

Beloningen ten laste van een vaste inrichting

HR 23 november 2007, 42.743, NTFR 2007/2194
Art. 5, OECD 2003; Art. 7, OECD 2003; Art. 15, OECD 2003

Volgens de Hoge Raad komt een beloning ten laste van een vaste inrichting in de zin van art. 15, lid 2, onderdeel c, OESO-Modelverdrag indien zij op basis van art. 7 van dat verdrag (at arm's length) is toe te rekenen aan een vaste inrichting die de werkgever aanhoudt in de werkstaat. Het gevolg hiervan is dat de werkstaat het primaire heffingsrecht heeft over de beloning die daaraan is te alloceren waartegenover de woonstaat van de werknemer voorkoming van dubbele belasting moet toestaan.

1. Inleiding

Art. 15 bevat heffingsregels voor inkomsten uit dienstbetrekking. Indien de werknemer zijn dienstbetrekking uitoefent in zijn woonstaat of in een derde staat dan wordt het exclusieve heffingsrecht over de daarmee verband houdende beloning toegewezen aan de woonstaat (art. 15, lid 1, deel 1, eerste volzin, OESO-Modelverdrag). Wordt de dienstbetrekking in de andere verdragsluitende staat uitgeoefend (de werkstaat), dan heeft deze staat het primaire heffingsrecht, ten minste indien en voor zover de beloning is toe te rekenen aan de in de werkstaat uitgeoefende dienstbetrekking (art. 15, lid 1, laatste gedeelte eerste en tweede volzin, OESO-Modelverdrag). De woonstaat moet ter zake voorkoming van dubbele belasting verlenen via de vrijstelling- of verrekeningmethode conform art. 23A of 23B OESO-Modelverdrag. De toewijzing van het primaire heffingsrecht aan de werkstaat impliceert tevens de hoofdregel van art. 15 OESO-Modelverdrag.¹ Op deze hoofdregel formuleert art. 15, lid 2, OESO-Modelverdrag een belangrijke uitzondering.

Indien cumulatief aan de volgende drie voorwaarden is voldaan, dan is het exclusieve heffingsrecht over de beloning alsnog toegewezen aan de woonstaat. Deze voorwaarden zijn:

- de genietter van de beloning verblijft niet langer dan 183 dagen in de werkstaat gedurende een referentieperiode;
- de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat; en,
- de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting die de werkgever in de werkstaat heeft.

Is aan een van deze drie voorwaarden niet voldaan, dan wordt het primaire heffingsrecht over het salaris dat toerekenbaar is aan de in de werkstaat uitgeoefende dienstbetrekking toegewezen aan die staat.

In het onderhavige arrest was de voorwaarde van art. 15, lid 2, onderdeel c, Verdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk (die grotendeels in overeenstemming is met art. 15, lid 2, onderdeel c, OESO-Modelverdrag²) aan de orde. Meer in het bijzonder speelde de vraag of en wanneer beloningen ten laste van een Nederlandse vaste inrichting komen indien werkzaamheden in Nederland worden verricht door in het Verenigd Koninkrijk wonende werknemers die door hun in het Verenigd Koninkrijk gevestigde werkgever zijn uitgezonden (zonder dat een in Nederland wonende werkgever voorhanden is) en die daartoe minder dan 183 dagen gedurende een belastingjaar³ in Nederland verblijven.

¹ Vergelijk par. 1 van het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag.

² In tegenstelling tot art. 15, lid 2, onderdeel c, OESO-Modelverdrag verwijst de gelijkaardige bepaling uit het Verdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk naar een vast middelpunt. Deze referentie is vanaf 2000 uit het OESO-Modelverdrag geschrapt vanwege het vervallen van art. 14 OESO-Modelverdrag (zelfstandige arbeid). Art. 14 Ver-

drag Nederland-Verenigd Koninkrijk bevat daarentegen wel nog een specifieke bepaling voor inkomsten uit zelfstandige arbeid.

³ In tegenstelling tot art. 15, lid 2, onderdeel a, OESO-Modelverdrag stelt art. 15, lid 2, onderdeel a, Verdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk dat de 183 dagen moeten worden berekend over het belastingjaar waarbij het belastingjaar wordt bepaald in overeenstem-

ming met het recht van de werkstaat. Dit is vooral van belang indien het Verenigd Koninkrijk de werkstaat is aangezien in het Verenigd Koninkrijk het belastingjaar loopt van 6 april tot 5 april van het daaropvolgende kalenderjaar. In Nederland is het belastingjaar in het algemeen gelijk aan het kalenderjaar.

