

Commentaar NLFiscaal bij artikel 19 Wet VpB 1969 - Internationale vervoersvrijstelling

Auteur(s): Loes van Hulten

Bijgewerkt tot en met 6 oktober 2022

Algemeen

Kern

In artikel 19 Wet VpB 1969 is een objectieve vrijstelling voor vervoersactiviteiten opgenomen. De in het artikel beschreven vervoersactiviteiten worden niet als het drijven van een binnenlandse onderneming door een niet in Nederland gevestigd lichaam aangemerkt. Het artikel bevat derhalve een uitzondering op het begrip binnenlandse onderneming, waardoor de in de heffing te betrekken inkomensbronnen van een buitenlands belastingplichtige worden ingeperkt.

De vervoersvrijstelling is alleen van toepassing indien de feitelijke leiding van een naar vreemd recht opgericht lichaam én de feitelijke leiding van de vervoersonderneming in het buitenland zijn gevestigd. De vrijstelling heeft daarnaast een wederkerig karakter. De vrijstelling geldt enkel indien een vergelijkbare Nederlandse onderneming bij het verrichten van vervoersactiviteiten in het land waar de onderneming is gevestigd zou zijn vrijgesteld van belastingheffing over deze activiteiten.

Doel

De vervoersvrijstelling van artikel 19 Wet VpB 1969 strekt ertoe om het internationale vervoer zo min mogelijk te belemmeren. Zonder deze vrijstelling zouden buiten Nederland gevestigde bedrijven actief op het gebied van internationale scheep- en luchtvaart of het grensoverschrijdende railvervoer voor in Nederland uitgevoerde activiteiten onder omstandigheden in de Nederlandse belastingheffing worden betrokken.

Achtergrond

De internationale vervoersvrijstelling van artikel 19 Wet VpB 1969 sluit aan bij het (destijds van toepassing zijnde) internationale gebruik om het heffingsrecht over alle in het internationaal verkeer behaalde scheep- en luchtvaartwinsten toe te kennen aan de staat waar de feitelijke leiding van de onderneming zich bevindt.¹ Dit is dan ook het uitgangspunt dat ten grondslag ligt aan de toewijzing van de heffingsbevoegdheid zoals opgenomen in artikel 8 OESO-Modelverdrag (2014-versie). Die regeling geldt specifiek voor winsten uit scheep- en luchtvaart en beoogt ervoor te zorgen dat deze

¹ Kamerstukken II 1987/88, 20 365, 1-2, p. 14.

winsten niet dubbel belast worden.² Dergelijke activiteiten zijn doorgaans over diverse staten verspreid en de werkzaamheden in elk van de staten duren betrekkelijk kort. Als de winst in elk van de staten afzonderlijk zou worden belast zou dat een enorme complexiteit met zich brengen. Artikel 8 OESO-Modelverdrag voorziet derhalve in een uitzondering op de algemene regeling in het kader van de toedeling van heffingsrechten ten aanzien van winstinkomsten zoals opgenomen in artikel 7 OESO-Modelverdrag. Scheep- en luchtvaartwinsten worden door de toepassing van de bepaling altijd in één staat belast, ongeacht of de onderneming een vaste inrichting in de andere staat heeft. Tot de 2017-update van het OESO-Modelverdrag bepaalde artikel 8 Wet VpB 1969 dat enkel de staat waar de feitelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming is gevestigd belasting mag heffen over aldus behaalde winst. Het huidige artikel 8 OESO-Modelverdrag (2017-versie) bepaalt dat de heffingsrechten voor winsten die onder artikel 8 OESO-Modelverdrag vallen, worden toegewezen aan de staat waar het lichaam dat de onderneming drijft inwoner is.

In het besluit van 24 april 2008³ wordt ingegaan op de reikwijdte van het scheep- en luchtvaartartikel vanuit Nederlands perspectief.

Aanpassingen

Geen wijzigingen sinds 1 januari 2017.

Verband met andere wetsartikelen

Artikel 19 Wet VpB 1969 is onderdeel van Hoofdstuk III Wet VpB 1969. Hoofdstuk III beschrijft het voorwerp van de belasting bij buitenlandse belastingplichtigen. Artikel 19 Wet VpB 1969 beperkt onder voorwaarden het begrip binnenlandse onderneming zoals opgenomen in artikel 17, lid 3, onderdeel a, Wet VpB 1969 alsmede artikel 17a Wet VpB 1969.

Een vergelijkbare vrijstelling voor internationaal vervoer is opgenomen in de regels voor de buitenlands belastingplichtige voor de inkomstenbelasting (artikel 7.3 Wet IB 2001). De vrijstelling in de inkomstenbelasting wijkt op twee punten af van de vrijstelling in de vennootschapsbelasting. Allereerst is artikel 7.3 Wet IB 2001 beperkt tot vervoer te water of door de lucht. De vrijstelling ziet derhalve – in tegenstelling tot artikel 19 Wet VpB 1969 – niet op railverkeer. Ten tweede maakt het wederkerigheidsvereiste dat in artikel 19 Wet VpB 1969 is opgenomen geen onderdeel uit van de regeling in de inkomstenbelasting.

