



Universiteit
Leiden
The Netherlands

De toepassing van toewijzingsbepalingen in belastingverdragen

Vleggeert, J.; Broekhuijsen, D.M.

Citation

Vleggeert, J., & Broekhuijsen, D. M. (2025). De toepassing van toewijzingsbepalingen in belastingverdragen. *Mbb: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad Voor Belastingrecht En Belastingpraktijk*, 2025(1), 4-15. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4256180>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4256180>

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

1. De toepassing van toewijzingsbepalingen in belastingverdragen

PROF. MR. DR. J. VLEGGEERT & MR. DR. D.M. BROEKHUIJSEN¹

In dit artikel gaan de auteurs in op de toepassing van toewijzingsbepalingen in belastingverdragen. Zij gaan op hoofdlijnen in op de vraag welke overeenkomsten en verschillen er tussen deze bepalingen zijn. Verder bespreken de auteurs de verhouding tussen de verschillende toewijzingsbepalingen. Aan de orde komen verder de beperkende werking van belastingverdragen, een aantal toepassingsvoorwaarden van toewijzingsbepalingen, de paraplubepalingen, de rol van het restartikel en de overlap van toewijzingsbepalingen.

1. Inleiding

Het idee voor dit artikel is ontstaan toen we in de voorbereiding van het mastervak internationaal belastingrecht op zoek waren naar een introductie op de toewijzingsbepalingen in belastingverdragen. Die bleek er in de boeken over internationaal belastingrecht die in het onderwijs worden gebruikt eigenlijk niet te zijn. Diverse algemene aspecten van toewijzingsbepalingen komen daarin wel per bepaling aan bod maar een inleidend overzicht wordt doorgaans niet of nauwelijks gegeven.² Wel kwamen we artikelen over deze materie tegen van Van Raad. Met name zijn ‘Vijf grondregels bij de uitlegging en toepassing van belastingverdragen’ in de Juch-bundel uit 2002³ heeft ons geïnspireerd om een algemene inleiding over de toepassing van toewijzingsbepalingen in belastingverdragen te schrijven. Daarin willen we op hoofdlijnen de vraag beantwoorden welke overeenkomsten en verschillen er tussen deze bepalingen zijn. Verder gaan we in op de verhouding tussen de verschillende toewijzingsbepalingen.

Hierna gaan we in paragraaf 2 eerst in op de beperkende werking van belastingverdragen. Vervolgens komt in paragraaf 3 een aantal toepassingsvoorwaarden van toewij-

zingsbepalingen aan bod. Paragraaf 4 behandelt de paraplubepalingen en de rol van het restartikel en in paragraaf 5 wordt de overlap van toewijzingsbepalingen besproken. We sluiten af met een samenvatting.

2. De beperkende werking van belastingverdragen

2.1 Belastingverdragen creëren geen belastingplicht

In Nederland is de bevoegdheid om belasting te heffen gebaseerd op de nationale wet. Uit art. 104 Grondwet volgt dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet.⁴ Belastingverdragen kunnen geen belastingplicht creëren. Op grond van art. 94 Grondwet kunnen belastingverdragen de toepassing van nationaal belastingrecht wel beperken.⁵ Dit artikel bepaalt namelijk dat binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften geen toepassing vinden, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties.

Wanneer een belastingverdrag Nederland toestaat om te heffen maar de Nederlandse wet niet voorziet in een

1 De auteurs bedanken mr. dr. T.M. Vergouwen en dr. L.C. van Hulten voor hun commentaar op een eerdere versie van dit artikel.

2 Een relatief uitgebreid overzicht wordt wel gegeven in A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2023, p. 103-106.

3 C. van Raad, ‘Vijf grondregels bij de uitlegging en toepassing van belastingverdragen’, in: E.C.C.M. Kemmeren en A.J.A. Stevens (red.), *Over de grenzen van de vennootschapsbelasting. Opstellen aangeboden aan prof. mr. D. Juch ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Universiteit van Tilburg (Juch-bundel)*, Deventer: Kluwer 2002, p. 287-298.

4 Overigens kan een belastingverdrag in uitzonderlijke situaties leiden tot een verhoging van de verschuldigde belasting ten opzichte van het geval waarin het verdrag niet van toepassing zou zijn. Zie ook A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2023, p. 105. Zie verder HR 12 maart 1980, nr.19 180, BNB 1980/170 en HR 4 april 1990, nr. 25 934, BNB 1990/156.

5 B.J. Arnold, *International Tax Primer*, 4th edition, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2019, gaat in par. 8.2.2 in op zogenoemde treaty overrides die zich voor kunnen doen in landen, zoals de VS, waarvan de nationale regelgeving onder voorwaarden voor kan gaan op belastingverdragen. Volgens J. Wouters, M. Vidal, ‘The International Law Perspective’, in: G. Maisto (red.), *Tax Treaties and Domestic Law*, Amsterdam: IBFD 2006, p. 34 is de toepassing van dergelijke nationale regelgeving waarschijnlijk strijdig met internationaal recht.

heffingsbepaling, zal Nederland niet heffen.⁶ Er kunnen zich, met andere woorden, situaties voordoen waarin Nederland geen gebruikmaakt van een mogelijkheid tot heffen die door een belastingverdrag wordt geboden. Denk aan een inwoner van China die voordelen verkrijgt uit de vervreemding van aandelen in een vennootschap die haar vermogen heeft geïnvesteerd in onroerende zaken die in Nederland zijn gelegen. Art. 13 lid 4 van het belastingverdrag tussen Nederland en China staat Nederland dan toe om de vervreemdingsvoordelen ter zake van die aandelen te belasten. Indien de aandelen niet behoren tot een Nederlandse onderneming en evenmin deel uitmaken van een aanmerkelijk belang in de in Nederland gevestigde vennootschap, zijn de vervreemdingsvoordelen echter niet belastbaar voor de Nederlandse inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Nederland wil dan niet heffen.