2. Interpretatie van 'ten laste komt van'

Het begrip 'ten laste komt van' of 'borne by' dient autonoom te worden geïnterpreteerd en dus niet met behulp van art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag dat voor niet in het verdrag gedefinieerde begrippen verwijst naar de betekenis daarvan onder het nationale recht van de verdragstoepassende staten. Hiervoor kan een tweetal argumenten worden aangedragen; enerzijds kan worden betoogd dat het begrip 'ten laste komt van' de allocatie betreft van de salarislasten aan de vaste inrichting wat voornamelijk een feitelijke kwestie inhoudt (art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag veronderstelt dat het te interpreteren begrip een juridische lading heeft) en anderzijds kan worden gesteld dat het OESO-Modelverdrag (art. 7) reeds een betekenis toekent aan de uitdrukking 'ten laste komt van'.⁴ Een dergelijke autonome interpretatie hanteert de Hoge Raad eveneens in zijn tot op dit moment gewezen jurisprudentie⁵ (zie ook onderdeel 3).

Voor de interpretatie van belastingverdragen speelt het commentaar op het OESO-Modelverdrag volgens de Hoge Raad in beginsel een belangrijke rol.⁶ Het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag (par. 7) is sinds de wijzigingen die daarin in 2000 zijn aangebracht van mening dat voor het begrip 'borne by' ('ten laste komt van') de toerekening op basis van art. 7 OESO-Modelverdrag bepalend is. Het OESO-Commentaar plaats deze toerekening tegen de achtergrond van de strekking van art. 15, lid 2, onderdeel c, OESO-Modelverdrag (zie ook onderdeel 5). Deze strekking behelst dat indien de salariskosten op de voet van art. 7 OESO-Modelverdrag in aftrek worden toegelaten bij het bepalen van de voordelen van de in de werkstaat gelegen vaste inrichting, de werkstaat als compensatie voor deze aftrek de heffingsbevoegdheid over het salaris toekomt.⁷ Overigens is dan niet vereist dat het salaris in de staat waar de vaste inrichting is gelegen daadwerkelijk in aftrek op de winst komt. Een dergelijke aftrek is immers evenmin beslissend onder de regels van art. 7 OESO-Modelverdrag.⁸ Volgens het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag gaat het erom dat de kosten naar hun aard en voor belastingdoeleinden aftrekbaar zijn binnen de grenzen van art. 7

OESO-Modelverdrag. Hiervan is volgens het OESO-Commentaar ook sprake indien de vaste inrichting is vrijgesteld van belastingheffing in de werkstaat, indien de werkgever ervoor kiest geen gebruik te maken van een aftrek waartoe hij normaliter zou zijn gerechtigd of omdat de beloning naar haar aard geen aanleiding kan geven tot een aftrek, zoals het geval kan zijn bij werknemersopties.

3. Jurisprudentie van de Hoge Raad

De jurisprudentie van de Hoge Raad gaf aanvankelijk niet een geheel helder beeld. In het *Gevudo*-arrest (HR 9 december 1998, nr. 32.709, *BNB* 1999/267) leek de Hoge Raad voor de vraag of de beloning ten laste was gekomen van een vaste inrichting in de zin van art. 10, lid 2, onderdeel 3, Verdrag Duitsland-Nederland (vergelijkbaar met art. 15, lid 2, onderdeel c, OESO-Modelverdrag) beslissende betekenis toe te kennen aan de boekhouding en aan het feit dat een afzonderlijke project-administratie werd gevoerd met betrekking tot de in Nederland gelegen vaste inrichting waarin de loonkosten van de daar werkzame en in Duitsland wonende werknemers ten laste van het project waren gebracht. De Hoge Raad refereerde in het *Gevudo*-arrest niet expliciet aan de toerekening op basis van art. 5 Verdrag Duitsland-Nederland (deze bepaling stemt overigens overeen met art. 7 OESO-Modelverdrag).

In het continentaal plat v.i.-arrest (HR 12 oktober 2001, nr. 35.749, *NTFR* 2001/1442, *BNB* 2002/125) besliste de Hoge Raad dat de toerekening op basis van art. 7 OESO-Modelverdrag (mede?) bepalend is voor de vraag of een beloning ten laste van een vaste inrichting in de werkstaat is gekomen conform art. 15, lid 2, onderdeel c, OESO-Modelverdrag.

