrichting. In lid 3 staat dat bouw-, constructie- of installatiewerkzaamheden alleen kwalificeren als vaste inrichting als de werkzaamheden de twaalfmaandetermijn overschrijdt. Het betreft hier zowel bouwwerkzaamheden aan gebouwen, bruggen, wegen, et cetera als ook renovaties van gebouwen en de installatie van machines in bestaande gebouwen.<sup>84</sup> Gelieerde lichamen gingen contracten opknippen om zo onder de twaalfmaandetermijn te blijven. Sinds 2017 is in het OESO-commentaar hiervoor een antisplitsingsmaatregel opgenomen. Als gelieerde partijen het contract opknippen, moeten de termijnen waarin de partijen actief zijn op de bouwplaats bij elkaar worden opgeteld. Hiervoor geldt wel dat de activiteiten zelf minstens 30 dagen duren en niet langer dan twaalf maanden.<sup>85</sup>

Het OESO-modelverdrag kent in artikel 5 lid 4 dezelfde zes uitzonderingen als opgesomd in artikel 3 lid 5 Wet VPB 1969. Ook hier betreft het activiteiten van voorbereidende en ondersteunende aard. Dit is sinds 2017 expliciet opgenomen. Voorheen was dit alleen expliciet opgenomen in de onderdelen e en f. De belastingontwijkingmogelijkheden die destijds bestonden, moeten nu voorkomen worden.<sup>86</sup> Het OESO-commentaar gaat verder in op wat wordt verstaan onder voorbereidende en ondersteunende activiteiten. Een beslissend criteria is of de activiteiten van deze locatie een integraal onderdeel vormen met de activiteiten van de organisatie als geheel. Het is in ieder geval niet van ondersteunende aard als het doel van

---

<sup>82</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 1 OESO-modelverdrag, par. 29.

<sup>83</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 1 OESO-modelverdrag, par. 35.

<sup>84</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 3 OESO-modelverdrag, par. 50.

<sup>85</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 3 OESO-modelverdrag, par. 52.

<sup>86</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 28, par. 11-12, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>. Hier wordt in paragraaf 3.3 uitgebreid bij stilgestaan.

deze locatie hetzelfde is als het doel van de gehele organisatie.<sup>87</sup> In de opsomming van onderdeel a tot en met e wordt telkens gerefereerd naar 'exclusief ten behoeve van de eigen onderneming'. Hiermee wordt bedoeld dat als daar ook activiteiten voor andere organisaties worden uitgevoerd, dit wel een vaste inrichting is.<sup>88</sup>

Naast het feit dat in lid 4 nu expliciet is opgenomen dat het moet gaan om activiteiten van voorbereidende of ondersteunende aard, is in 2017 ook lid 4.1 ingevoerd. Deze antifragmenteringsbepaling toont een situatie waarin bovenstaande uitzonderingen niet gelden. Gelieerde lichamen gingen hun activiteiten fragmenteren waardoor sommige ondernemingen alleen maar voorbereidende of ondersteunende activiteiten hadden, terwijl in hetzelfde land een andere onderneming de hoofdactiviteiten uitvoerde. Hierdoor viel een deel van de werkzaamheden onder de uitzonderingen van lid 4.<sup>89</sup> Lid 4.1 tracht dit tegen te gaan. Als gelieerde partijen de activiteiten fragmenteren om onder de uitzonderingen van lid 4 te vallen, is de vaste inrichting aanwezig als het geheel van de activiteiten noch van ondersteunende noch van voorbereidende aard is of als de bedrijfsactiviteiten van één onderneming reeds kwalificeert als vaste inrichting.<sup>90</sup>

#### 2.4.2 Vaste vertegenwoordiger

Artikel 5 lid 5 en 6 OESO-modelverdrag betreft de definitie van een vaste vertegenwoordiger. Lid 5 toont aan wanneer een vaste vertegenwoordiger aanwezig is. Dit is iemand die namens de onderneming contracten afsluit in de andere staat, zonder dat de onderneming nog aanpassingen van betekenis aan het contract maakt. Deze contracten dienen regelmatig te worden afgesloten.<sup>91</sup> De drie voorwaarden om te voldoen aan een vaste vertegenwoordiger zijn: dat de persoon namens de organisatie optreedt; deze persoon regelmatig contracten afsluit of hier een belangrijke rol in speelt en dat de onderneming deze contracten niet in grote mate aanpast; en dat deze contracten óf in naam van de onderneming gesloten worden óf voor de overdracht van het eigendom van of het verlenen van het gebruiksrecht op producten van de onderneming of hetgeen waarop de onderneming het gebruiksrecht heeft, of voor de dienstverlening van de onderneming.<sup>92</sup> Bovenstaande drie voorwaarden gelden pas sinds 2017. Voorheen moest de tussenpersoon deze contracten in naam van de onderneming

---

<sup>87</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 4 OESO-modelverdrag, par. 59.

<sup>88</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 4 OESO-modelverdrag, par. 61.

<sup>89</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 39, para 14-15, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=guest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

<sup>90</sup> Van Hulten, *WFR* 2020/101, afl. 7337, p. 675.

<sup>91</sup> Artikel 5 lid 5 OESO-modelverdrag.

<sup>92</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 5 OESO-modelverdrag, par. 84.

afsluiten. Dezelfde ontwijkingsmogelijkheid als bij artikel 15f Wet VPB 1969 was hier mogelijk. De tussenpersoon sloot de contracten af in eigen naam waardoor de onderneming in dit land niet belastingplichtig werd.<sup>93</sup> Door de aanpassingen moet de onderneming nu wel belastingplichtig zijn in het land van verkopen.

Lid 6 geeft een uitzondering op lid 5. Als de tussenpersoon een onafhankelijke vertegenwoordiger is, is dit geen vaste vertegenwoordiger. In 2017 is hier wel aan toegevoegd dat de tussenpersoon wel onder lid 5 valt als hij onafhankelijk is, maar (bijna) exclusief voor een of meer gelieerde lichamen werkt.<sup>94</sup> In het OESO-commentaar worden twee punten genoemd waarnaar gekeken kan worden of sprake is van onafhankelijkheid. Zo is geen sprake van onafhankelijkheid als de onderneming gedetailleerde instructies geeft en/of uitgebreide controles uitvoert. Tevens dient te worden gekeken wie het risico draagt. Als dit de onderneming is, is ook geen sprake van een onafhankelijke vertegenwoordiger.<sup>95</sup>

#### 2.4.3 Algemene bepalingen

Artikel 5 lid 7 en 8 OESO-modelverdrag geven nog een aantal algemene bepalingen. Zo stelt lid 7 dat het enkele feit dat de ene onderneming controle uit kan oefenen op de andere onderneming nog niet voldoende is voor de aanwezigheid van een vaste inrichting. Lid 8 is in 2017 opgenomen. Het verklaart de gelieerdheid<sup>96</sup> van lichamen en/of natuurlijke personen waar in lid 4.1, lid 5 en het OESO-commentaar op lid 3 naar verwezen wordt. Zo is sprake van gelieerdheid als de ene onderneming controle heeft over de ander of als beide gecontroleerd worden door dezelfde persoon of onderneming. Voor de aanwezigheid van zeggenschap dient rekening te worden gehouden met alle feiten en omstandigheden. Gelieerdheid is in ieder geval aanwezig als de één meer dan een 50% belang heeft in de ander, direct of indirect, of als een derde meer dan een 50% belang heeft in beide ondernemingen.<sup>97</sup>

---

<sup>93</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 15 par. 5, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>. Zie paragraaf 3.5 voor een uitgebreide uitleg van deze verandering.

<sup>94</sup> Artikel 5 lid 6 OESO-modelverdrag.

<sup>95</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 6 OESO-modelverdrag, par. 104.

<sup>96</sup> In artikel 5 lid 8 OESO-modelverdrag wordt eigenlijk gesproken over nauwe verbondenheid, maar in mijn bachelor scriptie wordt aangesloten bij de term gelieerdheid.

<sup>97</sup> Artikel 5 lid 8 OESO-modelverdrag.

## 2.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de volgende deelvraag centraal:

*‘Hoe wordt het begrip vaste inrichting uitgewerkt in de Wet VPB 1969?’*

Onder artikel 15f Wet VPB 1969 was de omschrijving van het begrip vaste inrichting summier. Volgens lid 1 was het een “*vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend. De plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden is slechts dan een vaste inrichting indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt.*” Lid 2 geeft hier een zestal uitzonderingen op, waarbij het voornamelijk ging om activiteiten van voorbereidende of ondersteunende aard. Lid 3 en 4 stonden stil bij de definitie van de vaste vertegenwoordiger. Volgens lid 4 was een onafhankelijke tussenpersoon geen vaste vertegenwoordiger.

De nieuwe definitie van het begrip vaste inrichting in artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 is uitgebreider dan de definitie in artikel 15f Wet VPB 1969. In tegenstelling tot artikel 15f Wet VPB 1969 wordt nu in artikel 3 lid 4 onderdeel a Wet VPB 1969 uitgeweid dat in verdragssituaties wordt aangesloten bij de definitie in het verdrag. De definitie voor niet-verdragssituaties in lid 4 onderdeel b is nagenoeg hetzelfde als die gold onder artikel 15f lid 1 Wet VPB 1969. Ook de uitzonderingen voor voorbereidende en hulpwerkzaamheden zijn hetzelfde. Lid 6 kent nu echter de antifragmenteringsbepaling om te voorkomen dat ondernemingen kunstmatig onder de uitzonderingen vallen. Ook is de twaalfmaandentermijn voor de temporele vaste inrichting hetzelfde. Lid 7 kent nu wel de antisplitsingsmaatregel. Deze bepaling moet het kunstmatig opsplitsen van contracten om onder de twaalfmaandengrens te blijven tegengaan. In tegenstelling tot artikel 15f lid 3 Wet VPB 1969 hoeft voor de aanwezigheid van een vaste vertegenwoordiger het contract niet meer in naam van de onderneming gesloten te worden. Lid 8 vermeldt dat het ook om eigendomsoverdracht of gebruiksrecht van producten of diensten kan gaan. Tevens wordt in lid 9 een beperking op de uitzondering gegeven. Als de onafhankelijke tussenpersoon (bijna) exclusief voor de onderneming of gelieerde lichamen werkt, is het toch een vaste vertegenwoordiger. In Lid 10 tot en met 12 worden de begrippen gelieerdheid en belang uitgelegd.

Zowel bij implementatie van het artikel 15f Wet VPB 1969 als bij artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 is in de parlementaire behandeling aangegeven dat wordt aangesloten bij de definitie van artikel 5 OESO-modelverdrag. De huidige definitie bestaat sinds 2017 en de definitie van artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 sluit bijna volledig, op het begrip gelieerdheid na, aan bij de definitie van het begrip vaste inrichting in het OESO-modelverdrag.

## 3. Aanpassingen aan de hand van BEPS-actiepunt 7

### 3.1 Inleiding

In Nederland is de definitie van het begrip vaste inrichting sinds 2020 opgenomen in artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969. Hierin wordt gekeken naar de fysieke vaste inrichting, de temporele vaste inrichting, de vaste vertegenwoordiger en gelieerdheid. Deze definitie is ontwikkeld aan de hand van het OESO-modelverdrag. De huidige versie van het OESO-modelverdrag bestaat sinds 2017. Deze is aangepast aan de hand van de BEPS-problemen. Zo bestonden situaties waarin door de verschillende belastingssystemen in landen en zwaktes in bilaterale verdragen geen belasting werd geheven of minder dan normaal, en situaties waarin geen of lage belasting werd betaald door de winsten weg te halen uit landen waar de activiteiten plaatsvonden. De G20-leiders<sup>98</sup> vonden dat deze problemen multilateraal opgelost moesten worden. Als landen zelf oplossingen gingen bedenken, zou dit tot meer dubbele belastingheffing kunnen leiden. De G20 riep de OESO op om een actieplan op te stellen aan de hand van deze BEPS-problemen. Dit zijn de BEPS Actie Plannen geworden.<sup>99</sup>

De BEPS Actie Plannen bestaan uit 15 actiepunten en zijn ontwikkeld om zowel nationaal als internationaal te worden ingevoerd. De actiepunten zijn onderverdeeld in drie niveaus. Het eerste niveau gaat over maatregelen die landen, na invoering, op dezelfde manier dienen te lezen. Het tweede niveau betreft iets verdergaande afspraken over de gemeenschappelijke aanpak van bepaalde constructies. Nationale regels moeten op elkaar worden afgestemd. Het derde niveau betreft de meest vergaande afspraak, namelijk minimumstandaarden. Landen hebben zich hieraan gecommitteerd en moeten dit doorvoeren.<sup>100</sup>

Actiepunt 7 staat stil bij het begrip vaste inrichting. Dit actiepunt is een verdergaande afspraak over de gemeenschappelijke aanpak van zo'n constructie.<sup>101</sup> De G20 wilde dat artikel 5 OESO-modelverdrag herschreven zou worden. Bedrijven konden namelijk op verschillende manieren onder de definitie van het begrip vaste inrichting uitkomen. Hierdoor werden de winsten niet belast in het land waar deze tot stand kwamen.<sup>102</sup> Denk hierbij bijvoorbeeld aan de opsplitsing

---

<sup>98</sup> De G20 is een groep van 19 landen en de Europese Unie waar leiders van zowel ontwikkelings- als ontwikkelde landen samen komen om financiële en socio-economische problemen te bespreken. Zie 'What is the G20?' zonder datum, <https://g20.org/en/about/Pages/whatis.aspx>.

