



Naam dienstonderdeel
Belastingdienst/Grote ondernemingen
NoordOost
Kempkensberg 12
9722 TB Groningen
Postbus 418
9700 AK Groningen
www.belastingdienst.nl

memo

Aan: KG IBR

Casus 67 Awr

5.1.2e

5.1.2e

Datum
12 januari 2016

Auteur
5.1.2e

Feiten

De heer D. woont 67 Awr in Nederland.
Hij houdt via zijn persoonlijke houdsterverenootschap 67 Awr alle
aandelen in de vennootschap A BV.
Laatstgenoemde vennootschap A BV heeft het 67 Awr schip 67 Awr
67 Awr in eigendom. 67 Awr

67 Awr
67 Awr Tot 67 Awr is het schip 67 Awr in Nederland
werkzaam geweest. 67 Awr

De heer D. is 67 Awr in contact gekomen met de eigenaar van het
bedrijf C 67 Awr Ltd in 67 Awr

67 Awr
67 Awr Vervolgens is het 67 Awr schip 67 Awr versleept
van Nederland naar 67 Awr Met ingang van 67 Awr
67 Awr gestart met haar werkzaamheden 67 Awr in

67 Awr
In 67 Awr is A 67 Awr BV opgericht door A BV voor de werkzaamheden in

67 Awr A 67 Awr BV heeft het schip gehuurd van A BV 67 Awr
De huursom bedroeg 67 Awr

Vervolgens voert de entiteit A 67 Awr BV het contract met C 67 Awr Ltd.

uit. Het juridische voordeel daarvan is dat de entiteit die het contract uitvoert (A 67 Awr BV) in 67 Awr werkt met een gehuurd schip in plaats van met een schip in eigendom. Voor fiscale doeleinden heeft A 67 Awr BV een vaste inrichting in 67 Awr op grond van artikel 5 van het belastingverdrag tussen Nederland en 67 Awr 67 Awr heft overigens niet over de winst van de vaste inrichting en evenmin over de lonen van de werknemers van 67 Awr 67 Awr BV.

Eind 67 Awr stond het baggerschip op de balans van 67 Awr BV voor een bedrag van 67 Awr

In de aangiften 67 Awr heeft de adviseur de volgende uitgangspunten gehanteerd:

Door de fiscale eenheid tussen 67 Awr BV en 67 Awr 67 Awr BV is de verhuur van het 67 Awr schip niet zichtbaar. Daardoor behoort het 67 Awr schip tot het vermogen van de vaste inrichting. De kosten en afschrijvingen van het schip maken deel uit van de verlies- en winstrekening van de vaste inrichting. 67 Awr

67 Awr
67 Awr De volledige omzet die gerealiseerd wordt door de werkzaamheden in 67 Awr worden als bate van de vaste inrichting verantwoord. 67 Awr
67 Awr

De winst die A 67 Awr BV behaalt met de activiteiten in 67 Awr bedraagt (voor aftrek van de huur van het 67 Awr schip, maar met inbegrip van de onderhoudskosten) 67 Awr Voor deze bedragen, verminderd met de afschrijving op het schip wordt in 67 Awr voorkoming van dubbele belasting gevraagd en in 67 Awr objectvrijstelling.

Vraag 1:

- Waar hoort het schip op de balans?

67 Awr

De adviseur is van mening dat de interne huur niet zichtbaar wordt omdat het schip duurzaam ter beschikking is gesteld aan de VI. Het schip komt dan voor de WEV op de balans van de V.I. te staan, waarnaar door hogere afschrijvingen bij de VI, meer winst in Nederland valt).

Antwoord:

Het schip hoort op de balans van de vaste inrichting. Er bestaat echter sterke twijfel aan de juistheid van de winsttoerekening, en de hoogte van de huurprijs en de afschrijving. Er is normaal gesproken een correlatie tussen de huurprijs enerzijds en de afschrijving en de onderhoudskosten anderzijds. Het verschil zou de winstmarge van de verhuurder moeten zijn. Gezien de aard van de verhuur 67 Awr, zou die winstopslag beperkt moeten zijn.

In werkelijkheid is het verschil tussen beide opvattingen heel groot. Daar kunnen twee verklaringen voor zijn: de huurprijs is onzakelijk hoog, of de afschrijving op de boot is veel te laag. Voor geen van beide bedragen heb ik een zakelijke onderbouwing gezien.

Ongeacht de uitkomst van de theoretische discussie zal er dus nog flink over de feiten gediscussieerd moeten worden.

