

VERONTRUSTENDE HOGE RAAD- UITLEG VERDRAGSBEGRIJF 'INWONER'

HR 4 DECEMBER 2009, NR. 07/10382-07/10384, V-N 2009/63.17

MR. DR. A.C.G.A.C. DE GRAAF EN PROF. MR. F.P.G. PÖTGENS *

1 Inleiding

Op 28 februari 2001 wees de Hoge Raad voor specialisten op het terrein van het internationale belastingrecht het belangwekkende Drielandenpuntarrest.¹ In dit arrest legde de Hoge Raad het begrip 'inwoner' zoals gedefinieerd in de door Nederland gesloten belastingverdragen conform art. 4, eerste lid, eerste volzin, OESO-modelverdrag nader uit. Volgens de verdragsdefinitie van dit begrip is een persoon inwoner van één van de verdragsluitende staten indien hij aldaar aan belasting is onderworpen op basis van '(...) his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature (...)'.² Onder verwijzing naar het commentaar op het OESO-modelverdrag is de Hoge Raad van mening dat voor verdragsinwonerschap van Nederland volledige onderworpenheid (in OESO-commentaar bewoordingen: '(most) comprehensive taxation' en 'full liability to tax') is vereist, dat wil zeggen onderworpenheid naar de wereld-

winst en niet uitsluitend ter zake van de 'Nederlandse'³ winst.⁴ De Hoge Raad concludeerde dat een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap waarvan de feitelijke leiding in de Nederlandse Antillen is gesitueerd en die voor de doeleinden van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna: BRK) inwoner is van de Nederlandse Antillen,⁵ niet volledig onderworpen is aan belastingheffing in Nederland maar nog slechts belastingplichtig is voor het gedeelte van het wereldinkomen dat in de BRK aan Nederland ter belastingheffing is toegewezen. De beperkte (binnenlandse) belastingplicht die daarvan het gevolg is, betekent vervolgens, aldus de Hoge Raad, dat een dergelijk lichaam evenmin als inwoner van Nederland kan worden aangemerkt voor de andere Nederlandse belastingverdragen.⁶ De beperkingen die een belastingverdrag in een Drielandenpuntachtige situatie stelt aan de omvang van de Nederlandse heffingsbevoegdheid en de doorwerking van deze beperkte heffingsbevoegdheid in de situatie van het Drielandenpuntarrest naar het voormalige belastingverdrag Nederland-België doet zich

* Mr. dr. A.C.G.A.C. de Graaf is universitair hoofddocent Internationaal en Europees Belastingrecht aan de Juridische Faculteit van de Erasmus Universiteit Rotterdam alsmede werkzaam bij het Ministerie van Financiën. Zijn bijdrage aan dit artikel is in de eerste hoedanigheid geschreven. Prof. mr. F.P.G. Pötgens is hoogleraar Internationaal en Europees Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en belastingadviseur bij De Brauw Blackstone Westbroek NV te Amsterdam.

1 HR 28 februari 2001, nr. 35 557 (Drielandenpunt), BNB 2001/295.

2 Uit het Drielandenpuntarrest volgt expliciet dat de Hoge Raad van mening is dat de fictie van art. 2, vierde lid, Wet VPB 1969 aan te merken is als 'any other criterion of a similar nature' aangezien zij ertoe leidt dat een naar Nederlands recht opgericht lichaam binnenlands belastingplichtig is. Dit bleek al impliciet uit HR 29 juni 1988, nr. 24 738, BNB 1988/331; HR 8 januari 1986, nr. 23 031, BNB 1986/127; en HR 28 juni 1989, nr. 25 451, BNB 1990/45.

3 Hiermee wordt bedoeld op de situatie dat een persoon slechts aan belasting is onderworpen ter zake van inkomsten uit bronnen in Nederland.

4 Tot een vergelijkbare gevolgtrekking komt het Supreme Court of Canada in zijn arrest van 22 juni 1996, 95 DTC 5389, *Crown Forest Industries Ltd. vs. Her Majesty the Queen*. Dit arrest is besproken door: D.A. Ward e.a., 'A Resident of a Contracting State for Tax Treaty Purposes: A Case Comment on Crown Forest Industries', *Canadian Tax Journal* 1996/2, blz. 408 e.v.; en K. Brooks, 'Canada', in: *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law (EC and International Tax Law Series nr. 5)*, blz. 425 t/m 428, Amsterdam: IBFD 2009.

5 Volgens de 'tie-breaker'-bepaling van art. 34, tweede lid, BRK was de bv voor de doeleinden van de BRK inwoner van de Nederlandse Antillen. De bv kocht haar eigen aandelen in en de revenuen daarvan werden ter beschikking gesteld aan haar in België wonende aandeelhouders.

6 Uiteraard is de BRK een rijkswet maar gesteld kan worden dat zij in dezen functioneert als een belastingverdrag.

ons inziens niet alleen voor met betrekking tot dit belastingverdrag⁷ maar strekt zich gezien de door de Hoge Raad gebruikte bewoordingen en de latere verklaringen van Van Brunschot⁸ uit tot alle Nederlandse belastingverdragen.⁹

Het OESO-commentaar onderschrijft sinds zijn update in 2008 de door de Hoge Raad ontvouwde visie ten aanzien van de doorwerking van de vaststelling van de woon-

plaats onder het ene verdrag naar andere belastingverdragen voor wat betreft 'dual residents'.¹⁰ De Hoge-Raadvisie over de verdragsdoorwerking heeft de OESO verwerkt in zijn commentaar op de tweede volzin van art. 4, eerste lid, OESO-modelverdrag.^{11 12} De Hoge Raad, daarentegen, baseerde zijn verdragsdoorwerkingvisie uitsluitend op de eerste volzin van art. 4, eerste lid, OESO-modelverdrag. In zijn *Opinie in NTFR* merkte Ellis daarover ons inziens dan ook terecht op dat de in de Nederlandse belastingverdragen opgenomen art. 4, eerste lid, tweede volzin, OESO-modelverdrag door de overwegingen van de Hoge Raad als overbodig of hooguit nog als een verduidelijking kan worden beschouwd.¹³

Aan de mogelijke uitstralingseffecten van de Hoge Raad-uitleg van het verdragsbegrip 'inwoner' voor de Nederlandse belastingverdragen besteedde Ellis in voornoemde *Opinie* eveneens aandacht. Hij wees op de (mogelijke) consequenties van de materiële interpretatie door de Hoge Raad van het onderworpenheidsbegrip voor de van de vennootschapsbelasting subjectief vrijgestelde lichamen, partieel binnenlands belastingplichtigen en beleggingsfondsen. Ellis schreef in dit verband het volgende: 'Met betrekking tot vrijgestelde lichamen als pensioenfondsen lijkt het arrest weinig ruimte te laten voor degenen die verdedigen dat zij voor de verdragstoepassing als inwoners kunnen worden beschouwd.¹⁴ Maar hoe past de partiële belastingplicht hierin, zoals wij die ook in Nederland kennen bij bijvoorbeeld stichtingen (alleen onderworpen over ondernemingswinst)? En beleggingsinstellingen of hun buitenlandse equivalenten, de veelal vrijgestelde *mutual funds*?'

In lijn met de opmerkingen die Ellis maakte naar aanleiding van het Drielandenpuntarrest heeft de Hoge Raad zich eind vorig jaar¹⁵ in een 'nieuw' belangwekkend arrest (hierna: *Inwonerschap vereniging-arrest*) uitgelaten over

- 7 *De overwegingen van de Hoge Raad in het Drielandenpuntarrest bevat een aantal aanknopingspunten dat tot deze conclusie zou kunnen leiden. Zie C. van Raad, T. Bender en S.C.W. Douma, 'De Hoge Raad op een drielandenpunt', WFR 2001/535.*
- 8 *Zie F. van Brunschot, 'The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries', Bulletin for International Taxation 2005/1, blz. 9.*
- 9 *Zie ook de uittalingen van de Staatssecretaris van Financiën bij de behandeling van het wetsvoorstel tot ratificatie van het belastingverdrag met België van 2001, Kamerstukken II 2001/02, 28 259, nr. 6, blz. 24; en bij het wetsvoorstel tot ratificatie van het 2004-protocol tot wijziging van het verdrag met de Verenigde Staten, Kamerstukken II 2003/04, 29 632, nr. 3, blz. 16-17. Zie verder ook S. van Weeghel in zijn annotatie bij BNB 2001/295, blz. 2819; F.G.F. Peters, 'De vestigingsplaatsficties in de inkomstenbelasting', in: *De vestigingsplaatsficties in de IB, de VPB en de dividendbelasting (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 219)*, blz. 399, Deventer: Kluwer 2002; en S. Dahmen, 'Netherlands Supreme Court Rules on the Residence of Dual Resident Companies under the Tax Treaties with Third Countries', *Bulletin for International Taxation 2001/7*, blz. 292.*
- 10 *Dat wil zeggen indien zij voor doeleinden van het belastingverdrag tussen Nederland en staat A inwoner zijn van staat A op basis van een OESO-modelverdragconforme 'tie-breaker'-bepaling (art. 4, derde lid, OESO-modelverdrag) van dat belastingverdrag waarbij Nederland de 'loser state' is, kunnen zij evenmin als inwoner worden aangemerkt van Nederland voor doeleinden van belastingverdragen die Nederland heeft gesloten met andere staten.*
- 11 *Zie par. 8.2 commentaar op art. 4 OESO-modelverdrag. Tot een vergelijkbare gevolgtrekking kwam de Staatssecretaris van Financiën in zijn besluit van 12 juni 1989, nr. IFZ89/320, V-N 1989, blz. 2501. Dit besluit resulteerde er in dat Nederland geen woonplaatsverklaringen verstrekt indien het de 'loser state' is. Voor zover wij hebben kunnen nagaan, is deze resolutie niet ingetrokken naar aanleiding van het Drielandenpuntarrest.*
- 12 *Overigens zijn de resultaten waartoe de Hoge Raad in het Drielandenpuntarrest kwam ook neergelegd in Punt 1, onderdeel b, van het memorandum van overeenstemming bij het Verdrag Nederland-Verenigde Staten zoals gewijzigd bij het protocol getekend op 8 maart 2004. Zie ook Senate Committee on Foreign Relations, *Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty between the United States and the Netherlands*, 24 September 2004 en *Revenue Ruling 2004-76*.*

- 13 *M.J. Ellis, 'Nieuwe dimensies in verdragstoepassing?', NTFR 2002/434, blz. 1. In dezelfde zin F.G.F. Peters, 'Bepaling van de woonplaats onder belastingverdragen', NTFR 2008/1177, blz. 3; en K. van Raad, '2008 OECD Model: Operation and Effect of Article 4(1) in Dual Residence Issues under the Updated Commentary', *Bulletin for International Taxation 2009/5-6*, blz. 189.*
- 14 *Tot een vergelijkbare conclusie kwamen H. Pijl, 'Art. 2.6 Wet IB 2001 en inwonerschap voor verdragen', WFR 2003/317, onderdeel 4; en M.J. de Lignie, 'De fiscale vestigingsplaats van lichamen' (Nederlandse regelingen van internationaal belastingrecht), *Deel IB, hfdst. 2, par. 4.2.2*, Deventer: Kluwer (losbl.), zij het dat deze auteurs daarbij niet het Drielandenpuntarrest als uitgangspunt namen, respectievelijk konden nemen.*
- 15 *In werkelijkheid heeft de Hoge Raad een drietal arresten gewezen. Deze arresten zien op verschillende belastingjaren (1998-2000) maar zijn voor het overige, qua feiten, geschillen en overwegingen, in wezen identiek.*

het verdragsinwonerschap en in het bijzonder over het daarmee samenhangende begrip 'onderworpenheid' ('liable to tax') ten aanzien van een vereniging die geen onderneming dreeft en derhalve (materieel) niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen was (art. 2, eerste lid, onderdeel e, jo. art. 4 Wet VPB 1969). Verder maakt de Hoge Raad in dit verband ook nog een opmerking over het inwonerschap van vrijgestelde pensioenfondsen en vrijgestelde organisaties zoals bedoeld in art. 35 en 36 Verdrag Nederland-Verenigde Staten van 18 december 1992 (hierna: Verdrag VS).

