

FPU-uitkering en belastingverdrag

HR 1 maart 2013, 11/05763, NTFR 2013/523

Art. 19, Verdrag Nederland-Thailand; Art. 19, OESO-Modelverdrag

1. Inleiding

1.1. Pensioenartikelen

In de hier te bespreken procedure gaat het om een uitkering in het kader van de regeling Flexibel Pensioen en Uittreden ('FPU') toegekend door de Rijksuniversiteit Groningen ('RUG') aan een in Thailand wonende voormalige medewerker. De heffing over deze uitkering is toegewezen aan Nederland op grond van art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand (overheidspensioen). De RUG is ook na inwerkingtreding van de Wet houdende bepalingen met betrekking tot het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek ('WHW') een publiekrechtelijke rechtspersoon en de betrokken medewerker behoudt ook daarna zijn status als ambtenaar.

Art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand bevat een regeling voor overheidspensioenen die in grote lijnen overeenkomt met art. 19, lid 1 en 2, OESO-Modelverdrag. Anders dan het OESO-Modelverdrag voorziet art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand in een geïntegreerde bepaling voor overheidspensioenen en overheidssalarissen. De toewijzing van de heffingsrechten geschiedt voor overheidspensioenen op dezelfde wijze als in het OESO-Modelverdrag; dat wil zeggen dat de staat die het pensioen betaalt de uitkeringen daaruit in de belastingheffing mag betrekken (de kasstaat).¹

Art. 18 Verdrag Nederland-Thailand (particuliere pensioenen) is een op het V-N-Modelverdrag gebaseerde bepaling. Art. 18, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand omvat een vergelijkbare toewijzingsbepaling als art. 18 OESO-Modelverdrag (exclusieve toewijzing heffingsbevoegdheid aan de woonstaat

van de pensioengenieter). Het tweede lid van art. 18 Verdrag Nederland-Thailand bepaalt evenwel dat de pensioeninkomsten ook in de bronstaat mogen worden belast indien zij ten laste komen van de winst van een onderneming in de bronstaat of een aldaar gelegen vaste inrichting. In een eerder verband is in de jurisprudentie beslist dat de nationaalrechtelijke fictie op basis waarvan een stichting pensioenfonds wordt geacht een onderneming te drijven (art. 4, onderdeel b, Wet VPB 1969) geen effect heeft voor art. 18, lid 2, Verdrag Nederland-Thailand.² Aangenomen kan worden dat zulks ook geldt voor de Stichting Pensioenfonds ABP die de FPU-uitkeringen in casu uitbetaalde. Hierdoor zouden de FPU-uitkeringen (geheel of gedeeltelijk) onder art. 18, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand vallen indien vast zou worden gesteld dat art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand niet van toepassing zou zijn. Alsdan zou het heffingsrecht over de FPU-uitkeringen (volledig of voor een deel) zijn toegewezen aan de woonstaat van de ontvanger daarvan.

1.2. Gesloten systeem

De FPU-uitkeringen vormden naar Nederlands belastingrecht loon uit vroegere dienstbetrekking zodat zij in beginsel deel uitmaakten van het gesloten systeem voor inkomsten uit dienstbetrekking dat de Hoge Raad onderscheidt op verdragsniveau.³ Binnen dit gesloten systeem vervult art. 15 de rol van saldobepaling, waarbij de regels van art. 15 wijken voor de bijzondere toewijzingsregels die andere artikelen behelzen voor specifieke categorieën van inkomsten uit dienstbetrekking, zoals art. 16 (bestuurders en commissarissen), art. 17 (artiesten en sportbeoefenaars), art. 18 (pensioenen

1 Een rationale voor de toewijzing van het heffingsrecht aan de kasstaat is terug te voeren op par. 2 van het Commentaar op art. 19 OESO-Modelverdrag waar wordt gerefereerd aan de internationale ongeschreven regels van beleefdheid en respect tussen de soevereine staten. Vergelijk ook H.G.M. Stenebome, 'Hybride pensioenen en allocatie van heffingsbevoegdheid', *MBB* 1995/119, onderdeel 3.1; A.H.H. Bollen-Vandenboorn, 'ABP-pensioen genoten in het buitenland: wie is heffingsbevoegd bij overheidspensioenen?', *Forfaitair* 2009/191, onderdeel 2; B. Starink, 'Het verschil tussen particulier pensioen en overheidspensioen in internationale verhoudingen: is het nog wel te handhaven?', *Tijdschrift voor Pensioenvraagstukken*, 2005,

nr. 5, p. 27; P. Pistone, 'Government Service (Art. 19 OECD Model Convention)', in *Source versus Residence – Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, Eucotax, Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 289 en 290 en M. Lang, 'Article 19(2): the Complexity of the OECD MC Can Be Reduced', *Bulletin for International Taxation*, 2007, p. 17 e.v.

