



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Artikel 21 van het OESO-modelverdrag opnieuw beschouwd: Verslag van de conferentie 'Revisiting Article 21 (other income) of the OECD model convention', gehouden op 27 november 2023 te Milaan

Bane, R.K.

Citation

Bane, R. K. (2024). Artikel 21 van het OESO-modelverdrag opnieuw beschouwd: Verslag van de conferentie 'Revisiting Article 21 (other income) of the OECD model convention', gehouden op 27 november 2023 te Milaan. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2024(7511), 20-25. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4175667>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4175667>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Artikel 21 van het OESO-modelverdrag opnieuw beschouwd

WFR 2024/28

Verslag van de conferentie 'Revisiting Article 21 (Other Income) of the OECD Model Convention', gehouden op 27 november 2023 te Milaan.

1. Inleiding

Op 27 november 2023 vond de conferentie 'Revisiting Article 21 (Other Income) of the OECD Model Convention' plaats in Milaan. De conferentie werd georganiseerd door de International Tax Group² in samenwerking met onder meer het IBFD.

De conferentie werd geopend door Guglielmo Maisto;³ ze is onderdeel van een reeks van conferenties, die is gestart in 2004. Rapporten van deze conferenties worden in de *EC and International Tax Law Series* van het IBFD gepubliceerd.

Tijdens de conferentie werden verschillende aan art. 21 OESO-modelverdrag respectievelijk VN-modelverdrag verwante onderwerpen besproken door een aantal sprekers verdeeld over twee panels. Art. 21 OESO-modelverdrag ziet op 'overige inkomsten'⁴ en bevat een hoofdregel die alle overige inkomsten ter heffing toebedeelt aan de woonstaat van de belastingplichtige.

Het tweede lid van art. 21 OESO-modelverdrag bevat een uitzondering (de voorrangregel) voor inkomen dat wordt genoten in samenhang met vermogen dat moet worden toegerekend aan een vaste inrichting in de andere verdragsluitende staat, behalve voor zover het gaat om overige inkomsten uit onroerende zaken in de zin van art. 6 lid 2 OESO-modelverdrag.

Omdat het VN-modelverdrag de belangen van ontwikkelingslanden nadrukkelijker behartigt dan het OESO-modelverdrag, kent art. 21 van het VN-modelverdrag een derde lid dat het bronlandbeginsel sterker naar voren brengt. Art. 21 lid 3 VN-modelverdrag bepaalt namelijk dat uit het uit het bronland afkomstige inkomsten door de bronstaat kunnen worden belast.

1 Rhys Bane is werkzaam bij Lubbers, Boer & Douma en als buitenpromovendus verbonden aan de Universiteit Leiden.
2 <https://internationaltaxgroup.org/>.
3 Guglielmo Maisto is als partner verbonden aan Maisto e Associati en als hoogleraar verbonden aan de Università Cattolica di Piacenza.
4 Inkomsten die niet onder de andere artikelen die de heffingsbevoegdheid verdelen, te weten art. 6 t/m 20 OESO-modelverdrag.

2. Inhoudelijke bijdragen

De inhoudelijke bijdragen werden verdeeld in een ochtenddeel en een middagdeel. Tijdens het ochtenddeel was LiseLott Kana⁵ voorzitter van het panel en namen Richard Vann,⁶ Daniel Gutmann,⁷ Luis Eduardo Schoueri,⁸ Alexander Rust,⁹ Alexander Bosman¹⁰ en Werner Haslehner¹¹ zitting in het panel.

Tijdens het middagdeel was Porus Kaka¹² voorzitter van het panel en namen Robert Danon,¹³ Pasquale Pistone,¹⁴ Frank Pötgens,¹⁵ Patricia Brown,¹⁶ João Félix Pinto Nogueira¹⁷ en Adolfo Martín Jiménez¹⁸ zitting in het panel.

2.1 Vann

Vann ging in zijn bijdrage in op de interpretatieve waarde van de geschiedenis van art. 21 lid 2 OESO-modelverdrag. Art. 21 lid 2 OESO-modelverdrag vormt een uitzondering op de hoofdregel die het woonstaatsbeginsel tot uitdrukking brengt in art. 21 lid 1 OESO-modelverdrag.