Omdat belastingverdragen de toepassing van het interne belastingrecht van een staat beperken, is het volgens Van Raad zinnig: ‘eerst vast te stellen of naar dat interne belastingrecht sprake is van een belastbare bate en pas daarna of er een verdrag van toepassing is dat beperkingen oplegt aan die belastingheffing.’⁷ Haslehner daarentegen betoogt dat net zo goed eerst kan worden nagegaan of een verdrag van toepassing is om pas daarna te kijken of het interne belastingrecht een belastbare bate oplevert. Beide methoden leiden immers tot hetzelfde resultaat.⁸ Deze laatste observatie is weliswaar niet onjuist maar toch menen we dat het minder logisch zou zijn om eerst de beperkende regeling te analyseren (het belastingverdrag) om pas daarna te kijken naar de regeling die beperkt wordt (de nationale wet). De methode-Van Raad spreekt ons daarom meer aan.⁹

2.2 De door een belastingverdrag opgelegde beperkingen

In het OESO-Modelverdrag 2017 vinden we de toewijzingsbepalingen in de art. 6 t/m 22. De wijze waarop belastingverdragen beperkingen opleggen aan de verdragsluitende staten verschilt. Er komen drie categorieën toewijzingsbepalingen in belastingverdragen voor.¹⁰

Categorie 1: exclusieve toewijzing aan de woonstaat. Sommige bepalingen wijzen de heffing over inkomensbestanddelen exclusief toe aan de woonstaat. De andere staat mag dan niet over het inkomensbestanddeel heffen; het inkomen dient door die staat volledig buiten beschouwing

te worden gelaten.¹¹ Zo luidt de aanhef van art. 7 lid 1 van het belastingverdrag tussen Nederland en Japan als volgt: ‘De voordelen van een onderneming van een verdragsluitende staat zijn slechts in die verdragsluitende staat belastbaar.’ In beginsel volgt hieruit dat de winst van een Japanse onderneming slechts in Japan belastbaar is. Nederland mag niet over deze winst heffen omdat de heffing exclusief aan Japan is toegewezen. De frase ‘zijn slechts in die verdragsluitende staat belastbaar’ impliceert immers dat de andere staat, in dit geval Nederland, niet mag heffen. Dezelfde of vergelijkbare terminologie komt voor in de bepaling over de winst uit onderneming in andere Nederlandse belastingverdragen. In het OESO-Modelverdrag 2017 wordt de frase ‘shall be taxable only in that State’ gebruikt om het heffingsrecht exclusief aan één van beide staten toe te wijzen. De staat die in zijn heffingsrecht wordt beperkt, is dus de andere staat.¹² De voordelen zijn slechts belastbaar *in die staat*, in het voorbeeld Japan, terwijl de andere staat, Nederland, niet over de voordelen mag heffen.

Categorie 2: toewijzing aan de bronstaat. Andere bepalingen wijzen de heffing over inkomensbestanddelen toe aan de bronstaat. In art. 7 lid 1 van het belastingverdrag tussen Nederland en Japan wordt bijvoorbeeld een uitzondering gemaakt voor voordelen die worden behaald door middel van een in Nederland gevestigde vaste inrichting van de Japanse onderneming. Deze voordelen ‘mogen (...) in de andere verdragsluitende staat worden belast’, dus in Nederland. Anders dan de frase ‘zijn slechts in die verdragsluitende staat belastbaar’ (zie hiervoor *categorie 1*), die in de aanhef van art. 7 lid 1 wordt gebruikt, behelzen de woorden ‘mogen (...) in de andere verdragsluitende staat worden belast’ geen exclusieve toewijzing van het heffingsrecht over deze voordelen aan één van de staten.¹³ Art. 7 lid 1 verbiedt Japan immers niet om deze voordelen eveneens in de heffing te betrekken. Beide landen mogen het inkomensbestanddeel dus volledig in de heffing betrekken. Dezelfde of vergelijkbare terminologie komt voor in de bepaling over de winst uit onderneming in andere Nederlandse belastingverdragen en in het OESO-Modelverdrag 2017 wordt de frase ‘may be taxed in that other State’ gebruikt om tot uitdrukking te brengen dat de vaste inrichtingsstaat mag heffen over de voordelen uit de vaste inrichting.

De beperking van het heffingsrecht van de woonstaat volgt dan uit de voorkomingsbepaling die de woonstaat verplicht om dubbele belasting te vermijden. In het belastingverdrag met Japan volgt deze verplichting uit art. 22. Het eerste lid van deze bepaling verplicht Japan om dubbele belasting te vermijden wanneer een inwoner van Japan inkomen verkrijgt uit Nederland dat in overeenstemming met de bepalingen van het verdrag in Nederland mag worden

6 Zie ook C. van Raad, ‘Over de verhouding tussen Nederlandse nationaal belastingrecht en belastingverdragen’, in: *Leids Fiscaal Jaarboek 1984*, Arnhem: Gouda Quint 1984, p. 107-109.