2 Hof Den Bosch 4 december 1997, nr. 93/1486, *FED* 1999/103.

3 HR 3 mei 2000, nr. 34.653, *NTFR* 2000/679, *BNB* 2000/328; HR 3 mei 2000, nr. 34.361, *NTFR* 2000/678, *BNB* 2000/296; HR 10 augustus 2001, nr. 35.761, *NTFR* 2000/1220, *BNB* 2001/353 en HR 5 september 2003, nr. 37.657, *NTFR* 2000/1510, *BNB* 2003/380.

en lijfrenten) en art. 19 (beloning voor overheidsambtenaren, inclusief overheidspensioenen).⁴ Dientengevolge kan de algemene saldobepaling van art. 21 OESO-Modelverdrag op inkomsten uit dienstbetrekking in principe evenmin van toepassing zijn nu deze rol binnen het gesloten systeem is overgenomen door art. 15, evenals dat voor ondernemingswinsten het geval is voor art. 7.⁵ Overigens bevat het Verdrag Nederland-Thailand niet een dergelijke met art. 21 OESO-Modelverdrag overeenkomende saldobepaling.

De rangorde tussen bepalingen van het gesloten systeem die bijzondere toewijzingsregels bevatten (art. 16, 17, 18 en 19) wordt deels voorgeschreven door de bewoordingen van het Verdrag Nederland-Thailand en is voor een ander gedeelte ingevuld door de jurisprudentie. Zo heeft de Hoge Raad beslist dat art. 18 (particuliere pensioenen) voorrang heeft boven art. 16 (bestuurders- en commissarisbeloningen),⁶ terwijl hij tevens van mening is dat art. 18 (pensioenen) prevaleert boven art. 17 (artiesten en sportbeoefenaars).⁷ Uit art. 18, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand volgt dat de toewijzingsbepaling voor overheidspensioen (art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand) voorrang heeft boven art. 18 van dat verdrag. Overigens worden pensioenen die worden ontvangen van overheidsbedrijven aangemerkt als particuliere pensioenen waarvoor de toewijzingsregels van art. 18 gelden (art. 19, lid 2, Verdrag Nederland-Thailand dat overeenkomt met art. 19, lid 3, OESO-Modelverdrag).⁸

2. Samenloop van particuliere pensioenen en overheidspensioenen

Uit deze voorrangregels vloeit voort dat onder zekere omstandigheden een afbakening moet worden gemaakt tussen particuliere pensioenen en overheidspensioenen. Dit kan voor bepaalde uitkeringen zelfs resulteren in een samenloop

tussen overheidspensioenen en particuliere pensioenen. Dit doet zich voor indien een pensioen deels als overheidspensioen en voor het resterende gedeelte als particulier pensioen kan worden aangemerkt of als de pensioenuitvoerder van karakter verandert. Een voorbeeld hiervan biedt HR 23 november 1994, nr. 29.935, BNB 1995/117 waarbij de werkgever van karakter veranderde; de in Duitsland wonende gerechtigde tot het desbetreffende pensioen had het recht gedeeltelijk opgebouwd in een dienstbetrekking bij het Staatsbedrijf der Posterijen, Telegrafie en Telefonie (hierna: 'PTT') en na verzelfstandiging van de PTT per 1 januari 1989 bij de Koninklijke PTT Nederland NV (hierna: 'KPN').⁹ HR 12 juni 1991, BNB 1991/312 betreft de omgekeerde situatie; een pensioen was opgebouwd ter zake van een privaatrechtelijke dienstbetrekking die werd uitgeoefend bij de Javasche Bank NV, maar de Javasche Bank NV werd genationaliseerd waardoor de aandelen volledig in handen kwamen van de Indonesische staat door middel van de Bank Indonesia.¹⁰ Na deze nationalisatie werd het pensioen opgebouwd in een publiekrechtelijke dienstbetrekking.

