

Belastingverdragen. Toepassing van het zee- en luchtvaartartikel (artikel 8 OESO-modelverdrag)

Directoraat-generaal voor Fiscale Zaken, directie Internationale Fiscale Zaken

Besluit van 4 april 2008, nr. IFZ2008/52M, Stcrt. nr. 78

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit zijn de beleidsbesluiten met betrekking tot het zee- en luchtvaartartikel (art. 8 OESO-modelverdrag) van de belastingverdragen samengevoegd en geactualiseerd. Het betreft de besluiten van 16 september 1975, nr. 07-500 078 en 13 maart 1991, nr. IFZ91/153 inzake het begrip "exploitatie van schepen" in de verdragen met de Verenigde Staten van Amerika 1948 en met Ierland in verband met zeetransport met behulp van containers, en het besluit van 23 april 2003, nr. IFZ2003/191M inzake de (tijdelijke) opslag van containers. Bij de aanpassing is rekening gehouden met het in 2005 gewijzigde OESO-commentaar op artikel 8 van het OESO-modelverdrag.

1. Inleiding

Vrijwel alle door Nederland gesloten belastingverdragen bevatten een zee- en luchtvaartartikel waarin het heffingsrecht over de voordelen uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer worden toegedeeld. Het is in dat kader van belang vast te stellen wat onder de reikwijdte van het zee- en luchtvaartartikel valt. Het commentaar op artikel 8 OESO-modelverdrag, met inbegrip van de in 2005 opgenomen wijzigingen, is hiervoor van bijzonder belang. Hierna wordt eerst ingegaan op het OESO-commentaar op artikel 8. Vervolgens wordt toegelicht wat het gevolg van dit commentaar is op de aanvullende afspraken die in het verleden zijn getroffen over de uitleg van het begrip "exploitatie van schepen" in de verdragen met de Verenigde Staten van Amerika 1948 en Ierland. Verder wordt een nadere invulling gegeven van hetgeen wordt verstaan onder de winst behaald met de (tijdelijke) opslag van containers in Nederland.

2. Artikel 8 OESO-modelverdrag (zee- en luchtvaart)

Onder artikel 8 OESO-modelverdrag vallen in de eerste plaats de voordelen die de onderneming direct behaalt uit het vervoer van passagiers en goederen door de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in het internationaal verkeer.

Volgens paragraaf 4 van het OESO-commentaar op artikel 8 vallen daarnaast onder dit artikel (1) voordelen behaald met activiteiten die *direct* verbonden zijn met de internationale vervoersprestatie en (2) voordelen behaald met activiteiten die *niet direct* verbonden zijn met de internationale vervoersprestatie zolang deze activiteiten van *ondergeschikte aard* zijn aan deze vervoersprestatie. Paragraaf 4.2 van het commentaar zet vervolgens uiteen wat

onder “van ondergeschikte aard” moet worden verstaan. Het gaat hier om voordelen uit activiteiten die op zich zelf niet nodig zijn om de vervoersprestatie uit te voeren, die slechts beperkt van toegevoegde waarde zijn voor de vervoersactiviteiten en zo nauw gerelateerd daaraan zijn dat deze activiteiten geen aparte onderneming of een aparte bron van inkomen vormen voor de onderneming die de internationale vervoersprestatie per schip of vliegtuig uitvoert.

Paragrafen 7 en 9 van het OESO-commentaar op artikel 8 geven aan de hand van voorbeelden een uitwerking van de in paragrafen 4 en 4.2 genoemde beginselen. Zo geeft paragraaf 7 aan dat indien de onderneming, die de internationale vervoersprestatie levert, tevens het (lokale) transport van de vracht in het land van vertrek dan wel in het land van aankomst regelt, de voordelen van die onderneming in verband met dit transport onder artikel 8 vallen. De wijze waarop dit lokale transport plaatsvindt en door wie dit uitgevoerd wordt is van ondergeschikt belang, zelfs als de voordelen van de onderneming die het lokale transport uitvoert, niet onder artikel 8 vallen. In paragraaf 9 van het OESO-commentaar wordt als voorbeeld gegeven de verhuur van containers. Meestal is de verhuur van containers direct verbonden met dan wel ondergeschikt aan het internationale vervoer per schip of vliegtuig. De behaalde voordelen met die verhuur vallen daardoor eveneens onder artikel 8.

Verder geeft paragraaf 9 nog het voorbeeld van voordelen in verband met kortdurende opslag van containers die in een pakhuis liggen opgeslagen in afwachting van aflevering. Paragraaf 9 gaat overigens niet in op de maximale duur van de opslag. Ten slotte noemt paragraaf 9 het voorbeeld van voordelen ontvangen vanwege boeterentes voor de late retournering van containers. In beide gevallen vallen de voordelen onder artikel 8.

3. Begrip “exploitatie van schepen” in de verdragen met de Verenigde Staten van Amerika 1948 en met Ierland in verband met zeetransport met behulp van containers

In het besluit van 16 september 1975, nr. 07-500 078 is de afspraak opgenomen die voor de verdragen met de Verenigde Staten van Amerika 1948 en Ierland zijn getroffen met betrekking tot het begrip “exploitatie van schepen” in verband met containervervoer. In het besluit van 13 maart 1991, nr. IFZ91/153 is het begrip “exploitatie van schepen” voor de toepassing van de verdragen met de Verenigde Staten van Amerika 1948 en Ierland verder aangevuld in verband met het inmiddels verschenen OESO-commentaar op artikel 8 OESO-modelverdrag. Door het in 2005 verdergaand gewijzigde commentaar op artikel 8 is het temeer duidelijk geworden dat de hiervoor genoemde besluiten hun belang hebben verloren. De in deze besluiten

omschreven situaties vallen namelijk volledig onder de reikwijdte van het commentaar. Daarbij komt dat het verdrag met de Verenigde Staten van Amerika 1948 al geruime tijd zijn praktische belang heeft verloren.