<sup>99</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* 2013, p. 10-11, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

<sup>100</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2015, p. 3 (*Kamerstukken II* 2015/16, 25 087, nr. 112).

<sup>101</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2015, p. 3 (*Kamerstukken II* 2015/16, 25 087, nr. 112).

<sup>102</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 9, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.



van bouwwerkzaamheden, kunstmatige creatie van de uitzonderingen van artikel 5 lid 4 OESO-modelverdrag en ontwijking door middel van commissionairsstructuren.<sup>103</sup> Door de aanpassingen is nu eerder sprake van een vaste inrichting.

Aan de hand van BEPS-actiepunt 7 is getracht een oplossing te vinden voor bovenstaande belastingontwijkingsmogelijkheden. Deze oplossingen zijn doorgevoerd in de nieuwe definitie van het begrip vaste inrichting in artikel 5 OESO-modelverdrag. De Nederlandse wetgever heeft deze aanpassingen daarna ook doorgevoerd in artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969. Met behulp van de tweede deelvraag wordt duidelijk waarom het vaste inrichtingenbegrip is aangepast:

*‘Welke vormen van belastingontwijking zijn met betrekking tot de vaste inrichting mogelijk en hoe tracht actiepunt 7 van de BEPS-rapporten dit te voorkomen?’*

Onderstaand wordt aandacht besteed aan de belastingontwijkingsmogelijkheden met de vaste inrichting. BEPS-actiepunt 7 onderkent de volgende belastingontwijkingsmogelijkheden: het opsplitsen van contracten voor bouwwerkzaamheden, de voorbereidende en hupwerkzaamheden, fragmentatie van bedrijfsactiviteiten en de vaste vertegenwoordiger. Deze mogelijkheden worden achtereenvolgens aangehaald en tevens wordt per onderdeel beschreven hoe actiepunt 7 dit tracht tegen te gaan. In samenhang hiermee wordt de introductie van het begrip gelieerdheid beschreven.

### 3.2 Opsplitsen van contracten voor bouwwerkzaamheden

In artikel 5 lid 3 OESO-modelverdrag wordt gesteld dat bouwwerkzaamheden slechts als vaste inrichting worden gezien als deze langer dan twaalf maanden duren. Gelieerde lichamen gingen de activiteiten nu verdelen om zo allen onder de twaalfmaandentermijn te blijven.<sup>104</sup> Bedrijf A bouwde in acht maanden de muren van een fabriek en bedrijf B plaatste in zeven maanden het dak. De ondernemingen waren gelieerd. De ondernemingen waren op zichzelf geen twaalf maanden bezig en dus was in dit land geen vaste inrichting aanwezig. De ondernemingen waren samen echter wel meer dan twaalf maanden bezig. Gezamenlijk was wel sprake van een vaste inrichting.

---

<sup>103</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 13, par. 2, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

<sup>104</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 42-43, par. 16, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

Het tegengaan van het opsplitsen van contracten voor bouwwerkzaamheden valt reeds onder de Principal Purpose Test (hierna: PPT) van BEPS-actiepunt 6.<sup>105</sup> Deze PPT is opgenomen in artikel 29 lid 9 OESO-modelverdrag. In het bijbehorende OESO-commentaar wordt ook aandacht besteed aan de antisplitsingsmaatregel.<sup>106</sup> Het is echter ook expliciet opgenomen in het commentaar op artikel 5 lid 3 OESO-modelverdrag.<sup>107</sup> Dit is gedaan voor landen die het graag expliciet willen opnemen.<sup>108</sup> Als de aanpassing van artikel 5 lid 3 OESO-modelverdrag overgenomen wordt in de bilaterale verdragen, dan heeft de PPT van artikel 29 lid 9 OESO-modelverdrag voor dit onderdeel geen werking meer. De constructie wordt dan reeds voorkomen met artikel 5 lid 3 OESO-modelverdrag. Specifieke antimisbruikbepalingen, zoals artikel 5 lid 3 OESO-modelverdrag, gaan voor op de algemene antimisbruikbepalingen van de PPT. Wordt een bepaling vergelijkbaar met het OESO-commentaar op artikel 5 lid 3 OESO-modelverdrag niet opgenomen, dan voorkomt de PPT zo'n constructie.<sup>109</sup>

### 3.3 Voorbereidende en hulpwerkzaamheden

Onder de oude opsomming van artikel 5 lid 4 OESO-modelverdrag was alleen voor de onderdelen e en f expliciet opgenomen dat het ging om voorbereidende en ondersteunende activiteiten. Dit gold impliciet voor alle onderdelen, maar omdat dit niet duidelijk bleek uit lid 4, konden bedrijven belasting ontwijken.<sup>110</sup> De bepaling was tamelijk oud en sinds de invoering hebben veranderingen plaatsgevonden in de manier waarop zaken wordt gedaan. Activiteiten die voorheen van voorbereidende aard waren, zijn nu hoofdactiviteiten van de onderneming.<sup>111</sup> Hierdoor vielen ondernemingen onder de uitzonderingen terwijl zij geen voorbereidende of ondersteunende activiteiten verrichtten. De oorsprong van dit vraagstuk bevindt zich voornamelijk bij de Amazon casus. Amazon behaalde veel omzet op de Europese markt, maar betaalde hier nauwelijks belasting. De verkopen geschieden vanuit Luxemburg en het distributiecentrum voor retailers zat in het Verenigd Koninkrijk, maar de aanwezigheid van slechts een distributiecentrum leidde niet tot een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk.<sup>112</sup>

---

<sup>105</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 42, par. 17, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

<sup>106</sup> Zie commentaar artikel 29 OESO-modelverdrag, par. 182, voorbeeld J.

<sup>107</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 3 OESO-modelverdrag, par. 52.

<sup>108</sup> De Wilde, *MBB* 2017/5, p. 159.

<sup>109</sup> Roumen, commentaar op artikel 5 OESO-modelverdrag, par. 6.6, <https://www-ndfr-nl.eur.idm.oclc.org/Delen/Commentaar?id=N10413-5>.

<sup>110</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 28, par. 10-11, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

<sup>111</sup> *Vakstudie Nieuws* 2015/56, p. 20.

<sup>112</sup> *Vakstudie Nieuws* 2015/56, p. 21.

Lid 4 eindigt nu met de zinsnede: *“Provided that such activity is of a preparatory or auxiliary character.”* Voor elk van de uitzonderingen geldt nu dat het activiteiten van voorbereidende of ondersteunende aard moeten zijn en hierdoor is bovenstaand probleem opgelost.<sup>113</sup> Door deze aanpassing heeft Amazon nu een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk. De activiteiten zijn voor Amazon namelijk niet ondersteunend of voorbereidend, het zijn de hoofdactiviteiten.<sup>114</sup> In het OESO-commentaar zijn een aantal paragrafen opgenomen met voorbeelden wanneer wel en geen sprake is van voorbereidende en hulpwerkzaamheden.<sup>115</sup>

### 3.4 Fragmentatie van werkzaamheden

Ondernemingen fragmenteerden hun werkzaamheden op zo'n manier dat meer werkzaamheden onder de uitzonderingen van lid 4 vielen. In het oude OESO-commentaar was aangegeven dat de uitzonderingen niet golden als dezelfde onderneming verschillende voorbereidende en hulpwerkzaamheden op verschillende locaties in hetzelfde land uitvoerde.<sup>116</sup> Ondernemingen konden hier onderuit komen door nieuwe ondernemingen op te richten en deze dan een deel van de activiteiten te laten uitvoeren. De activiteiten vielen nu niet onder dezelfde onderneming en dus konden deze worden gefragmenteerd. Een groot deel van de activiteiten viel onder de uitzonderingen van lid 4, terwijl als de activiteiten door één onderneming zouden worden uitgevoerd, de activiteiten niet onder de uitzonderingen vielen.<sup>117</sup>

Om deze belastingontwijkingsmogelijkheid tegen te gaan is artikel 5 lid 4.1 OESO-modelverdrag geïntroduceerd. Als gelieerde lichamen op dezelfde plek of in dezelfde staat samenhangende activiteiten uitvoeren, is hier sprake van een vaste inrichting. Voorwaarde is wel dat of één onderneming reeds bedrijfsactiviteiten uitvoert die kwalificeert als vaste inrichting of dat de activiteiten gezamenlijk kwalificeren als vaste inrichting.<sup>118</sup>

---

<sup>113</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 28, par. 12, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

<sup>114</sup> *Vakstudie Nieuws* 2015/56, p. 21.

<sup>115</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 4 OESO-modelverdrag, par. 58-78.

<sup>116</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 4 OESO-modelverdrag, par. 27.1.

<sup>117</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 39, par. 14-15, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

<sup>118</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 39, par. 15, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

### 3.5 Vaste vertegenwoordiger

Buiten bovenstaande drie belastingontwijkingsmogelijkheden, betrekking hebbend op de fysieke vaste inrichting, kan belasting ook ontweken worden met de vaste vertegenwoordiger. Onder het oude OESO-modelverdrag was een voorwaarde voor de aanwezigheid van een vaste vertegenwoordiger dat deze persoon in naam van de onderneming contracten afsloot. Ondernemingen ontwikkelden commissionairsstructuren. Ze gingen contracten aan met tussenpersonen waarbij deze persoon in eigen naam producten verkocht, maar wel namens en voor risico van de onderneming. Het contract was op zo'n manier opgesteld dat het product rechtstreeks van de onderneming naar de klant ging en op geen moment in eigendom was van de tussenpersoon.<sup>119</sup> Omdat niet aan de voorwaarden van artikel 5 lid 5 OESO-modelverdrag werd voldaan, was er geen sprake van een vaste vertegenwoordiger. De onderneming kon hierdoor winsten behalen in het land zonder dat deze aan een vaste vertegenwoordiger konden worden toegerekend. Tevens was de verkoper niet de eigenaar van de producten en kon deze dus ook niet worden belast voor de verkoop. Hij kon slechts worden belast voor de ontvangen commissie.<sup>120</sup>

Dit was niet de enige belastingontwijkingsmogelijkheid. Het kwam ook voor dat de tussenpersoon actief was in het ene land, maar het contract werd ondertekend in het andere land. In het land waar de onderhandelingen hadden plaatsgevonden was geen contract ondertekend en dus was hier geen vaste vertegenwoordiger.<sup>121</sup> Een tussenpersoon was bijvoorbeeld actief in Frankrijk (het hoofdhuis was gevestigd in Nederland) en hij ging hier onderhandelingen aan met een potentiële klant, maar het contract werd uiteindelijk ondertekend in Dubai. Dan was voor het verdrag Nederland-Frankrijk geen contract afgesloten en viel dit dus buiten de kwalificatie van vaste vertegenwoordiger. Voor het verdrag Nederland-Dubai was wel een contract afgesloten. De winst kwam dan terecht in Dubai, maar hier zijn de belastingpercentages laag.

Bedrijven konden dus op verschillende manieren belasting ontwijken met de definitie van het begrip vaste vertegenwoordiger. De voorgestelde aanpassingen van actiepunten 7 moet dit nu voorkomen. Zo hoeven contracten vanaf 2017 niet langer in naam van de onderneming te worden afgesloten. Als voorwaarde geldt nu dat de overeenkomst óf in naam van de onderneming moet worden afgesloten; óf het is voor de overgang van het eigendom of

---

<sup>119</sup> Eisenbeiss, *INTERTAX* 2016/44, afl. 6/7, p. 483.

<sup>120</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 15, par. 5, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

<sup>121</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 15, par. 7, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

gebruiksrecht van producten van de onderneming; óf voor de dienstverlening van de onderneming.<sup>122</sup> Het afsluiten van een contract in naam van de onderneming is dus niet meer de enige eis, daarnaast bestaan nog twee andere manieren waardoor een vaste vertegenwoordiger aanwezig kan zijn.

Tevens is ook de volgende zinsnede toegevoegd: “*habitually play the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise.*”<sup>123</sup> Dit betekent dat als de tussenpersoon uiteindelijk het contract niet formeel afsluit, maar dat dit rechtstreeks volgt uit de onderhandelingen/activiteiten van deze tussenpersoon, dan kan de tussenpersoon alsnog een vaste vertegenwoordiger zijn.<sup>124</sup>

Het commentaar op lid 5 is eveneens aangepast om belastingontwijking te voorkomen. Een van de toevoegingen is de uitleg van het afsluiten van een contract. Het is niet langer nodig dat het contract op papier wordt afgesloten, een mondelinge overeenkomst is ook voldoende. Verder hoeven contracten niet expliciet te worden afgesloten, het aanvaarden van een product of dienst is genoeg. Tevens is niet meer relevant waar het contract wordt ondertekend.<sup>125</sup> Door dit laatste wordt voorkomen dat contracten in het ene land wordt onderhandeld, maar wordt ondertekend in een land met lage belastingtarieven. In het land van de onderhandelingen is nu gewoon een vaste vertegenwoordiger aanwezig.