Vann benoemde twee mysteries die samenhangen met deze bepaling:

- 5 LiseLott Margareta Kana is covoorzitter van de UN Committee of Experts on International Tax Cooperation in Tax Matters en is verbonden aan de Catholic University of Santiago (Chili) en de Vienna Akademie der Wirtschaftstreuhand (Oostenrijk).
- 6 Richard Vann is als hoogleraar verbonden aan de University of Sydney.
- 7 Daniel Gutmann is als partner verbonden aan CMS Francis Lefebvre Avocats en als hoogleraar verbonden aan de Université Paris I Pantheon-Sorbonne.
- 8 Luis Eduardo Schoueri is als partner verbonden aan Lacaz Martins, Pareira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados en als hoogleraar verbonden aan de Universidade de São Paulo.
- 9 Alexander Rust is als hoogleraar verbonden aan de Wirtschaftsuniversität Wien.
- 10 Alexander Bosman is raadsheer bij het Hof Den Haag.
- 11 Werner Haslehner is als hoogleraar verbonden aan de University of Luxembourg en is thans visiting professor aan de Universidade de São Paulo.
- 12 Porus is als Senior Advocate (India) en Barrister (England & Wales) verbonden aan Field Court Tax Chambers.
- 13 Robert Danon is als hoogleraar verbonden aan de Université de Lausanne en zelfstandig internationaal belastingrechtexpert.
- 14 Pasquale Pistone is als Academic Chairman verbonden aan het IBFD en als hoogleraar verbonden aan de Wirtschaftsuniversität Wien.
- 15 Frank Pötgens is als partner verbonden aan De Brauw, Blackstone, Westbroek en als hoogleraar verbonden aan de Vrije Universiteit te Amsterdam.
- 16 Patricia Brown is Inter-Regional Advisor on Tax Matters bij de Verenigde Naties.
- 17 João Félix Pinto Nogueira is als Deputy Academic Chairman verbonden aan het IBFD en als hoogleraar verbonden aan de Universidade Católica Portuguesa.
- 18 Adolfo Martín Jiménez is als hoogleraar verbonden aan de Universidad de Cádiz.

- i. De noodzaak van het tweede lid als art. 7 OESO-modelverdrag universele werking¹⁹ heeft; en
- ii. De interactie met onroerend zaken.

Vann verwees voor gedachten over deze twee mysteries naar Avery Jones,²⁰ die op basis van de geschiedenis van art. 2 OESO-modelverdrag deze mysteries heeft proberen op te lossen²¹ en vatte deze gedachten kort samen.

Ten aanzien van het ondernemingswinstartikel verklaarde hij art. 21 lid 2 OESO-modelverdrag door het belastingstelsel van het Verenigd Koninkrijk. Anders dan het Nederlandse belastingstelsel, die de ondernemingsfictie²² kent, kan een lichaam dat aan de vennootschapsbelasting is onderworpen in het Verenigd Koninkrijk ander inkomen genieten dan ondernemingswinst.²³ Royalty's afkomstig uit een derde land die niet samenhangen met het drijven van een onderneming (door middel van een vaste inrichting) vallen bijvoorbeeld niet onder de ondernemingswinstbepaling vanuit het perspectief van het Verenigd Koninkrijk.

Ten aanzien van onroerend zaken verklaarde hij de uitzondering aan de hand van het situsstaatbeginsel. Het gedeelte van art. 21 lid 2 OESO-modelverdrag dat ziet op onroerend goed ziet op de situatie waarin het onroerend goed is gelegen in een andere staat dan de staat van de vaste inrichting maar waarbij de inkomsten uit het onroerend goed functioneel zijn toe te rekenen aan de vaste inrichting. Om het situsstaatbeginsel in een dergelijk geval te respecteren, vallen deze inkomsten uit onroerend goed buiten de werkingssfeer van art. 21 lid 2 OESO-modelverdrag.

Vann stelde dat deze zaken eigenlijk in verschillende artikelen hadden moeten worden geregeld en dat de OESO weinig tijd en moeite heeft gestoken in het coördineren van de verschillende artikelen in het OESO-modelverdrag. Hij verklaarde dit door de werking van de OESO/OEES:²⁴ het OESO-modelverdrag is opgesteld door verschillende *Working Parties* afkomstig uit verschillende lidstaten²⁵ die zich bezighielden met verschillende verdragsbepalingen zonder een duidelijk afgebakende opdracht te hebben gekregen. Daarnaast heeft de OESO nooit geprobeerd om de verschillende bepalingen OESO-modelverdrag met elkaar te coördineren. Daarbij speelt ook een rol dat de concept-artikelen in tranches verschenen.

Daarnaast speelden er politieke problemen in de *Fiscal Committee* van de OEES door tegenstellingen tussen de 'zes'²⁶ en de 'zeven'.²⁷ De 'zes' waren vóór een supranationale organisatie, waarbij Van den Tempel²⁸ een multilateraal verdrag wilde. De 'zeven' waren tegen een multilateraal verdrag en wilden slechts een modelverdrag. Deze dynamiek speelde naast de tijdsdruk die er was op de verschillende *Working Parties* om binnen een relatief korte termijn conceptartikelen te produceren.