De uitleg die de Hoge Raad ditmaal geeft aan de verdragsbegrippen 'inwoner' en 'onderworpenheid' zal in onze optiek geen brede navolging krijgen. De uitleg wijkt namelijk sterk af van de uitleg die de Nederlandse wetgever, andere OESO-lidstaten, buitenlandse rechters en diverse gezaghebbende fiscalisten geven aan *resident* en *liable to tax*.¹⁶ De uitleg van de Hoge Raad zullen velen als discutabel maar vooral ook als onwenselijk beschouwen. Pensioenfondsen, charitatieve instellingen, algemeen nut beogende instellingen en andere subjectief vrijgestelde fiscaal zelfstandige lichamen kunnen volgens de Hoge Raaduitleg van deze begrippen namelijk alleen in aanmerking komen voor verdragsvoordelen indien zij expliciet als verdragsinwoner zijn aangeduid. Wij menen dat, zeker indien het Drielandenpuntarrest en het arrest

van 4 december 2009, nr. 08/05071, V-N 2009/62.5 (hierna: 30%-bewijsregel VS-arrest) mede in de beschouwing worden betrokken, deze gevolgtrekking volgt uit de overwegingen van de Hoge Raad en dat zij zich niet beperkt tot het Verdrag VS of andere Nederlandse belastingverdragen waarin een vrijgesteld pensioenfonds of vrijgestelde organisatie via een aparte vermelding als inwoner wordt aangewezen.

De vraag rijst derhalve op welke wijze de staatssecretaris op dit arrest zal gaan reageren. Weigert de staatssecretaris voortaan woonplaatsverklaringen te verstrekken aan fiscaal zelfstandige lichamen die in feite niet onderworpen zijn aan de Nederlandse vennootschapsbelasting, zoals Nederlandse pensioenfondsen, charitatieve instellingen, publiekrechtelijke rechtspersonen enzovoorts indien niet voorzien is in een expliciete aanwijzing als inwoner? Onthoudt hij voortaan een vermindering van de Nederlandse dividendbelasting uit hoofde van een verdrag aan dergelijke in het buitenland gevestigde fiscaal zelfstandige lichamen die in feite niet onderworpen zijn? Het lijkt ons onwaarschijnlijk dat de staatssecretaris hiertoe zal overgaan gezien het tot nog toe uitgedragen beleid¹⁷ en het in het Inwonerschap vereniging-arrest ingenomen standpunt. In zijn besluit van 18 juli 2008 merkt de staatssecretaris nog op dat de Nederlandse verdragen als definitie voor inwonerschap het onderworpen zijn aan belasting plegen te bevatten. Naar Nederlandse opvatting is het, aldus de staatssecretaris in zijn besluit, echter niet de bedoeling van de genoemde voorwaarde verdragstoepassing te onthouden aan (subjectief) van belasting vrijgestelde pensioenfondsen en non-profit organisaties (kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen).¹⁸ Desalniettemin is duidelijkheid voor alle betrokkenen dringend gewenst.

In deze bijdrage beschrijven wij in onderdeel 2 het Inwonerschap vereniging-arrest. Vervolgens worden in onderdeel 3 de mogelijke drie visies over de uitleg van het verdragsbegrip 'inwoner' besproken. Onderdeel 4 beschrijft de consequenties van de Hoge Raaduitleg van het verdragsbegrip 'inwoner'. Tot slot sluit onderdeel 5 deze bijdrage af met een oproep aan de staatssecretaris.

16 Zie voor de historie van het begrip 'liable to tax': R. Vann, "Liable to tax" and company residence', *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law (EC and International Tax Law Series nr. 5)*, blz. 197-227, Amsterdam: IBFD 2009.

17 Zie bijvoorbeeld het besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2008/1527M, V-N 2008/42.13. Volgens onderdeel 5 van dit besluit is de staatssecretaris bereid gehele of gedeeltelijke teruggaaf van de Nederlandse dividendbelasting te verlenen aan buitenlandse (subjectief) vrijgestelde pensioenfondsen, non-profit organisaties en overheidsinstellingen op grond van een belastingverdrag tussen Nederland en de woonstaat van deze lichamen mits sprake is van wederkerigheid. Vanwege dit besluit is het eerdere besluit van 1 september 1993, nr. IFZ93/874, BNB 1993/318, ingetrokken. In dit laatste besluit was echter ook geregeld dat de Belastingdienst voor zover nodig gemachtigd werd om in voorkomend geval aan in Nederland gevestigde pensioenfondsen, kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen een woonplaatsverklaring af te geven indien zij deze nodig hebben voor het verkrijgen van gehele of gedeeltelijke vrijstelling of teruggaaf van buitenlandse bronbelasting op grond van het desbetreffende belastingverdrag. Wel heeft de staatssecretaris bij het wetsvoorstel tot introductie van premiepensioeninstellingen (hierna: PPI) opnieuw verklaard dat de Belastingdienst bereid is woonplaatsverklaringen af te geven aan Nederlandse pensioenfondsen waaronder PPI's om aanspraak op verdragsvermindering mogelijk te maken (Kamerstukken II 2008/09, 31 891, nr. 3, blz. 22).

18 In het ingetrokken besluit van 1 september 1993, nr. IFZ93/874, BNB 1993/318 leek de insteek te verschillen van V-N 2008/42.13. BNB 1993/318 had als uitgangspunt dat vrijgestelde pensioenfondsen normaliter niet als verdragsinwoner kunnen worden aangemerkt daar waar V-N 2008/42.13 in beginsel uitgaat van inwonerschap.

2 Beschrijving relevante feiten, geschil en procedure

Volgens de feiten is sprake van een statutair en feitelijk in Nederland gevestigde vereniging. In 2000 is deze vereniging voor de Nederlandse vennootschapsbelasting niet aangemerkt als belastingplichtige, omdat zij geen onderneming dreef. Een vereniging is volgens art. 2, eerste lid, onderdeel e, Wet VPB 1969 namelijk slechts belastingplichtig indien en voor zover een onderneming wordt gedreven. Voor deze vereniging is in datzelfde jaar een in

19 De vanaf 1 januari 2001 geldende 30%-bewijsregel ex. art. 15a, eerste lid, onderdeel j, Wet LB 1964 biedt daarenboven de mogelijkheid te opteren voor partiële buitenlandse belastingplicht op basis van art. 2.6 Wet IB 2001. De keuze voor partiële buitenlandse belastingplicht kan volgens HR 14 maart 2008, nr. 43 171, BNB 2008/146 overigens alleen worden uitgebracht in combinatie met de 30%-bewijsregel. Vervolgens heeft de Hoge Raad in het 30%-bewijsregel VS-arrest geoordeeld dat (ook) een natuurlijke persoon die behandeld wordt als partieel buitenlandse belastingplichtige niet als inwoner van Nederland voor verdragsdoeleinden kan worden aangemerkt, ook niet voor zijn box 1-inkomen waarvoor hij als binnenlands belastingplichtige onbepert in de inkomstenbelastingheffing wordt betrokken. Een en ander volgt overigens impliciet uit de overwegingen van de Hoge Raad. In r.o. 3.3.3 merkt de Hoge Raad de desbetreffende persoon (met de Amerikaanse nationaliteit, feitelijk residerende in Nederland en opterende voor partiële buitenlandse belastingplicht) aan als inwoner van de Verenigde Staten in de zin van art. 4, eerste lid, Verdrag VS. Hieruit zou afgeleid kunnen worden dat de Hoge Raad deze persoon uitsluitend als inwoner van de Verenigde Staten beschouwt in de zin van art. 4, eerste lid, Verdrag VS. Immers, zou de Hoge Raad van een andere veronderstelling zijn uitgegaan (dat wil zeggen hij was tevens inwoner van Nederland), dan had hij het inwonerschap voor doeleinden van het Verdrag VS mede moeten vaststellen met inachtneming van art. 4, tweede lid, Verdrag VS. Hieraan doet niet af dat de Hoge Raad in zijn oordeel het nodige gewicht heeft toegekend aan het besluit van 1 februari 2002, nr. IFZ 2001/1203M, BNB 2002/160 waarin de staatssecretaris aangeeft dat personen die zich in de hiergenoemde situatie bevinden uitsluitend als inwoner van de Verenigde Staten moeten worden aangemerkt voor toepassing van Verdrag VS. Tot een vergelijkbare gevolgtrekking als de Hoge Raad kwam overigens A-G Van Ballegooijen in zijn conclusie bij het 30%-bewijsregel VS-arrest. Hij stoelde haar overigens mede op het Drielandenpuntarrest en het daarin vervatte vereiste van volledige onderworpenheid. Van dit laatste en dus van inwonerschap van Nederland in de zin van art. 4, eerste lid, Verdrag VS was volgens de advocaat-generaal geen sprake aangezien de desbetreffende persoon door zijn optie voor partiële buitenlandse belastingplicht niet als binnenlands belastingplichtige in de heffing werd betrokken (zie punt 4.2 en 4.3 van de betreffende conclusie).

Nederland wonende Amerikaan (de belanghebbende) als bestuurder werkzaam. Vanwege diens keuze krachtens de 30%-bewijsregel¹⁹ voor partiële buitenlandse belastingplicht (voor het arbeidsinkomen blijft iemand 'gewoon' binnenlands belastingplichtig) wordt belanghebbende voor toepassing van het Verdrag VS als inwoner van de Verenigde Staten beschouwd. Voor zijn bestuurderswerkzaamheden ontvangt belanghebbende een salaris. In geschil is de vraag hoe het begrip 'inwoner' in art. 17 Verdrag VS (het bestuurdersartikel) uitgelegd dient te worden. De wijze van uitleg is namelijk relevant voor de vraag of Nederland als bronstaat over de bestuurdersbeloning mag heffen (en de Verenigde Staten voorkoming dient te verlenen),²⁰ of dat de Verenigde Staten als woonstaat het uitsluitende heffingsrecht over de beloning heeft.

Van het begrip 'inwoner' geeft het Verdrag VS in art. 4, eerste lid, een definitie. Volgens deze definitie betekent 'inwoner': '(...) iedere persoon die, ingevolge de wetgeving van die Staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding, plaats van oprichting of enige andere soortgelijke omstandigheid, of een vrijgesteld pensioenfonds zoals bedoeld in artikel 35 (Vrijgestelde pensioenfondsen) dat inwoner is van een van de Staten ingevolge de wetgeving van die Staat of een vrijgestelde organisatie als behandeld in artikel 36 (Vrijgestelde organisaties) die inwoner is van een van de Staten ingevolge de wetgeving van die Staat.'