Een situatie van hybridisatie deed zich ook voor in HR 5 december 2008, nr. 43.722, NTFR 2008/2446, BNB 2009/199, zij het dat de Hoge Raad het heffingsrecht volledig was toegewezen aan de kasstaat (in casu Nederland) omdat de dienstbetrekking van betrokken hoogleraar gedurende de gehele opbouw publiekrechtelijk van aard was; de hybridisatie werd veroorzaakt door een privatisering van de pensioenuitvoerder, het Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds (hierna: 'ABP') gedurende de opbouw.¹¹ Dit laatste was evenwel volgens de Hoge Raad niet van belang omdat het pensioen ondanks de privatisering van de pensioenuitvoerder volledig werd opgebouwd in een publiekrechtelijke

4 Zie ook F. Pötgens, *Income from International Private Employment*, Doctoral Series, nr. 12, IBFD, 2006, p. 142-146 en L.F. van Kalmthout, 'Taxation of Income from Employment under Dutch Tax Treaties', *Liber Amicorum Maarten J. Ellis*, IBFD, 2005, p. 63-72.

5 De Hoge Raad heeft overigens een inbreuk op dit gesloten systeem van art. 15 e.v. OESO-Modelverdrag toegestaan voor WAO-uitkeringen (de WAO is inmiddels vervangen door de WIA), HR 4 juli 1989, nr. 25.660, BNB 1989/274; HR 22 juni 1994, nr. 29.802, BNB 1994/242 en HR 27 september 2000, nr. 34.796, NTFR 2000/1457, BNB 2001/29.

6 HR 22 juli 1988, nr. 7397, BNB 1998/2. In dezelfde zin Hof van Beroep van Antwerpen 11 juni 2002, *Fiscoloog* 2002, nr. 864, p. 9 en Pötgens, op. cit., p. 128 en 129.

7 HR 3 mei 2000, nr. 34.653, NTFR 2000/679, BNB 2000/328. Zie ook G. Toifl, 'Pensionen im DBA-Recht', in *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Linde Verlag, 2003, p. 295 die evenzeer van mening is dat art. 18 voorgaat boven art. 17 omdat art. 17 een *lex*

specialis is met betrekking tot art. 15, maar art. 17 kan niet als een *lex specialis* worden gezien ten aanzien van art. 18. Zie ook D. Moleenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, Doctoral Series nr. 10, IBFD, 2005, p. 114 die stelt dat pensioen dat is opgebouwd in een dienstbetrekking niet onder art. 17 valt maar onder art. 18 omdat de bewoordingen van art. 17 geen voorbehoud formuleren ten aanzien van art. 18.

8 A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Kluwer, Deventer 2013, p. 371.

9 Tot 1 januari was het desbetreffende pensioen ondergebracht bij het ABP en na verzelfstandiging van de PTT bij de Stichting Bedrijfs-pensioenfonds ABP.

10 De Bank Indonesia vervulde de functie van Centrale Bank.

11 Wet van 12 december 1995, *Stb.* 639. De Algemene burgerlijke pensioenwet is met ingang van 1 januari 1996 ingetrokken en de

dienstbetrekking;¹² een en ander is het gevolg van het 'betaald door'-vereiste dat in art. 19, lid 2, OESO-Modelverdrag en art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand wordt gebezigd (art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand refereert geparafraseerd aan pensioenen, betaald door of uit fondsen in het leven geroepen door Nederland ter zake van diensten bewezen aan Nederland in de uitoefening van overheidsfuncties die in Nederland mogen worden belast).¹³

3. (Vermeende) privatisering van de instelling waarbij het pensioen wordt opgebouwd

3.1. Algemeen

In *NTRF* 2013/523, *BNB* 2013/191 ('FPU-arrest') was de vraag aan de orde of de privatisering van de Rijksuniversiteit Groningen ('RUG') op basis van de Wet houdende bepalingen met betrekking tot het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek ('WHW') ertoe leidde dat de voormalige medewerker zijn pensioen had opgebouwd in een privaatrechtelijke dienstbetrekking (standpunt medewerker) of in een publiekrechtelijke dienstbetrekking (standpunt inspecteur). Het stond, mede gezien de onder par. 3 genoemde jurisprudentie, niet ter discussie dat Stichting ABP Pensioenfonds een fonds is dat door de overheid in het leven is geroepen. Deze jurisprudentie onderstreept ook het belang van de opbouw van het pensioen in een publiekrechtelijke dienstbetrekking, wil het onder art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand kunnen worden geïnclassificeerd.