De belasting werd ook ontweken met de uitzondering van lid 6. De onafhankelijke vertegenwoordiger kwalificeert niet als vaste vertegenwoordiger. Hier kan dan ook geen winst aan worden toegerekend. Bedrijven creëerden nu onafhankelijke vertegenwoordigers, gelieerd aan de onderneming. Door de kunstmatige creatie van een onafhankelijke vertegenwoordiger vielen de winsten nu neer in het land waar de hoofdonderneming gevestigd was, vaak een laagbelast land, en niet in het land van de vertegenwoordiger.<sup>126</sup>

Om de kunstmatige creatie van een onafhankelijke vertegenwoordiger tegen te gaan, is lid 6 aangepast. De opsomming van makelaar, commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger wordt niet meer genoemd. De eis is nu dat deze persoon onafhankelijk zijn werkzaamheden verricht. Voorheen vielen makelaars bijvoorbeeld standaard onder de uitzondering omdat ze expliciet werden genoemd. Nu vallen makelaars alleen onder de

---

<sup>122</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 15-16, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>; zie ook artikel 5 lid 5 OESO-modelverdrag voor en na 2017.

<sup>123</sup> Artikel 5 lid 5 OESO-modelverdrag.

<sup>124</sup> Eisenbeiss, *INTERTAX* 2016/44, afl. 6/7, p 488.

<sup>125</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 5 OESO-modelverdrag, par. 85-88.

<sup>126</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 15, par. 7, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

uitzondering als ze onafhankelijk zijn. Om de kunstmatige creatie van een onafhankelijke vertegenwoordiger tegen te gaan, kent lid 6 nog een 'indien'-bepaling. Als blijkt dat deze tussenpersoon, ondanks dat hij onafhankelijk is, wel (bijna) exclusief voor gelieerde ondernemingen werkzaam is, gaat de uitzondering van lid 6 niet op.<sup>127</sup>

In het OESO-commentaar op lid 6 is het vereiste van juridische en economische onafhankelijkheid aangepast. Voorheen was zowel juridische als economische onafhankelijkheid vereist. Nu komt de economische onafhankelijkheid nog maar beperkt terug. Hier wordt nu gekeken naar de verplichtingen die de vertegenwoordiger heeft ten opzichte van de onderneming. Voor de juridische aansprakelijkheid wordt nu gekeken naar de mate van controle, de details van de instructies en de vraag wie het ondernemersrisico draagt.<sup>128</sup>

### 3.6 Gelieerdheid

In artikel 5 lid 4.1 en lid 6 OESO-modelverdrag en in paragraaf 52 OESO-commentaar op lid 3 wordt na de aanpassingen gesproken over gelieerdheid. Zo geldt voor lid 3 en lid 4.1 dat als de contracten gefragmenteerd/gesplitst worden tussen gelieerde lichamen, deze contracten samen worden genomen. Voor lid 3 wordt dan gekeken of de bouwwerkzaamheden meer dan twaalf maanden duren. Bij lid 4.1 wordt gekeken of deze activiteiten samen hoofdactiviteiten vormen waardoor de uitzonderingen van lid 4 niet opgaan. Voor lid 6 geldt dat als een onafhankelijke vertegenwoordiger gelieerd is aan de onderneming, deze persoon voor de onderneming alsnog een vaste vertegenwoordiger is. Deze bepalingen bestonden nog niet in het oude OESO-modelverdrag. Daar werd dus ook niet gesproken over gelieerdheid. Nu wordt hier wel over gesproken en dus dient gelieerdheid te worden gedefinieerd. Dit gebeurt in lid 8.<sup>129</sup> Zo is sprake van gelieerdheid als de ene onderneming controle heeft over de andere onderneming of als een derde controle heeft over beide ondernemingen. In eerste instantie dient naar de feiten en omstandigheden te worden gekeken om te bepalen of sprake is van controle. Hier is in ieder geval sprake van als de ene onderneming meer dan een 50% belang of stemgerechtigdheid heeft in de andere onderneming of als een derde in beide ondernemingen meer dan een 50% belang heeft.<sup>130</sup>

---

<sup>127</sup> Artikel 5 lid 6 OESO-modelverdrag voor en na 2017.

<sup>128</sup> Eisenbeiss, *INTERTAX* 2016/44, afl. 6/7, p 489; zie ook OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 23, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>; zie ook commentaar artikel 5 lid 6 OESO-modelverdrag, par. 103.

<sup>129</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 16-17, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

<sup>130</sup> Artikel 5 lid 8 OESO-modelverdrag.

### 3.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de tweede deelvraag behandeld:

*'Welke vormen van belastingontwijking zijn met betrekking tot de vaste inrichting mogelijk en hoe tracht actiepunt 7 van de BEPS-rapporten dit te voorkomen?'*

BEPS-actiepunt 7 gaat over de aanpassing van de definitie van het begrip vaste inrichting in het OESO-modelverdrag. Het begrip is op een aantal punten aangepast om belastingontwijking tegen te gaan. Zo werden bouwwerkzaamheden opgesplitst zodat alle werkzaamheden onder de twaalfmaandentermijn bleven. In het OESO-commentaar is nu opgenomen dat als gelieerde lichamen contracten opsplitsen om onder de twaalfmaandentermijn te blijven, dan worden deze termijnen bij elkaar opgeteld.

Doordat niet expliciet was opgenomen in lid 4 dat de uitzonderingen slechts golden voor activiteiten van voorbereidende en ondersteunende aard, vielen te veel activiteiten onder de uitzondering. Derhalve is nu in lid 4 expliciet opgenomen dat de activiteiten van voorbereidende of ondersteunende aard moeten zijn. Eveneens bevat lid 4.1 een antifragmenteringsbepaling. Dit moet voorkomen dat gelieerde lichamen activiteiten gaan fragmenteren om zo onder de uitzonderingen van lid 4 te vallen.

Met de vaste vertegenwoordiger bestonden ook belastingontwijkingsmogelijkheden. Contracten werden op zo'n manier vormgegeven dat de tussenpersoon verkopen deed uit eigen naam en niet in naam van de onderneming. Hierdoor was geen vaste vertegenwoordiger aanwezig en kon het land van verkopen niet heffen over deze verkoopwinsten. De definitie van lid 5 is aangepast waardoor een contract niet in naam van de onderneming hoeft te worden afgesloten. Het kan ook gaan over de eigendomsoverdracht van goederen of diensten. Een andere vorm van belastingontwijking was de kunstmatige creatie van een onafhankelijke vertegenwoordiger die onder de uitzondering van lid 6 viel. Deze vertegenwoordiger is vaak gelieerd aan de onderneming. Lid 6 is aangepast om deze belastingontwijkingsmogelijkheid te voorkomen. Als de onafhankelijke tussenpersoon (nagenoeg) exclusief voor gelieerde ondernemingen werkt, is hij toch een vaste vertegenwoordiger.

In lid 4.1, lid 6 en commentaar op lid 3 wordt telkens gesproken over gelieerde ondernemingen. Hierdoor dient het begrip gelieerdheid te worden verklaard. Dit gebeurt in artikel 5 lid 8. Als de ene onderneming controle heeft over de ander of een derde heeft controle over beide ondernemingen, dan is sprake van gelieerdheid. Er dient naar de feiten en omstandigheden gekeken te worden om te beoordelen of gelieerdheid aanwezig is. Hier is ieder geval sprake van als de ene onderneming meer dan een 50% belang heeft in de andere onderneming, of de derde heeft dit in beide ondernemingen.

## 4. Gevolgen van de aanpassingen aan het nationale vaste inrichtingenbegrip

### 4.1 Inleiding

In hoofdstuk 2 is stilgestaan bij de oude en nieuwe definitie van het begrip vaste inrichting. Hierbij is aandacht besteed aan de verschillen tussen de definitie van artikel 15f Wet VPB 1969 en de definitie van artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969. Tevens is aandacht besteed aan de definitie van artikel 5 OESO-modelverdrag. In hoofdstuk 3 zijn de BEPS-problemen onder de oude definitie van artikel 5 OESO-modelverdrag beschreven en is omschreven hoe de aanpassingen aan de definitie van artikel 5 OESO-modelverdrag dit moet voorkomen. De aanpassingen gemaakt aan de definitie in de Wet VPB 1969 komen grotendeels overeen met de aanpassingen aan artikel 5 OESO-modelverdrag. Met de uitbreiding van de definitie van het begrip vaste inrichting in artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 is getracht de belastingontwijkingsmogelijkheden tegen te gaan. Het is echter de vraag dit gelukt is. Daar wordt in dit hoofdstuk bij stilgestaan. De derde deelvraag is de volgende:

*‘Welke problemen rond het begrip vaste inrichting zijn opgelost en welke niet?’*

Onderstaand zal stilgestaan worden bij de nieuwe locatie en het bereik van de definitie van het begrip vaste inrichting. Tevens zullen de inhoudelijke aanpassingen aan de definitie naar voren komen en wordt besproken of de gemaakte aanpassingen voldoende zijn. Eveneens worden eventuele oplossingen voor de overgebleven problemen gegeven.

### 4.2 Locatie en bereik

Het vaste inrichtingenbegrip in de Wet VPB 1969 is, zoals reeds aangegeven, met ingang van 2020 verplaatst van artikel 15f Wet VPB 1969 naar artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969. Onder artikel 15f Wet VPB 1969 betrof het slechts een definitie voor de objectvrijstelling van artikel 15e Wet VPB 1969. Vanaf 2020 betreft het een definitie voor de gehele Wet VPB 1969 waardoor het bereik veel groter is dan voorheen. Artikel 17 lid 3 onderdeel a Wet VPB 1969 spreekt over het Nederlands inkomen wat buitenlands belastingplichtigen behalen met een vaste inrichting in Nederland. Hiervoor bestond in de oude situatie geen definitie. De definitie van artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 geldt nu dus ook voor buitenlands belastingplichtigen. Omdat artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 voor de gehele Wet VPB 1969 geldt, is artikel 15f Wet VPB 1969 per 1 januari 2020 vervallen.<sup>131</sup>

---

<sup>131</sup> Adema, *NTFR 2020/10*, par. 2.1.1.



Op de locatie is echter nog wel kritiek. Zo pleiten Albert<sup>132</sup> en Adema<sup>133</sup> voor een eigen artikelnummer in de Wet VPB 1969. Zij geven hiervoor twee redenen. Ten eerste lijkt het nu alsof het alleen een definitie is voor de buitenlands belastingplichtigen, maar het is een definitie voor de gehele Wet VPB 1969.<sup>134</sup> Ten tweede is het ongewoon dat de uitleg van de definitie van een begrip wat geldt voor de gehele Wet VPB 1969 midden in een artikel begint. Tevens had het begrip ook opgenomen kunnen worden in de AWR. Zoals reeds is aangegeven verwijzen meerdere wetten naar artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969.<sup>135</sup> Alleen de Wet OB 1968 kent een eigen definitie en in artikel 6 lid 3 onderdeel b en c Wet LB 1964 staan nog aanvullingen specifiek voor de Wet LB 1964. Voor deze wetten zouden dan aanpassingen op de algemene definitie opgenomen kunnen worden in de specifieke wet.<sup>136</sup> De wetgever vindt opname in de AWR niet wenselijk, omdat in de specifieke wetten dan eventuele uitzonderingen en aanpassingen moeten worden opgenomen.<sup>137</sup> Mijns inziens zou opname in de AWR een idee zijn. De benadering is dan vergelijkbaar met de benadering van het partnerbegrip.<sup>138</sup> De AWR kent dan de algemene definitie en in de specifieke wetten staan eventuele aanvullingen en beperkingen op de algemene definitie.

## 4.3 Inhoudelijke aanpassingen van de definitie van het begrip vaste inrichting

### 4.3.1 Verdragssituaties

In artikel 3 lid 4 Wet VPB 1969 wordt een onderscheid gemaakt tussen verdrags- en niet-verdragssituaties. In verdragssituaties wordt aangesloten bij een zogenaamde 'kameleon-vaste inrichting'. De definitie in de Wet VPB 1969 is afhankelijk van de definitie in het betreffende verdrag.<sup>139</sup> Dit gold voorheen slechts voor de objectvrijstelling,<sup>140</sup> en niet voor bijvoorbeeld de buitenlandse belastingplicht van artikel 3 Wet VPB 1969 jo. artikel 17 lid 3 onderdeel a Wet VPB 1969. Hierdoor bestond onduidelijkheid bij welke definitie in verdragssituaties moest worden aangesloten. Dit kon niet eenduidig worden vastgesteld.<sup>141</sup>

---

<sup>132</sup> Albert, *WFR* 2019/209, p. 1272-1273.

<sup>133</sup> Adema, *NTFR* 2020/10, par. 2.1.1.

<sup>134</sup> Het is een definitie voor de binnenlandsbelastingplichtigen en buitenlands belastingplichtigen. Voor binnenlands belastingplichtigen is de definitie relevant voor de objectvrijstelling van artikel 15e Wet VPB 1969. Voor buitenlands belastingplichtigen dient op grond van artikel 17 lid 3 onderdeel a Wet VPB 1969 het inkomen behaalt met een vaste inrichting in Nederland ook in Nederland belast te worden.

<sup>135</sup> Het betreft hier artikel 1.10 Wet IB 2001, artikel 6 lid 3 onderdeel a Wet LB 1964, artikel 2 BvdB 2001 en artikel 1.2 lid 1 onderdeel f Wet BB 2021.

<sup>136</sup> Albert, *WFR* 2019/209, p. 1272-1273; Adema, *NTFR* 2020/10, par. 2.1.1.