Vann concludeerde dat de geschiedenis een aantal specifieke problemen met art. 21 OESO-modelverdrag verklaart, maar dat dit niet verklaart waarom de interactie tussen de artikelen niet zo goed is geregeld als het had kunnen zijn als er van tevoren een uniforme benadering was bedacht.

Kana vroeg of art. 21 lid 2 OESO-modelverdrag in de praktijk vaak tot problemen leidt. Het panel en de deelnemers geven aan dat zij in de praktijk nauwelijks te maken hebben gehad met art. 21 lid 2 OESO-modelverdrag. Gutmann vroeg naar de oorsprong van art. 21 lid 2 OESO-modelverdrag. Vann verklaarde het door de gekozen benadering bij het opstellen van het ondernemingswinstartikel.²⁹

Maisto vroeg wat er gebeurt bij een gebrek aan art. 21 OESO-modelverdrag. Kana gaf aan dat dit het meest problematisch is voor de belastingplichtige, omdat beide staten dan het heffingsrecht (mogen) uitoefenen en er mogelijk geen sprake is van voorkoming van dubbele belasting.³⁰

2.2 Gutmann

Gutmann ging in zijn bijdrage in op de vraag of het exclusieve heffingsrecht voor de woonstaat dat is neergelegd in art. 21 OESO-modelverdrag ter discussie staat. Daarbij stond Gutmann eerst stil bij de aard van het OESO-modelverdrag: een modelverdrag dat het uitgangspunt is voor verdragsonderhandelingen van OESO-lidstaten en dat om die reden ook rekening zal houden met de belangen van die staten. Als dat het enige uitgangspunt zou zijn, dan

19 Dat wil zeggen, ook werking heeft als de ondernemingswinst wordt gegenereerd in een derde land.

20 John F. Avery Jones, gepensioneerd raadshere van het UK Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

21 John F. Avery Jones, 'What Can We Learn from the History of Article 21 of the OECD Model?', *Bulletin for International Taxation* 2021/11-12, p. 642-648.

22 Art. 2 lid 6 Wet Vpb.

23 Bijvoorbeeld inkomsten uit beleggingen.

24 De Organisatie voor Europese Economische Samenwerking, de voorganger van de OESO.

25 Elk met hun eigen modelverdragen.

26 De oprichters van de Europese Economische Gemeenschap: België, Duitsland, Frankrijk, Italië, Luxemburg en Nederland.

27 De andere lidstaten van de OEES minus Ierland, Noorwegen, Griekenland en Turkije.

28 A.J. van den Tempel (1910-2000), was hoogleraar aan de Universiteit van Amsterdam. Zie ook: D.M. Broekhuijsen, *A multilateral tax treaty: designing an instrument to modernise international tax law*, Leiden: E.M. Meijers Instituut 2017, p. 20.

29 Het modelverdrag van de Volkenbond was bijvoorbeeld zo ingericht dat alle inkomsten van een onderneming onder het ondernemingswinstartikel vielen behalve voor royalty's die niet toerekenbaar zijn aan een vaste inrichting. Voor deze benadering is uiteindelijk niet gekozen, waardoor voor bepaalde landen, zoals het Verenigd Koninkrijk, het tweede lid van art. 21 OESO-modelverdrag noodzakelijk is.

30 Rust wierp op dat het zou kunnen worden beargumenteerd dat de woonstaat voorkoming zou moeten verlenen voor de heffing door de bronstaat op basis van de tekst van de voorkomingsbepaling.

zou er niets hoeven te veranderen aan het OESO-modelverdrag.

Gutmann benaderde de vraag vanuit twee perspectieven. Het eerste perspectief dat Gutmann aanstipte was het ideologische perspectief van art. 21 OESO-modelverdrag. De vraag die daarbij gesteld moet worden is of art. 21 lid 1 OESO-modelverdrag een verklaring is dat het uitgangspunt van het OESO-modelverdrag exclusieve woonstaatheffing is.

De geschiedenis van de tekst van art. 21 lid 1 OESO-modelverdrag illustreert dat dit ook het uitgangspunt was.³¹ Ten aanzien van de verklaring hiervoor kan slechts worden gevonden dat dit gebruikelijk was in de reeds gesloten belastingverdragen van de lidstaten. Dit gebruik komt voort uit het feit dat de staten belasting hieven over het wereldwijde inkomen van aldaar gevestigde belastingplichtigen. Dit laatste is niet significant gewijzigd en zou als zodanig ook geen wijziging van het uitgangspunt van art. 21 lid 1 OESO-modelverdrag rechtvaardigen. Het verdragsgebruik is nu doorgaans nog hetzelfde, zelfs met het bestaan van art. 21 lid 3 VN-modelverdrag. Er is slechts een paar voorbeelden van belastingverdragen die voorzien in exclusieve bronstaatheffing.³² Gutmann ging vervolgens in op de door OESO-lidstaten en door derde landen gemaakte voorbehouden op het OESO-commentaar. 11 OESO-lidstaten en 19 derde landen hebben een voorbehoud gemaakt op art. 21 OESO-modelverdrag.³³ Daaruit leidde Gutmann af dat 43% van de landen een voorbehoud heeft gemaakt op het principe van exclusieve woonstaatheffing.

