

De VN en belastingen

De afgelopen jaren heeft vooral de OESO zich sterk geprofileerd op het terrein van de belastingen. Het inmiddels alom bekend BEPS-project, dat belastingontwijking beoogt tegen te gaan, is daar onmiskenbaar het bekendste voorbeeld van. Maar historisch heeft de OESO zich vooral gericht op de ontwikkeling van een modelverdrag ter voorkoming van dubbele belasting. Dit modelverdrag heeft in het grootste deel van de wereld opvolging gekregen in de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Het wordt, tezamen met het bijbehorende zeer uitvoerige commentaar, regelmatig geactualiseerd, hoewel de laatste versie alweer van 2017 is. Daarnaast heeft ook alweer in een ver verleden de VN eveneens een modelverdrag ter voorkoming van dubbele belasting tot stand gebracht. Ten aanzien van de meeste bepalingen stemt dit verdrag overeen met het OESO-MV maar een belangrijk punt is dat het vooral gericht is op ontwikkelingslanden en het er in voorziet dat er meer heffingsrechten toekomen aan ontwikkelingslanden dan aan ontwikkelde landen en ook meer heffingsbevoegdheid toekomt aan de zogenoemde bronstaat: de staat waar inkomsten ontstaan. Dit VN-MV heeft lange tijd min of meer stil gestaan: er werd weinig in gewijzigd. Daar is echter de afgelopen jaren een belangrijke wijziging in gebracht. Zo is het commentaar veel uitvoeriger geworden en is het ook veel meer toegespitst op het tegengaan van het ontwijken van belastingen. Daarnaast zijn de afgelopen jaren ook twee nieuwe artikelen opgenomen die in het OESO-MV niet voorkomen. Een artikel betreft de technische dienstverlening (art. 12A) en het andere heeft betrekking op de problematiek van de digitale economie (art. 12B). In deze column besteed ik aandacht aan eerstgenoemde bepaling. De volgende keer komt de regeling met betrekking tot de digitale economie aan de orde.

In ontwikkelingslanden wordt veelvuldig gebruik gemaakt van technische ondersteuning vanuit andere landen. Het betreft projecten van diverse aard, bijvoorbeeld ter verbetering van de infrastructuur, de ontwikkeling van onderwijs of de organisatie van de overheid. De werkzaamheden die daarvoor worden verricht in het ontwikkelingsland kunnen verdragsrechtelijk aldaar in de regel alleen worden belast als er een daadwerkelijke vestiging is, een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger. Dat is echter veelal niet het geval. De bepaling die nu in het VN-MV is opgenomen, maakt het nu echter mogelijk ook zonder een dergelijke vestiging heffing over de inkomsten ten minste voor een deel aan dat land ter heffing toe te wijzen. Uiteraard moet dan nog wel geregeld zijn dat het land ook naar nationaal recht over dergelijke inkomsten kan heffen. De bepaling werkt dan aldus dat weliswaar de woon- of vestigingsstaat van degene die de werkzaamheden uitvoert heffingsbevoegd is, maar dat het land waar de werkzaamheden plaatsvinden ook mag heffen tot een bepaald percentage. Deze bronstaatheffing is vervolgens verrekenbaar in de woon- of vestigingsstaat. De bepaling werkt kortom hetzelfde als bijvoorbeeld het verdragsartikel ter zake van dividend.

Er zijn een paar bijzonderheden. Het onderhavige artikel kan bijvoorbeeld gepaard gaan met royaltybetalingen. Op royaltybetalingen is deze bepaling echter in principe niet van toepassing. Daarvoor geldt het royaltyartikel; indien de totale vergoeding zowel technische dienstverlening als royalty's betreft moet de vergoeding dus gesplitst worden. Dit kan een arbitraire aangelegenheid zijn. Een ander punt kan zijn dat een onzakelijke vergoeding wordt betaald, met name indien sprake is van gelieerde verhoudingen. Indien de vergoeding bovenmatig is, moet ook een splitsing worden aangebracht. Het bovenmatige deel zal dan veelal zijn aan te merken als dividend.

Tot slot is het natuurlijk relevant wat precies onder technische dienstverlening wordt verstaan. Hiervoor omschreef ik dat al enigszins algemeen. Veel verder komen we echter ook niet, omdat de verdragsbepaling en ook het commentaar op dit punt vrij summier is. In het algemeen is aangegeven dat het gaat om technische werkzaamheden, management en consultancy. Daarbij spelen specifieke

kennis, vaardigheden en ervaring een belangrijke rol. Routinematige werkzaamheden vallen er daarmee niet onder. Overigens zijn in het commentaar en de toelichting wel enkele voorbeelden genoemd. Is er sprake van een recht dan valt dat er echter in elk geval weer niet onder. Daaraan kan wel weer een royaltybetaling zijn gekoppeld.

Al met al is sprake van een zeer zinvolle bepaling waarvan ik zou menen dat wanneer Curaçao tot het sluiten van een verdrag komt, het stellig moet worden overwogen een dergelijke bepaling op te nemen.

Peter Kavelaars is hoogleraar Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en of counsel bij Deloitte.