<sup>137</sup> *Kamerstukken I* 2019/20, 35 303, c, p. 8.

<sup>138</sup> In artikel 5a AWR staat de algemene definitie van het partnerbegrip, maar bijvoorbeeld in artikel 1.2 Wet IB 2001 staan aanvullingen en beperkingen op het algemene partnerbegrip, specifiek voor de Wet IB 2001.

<sup>139</sup> Albert, *WFR* 2019/209, p. 1272; artikel 3 lid 4 onderdeel a Wet VPB 1969.

<sup>140</sup> *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, 3, p. 97

<sup>141</sup> Albert, *WFR* 2019/209, p. 1271-1272.

Voor de buitenlands belastingplichtigen ontstond de situatie dat nationaal niet kon worden geheven, want er bestond geen definitie. Het verdrag kende wel een definitie en op grond daarvan had Nederland de heffingsbevoegdheid. Nederland mocht dus wel heffen, maar kon niet heffen. Het andere land mocht niet heffen. Er ontstond dubbele niet-heffing.<sup>142</sup> Voor de gehele Wet VPB 1969 wordt nu in verdragssituaties aangesloten bij de zogenaamde 'kameleon-vaste inrichting', waardoor het kunnen en mogen heffen altijd op elkaar aansluit.

De definitie in verdragen wordt alleen aangepast als beide landen de MLI-bepalingen omtrent de vaste inrichting laten doorwerken in hun verdragen. Landen kunnen deze bepalingen niet door laten voeren, een voorbehoud maken bij bepaalde onderdelen of deze wel volledig doorvoeren.<sup>143</sup> Hierdoor kan het zijn dat in verdragen nog steeds wordt aangesloten bij de oude definitie van artikel 5 OESO-modelverdrag of dat de nieuwe definitie slechts gedeeltelijk wordt overgenomen. De belastingontwijkingmogelijkheden die golden onder het oude artikel 5 OESO-modelverdrag zijn dan nog steeds aanwezig in verdragssituaties. Tevens zijn de belastingontwijkingmogelijkheden en onduidelijkheden die onderstaand worden besproken voor niet-verdragssituaties ook mogelijk in verdragssituaties.

#### 4.3.2 Niet-verdragssituaties

Alleen artikel 3 lid 4 onderdeel a Wet VPB 1969 betreft verdragssituaties. De gemaakte aanpassingen aan artikel 3 lid 4 onderdeel b en lid 5 tot en met 12 Wet VPB 1969 ten opzichte van artikel 15f Wet VPB 1969 beslaan de definitie in niet-verdragssituaties. De aanpassingen zitten in de specifieke bepalingen.<sup>144</sup> De meeste belastingontwijkingmogelijkheden die nu nog bestaan, bestaan ook in artikel 5 OESO-modelverdrag en eventueel ook in verdragssituaties.

#### **Aanpassingen omtrent voorbereidende en ondersteunende activiteiten**

Versillende ondernemingen voerden werkzaamheden uit die onder de uitzonderingen van lid 5 vielen. Dit waren echter niet de ondersteunende activiteiten van de onderneming maar de hoofdactiviteiten. Nu expliciet is opgenomen in lid 5 dat het moet gaan om voorbereidende of ondersteunende activiteiten, moet dit probleem verholpen zijn.<sup>145</sup> Hierdoor zullen onder andere internetbedrijven, zoals Amazon, niet onder de uitzonderingen van lid 5 vallen.

---

<sup>142</sup> Albert, *WFR* 2019/209, p. 1269.

<sup>143</sup> OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* (zonder datum), p. 39-47, <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

<sup>144</sup> De algemene definitie in artikel 3 lid 4 onderdeel b Wet VPB 1969 komt overeen met de algemene definitie van artikel 15f lid 1 Wet VPB 1969. Zie voor een vergelijking paragraaf 2.2.2 en paragraaf 2.3.3.

<sup>145</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 52; Artikel 3 lid 5 Wet VPB 1969.

In de parlementaire behandeling is niet gespecificeerd wat onder voorbereidende en ondersteunende activiteiten wordt verstaan.<sup>146</sup> Het OESO-commentaar geeft hier duidelijkheid over. Voorbereidende werkzaamheden zijn activiteiten, vaak van korte duur, die plaatsvinden met het oog op het verrichten van hetgeen wat als het wezenlijke en essentiële deel van de ondernemingsactiviteiten wordt aangemerkt. Hulpwerkzaamheden zijn activiteiten die de wezenlijke en essentiële activiteiten van een onderneming als geheel ondersteunt, maar die daar geen deel van uitmaakt.<sup>147</sup> Omdat bij implementatie van zowel artikel 15f Wet VPB 1969 als artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 was aangegeven dat aangesloten werd bij het OESO-modelverdrag en OESO-commentaar, hoeven deze begrippen mijns inziens niet in de parlementaire behandeling gedefinieerd te worden.

Eigenlijk dient naar de omstandigheden te worden gekeken of het voorbereidende of hulpwerkzaamheden zijn. Het is dus een abstracte definitie, maar hierdoor is het mijns inziens lastiger om belasting te ontwijken. Bij een specifieke definitie kunnen ondernemingen een maas in de wet vinden om alsnog belasting te ontwijken. Dit kan, naar mijn mening, ook zorgen voor onzekerheid bij de onderneming. Zo kan de Belastingdienst vinden dat het hoofdactiviteiten zijn terwijl de onderneming dacht dat het voorbereidende activiteiten waren. Tevens is het mogelijk dat de Belastingdiensten van de verdragsstaten hier verschillend over denken. De ene staat vindt de activiteiten van voorbereidende aard en de andere staat vindt het hoofdactiviteiten. Onderling dient dan overeengekomen te worden of de onderneming recht heeft op de uitzondering.

Vorbereidende activiteiten zijn vaak van korte duur en ondersteunende activiteiten ondersteunen de hoofdactiviteiten. Om ervoor te zorgen dat de onderneming slechts ondersteunende of hulpactiviteiten uitvoert, kan het een deel van de werkzaamheden uitbesteden aan niet-gelieerde partijen. Als de onderneming de werkzaamheden niet had uitbesteed, voerde het hoofdactiviteiten uit. Nu voert het echter wel voorbereidende of ondersteunende activiteiten uit. De uitbesteding kan niet bij een gelieerde partij, want dan gaat de antifrageringsbepaling van lid 6 op. Op grond van de voor- en nadelen van deze constructie dient te worden beoordeeld of het wenselijk is om de activiteiten uit te besteden.

---

<sup>146</sup> Adema, *NTRF* 2020/14, par. 2.3.3.

<sup>147</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 4 OESO-modelverdrag, par. 59-60.

## De introductie van de antifracteringsbepaling

In lid 6 is de antifracteringsbepaling opgenomen. Voorheen konden gelieerde lichamen hun contracten fragmenteren waardoor meer werkzaamheden onder de uitzonderingen van lid 5 vielen. De antifracteringsregel moet dit nu voorkomen.<sup>148</sup>

Tijdens de parlementaire behandeling is niet duidelijk geworden hoe dit doorwerkt voor het aantal belastingplichtigen. De ondernemingen kunnen gezamenlijk één vaste inrichting hebben, één van de ondernemingen neemt de belastingplicht op zich, of alle ondernemingen hebben zelf een vaste inrichting.<sup>149</sup> Van den Dool & Verkerk<sup>150</sup>, Adema<sup>151</sup> en Van Hulten<sup>152</sup> hebben in hun behandeling aangegeven dat zij verwachten dat elke onderneming dan een eigen vaste inrichting heeft. Dit zorgt echter wel voor de nodige administratieve lasten.<sup>153</sup> Mijns inziens heeft iedere onderneming zelf een vaste inrichting. Voor de winsttoerekening wordt een vaste inrichting als een op zichzelf staande onderneming gezien waar zelfstandig winst aan wordt toegerekend.<sup>154</sup> Dan dienen de ondernemingen nu ook allen een vaste inrichting te hebben. Eerst dient gezamenlijk bekeken te worden of in het desbetreffende land sprake is van een vaste inrichting, maar alle ondernemingen hebben wel zelf een vaste inrichting.

De woordkeuze in lid 6 zorgt voor verwarring. Het begint met de volgende zinsnede '*Het vijfde lid is niet van toepassing indien een belastingplichtige een vaste bedrijfsinrichting in een andere staat gebruikt of aanhoudt...*'. Deze definitie geldt ook voor buitenlands belastingplichtigen. Voor deze belastingplichtigen zou de 'andere staat' Nederland moeten kunnen zijn, maar door de formulering is dit onduidelijk. De belastingplichtige is namelijk al de Nederlandse buitenlandse belastingplichtige en de 'andere staat' is dan ook Nederland.<sup>155</sup> Naar mijn mening kan met de 'andere staat' ook Nederland worden bedoeld. De Nederlands buitenlandse belastingplichtige heeft namelijk de vaste inrichting in Nederland en fragmenteert hier haar activiteiten. Een herschrijving van dit lid kan de verwarring wegnemen.

---

<sup>148</sup> *Kamerstukken II 2019/20*, 35 303, 3, p. 52.

<sup>149</sup> De Wilde, *MBB 2017/5*, p. 162, voetnoot 39, zie ook Van Hulten, *WFR 2020/101*, afl. 7337, p. 678.

<sup>150</sup> Van den Dool & Verkerk, *TFO 2018/159.2*, p. 120.

<sup>151</sup> Adema, *NTFR 2020/14*, par 2.3.4.

<sup>152</sup> Van Hulten, *WFR 2020/101*, afl. 7337, p. 678.

<sup>153</sup> Van Hulten, *WFR 2020/101*, afl. 7337, p. 678. Alle ondernemingen moeten dan zelf een administratie voeren en bepalen welke winsten kunnen worden toegerekend aan hun vaste inrichting.

<sup>154</sup> Op grond van artikel 8b Wet VPB 1969 moet een 'at arms length' prijs worden vastgesteld voor onderlinge transacties. Door middel van de transfer pricing guidelines wordt dan bekeken welke prijs twee onafhankelijke partijen overeen zouden komen. Deze prijs geldt dan ook voor gelieerde partijen. Dit betekent dat wordt gekeken alsof de vaste inrichting een eigen onderneming is die zijn producten of diensten verkoopt aan het hoofdhuus.

<sup>155</sup> Van Hulten, *WFR 2020/101*, afl. 7337, p. 678.

De antifragmenteringsbepaling moet belastingontwijking voorkomen. Echter, niet alle bedrijven fragmenteren hun activiteiten met als voornaamste doel belastingontwijking. Multinationale ondernemingen fragmenteren hun activiteiten ook omdat het ene bedrijf beter is in dit onderdeel en het andere bedrijf is beter in dat onderdeel. Deze ondernemingen vallen nu echter ook onder artikel 3 lid 6 Wet VPB 1969.<sup>156</sup> Mijns inziens zou eerst moeten worden vastgesteld of het wenselijk is dat deze ondernemingen wel of niet onder de antifragmenteringsbepaling vallen. Als de uitzonderingen van lid 5 wel voor deze ondernemingen moeten kunnen gelden, dan dient lid 6 herschreven te worden. Zo kan worden gekeken naar de zakelijke motieven van de fragmentatie. In verschillende bepalingen in de Wet VPB 1969<sup>157</sup> gaat een vrijstelling of uitzondering niet op als het voornaamste doel van de constructie belastingontwijking of -uitstelling is. Lid 6 zou aangepast kunnen worden waardoor de strekking wordt, dat indien activiteiten zijn gefragmenteerd met belastingontwijking als voornaamste doel, dat de antifragmenteringsbepaling dan opgaat. Als de fragmentatie zakelijke gronden heeft, hebben de ondernemingen wel toegang tot de uitzonderingen. De bewijslast ligt bij de inspecteur en de belastingplichtige kan tegenbewijs leveren.

### **Aanpassingen omtrent kunstmatig opsplitsen constructiewerkzaamheden**

Naast de antifragmenteringsbepaling in lid 6 is in lid 7 een antisplitsingsmaatregel opgenomen. Deze bepaling moet de kunstmatige opsplitsing van contracten voorkomen.<sup>158</sup> Lid 7 regelt nu dat samenhangende werkzaamheden van gelieerde lichamen die langer duren dan dertig dagen en minder dan twaalf maanden, bij elkaar worden opgeteld.<sup>159</sup> Deze aanpassing is voornamelijk ontwikkeld om de gebrekkige bestaande regel aan te passen. De bestaande regel van de twaalfmaandentermijn voor constructiewerkzaamheden ondervangt niet de aanwezige organisatie van kapitaal en arbeid. De introductie van lid 7 moet dit voorkomen.<sup>160</sup>

Onduidelijk is welke activiteiten voldoende verbonden zijn om bij elkaar te worden opgeteld. Welke opvolgende activiteiten dienen wel en welke dienen niet samengenomen te worden?<sup>161</sup> Volgens het OESO-commentaar dient naar de feiten en omstandigheden te worden gekeken. Tevens zijn wel een paar factoren van belang genoemd: of de contracten door dezelfde of

---

<sup>156</sup> Hemmelrath & Wilcox 2016/8.3.5.3.

<sup>157</sup> Bijvoorbeeld de bedrijfsfusiefaciliteiten van artikel 14 en volgende Wet VPB 1969.