In zijn uitspraken van 26 juni 2007, nr. BK-03/01081, nr. BK-03/01083 en nr. BK-03/01084, oordeelt het Hof 's-Gravenhage dat de vereniging is aan te merken als inwoner van Nederland in de zin van het Verdrag VS. Volgens het hof in r.o. 6.4.4 is daarvoor: 'Bepalend (...) of [de vereniging] op grond van haar woonplaats in een zodanige verhouding staat tot Nederland welke tot onbegrensde belastingplicht aanleiding kan geven. Bezien vanuit doel en strekking van artikel 4 van het Verdrag (verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen beide Staten) is een verdergaande eis, te weten effectieve onderworpenheid aan een winstbelasting, niet nodig.' Deze uitleg betekent dat Nederland over de bestuurdersbeloning in beginsel mag heffen.

A-G Niessen volgt het oordeel van Hof 's-Gravenhage niet

20 Het bestuurdersartikel in het Verdrag VS wijkt enigszins af van het OESO-modelverdrag (art. 16 OESO-modelverdrag). Art. 17, tweede volzin, Verdrag VS voorziet in afwijking van art. 16 OESO-modelverdrag in een uitzondering op de toedeling van het heffingsrecht aan de bronstaat. Volgens deze uitzondering zijn bestuurdersbeloningen slechts in de woonstaat belastbaar voor zover dergelijke beloningen verkregen zijn voor diensten die in de woonstaat worden verricht. Deze uitzondering heeft echter geen enkele invloed op de algemene strekking van het Inwonerschap vereniging-arrest.

in zijn conclusie van 17 juli 2008.²¹ De advocaat-generaal concludeert dat het hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de vereniging is aan te merken als 'inwoner' in de zin van het Verdrag VS. De overwegingen van de advocaat-generaal voor zijn conclusie worden hierna in onderdeel 3.3 besproken.

Tot slot stelt de Hoge Raad in zijn arrest vast dat niet in geschil is dat de vereniging geen onderneming dreef, en als gevolg daarvan niet belastingplichtig is voor de Nederlandse vennootschapsbelasting. Omdat de vereniging in de optiek van de Hoge Raad niet aan de Nederlandse vennootschapsbelasting onderworpen is, betekent dit volgens de Hoge Raad dat de vereniging niet kan worden aangemerkt als inwoner van Nederland in de zin van art. 4 en 17 Verdrag VS.

3 Analyse: drie visies over uitleg inwoner

3.1 Inleiding

In dit onderdeel bespreken we de drie mogelijke visies die met betrekking tot de uitleg van het begrip 'inwoner' onder belastingverdragen kunnen worden ontvouwd en meer in het bijzonder de uitleg van het daarvoor relevante element inzake onderworpenheid aan belastingheffing. Deze drie visies betreffen degene die de Hoge Raad heeft aangenomen in het Inwonerschap vereniging-arrest (onderdeel 3.2), van A-G Niessen in zijn conclusie bij dit arrest (onderdeel 3.3), alsmede de zienswijze die wij in dezen voorstaan en die tevens is uitgedragen door commentaar op het OESO-modelverdrag, buitenlandse fiscale autoriteiten, buitenlandse rechters en enkele gezaghebbende auteurs (onderdeel 3.4).

3.2 Visie Hoge Raad

De Hoge Raad overweegt dat een in Nederland gevestigde vereniging, gelet op art. 2, eerste lid, onderdeel e, Wet VPB 1969, als regel niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Een vereniging is, zo constateert de Hoge Raad, slechts belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijft. Vervolgens vraagt de Hoge Raad zich af of een in Nederland gevestigde vereniging die geen onderneming drijft, en daardoor niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting, niettemin in Nederland aan belasting is onderworpen in de zin van art. 4, eerste lid, Verdrag VS. Voor de beantwoording van deze vraag wijst de Hoge Raad op het feit dat het inwonerartikel naast personen die aan belasting zijn onderworpen, tevens als inwoner aanmerkt vrijge-

stelde pensioenfondsen of vrijgestelde organisaties,²² zoals bedoeld in art. 35 en 36.

Voor een beter begrip schetsen we allereerst kort de stappen die dienen te worden gezet om vast te stellen onder welke voorwaarden een 'Nederlands' pensioenfonds kwalificeert als een 'vrijgesteld pensioenfonds' in de zin art. 35 Verdrag VS. Is de rechtsvorm van een 'Nederlands' pensioenfonds een stichting, dan is zo'n stichting blijkens art. 2, eerste lid, onderdeel e, alsmede het vierde lid, jo. art. 4, onderdeel b, Wet VPB 1969 in beginsel (partieel) binnenlands belastingplichtig voor de voordelen behaald met de werkzaamheden gericht op het beheer en verstrekken van pensioenen (zij worden geacht een onderneming te drijven en zijn dus bij wetsfictie belastingplichtig). Vervolgens kan een dergelijke partieel binnenlands belastingplichtige pensioenstichting in aanmerking komen voor de subjectieve vrijstelling van art. 5, eerste lid, onderdeel b, Wet VPB 1969. Volgens deze subjectieve vrijstellingsbepaling is het een kwalificerende pensioenstichting toegestaan in beperkte mate inkomsten te verkrijgen uit bedrijfsmatige, commerciële activiteiten.²³ Voor de inkomsten uit dergelijke activiteiten is een subjectief vrijgestelde pensioenstichting echter wel (partieel) belastingplichtig (voor de opbrengst van

22 Hierbij kan voor Nederland gedacht worden aan instellingen van weldadigheid of van algemeen nut in de zin van art. 5, eerste lid, onderdeel c, Wet VPB 1969 die zich met bepaalde, in de wet opgesomde, werkzaamheden bezighouden. Art. 5, eerste lid, onderdeel c, Wet VPB 1969 geeft de basis voor een vrijstelling van lichamen die als instelling van weldadigheid of van algemeen nut uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden verrichten welke bestaan uit: 1 genezing of verpleging van zieken, kraamvrouwen of gebrekkigen; 2 het verschaffen van een onderkomen aan bejaarden, gebrekkigen of wezen; 3 het verschaffen van passende bezigheid aan onmaatschappelijke of onvolwaardige personen; dan wel; 4 het verstrekken van kleine kredieten aan personen, behorende tot de economisch zwakke groepen van de bevolking.

23 De AMvB die één en ander feitelijk moet doen effectueren, is echter nog steeds niet afgekondigd. Dit was mede afhankelijk van een evaluatie die in 2007 zou hebben moeten plaatsvinden (voor zover wij hebben kunnen nagaan, is dit nog steeds niet gebeurd). Totdat de evaluatie heeft plaatsgevonden, zal geen invulling worden gegeven aan de AMvB. Afhankelijk van de genoemde evaluatie zal dan worden besloten of een noodzaak bestaat tot vaststelling van een AMvB waarin invulling wordt gegeven aan het begrip 'commerciële activiteiten'; zie brief Staatssecretaris van Financiën van 27 april 2005, nr. WDB2005/86, Kamerstukken II 2004/05, 28 294, nr. 17. Zie ook S.A. Stevens, *Belastingplicht in de vennootschapsbelasting (FED Fiscale Brochures)*, blz. 175, Deventer: Kluwer 2008.

21 Zie de conclusie in de zaken nr. 07/10382-07/10384, V-N 2008/58.10.

bepaalde activiteiten worden zij daarmee dus weer in de heffing betrokken).²⁴ Volgens art. 35, eerste lid, Verdrag VS kwalificeert een dergelijke pensioenstichting als een 'vrijgesteld pensioenfonds' in de zin van het Verdrag VS wanneer wordt voldaan aan de volgende drie voorwaarden: het fonds is uitsluitend werkzaam in de sfeer van het beheren en verstrekken van pensioenen; het fonds is volgens de Nederlandse wetgeving inwoner van Nederland; en het inkomen van het fonds is in Nederland algemeen vrijgesteld van belasting. Volgens de Staatssecretaris van Financiën voldoet een subjectief vrijgestelde pensioenstichting die in beperkte mate inkomsten verkrijgt uit commerciële werkzaamheden ook aan de derde voorwaarde aangezien een heffing over deze inkomsten niet afdoet aan het feit dat als uitgangspunt blijft gelden dat een dergelijk pensioenfonds in Nederland in zijn algemeenheid is vrijgesteld van belastingheffing.²⁵ Een subjectief vrijgestelde pensioenstichting beantwoordt verder aan de andere twee voorwaarden die art. 35 Verdrag VS stelt aan de kwalificatie van 'vrijgesteld pensioenfonds' in de zin van art. 35 Verdrag VS. Volgens de Hoge Raad wijst de toevoeging '(...)' of een vrijgesteld pensioenfonds zoals bedoeld in artikel 35 (Vrijgestelde pensioenfonds) dat inwoner is van een van de Staten ingevolge de wetgeving van die Staat of een vrijgestelde organisatie als behandeld in artikel 36 (Vrijgestelde organisaties) die inwoner is van een van de Staten ingevolge de wetgeving van die Staat' aan de definitie van het begrip 'inwoner' erop dat zulke fondsen en organisaties zonder een afzonderlijke vermelding in art. 4, eerste lid, Verdrag VS, niet, althans niet in alle gevallen op basis van het onderworpenheids criterium als inwoner voor verdragsdoeleinden kunnen worden aangemerkt. Deze vaststelling vormt voor de Hoge Raad de aanleiding te oordelen dat de betrokken niet-belastingplichtige vereniging niet kan worden aangemerkt als onderworpen aan de Nederlandse belasting in de zin van art. 4, eerste lid, Verdrag VS. Daarmee kan zij evenmin worden aangemerkt als inwoner voor het Verdrag VS. Van een dergelijke argumentatie waarbij gebruik wordt gemaakt van een a contrario-redenering zou een rechter ons inziens verre moeten blijven.

Wij menen dat de overwegingen van de Hoge Raad zodanig algemeen geformuleerd zijn dat zij ook voor alle andere Nederlandse belastingverdragen opgeld doen. De Hoge Raad baseert zich voor de wijze van uitleg van de begrippen 'inwoner' en 'onderworpen' in het Verdrag VS op het feit dat subjectief vrijgestelde pensioenfonds en organisaties uitdrukkelijk en afzonderlijk als inwoner

worden vermeld. Dit laatste betekent ons inziens evenwel niet dat voor die verdragen waar zij niet afzonderlijk als inwoner worden aangeduid daarmee vaststaat dat zij voor deze verdragen wel geacht worden onderworpen te zijn. Zodoende is evenmin gegeven dat zij als 'inwoner' aangemerkt kunnen worden voor doeleinden van dergelijke belastingverdragen. De overwegingen van de Hoge Raad in het Inwonerschap vereniging-arrest dienen ons inziens mede gezien de materiële interpretatiewijze van het begrip 'onderworpen' die de Hoge Raad hanteert in de arresten Drielandenpunt en 30%-bewijsregel VS zodanig te worden opgevat dat alle fiscaal zelfstandige lichamen die materieel niet onderworpen zijn vanuit de optiek van de Nederlandse Hoge Raad niet aan het onderworpenheidsvereiste voldoen. Als gevolg daarvan kunnen zij evenmin inwoner zijn voor de Nederlandse belastingverdragen tenzij zij met zo veel woorden door de verdragspartijen als inwoner zijn aangewezen.

