

## 'Positive, nil or negative'?

Begin deze zomer publiceerde de OESO de "Public Discussion Draft BEPS Action 7 Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments". Actiepunt 7 van het BEPS Actieplan stelt voor om de drempel van een vaste inrichting bij een commissionairsstructuur te verlagen. De "discussion draft" bespreekt de winstallocatie aan vaste inrichtingen die als gevolg daarvan ontstaan. Verschuift dadelijk (een deel van) de grondslag?

Een ondernemer gevestigd in het ene land - de woonstaat - kan ervoor kiezen zijn goederen in een ander land - de marktstaat - af te zetten via een intermediair, bijvoorbeeld een commissionair. Een commissionair handelt op eigen naam maar voor rekening en risico van de ondernemer die hij in de marktjurisdictie vertegenwoordigt. Voor de dienstverlening ontvangt de commissionair een vergoeding. Dat is eigen - en in de regel belastbare - winst van de commissionair. De resultaten behaald met de verkoop komen toe aan de eigenaar van de goederen. Dit is de ondernemer. Volgens de nu geldende regels leidt een dergelijke commissionairsstructuur voor deze ondernemer niet tot een vaste inrichting in de marktstaat. Onder de nieuwe regels kan dit wel zo zijn.

De OESO-definitie van 'vaste inrichting' verandert. De voorwaarde dat de commissionair de ondernemer 'juridisch moet binden' aan de marktpartij wordt vervangen door het criterium dat de commissionair bij het 'bijeeng brengen' van ondernemer en marktpartij 'een belangrijke rol' speelt. Deze verandering krijgt ook effect binnen het Nederlandse internationaal belastingrecht. Nederland rekent het tot het eigen verdragsbeleid (Brief van 5 oktober 2015, Appreciatie uitkomst BEPS-project). Bovendien heeft Nederland onlangs het 'Multilaterale Instrument' (MLI) ondertekend, wat moet zorgen voor een snelle implementatie in een groot deel van het Nederlandse verdragen-netwerk. Ook zal het doorwerken naar bijvoorbeeld de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten.

De lagere aanwezigheidsdrempel in vertegenwoordigingssituaties wakkert de oude discussie aan over de daaropvolgende winstallocatie. Het roept de vraag op of met de drempelverlaging ook de grondslag zal verschuiven van de woonstaat van de ondernemer naar de markt-/bronstaat. Winstallocatie knoopt aan bij (kern)functies en risico's. Het gaat uit van de zelfstandigheidsfictie en de 'functionele en feitelijke analyse' (*functions, assets, risks*). Mogelijk zijn daarvoor bij de dadelijk te ontstane "vaste-vertegenwoordigings-vaste-inrichtingen" wat weinig aanknopingspunten. Res-teert na de aftrek van de 'at arm's length'-vergoeding aan de commissionair nog wel belastbare grondslag in de vaste inrichting? Die vraag kwam al op bij het Cargadoors-arrest (*BNB 1988/258*). Uit het Winstallocatiebesluit van 15 januari 2011 blijkt dat de Staatssecretaris van Financiën meent dat bij een zakelijk geprijsde dienstverleningsbeloning "er normaliter geen aanleiding is om daarnaast winst toe te rekenen" aan een eventuele vaste inrichting van de vertegenwoordigde ondernemer. De reden lijkt dat laatstgenoemde in de marktjurisdictie doorgaans zelf geen functies uitoefent. Daarvoor is de vertegenwoordiger juist ingeschakeld.

Volgens de "discussion draft" leidt een "at arm's length"-beloning van de commissionair "not necessarily" tot een vaste-inrichtingswinst van nihil. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden bedraagt die winst per saldo "positive, nil or negative". Een overweging die meer vragen oproept dan beantwoordt. Wat er ook van de winstallocatiediscussie gaat komen, met dit OESO-document lijkt het laatste woord hierover voorlopig nog niet gezegd.

Ciska Wisman

*Deze column wordt ook gepubliceerd op TaxLive.nl. Discussieer online mee over dit onderwerp.*