<sup>158</sup> Op grond van artikel 3 lid 4 onderdeel b Wet VPB 1969 vormen constructiewerkzaamheden pas een vaste inrichting als deze de termijn van twaalf maanden overschrijdt. Gelieerde lichamen gingen de activiteiten onder elkaar verdelen om zo allen los van elkaar niet de twaalfmaandentermijn te overschrijden, maar gezamenlijk waren de ondernemingen wel meer dan twaalf maanden bezig.

<sup>159</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 52; zie ook artikel 3 lid 7 Wet VPB 1969.

<sup>160</sup> De Wilde, *MBB* 2017/5, p. 164.

<sup>161</sup> Adema, *NTFR* 2020/14, par. 2.3.5.

gelieerde lichamen is afgesloten; of het afsluiten van een volgend contract het logische gevolg is van een eerder contract dat is afgesloten door dezelfde of een gelieerd lichaam; of alle activiteiten door dezelfde onderneming zouden zijn uitgevoerd, als de belastingoverwegingen niet aanwezig waren; of de werkzaamheden onder de verschillende contracten vergelijkbaar zijn; of dezelfde werknemers de activiteiten onder de verschillende contracten uitvoeren.<sup>162</sup>

Mijns inziens wegen de factoren of de werkzaamheden door dezelfde ondernemingen zouden zijn afgesloten, als de belastingoverwegingen niet aanwezig waren én of de werkzaamheden vergelijkbaar zijn onder de verschillende contacten, zwaarder dan de andere factoren. Als de activiteiten, ook zonder de belastingoverwegingen, gesplitst zouden worden, zijn de activiteiten misschien in eerste instantie ook niet gesplitst met het oog op belastingontwijking. Er liggen dan zakelijke redenen ten grondslag aan de opsplitsing. Dit is vergelijkbaar met de antifracteringsbepaling. De antisplitsingsmaatregel dient alleen te gelden als de splitsing geen zakelijke gronden heeft. Hetzelfde geldt voor het feit of de werkzaamheden vergelijkbaar zijn. Als de activiteiten zeer verschillend zijn, dan worden de activiteiten vaak uitgevoerd door verschillende ondernemingen, want dezelfde onderneming kan niet beide activiteiten ondernemen. Ook dan liggen zakelijke redenen ten grondslag aan de splitsing en dus zou lid 7 niet moeten gelden. Of het afsluiten van een contract een logisch gevolg is van een vorig contract is van minder belang, want dit kan ontlopen worden door de contracten op een niet logische volgorde af te sluiten. Het afsluiten van het ene contract is dan niet het logische gevolg van het vorige contract en dan zou de antisplitsingsmaatregel niet opgaan. Voor de factoren of dezelfde werknemers de activiteiten uitvoeren en of dezelfde onderneming of een gelieerd lichaam het contract afsluit, bestaan ook belastingontwijkingsmogelijkheden. Door verschillende werknemers achtereenvolgens actief te laten zijn op locatie, zijn de activiteiten ineens niet samenhangend en wordt de antisplitsingsmaatregel ontlopen. Voor het afsluiten van het contract geldt ook dat anders een derde het contract afsluit en deze neemt de onderneming of een gelieerd lichaam in de arm om de werkzaamheden uit te voeren en dan wordt de antisplitsingsmaatregel ook ontlopen.

Op grond van lid 7 worden samenhangende activiteiten die gelijktijdig worden uitgevoerd ook samengenomen. Als de ondernemingen A en B gelijktijdig zeven maanden bezig zijn op het bouwterrein, is losstaand geen sprake van een vaste inrichting. Dienen de termijnen samengenomen te worden, dan wel.<sup>163</sup> Adema<sup>164</sup> vindt in dit geval dat de activiteiten losstaand moeten worden behandeld. Als de belastingplichtige op deze dagen alleen werkzaam was, zouden de dagen ook niet dubbel worden genomen. Mijns inziens dienen deze termijnen wel

---

<sup>162</sup> Zie commentaar artikel 5 lid 3 OESO-commentaar, par. 53.

<sup>163</sup> Adema, *NTFR* 2020/14, par. 2.3.5.

<sup>164</sup> Adema, *NTFR* 2020/14, par. 2.3.5.

samengenomen te worden. De werkzaamheden gaan nu twee keer zo snel dan wanneer één onderneming beide activiteiten uitvoert. Als het samenhangende activiteiten zijn, moet het niet uitmaken of de activiteiten gelijktijdig of na elkaar worden uitgevoerd. Als gelijktijdige activiteiten niet samengenomen worden, dan gaan veel ondernemingen de activiteiten gelijktijdig uitvoeren om zo onder de antisplitsingsmaatregel uit te komen. Voor opeenvolgende activiteiten geldt de antisplitsingsmaatregel wel.

Albert<sup>165</sup> merkte op dat een eventueel overgangsrecht voor de antisplitsingsmaatregel ontbreekt. Stel een Noors concernvennootschap X werkte tussen augustus en december 2019 aan een windmolenpark in Flevoland en in 2020 gaat het Noorse concernvennootschap Y hier nog van 1 januari tot en met 1 september mee door. Vanaf 1 januari 2020 is de nieuwe bepaling ingegaan. Dienen de 6 maanden van vennootschap X in 2019 samengenomen te worden met de 9 maanden van vennootschap Y in 2020? Als dit wel het geval is, dan is sprake van een vaste inrichting. Wordt pas vanaf 2020 geteld, dan is geen sprake van een vaste inrichting. Ondanks dat bij het afsluiten van het contract de antisplitsingsmaatregel nog niet gold, dienen de termijnen, mijns inziens, samengenomen te worden. Als de samenhangende activiteiten destijds gesplitst zijn met als doel belastingontwijking, dan dient dit ook met terugwerkende kracht tegen gegaan te worden. Voorwaarde hiervoor is wel dat het samenhangende activiteiten zijn. Hier dient op korte termijn duidelijkheid over te komen.

### **Aanpassingen omtrent de vaste vertegenwoordiger**

Voorheen moest de tussenpersoon contracten in naam van de onderneming afsluiten om als vaste vertegenwoordiger aangemerkt te worden. De commissionair sloot de contracten af in eigen naam waardoor hij niet kwalificeerde als vaste vertegenwoordiger. De bepaling 'in naam van de onderneming' is aangepast. Het kan nu ook gaan om de eigendomsoverdracht van goederen of diensten van de onderneming. Tegenwoordig is de mate van betrokkenheid van de tussenpersoon bij het afsluiten van het contract vooral van belang.<sup>166</sup> Voorheen werden contracten onderhandeld in het ene land, maar ondertekend in een laagbelast land. In het laagbelastende land was nu de vaste vertegenwoordiger aanwezig en niet in het land van de onderhandelingen. Door de aanpassingen is de tussenpersoon ook een vaste vertegenwoordiger als hij het contract opstelt, maar niet ondertekend.<sup>167</sup> De vaste vertegenwoordiger is nu wel aanwezig in het land van onderhandelingen.<sup>168</sup>

---

<sup>165</sup> Albert, *WFR* 2019/209, p. 1273.

<sup>166</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 52.

<sup>167</sup> Pötgens & Kool, *WFR* 2018/206, afl. 7261, p. 1430.

<sup>168</sup> Van den Dool & Verkerk, *TFO* 2018/159.2, p. 119.

Ondanks de aanpassingen kan de vaste vertegenwoordiger alsnog worden omzeild. Een voorbeeld hiervan is het gebruik van een Low Risk Distributor (hierna: LRD).<sup>169</sup> Dit is een gelieerde vennootschap die optreedt als distributeur en die in eigen naam en voor eigen rekening de producten in- en verkoopt. Het wordt echter ontdaan van de meeste risico's, zoals de voorraad- en debiteurenrisico's. De LRD behoudt enkel het risico van aanvaarding van het eigendom en juridische houdbaarheid van de producten. Het verschil met de commissairstructuur is dat commissair doorgaans niet in een juridische relatie tot de verhandelde producten komt te staan, een LRD wel. De winst komt echter nog steeds terecht bij de onderneming. De LRD ontvangt enkel een commissie voor de werkzaamheden.<sup>170</sup> BEPS-actiepunt 7 ondermijnt ook dat bij de aanpassingen aan de definitie van het begrip vaste vertegenwoordiger niet wordt gekeken naar de LRD-structuur. Hierbij wordt aangegeven dat dit probleem vooral valt onder BEPS-actiepunt 9 over risico's en kapitaal.<sup>171</sup> De kans dat BEPS-actiepunt 9 hier iets aan gaat doen is echter klein. Er zijn namelijk gegronde redenen om bijvoorbeeld de voorraadrisico's over te dragen van LRD naar de onderneming. Zo kan de onderneming de voorraad beter managen. Het is geen BEPS-strategie.<sup>172</sup> Mijn verwachting is dat hier niet snel verandering in zal komen, omdat aangegeven is dat BEPS-actiepunt 7 niets tegen deze structuur doet. Als in de toekomst blijkt dat veel ondernemingen overstappen van de commissairstructuur naar de LRD-structuur, zullen artikel 5 lid 5 OESO-modelverdrag en artikel 3 lid 8 Wet VPB 1969 eventueel worden aangepast.

De mate van betrokkenheid van de tussenpersoon is tegenwoordig van belang om vast te stellen of sprake is van een vaste vertegenwoordiger.<sup>173</sup> Wat de 'voornaamste rol' is, is een tamelijk grijs gebied. In het OESO-commentaar wordt hier wel aandacht aan besteed, maar dit is niet voldoende. Het gaat erom dat als de tussenpersoon de onderhandelingen doet, maar het contract uiteindelijk niet ondertekend, dat dan sprake is van de 'voornaamste rol'.<sup>174</sup> De vraag is echter in hoeverre mag de onderneming nog aanpassingen maken aan het contract, zonder dat de voornaamste rol van de tussenpersoon verloren gaat. Dit wordt nergens duidelijk afgebakend.<sup>175</sup> Hier dient mijns inziens onderzoek naar gedaan te worden. Het is duidelijk dat geen aanpassingen van betekenis aan een contract mogen worden gemaakt, maar wat onder aanpassingen van betekenis valt, is onduidelijk.

---

<sup>169</sup> Pleijsier, *International Transfer Pricing Journal* 2016/6, p. 442.

<sup>170</sup> De Wilde, *MBB* 2017/5, p. 161; zie ook Pleijsier, *International Transfer Pricing Journal* 2016/6, p. 442-443.

<sup>171</sup> OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 15-16, par. 9, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=guest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>.

<sup>172</sup> Pleijsier, *International Transfer Pricing Journal* 2016/6, p. 442-443.

<sup>173</sup> In artikel 3 lid 8 staat namelijk dat als de tussenpersoon de voornaamste rol speelt bij het afsluiten van overeenkomsten sprake is van een vaste vertegenwoordiger.

<sup>174</sup> Zie OESO-commentaar artikel 5 lid 5, par. 98.

<sup>175</sup> Pötgens & Kool, *WFR* 2018/206, afl. 7261, p. 1430.



Ondernemingen kunnen de kwalificatie van vaste vertegenwoordiger ook vermijden door de contracten een paar keer per jaar aan te passen. De tussenpersoon vervult dan niet meer de voornaamste rol bij de onderhandelingen.<sup>176</sup> Eveneens wordt de kwalificatie van vaste vertegenwoordiger voorkomen als de tussenpersoon aanbevelingen doet voor de producten, maar de contractuele onderhandelingen worden gedaan door een groepsvennootschap in een ander, vaak laagbelast, land. In het land van de klant is dan geen vaste vertegenwoordiger aanwezig.<sup>177</sup> Voorheen was de belastingontwijkingmogelijkheid dat de tussenpersoon het contract wel onderhandelde, maar dat het uiteindelijk werd ondertekend in een ander land. Dit is nu voorkomen, want het is niet meer relevant waar het contract wordt ondertekend. In de nieuwe situatie vinden alle onderhandelingen echter plaats in een ander land, waardoor de kwalificatie van vaste vertegenwoordiger alsnog verschuift naar het andere land.

Mijn mening is dat over de tijd dient worden bekeken in hoeverre van deze belastingontwijkingmogelijkheden gebruik wordt gemaakt. Mijn verwachting is dat ondernemingen hier wel degelijk gebruik van gaan maken. Ondernemingen doen nu al alles om belastingheffing te voorkomen en dit is een nieuwe manier. Het vergt wat organisatorische aanpassingen, maar als de opbrengsten hoger zijn dan de kosten, is het de moeite waard. Deze belastingontwijkingmogelijkheid kan voorkomen door helemaal niet meer te kijken waar de contracten worden onderhandeld, maar dat van belang is waar de verkopen plaatsvinden. De contracten dienen dan nog steeds met regelmaat te worden ondertekend, want anders is bij elk contract sprake van een vaste vertegenwoordiger. Op deze manier wordt voorkomen dat een tussenpersoon wel de aanbevelingen doet voor producten, maar dat de contracten in een ander land onderhandeld en ondertekend worden.