Verder overweegt de Hoge Raad '(...)' dat de fondsen en organisaties als vermeld in de artikelen 35 en 36 (...), niet, althans niet in alle gevallen op basis van het criterium van onderworpenheid als inwoner van het Verdrag kunnen worden aangemerkt' maar ook dat '(...)' een vereniging die niet voldoet (...) aan de voorwaarden voor belastingplicht van artikel 2 van de Wet, niet kan worden aangemerkt als onderworpen aan Nederlandse belasting in de zin van artikel 4, lid 1, van het Verdrag.' De toevoeging van de woorden 'althans niet in alle gevallen' aan de hiervoor aangehaalde eerste zinsnede doet de vraag rijzen wat de Hoge Raad hiermee bedoelt. Wij vermoeden dat de Hoge Raad hiermee doelt op fondsen en organisaties die uitsluitend werkzaam zijn voor een doeleinde zoals omschreven in art. 35, eerste lid, of art. 36, eerste lid, Verdrag VS maar niet aan alle voorwaarden van één van de subjectieve vrijstellingen in de zin van art. 5, eerste lid, en art. 6 Wet VPB 1969 voldoen. Hierdoor zijn zij (partieel) binnenlands belastingplichtig voor de Nederlandse vennootschapsbelasting en daarmee 'gewoon' inwoner voor toepassing van het Verdrag VS.²⁶ Deze toevoeging zou in samenhang met de tweede aangehaalde zinsnede er derhalve ons inziens op kunnen duiden dat partieel binnenlands belastingplichtige stich-

24 Zie in dit verband tevens L.A.R.S. Bruining, 'Invoering partiële vennootschapsbelastingplicht pensioenfonds - wanneer gebeurt het?', WFR 2004, blz. 1869 e.v.

25 Belastingplan 2004, Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 22, blz. 60-61.

26 In zijn aantekening bij het Inwonerschap vereniging-arrest, NTFR 2009/2692 schrijft De Buck dat de toevoeging van de woorden 'althans niet in alle gevallen' ook nog op een andere, tweede, manier uitgelegd kan worden. Volgens deze tweede uitlegwijze zou de Hoge Raad, aldus De Buck, met deze toevoeging situaties voor ogen hebben waarbij een vrijgesteld pensioenfonds en/of vrijgestelde organisatie in sommige gevallen (juist) wel op grond van het onderworpenheids criterium als inwoner kwalificeert. Hierbij wijst De Buck op de toevoeging in 2000 van par. 8.5 aan het commentaar op art. 4, eerste lid, OESO-modelverdrag. Voor ons is onduidelijk wat De Buck hier precies mee beoogt te zeggen.

tingen, verenigingen en publieke rechtspersonen vanwege hun onderworpenheid wel als verdragsinwoners kunnen worden beschouwd. Hierbij dient wel te worden opgemerkt dat een en ander niet onverkort uit de overwegingen van de Hoge Raad kan worden afgeleid.

3.3 Conclusie A-G Niessen

In zijn lezenswaardige en goed gedocumenteerde conclusie bij het Inwonerschap vereniging-arrest merkt A-G Niessen op dat de Nederlandse wetgever ervan uitgaat dat subjectieve onderworpenheid het criterium is om verdragsinwonerschap te bepalen. Vervolgens overweegt de advocaat-generaal dat de lichamen bedoeld in art. 2, eerste lid, onderdeel e, Wet VPB 1969 (stichtingen, verenigingen en publiekrechtelijke rechtspersonen) niet vanwege hun Nederlandse vestiging (in de woorden van de advocaat-generaal: domicilie) een subject voor de Wet VPB 1969 zijn. Dergelijke in Nederland gevestigde lichamen zijn, aldus de advocaat-generaal, alleen belastingplichtig, indien en voor zover zij een onderneming drijven. Wordt geen onderneming gedreven, dan is volgens de advocaat-generaal een dergelijk lichaam niet te beschouwen als inwoner in de zin van art. 4 OESO-modelverdrag. Indien wij de advocaat-generaal goed begrijpen, komt hij met betrekking tot de subjectief vrijgestelde pensioenlichamen in de zin van art. 5, eerste lid, onderdeel b, Wet VPB 1969 en de vrijgestelde organisaties overeenkomstig art. 5, eerste lid, onderdeel c, Wet VPB 1969, anders dan de Hoge Raad, wel tot de conclusie dat zij als inwoner voor de doeleinden van een belastingverdrag moeten worden aangemerkt, ook als een expliciete vermelding zoals in het Verdrag VS ontbreekt. Volgens de advocaat-generaal is er tussen verenigingen en stichtingen enerzijds en vrijgestelde pensioenlichamen en vrijgestelde organisaties anderzijds een verschil in belastingplicht en daarmee ook voor de uitleg van het begrip 'onderworpen' in de zin van art. 4, eerste lid, Verdrag VS. Volgens de advocaat-generaal is het bij stichtingen en verenigingen niet het domicilie dat hun beperkte belastingplicht bepaalt maar het al dan niet drijven van een onderneming. Bij de vrijgestelde pensioenfondsen en vrijgestelde organisaties gaat het, aldus de advocaat-generaal, veeleer om lichamen die in beginsel belastingplichtig zijn, doch een vrijstelling genieten indien zij bepaalde werkzaamheden verrichten en andere werkzaamheden niet of nauwelijks. Volgens de advocaat-generaal verschillen de regelingen van art. 5 Wet VPB 1969 van hetgeen is geregeld in art. 2, eerste lid, onderdeel e, Wet VPB 1969. Onder deze laatste regeling worden verschillende fiscaal zelfstandige lichamen die geen onderneming drijven, categorisch van belastingplicht uitgesloten terwijl volgens de advocaat-generaal daarvan geen sprake is bij de 'art. 5 Wet Vpb '69'-lichamen. Evenals de Hoge Raad menen wij dat dit onderscheid niet

doorslaggevend is voor de beoordeling of een lichaam onderworpen is aan belasting voor de vaststelling of sprake is van 'inwoner' voor verdragsdoeleinden. Wij zien geen relevant onderscheid tussen het niet verrichten van commerciële werkzaamheden door, bijvoorbeeld, pensioen-bv's die in aanmerking komen voor de subjectieve vrijstelling van art. 5, eerste lid, onderdeel b, Wet VPB 1969 (en die niet een directiepensioenlichaam vormen in de zin van art. 5, tweede lid, Wet VPB 1969: dergelijke lichamen zijn niet vrijgesteld) en het niet verrichten van ondernemingsactiviteiten door 'art. 2, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb '69'-lichamen. Beide categorieën lichamen zijn slechts onder voorwaarden materieel niet aan de Nederlandse vennootschapsbelasting onderworpen. Verricht een 'art. 2, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb '69'-lichaam ondernemingsactiviteiten en een subjectief vrijgestelde pensioen-bv commerciële werkzaamheden, dan zijn beide categorieën lichamen partieel binnenlands belastingplichtig voor de daarmee behaalde voordelen. Voorts stelt de advocaat-generaal in zijn conclusie dat domicilie ofwel vestiging in Nederland voor 'art. 2, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb '69'-lichamen niet leidt tot onderworpenheid maar veeleer de uitoefening van een ondernemingsactiviteit als verklaring voor het door hem aangelegde onderscheid dergelijke lichamen niet en 'art. 5 Wet Vpb '69'-lichamen wel aan te merken als verdragsinwoner. Deze verklaring voor het door de advocaat-generaal aangelegde onderscheid achten we evenmin overtuigend. Voor de uitleg van de term 'onderworpenheid' is namelijk doorslaggevend of een persoon voor zijn wereldwinst dan wel slechts voor zijn Nederlandse winst in de heffing wordt betrokken, zo bleek al uit het Drielandenpuntarrest. Een 'art. 2, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb '69'-lichaam is belastingplichtig voor zijn wereldwinst vanwege zijn vestiging in Nederland.²⁷ Weliswaar wordt een dergelijk lichaam slechts in de belastingheffing betrokken voor zover een onderneming wordt uitgeoefend en daarmee winst wordt behaald (de fictie van art. 2, vijfde lid, Wet VPB 1969 is niet van toepassing op stichtingen, verenigingen en publiekrechtelijke rechtspersonen. Zij zijn partieel binnenlands belastingplichtig) terwijl andere in Nederland gevestigde lichamen voor alle winsten in de belastingheffing worden betrokken (zij zijn volledig binnenlands belastingplichtig), echter dit verschil in behandeling is voor de uitleg van 'onderworpenheid' geen relevant criterium, zo blijkt onder andere impliciet uit het OESO-commentaar op art. 4, eerste lid, OESO-modelverdrag.

27 Vergelijk ook S.A.W.J. Strik en N.H. de Vries, *Cursus Belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, hfdst. I, par. 1.0.1.A.c, *Arrhem: Gouda Quint (losbl.)*.

3.4 Eigen visie

3.4.1 Inleiding

Voorafgaand aan dit arrest kwam Hof 's-Gravenhage in zijn uitspraak tot een volledig ander oordeel dan de advocaat-generaal en de Hoge Raad. Het hof oordeelde dat de vereniging, niettegenstaande het feit dat zij feitelijk niet in de heffing van vennootschapsbelasting is betrokken omdat zij geen onderneming drijft, is aan te merken als inwoner van Nederland in de zin van het Verdrag VS. Voor dit oordeel acht het hof bepalend of de vereniging op grond van haar woonplaats in een zodanige verhouding staat tot Nederland dat deze tot onbeperkte belastingplicht aanleiding kan geven. Bezien vanuit doel en strekking van art. 4 Verdrag VS (verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen beide Staten) is, aldus het hof in r.o. 6.4.3 van zijn uitspraak, een verdergaande eis, te weten effectieve onderworpenheid aan een winstbelasting, niet nodig.²⁸

De achterliggende gedachte van het verdragsbegrip 'inwoner' is in onze optiek veeleer dat de persoon een zodanige nexus heeft met een verdragspartij dat hij aldaar volledig onder diens belastingjurisdictie valt. De persoon moet derhalve dusdanige aanknopingspunten met een verdragsluitende staat hebben dat hij op basis van woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid normaal gesproken onderworpen is aan belastingheffing over zijn wereldinkomen ('full liability to tax'). Of de staat vervolgens daadwerkelijk van deze persoon belasting heft, is in onze optiek niet relevant. Er kunnen diverse redenen aan te wijzen zijn waarom het niet tot een zodanige belastingheffing komt. Een land kan een fiscale faciliteit voor bepaalde personen, activiteiten of inkomsten om uiteenlopende redenen vastgesteld hebben. Deze faciliteit kan ertoe leiden dat een subjectvrijstelling, een nultarief, objectvrijstelling of een grondslagvermindering van toepassing is waardoor per saldo geen belasting hoeft te worden betaald. In onze optiek dient een dergelijke situatie te worden onderscheiden van een situatie waarin een lichaam als fiscaal transparant wordt beschouwd, een land geen winstbelasting heft of dat de winstbelasting van het betrokken land qua reikwijdte beperkt is tot

28 Vergelijk ook HR 16 januari 2009, nr. 43 128, BNB 2009/93, inzake een kasgeld-bv waarvan de feitelijke leiding naar Griekenland was verplaatst. Deze bv was voor doeleinden van het belastingverdrag tussen Nederland en Griekenland inwoner van Griekenland. Hieraan deed niet af dat geen sprake was van feitelijke onderworpenheid (de Griekse belastingdienst had geen aanslagen in de vennootschapsbelasting opgelegd). Zie verder HR 16 januari 2009, nr. 42 218, BNB 2009/92 betreffende een oogarts die voor doeleinden van het belastingverdrag met Sri Lanka in deze laatste staat woonde waarbij ook de feitelijke onderworpenheid niet doorslaggevend werd geacht.

winsten behaald binnen het eigen territorium. Deze zienswijze wordt gesteund door diverse bronnen die wij hierna noemen. In onderdeel 3.4.2 staan we stil bij het OESO-commentaar en het standpunt dat daarin door de OESO-lidstaten wordt uitgedragen. Vervolgens besteden we in onderdeel 3.4.3 aandacht aan de uitleg van de Nederlandse term 'onderworpenheid' en de Engelse termen 'liable to tax' en 'subject to tax'.