Het tweede perspectief dat Gutmann aanstipte is neutraal. Dit perspectief gaat ervan uit dat elk artikel van het OESO-modelverdrag heffingsrecht toewijst aan een staat op basis van de aard van de bron van inkomsten. Daarbij ging Gutmann in op de vraag of overige inkomsten een bepaalde aard hebben die rechtvaardigen om de verdeling van de heffingsbevoegdheid te wijzigen.

Gutmann gaf aan dat dit een gekke vraag is, omdat 'overige inkomsten' niet als één categorie inkomsten is aan te merken. Er vallen veel verschillende soorten inkomen onder de bepaling: alimentatiebetalingen, sociale zekerheid, verkapte winstuitkeringen, inkomen uit trusts, inkomen van gokken, etc. Als staten bijzondere regels willen hebben voor bijzondere soorten inkomsten, is dat mogelijk onder het OESO-modelverdrag.

Tot slot merkte Gutmann op dat het rare gevolg van art. 21 OESO-modelverdrag kan zijn dat grensgevallen die net

buiten bijvoorbeeld art. 10 of art. 15 OESO-modelverdrag vallen, onder art. 21 OESO-modelverdrag vallen met een totaal andere verdeling van de heffingsbevoegdheid.

2.3 Schoueri

Schoueri ging in zijn bijdrage in op fictief inkomen en art. 21 OESO-modelverdrag. Daarbij ging Schoueri in op een bijdrage geschreven door Marres en Wattel in 2003.³⁴ In het bijzonder ging zijn bijdrage over de term 'betaald' in het kader van fictief inkomen. De Hoge Raad heeft relatief kort na de publicatie van het artikel van Marres en Wattel in 2003 geoordeeld dat de goede verdragstrouw³⁵ zich verzet tegen een doorwerking van ficties in de nationale wet die eenzijdig de verdeling van de heffingsbevoegdheid zouden wijzigen.³⁶

2.4 Rust

Rust ging in zijn bijdrage in op het ondernemingswinstartikel³⁷ en art. 21 OESO-modelverdrag. De zinsnede '*Items of income (...) not dealt with in the foregoing Articles of this Convention*' in art. 21 lid 1 OESO-modelverdrag betekent dat slechts inkomen buiten de reikwijdte van het ondernemingswinstartikel onder art. 21 lid 1 OESO-modelverdrag kan vallen. Art. 7 OESO-modelverdrag heeft een wereldwijd toepassingsbereik. Als ondernemingswinst niet binnen de reikwijdte van art. 8 OESO-modelverdrag (inkomen uit zee- en luchtvaart) of art. 17 OESO-modelverdrag (artiesten en beroepssporters) valt, dan valt het volgens Rust binnen de reikwijdte van art. 7 OESO-modelverdrag, waar ook ter wereld verkregen. Rust concludeerde dat er dus geen ruimte is voor de toepassing van art. 21 lid 1 OESO-modelverdrag, als iets kwalificeert als ondernemingswinst.

Rust vroeg zich af hoe je terecht kunt komen in art. 21 lid 2 OESO-modelverdrag, als alle winst uit onderneming onder art. 7 OESO-modelverdrag valt en dus niet onder art. 21 lid 1 OESO-modelverdrag kan vallen. Rust verwees naar de opmerking van Avery Jones dat dit voor het Verenigd Koninkrijk mogelijk is door het schematische systeem, waardoor bepaalde soorten inkomsten, zoals dividenden, interest en royalty's niet automatisch worden geherkwalificeerd als ondernemingswinst. Bij een dergelijk systeem is een bepaling zoals art. 21 lid 2 OESO-modelverdrag nodig die ervoor zorgt dat het inkomen valt onder art. 7 OESO-modelverdrag.

31 In eerdere conceptversies ging het om 'inkomsten' en niet om 'overige inkomsten' en stond het artikel aan het begin van het OESO-modelverdrag en niet aan het einde.

32 Het belastingverdrag tussen Algerije en Rusland (2006) en het belastingverdrag tussen Frankrijk en Libanon (1962).

33 13 respectievelijk 17 na correctie voor het feit dat Colombia en Costa Rica nu OESO-lidstaten zijn.