7 C. van Raad, ‘Vijf grondregels bij de uitlegging en toepassing van belastingverdragen’, in: *Juch-Bundel*, Deventer: Wolters Kluwer 2002, p. 288. Zie ook C. van Raad, in: *Cursus Belastingrecht Internationaal Belastingrecht*, Wolters Kluwer 2024 (online) onderdeel IBR.3.1.3.C.

8 W. Haslehner, ‘Introduction’ in: E. Reimer & A. Rust (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5th ed., Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2021, m. no. 71.

9 De auteurs sluiten echter niet uit dat zij wat dit betreft enigszins voorin genomen zijn omdat zij beiden hun fiscale opvoeding in Leiden hebben genoten.

10 W. Haslehner, ‘Introduction’ in: E. Reimer & A. Rust (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5th ed., Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2021, m. no. 20-23.

11 Zie par. 23 van de Introduction bij het commentaar bij het OESO-Modelverdrag 2017.

12 Zie ook K. van Raad, ‘A Blueprint for Restructuring the OECD Model’s Distributive Rules’, 75 (2021) *Bulletin For International Taxation* 472.

13 Slechts zelden wordt inkomen wel exclusief aan de bronstaat toegewezen. Zie ter illustratie art. 19 lid 1 letter a OESO-Modelverdrag 2017 (toewijzing van heffing over ambtenarsalarissen aan de staat ten behoeve waarvan de ambtenaar diensten heeft bewezen).

belast. Omdat de voordelen uit de Nederlandse vaste inrichting op grond van art. 7 in Nederland mogen worden belast, is Japan op basis van art. 22 van het belastingverdrag verplicht om de dubbele belasting over deze voordelen te vermijden.

Categorie 3: beperkte gedeelde toewijzing. Tot slot zijn er bepalingen op grond waarvan zowel de woon- als bronstaat mag heffen maar waarbij de bronstaat in zijn heffingswens wordt beperkt. De bronstaat heeft dan een gelimiteerd heffingsrecht. Het heffingsrecht van de woonstaat is eveneens gelimiteerd omdat de woonstaat voorkoming moet verlenen. Ter illustratie, wanneer een natuurlijk persoon die inwoner is van China dividend ontvangt van een in Nederland gevestigde beursgenoteerde vennootschap is op grond van het Nederlandse belastingrecht 15% dividendbelasting verschuldigd. Op grond van art. 10 lid 2 letter b van het belastingverdrag tussen Nederland en China wordt het Nederlandse heffingsrecht echter beperkt tot 10% van het brutodividend. China dient voor die Nederlandse heffing voorkoming van dubbele belasting te verlenen op grond van art. 22 van het genoemde belastingverdrag.

3. Toepassingsvoorwaarden van toewijzingsbepalingen

3.1 Inleiding

In belastingverdragen wordt per inkomensbestanddeel bepaald aan welk land het heffingsrecht is toegewezen. De toewijzingsbepalingen hebben betrekking op inkomensbestanddelen die worden verkregen door een inwoner van één van de verdragsluitende staten uit een bron in de andere verdragsluitende staat. Sommige bepalingen hebben zelfs een ruimer bereik en zijn ook van toepassing als inkomensbestanddelen afkomstig zijn van een bron die buiten de andere verdragsluitende staat is gelegen. Hierna zal achtereenvolgens op deze toepassingsvoorwaarden van toewijzingsbepalingen worden ingegaan.

3.2 Inkomensbestanddelen

3.2.1 De definitie van inkomensbestanddelen

De toewijzingsbepalingen¹⁴ hebben vrijwel allemaal¹⁵ betrekking op inkomensbestanddelen. Zo gaat de bepaling over inkomen uit onroerende zaken (*income from immovable property*, art. 6 OESO-Modelverdrag 2017) over het inkomen dat daaruit wordt verkregen. De uitdrukking ‘inkomen’ wordt niet gedefinieerd. Deze niet-gedefinieerde uitdrukking moet daarom worden uitgelegd aan de hand van het algemene uitleggingsvoorschrift van het artikel

over algemene begripsbepalingen (art. 3 lid 2 OESO-Modelverdrag 2017).¹⁶ Hieruit volgt dat deze uitdrukking conform de wetgeving van de verdrags toepassende staat zal worden uitgelegd tenzij de verdragscontext anders vereist.¹⁷ De Hoge Raad laat Nederland veel ruimte bij het bepalen van de wijze van heffing, het tijdstip van heffing en de bepaling van de omvang en wijze van berekening van het inkomen. Hierbinnen bestaat ook ruimte voor de toepassing van forfaits en ficties,¹⁸ zoals het op basis van een forfait berekende ‘inkomen’ uit sparen en beleggen. Ten aanzien van particuliere beleggers in in Nederland gelegen onroerende zaken kan daarom voor de uitleg van de uitdrukking ‘inkomen’ worden aangesloten bij de invulling die daaraan wordt gegeven in box 3 van de inkomstenbelasting.¹⁹

Voorbeelden van andere toewijzingsbepalingen waarin het inkomensbestanddeel niet wordt gedefinieerd, zijn het artikel over winst uit onderneming waarin de uitdrukking ‘winst’ (*profits*, art. 7 OESO-Modelverdrag 2017) niet wordt omschreven en het artikel over inkomen uit dienstbetrekking dat de uitdrukking ‘salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen’ (*salaries, wages and other similar remuneration*, art. 15 OESO-Modelverdrag 2017) niet omschrijft. Ook deze uitdrukkingen zullen aan de hand van het algemene uitleggingsvoorschrift moeten worden geïnterpreteerd.