Indien het *Gevudo*-arrest en het continentaal plat v.i.-arrest samen worden genomen dan zou daaruit kunnen worden afgeleid dat een beloning ten laste van een vaste inrichting komt in de zin van art. 15, lid 2, onderdeel c, OESO-Modelverdrag a. indien de beloning daadwerkelijk ten laste van de winst van een vaste inrichting is gebracht en b.

4 Vergelijk ook F. Pötgens, 'Income from International Private Employment', Doctoral Series, nr. 12, IBFD, Amsterdam 2006, p. 672.

5 Zie HR 9 december 1998, nr. 32.709, *BNB* 1999/267 (*Gevudo*); HR 12 oktober 2001, nr. 35.749, *NTFR* 2001/1442, *BNB* 2002/125 (continentaal plat v.i.) en HR

23 november 2007, nr. 42.743, *NTFR* 2007/2194 (benamingen van de arresten zijn ontleend aan Teksten Internationaal & EG belastingrecht, samengesteld en bewerkt door C. van Raad, Kluwer, Deventer 2007). Een vergelijkbare attitude kan worden onderkend in jurisprudentie die in enige andere

jurisdicties is geweest, zoals in Duitsland; zie BFH 24 februari 1988, *BStBl.* II 1988, p. 819.

6 HR 23 september 1992, nr. 27.252, *BNB* 1992/379 (d.r.-dividend).

7 Par. 6.2 van het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag.

8 Par. 7 van het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag.

deze handelwijze in overeenstemming is met art. 7 OESO-Modelverdrag.⁹ De Engelse belastingautoriteiten lijken overigens een zelfde benadering te volgen.¹⁰

Indien beide arresten naast elkaar zouden worden gelegd, zou het resultaat, dat wil zeggen een beloning komt ten laste van een vaste inrichting indien aan beide elementen is voldaan, niet stroken met de uitleg die het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag in dezen voorstaat, ondanks het belang dat de Hoge Raad aan het OESO-Commentaar hecht bij de uitleg van belastingverdragen (zie ook onderdeel 2). Immers, het commentaar acht een toerekening op basis van art. 7 OESO-Modelverdrag in dit verband afdoende. Het is overigens opvallend dat de Hoge Raad in geen enkele van de drie arresten verwijst naar par. 7 van het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag. Een mogelijke verklaring kan zijn gelegen in het feit dat de belastingverdragen die in deze arresten aan de orde waren (Verdrag Duitsland-Nederland in het *Gevudo*-arrest, Verdrag Nederland-Verenigde Staten in het continentaal plat v.i.-arrest en Verdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk in het laatst genoemde arrest en in HR 23 november 2007, nr. 42.743, *NTFR* 2007/2194) dateren van voor de wijzigingen die in 2000 in het commentaar zijn aangebracht. Sinds die wijzigingen verwijst par. 7 commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag uitdrukkelijk naar art. 7 OESO-Modelverdrag. Vermoedelijk wenst de Hoge Raad het OESO-Commentaar niet dynamisch toe te passen.¹¹

De Hoge Raad heeft in het derde arrest dat over de uitleg van 'ten laste komt van' is geweest, te

weten HR 23 november 2007, nr. 42.743, *NTFR* 2007/2194, beslist dat het bij de interpretatie van dit begrip louter gaat om de toerekening op basis van art. 7 OESO-Modelverdrag en dat daarenboven niet is vereist dat de beloning binnen de grenzen van deze bepaling ook daadwerkelijk ten laste van de vaste inrichting is gebracht. De Hoge Raad maakt een en ander duidelijk door het volgende te overwegen:

'Bepalend is uitsluitend (cursivering FP) of de beloning op grond van artikel 7 van het Verdrag toege-rekend dient te worden aan de vaste inrichting, dat wil zeggen aan de arbeid die ten behoeve van de vaste inrichting is verricht.'

De vraag die onmiddellijk opkomt, is waarom de Hoge Raad niet al in het *Gevudo*-arrest de nodige duidelijkheid heeft geschapen door uitdrukkelijk te bepalen dat de toerekening als gevolg van art. 7 OESO-Modelverdrag determinerend is voor de vraag of de beloning ten laste komt van de vaste inrichting van de werkgever in de werkstaat. Bijna tien jaren na het *Gevudo*-arrest en bij een derde arrest over dezelfde kwestie staat eindelijk vast dat in dit verband enkel de at arm's length-toerekening van art. 7 in ogenschouw moet worden genomen.