3.4.2 Commentaar op het OESO-modelverdrag, aanverwante OESO-documenten en visie van OESO-lidstaten (onder andere de Verenigde Staten)

Hoewel het commentaar op het OESO-modelverdrag niet altijd eenduidig is ten aanzien van de verschillende elementen van inwonerschap, kan steun voor de hiervoor ontvouwde visie worden gevonden in par. 8.5 commentaar op art. 4 OESO-modelverdrag:

'Paragraph 1 refers to persons who are 'liable to tax' in a Contracting State under its laws by reason of various criteria. In many countries, a person is considered liable to comprehensive taxation even if the Contracting State does not impose tax.'

Wordt een lichaam ingevolge de wetgeving van een verdragspartij aldaar aan belasting onderworpen vanwege, bijvoorbeeld, de leiding die in die staat over dat lichaam wordt uitgeoefend of vanwege 'any other criterion of a similar nature' resulterend in een onbeperkte belastingplicht, dan wordt het lichaam volgens het commentaar op art. 4 OESO-modelverdrag voor verdragsdoeleinden geacht inwoner te zijn van die staat. De in art. 2, vierde lid, Wet VPB 1969 verwoorde vestigingsplaatsfictie kan blijkens par. 8, vijfde volzin, van het commentaar op art. 4 OESO-modelverdrag worden beschouwd als 'any other criterion of a similar nature'.²⁹ Is een lichaam opgericht naar Nederlands recht, dan leidt dat namelijk tot een onbeperkte belastingplicht voor de Nederlandse vennootschapsbelasting met het gevolg dat een dergelijk lichaam voor de Nederlandse belastingverdragen in beginsel als inwoner van Nederland dient te worden beschouwd. De voorwaarde van onbeperkte belastingplicht doet de vraag rijzen in hoeverre fiscaal zelfstandige lichamen die materieel niet onderworpen zijn, toegang hebben tot de belastingverdragen. Ook de OESO zag zich geconfronteerd met de vraag wat de voorwaarde van 'liable to comprehensive taxation' betekent voor lichamen die in feite niet aan belastingheffing zijn onderworpen. Kunnen een staat, overheidsbedrijven, publieke universiteiten, pensioenfondsen en charitatieve instellingen, vanwege deze voorwaarde wel als verdragsinwoner kwalificeren? Teneinde onzekerheid hierover weg te nemen, wijst art. 4, eerste lid, OESO-modelverdrag sinds 1995 een staat, een staatkundig of administratief onderdeel of plaatselijk

29 Zoals hiervoor in voetnoot 2 is opgemerkt, komt de Hoge Raad tot een gelijkaardige gevolgtrekking.

publiekrechtelijk lichaam daarvan expliciet aan als een inwoner voor verdragsdoeleinden.³⁰ Het merendeel van de OESO-lidstaten is overigens blijkens par. 8.4 van het commentaar op art. 4, eerste lid, OESO-modelverdrag van mening dat dit geen inhoudelijke wijziging van het OESO-modelverdrag betreft maar slechts een verduidelijking.³¹ Eenzelfde aanpak volgt de Staatssecretaris van Financiën ten aanzien van pensioenfondsen.³² Behalve Nederland merken vele andere OESO-lidstaten blijkens par. 8.5 van het commentaar 2000-2008 op art. 4 OESO-modelverdrag een onder voorwaarden van de belasting vrijgesteld lichaam, waaronder pensioenfondsen en charitatieve instellingen, aan als verdragsinwoner. In par. 8.5 van het commentaar is sinds 2000 verwoord dat in het geval een fiscaal zelfstandig lichaam van belastingheffing is vrijgesteld het niettemin volgens het merendeel van de OESO-lidstaten als verdragsinwoner kwalificeert indien het aan bepaalde vereisten voldoet om aanspraak op de vrijstelling te kunnen maken. Voldoet het lichaam niet aan deze vereisten, dan zou namelijk gewoon van belastingplicht

sprake zijn.³³ In par. 8.6 van het commentaar op art. 4 OESO-modelverdrag wordt overigens opgemerkt dat sommige staten een andere visie zijn toegedaan en derhalve vrijgestelde lichamen niet als inwoner aanmerken omdat zij vanuit hun perspectief niet 'liable to tax' zijn. Alsdan is een vrijgesteld lichaam alleen als inwoner te beschouwen indien zulks expliciet in het verdrag is verwoord. Verdragsluitende staten die deze visie volgen zijn, aldus het OESO-commentaar, vrij een dergelijke bepaling in hun verdragsonderhandelingen naar voren te brengen. Het Inwonerschap vereniging-arrest lijkt er overigens op te duiden dat de Hoge Raad Nederland bij deze laatste categorie van OESO-lidstaten indeelt. Het is in dezen ook interessant de mening van de Verenigde Staten in aanmerking te nemen, temeer daar de Verenigde Staten de andere verdragsluitende staat is in de zaak die heeft geleid tot het Inwonerschap vereniging-arrest. In tegenstelling tot de Amerikaanse modelverdragen uit 1996 en 2006 bevatte het Amerikaanse modelverdrag uit 1981 geen specifieke bepaling aangaande het inwonerschap van vrijgestelde pensioenfondsen. De IRS was evenwel van mening dat het ook onder verdragen die het model uit 1981 volgen niet aan twijfel onderhevig was dat een vrijgesteld pensioenfonds een verdragsinwoner is.³⁴ Revenue ruling 2000-59 stelt dan ook:

'While the 1981 U.S. Model does not specially provide that persons organized under the laws of a state that are generally exempt from tax and established and maintained exclusively to provide pensions or other similar benefits are residents of that state (and the 1996 U.S. Model does so provide), the Treasury Department's Technical Explanation to the 1996 U.S. Model confirms that the specific provision in the 1996 U.S. Model merely clarifies the generally accepted practice that these entities are residents even though they may be entitled to a complete or partial exemption from tax.'

Anders dan de Hoge Raad zien de Amerikaanse fiscale autoriteiten de expliciete aanmerking van vrijgestelde pensioenfondsen als een inwoner in de zin van art. 4, eerste lid, van de op het OESO-modelverdrag gebaseerde

30 In een op 25 november 2009 gepubliceerd discussiedocument met als titel *Application of Tax Treaties to State-Owned Entities, including Sovereign Wealth Funds* besteedt de OESO aandacht aan de verdragstoegang voor lichamen opgericht door of waarvan de volledige eigendom berust bij een staat, enzovoorts. Veelal zijn dergelijke lichamen volledig van belastingheffing vrijgesteld. In dit document stelt de OESO voor een 'case-by-case'-benadering te hanteren voor wat betreft de beoordeling of een Sovereign Wealth Fund (hierna: SWF) als inwoner kwalificeert. In een nieuw voorgesteld par. 8.5 van het commentaar op art. 4 OESO-modelverdrag komt dit tot uitdrukking. Een SWF kwalificeert, aldus het nieuw voorgestelde OESO-commentaar, in ieder geval wel als inwoner indien de SWF een integraal onderdeel vormt van een staat. Op deze wijze lift een SWF mee met de uitleg van inwoner toegepast op staten.

31 Vergelijk ook de resolutie van de Indiase Authority for Advance Rulings (hierna: AAR) van 30 november 2009, *Federation of Indian Chambers of Commerce and Industry v. Director of Income-Tax (Exemption)*, AAR 2009/8, besproken door S. Sanghvi, TNS Online 14 december 2009 waarin werd geoordeeld dat een partieel belastingplichtige universiteit in de Verenigde Staten 'liable to tax' was.

32 In zijn recentere belastingverdragen heeft Nederland expliciet laten vastleggen dat een voor de vennootschapsbelasting vrijgesteld pensioenfonds voor verdragsdoeleinden als inwoner dient te worden beschouwd. Voor zover dit niet expliciet in een belastingverdrag is bepaald, stelt Nederland zich desondanks op het standpunt dat een subjectief van de vennootschapsbelasting vrijgesteld pensioenfonds maar ook een charitatieve instelling als inwoner kwalificeert. Vrijgestelde pensioenfondsen en charitatieve instellingen komen daarom in aanmerking voor de afgifte van een woonplaatsverklaring – zie besluit van 1 september 1993, nr. IFZ93/874, BNB 1993/318 (Dit besluit is in 2008 ingetrokken. Zie voetnoot 17).

33 Van de vrijgestelde beleggingsinstelling (art. 6a Wet VPB 1969) vindt de Nederlandse regering echter dat deze niet als verdragsinwoner kan worden beschouwd.

34 Dit blijkt overigens ook uit de respectieve parlementaire behandelingen bij het verdrag tussen Canada en de Verenigde Staten waarin een expliciete aanduiding van vrijgestelde pensioenfondsen als verdragsinwoner ontbreekt, vergelijk Ward e.a., a.w., blz. 417 en 418. Hoewel, minder duidelijk vanwege het arrest van the Supreme Court of Canada in de *Crown Forest Industries Case* (zie voor referenties voetnoot 4) waarin het een vrij materiële benadering lijkt te volgen van het 'full liability to tax'-vereiste, volgen de Canadese belastingautoriteiten dit standpunt nog steeds; zie Brooks, a.w., blz. 430 en de aldaar genoemde resolutie van de Canadese Revenue Agency.

belastingverdragen als een verduidelijking. Dit brengt mee dat in de visie van de Amerikaanse fiscale autoriteiten dergelijke pensioenfondsen evenzeer als inwoner moeten worden aangemerkt indien een dergelijke vermelding ontbreekt. Verder huldigen vele andere landen hetzelfde standpunt.³⁵

Voor wat betreft de kwalificatie van een Collective Investment Vehicle (hierna: CIV) als inwoner voor verdragsdoeleinden is illustratief par. 6.12 van het voorgestelde commentaar op art. 1 OESO-modelverdrag, een en ander ten gevolge van de discussion draft met betrekking tot CIV's.³⁶ CIV's kunnen zijn vrijgesteld van belastingheffing maar ook worden belast tegen een laag c.q. 0%-tarief dan wel een vermindering van de belastinggrondslag genieten (met bijvoorbeeld winstdooruitdeling). Alleen onder voorwaarden kan een CIV als inwoner in de

zin van art. 4 OESO-modelverdrag worden aangemerkt.³⁷ Volgens de bewoordingen van het voorgestelde par. 6.12 zou een VBI indien voldaan wordt aan de omschrijving van het OESO-begrip 'CIV' in beginsel ook als verdragsinwoner en als uiteindelijk gerechtigde kunnen kwalificeren (het voorgestelde par. 6.14). Desalniettemin vindt de Nederlandse wetgever dat een VBI zonder meer niet kwalificeert als inwoner. Betoogd is dat de VBI subjectief vrijgesteld is, maar dat zijn ook de vrijgestelde pensioenfondsen. Van deze laatste groep heeft de staatsecretaris echter duidelijk te kennen gegeven dat zij onder bepaalde omstandigheden wel als inwoner voor verdragsdoeleinden kunnen worden beschouwd. Een heldere motivering ontbreekt derhalve voor het door de staatsecretaris aangebrachte onderscheid.