3.2. Publiekrechtelijke rechtspersoon

De Hoge Raad gaat eerst na of de RUG ook na of ondanks de inwerkingtreding van de WHW als een publiekrechtelijke rechtspersoon kan worden aangemerkt in de zin van art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand en daarmee als een onderdeel van de overheid. Volgens de Hoge Raad is dit inderdaad het geval waarbij hij verwijst naar enkele passages uit de conclusie van A-G Niessen.¹⁴ Op basis van diverse bepalingen uit de nationale wetgeving, in het bijzonder art. 2:1, lid 2, BW (als pu-

blijkrechtelijke rechtspersonen worden omschreven lichamen waaraan een deel van een overheids-taak is overgedragen en waarbij deze status door een wet bevestigd wordt), art. 1.8, lid 2, WHW (instellingen van hoger onderwijs die rechtspersoonlijkheid bezitten waarbij wordt verwezen naar de bijlage, onderdeel a, bij de WHW op basis waarvan de openbare universiteiten, waaronder de RUG, als een dergelijke rechtspersoonlijkheid bezittende instelling worden aangemerkt), art. 1.9 WHW (waarin de bekostiging van het hoger onderwijs is geregeld en waarin wordt aangegeven dat de openbare universiteiten die rechtspersoonlijkheid bezitten aanspraak kunnen maken op bekostiging uit 's Rijks kas) en art. 23 GW (waaruit blijkt dat onderwijs een publieke taak is) komt de Hoge Raad, evenals de advocaat-generaal, tot de slotsom dat de RUG ook na inwerkingtreding van de WHW beschouwd moet worden als een publiekrechtelijke rechtspersoon die een overheidstaak uitoefent en daarmee kwalificeert als overheid in de zin van art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand.¹⁵

Deze gevolgtrekking van de Hoge Raad in het FPU-arrest lijkt me ook in overeenstemming te zijn met wat (impliciet) uit *NTRF* 2008/2446, *BNB* 2009/199 ('ABP-pensioen-arrest') voortvloeit. In het ABP-pensioenarrest was niet in geschil dat de openbare universiteit een publiekrechtelijke rechtspersoon was waarbij de in Duitsland residerende hoogleraar het betreffende pensioen had opgebouwd.¹⁶ Deze universiteit werd als 'overheid' gezien in de zin van art. 12, lid 2, Verdrag Nederland-Duitsland en de hoogleraar was dan ook een publiekrechtelijke dienstbetrekking aangegaan met de desbetreffende universiteit. Doel en strekking van art. 12, lid 2, Verdrag Nederland-Duitsland brachten derhalve mee dat het desbetreffende pensioen als overheids-pensioen werd aangemerkt in weerwil van de letterlijke bewoordingen van die bepaling (anders dan art. 19, lid 2, OESO-Modelverdrag en art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand) die expliciet vereisen dat het pensioen betaald wordt door de overheid (en daaraan voldoet Stichting Pensioen-fonds ABP niet).

in die wet geregelde pensioenaanspraken van overheidsmedewerkers zijn opgenomen in het Pensioenreglement van de Stichting ABP.

12 Zie ook par. 5.2 van het Commentaar op art. 19 van het OESO-Modelverdrag en conclusie A-G Ballegoijen 3 september 2007, nr. 43.722, *NTRF* 2007/1749, onderdeel 3.4.

13 *NTRF* 2008/2446, *BNB* 2009/199 is besproken door F.P.G. Pötgens, 'ABP-pensioen en belastingverdrag', *NTRF-B* 2009/22.

14 R.o. 3.3.1. van *NTRF* 2013/523, *BNB* 2013/191 verwijst naar punt 6.8 t/m 6.10 van conclusie A-G Niessen van 18 oktober 2012, nr. 11/05763, *NTRF* 2013/83.

15 *NTRF* 2013/523, *BNB* 2013/191, r.o. 3.3.1.