De beslissing in HR 23 november 2007, nr. 42.743, *NTFR* 2007/2194 kan worden onderschreven. Gezien de structuur en de context van het verdrag ligt het voor de hand voor de uitleg van het begrip 'ten laste komt van' aansluiting te zoeken bij art. 7 OESO-Modelverdrag¹², evenals dat ook het geval is voor de interpretatie van de term 'vaste inrich-

9 M.J. Ellis en F.P.G. Pötgens, 'Enige aspecten van het vaste inrichting-begrip in het dienstbetrekkingartikel uit de belastingverdragen', *WFR* 2003/6512, p. 47; S. van Weeghel, annotatie *BNB* 2002/125, punt 4 en C. van Raad, *Cursus Belastingrecht* (Internationaal Belastingrecht), Kluwer, Deventer, losbladig, par. 3.4.5.B.c5. A-G Van Ballegooijen, conclusie van 17 juli 2006, nr. 42.743, punt 5.23 leidde uit het *Gevudo*-arrest (HR 9 december 1998, nr. 32.709, *BNB* 1999/267) en uit het continentaal plat v.i.-arrest (HR 12 oktober 2001, nr. 35.749, *NTFR* 2001/1442, *BNB* 2002/125) af dat enkel de toerekening op basis van art. 7 OESO-Modelverdrag relevant was.

10 Pötgens, a.w., p. 690.

11 Een dergelijke dynamische toepassing van het OESO-Commentaar wordt overigens door dat commentaar zelf gepropageerd; zie par. 34 en 35 van de Inleiding op het commentaar. Zij wordt ook onderschreven door de staatssecretaris van Financiën, 'Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht', 15 april 1998, *V-N* 1998, nr. 22, p. 1971. Deze dynamische toepassing houdt in dat wijzigingen die in het OESO-Commentaar worden aangebracht doorwerken naar eerder gesloten belastingverdragen, ook indien het niet louter verduidelijkingen betreffen maar materiële veranderingen (zie ter zake ook de conclusie van A-G Van Ballegooijen van 17 juli 2006, nr.

42.743, punt 5.7). Tot dusver heeft de Hoge Raad een dergelijke dynamische toepassing niet bevestigd; zie Pötgens, a.w., p. 90-92. Overigens dient in ogenschouw te worden gehouden dat dit gewijzigde commentaar niet geheel van belang is ontbloot voor eerder gesloten belastingverdragen; vergelijk HR 21 februari 2003, nr. 37.011 en nr. 37.024, *NTFR* 2003/416 en 417, *BNB* 2003/177 en 178 waarin de Hoge Raad het gewijzigde OESO-Commentaar lijkt aan te merken als een aanvullend middel van interpretatie in de zin van art. 32 Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht.

12 Pötgens, a.w., p. 675.

ting'.¹³ Een gelijkaardige visie wordt ook gevolgd in par. 7 van het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag (onderdeel 2), hoewel de Hoge Raad in zijn arrest van 23 november 2007, nr. 42.743, *NTRF* 2007/2194 evenmin verwijst naar deze passage uit het OESO-Commentaar. Alsdan is het volgens de Hoge Raad en het OESO-Commentaar niet noodzakelijk dat de arbeidsbeloning leidt tot een daadwerkelijke verlaging van de vennootschapsbelasting die wordt geheven van de vaste inrichting in Nederland, zoals het hof ten onrechte aan- nam.¹⁴

4. Verband tussen werkzaamheden en de vaste inrichting

In het hiervoor weergegeven citaat uit zijn arrest van 23 november 2007, nr. 42.743, *NTRF* 2007/2194 (zie onderdeel 3) geeft de Hoge Raad aan dat een arbeidsbeloning ingevolge art. 7 OESO-Modelverdrag is toe te rekenen aan de vaste inrichting in de werkstaat indien de arbeid ten behoeve van de vaste inrichting is verricht. Dit criterium vloeit inderdaad voort uit art. 7 OESO-Modelverdrag.¹⁵ In dit verband geven art. 7, lid 2 en lid 3, OESO-Modelverdrag richtlijnen voor de allocatie van