Uit het voorgaande volgt dat het merendeel van de OESO-lidstaten in beginsel blijkens het huidige en de beoogde wijzigingen van het commentaar op art. 1 en art. 4, eerste lid, OESO-modelverdrag de toegang tot verdragsvoordelen niet willen belemmeren door te verlangen van personen dat zij in hun woonstaat feitelijk aan belasting zijn onderworpen voor hun wereldinkomen. In wezen beogen de OESO-lidstaten voor hun 'inwoners' een ongehinderde toegang tot verdragsvoordelen. Een strikte uitleg van de begrippen 'liable to tax' en 'resident' past niet in deze benadering van de OESO-lidstaten.

3.4.3 Uitleg termen 'onderworpenheid' en 'liable to tax', nadrukkelijk te onderscheiden van 'subject to tax'
Het Inwonerschap vereniging-arrest zag op het Verdrag VS voor de uitleg waarvan de Engelse taal gelijkelijk authentiek is.³⁸ In het Engels wordt een duidelijk onder-

- 35 Blijkens een aantal andere landenbijdragen aan de bundel *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law (EC and International Tax Law Series nr. 5)*, IBFD: Amsterdam 2009, wordt de visie van de Amerikaanse en de Canadese belastingautoriteiten ook onderschreven door Oostenrijk (K. Simader), blz. 359; België (N. Bammens), a.w., blz. 393 en 394 (dit is overigens gebaseerd op de Belgische literatuur; er is geen officieel standpunt van de Belgische belastingautoriteiten, zie ook W. Heyvaert, 'Artikel 4-Inwoner', in: *Het Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag*, blz. 44, Gent: Larcier 2008; ten aanzien van het voormalige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag was de Belgische belastingadministratie overigens van mening dat naar Nederlands recht opgerichte stichtingen/pensioenfondsen als inwoner voor dat verdrag dienden te worden aangemerkt ondanks de subjectieve vrijstelling, Com Ov. 4/132 (Commentaar van de Belgische Belastingadministratie op de door België gesloten belastingverdragen)); Zuid-Afrika (J. Hattingh), a.w., blz. 715 en 716 (eveneens gebaseerd op de literatuur vanwege het ontbreken van een standpunt van de Zuid-Afrikaanse belastingautoriteiten); Spanje (L.A. Martinez Giner), a.w., 778-780 (eveneens gebaseerd op de Spaanse literatuur); Zwitserland (J-F Marais), a.w., blz. 810 (gebaseerd op de Zwitserse literatuur). Het Verenigd Koninkrijk (C. HJI Panayi), a.w., blz. 839, verwijst enkel naar het inwonerschap onder de Engelse nationale wetgeving, dat tevens doorslaggevend zou zijn voor de belastingverdragen. In aanvulling op het vorenstaande kan nog worden gewezen op een resolutie van de Italiaanse belastingautoriteiten van 21 april 2008 (ruling nr. 167), beschreven door G. Chiesa in *TNS Online* van 28 april 2008 waarin zij bevestigden dat een in Nederland gevestigde vrijgestelde stichting/pensioenfonds inwoner is in de zin van het Nederlands-Italiaanse belastingverdrag aangezien zij 'liable to tax' is. Een andere mening wordt gevolgd door Frankrijk (N. de Boynes, a.w., blz. 453 en 454 en de resolutie van de Franse Belastingautoriteiten van 29 maart 2007, BOI 4H-507, nr. 4; zie evenwel voetnoot 48).
- 36 OECD Public Discussion Draft van 9 december 2009, *The Granting of Treaty Benefits to the Income of Collective Investment Vehicles*.

- 37 Zie de laatste twee zinnen van par. 6.12: 'For those countries that adopt the view, reflected in paragraph 8.5 of the Commentary on Article 4, that a person may be liable to tax even if the State in which it is established does not impose tax, the CIV would be treated as a resident of the State in which it is established in all of these cases because the CIV is subject to comprehensive taxation in that State. Even in the case where the income of the CIV is taxed at a zero rate, or is exempt from tax, the requirements to be treated as a resident may be met if the requirements to qualify for such lower rate or exemption are sufficiently stringent.'
- 38 Zie het slot van het verdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten (hoofdstuk VI): 'Gedaan te Washington DC de achttiende december 1992, in tweevoud, in de Nederlandse en de Engelse taal, zijnde de twee teksten gelijkelijk authentiek.' Zie ook art. 33, vierde lid, Verdrag van Wenen dat voorziet in een regeling voor situaties waarin authentieke teksten een verschil in betekenis opleveren. Eerst moet worden nagegaan of het verschil in betekenis wordt weggenomen door art. 31 en 32 Verdrag van Wenen. Een nog resterend verschil in betekenis moet worden opgelost door de betekenis aan te nemen die, rekening houdend met het voorwerp en doel van het verdrag deze teksten het best met elkaar verzoent.

scheid gemaakt tussen 'subject to tax' en 'liable to tax'.³⁹ Vanuit Engels taalkundig perspectief heeft 'liable to tax' een ruimere betekenis dan 'subject to tax' waarbij 'liable to tax' niet vereist dat daadwerkelijk belasting wordt betaald. Aan het vereiste van 'liable to tax' is derhalve ook voldaan indien de betreffende persoon recht heeft op een objectieve of een subjectieve vrijstelling van zijn inkomen of winst en als gevolg daarvan effectief geen belasting is verschuldigd. Deze zienswijze wordt ook bevestigd door de panel discussie op het IFA Congres van 2004 met betrekking tot Onderwerp I (Double Non-Taxation).⁴⁰ In tegenstelling tot 'liable to tax', behelst het 'subject to tax' vereiste een effectieve onderworpenheid van het inkomen aan belastingheffing.⁴¹ Dit betekent dat 'liable to tax' enkel een abstracte onderworpenheid aan belastingheffing over het wereldinkomen zou verlangen. Voor dit begrip is het derhalve niet van belang of bepaalde inkomensbestanddelen van belastingheffing zijn vrijgesteld of dat geen belasting is verschuldigd als gevolg van, bijvoorbeeld, persoonlijke tegemoetkomingen of verliezen.⁴² De materiële benadering die de Hoge Raad voorstaat van 'onderworpenheid' en 'liable to tax' in het Inwonerschap vereniging-arrest (maar ook in het Drielandenpuntarrest en in het 30%-bewijsregel VS-arrest) lijkt erop neer te komen dat hij de betekenis van 'subject to tax' volgt en niet van 'liable to tax' dat evenwel in art. 4, eerste lid, Verdrag VS en het OESO-modelverdrag wordt gebezigd.⁴³ Hoewel de beide Engelstalige begrippen in het Nederlands door 'onderworpen' worden vertaald, doet dit uiteraard niet af aan het feit dat de uitleg die de Hoge Raad voorstaat het hiervoor gesignaleerde onderscheid onvoldoende respecteert. De visie die wij

hiervoor hebben aangegeven, respecteert dit onderscheid wel.⁴⁴

De buitenlandse rechtspraak over 'liable to tax' in de zin van art. 4, eerste lid, van de op het OESO-modelverdrag gebaseerde belastingverdragen is relatief schaars. Naast de Indiase rechtspraak die hiervoor is aangehaald, kan (zonder overigens naar volledigheid te willen streven) op de volgende buitenlandse rechterlijke uitspraken worden gewezen die de visie zoals die hiervoor is weergegeven,

39 Zie voor dit onderscheid tevens A. Scapa en L.A. Henie, 'Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention', *Intertax* 2005/6-7, blz. 271-272; en Ward e.a., a.w., blz. 421.

40 Zie ook I.J.J. Burgers, 'Recente ontwikkelingen in het Nederlands belastingverdragenrecht', *TFO* 2005/78, blz. 48. Het panel concludeerde dat 'liable to tax' de ruimste betekenis had in vergelijking met 'subject to tax', 'tax effectively due' en 'tax paid'. De laatste term is het minst ruim en vereist dat de belasting daadwerkelijk betaald is. Vergelijk tevens J. Svobodová, 'Treaty entitlement of dual residents', in *Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law* (ed. M. Hofstätter en P. Plansky), blz. 110, Wenen: Linde Verlag 2009.

41 Scapa en Henie, a.w., blz. 272.

42 Scapa en Henie, a.w., blz. 271.

43 Zie met betrekking tot het Drielandenpuntarrest: F. Pötgens, *Income from International Private Employment (Doctoral Series nr. 12)*, blz. 743, Amsterdam: IBFD 2006.

44 Zie voor dit onderscheid ook de uitspraak van de Indiase AAR in Mumbai, 2005, nr. 659, *General Electric Pension Trust vs. Director of Income Tax (International Taxation)*, *International Tax Law Reports* 2005, blz. 1053 e.v., besproken door A. Jayaseelan en S. Goradia, 'Ruling Authority Denies Tax Benefit to US Pension Trust', *Tax Notes International* 23 januari 2006, blz. 267; en S. Gupta, 'Residence in Tax Treaty Law – A Recent Decision', *SWI* 2006/4, blz. 169-172. In deze beslissing werd een vrijgestelde US pension trust niet als inwoner aangemerkt in de zin van het belastingverdrag tussen India en de Verenigde Staten uit 1981. Echter, hierbij moet wel in ogenschouw worden gehouden dat art. 4, eerste lid, Verdrag India-Verenigde Staten het begrip 'liable to tax' gebruikt voor reguliere inwoners maar deze bepaling vereist voor het verdragsinwonerschap van onder meer pension trusts dat het inkomen dat zij verkrijgen 'subject to tax' is. Volgens de beslissing van de AAR vereist het begrip 'subject to tax', in tegenstelling tot de term 'liable to tax' dat daadwerkelijk belasting is betaald. Zie ook de uitspraak van het Indiase Gujarat High Court van 24 november 2004, *Emmerich Jaegar v. Commissioner of Income Tax*, 274 *ITR* 125, besproken door S. Sanghvi, *TNS Online* 11 mei 2005. Zie ook Supreme Court of India 7 oktober 2003, *International Tax Law Reports*, 2004, blz. 233 (tevens besproken door K. Vogel, 'Tax Treaty News', *Bulletin for International Taxation* 2004/3, blz. 3) inzake de verdragswoningplaats van een zogenaamd FII (institutionele investeerders die zich door middel van een dochtervennootschap in Mauritius vestigen). Een FII geniet van een bijzonder regime. Het is de FII niet toegestaan een onderneming te drijven in Mauritius en inkomen uit bronnen in Mauritius te behalen. Een FII wordt dus opgericht om investeringen buiten Mauritius te doen. De meerwaarden die een FII realiseert op buitenlandse deelnemingen zijn daarenboven vrijgesteld van belastingheffing in Mauritius. De Indiase belastingautoriteiten wensten de FII niet aan te merken als inwoner in de zin van art. 4, eerste lid, belastingverdrag tussen India en Mauritius. The Supreme Court of India heeft deze zienswijze van de hand gewezen en beslist dat het begrip 'liable to tax' niet meebrengt dat de betreffende persoon daadwerkelijk belasting betaalt ('pays tax'). 'Liable to tax' is een juridische situatie, terwijl belasting betalen een feitelijke situatie betreft. Vergelijk tevens de beslissingen van de AAR inzake M.A. Rafik en dr. Rajnikant Bhatt (een tegengestelde beslissing neemt de AAR in Cyril Pereira), besproken door S. Shah en G. Ramrakhani, 'How the Concept of Residence is dealt with', *International Tax Law Review*, mei 2009, blz. 47 en 48.