De gevolgen van de fiscale eenheid voor de zelfstandigheidsfictie

De stelling van de belastingplichtige is in wezen gelijk aan de stelling van de belastingplichtige in de lopende procedure bij de Hoge Raad naar aanleiding van de uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 3 september 2014. AG Wattel heeft inmiddels een Conclusie¹ in deze zaak het licht doen zien, die enkele belangwekkende passages bevat die ook in deze zaak van belang zijn.

Wattel concludeert in de eerste plaats dat de leer van het Sarakreekarrest (BNB 1986/239) nog steeds overeind staat. Volgens hem doet niet ter zake of het gaat om een betaling binnen één onderneming of om een betaling vanuit de v.i. van de ene gevoegde rechtspersoon aan de andere gevoegde rechtspersoon. Het Nederlandse systeem van de fiscale eenheid doorkruist de oude leer van de Hoge Raad in de z.g. Rupiah-arresten, waarbij voor de bepaling van de vrij te stellen winst uitgegaan wordt van de winst van de vaste inrichting zoals die tot uitdrukking komt in de bronstaat. Met andere woorden: door de fiscale eenheid wordt een betaling van de dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij gelijkgesteld aan een interne betaling tussen een vaste inrichting en een hoofdhuis. Onder de oude tekst en het commentaar van het OESO-modelverdrag² ging men ervan uit dat er inbreuk gemaakt werd op de zelfstandigheidsfictie bij interne rente, royalty's en huur.

De leer uit het Sarakreekarrest is, dat dit ook geldt als het gaat om betalingen tussen vennootschappen die deel uitmaken van een fiscale eenheid, zodat betalingen van rente door de gevoegde dochter aan de moedermaatschappij bij de belastingplichtige niet zichtbaar zijn. Dat het v.i.-land er anders tegenaan kijkt doet daar niet aan af.

Wattel concludeert dus dat het Sarakreekarrest nog steeds overeind staat, maar dat de Hoge Raad al in het arrest BNB 1990/36 een uitzondering heeft gemaakt op het verbod om rekening te houden met interne rente. Wattel leidt uit dat arrest af dat er wel rekening gehouden moet worden met interne rente, royalty of huur, als er sprake is van een onbetwifelbare zakelijkheid van de interne prestatie. In de casus van de Conclusie van Wattel is daar in zijn ogen sprake van omdat de hoogte van de royalty's gebaseerd zijn op een waarderingsrapport, dat ook gebruikt wordt voor de royaltybetalingen door zelfstandige zustermaatschappijen van de belastingplichtige, en partijen en de rechtbank tijdens de procedure geen twijfel hadden over de zakelijkheid van de royaltybetalingen.

Als de Hoge Raad Wattel hierin volgt dan betekent dat voor onze casus dat beoordeeld moet worden of er hier ook sprake is van een onbetwifelbare zakelijkheid van de interne prestatie. En dat is hier volgens mij verre van zeker. Anders dan in de casus van de Conclusie van Wattel is er geen onderbouwing van de gehanteerde "interne" prijs en wordt deze interne prijs niet gebruikt in situaties waarbij onafhankelijke derden betrokken zijn. Daar komt nog bij dat het hier om een

67 Awr

¹ Conclusie 20 mei 2015, ECLI:NL:PHR:2015:818

² Vóór de wijziging van de tekst in 2010

zelf gebouwd 67 Awt schip gaat, wat het vermoedelijk extra moeilijk maakt om in de markt de gehanteerde huurprijs te toetsen aan een vergelijkbare huurtransactie tussen onafhankelijke derden.

Een verschil tussen de casus van de Conclusie van Wattel en deze casus is dat deze casus zich afspeelt na de publicatie van het OESO-rapport over de attribution of profits to permanent establishments, na de publicatie van de gewijzigde teksten van artikel 7 van het OESO-modelverdrag en het commentaar daarbij (2010) en na de publicatie van het Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ 2010/457M (winstallocatie vaste inrichtingen).

In 2008 heeft de OESO een rapport gepubliceerd over de winsttoerekening aan vaste inrichtingen. Dit rapport is in 2010 gewijzigd en heeft geleid tot een aanpassing van artikel 7 van het OESO-modelverdrag en een aanpassing van het commentaar op artikel 7.

Deze wijziging houdt in grote lijnen in dat de zelfstandigheidsfictie verder doorgetrokken wordt dan onder de teksten van het oude modelverdrag en het oude commentaar. Met andere woorden: het "verbod" op interne rente, royalty's en huur is verdwenen.

In het Besluit Winstallocatie vaste inrichtingen heeft de Staatssecretaris van Financiën aangegeven dat hij bereid is om ook voor oude verdragen de systematiek van het nieuwe artikel 7 toe te passen, mits het andere land dat ook (consequent) doet.