salariskosten aan een vaste inrichting. Dientengevolge worden kosten (inclusief kosten van leiding en algemene beheerskosten) bij het bepalen van de voordelen van de vaste inrichting in aftrek toegelaten indien zij op basis van de zelfstandigheid-fictie toerekenbaar zijn aan de vaste inrichting (art. 7, lid 2, OESO-Modelverdrag) of ten behoeve van de vaste inrichting zijn gemaakt.¹⁶ Evenals de Hoge Raad meen ik dat het in dezen relevante criterium is dat de arbeid ten behoeve van de vaste inrichting moet zijn verricht.¹⁷ De arbeid moet derhalve functioneel bezien ten bate strekken van de vaste inrichting.¹⁸ Daartoe dient een verband te bestaan tussen de werkzaamheden van de werknemer en de activiteiten van de vaste inrichting in de werkstaat.¹⁹ Hiervan is naar mijn mening, bijvoorbeeld, geen sprake indien een werknemer louter ten behoeve van de onderneming van het hoofdhuis werkzaamheden verricht vanuit een vaste inrichting in de werkstaat. Hieraan doet niet af dat hij ter zake gebruikmaakt van de faciliteiten van de vaste inrichting.²⁰

13 In het continentaal plat v.i.-arrest (HR 12 oktober 2001, nr. 35.749, *NTRF* 2001/1442, *BNB* 2002/125) besliste de Hoge Raad dat de fictieve vaste inrichtingen waarover een werkgever beschikte in verband met zijn buitengaats activiteiten in de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk (op basis van art. 27, lid 3, Verdrag Nederland-Verenigde Staten en art. 22A, lid 3, Verdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk worden buitengaats activiteiten die gedurende een tijdvak dat langer duurt dan dertig dagen in een kalenderjaar in een staat worden verricht door een inwoner van een andere staat aangemerkt als een fictieve vaste inrichting) ook als vaste inrichting hebben te gelden in de zin van de dienstbetrekkingartikelen van de verdragen die Nederland met de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk heeft gesloten. Anders dan bij de reeks voorbeelden van vaste inrichtingen in art. 5, lid 2, OESO-Modelverdrag (zie HR 26 januari 2000, nr. 33.434, *BNB* 2000/159 ten aanzien van 'een plaats waar leiding wordt gegeven' in art. 5, lid 2, onderdeel a, Verdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk), behoeft bij een fictieve vaste inrichting niet te worden voldaan aan de algemene vereisten van art.

5, lid 1, OESO-Modelverdrag. Zie ten aanzien van de fictieve vaste inrichting van art. 5, lid 3, OESO-Modelverdrag (uitvoering van werken), het *Gevudo*-arrest (HR december 1998, nr. 32.709, *BNB* 1999/267) en voor de interactie tussen art. 5 OESO-Modelverdrag en art. 15 OESO-Modelverdrag, P. Kavelaars, annotatie, *BNB* 2002/344, punt 3.

14 Een zelfde benadering als het hof werd overigens ook gevolgd door het Court of Appeal van Nieuw-Zeeland in *J.F.P. Energy Inc v. Commissioner of Inland Revenue* (1989) *New Zealand Tax Cases* 682 (zie voor een bespreking van deze uitspraak, Pötgens, a.w., p. 673-676; A. Alston, 'J.F.P. Energy Inc. V. Commissioner of Inland Revenue (New Zealand)', *Bulletin* 1991, nr. 5, p. 214 en 215 en J. Prebble, 'Interpretation of Double Taxation Conventions (New Zealand, National Report)', *Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association*, Kluwer, Deventer/Boston 1993, p. 478) en het High Court van India in *Commissioner of Income Tax v. Eltios*, 145 *Taxman* 210 (23 december 2004) (zie voor een bespreking J. Kariya en R. Gandhi, 'Indian Court's Conflicting Decisions on Expatriate Taxation', *Tax Notes International*, 14 november 2005, p. 636 en 637 en S. Kapadia

en S. Sanghvi, 'Court Holds Nonresident's Salaries Exempt from Tax', *Tax Notes International*, 25 juli 2005, p. 310 en 311.

15 Ellis en Pötgens, a.w., p. 49 en Pötgens, a.w., p. 676.

16 Overigens is de relatie tussen art. 7, lid 2 en 3, OESO-Modelverdrag in dezen niet geheel duidelijk. Zie nader Ellis en Pötgens, a.w., p. 48 en Pötgens, a.w., p. 676.