onderschrijven: het arrest van de Zweedse Regeringsrätten (hoogste administratieve rechter) van 2 oktober 1996,⁴⁵ het arrest van de Finse Korkein hallinto-oikeus (hoogste administratieve rechter),⁴⁶ de uitspraak van het Finanzgericht München⁴⁷ en de uitspraken van de Cour Administrative d'Appel de Paris.⁴⁸ De UK Special

45 Regeringsrätten 2 oktober 1996, RÅ 1996 ref 84 (6301-1994). Samengevat door M. Hilling en opgenomen in *IBFD's Tax Treaty Case Law Database* (ed. W. Wijnen). Een naar Luxemburgs recht opgerichte en feitelijk aldaar gevestigde beleggingsvennootschap die van de Luxemburgse vennootschapsbelasting was vrijgesteld (waarschijnlijk een SICAV) is 'liable to tax' en daarmee inwoner in de zin van art. 4, eerste lid, Luxemburgs-Zweedse belastingverdrag.

46 Korkein hallinto-oikeus 22 december 2004, KHO 2004:111. Samengevat door K. Pettersson en opgenomen in *IBFD's Tax Treaty Case Law Database* (ed. W. Wijnen). Een van Luxemburgse vennootschapsbelasting vrijgestelde SICAV wordt als inwoner gezien in de zin van Art. 4, eerste lid, Fins-Luxemburgse belastingverdrag ('liable to tax').

47 Finanzgericht München 13 juni 2003, 7 K 3871/00, EFG 2004, blz. 478 inzake een religieuze orde die de status van 'Körperschaft des öffentlichen Rechts' heeft en op basis daarvan is vrijgesteld van Duitse vennootschapsbelasting (de entiteit was aangegaan naar Duits recht en tevens feitelijk gevestigd in Duitsland). Deze entiteit was inwoner van Duitsland in de zin van de belastingverdragen die Duitsland met Spanje en Italië had gesloten. Het Finanzgericht verwees ter adstructie van zijn standpunt naar de hierna te noemen Duitse literatuur (Lehner en Wassermeyer). Een andere visie volgde Finanzgericht Niedersachsen 29 maart 2007, 6 K 514/03, EFG 2007, blz. 1223 (met betrekking tot een SICAV in de vorm van een naar Frans recht opgerichte en feitelijk in Frankrijk gevestigde SA die in Frankrijk was vrijgesteld van vennootschapsbelasting en die volgens het Finanzgericht geen inwoner was in de zin van het Duits-Franse belastingverdrag).

48 In een drietal uitspraken van 6 december 2007 kwam het Cour Administrative d'Appel de Paris tot de conclusie dat verschillende in Nederland gevestigde stichtingen/pensioenfonds (respectievelijk Fondation Stichting Pensioenfonds Hoogovens, nr. 07-01717; Fondation Stichting Unilever Pensioenfonds Progress, nr. 06-03370 en Fondation Stichting Providentia, nr. 06-03371) die subjectief vrijgesteld waren van Nederlandse vennootschapsbelasting 'liable to tax' waren en daarmee inwoner in de zin van art. 4, eerste lid, Nederlands-Franse belastingverdrag. Deze uitspraken zijn besproken door C. Védrine, TNS Online 26 juni 2008 en de uitspraak nr. 06-03370 inzake Fondation Stichting Unilever Pensioenfonds Progress is tevens besproken door D. Gutmann, S. Austri en P. Le Roux, *Tax Treatment of Foreign Pension Funds*, *European Taxation* 2009/1, blz. 21 en 22 (inwonerschap). Tot een vergelijkbare conclusie kwam de Cour Administrative de Nîmes (Administrative Court of Appeal of Nîmes), besproken door B. Peeters, 'Wie is inwoner van welke verdragsstaat?', *Fiscoloog Internationaal* 1999/189, blz. 6-8.

Commissioners J. F. Avery Jones in de zaak-Smallwood volgde eveneens deze visie,⁴⁹ zij het dat het High Court, althans voor zover wij konden nagaan, zich hier in hoger beroep niet expliciet over heeft uitgelaten.⁵⁰

Tot slot is ook in de literatuur aandacht besteed aan de uitleg van de term 'liable to tax'. In zijn conclusie geeft A-G Niessen een uitgebreid overzicht van de relevante literatuur. Hij verwijst onder andere ook naar Ward e.a., hoewel hij deze auteurs niet citeert. Wij hebben een citaat opgenomen aangezien dat duidelijk de visie weergeeft die wij onderschrijven:⁵¹

'The definition of residence is intended to refer to the connecting factors of a person with a contracting state that are used by that state to impose unlimited taxation, but it is not a requirement that the person who has such connection factors actually be subject to unlimited taxation if the domestic laws release him of some or all tax on his income under special provisions.'

Verder wees het Hof 's-Gravenhage ter adstructie van zijn visie op basis waarvan de vereniging wel als verdragsinwoner diende te worden aangemerkt naar Vogel/Lehner die evenals Ward e.a. tot een vergelijkbare gevolgtrekking komen.⁵²

4 Directe consequenties

Of een lichaam voor verdragsdoeleinden inwoner is, is van belang voor de vraag of een lichaam ter zake van de behaalde winst, inkomsten en vermogenswinsten aanspraak kan maken op belastingvermindering uit hoofde van een belastingverdrag jegens de bron- maar ook jegens de woonstaat.

Voor, bijvoorbeeld, de verdeling van het heffingsrecht ter zake van ondernemingswinsten is het inwonerschap van belang (art. 7 jo. art. 3, eerste lid, onderdeel d, OESO-modelverdrag). Art. 3, eerste lid, onderdeel d, OESO-

49 [2008]UKSPC00669, r.o. 101, *International Tax Law Reports* 2008, blz. 574-627.

50 [2009]EWHC777(Ch), *International Tax Law Reports* 2009, blz. 943-976.

51 D.A. Ward e.a., a.w., blz. 422.

52 M. Lehner, 'Art. 4', in: K. Vogel en M. Lehner, *DBA (Doppelbesteuerungsabkommen)*, Kommentar, München: Verlag C.H. Beck 2008, blz. 412 en 413: 'Die Frage der Ansässigkeit kann zwar zweifelhaft sein, wenn eine Person nach innerstaatlichem Recht vollständig von der direkten Besteuerung freigestellt ist. Die Berücksichtigung der Funktion der Ansässigkeit als Anwendungsvoraussetzung der Verteilungsnormen muss jedoch auch in diesem Fall dazu führen, die Ansässigkeit zu bejahen. (...) Der MA-Komm. Ziff. 8.2/8.3 lässt jedoch auch eine andere Sichtweise zu.' In dezelfde zin F. Wassermeyer, 'Art. 4 MA', in: H. Debatin en F. Wassermeyer, *Doppelbesteuerung - Kommentar*, München: Verlag C.H. Beck (losbl.), Art. 4, randnummer 23.

modelverdrag definieert immers een onderneming ('enterprise') van een staat ('enterprise of a Contracting State') en een onderneming van de andere verdragsluitende staat ('enterprise of the other Contracting State') onderscheidenlijk als een onderneming gedreven door een inwoner van een verdragsluitende staat ('an enterprise carried on by a resident of a Contracting State') en een onderneming gedreven door een inwoner van een andere verdragsluitende staat ('an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State'). Dit impliceert dat voor de toepassing van art. 7 OESO-modelverdrag vereist is dat een onderneming wordt gedreven door een inwoner van één van de verdragsluitende staten en dat derhalve een vaste inrichting moet worden aangehouden door een dergelijke inwoner. Wordt een entiteit, bijvoorbeeld, vanwege de door de Hoge Raad ontvouwd visie, niet als inwoner in verdragszin aangemerkt, dan wordt haar nationaalrechtelijke behandeling niet door het vigerende belastingverdrag beperkt.⁵³ Dit betekent dat zij geen aanspraak kan maken op voorkoming van dubbele belasting en dat zij in de staat waar de vaste inrichting is gelegen ook onverkort in de belastingheffing kan worden betrokken op basis van het aldaar geldende nationale recht.

'Inwoner is van belang voor verdragsvermindering jegens bron- en woonstaat'

Daarenboven is de wijze van uitleg van het begrip 'inwoner' relevant voor de verdelingswijze van de heffingsrechten tussen de verdragsluitende partijen met betrekking tot betalingen verricht door een fiscaal zelfstandig lichaam aan een in een andere verdragstaat gevestigde persoon; kapitaalverstrekker, werknemer in privaatrechtelijke dienstbetrekking (waaronder bestuurders) en commissaris. Wordt een fiscaal zelfstandig lichaam niet als verdragsinwoner beschouwd, dan heeft deze non-kwalificatie consequenties ten aanzien van dergelijke betalingen voor de heffingsmogelijkheden van de bronstaat maar ook voor het verlenen van belastingvermindering door de woonstaat. Diverse fiscalisten betogen, bijvoorbeeld, dat Nederland niet mag heffen over dividend betaald door een VBI aan een in een andere verdragstaat woonachtige aandeelhouder aangezien de VBI

voor verdragsdoeleinden niet als inwoner te beschouwen is.⁵⁴ Zij verwijzen daarvoor naar de wetsgeschiedenis van het wetsvoorstel tot invoering van de VBI. In de memorie van toelichting is namelijk aangegeven dat een VBI voor de verkregen inkomsten geen aanspraak kan maken op verdragstoepassing omdat de VBI vanwege zijn fiscale status niet als verdragsinwoner kwalificeert.⁵⁵

Vergelijkbare gevolgen treden op indien een bestuurderschap wordt uitgeoefend bij een lichaam dat niet als inwoner is te beschouwen. Alsdan vindt art. 16 van de OESO-modelverdrag gebaseerde belastingverdragen geen toepassing. Het inwonerschap speelt ook een rol bij art. 15, tweede lid, onderdeel b, OESO-modelverdrag. Vervulling van deze voorwaarde, inhoudende dat het salaris van een werknemer moet zijn betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat, heeft tot consequentie dat de werkstaat niet mag heffen over het deel van het salaris dat relateert aan de in die staat uitgeoefende dienstbetrekking (aannemende dat de voorwaarden van art. 15, tweede lid, onderdelen a en c, OESO-modelverdrag eveneens vervuld zijn), indien de werkgever geen inwoner is van de werkstaat. Tot slot kan het inwonerschap ook een rol spelen voor art. 15, tweede lid, onderdeel c, OESO-modelverdrag. Op basis van deze bepaling is het salaris van een werknemer ter heffing toegewezen aan de werkstaat indien het ten laste wordt genomen door een vaste inrichting van de werkgever in de werkstaat. Ook hier zou betoogd kunnen worden dat op basis van het vorenstaande de werkgever die de vaste inrichting aanhoudt, tevens inwoner (van in deze hypothese, de andere verdragsluitende staat) dient te zijn.⁵⁶ Hierbij dient evenwel te worden aangetekend dat de Hoge Raad in HR 12 oktober 2001, nr. 35 749, BNB 2002/125, met name de nadruk legt op de strekking van art. 15, tweede lid, onderdeel c, OESO-modelverdrag, dat wil zeggen de werkstaat moet voor de omstandigheid dat het salaris ten laste van de winst van de vaste inrichting is gekomen en voor de daarmee samenhangende verlaging van de belastingbasis, worden gecompenseerd met de belastingheffing over het salaris van de werknemer. De Hoge Raad besteedt niet expliciet aandacht aan het feit

53 Art. 21 OESO-modelverdrag (het restartikel) knoopt eveneens aan bij het zijn van inwoner en vindt dus evenmin toepassing.