16 Zie r.o. 3.1. en 3.1.1. van *NTRF* 2008/2446, *BNB* 2009/199 waarin geparafraseerd het volgende wordt gesteld: '3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan. 3.1.1. Belanghebbende (...) is (...) werkzaam geweest bij een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon (...)'

In de literatuur zijn vraagtekens gezet bij de uitleg van de Hoge Raad in het FPU-arrest waarbij het met name opvallend werd geacht dat hij niet aanhaakt bij onderdeel 6.7 van de conclusie van A-G Niessen.¹⁷ In dit onderdeel zet de advocaat-generaal de wijze uiteen waarop het begrip 'een van de Staten of een of een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan' wordt uitgelegd (in OESO-Modelverdrag-termen 'a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof'). De advocaat-generaal merkt op dat dit begrip niet in het Verdrag Nederland-Thailand is gedefinieerd en daarom naar Nederlands recht moet worden uitgelegd vanwege art. 3, lid 2, Verdrag Nederland-Thailand. Art. 3, lid 2, Verdrag Nederland-Thailand bepaalt dat elke niet daarin omschreven uitdrukking de betekenis heeft volgens de wetgeving van de verdragstoepassende staat met betrekking tot de belastingen die het onderwerp van dat verdrag uitmaken. Uiteraard ontbeert de Nederlandse belastingwetgeving een definitie van het in dezen uit te leggen begrip (en met name het element 'publiekrechtelijk lichaam'). Art. 2, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand noemt eveneens de begrippen 'de Staten of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan' in het kader van de belastingen waarop dat verdrag van toepassing is, maar hierin wordt evenmin een nadere omschrijving daarvan gegeven. Hoewel dit begrip of een equivalent daarvan ('publiekrechtelijke rechtspersoon') op diverse plaatsen in de Nederlandse belastingwetgeving wordt gebezigd,¹⁸ wordt een en ander niet nader gedefinieerd of omschreven in de belastingwetgeving. Het begrip heeft, zoals de Hoge Raad en de advocaat-generaal aangeven een duidelijke civielrechtelijke en staatsrechtelijke achtergrond. Ik begrijp de Hoge Raad aldus dat het ont-

breken van een omschrijving in de nationale belastingwetgeving (waarbij het begrip dan ook nog in dezelfde context moet worden gebruikt als onder het vigerende belastingverdrag)¹⁹ meebrengt dat art. 3, lid 2, Verdrag Nederland-Thailand niet kan worden toegepast. De tekst van art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag bepaalt sinds 1995 overigens uitdrukkelijk dat voor de referentie naar het nationale recht in beginsel de betekenis volgens het belastingrecht prevaleert boven die ingevolge ander recht daarbij aangevende dat ook kan worden aangesloten bij andere rechtsgebieden indien het belastingrecht niet in een nadere betekenis voorziet.²⁰ Betoogd zou kunnen worden dat de betekenis onder andere rechtsgebieden (in casu, onder andere, het civiele recht) ook bij de verwijzing van art. 3, lid 2, Verdrag Nederland-Thailand van belang is, tenminste indien er geen betekenis in het nationale belastingrecht voorhanden is.²¹

De Hoge Raad lijkt dit betoog dus niet te volgen en hij acht art. 3, lid 2, Verdrag Nederland-Thailand niet van toepassing. Zodoende beoordeelt de Hoge Raad de vraag of de RUG onderdeel is van de overheid en meer in het bijzonder of zij een publiekrechtelijke rechtspersoon is, naar kan worden aangenomen, aan de hand van de uitlegeregels van het Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht (hierna: 'Verdrag van Wenen')²² en dan met name art. 31, lid 1, Verdrag van Wenen (de Hoge Raad noemt het Verdrag van Wenen overigens niet expliciet).²³ Een vergelijkbare attitude kan worden teruggevonden in de 'verdragswerkgeversarresten'

17 Zie annotatie S. van Weeghel, *BNB* 2013/191, onderdeel 5.

18 Art. 7.2, lid 7, laatste volzin, Wet IB 2001 ('dienstbetrekking bij een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon'), art. 2, lid 1, onderdeel g, Wet VPB 1969 en art. 2, lid 7, Wet VPB 1969 ('publiekrechtelijke rechtspersonen').