De vraag komt op waarom belastingverdragen voor de uitleg van uitdrukkingen die in het verdrag worden gebruikt zo sterk leunen op het nationale recht van de verdragsluitende staten. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat belastingverdragen de interactie tussen twee belastingstelsels adresseren. Zoals Avery Jones e.a. opmerken: ‘Tax treaties have a greater connection with internal law than most other types of treaty. In most states their effect is to relieve from tax (...) and not to charge tax.’²⁰ Belastingverdragen hebben niet tot doel een uniform tussen de staten geldend belastingstelsel te creëren. Beide verdragsluitende staten passen het ‘eigen’ belastingstelsel toe. Het primaire

14 C. van Raad, ‘De vermogenswinstbepaling in de Modelverdragen – een artikel in beweging’, in: S.A. Stevens (red.), *Essersbundel*, Deventer: Wolters Kluwer 2024), spreekt in par. A liever over ‘verdelingsbepalingen’ in plaats van ‘toewijzingsbepalingen’. Hij meent namelijk dat deze laatste uitdrukking ten onrechte suggereert dat deze bepalingen de verschillende categorieën inkomsten aan de ene of aan de andere staat ter heffing toewijzen.

15 Art. 22 OESO-Modelverdrag 2017 ziet op vermogen.

16 De kwestie omtrent de rol en positie van het algemene uitleggingsvoorschrift van art. 3 lid 2 OESO-Modelverdrag en het belang van de interpretatieregels van het Weens Verdragenverdrag is een ‘classic’. We staan daar in deze bijdrage niet stil maar verwijzen naar: J. F. Avery Jones et al., ‘The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model – Part I’, [1984] *British Tax Review* 14, p. 16-17 en Part II [1984] *British Tax Review* 90; D.A. Ward et al., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, Amsterdam: IBFD 2005; W. Haslehner, ‘Introduction’, in: Reimer & Rust (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5th edn., Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2021, Part C; F.A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law: A Study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their Application to Tax Treaties*, Amsterdam: IBFD 2004.

17 Zie ook E. Reimer, ‘Article 6’, in: E. Reimer & A. Rust (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5th ed., Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2021, m. no. 38 en 39.

18 Hoge Raad 5 september 2003, nr. 37651, *BNB* 2003/379 en Hoge Raad 26 november 2010, nr. 09/03219, *BNB* 2011/189.

19 Hoge Raad 27 mei 2022, nr. 21/03579, *BNB* 2022/116.

20 John F. Avery Jones e.a., ‘The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model – Part I’, [1984] *British Tax Review* 14, p. 16-17.

doel van belastingverdragen is om de dubbele belasting te vermijden die als gevolg daarvan zou kunnen optreden.

In toewijzingsbepalingen waarin het inkomensbestanddeel niet wordt gedefinieerd, komen soms *andere* uitdrukkingen voor die wel worden gedefinieerd. Zo wordt de uitdrukking ‘onroerende zaken’ al sinds 1963 in het tweede lid van art. 6 van het OESO-Modelverdrag gedefinieerd. Volgens deze bepaling heeft deze uitdrukking de betekenis die volgt uit de wetgeving van de verdragsluitende staat waarin de desbetreffende zaken zijn gelegen (de zogenoemde situsstaat). Het tweede lid van art. 6 OESO-Modelverdrag 2017 bewerkstelligt dat de andere verdragsluitende staat (de woonstaat) gebonden is aan de uitleg die de situsstaat geeft aan deze uitdrukking. Daarnaast geeft art. 6 lid 2 een aantal voorbeelden van zaken die in ieder geval wel of niet als onroerende zaken moeten worden beschouwd.²¹ Bovendien vult het derde lid van dit artikel de uitdrukking ‘inkomen uit onroerende zaken’ verder in door te regelen dat de bepaling van toepassing is op inkomen verkregen uit rechtstreekse exploitatie, uit de verhuur of deelpacht, of uit elke andere vorm van exploitatie van onroerende zaken. Ook de uitdrukking ‘onderneming’ die in art. 7 wordt gebruikt, wordt wel gedefinieerd, namelijk in art. 3 lid letter c OESO-Modelverdrag 2017, als ‘elke uitoefening van een bedrijf’.²² De uitdrukking ‘bedrijf’ wordt echter in het OESO-Modelverdrag niet gedefinieerd, al regelt letter h van art. 3 lid 1 dat deze term *mede* het uitoefenen van een vrij beroep en het verrichten van andere werkzaamheden van zelfstandige aard omvat. Dit betekent dat de uitdrukking ‘bedrijf’ vervolgens alsnog moet worden uitgelegd aan de hand van het algemene uitleggingsvoorschrift van art. 3 lid 2 OESO-Modelverdrag 2017. Datzelfde geldt bijvoorbeeld voor de uitdrukking ‘dienstbetrekking’ die wordt gebruikt in art. 15 aangezien deze term in het OESO-Modelverdrag niet wordt gedefinieerd.