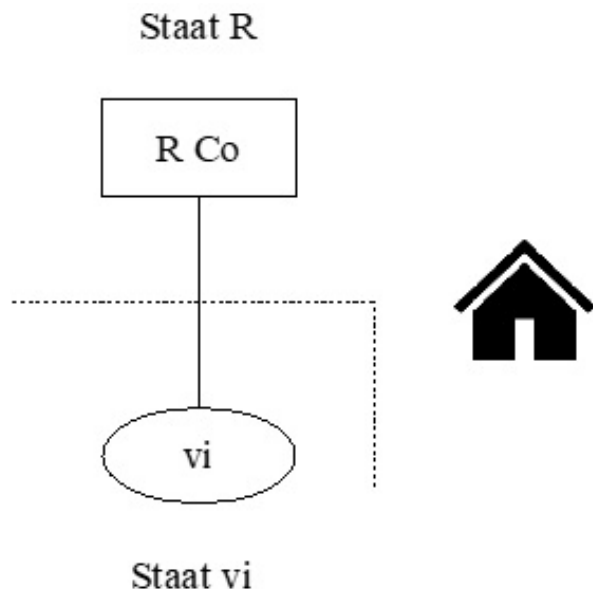
34 O.C.R. Marres & P.J. Wattel, 'Characterization of fictitious income under OECD-patterned tax treaties', *European Taxation* 2003/3, p. 66-79.

35 Art. 31 lid 1 Weens Verdragenverdrag.

36 HR 5 september 2003, nr. 37 670, ECLI:NL:HR:2003:AE8404, BNB 2003/381 (*fictief loon België*). Zie ook HR 12 december 2003, nr. 38 461, ECLI:NL:HR:2003:AI0450, BNB 2004/123 (*a.b.-inkoop 1997*), HR 13 mei 2005, nr. 39 610, ECLI:NL:HR:2005:AR1683, BNB 2005/233 (*pensioenemigratiearrest*) en HR 18 november 2016, nr. 15/04977, ECLI:NL:HR:2016:2497, BNB 2017/34 (*fictief loon Portugal*).

37 Art. 7 OESO-modelverdrag.

Voor staten die geen schematisch systeem hebben, is het de vraag hoe je van het ondernemingswinstartikel naar art. 21 OESO-modelverdrag komt. Rust schetste een situatie waarin het ondernemingswinstartikel niet de gewenste uitkomst heeft:



R Co, gevestigd in staat R heeft een vaste inrichting (vi) in staat vi. R Co bezit verder in staat R gelegen onroerend goed waarvan het inkomen functioneel toerekenbaar is aan de vi.

Op grond van art. 7 lid 1 OESO-modelverdrag mag staat vi de vi-winst belasten. Dit is echter niet in overeenstemming met het situsstaatbeginsel dat ten grondslag ligt aan de verdeling van de heffingsbevoegdheid van inkomen uit onroerend goed.³⁸

Rust omschreef dat via het non-discriminatieartikel, art. 24 lid 3 OESO-modelverdrag, een beroep kan worden gedaan op belastingvrijstelling in staat vi.³⁹ Deze route werkt echter alleen als de staat van de vaste inrichting de vrijstellingsmethode toepast. Dit werkt niet bij staten die de verrekeningsmethode toepassen. Derhalve is een andere benadering nodig. Rust las in art. 21 lid 2 OESO-modelverdrag een duidelijke indicatie dat art. 21 lid 1 OESO-modelverdrag moet worden toegepast als de uitzondering van art. 21 lid 2 OESO-modelverdrag niet van toepassing is. Om die reden zorgt art. 7 lid 4 OESO-modelverdrag ervoor

dat art. 21 OESO-modelverdrag van toepassing is in plaats van art. 7 OESO-modelverdrag.⁴⁰

2.5 Bosman

Bosman ging in zijn bijdrage in op inkomen uit onroerend goed⁴¹ en art. 21 OESO-modelverdrag. Hij ging in op gevallen die buiten art. 6 OESO-modelverdrag vallen door de aard van de inkomsten of vanwege de geografische reikwijdte van art. 6 OESO-modelverdrag.

Inkomsten die door hun aard buiten art. 6 OESO-modelverdrag vallen kunnen inkomsten zijn uit bepaalde rechten waaraan onroerend goed is onderworpen die niet als zodanig kwalificeren als onroerend goed. Daarnaast kwalificeren woonwagens bijvoorbeeld naar Zwitsers recht niet als onroerende zaken. Bosman kon zich ook voorstellen dat een staat ervoor zou kunnen kiezen om aandelen van een vennootschap die is opgericht naar het recht van een bepaald land als onroerend aan te merken. Naar zijn mening zou de goede verdragstrouw zich daartegen verzetten en zou art. 21 OESO-modelverdrag dan toepassing moeten vinden.