54 Zie, onder meer, S.H. Broers, 'Enkele grensoverschrijdende aspecten van de vrijgestelde beleggingsinstelling', *Forfaitair* 2008/183. Vergelijk tevens het *Drielandenpuntarrest* waarin de Hoge Raad weliswaar art. 10 van het voormalige belastingverdrag met België van toepassing achtte, maar Nederland mocht als bronstaat voor dat verdrag geen belasting heffen over de vigerende dividenduitkering door een bv die op basis van de BRK inwoner was van de Nederlandse Antillen.

55 VBI-wetsvoorstel, Kamerstukken II 2005/06, 30 533, nr. 3, blz. 4, en Kamerstukken II 2005/06, 30 533, nr. 7, blz. 6-8; en *Handelingen I* 2006/07, nr. 38, blz. 1244.

56 Uiteraard kunnen zich in dezen ook driehoekssituaties voordoen, zie Pötgens, a.w., blz. 774 e.v.

dat de werkgever een transparante vof was. Het feit dat in de werkstaat een vaste inrichting voorhanden was (in de zin van art. 5 OESO-modelverdrag) ten laste waarvan het salaris kwam (waarvoor art. 7 OESO-modelverdrag determinerend is)⁵⁷ volstaat voor de Hoge Raad, gezien de strekking van art. 15, tweede lid, onderdeel c, OESO-modelverdrag, het heffingsrecht toe te wijzen aan de werkstaat. Door deze benadering in *BNB 2002/125* doet het inwonerschap van de werkgever zich niet gevoelen. Echter, niet uitgesloten kan worden dat andere verdragsluitende staten de eerste benadering volgen die neerkomt op een meer grammaticale interpretatie van het OESO-modelverdrag.⁵⁸

.....

'Inwonerbegrip is ook relevant ten aanzien van betalingen verricht aan anderen'

.....

Uit het Drielandenpuntarrest, het Inwonerschap vereniging-arrest en het 30%-bewijsregel VS-arrest volgt ons inziens en aannemende dat onze lezing van deze jurisprudentie de juiste is dat in de optiek van de Hoge Raad de volgende personen *niet* als inwoner kunnen worden aangemerkt:

- a. de fiscaal zelfstandige lichamen die alleen belastingplichtig zijn voor zover zij een bepaalde activiteit uitoefenen die leidt tot belastingplicht met betrekking tot de winst met die activiteiten, zoals de vereniging en stichting in de zin van art. 2, eerste lid, onderdeel e, Wet VPB 1969 indien zij in het geheel geen onderneming drijven;
- b. de belastingplichtige lichamen die in aanmerking komen voor een volledige subjectieve vrijstelling in de Wet VPB 1969, zoals pensioenfondsen, charitatieve instellingen, VBI's, enz.; en
- c. de ingekomen werknemer die in aanmerking komt voor de 30%-bewijsregel van art. 15a, eerste lid, onderdeel j, Wet LB 1964 en in combinatie daarmee opteert voor partiële buitenlandse belastingplicht ingevolge art. 2.6 Wet IB 2001.

57 Zie HR 23 november 2007, nr. 42 743, *BNB 2008/29*.

58 Zie ook Pötgens, a.w., blz. 769 e.v.; en M.J. Ellis en F.P.G. Pötgens, 'Enige aspecten van het vaste inrichtingsbegrip in het dienstbetrekkingartikel uit de Nederlandse belastingverdragen', *WFR 2003/blz. 50*. e.v.

De volgende lichamen kunnen *wel* als inwoner worden aangemerkt.

- a. De fiscaal zelfstandige lichamen die objectief van belastingheffing worden vrijgesteld voor delen van het inkomen of het gehele inkomen, zoals een vennootschap die in aanmerking komt voor de deelnemingsvrijstelling van art. 13 Wet VPB 1969. Ook inwoner zijn, naar wij aannemen, art. 8c Wet VPB 1969-lichamen en FBI's (waarvan de winst wordt belast tegen een tarief van 0%).
- b. De in Nederland gevestigde (op grond van art. 4, eerste lid, AWR, hetzij art. 2, vierde lid, Wet VPB 1969⁵⁹) open cv (een lichaam op basis van art. 2, derde lid, onderdeel c, AWR). Hieraan doet niet af dat de open cv als zodanig slechts subjectief belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting voor het gedeelte van de winst dat aan de commanditaire vennoten toekomt (vergelijk HR 7 juli 1982, *BNB 1982/268*).⁶⁰
- c. de lichamen in de zin van art. 2, eerste lid, onderdeel e, Wet VPB 1969 indien zij een onderneming drijven en dus voor dat deel belastingplichtig zijn. De omvang van de 'belaste' ondernemingsactiviteit ten opzichte van de niet-belastbare activiteiten doet ons inziens niet af aan de kwalificatie 'inwoner' voor dergelijke lichamen.
- d. Pensioenlichamen die subjectief zijn vrijgesteld voor hun pensioenactiviteiten maar belastingplichtig zijn over hun commerciële activiteiten (na afkondiging van het AMVB ter zake).
- e. De ingekomen werknemer die gebruikmaakt van de 30%-bewijsregel van art. 15a, eerste lid, onderdeel j, Wet LB 1964 maar die niet opteert voor partiële buitenlandse belastingplicht in de zin van art. 2.6 Wet IB 2001.

5 Oproep aan de staatssecretaris

Indien de visie zou worden gevolgd die wij hiervoor gemakshalve als 'onze visie' hebben aangemerkt en die in ieder geval ondersteund wordt door het merendeel van de OESO-lidstaten blijktens het OESO-commentaar, diverse buitenlandse belastingautoriteiten, buitenlandse rechters en gezaghebbende auteurs, dan zouden ook de onder par. 4 genoemde 'niet-categorieën' als verdragsinwoner moeten worden aangemerkt aangezien zij een zodanige nexus hebben met Nederland dat zij hier normaliter als binnenlands belastingplichtige over hun wereldinkomen of wereldwinst zouden worden belast waaraan niet afdoet

59 Dat de vestigingsplaatsfictie van art. 2, vierde lid, Wet VPB 1969 ook van toepassing is op open cv's wordt onderschreven in het besluit van 16 november 2004, nr. IFZ2004/828M, *BNB 2005/59*, vraag 2.3. Voor een andersluidende opvatting verwijzen wij naar M.S. Doets en G.G.P. van der Starre, 'De besloten CV onder vuur', *WFR 2001/616*, blz. 616-617.

60 Tot een vergelijkbare gevolgtrekking kwamen ook Pijl, a.w., onderdeel 4 en De Lignie, a.w., par. 4.2.2.

dat de winst geheel of ten dele niet effectief in de belastingheffing wordt betrokken.

Dit zou betekenen dat in het geheel subjectief vrijgestelde pensioenfondsen en charitatieve instellingen, alsmede lichamen in de zin van art. 2, eerste lid, onderdeel e, Wet VPB 1969 die geen onderneming drijven en ingekomen werknemers die in aanmerking komen voor de 30%-bewijsregel van art. 15a, eerste lid, onderdeel j, Wet LB 1964 en die opteren voor partiële buitenlandse belastingplicht op basis van art. 2.6 Wet IB 2001 (ten minste indien zij op grond van art. 4 AWR inwoner van Nederland zijn en normaliter als binnenlands belastingplichtige in de inkomstenbelasting zouden worden betrokken ingevolge art. 2.1, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001), als inwoner voor de Nederlandse verdragen moeten worden aangemerkt. Wij roepen de staatssecretaris dan ook op het vorenstaande in een nadere resolutie neer te leggen omdat de praktijk daarmee gediend is en de consequenties van de vigerende Hoge Raad-jurisprudentie ertoe leiden dat belastingplichtigen van het verdragsinwonerschap worden uitgesloten in de wetenschap dat het merendeel van de OESO-lidstaten daar anders over denkt hetgeen tot allerlei problemen aanleiding kan geven, waaronder dubbele belastingheffing indien, bijvoorbeeld een bepaald artikel geen toepassing kan vinden (zoals het geval kan zijn bij art. 16 OESO-modelverdrag) en de andere verdragsluitende staat zulks niet volgt. Wat betreft ingekomen werknemers met de Amerikaanse nationaliteit kan overwogen worden het bestaande beleid voort te zetten⁶¹ (al vinden wij dat ook hiervoor zou moeten gelden dat zij tevens inwoner van Nederland zijn in de zin van art. 4, eerste lid, Verdrag VS zodat de woonplaats voor verdragsdoeleinden uiteindelijk op basis van art. 4, tweede lid, Verdrag VS moet worden bepaald zodat ook dergelijke werknemers voor het Verdrag VS uiteindelijk als inwoner van Nederland zouden moeten worden aangemerkt), maar voor andere werknemers zullen in beginsel ongeclausuleerde woonplaatsverklaringen moeten worden afgegeven opdat zij de Nederlandse belastingverdragen kunnen invoeren.

Verder is de praktijk en de rechtszekerheid gediend met het feit dat ook de staatssecretaris bevestigt dat de hiervoor genoemde 'wel-categorieën' evenzeer als verdragsinwoner kunnen worden aangemerkt. Dit speelt in het bijzonder bij de partiële belastingplicht, dat wil zeggen bij de open cv's, de lichamen in de zin van art. 2, eerste lid, onderdeel e, Wet VPB 1969 die een onderneming drijven en het subjectief vrijgestelde pensioenfondsen die belastingplichtig zijn over hun commerciële activiteiten. Dit laatste vanwege de omstandigheid dat uit het Inwonerschap vereniging VS-arrest niet onverkort

volgt dat zij verdragsinwoner zijn en blijven. Uiteraard dient dit beleid dan ook te resulteren in de afgifte van ongeclausuleerde woonplaatsverklaringen.

61 Besluit van 1 februari 2002, nr. IFZ2001/1203M, BNB 2002/160, en het besluit van 21 oktober 2005, nr. CPP2005/2378M, BNB 2006/26.