Het verdrag met 67 Awt is zo'n oud verdrag,	5.1.2a
5.1.2a	

Maar wat is in casu het effect van het verdwijnen van het interne royaltyverbod?

We hebben het standpunt van Wattel, dat de Sarakreekleer nog steeds bestaat en dat de fiscale eenheid ertoe leidt dat we de transacties tussen onderdelen van de fiscale eenheid niet meer als zelfstandige transacties zien, maar hoogstens op grond van de zelfstandigheidsfictie als een zelfstandige transactie moeten beschouwen.

En dan wordt toch weer van belang of je het schip vanuit Nederlands perspectief moet zien als een onderdeel van de vaste inrichting of niet.

Daarover zijn verschillende meningen terug te vinden in de literatuur.

Nota van Toelichting bij Bvdb 2001, bij Artikel 9.

Hierin wordt tijdelijke ter beschikkingstelling genoemd als een uitzondering op de "place of use" benadering. Voor het gemak plak ik de tekst hieronder.

Een met overdracht gelijk te stellen gebruik van een bedrijfsmiddel doet zich uitsluitend voor indien de economische eigendom van het

bedrijfsmiddel geacht wordt te zijn overgegaan naar een ander onderdeel van de onderneming, zodat het bedrijfsmiddel *voor de rest van de economische levensduur* onderdeel gaat uitmaken van het ondernemingsvermogen van dat onderdeel van de onderneming, en aldaar uiteindelijk teloor zal gaan. De exploitatie van het bedrijfsmiddel wordt in een dergelijk geval blijvend overgebracht naar dat andere onderdeel van de onderneming. Van een dergelijke overdracht is in ieder geval geen sprake indien bedrijfsmiddelen ter beschikking worden gesteld voor de *uitvoering van werken/tijdelijke projecten*, waarin vooraf redelijkerwijs voorzienbaar is dat na afloop van de uitvoering van het betreffende werk/project het bedrijfsmiddel voor een ander uit te voeren werk/project zal worden ingezet. Als voorbeeld voor een dergelijke situatie valt te noemen *het gebruik van boorschepen en baggerschepen voor de uitvoering van werken*.

Uit het OESO-rapport on the attribution of profits to permanent establishments (2010):

(b) Tangible assets

75. When the OECD member countries discussed how to attribute tangible assets within the single enterprise, different views were expressed. At one end of the spectrum, a view was expressed in favour of applying to tangible assets the general principles as set out in Section B-3(i), *i.e.* attributing tangible assets based on a determination of the significant people functions relevant to the economic ownership of said assets, by means of a functional and factual analysis of the case. At the other end of the spectrum, the view was expressed that place of use should be the sole criterion for attributing tangible assets to a PE, especially in those cases where a fixed place of business PE (Article 5(1)) existed precisely due to the presence in the host country of those tangible assets. Having discussed the practical implications of each of these two options, the OECD member countries concluded that in practice in most cases they should both arrive at the same or at not significantly different results, that is:

* Where a PE is treated as the economic owner of a tangible asset, it will typically be entitled to deductions for depreciation (in the case of depreciable assets) and interest (in the case where the asset is wholly or partly debt-financed).

* Where a PE is treated as the lessee of a tangible asset, it will typically be entitled to deductions in the nature of rent.

Over the useful life of the asset, the deductions allowable in the two cases may not differ significantly in practice although of course, the two cases may result in quite different profit allocations in any given year or span of years. As a consequence, *there was a broad consensus among the OECD member countries for applying use as the basis for attributing economic ownership of tangible assets in the absence of circumstances in a particular case that warrant a different view*. This is regarded as a pragmatic solution for attributing economic ownership of tangible assets under the authorised OECD approach.

Deze twee visies leiden tot een diametraal tegenover elkaar staand resultaat. Omdat de OESO-visie de meest recente is en omdat de inhoud van het OESO-rapport in het Besluit van Winstallocatie vaste inrichtingen door de Staatssecretaris onderschreven is, ben ik van mening dat de OESO-visie op dit moment de heersende leer is.

Alles overziend kom ik tot de conclusie dat 67 Awr het 67 Awr chip voor de bepaling van de objectvrijstelling gezien moet worden als een bedrijfsmiddel van de vaste inrichting. En dan is het verder een feitelijke kwestie hoe de hoogte van de afschrijving bepaald moet worden en of het juist is om de gehele winst van A 67 Awr BV toe te rekenen aan de vaste inrichting.

Maar misschien is het verstandig om nog even geduld te betrachten en af te wachten wat de Hoge Raad doet met de Conclusie van Wattel.