19 HR 21 februari 2003, nr. 37.011, *NTR* 2003/416, *BNB* 2003/177 en

HR 21 februari 2003, nr. 37.024, *NTR* 2003/417, *BNB* 2003/178.

20 Vgl. ook par. 13.1 van het Commentaar op art. 3 OESO-Modelverdrag.

21 Zie ook F.A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Doctoral Series, nr. 7, IBFD, 2004, p. 485 en 486. Hij baseert een en ander op het arrest van het Internationaal Gerechtshof 22 juli 1952, zaak Anglo-Iranian Oil Co., ICJ Reports 1952, p. 104 en op par. 13.1 van het Commentaar op art. 3 OESO-Modelverdrag waarin wordt aangegeven dat dit de 'general and consistent understanding of Member states' was.

22 Gesloten op 23 mei 1969, *Trb.* 1977, 169. Het Verdrag van Wenen is voor Nederland in werking getreden op 27 januari 1980 terwijl Thailand geen partij is bij het Verdrag van Wenen. Blijkens art. 4 Verdrag van Wenen ziet het niet op verdragen die zijn gesloten voor de inwerkingtreding daarvan in beide staten. Strikt genomen

zou het Verdrag van Wenen dus niet kunnen worden toegepast op het Verdrag Nederland-Thailand. Het is echter algemeen aanvaard dat de interpretatieregels van het Verdrag van Wenen (art. 31-art. 33) als een codificatie van (bestaand) gewoonterecht worden gezien en daardoor ook gelding hebben voor verdragen die zijn gesloten voordat het Verdrag van Wenen in beide staten in werking is getreden (HR 29 juni 1990, Gabriëlle Wehr, *NJ* 1992, p. 106; zie ook P.J. Wattel en O. Marres, 'Characterization of Fictitious Income under OECD-Patterned Tax Treaties', *European Taxation* 2003, nr. 3, p. 70). Zie verder HR 28 oktober 1998, nr. 32.330, *BNB* 1999/347 inzake het verdrag met het Verenigd Koninkrijk uit 1980 (in het Verenigd Koninkrijk is het Verdrag van Wenen overigens in werking getreden op 27 januari 1980).

23 Onderdeel 6.7 van conclusie A-G Niessen 18 oktober 2012, nr. 11/05763, *NTR* 2013/83 noemt deze bepaling wel. Overigens is het niet de eerste keer dat de Hoge Raad de uitgangspunten van art. 31 e.v. van het Verdrag van Wenen toepast zonder die bepalingen uitdrukkelijk te vermelden; vergelijk ook HR 29 september 1999, nr. 33.267, *BNB* 2000/16 en HR 29 september 1999, nr. 34.482, *BNB* 2000/17, alsmede F.A. Engelen en F.P.G. Pötgens, 'Het begrip "tijde-

van de Hoge Raad²⁴ waarin de interpretatiebepaling uit de vigerende (en vaak oudere) belastingverdragen (voormalige belastingverdragen met België en Denemarken, alsmede het verdrag met Duitsland) verwees naar de betekenis onder de belastingwetgeving van de verdragstoepassende staten van het niet in die verdragen gedefinieerde begrip 'werkgever'. Aangezien de Nederlandse belastingwetgeving een nadere omschrijving van 'werkgever' ontbeert, konden de met art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag vergelijkbare interpretatiebepalingen niet worden toegepast waardoor de Hoge Raad evenzeer zijn heil moest zoeken in een autonome interpretatie van het begrip werkgever. Overigens kan worden opgemerkt dat bij een dergelijke autonome interpretatie waarbij de interpretatieregels van art. 31 e.v. Verdrag van Wenen worden toegepast, het nationale recht uiteraard evenzeer een vooraanstaande rol speelt.²⁵ Vanuit dat perspectief is het dan ook verdedigbaar en begrijpelijk dat de Hoge Raad langs deze weg (en gebruik makende van het nationale recht en meer in het bijzonder de hiervoor genoemde bepalingen uit het BW, de WHW en de Grondwet) tot het oordeel komt dat de RUG een publiekrechtelijke rechtspersoon is die een overheidstaak uitoefent.