Naast de aanpassingen aan lid 8, is ook de uitzonderingsregel van lid 9 aanpast. Een onafhankelijke vertegenwoordiger wordt niet als vaste vertegenwoordiger gezien. Bedrijven creëerden echter onafhankelijke tussenpersonen die gelieerd zijn aan de onderneming en (bijna) exclusief voor deze onderneming of een of meer gelieerde lichamen werkte. Door de aanpassingen geldt nu dat als een onafhankelijke tussenpersoon (bijna) exclusief werkt voor de onderneming of een of meer gelieerde lichamen, dat de uitzondering van lid 9 niet opgaat.<sup>178</sup>

---

<sup>176</sup> Pleijsier, *International Transfer Pricing Journal* 2016/6, p. 443. Een van de voorwaarden was namelijk dat de onderneming geen materiële aanpassingen aan het contract mocht maken, zie artikel 3 lid 8 Wet VPB 1969.

<sup>177</sup> Pleijsier, *International Transfer Pricing Journal* 2016/6, p. 443.

<sup>178</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 52-53; zie ook artikel 3 lid 9 Wet VPB 1969.

## Introductie van het begrip gelieerdheid

Artikel 3 lid 10 tot en met 12 Wet VPB 1969 verklaart het begrip gelieerdheid. De belastingplichtige en een ander lichaam zijn gelieerd als de belastingplichtige een belang heeft in het lichaam, of het lichaam heeft een belang in de belastingplichtige.<sup>179</sup> Tevens zijn ze gelieerd als een derde een belang heeft in beide.<sup>180</sup> Een belang is aanwezig als het ene lichaam meer dan 50% van het nominaal gestorte kapitaal in het andere lichaam heeft en dit tevens meer dan 50% van de statutaire stemrechten vertegenwoordigt;<sup>181</sup> of als het recht geeft op meer dan 50% van de winst.<sup>182</sup> De introductie van het begrip gelieerdheid zorgt mijns inziens voor duidelijkheid. Het is opgenomen omdat lid 6, 7 en 9 spreken over gelieerdheid. Als het niet in het artikel zelf was opgenomen, was het onduidelijk bij welke definitie van het begrip gelieerdheid moest worden aangesloten. Eventueel bij de definitie die gebruikt wordt in van artikel 13ab lid 8 tot en met 10 Wet VPB 1969, de CFC-bepaling, of bij de definitie van artikel 5 lid 8 OESO-modelverdrag. Door opname van een definitie van het begrip gelieerdheid in lid 10 tot en met 12 wordt deze onduidelijkheid vermeden.

Echter, in de Wet VPB 1969 worden verschillende definities voor het begrip gelieerdheid gehanteerd. Het begrip wordt gebruikt in artikel 3 Wet VPB 1969 (vaste inrichting), artikel 13ab Wet VPB 1969 (CFC-bepaling) en artikel 12ac Wet VPB 1969 (hybride mismatches). Uit artikel 3 lid 12 Wet VPB 1969 blijkt dat een belang aanwezig is als de ene onderneming meer dan 50% van het nominaal gestorte kapitaal heeft en meer dan 50% van de statutaire stemrechten. Het hebben van statutaire stemrechten is niet van belang voor de CFC-regeling en voor de regeling van hybride mismatches. Een ander verschil tussen de definitie gehanteerd bij de vaste inrichting en bij de CFC-regeling, is dat voor de vaste inrichting een belang van meer dan 50% benodigd is en voor de CFC-regeling is een belang van meer dan 25% voldoende.<sup>183</sup> Tevens kan een belang bij de CFC-regeling zowel direct als indirect worden gehouden,<sup>184</sup> terwijl bij de vaste inrichting het belang direct dient te worden gehouden. Voor hybride mismatches wordt in eerste instantie aangesloten bij de bepaling van de CFC-regeling.<sup>185</sup> Maar daarnaast kan bij de hybride mismatches ook worden aangesloten bij de definitie van een samenwerkende groep en dat kan voor de CFC-regeling niet.<sup>186</sup> Het begrip gelieerdheid wordt dus door de verschillende artikelen, verschillend benaderd.<sup>187</sup> Alle drie de bepalingen komen

---

<sup>179</sup> Artikel 3 lid 10 Wet VPB 1969.

<sup>180</sup> Artikel 3 lid 11 Wet VPB 1969.

<sup>181</sup> Artikel 3 lid 12 onderdeel a Wet VPB 1969.

<sup>182</sup> Artikel 3 lid 12 onderdeel b Wet VPB 1969.

<sup>183</sup> Vergelijk artikel 3 lid 12 Wet VPB 1969 en artikel 13ab lid 10 Wet VPB 1969.

<sup>184</sup> *Kamerstukken II* 2018/19, 35 030, 3, p. 35.

<sup>185</sup> Artikel 12ac lid 2 onderdeel a Wet VPB 1969.

<sup>186</sup> De samenwerkende groep zal hier verder niet uitgewerkt worden, maar op grond van artikel 12ac lid 2 onderdeel b Wet VPB 1969 is dit ook een mogelijkheid voor de aanwezigheid van gelieerdheid.

<sup>187</sup> Albert, *NtFR* 2020/583.

voort uit de BEPS-rapporten.<sup>188</sup> In de BEPS-rapporten wordt voor alle drie de bepalingen aangesloten bij een belangpercentage van 50%.<sup>189</sup> Echter is er nationaal voor gekozen om voor de CFC-regeling en de regeling voor hybride mismatches aan te sluiten bij een belang van 25%,<sup>190</sup> terwijl voor de vaste inrichting wel vastgehouden wordt aan het 50% belang.<sup>191</sup> Aangezien alle drie de bepalingen voortkomen uit de BEPS-rapporten om belastingontwijking tegen te gaan en nationaal ook kort op elkaar zijn ingevoerd, kan verwacht worden dat de belangpercentages nationaal met elkaar overeenkomen.

Albert<sup>192</sup> vermeldt dat het hebben van drie verschillende betekenissen voor hetzelfde begrip binnen dezelfde wet in strijd is met de Aanwijzingen voor de regelgeving.<sup>193</sup> Albert pleit voor één definitie voor de gehele Wet VPB 1969.<sup>194</sup> Mijns inziens dient ook één betekenis voor het begrip gelieerdheid voor de gehele Wet VPB 1969 te worden gehanteerd. Ondernemingen hebben nu voor de verschillende wetsartikelen, te maken met verschillende gelieerde lichamen. De definities in de CFC-regeling en de hybride mismatches komen grotendeels overeen. Het lijkt mij dan logisch dat de definitie gehanteerd bij de vaste inrichting overeenkomt met de definitie van de CFC-regeling. Alle drie de definities komen dan overeen, alleen de hybride mismatches regeling kent nog een uitbreiding.<sup>195</sup>

Als de wetgever het niet wenselijk acht om binnen de Wet VPB 1969 één definitie voor het begrip gelieerdheid te hanteren, kan het begrip gelieerdheid in de vaste inrichting wat mij betreft in lijn worden gebracht met de term nauwe verbondenheid van artikel 5 lid 8 OESO-modelverdrag. Bij deze definitie wordt gebruik gemaakt van een dubbele benadering. Hiermee wordt zowel misbruik voorkomen als een bepaalde mate van zekerheid gegeven. In eerste

---

<sup>188</sup> BEPS-actiepunt 2 gaat over de hybride mismatches, BEPS-actiepunt 3 gaat over de CFC-regeling en BEPS-actiepunt 7 gaat over de vaste inrichting.

<sup>189</sup> Zie OECD, *Neutralising the effects of Hybrid Mismatch Arrangements* 2015, p. 113, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241138-en.pdf?expires=1593451548&id=id&accname=quest&checksum=D2243123561CA7BB94E9114CDBF67BD1> voor de bepaling omtrent gelieerdheid voor de hybride mismatches; zie OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules* 2015, p. 25-26, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241152-en.pdf?expires=1593452255&id=id&accname=quest&checksum=25EFC801E5FE575A6F77E1401A62A952> voor de bepaling omtrent gelieerdheid in de CFC-regeling; zie OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, p. 16-17, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF> voor de bepaling omtrent gelieerdheid voor de vaste inrichting.

<sup>190</sup> Zie *Kamerstukken II* 2018/19, 35 241, 3, p. 5 voor de hybride mismatches; zie ook *Kamerstukken II* 2018/19, 35 030, 3, p. 35 voor de CFC-regeling.

<sup>191</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3, p. 53.

<sup>192</sup> Albert, *NtFR* 2020/583.

<sup>193</sup> *Stct.* 29 december 2017, nr. 69426. Op grond van Aanwijzing 3.7 “Uniformiteit van begrippen wordt hetzelfde begrip niet met verschillende termen aangeduid en wordt dezelfde term niet voor verschillende begrippen gebruikt”.

<sup>194</sup> Albert, *NtFR* 2020/583.

<sup>195</sup> Aangezien bij implementatie van artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 reeds is aangegeven dat voor de definitie van gelieerdheid wordt aangesloten bij de definitie in de CFC-bepaling, zou hier nu volledig bij worden aangesloten. Nu is voor het belangpercentage aangesloten bij artikel 5 lid 8 OESO-modelverdrag. Eigenlijk is dus zowel bij de CFC-regeling als bij artikel 5 lid 8 OESO-modelverdrag niet volledig aangesloten.

instantie dient naar de feiten en omstandigheden te worden gekeken. Bij een belang van meer dan 50% is in ieder geval sprake van nauwe verbondenheid, maar bij een kleiner percentage kan ook sprake zijn van nauwe verbondenheid.<sup>196</sup> Het kan echter ook in bepaalde situaties tot onzekerheid leiden, want het kan onzeker zijn wanneer de Belastingdienst het belang groot genoeg acht.<sup>197</sup> Wordt dit doorgevoerd, dan gelden nationaal en internationaal dezelfde regels.

#### 4.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is stilgestaan bij de derde deelvraag:

*‘Welke problemen rond het begrip vaste inrichting zijn opgelost en welke niet?’*

De nieuwe definitie in artikel 3 Wet VPB 1969 geldt voor de gehele Wet VPB 1969, maar had om die reden ook een eigen artikelnummer kunnen krijgen of zelfs opgenomen kunnen worden in de AWR. Voorheen gold de definitie alleen voor de objectvrijstelling. Hierdoor ontstonden in verdragssituaties discrepanties tussen kunnen en mogen heffen, want voor buitenlands belastingplichtigen bestond nationaal geen definitie. Nu geldt de definitie van artikel 3 Wet VPB 1969 voor de gehele Wet VPB 1969 en dus wordt in verdragssituaties altijd aangesloten bij de definitie in het verdrag. Echter, door de facultatieve werking van de MLI-bepalingen komen veel definities in het verdragen nog overeen met de oude definitie van artikel 5 OESO-modelverdrag waardoor de oude belastingontwijkingmogelijkheden nog aanwezig zijn.

In lid 5 is expliciet opgenomen dat de uitzonderingen gelden voor voorbereidende en hulpwerkzaamheden. Het OESO-commentaar geeft een abstracte definitie van voorbereidende en hulpwerkzaamheden wat voor onzekerheid kan leiden bij ondernemingen, want de Belastingdienst kan de activiteiten als hoofdactiviteiten zien terwijl de onderneming veronderstelde dat het hulpwerkzaamheden waren. Eveneens kunnen werkzaamheden uitbesteed worden om alsnog onder de uitzonderingen te vallen.

Bij de antifragmenteringsbepaling is het onduidelijk of alle ondernemingen een vaste inrichting hebben of dat ze gezamenlijk één vaste inrichting hebben. Eveneens is onduidelijkheid of bij buitenlands belastingplichtigen met de woorden ‘andere staat’ ook Nederland bedoeld kan worden. De antifragmenteringsbepaling dient belastingontwijking tegen te gaan, maar niet alle bedrijven fragmenteren met het doel belastingontwijking. Deze ondernemingen vallen nu echter ook onder lid 6.

---

<sup>196</sup> Denk hierbij aan de situatie dat de onderneming een belang houdt van 49% in de dochter met als enige reden om te ontkomen aan de definitie van nauwe verbondenheid. Als de rest van de aandelen is verdeeld over allemaal kleine aandeelhouders, dan heeft de onderneming nog steeds de zeggenschap over de dochter.

<sup>197</sup> Van Hulst, *WFR* 2020/101, afl. 7337, p. 676.

Met de antisplitsingsmaatregel van lid 7 wordt een gebrekkige bestaande regel aangepast. Het is echter onduidelijk of samenhangende activiteiten die gelijktijdig worden uitgevoerd ook bij elkaar dienen te worden opgeteld. Tevens ontbreekt een eventueel overgangsrecht. Dienen de activiteiten in 2019 samengenomen te worden met de samenhangende activiteiten in 2020.

De meeste belastingontwijkingsmogelijkheden bestonden met de vaste vertegenwoordiger. De commissionairsstructuur wordt nu voorkomen, maar dit geldt niet voor de LRD-structuur. De LRD koopt en verkoopt de producten zelf, maar de voornaamste risico's liggen echter nog steeds bij de onderneming. Verder kan de definitie van de vaste vertegenwoordiger worden ontlopen als de onderneming de contracten een aantal keer paar jaar aanpast of als de vertegenwoordiger slechts aanbevelingen doet en alle onderhandelingen plaatsvinden in een ander land. De aanpassingen aan de uitzonderingsregel zorgen er wel voor dat de kunstmatige creatie van een onafhankelijke vertegenwoordiger wordt tegengegaan.