Bosman noemde enkele voorbeelden van situaties die niet resulteren in inkomen in de zin van art. 6 OESO-modelverdrag die onder art. 21 OESO-modelverdrag zouden kunnen vallen. De voorbeelden zijn ontleend van het proefschrift van Bosman.⁴²

Voorts ging Bosman in op inkomen dat buiten de reikwijdte van art. 6 OESO-modelverdrag valt doordat art. 6 slechts bilaterale werking heeft. Bosman verwees hierbij naar het hiervoor door Rust geschetste voorbeeld.

Bosman zette vervolgens zijn visie op art. 21 OESO-modelverdrag uiteen. Qua uitkomst was Bosman het eens met Rust, maar het verschil tussen de visies van Bosman en Rust zit in het feit dat Bosman art. 21 lid 2 OESO-modelverdrag als verdragsrechtelijke context ziet die betekent dat art. 21 OESO-modelverdrag moet worden toegepast. Als het onroerend goed is gelegen in een derde land, ziet Bosman art. 6 lid 2 OESO-modelverdrag tussen de situsstaat en de woonstaat als context, waardoor de definitie van 'onroerend goed' in dat belastingverdrag door zou moeten werken in het belastingverdrag tussen de woonstaat en de vi staat.

38 Zie ook par. 4 van het OESO-commentaar op art. 21 OESO-modelverdrag.

39 De ratio hierachter is dat de vi anders zwaarder zou worden belast dan een in staat vi gevestigde belastingplichtige, omdat in een dergelijke situatie het inkomen uit het in staat R gelegen onroerend goed zou zijn vrijgesteld.

40 Art. 7 lid 4 OESO-modelverdrag bevat de volgende regel: 'Indien in de voordelen bestanddelen zijn begrepen die afzonderlijk in andere artikelen van dit Verdrag worden behandeld, worden de bepalingen van die artikelen niet aangetast door de bepalingen van dit artikel'.

41 Art. 6 OESO-modelverdrag.

42 R.A. Bosman, *Other Income under Tax Treaties. An Analysis of Article 21 of the OECD Model Convention* (Series on International Taxation Volume 55), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2015.

Tot slot zette Bosman het voorstel voor de wijziging van art. 21 OESO-modelverdrag opgenomen in zijn proefschrift uiteen. Met dit voorstel zou ingewikkelde verdragsinterpretatie niet meer noodzakelijk zijn en zou de relatie tussen art. 6 en art. 21 OESO-modelverdrag in de tekst van het verdrag zelf geregeld zijn.

2.6 Haslehner

Haslehner ging in zijn bijdrage in op inkomen uit beleggen en art. 21 OESO-modelverdrag. Daarbij ging Haslehner met name in op de relatie tussen art. 10, 11 en 12 OESO-modelverdrag enerzijds en art. 21 OESO-modelverdrag anderzijds.⁴³

Net als bij onroerend goed geldt dat inkomen onder art. 21 OESO-modelverdrag kan vallen door de beperkte geografische reikwijdte van art. 10, 11 en 12 OESO-modelverdrag en kunnen inkomsten door hun aard buiten deze artikelen vallen en derhalve binnen de reikwijdte van art. 21 OESO-modelverdrag vallen.

Onder het OESO-modelverdrag van 2010 en eerder hebben art. 10 en 11 volgens Haslehner een duidelijke bilaterale werkingssfeer. Door een verandering in de bewoording in het OESO-modelverdrag van 2014 is het de vraag of deze bepalingen nog steeds slechts een bilaterale werkingssfeer hebben of dat ze nu universele werking hebben. De verandering in de bewoording heeft volgens Haslehner niets te maken met de werkingssfeer, maar is ingegeven door het beter regelen van de positie van de uiteindelijk gerechtigde als er sprake is van een doorstroomvennootschap. Het is echter nog niet volledig duidelijk of de bilaterale werkingssfeer is aangepast naar een wereldwijde werkingssfeer door de verandering van de bewoording volgens Haslehner.⁴⁴

2.7 Danon

Danon ging in zijn bijdrage in op vervreemdingswinsten,⁴⁵ inkomen verkregen uit trusts en art. 21 OESO-modelverdrag. Volgens Danon is er slechts sprake van een beperkte wisselwerking tussen het vervreemdingswinstartikel en art. 21 OESO-modelverdrag doordat enerzijds art. 13 lid 5 OESO-modelverdrag een *catch-all* effect heeft en anderzijds doordat het begrip 'vervreemding' een zeer ruime betekenis toekomt. Dit begrip is echter niet dusdanig ruim dat het ook indirecte vervreemdingen omvat, hoewel hier in de praktijk nog wel discussie over bestaat.