Er zijn ook toewijzingsbepalingen waarin het inkomensbestanddeel wel wordt gedefinieerd. Zo wordt de uitdrukking ‘dividenden’ gedefinieerd in het artikel over dividenden. Uit de definitie van de term ‘dividend’ in art. 10 lid 3 OESO-Modelverdrag 2017 blijkt dat is geprobeerd om een dividenddefinitie te vinden die niet verwijst naar het nationale recht van de verdragsluitende staten maar dat is niet gelukt. De definitie geeft namelijk eerst voorbeelden van inkomensbestanddelen die voor de toepassing van het verdrag dividenden zijn, zoals ‘inkomen uit aandelen’ maar bevat aan het slot toch een verwijzing naar bestanddelen die volgens de staat van lichaam dat de uitdeling doet, behandeld worden als inkomen uit aandelen. Andere toewijzingsbepalingen waarin het inkomensbestanddeel wordt gedefinieerd, zijn het artikel over interest en het artikel over royalty’s. Art. 11 lid 3 respectievelijk art. 12 lid 2 OESO-Modelverdrag 2017 bevatten achtereenvolgens een definitie van de uitdrukkingen ‘interest’ en ‘royalty’s’. In deze definities wordt niet verwezen naar het nationale recht

van de verdragsluitende staten. Dat betekent overigens niet dat het nationale recht van de verdragsluitende staten geen rol zou kunnen spelen bij de interpretatie van de definitie van deze uitdrukkingen. Het nationale recht kan via het algemene uitleggingsvoorschrift van art. 3 lid 2 namelijk wel van belang zijn als in de definitie termen worden gebruikt die niet worden gedefinieerd in het verdrag.

3.2.2 *Verschillen tussen de nationaalrechtelijke classificatie en de verdragsclassificatie*

De wijze waarop belastingverdragen inkomen opknippen in verschillende inkomensbestanddelen sluit vaak goed aan op het nationale recht van de verdragsluitende staten. Zo sluit de categorie ‘belastbare winst uit onderneming’ van art. 3.1 lid 2 letter a Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: IB) goed aan op het artikel over winst uit onderneming in het OESO-Modelverdrag.²³ Soms komt het echter voor dat inkomen voor de toepassing van het nationale belastingrecht en de toepassing van het belastingverdrag verschillend wordt geclassificeerd. Deze situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen indien een natuurlijk persoon die inwoner is van Japan, een aanmerkelijk belang heeft in een in Nederland gevestigde bv. Als deze inwoner van Japan een vordering heeft op de bv en daarop rente ontvangt, behoort deze rente op grond van art. 7.2 lid 2 letter c IB (belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden in Nederland) tot zijn belastbaar inkomen uit werk en woning in Nederland.²⁴ Voor de toepassing van het belastingverdrag tussen Nederland en Japan is op grond van art. 11 lid 4 sprake van interest. Op grond van het Nederlands nationale belastingrecht blijft echter sprake van resultaat uit overige werkzaamheden in Nederland. Dit betekent dat Nederland belasting wil heffen over de rente in box 1 maar dat de Nederlandse belasting op grond van het belastingverdrag met Japan wordt beperkt tot 10% van de rente.²⁵ Andere, lastig in het systeem van de belastingverdragen te passen voorbeelden kunnen ook in de sfeer van inkomen uit resultaat uit overige werkzaamheden en de terbeschikkingstellingsregeling worden gevonden: deze categorie inkomsten bestaat immers in belastingverdragen niet.²⁶

23 In andere landen, bijv. in het Verenigd Koninkrijk, is de aansluiting tussen het nationale recht en de categorieën van de belastingverdragen minder sterk. Zie bijv. J.F. Avery Jones, ‘Problems of Categorising Income and Gains for Tax Treaty Purposes’, [2001] *British Tax Review* 382.

24 Jo. de tweede volzin van het derde lid van art. 7.2 Wet inkomstenbelasting 2001.

25 Zie over deze problematiek uitgebreid C. van Raad, ‘Fiscale classificatie van winstbestanddelen van niet-inwoners naar nationaal recht en verdragsrecht’, in: *Leids Fiscaal Jaarboek 1987*, Arnhem: Gouda Quint 1987, p. 145-153.

26 Zie F.P.G. Pötgens, ‘Resultaat uit overige werkzaamheden en belastingverdrag’, *NtFR-B* 2014/34. Ten aanzien van de lucratief belangregeling: F.P.G. Pötgens, ‘Tax Treaty Classification of Netherlands Source Income from Lucrative Interests (Carried Interest)’, 51 (2011) *European Taxation* 465. En ten aanzien van de terbeschikkingstellingsregeling merkt Heithuis op in zijn noot bij een arrest over een afwaardering van een tbs-schuldvoordering: ‘Het hierboven opgenomen arrest illustreert welke problemen men krijgt als men in de nationale wet een systeem ontwerpt en het verdrag daar niet op aanpast.’ HR 1 maart 2013, nr. 11/02952, *BNB* 2013/147 (m.nt. Heithuis).

21 Zie John F. Avery Jones e.a., id., 1984. 15.

22 Deze Nederlandse vertaling is ontleend aan art. 3 lid 1 letter f van het in 2022 gesloten belastingverdrag tussen Nederland en Colombia.

3.3 Inkomensbestanddelen van een inwoner van de woonstaat

3.3.1 Inleiding

Een voorwaarde voor toepassing van de toewijzingsbepalingen is dat de betreffende inkomensbestanddelen worden *verkregen* door een *inwoner* van één van de verdragsluitende staten (hierna: ‘de woonstaat’). Er wordt niet vereist dat het betreffende inkomensbestanddeel wordt onderworpen aan belasting. De vraag wie ‘inwoner’ is voor het belastingverdrag zal worden besproken in paragraaf 3.3.2. Hoe de band tussen het inkomensbestanddeel en de inwoner wordt gelegd, wordt behandeld in paragraaf 3.3.3. Op het ontbreken van een onderworpenheids is wordt ingegaan in paragraaf 3.3.4.