De definitie van gelieerdheid is opgenomen in lid 10 tot en met 12. Door een definitie op te nemen in het artikel zelf bestaat geen onduidelijkheid wanneer sprake is van gelieerdheid. Echter, in de Wet VPB 1969 is geen eenduidige betekenis van het begrip gelieerdheid opgenomen. De vaste inrichting, CFC-regeling en regeling voor hybride mismatches hebben allen een andere betekenis voor het begrip gelieerdheid. Hierdoor hebben bedrijven in verschillende situaties verschillende gelieerde lichamen.

## 5. Conclusie en aanbevelingen

### 5.1 Samenvatting

In deze bachelor scriptie is onderzocht of de aanpassingen gemaakt aan het vaste inrichtingenbegrip in de Wet VPB 1969 ervoor zorgen dat er minder belastingontwijkingsmogelijkheden zijn.

In hoofdstuk 3 is aandacht besteed aan de definitie van het begrip vaste inrichting. Er is achtereenvolgens stilgestaan bij de oude definitie van artikel 15f Wet VPB 1969, de nieuwe definitie van artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 en de definitie volgens artikel 5 OESO-modelverdrag. De definitie in artikel 3 Wet VPB 1969 is veel uitgebreider dan de definitie van artikel 15f Wet VPB 1969. In tegenstelling tot artikel 15f Wet VPB 1969 geldt artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 voor de gehele Wet VPB 1969 en kent het een definitie voor zowel verdrags- als niet-verdragssituaties. In verdragssituaties wordt aangesloten bij de definitie in het verdrag en voor niet-verdragssituaties staat de definitie in lid 4 onderdeel b en lid 5 tot en met 12. De algemene definitie voor de fysieke vaste inrichting en temporele vaste inrichting is hetzelfde gebleven. De uitzonderingen op de aanwezigheid van de vaste inrichting zijn ook hetzelfde gebleven, maar nu is wel expliciet opgenomen dat deze uitzonderingen alleen gelden voor voorbereidende en hulpwerkzaamheden. Nieuw zijn de antifragmenteringsbepaling en antisplitsingsmaatregel. De definitie van de vaste vertegenwoordiger is hetzelfde gebleven, maar een contract hoeft niet meer in naam van de onderneming afgesloten te worden. Het kan ook gaan om de eigendomsoverdracht van producten en diensten van de onderneming. De uitzondering voor onafhankelijke vertegenwoordigers is ook aangepast. Als een onafhankelijke vertegenwoordiger (bijna) exclusief voor de onderneming of gelieerde lichamen werkt, is hij alsnog een vaste vertegenwoordiger. Tevens is ook een bepaling van gelieerdheid opgenomen. Bij de implementatie van zowel artikel 15f Wet VPB 1969 als artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 is aansluiting gezocht bij Artikel 5 OESO-modelverdrag. De definitie van artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 komt, op de definitie van gelieerdheid na, overeen met artikel 5 OESO-modelverdrag.

In hoofdstuk 4 is stilgestaan bij BEPS-actiepunt 7 waarmee artikel 5 OESO-modelverdrag is aangepast om belastingontwijking tegen te gaan. Zo is expliciet opgenomen dat de uitzonderingen slechts gelden voor voorbereidende en ondersteunende activiteiten. Voorheen vielen internetbedrijven, met hun hoofdactiviteiten, ook onder deze uitzonderingen. Tevens is de antifragmenteringsregel geïntroduceerd omdat gelieerde lichamen de activiteiten fragmenteerden om zo meer activiteiten onder de uitzonderingen te laten vallen. Deze activiteiten worden nu samengenomen om te kijken of een vaste inrichting aanwezig is in het

betreffende land. De nieuwe antisplitsingsmaatregel is ook voortgekomen uit BEPS-actiepunt 7. Indien gelieerde lichamen bouwwerkzaamheden opsplitsen om onder de twaalfmaandentermijn van de temporele vaste inrichting te blijven, dienen deze termijnen bij elkaar opgeteld te worden. De definitie van het begrip vaste vertegenwoordiger is op meerdere onderdelen aangepast. De tussenpersoon hoeft niet meer de contracten in eigen naam af te sluiten, het mag ook gaan om de eigendomsoverdracht van producten of diensten van de onderneming. Voorheen sloot de tussenpersoon contracten af in eigen naam om zo niet als vaste vertegenwoordiger aangemerkt te worden. Dit is nu niet meer mogelijk. Eveneens werden contracten vaak onderhandeld in het ene land, maar uiteindelijk ondertekend in een laagbelast land. Daarom is nu niet meer van belang waar het contract wordt ondertekend. De uitzondering voor onafhankelijke vertegenwoordigers is ook aangepast, omdat ondernemingen onafhankelijke vertegenwoordigers creëerden die gelieerd waren aan de onderneming. Als een onafhankelijke vertegenwoordiger nu (bijna) exclusief voor de onderneming of gelieerde lichamen werkt, gaat de uitzondering niet op.

In hoofdstuk 5 zijn bovenstaande aanpassingen aan artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 besproken en is besproken of deze aanpassingen voldoende zijn. Artikel 15f Wet VPB 1969 gold alleen voor de objectvrijstelling. Artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 geldt nu voor de gehele Wet VPB 1969, dus voor zowel de binnenlands als buitenlands belastingplichtigen. Wel is gepleit voor een eigen artikelnummer of opname in de AWR. Dezelfde definitie geldt namelijk voor meerdere wetten. Inhoudelijk zijn dezelfde wijzigingen doorgevoerd als de aanpassingen gemaakt aan artikel 5 OESO-modelverdrag. Doordat de definitie van artikel 3 Wet VPB 1969 nog geldt voor de gehele Wet VPB 1969, ontstaan er in verdragssituaties geen discrepanties meer tussen kunnen en mogen heffen. Voorheen bestond er namelijk geen definitie voor buitenlands belastingplichtigen en dus kon Nederland niet heffen, ook al mocht Nederland wel heffen. Er werd nergens belasting betaald over de winst. In alle situaties komen de definities nu nationaal en internationaal overeen. Het is echter wel zo dat door de facultatieve werking van het MLI dat veel verdragen niet of slechts gedeeltelijk zijn aangepast waardoor de oude definitie nog wordt gehanteerd. De oude belastingontwijkingsmogelijkheden zijn om die reden nog mogelijk. Is de definitie wel aangepast, dan gelden onderstaande belastingontwijkingsmogelijkheden nog.

Door expliciet op te nemen dat de uitzonderingen slechts gelden voor voorbereidende en ondersteunende activiteiten zullen meer ondernemingen, zoals internetbedrijven, een vaste inrichting hebben. De antifragmenteringsbepaling zorgt er ook voor dat minder bedrijven belasting kunnen ontwijken. De activiteiten van de ondernemingen worden nu samengenomen om te beoordelen of sprake is van hoofdactiviteiten. Onduidelijk is of alle ondernemingen één vaste inrichting hebben of dat ze allen zelf een vaste inrichting hebben. Tevens zorgt de

woordkeuze van lid 6 voor verwarring. Kan voor de woorden 'andere staat' ook Nederland worden ingevuld? De vraag is of de antifragmenteringsbepaling ook geldt ingeval de fragmentatie niet gebeurt met het doel belastingontwijking. De antisplitsingsmaatregel past een gebrekkige bestaande regel aan en voorkomt belastingontwijking. Uit de parlementaire behandeling is niet duidelijk geworden of werkzaamheden van 2019 mogen worden opgeteld bij de werkzaamheden van 2020 en of werkzaamheden die gelijktijdig plaatsvinden bij elkaar moeten worden opgeteld. De commissionairsstructuur wordt door de aanpassingen aan de vaste vertegenwoordiger tegengegaan, maar de LRD-structuur is nog wel mogelijk. De LRD koopt en verkoopt de producten zelf, maar de meeste risico's gaan over naar de onderneming en hier wordt ook de winst geboekt. Door de aanpassingen aan de definitie van het begrip vaste vertegenwoordiger wordt gekeken waar de onderhandelingen plaatsvinden, maar als de onderhandelingen ook in een ander land plaatsvinden dan is in het land van de verkopen nog steeds geen vaste vertegenwoordiger aanwezig. De onderneming kan het contract ook een aantal keer per jaar aanpassen waardoor de tussenpersoon ook geen vaste vertegenwoordiger is. Tevens is onduidelijk wanneer geen sprake meer is van de 'voornaamste rol' van de tussenpersoon. In lid 10 tot en met 12 is nu een definitie van het begrip gelieerdheid opgenomen, maar deze verschilt van de andere definities gebruikt in de Wet VPB 1969. Hierdoor hebben bedrijven voor verschillende bepalingen, verschillende gelieerde lichamen.

## 5.2 Beantwoording probleemstelling

De probleemstelling was

*In hoeverre lost invoering van artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969, de omschrijving van het begrip 'vaste inrichting', het probleem van belastingontwijking op?*

De belastingontwijkingsmogelijkheden zijn door de invoering van artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 verkleind. In verdragssituaties gelden nu in alle gevallen nationaal en internationaal dezelfde definitie. Het is echter mogelijk dat door de facultatieve werking van de MLI-bepalingen de definitie in verdragen nog overeenkomt met de oude definitie waardoor alle belastingontwijkingsmogelijkheden nog aanwezig zijn.

Het expliciet opnemen dat de uitzonderingen slechts gelden voor voorbereidende en hulpwerkzaamheden en de introductie van de antifragmenteringsbepaling en antisplitsingsmaatregel voorkomen belastingontwijking. Bij de antifragmenteringsbepaling is het onduidelijk of alle ondernemingen gezamenlijk één of allen zelf een vaste inrichting hebben. Tevens is door de woordkeuze van lid 6 onduidelijk hoe de bepaling uitwerkt voor de



Nederlands buitenlands belastingplichtigen. Bij de antisplitsingsmaatregel is het onzeker of de activiteiten van 2019 samen moeten worden genomen met activiteiten van 2020. Ook is onduidelijk of gelijktijdige termijnen bij elkaar moeten worden opgeteld.

Er zijn echter nog verschillende manieren om onder de aanpassingen van de vaste vertegenwoordiger uit te komen. Zo wordt een LRD-structuur opgezet in plaats van een commissionairsstructuur, vinden alle onderhandelingen plaats in een ander land en past de onderneming de contracten een aantal keer per jaar aan. Met de vaste vertegenwoordiger bestaan dus nog meerdere belastingontwijkingsmogelijkheden. Het creëren van een onafhankelijke vertegenwoordiger wordt door de aanpassingen wel tegengegaan.

### 5.3 Aanbevelingen

Aan de hand van bovenstaand onderzoek kunnen een aantal aanbevelingen worden gedaan voor eventueel vervolgonderzoek en aanpassingen aan de wetgeving.

Mijns inziens zou een algemene definitie van het begrip vaste inrichting in de AWR opgenomen kunnen worden. Onder andere de Wet IB 2001 en Wet LB 1964 verwijzen naar de definitie van artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969. Enkel de Wet OB 1968 kent een eigen definitie. Eventueel zou onderzoek duidelijkheid kunnen creëren of opname in de AWR wenselijk is.

Eventueel vervolgonderzoek naar de antifragmenteringsbepaling dient duidelijk te maken of alle ondernemingen gezamenlijk één vaste inrichting, dat één onderneming de belastingplicht op zich neemt of dat alle ondernemingen zelf een vaste inrichting hebben. Hierbij dient ook rekening gehouden te worden met de administratieve lasten van de drie manieren. Naar mijn mening hebben alle ondernemingen zelf een vaste inrichting. Eveneens dient onderzocht te worden of de antifragmenteringsbepaling in alle gevallen geldt, of dat het alleen geldt als het voornaamste doel van de fragmentatie belastingontwijking is. Nu vallen ondernemingen met organisatorische redenen voor de fragmentatie ook onder deze bepaling.

Tevens dient lid 6 aangepast te worden waardoor duidelijk wordt hoe de antifragmenteringsbepaling uitwerkt in het geval de belastingplichtige een Nederlandse buitenlands belastingplichtige is. Kan met de 'andere staat' ook Nederland worden bedoeld?

Bij de antisplitsingsmaatregel dient een eventueel overgangsrecht onderzocht te worden. Als de werkzaamheden aangevangen zijn in 2019 en doorwerken in 2020, dienen deze termijnen dan bij elkaar opgeteld te worden of wordt in 2020 begonnen met tellen voor de twaalfmaandentermijn? Ook moet duidelijk worden of werkzaamheden die gelijktijdig

plaatsvinden bij elkaar opgeteld dienen te worden. Mijns inziens dienen de termijnen van 2019 meegenomen te worden en dienen gelijktijdige activiteiten ook samengenomen te worden.

Naar mijn mening dient de definitie van het begrip vaste vertegenwoordiger herschreven te worden waardoor ook bijvoorbeeld de LRD-structuur niet meer mogelijk is. Tevens kan gekeken worden of het wenselijk is dat aangesloten wordt bij het land van de verkopen in plaats van het land waar de onderhandelingen van het contract plaatsvinden.

In de Wet VPB 1969 worden drie verschillende definities voor het begrip gelieerdheid gehanteerd. Deze begrippen dienen in lijn te worden gebracht met elkaar. Nu dienen ondernemingen, voor de verschillende bepalingen, rekening te houden met verschillende definities van gelieerdheid. Acht de wetgever het niet wenselijk dat de verschillende definities in lijn worden gebracht, dan kan voor de definitie van gelieerdheid in de vaste inrichting volledig worden aangesloten bij de definitie van artikel 5 lid 8 OESO-modelverdrag. Nu sluit artikel 3 lid 10 tot en met 12 Wet VPB 1969 namelijk gedeeltelijk aan bij de definitie van de CFC-bepaling en gedeeltelijk bij artikel 5 lid 8 OESO-modelverdrag. Het dient in ieder geval in lijn gebracht te worden met één van de twee bepalingen.