Vervolgens ging Danon in op de vraag of een uitkering gedaan door een trust valt onder art. 21 OESO-modelverdrag. Dit is relevant als de staat van vestiging van de trust de trust als belastingplichtige behandelt en een bronheffing wil toepassen op deze uitkeringen. Immers, als dergelijke uitkeringen vallen onder art. 21 OESO-modelverdrag, heeft slechts de woonstaat van de ontvanger van de uitkering heffingsrecht. Het Verenigd Koninkrijk heeft een voorbehoud gemaakt op art. 21 OESO-modelverdrag om het heffingsrecht te behouden op uitkeringen door trusts. Dit leidt soms tot dubbele belastingheffing die in bepaalde gevallen kan worden weggenomen door unilaterale maatregelen genomen door het Verenigd Koninkrijk. Danon haalde ook het Canada-Zwitserland verdrag aan, dat uitkeringen door trusts gelijkstelt met dividenduitkeringen, waardoor art. 10 OESO-modelverdrag van toepassing is.

2.8 Pistone

Pistone ging in zijn bijdrage in op overheidsdiensten⁴⁶ en art. 21 OESO-modelverdrag. Art. 19 OESO-modelverdrag valt binnen het gesloten systeem van art. 15 OESO-modelverdrag, dat ziet op inkomsten uit onzelfstandige arbeid. Dat betekent dat er geen ruimte zou moeten bestaan om uit te komen bij art. 21 OESO-modelverdrag.

De nationale rapporteren zouden volgens Pistone een aantal aspecten van art. 19 lid 2 OESO-modelverdrag aan het licht brengen waarbij er wel een relatie is met art. 21 OESO-modelverdrag. Pistone geeft aan dat er bijzonderheden zijn in bijvoorbeeld Oostenrijk, Zwitserland, Duitsland, Nederland, Spanje en Zweden.

Pistone haalde sociale zekerheidspensioenen aan. Voor sociale zekerheidspensioenen hangt de verdeling van de heffingsbevoegdheid af vanuit welke gelden het pensioen wordt betaald en of de betaling samenhangt met diensten die in het verleden zijn verricht aan de betreffende staat. Indien aan beide voorwaarden is voldaan, zouden deze onder art. 19 OESO-modelverdrag moeten vallen.

2.9 Pötgens

Pötgens ging in zijn bijdrage in op inkomen uit derde landen en art. 21 OESO-modelverdrag. Pötgens duidde art. 21 OESO-modelverdrag, onder verwijzing naar Maarten Ellis,⁴⁷ als hoeksteen van het OESO-modelverdrag omdat art. 21 OESO-modelverdrag ervoor zorgt dat geen enkele bron van inkomen niet verdeeld is tussen bronstaat en woonstaat.

Door de aard van art. 21 OESO-modelverdrag, is afbakening nodig ten opzichte van de andere bepalingen die de heffingsbevoegdheid verdelen. Vanuit het perspectief van een derde land, is er een aantal elementen die relevant

⁴³ Hoewel ook inkomen dat onder andere artikelen valt kan kwalificeren als inkomen uit beleggen.

⁴⁴ Hoewel art. 12 OESO-modelverdrag anders is gestructureerd, zou de uitkomst hetzelfde moeten zijn. Het belangrijke verschil is dat er alleen sprake is van exclusieve woonstaatheffing en derhalve een uitsluiting van bronheffingen als de ontvanger ook de uiteindelijk gerechtigde is.

⁴⁵ Art. 13 OESO-modelverdrag.

⁴⁶ Art. 19 OESO-modelverdrag.

⁴⁷ M.J.W.M. Ellis (1941-2015), was hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

zijn. Enerzijds is het relevant of de bepalingen die de heffingsbevoegdheid verdelen slechts bilaterale toepassingsbereik hebben⁴⁸ (of wereldwijde werking), anderzijds is het relevant wat de aard van de bepaling is die de heffingsbevoegdheid verdeelt. In het bijzonder of de bepaling een *residual clause* heeft⁴⁹ of dat het onderdeel is van een gesloten systeem.⁵⁰

Pötgens illustreerde de eerste categorie aan de hand van het drielandenpuntarrest.⁵¹ Door de benadering van de Hoge Raad in het drielandenpunt, karakteriseerde Pötgens, wederom in lijn met Ellis, de uitspraak als de sloop van (de reikwijdte van) art. 21 OESO-modelverdrag.⁵² Pötgens stelde dat het drielandenpuntarrest had moeten worden opgelost met art. 21 OESO-modelverdrag.