3.3.2 Inwonerschap

Nu de toewijzingsbepalingen vereisen dat de betreffende inkomensbestanddelen worden verkregen door een inwoner van één van de verdragsluitende staten, is het van belang om vast te stellen of een persoon inwoner van één van die staten is. De uitdrukking ‘inwoner van een verdragsluitende staat’ wordt gedefinieerd in het inwonersartikel (art. 4 OESO-Modelverdrag 2017). Van een inwoner van een staat is sprake indien sprake is van ‘full liability to tax’: volledige onderworpenheid op grond van de nationale wetgeving van die staat.²⁷

Blijkens de aanhef van deze bepaling geldt deze definitie alleen voor de toepassing van het betreffende belastingverdrag. Of een persoon voor de toepassing van het nationale belastingrecht van een staat inwoner is, moet op grond van het nationale belastingrecht worden bepaald. De definitie van de uitdrukking ‘inwoner’ in een belastingverdrag is niet van belang bij het vaststellen van de woonplaats van een persoon op grond van het nationale belastingrecht. Of concreter geformuleerd: de vaststelling van inwonerschap op grond van een belastingverdrag (o.g.v. art. 4 OESO-Modelverdrag) heeft geen doorwerking naar de vaststelling van inwonerschap op grond van art. 4 AWR.

Zo is het mogelijk dat een persoon op grond van het nationale Nederlandse belastingrecht inwoner is van Nederland en voor de toepassing van een Nederlands belastingverdrag inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Een voorbeeld van deze situatie is een Nederlandse bv die op grond van de vestigingsplaatsfictie van art. 2 lid 5 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, binnenlands belastingplichtig is voor de toepassing van de Nederlandse vennootschaps-

belasting.²⁸ Indien deze bv feitelijk wordt geleid in België en daarom veronderstellenderwijs door België als inwoner wordt beschouwd voor de toepassing van de Belgische vennootschapsbelasting, zal de bv ingevolge het laatste lid van art. 4 van het belastingverdrag tussen Nederland en België voor de toepassing van dat verdrag inwoner zijn van België. De bv blijft echter binnenlands belastingplichtig voor de toepassing van de Nederlandse vennootschapsbelasting. Vervolgens zal aan de hand van de toewijzingsbepalingen van het belastingverdrag tussen Nederland en België moeten worden vastgesteld in hoeverre het Nederlandse heffingsrecht wordt beperkt omdat de bv voor de toepassing van het verdrag inwoner van België is.

3.3.3 De band tussen het inkomensbestanddeel en de inwoner van de woonstaat

In de afzonderlijke toewijzingsbepalingen wordt de band tussen het inkomensbestanddeel en de woonstaat op verschillende manieren tot uitdrukking gebracht. We nemen hierna een aantal varianten op en bespreken hiervan vervolgens de algemene strekking.

- In het artikel over inkomen uit onroerende zaken wordt bepaald dat het inkomen moet zijn *verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat* (art. 6 OESO-Modelverdrag 2017 gebruikt de woorden: ‘*derived by a resident*’). Deze terminologie zien we ook terug in de artikelen over vermogenswinsten, inkomen uit dienstbetrekking, directeursbeloningen en artiesten en sportbeoefenaars (achtereenvolgens in de art. 13, 15, 16 en 17 OESO-Modelverdrag 2017).
- Het artikel over winst uit onderneming heeft betrekking op de winst *van een onderneming van een verdragsluitende staat* (art. 7 OESO-Modelverdrag 2017 gebruikt de woorden: ‘*of an enterprise of a Contracting State*’).²⁹ Deze woordkeus wordt ook gebruikt in art. 8 over scheep- en luchtvaart en in art. 21 inzake overig inkomen (achtereenvolgens ‘*profits of an enterprise*’ en ‘*items of income of a resident*’ in de art. 8 en 21 OESO-Modelverdrag 2017).
- Het dividendartikel is van toepassing op dividenden *betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat* (art. 10 OESO-Modelverdrag 2017 gebruikt de woorden: ‘*paid to a resident of the other Contracting State*’). De uitdrukking ‘betaald aan’ komt ook voor in de artikelen over interest, pensioenen en overheidsfuncties (achtereenvolgens in de art. 11, 18 en 19 OESO-

27 We staan niet nader stil bij de invulling van ‘fully liable to tax’. Zie daarover: paragraaf 3, 4 en 8 van het Commentaar op art. 4 OESO-Modelverdrag 2017. Zie verder F.P.G. Pötgens, *Cursus Belastingrecht Internationaal Belastingrecht*, Wolters Kluwer 2024 (online), onderdeel IBR.3.2.4.B.b en J. Gooijer, *Tax Treaty Residence of Entities*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2019 en F.P.G. Pötgens, ‘Inwonerschap van entiteiten onder belastingverdragen en de onderworpenheidsis’, *MBB* 2024/6.

28 De vestigingsplaatsfictie onder art. 1 lid 3 Wet dividendbelasting 1965 en art. 1.3 lid 1 Wet bronbelasting 2021 leidt niet tot volledige onderworpenheid o.g.v. art. 4 lid 1 OESO-Modelverdrag. Zie daarover bijv. L.C. van Hulten & F.A. Spiekerman, ‘De vestigingsplaatsfictie: enkele aandachtspunten’, *WFR* 2023/112 en J. Gooijer, ‘De vestigingsplaatsfictie in de Wet bronbelasting 2021’, *WFR* 2021/159.