17 Conclusie van A-G Van den Berge van 7 februari 2001, nr. 35.749, punt 4.14; Ellis en Pötgens, a.w., p. 47 en Pötgens, a.w., p. 677. Dit leek de Hoge Raad ook te volgen in zijn arrest van 9 augustus 2002, nr. 36.261, *BNB* 2002/344.

18 Vergelijk ook het OESO-rapport *Cross-Border Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans*, OESO, Parijs 2004, par. 61.

19 Zie over eventuele mogelijkheden hoe een dergelijk verband kan worden vastgesteld, Pötgens, a.w., p. 677.

20 Pötgens en Ellis, a.w., p. 49; Pötgens, a.w., p. 677; F. Wassermeyer, Art. 15 MA, in *Doppelbesteuerung* (ed. H. Debatin en F. Wassermeyer), Verlag C.H. Beck, München, losblijdig, par. 132 en de circulaire van de Belgische Belastingadministratie van 25 mei 2005, nr. AFZ 2005/0652 (AFZ 08/2005).

5. Strekking van art. 15, lid 2, onderdeel c, OESO-Modelverdrag

Evenals in het continentaal plat v.i.-arrest (HR 12 oktober 2001, nr. 35.749, *NTFR* 2001/1442, *BNB* 2002/125) verwees de Hoge Raad in zijn arrest van 23 november 2007, nr. 42.743, *NTFR* 2007/2194 ter adstructie van zijn beslissing naar de strekking van art. 15, lid 2, onderdeel c, OESO-Modelverdrag (zie ook onderdeel 2 waar par. 6.2 van het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag een vergelijkbare zienswijze volgt). Bij deze benadering zijn de nodige kanttekeningen te plaatsen. Zo kan men zich afvragen of de werkstaat niet wordt 'overgecompenseerd' en leidt zij niet in alle gevallen tot een consistente oplossing, bijvoorbeeld indien de buitenlandse werkgever in de werkstaat is vrijgesteld.²¹ In dit verband is het overigens opvallend dat hoewel het Verdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk uit 1980 dateert, de Hoge Raad in het kader van de strekking van art. 15, lid 2, onderdeel c van dat verdrag stelt dat deze bepaling is gebaseerd op art. 15, lid 2, onderdeel c, OESO-Modelverdrag 1963.²²

6. Conclusie

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 23 november 2007, nr. 42.743, *NTFR* 2007/2194 een juiste

beslissing genomen. Het had alleen de voorkeur verdiend indien de Hoge Raad deze beslissing reeds in het eerste arrest over deze kwestie (het *Gevudo*-arrest) had genomen en niet pas bij zijn derde arrest dat hij daaraan heeft gewijd. Voor de vraag of een arbeidsbeloning ten laste komt van een vaste inrichting in de zin van art. 15, lid 2, onderdeel c, OESO-Modelverdrag is inderdaad bepalend of zij op basis van art. 7 OESO-Modelverdrag daaraan toerekenbaar is. Dit strookt ook met het commentaar op het OESO-Modelverdrag. Bovendien verduidelijkt de Hoge Raad dat voor een dergelijke toerekening vereist is dat de werknemer werkzaamheden verricht ten behoeve van de vaste inrichting. De Engelse belastingautoriteiten volgen overigens een benadering dat de arbeidsbeloning daadwerkelijk ten laste van de vaste inrichting in de werkstaat moet worden gebracht en, daarenboven, dient deze handelwijze in overeenstemming te zijn met art. 7 OESO-Modelverdrag, zodat dubbele belasting in de casus van het arrest van 23 november 2007, nr. 42.743, *NTFR* 2007/2194 niet is uitgesloten.

Pötgens ²³

²¹ Zie nader Ellis en Pötgens, a.w., p. 48 en 49.

²² Uit de Nederlandse Toelichtende Nota bij het Verdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk blijkt veeleer dat het verdrag is gebaseerd op het OESO-Modelverdrag uit 1977;

Nederlandse Regelingen van Internationaal Belastingrecht, Kluwer, Deventer, losbladig, Verdrag met Verenigd Koninkrijk 1980, Hfst 2 (Officiële Toelichtingen), par. 1.

²³ Prof. mr. F.P.G. Pötgens is werkzaam als hoogleraar Internationaal

en Europees Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en belastingadviseur bij De Brauw Blackstone Westbroek NV te Amsterdam.