2.10 Brown

Brown ging in haar bijdrage in op art. 21 lid 3 VN-modelverdrag dat voorziet in een bronheffingsrecht voor overige inkomsten. Brown schetste tijdens haar bijdrage de geschiedenis van dit uitgangspunt die volgens haar zijn oorsprong vindt in Resolutie 486 B van de *Fiscal Commission* van de VN.

Volgens Brown moet de vraag of er een bron van inkomen is in de andere verdragsluitende staat in de zin van art. 21 lid 3 VN-modelverdrag worden beantwoord aan de hand van het nationale recht van de bron als er geen specifieke regeling is opgenomen over bronnen van inkomsten in het verdrag dat gebruik maakt van art. 21 lid 3 VN-modelverdrag. Door verschillen in het nationale recht kan hierdoor dubbele (niet-)heffing ontstaan.

Brown gaf aan dat er binnen art. 21 VN-modelverdrag kwalificatieconflicten kunnen voordoen, er problemen kunnen ontstaan in *triangular cases* en dat er interpretatieconflicten kunnen ontstaan.

2.11 Pinto Nogueira

Pinto Nogueira ging in zijn bijdrage in op andere modelverdragen en gebruiken bij het onderhandelen van belastingverdragen en art. 21 OESO-modelverdrag. Ter voorbereiding op zijn bijdrage, heeft Pinto Nogueira alle van kracht zijnde belastingverdragen die in het Engels beschikbaar zijn in een onderzoek betrokken. Uit het onderzoek kwam een verscheidenheid aan bepalingen inzake andere inkomsten naar voren.

Uit het onderzoek van Pinto Nogueira volgt dat er naast exclusieve woonstaatheffing en exclusieve bronstaathef-

fing, zo'n 23 grijstinten zijn. De vormgeving van art. 21 OESO-modelverdrag van belastingverdragen van een land zeggen veel over het verdragsbeleid van het land voor wat betreft de positie over woonstaatheffing versus bronstaatheffing. Uit het onderzoek van Pinto Nogueira kwam naar voren dat er zo'n 11 categorieën van inkomen waren die regelmatig uitgesloten zijn van exclusieve woonstaatheffing omdat de nexus met de bronstaat sterker was.

2.12 Jiménez

Jiménez ging in zijn bijdrage in op mogelijke wijzigingen in art. 21 OESO-modelverdrag. Jiménez begon zijn bijdrage met de stelling dat er niet zozeer wijzigingen in art. 21 OESO-modelverdrag nodig zijn, maar eerder aanpassingen in andere artikelen van het OESO-modelverdrag en in het OESO-commentaar op art. 21 OESO-modelverdrag om interpretatieverschillen te voorkomen.

Jiménez benoemde de *subject-to-tax rule* in de context van Pijler 2 en de *subject-to-tax rule* in het VN-modelverdrag.

3. Conclusies

Het congres werd afgesloten door Kees van Raad,⁵³ die de conclusies van het congres samenvatte en een voorstel deed voor een nieuw art. 21 OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag. Alvorens het tekstvoorstel uit de doeken te doen, ging Van Raad in op de twee categorieën inkomsten die onder art. 21 OESO-modelverdrag vallen: 1) alimentatie-achtige inkomsten en 2) inkomsten met een andersoortige nexus.

In het tekstvoorstel van Van Raad, dient art. 21 lid 3 VN-modelverdrag beperkt te zijn tot alimentatie-achtige inkomsten om dubbele bronstaatheffing te voorkomen. Verder dient het begrip 'afkomstig van' (*arising*) te worden gedefinieerd en beperkt worden naar de situaties waarin de betalende entiteit is gevestigd in de bronstaat of de betaling toerekenbaar is aan een vaste inrichting in de bronstaat.

⁴⁸ Art. 6, 10, 11 en 12 OESO-modelverdrag.

⁴⁹ Vgl. art. 13 lid 5 OESO-modelverdrag.

⁵⁰ Vgl. art. 15 e.v. OESO-modelverdrag.

⁵¹ HR 28 februari 2001, nr. 35 557, ECLI:NL:HR:2001:AB0296, *BNB* 2001/295.

⁵² Zie S.C.W. Douma, 'Verslag van de vijfde Maarten J. Ellis Leiden Lecture on International Taxation', *WFR* 2004/1789, par. 3.4.

⁵³ C. van Raad, directeur van het International Tax Center te Leiden, emeritus-hoogleraar internationaal belastingrecht aan de Universiteit Leiden en als of counsel verbonden aan Loyens & Loeff.