Er zijn kanttekeningen²⁶ bij de uitleg van de Hoge Raad geplaatst vanwege par. 2 van het Commentaar op art. 2 OESO-Modelverdrag.²⁷ Het Commentaar noemt in het kader van een definiëring van de onder het verdrag vallende belastingen als voorbeelden van 'State (...) political subdivisions (...) or local authorities' een aantal instanties dat bevoegd en gerechtigd is belastingen op te leggen, zoals 'constituent States, regions, provinces, (...)'. Overigens geeft par. 3 van het Commentaar op art. 3 OESO-Modelverdrag eenzelfde voorbeeldgewijze opsomming. Indien deze betekenis wordt doorge-

trokken naar art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand had geconcludeerd kunnen worden dat de RUG niet als de staat of een onderdeel daarvan kan worden aangemerkt.²⁸ Dat zou dan overigens ook hebben moeten gelden voor de PTT in *BNB* 1995/17²⁹, de Javasche Bank NV na haar nationalisatie in *BNB* 1991/312³⁰ en de openbare universiteit in *NTFR* 2008/2446, *BNB* 2009/199. Wat dat betreft, volgt de Hoge Raad dus in ieder geval een consistente en geen beperkte lijn.

3.3. Overheidsfunctie

Vervolgens dient te worden nagegaan of de diensten die de voormalige medewerker van de RUG verrichtte als een overheidsfunctie kan worden aangemerkt in de zin van art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand. Het begrip 'overheidsfunctie' is evenmin in het Verdrag Nederland-Thailand gedefinieerd. Voor de uitleg hiervan acht de Hoge Raad de interpretatiebepaling van art. 3, lid 2, van dat verdrag wel toepasbaar.³¹ Hoewel de Hoge Raad dit niet met zo veel woorden aangeeft, impliceert de toepassing van deze bepaling dat er een definitie van 'overheidsfunctie' in de Nederlandse belastingwetgeving is opgenomen die in een vergelijkbare context wordt gebruikt als onder het desbetreffende belastingverdrag. Dat is inderdaad het geval. Art. 2, lid 1 en lid 3, Wet LB 1964, alsmede art. 7.2, lid 7, Wet IB 2001 refereren aan personen die werkzaam zijn in een publiekrechtelijke dienstbetrekking³² waaronder de in publiekrechtelijke overheidsdienst werkzame ambtenaar.³³ Onder

lijk" in art. 10 Verdrag met Duitsland heeft beperkte zelfstandige betekenis', *WFR* 2000/191, onderdeel 6.

24 HR 1 december 2006, nr. 38.850, *NTFR* 2007/14, *BNB* 2007/75; HR 1 december 2006, nr. 38.950, *NTFR* 2007/15, *BNB* 2007/76; HR 1 december 2006, nr. 39.535, *BNB* 2007/77, *NTFR* 2007/16; HR 1 december 2006, nr. 39.710, *NTFR* 2007/17, *BNB* 2007/78; HR 1 december 2006, nr. 39.711, *NTFR* 2007/18, *V-N* 2006/65.9 en HR 1 december 2006, nr. 40.088, *NTFR* 2007/19, *BNB* 2007/79. Zie ook F.P.G. Pötgens, 'De Hoge Raad bevestigt en verduidelijkt het materiële werkgeverschap onder de belastingverdragen', *WFR* 2007/375 en voor een verdere beschouwing, P. Kavelaars, 'De Hoge Raad geeft handen en voeten aan verdrags-werkgeverschap', *NTFR-B* 2007/4.

25 Zie ook Engelen, *ibid.*, p. 550 en 551.

26 Van Weeghel, *ibid.*, *BNB* 2013/191, onderdeel 4.

27 Art. 2, lid 1, OESO-Modelverdrag en art. 2, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand gebruiken equivalente begrippen als in art. 19, lid 2, OESO-Modelverdrag en art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand (vanaf 1995 bevat art. 4, lid 1, OESO-Modelverdrag ook deze uitdrukking).

28 Hierbij dient aangetekend te worden dat Thailand geen lidstaat van de OESO is. Zie voor de betekenis van het Commentaar op het OESO-Modelverdrag voor verdragen gesloten tussen een lidstaat en een niet-lidstaat van de OESO, Engelen, *ibid.*, p. 469-472.