29 De uitdrukking ‘onderneming van een verdragsluitende staat’ wordt in de belastingverdragen gedefinieerd in het artikel over algemene begripsbepalingen (overeenkomstig art. 3 lid 1 letter d OESO-Modelverdrag 2017) en betekent ‘onderneming gedreven door een inwoner van een verdragsluitende staat’. Het moet dus gaan om winst uit onderneming van een inwoner van de verdragsluitende staat.

Modelverdrag 2017).³⁰ De uitdrukking ‘betaald aan’ komt ook voor in sommige royaltyartikelen, namelijk in belastingverdragen waarin aan de bronstaat een beperkt heffingsrecht wordt toegekend.

- In belastingverdragen waarin in het royaltyartikel conform het OESO-Modelverdrag 2017 geen beperkt heffingsrecht wordt toegekend aan de bronstaat, komt de uitdrukking ‘*verkregen door een inwoner van de andere verdragsluitende staat*’ voor (art. 12 OESO-Modelverdrag 2017 gebruikt de woorden: ‘owned by a resident of the other Contracting State’). Het studentenartikel spreekt van ‘betalingen die een student of een stagiair die inwoner is, (...) *ontvangt*’ (art. 20 OESO-Modelverdrag 2017 gebruikt de woorden: ‘payments which a student or business apprentice (...) receives’).

Het verband tussen de verschillende inkomensbestanddelen en de woonstaat wordt in de toewijzingsbepalingen dus gelegd door middel van de woorden ‘verkregen door’, ‘van’ en ‘betaald aan’, et cetera. Deze uitdrukkingen worden in de belastingverdragen niet gedefinieerd en moeten dus worden uitgelegd aan de hand van het algemene uitleggingsvoorschrift (art. 3 lid 2 OESO-Modelverdrag 2017).

Doorgaans zal de persoon die belastingplichtig is op grond van het nationale Nederlandse belastingrecht tevens degene zijn die een beroep doet op een Nederlands belastingverdrag. Soms is dat echter niet het geval. Dit kan zich met name voordoen met betrekking tot hybride entiteiten.³¹ Dit zijn entiteiten die door de ene verdragsluitende staat als niet-transparant worden gezien en dus als een entiteit kunnen worden belast terwijl de andere verdragsluitende staat de entiteit als transparant aanmerkt en de participanten in de entiteit in de heffing wil betrekken. Een voorbeeld hiervan is het geval waarin twee inwoners van Japan participeren in een Japans partnership die een klein pakket aandelen houdt in een Nederlandse beursvennootschap. Nederland wil 15% dividendbelasting heffen over het dividend dat op deze aandelen wordt uitgekeerd. Indien Nederland het Japanse partnership als niet-transparant beschouwt, is dit Japans partnership subjectief belastingplichtig voor de Nederlandse dividendbelasting. Als Japan het partnership echter als transparant beschouwt, zal het partnership door Japan niet in de heffing worden betrokken; wel zal Japan het dividend mogelijk bij de partners in de belastingheffing

willen betrekken. Dit brengt met zich dat het partnership voor de toepassing van het belastingverdrag tussen Nederland en Japan op grond van art. 4 van het verdrag niet als inwoner van Japan kan worden beschouwd omdat het partnership in Japan niet aan belasting is onderworpen. Het partnership kan daarom geen beroep doen op art. 10 lid 2 letter b van dit verdrag, de bepaling die de Nederlandse dividendbelasting zou hebben beperkt tot 10% van de dividenden. Voor deze situatie is een speciale regeling opgenomen in art. 4 lid 5 letter a van het verdrag.³² Op grond van deze bepaling kunnen de Japanse partners een beroep doen op art. 10 van het verdrag mits het dividend bij hen door Japan in de heffing wordt betrokken. De personen die een beroep doen op het verdrag, de Japanse partners, zijn dan anderen dan de persoon die belastingplichtig is voor de Nederlandse dividendbelasting, het partnership.³³ Anders gezegd illustreert dit voorbeeld dat belastingverdragen niet gaan over de vraag bij wie een inkomensbestanddeel in de heffing wordt betrokken. Dat is een vraag die naar nationaal belastingrecht moet worden beantwoord. Wel gaan belastingverdragen over de toewijzing van inkomensbestanddelen.

3.3.4 Geen onderworpenheidseis

In de toewijzingsbepalingen wordt in het algemeen niet vereist dat het betreffende inkomensbestanddeel bij de verkrijger ervan is onderworpen aan belasting.³⁴ Er geldt met andere woorden geen objectieve onderworpenheidseis.³⁵ Wel wordt, zoals we hiervoor zagen, vereist dat de verkrijger van het inkomensbestanddeel inwoner is van één van de verdragsluitende staten. De toewijzingsbepalingen voorzien dus wel in een subjectieve onderworpenheidseis. Dit betekent dat zich een heffingsvacuüm voordoet wanneer een verdragsbepaling een inkomensbestanddeel toewijst aan de woonstaat terwijl de woonstaat op grond van zijn nationale recht het inkomensbestanddeel niet in de heffing betreft.³⁶ Maar ook in het omgekeerde geval kan sprake zijn van een heffingsvacuüm, namelijk wanneer een verdragsbepaling een inkomensbestanddeel toewijst aan de bronstaat, de bronstaat het inkomensbestanddeel op grond van zijn nationale recht niet in de heffing betreft en de woonstaat even-

30 Hierbij tekenen wij aan dat het artikel over overheidsfuncties in het eerste lid letter a niet met zoveel woorden bepaalt dat salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen worden betaald aan een inwoner van een verdragsluitende staat. Vanwege de samenhang met het artikel over personen op wie het verdrag van toepassing is (art. 1 OESO-Modelverdrag 2017) moet het echter wel om een betaling aan een inwoner van een verdragsluitende staat gaan. Dit artikel regelt immers dat het verdrag van toepassing is op personen die inwoner zijn van één of van beide verdragsluitende staten.