4. Toepassing artikel 8 OESO-modelverdrag op opslag van containers die langer dan gebruikelijk in Nederland worden opgeslagen

In het verleden zijn vragen gesteld over de (tijdelijke) opslag van containers in Nederland door of namens zeescheepvaartondernemingen of luchtvaartondernemingen, waarvan de werkelijke leiding in het andere verdragsland is gelegen. Het gaat dan om de situatie waarin buitenlandse vervoersondernemingen een inrichting in Nederland hebben, waarvan de werkzaamheden o.m. bestaan uit het logistieke beheer van de containers (opslag, voor- en natransport), en de containers als onderdeel van de internationale vervoersprestatie, na per schip of vliegtuig te zijn gearriveerd, tijdelijk op de kade of op het vliegveld worden opgeslagen in afwachting van het natransport over land of per binnenschip naar de klant. De vraag is in hoeverre nog sprake is van de "exploitatie van schepen of luchtvaartuigen" indien de containers langer dan gebruikelijk in Nederland worden opgeslagen.

In het navolgende wordt uitsluitend ingegaan op de toepassing van de zee- en luchtvaartartikelen uit de (belasting)verdragen die, voorzover hier relevant, overeenstemmen met artikel 8 van het OESO-modelverdrag. Voor een overzicht van fiscale regelingen inzake de belastingheffing over voordelen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in het internationale verkeer, zij verwezen naar de mededeling van 4 april 2008, nr. IFZ2008/100M.

Voor de beantwoording van de vraag in hoeverre nog sprake is van de "exploitatie van schepen of luchtvaartuigen" in de zin van artikel 8 van het OESO-modelverdrag indien de containers langer dan gebruikelijk in Nederland worden opgeslagen, is de oorzaak van deze langer dan gebruikelijke opslag van belang. Steeds moet aan de hand van feiten en omstandigheden worden onderzocht of sprake is van opslag die *direct* verbonden is met dan wel van *ondergeschikte aard* is aan de internationale vervoersactiviteiten.

Afhankelijk van de feiten en omstandigheden is geen sprake van kortdurende opslag, indien de containers - op verzoek van de klant - langer worden opgeslagen dan voor het uitvoeren van de vervoersprestatie nodig is. Te denken valt aan de situatie waarin de klant op zijn terrein nog geen ruimte heeft voor de te leveren goederen, en daarom aan de vervoersonderneming vraagt om de goederen langer op te (laten) slaan, en het natransport uit te stellen. Deze opslag van de goederen zou als een aparte activiteit (dienst) kunnen worden gezien welke *niet direct* verbonden is met de internationale vervoersprestatie. Indien dit het geval is moet worden onderzocht of deze

activiteit als van *ondergeschikte aard* aan de internationale vervoersprestatie kan worden beschouwd. Hiervan kan slechts sprake zijn indien het totaal van deze activiteiten binnen het geheel van de uitgeoefende internationale scheepvaart- of luchtvaartactiviteiten van ondergeschikte aard is. Een belangrijke aanwijzing hiervoor is als de opslagactiviteiten geen aparte onderneming of een aparte bron van inkomen vormen.

De vraag of in een voorkomende situatie sprake is van voordelen uit opslagactiviteiten die onder artikel 8 vallen, is derhalve sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Om bij de beoordeling van die feiten en omstandigheden een praktisch handvat te bieden, mag er vanuit worden gegaan dat indien de periode van opslag, per geval bezien, niet meer dan 30 dagen bedraagt, de (winst uit de) opslagactiviteiten van ondergeschikte aard zijn en in elk geval onder artikel 8 vallen.

Gaat de periode van opslag de 30 dagen te boven, dan zal op basis van de feiten en omstandigheden moeten worden getoetst in hoeverre nog sprake is van opslag welke van ondergeschikte aard is aan de internationale vervoersactiviteiten. Van ondergeschikte aard is in deze situatie in elk geval geen sprake indien de opslagactiviteiten - buiten hetgeen nodig is voor de vervoersprestatie zelf - in totaal bezien een apart onderdeel van de vervoersonderneming of een zelfstandige bron van inkomsten voor die onderneming vormen.

Voor de volledigheid zij er verder op gewezen dat indien de opslagactiviteiten zodanige vorm aannemen dat deze niet meer onder artikel 8 vallen, dit tevens impliceert dat (de winst behaald met) een later natransport naar de klant in de regel eveneens niet meer onder artikel 8 valt. Van een voldoende direct verband met het internationale transport is dan geen sprake meer.

5. Ingetrokken besluiten

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- 16 september 1975, nr. 07-500 078, BNB 1975/259;
- 13 maart 1991, nr. IFZ91/153, BNB 1991/174;
- 23 april 2003, nr. IFZ2003/191M, BNB 2003/239;
- 13 april 2004, nr. IFZ2004/119M, BNB 2004/280.

6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van het besluit.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 4 april 2008.

de staatssecretaris van Financiën,

namens deze:

plv. directeur-generaal voor Fiscale Zaken,

drs. M. Snel