## Literatuurlijst

### Tijdschriften

#### **Albert, *WFR* 2019/209**

P.G.H. Albert, 'Eindelijk een kameleontisch vaste-inrichtingbegrip', *WFR* 2019/209, afl. 7306, p. 1269-1273.

#### **Albert, *NTFR* 2020/583**

P.G.H. Albert, 'Waarom zo rommelig', *NTFR* 2020/583 (geraadpleegd via: <https://www.ndfr.nl/product/waarom-zo-rommelig#>).

#### **Adema, *NTFR* 2020/10**

R.P.C. Adema, 'Het nieuwe vaste-inrichtingsbegrip (deel I)', *NTFR* 2020/10.

#### **Adema, *NTFR* 2020/14**

R.P.C. Adema, 'Het nieuwe vaste-inrichtingenbegrip van de nationale heffingswetten (deel II; slot)', *NTFR* 2020/14.

#### **Van den Dool & Verkerk, *TFO* 2018/159.2**

R.P. van den Dool & J. Verkerk, 'Het MLI en de vaste inrichting', *TFO* 2018/159.2, p. 118-123.

#### **Eisenbeiss *INTERTAX* 2016/44, afl. 6/7**

J. Eisenbeiss, 'BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment', *INTERTAX* 2016/44, afl. 6/7, p. 481-502.

#### **Van Hulten, *WFR* 2020/101, afl. 7337**

L.C. van Hulten, 'Gefragmenteerde antifragmentatie?', *WFR* 2020/101, afl. 7337, p. 674-680.

#### **Kavelaars, *TFO* 2018/159**

P. Kavelaars, 'Antimisbruikbepalingen in het MLI', *TFO* 2018/159, p. 111-117.

#### **Kemmeren, *WFR* 2003/1965, afl. 6557**

E.C.C.M. Kemmeren, 'Vermogensetikettering bij een vaste inrichting (deel 1)', *WFR* 2003/1965, afl. 6557.

### **Pleijssier, *International Transfer Pricing Journal* 2016/6**

A. Pleijssier, 'The Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: A Reaction to the BEPS Action 7 Final Report', *International Transfer Pricing Journal* 20196/6, p. 442-446.

### **Pötgens & Bellingwout, *WFR* 2012/6954.**

F.P.G. Pötgens & J.W. Bellingwout, 'Objectvrijstelling voor vaste inrichtingen: Much Ado About Nothing?', *WFR* 2012/654.

### **Pötgens & Kool, *WFR* 2018/206, afl. 7261**

F.P.G. Pötgens & E.M.L. Kool, 'Nederland en het Multilaterale Instrument: een stand van zaken', *WFR* 2018/206, afl. 7261, p. 1424-1436.

### **Vakstudie Nieuws 2015/56**

*Vakstudie Nieuws*, 'Samenvatting '2015 BEPS REPORTS' 15 BEPS-ACTIEPUNTEN', 2015/56.

### **De Wilde, *MBB* 2017/5**

M.F. de Wilde, 'De verlaging van de vaste-inrichtingsdrempel via het Anti-BEPS-verdrag; veel gescheer en weinig wol?', *MBB* 2017/5, p. 157-167.

### **Boeken en internetbronnen**

#### **Van den Dool e.a. 2019**

R.P. van den Dool e.a., *Vennootschapsbelasting. Inclusief dividendbelasting en tax accounting*, (Compendiumreeks), Deventer: Wolters Kluwer 2019.

#### **De Graaf, Kavelaars & Stevens 2019**

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, (Fiscale Studieserie, nummer 39), Deventer: Wolters Kluwer 2019.

#### **Hemmelrath & Wilcox 2016/8.3.5.3**

A. Hemmelrath & E. Wilcox, *Practical Problems in European and International Tax Law*, Amsterdam: IBFD 2016.

**OECD, 'What is BEPS?' zonder datum, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>**

OECD, 'What is BEPS?' zonder datum (online, laatst geraadpleegd op 11 juni 2020, via OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>).

Roumen, Commentaar op artikel 5 OESO-modelverdrag, aant. 6.6 <https://www-ndfr-nl.eur.idm.oclc.org/Delen/Commentaar?id=N10413-5>

R.H.M. Roumen, Commentaar op artikel 5 OESO-modelverdrag, aant. 6.6 <https://www-ndfr-nl.eur.idm.oclc.org/Delen/Commentaar?id=N10413-5>.

‘What is the G20?’ zonder datum, <https://g20.org/en/about/Pages/whatis.aspx>

G20, ‘What is the G20?’, zonder datum, <https://g20.org/en/about/Pages/whatis.aspx> (geraadpleegd op 17 april 2020).

#### Parlementaire stukken

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2015, p. 13 (*Kamerstukken II* 2015/16, 25 087, nr. 112).

*Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, 3.

*Kamerstukken II* 2016/17, 25 087, 135.

*Kamerstukken II* 2018/19, 35 030, 3.

*Kamerstukken II* 2018/19, 35 241, 3.

*Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 3.

*Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, 6.

*Kamerstukken I* 2019/20, 35 303, c.

*Stct.* 29 december 2017, nr. 69426

#### Jurisprudentie

HR 26 januari 2000, nr. 33 434, *BNB* 2000/159.

#### OESO-rapporten

**OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit shifting* 2013,** <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Parijs: OECD Publishing 2013.

OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company rules* 2015, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241152-en.pdf?expires=1593452255&id=id&accname=quest&checksum=25EFC801E5FE575A6F77E1401A62A952>

OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Parijs: OECD Publishing 2015.

OECD, *Executive Summaries* 2015, <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>

OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: 2015 Final Reports. Executive Summaries*, Parijs: OECD Publishing 2015.

OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* (zonder datum), <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, zonder datum, (geraadpleegd via: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>).

OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* 2015, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241138-en.pdf?expires=1593451548&id=id&accname=quest&checksum=D2243123561CA7BB94E9114CDBF67BD1>

OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, Parijs: OECD Publishing 2015.

OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* 2015, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1587569431&id=id&accname=quest&checksum=1E32BBD0518366DD50B61B6D770338BF>

OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*, Parijs: OECD Publishing 2015.

## Bijlage

### Bijlage I. Overeenkomsten en verschillen tussen de verschillende vaste inrichtingenbegrippen

Tabel 1: Samenvatting van de definitie van het begrip vaste inrichting volgens artikel 15f Wet VPB 1969, artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969 en artikel 5 OESO-modelverdrag.

	<b>Artikel 15f Wet VPB 1969</b>	<b>Artikel 3 lid 4 tot en met 12 Wet VPB 1969</b>	<b>Artikel 5 OESO-modelverdrag</b>
<b>Bereik</b>	De definitie geldt alleen voor de objectvrijstelling van artikel 15e Wet VPB 1969.	De definitie geldt voor de gehele Wet VPB 1969 en wordt ook door andere wetten, zoals de Wet IB 2001, Wet LB 1964, BvdB 2001 en Wet BB 2021 gevolgd.	De definitie vormt de basis voor onderhandelingen bij bilaterale verdragen die aansluiten bij het OESO-modelverdrag.
<b>Verdragssituaties</b>	Staat niets over uitgewerkt in dit artikel. Artikel 15e lid 2 onderdeel a Wet VPB 1969 gaat over verdragssituaties.	Lid 4 onderdeel a: De definitie sluit aan bij de definitie in het betreffende verdrag.	Het toont een mogelijke definitie waar staten in hun bilaterale verdragen bij kunnen aansluiten.
<b>Niet-verdragssituaties</b>	Gehele artikel 15f Wet VPB 1969.	Artikel 3 lid 4 onderdeel b en lid 5 tot en met 12 Wet VPB 1969.	Niet van toepassing.
<b>Fysieke vaste inrichting</b>	Lid 1: Een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.	Lid 4 onderdeel b: Een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.	Lid 1: Een vaste bedrijfsinrichting door middel waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.
<b>Voorbeelden fysieke vaste inrichting</b>	In dit artikel zijn geen voorbeelden opgenomen.	In dit artikel zijn geen voorbeelden opgenomen.	Lid 2: Deze lijst is niet uitputtend en is ook niet voldoende voor een aanwezigheid van de vaste inrichting. Aan lid 1 wordt altijd eerst getoetst.
<b>Temporele vaste inrichting</b>	Lid 1 vervolg: De plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden is slechts dan een vaste inrichting indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt.	Lid 4 onderdeel b vervolg: met dien verstande dat de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden slechts dan een vaste inrichting is indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt.	Lid 3: Een bouwterrein of constructie- of installatiewerkzaamheid vormt pas een vaste inrichting indien het langer dan twaalf maanden duurt.
<b>Antisplitsingsmaatregel temporele vaste inrichting</b>	Geen antisplitsingsmaatregel aanwezig.	Lid 7: Indien een contract wordt gesplitst tussen gelieerde lichamen om onder de twaalf maanden te blijven, worden deze termijnen bij elkaar opgeteld.	Paragraaf 52 OESO-commentaar: Indien het contract tussen gelieerde lichamen wordt verdeeld om onder de twaalf maanden te blijven, dan moeten de termijnen opgeteld worden.

<b>Uitzonderingen op aanwezigheid vaste inrichting</b>	Lid 2: Zes uitzonderingen waarbij bij de onderdelen e en f expliciet staat genoemd dat het gaat om werkzaamheden van voorbereidende of ondersteunende aard.	Lid 5: Dezelfde zes uitzonderingen als bij artikel 15f Wet VPB 1969, maar nu geldt voor alle uitzonderingen dat het voorbereidende of hulpwerkzaamheden moeten zijn.	Lid 4: Dezelfde zes uitzonderingen. Ook hier geldt dat het voorbereidende of hulpwerkzaamheden moeten zijn.
<b>Antifragmenteringsregel</b>	Geen antifragmenteringsregel opgenomen.	Lid 6: De zes uitzonderingen van lid 5 gelden niet als deze zijn gecreëerd door de fragmentatie van activiteiten tussen gelieerde partijen.	Lid 4.1: De zes uitzonderingen van lid 4 gelden niet als deze zijn gecreëerd door de fragmentatie van activiteiten tussen gelieerde partijen.
<b>Vaste vertegenwoordiger</b>	Lid 3: Indien een persoon of lichaam voor een belastingplichtige werkzaam is en de machtiging bezit om in naam van de belastingplichtige overeenkomsten af te sluiten en dit gewoonlijk doet.	Lid 8: Dezelfde definitie als bij artikel 15f Wet VPB 1969, behalve dat het niet meer in naam van de belastingplichtige hoeft te zijn. Het kan ook gaan om overdracht van goederen of diensten.	Lid 5: Dezelfde definitie als artikel 3 lid 8 Wet VPB 1969. Het hoeft dus niet per sé in naam van de belastingplichtige afgesloten te worden.
<b>Uitzondering op vaste vertegenwoordiger</b>	Lid 4: Geen vaste vertegenwoordiger indien de belastingplichtige zaken doet door bemiddeling van een makelaar, commissionair of andere onafhankelijke vertegenwoordiger, indien dit zijn normale uitoefening van beroep is.	Lid 9: Geen vaste vertegenwoordiger indien de tussenpersoon onafhankelijk is en het zijn normale bedrijfsuitoefening is. Uitzondering hierop is als deze persoon uitsluitend voor de belastingplichtige of een of meer gelieerde lichamen optreedt.	Lid 6: Hetzelfde als artikel 3 lid 9 Wet VPB 1969; dus indien onafhankelijk dan geen vaste vertegenwoordiger, maar als hij (bijna) exclusief voor een of meer gelieerde lichamen werkt, gaat de uitzondering niet op.
<b>Controle is niet voldoende</b>	Geen bepaling over opgenomen.	Geen bepaling over opgenomen.	Lid 7: Slechts controle van het hoofdhuis op de andere onderneming is niet voldoende voor de aanwezigheid van een vaste inrichting.
<b>Gelieerde lichamen</b>	In het artikel wordt niet gesproken over gelieerde lichamen, dus hiervoor is ook geen definitie opgenomen.	Lid 10: Indien de belastingplichtige een belang heeft in een lichaam of andersom; Lid 11: Als een derde een belang heeft in twee andere lichamen, zijn deze twee lichamen gelieerd.	Lid 8: Als de ene onderneming controle heeft over de ander of als een derde controle heeft over beide lichamen.
<b>Belang</b>	Aangezien niet gesproken wordt over gelieerde lichamen is een definitie van het begrip belang ook niet nodig.	Lid 12: Meer dan 50% van het nominaal gestorte kapitaal en meer dan 50% van statutaire stemrechten; óf meer dan 50% winstgerechtigdheid.	Lid 8: Dit dient gecontroleerd te worden aan de hand van feiten en omstandigheden, maar is in ieder geval aanwezig bij als de ene onderneming direct of indirect meer dan 50% van het economische belang of stemgerechtigdheid heeft in de ander of als een derde meer dan 50% belang heeft in beide lichamen.