29 Zie Hoogendoorn, annotatie, *BNB* 1995/117, onderdeel 1 die onomwonden aangeeft dat de toenmalige PTT aangemerkt moet worden als de Staat of een publiekrechtelijke rechtspersoon of instelling daarvan in de zin van art. 12, lid 2, Verdrag Nederland-Duitsland.

30 Zie Hoogendoorn, annotatie, *BNB* 1991/312, onderdeel 2. De Bank of Indonesia was een publiekrechtelijke rechtspersoon (onderdeel van de Republiek Indonesië). Het vermogen van de Javasche Bank NV behoorde tot de Bank of Indonesia en het was niet verder in geschil dat de Javasche Bank NV onderdeel was van de Republiek Indonesië.

31 *NTFR* 2013/523, r.o. 3.3.2.

32 Een publiekrechtelijke dienstbetrekking ontstaat meestal door een ambtelijke aanstelling of door een benoeming; Zie A.L. Mertens, *Het beginsel van de minste pijn*, *Ars Aequi*, 2011, p. 38.

33 De Graaf, Kavelaars en Stevens, *ibid.*, p. 272 en 273.

verwijzing naar de conclusie van de advocaat-generaal³⁴ komt de Hoge Raad vervolgens tot de vaststelling dat de desbetreffende belastingplichtige is aangesteld als ambtenaar uit hoofde van de werkzaamheden die hij voor de RUG heeft verricht en dat deze status na inwerkingtreding van de WHW wordt gecontinueerd.³⁵ Aldus is er sprake van een publiekrechtelijke dienstbetrekking en dus van een overheidsfunctie in de zin van art. 19, lid 1, Verdrag Nederland-Thailand waardoor Nederland het heffingsrecht heeft over de vigerende FPU-uitkeringen.

4. Slot

De Hoge Raad komt tot een consistente uitspraak over de verdragsclassificatie van de desbetreffende FPU-uitkeringen die overeenstemt met de lijn die hij in eerdere jurisprudentie had uiteengezet ten

aanzien van verdragsbepalingen die gebaseerd waren op art. 19, lid 2, OESO-Modelverdrag.³⁶

Zoals al vaker in de literatuur is betoogd³⁷ en ook door de NOB³⁸ is aangegeven in het kader van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011,³⁹ is er geen goede reden een onderscheid te maken tussen privaatrechtelijke en publiekrechtelijke werknemers.⁴⁰ Art. 19 OESO-Modelverdrag zou dan ook kunnen vervallen waarmee tevens een einde zou worden gesteld aan de hybridisatie van pensioenen (waaraan overigens ook een einde zou kunnen komen indien art. 18 van de Nederlandse belastingverdragen de bronstaat onverkort het exclusieve heffingsrecht zou toekennen over pensioenen zoals is aangegeven in het kader van de discussie over de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011⁴¹).

Pötgens⁴²

34 Onderdeel 4.6. van conclusie A-G Niessen 18 oktober 2012, nr. 11/05763, NTFR 2013/83

35 NTFR 2013/523, BNB 2013/191, r.o. 3.3.3.

36 In dit verband kan ook nog worden gewezen op Rechtbank Breda 27 maart 2012, nr. 11/1804, *Pensioenbrief* 2013/39 (NTFR 2013/1197) waarin de vraag opkomt of het zinvol is een conserverende aanslag op te leggen over een overheidspensioen.

37 Zie P. Kavelaars, *Harmonisatie van vrij personenverkeer: een drieluik*, Kluwer, Deventer 1998, p. 60.

38 Zie ook bijlage 2 bij de brief van de staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, Kamerstukken II, 2010-2011, 25 087, nr. 24, p. 18.

39 Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, Kamerstukken II, 2010-2011, 25 087, nr. 7.

40 Bijlage 2 bij de brief van de staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, Kamerstukken II, 2010-2011, 25 087, nr. 24, p. 18 verwijst in dit verband naar art. 19 OESO-Modelverdrag en het internationale gebruik wat Nederland wil blijven volgen.

41 Bijlage 2 bij de brief van de staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, Kamerstukken II, 2010-2011, 25 087, nr. 24, p.18 en 19.

42 Prof.mr. F.P.G. Pötgens is hoogleraar in het Internationale en Europese Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en belastingadviseur bij De Brauw Blackstone Westbroek N.V. te Amsterdam.