Werking

Vervoersvrijstelling

Artikel 19, onderdeel a, Wet VpB 1969 voorziet in een vrijstelling voor het vervoer te water of door de lucht van personen en zaken tussen plaatsen buiten Nederland en plaatsen in Nederland, dan wel tussen plaatsen buiten Nederland onderling. Artikel 19, onderdeel b, Wet VpB 1969 stelt het exploiteren

2 Commentaar op artikel 8 OESO-Modelverdrag, par. 1.

3 Besluit van 24 april 2008, IFZ2008/52M.

van baanvakken van spoor- en tramlijnen tussen de grens en het nabijgelegen station vrij. De bepaling geldt derhalve niet voor wegvervoer.

De vrijstelling geldt enkel voor het vervoersbedrijf en niet voor het lichaam als zodanig. Eventuele andere in Nederland verrichte werkzaamheden door het lichaam naast de vervoersactiviteiten zijn derhalve belastbaar.

Wederkerigheidseis

De internationale vervoersvrijstelling van artikel 19 Wet VpB 1969 heeft een wederkerig karakter. De vrijstelling geldt enkel indien een vergelijkbare Nederlandse onderneming bij het verrichten van vervoersactiviteiten in het land waar de onderneming is gevestigd zou zijn vrijgesteld van belastingheffing over deze activiteiten. Achtergrond van de wederkerigheidseis is het feit dat de wetgever in Nederland gevestigde rederijen en luchtvaartmaatschappijen beoogt te beschermen tegen 'willekeurige' heffingen door buitenlandse mogendheden.⁴

In het besluit van 4 april 2008⁵ is een overzicht van de fiscale regeling voor de internationale lucht- en scheepvaart in diverse landen opgenomen. Uit het overzicht is op te maken welke landen het principe van vrijstelling op basis van wederkerigheid onderschrijven.

Leiding van de onderneming in Nederland gevestigd

Artikel 19, onderdeel a, Wet VpB 1969 stelt als voorwaarde dat de leiding van de onderneming niet in Nederland dient te zijn gelegen. Er wordt derhalve onderscheid gemaakt tussen de feitelijke leiding van het lichaam en de feitelijke leiding van de onderneming als zodanig.

Als de feitelijke leiding van een naar vreemd recht opgericht lichaam zich in Nederland bevindt, is het lichaam binnenlands belastingplichtig. In een dergelijk geval kan artikel 19 Wet VpB 1969 niet van toepassing zijn. Als een naar Nederlands recht opgericht lichaam feitelijk wordt geleid in het buitenland, kan toepassing van artikel 19 Wet VpB 1969 evenmin aan de orde zijn. Door artikel 2, lid 5, Wet VpB 1969 blijft het naar Nederlands recht opgerichte lichaam fictief in Nederland gevestigd.

Als de feitelijke leiding van een naar vreemd recht opgericht lichaam in het buitenland wordt uitgeoefend, waarbij de feitelijke leiding van de vervoersonderneming in Nederland plaatsvindt, is artikel 19 Wet VpB 1969 ook niet van toepassing. Deze uitkomst is logisch in het licht van artikel 8 OESO-Modelverdrag zoals dat voorafgaand aan de 2017-versie van het modelverdrag luidde. Op basis van die bepaling, waar de meeste in werking zijnde Nederlandse belastingverdragen op zijn gebaseerd, mag Nederland immers belasting heffen over scheep- en luchtvaartinkomsten als de feitelijke leiding van de onderneming in Nederland is gevestigd.

Enkel indien de feitelijke leiding van een naar vreemd recht opgericht lichaam én de feitelijke leiding van de ondernemingsactiviteiten niet in Nederland plaatsvindt, kan artikel 19 Wet VpB 1969 van toepassing zijn.

4 Kamerstukken II 1967/68, 6000, 17, p. 11.

5 Besluit van 4 april 2008, IFZ2008/100M.

Voor een Nederlands belastingverdrag dat is gebaseerd op de 2017-versie van het OESO-Modelverdrag betekent het voorgaande dat het nationale heffingsrecht in geval de feitelijke leiding van de onderneming in Nederland is gevestigd niet kan worden geëffectueerd. Het huidige artikel 8 OESO-Modelverdrag wijst immers de heffingsbevoegdheid voor scheep- en luchtvaartwinsten toe aan de staat van het lichaam waarvoor de vervoersactiviteiten worden verricht. Als de feitelijke leiding van de ondernemingsactiviteiten in Nederland is gelegen, terwijl de feitelijke leiding van het lichaam in het buitenland plaatsvindt, is de vervoersvrijstelling van artikel 19 Wet VpB 1969 niet van toepassing. Nederland heeft derhalve op basis van de nationale wet de mogelijkheid om te heffen. De heffingsbevoegdheid van Nederland wordt echter beperkt door het van toepassing zijnde belastingverdrag indien dat conform de 2017-versie van het OESO-Modelverdrag luidt, aangezien het verdrag de heffingsbevoegdheid toewijst aan de staat waar het lichaam dat de onderneming drijft inwoner is.

Loes van Hulten

Deloitte/Erasmus Universiteit