31 Zie hierover uitgebreid H. Lohuis, ‘Verdragstoepassing bij hybride mismatches onder het multilaterale instrument’, TFO 2018/159.3 en G.F. Fibbe en A.J.A. Stevens, ‘Internationale fiscale aspecten’, in: *Knelpunten en oplossingen voor de belastingheffing van personenvennootschappen*, Rapport van de Commissie Personenvennootschappen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 260, hst. 6.

32 Deze bepaling is vergelijkbaar met de bepaling opgenomen in art. 3 van het Multilateraal Instrument (MLI) dat ten aanzien van veertien door Nederland als Covered Tax Agreement aangemerkte belastingverdragen van toepassing is. Zie voorts F.P.G. Pötgens & E.M.L. Kool, ‘Nederland en het Multilaterale Instrument: een stand van zaken’, WFR 2018/206.

33 Zie verder inzake deze problematiek: OESO, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (OESO 1999) deel II (ter zake van toepassing van het belastingverdrag door de bronstaat).

34 Zie ook I.J.J. Burgers e.a. *Wegwijs in het Internationaal en Europees belastingrecht*, Deel A, Den Haag: Sdu 2024, par. 2.2.4.3.2.

35 Wheeler betoogt dat het ontbreken van een objectieve onderworpenheidseis één van de fundamentele problemen is met betrekking tot belastingverdragen, zie J.C. Wheeler, *The Missing Keystone of Income Tax Treaties*, Amsterdam: IBFD 2012, p. 43.

36 Zie A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2023, p. 104, die in dit kader ingaan op zogenoemde clawback-regelingen die inhouden dat indien de woonstaat naar nationaal recht geen gebruikmaakt van zijn heffingsbevoegdheid over de desbetreffende inkomsten, de bronstaat heffingsbevoegd is.

min heft over het inkomensbestanddeel omdat deze staat voorkoming van dubbele belasting verleent.³⁷ Slechts bij uitzondering wordt in de Nederlandse belastingverdragen aandacht aan feitelijke onderworpenheid besteed.^{38, 39, 40} Of het ontbreken van een onderworpenheidstoets tot dubbele niet-belasting leidt in geval het bronland niet tot heffing overgaat, is overigens afhankelijk van de te hanteren voorkomingstechniek. Het risico op dubbele niet-belasting lijkt in dit verband met name te bestaan ingeval de woonstaat de vrijstellingsmethode toepast.⁴¹ Past de woonstaat daarentegen de verrekeningsmethode toe dan is de voorkoming van dubbele belasting afhankelijk van het in het andere land geheven bedrag aan belasting dat aan het desbetreffende inkomensbestanddeel kan worden toegerekend. In dat geval wordt wel bij de feitelijk geheven belasting aangesloten.

3.4 Connectie tussen de inkomensbestanddelen en de bronstaat

De toewijzingsbepalingen hebben betrekking op inkomensbestanddelen die worden verkregen uit een bron in de andere verdragsluitende staat (hierna: 'de bronstaat'). Soms is het geografische bereik van een toewijzingsbepaling zelfs ruimer, zoals we in paragraaf 3.5 zullen zien. De toewijzingsbepalingen kennen geen uniform bronbegrip. In de woorden van Van Raad: '[t]erwijl verdragen (...) een woonplaatsbepaling bevatten die voor alle toewijzingsbepalingen (...) geldt, ontbreekt een overeenkomstige algemeen geldende "bronbepaling".⁴² Het bronbegrip wordt in de afzonderlijke toewijzingsbepalingen op verschillende wijzen ingevuld. Zo is het artikel over inkomsten uit onroerende goederen (art. 6 OESO-Modelverdrag 2017) alleen van toepassing op inkomsten verkregen door een inwoner

van een verdragsluitende staat uit onroerende goederen gelegen in de andere verdragsluitende staat. De andere staat, de bronstaat, mag dan heffen. Voor voordelen uit de vervreemding van onroerende goederen is in het eerste lid van het artikel over vermogenswinsten (art. 13 lid 1 OESO-Modelverdrag 2017) een vergelijkbare regeling opgenomen. Deze bepalingen knopen dus aan bij de locatie van het object waaruit het inkomen wordt genoten.

De bepaling over winst uit onderneming (art. 7 OESO-Modelverdrag 2017) verwijst naar de locatie van de uitoefening van een bedrijf. Op grond van deze bepaling mag de bronstaat alleen heffen over de voordelen die toerekenbaar zijn aan een vaste inrichting die in de bronstaat is gelegen. In deze bepaling is de plaats waar de activiteit, de ondernemingsuitoefening, wordt verricht dus beslissend. De uitdrukking 'vaste inrichting' wordt gedefinieerd in een apart artikel (art. 5 OESO-Modelverdrag 2017). Voor voordelen uit de vervreemding van roerende zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting is in het tweede lid van het artikel over vermogenswinsten (art. 13 lid 2 OESO-Modelverdrag 2017) een vergelijkbare regeling opgenomen. Het artikel over inkomsten uit dienstbetrekking (art. 15 OESO-Modelverdrag 2017) knoopt eveneens aan bij de plaats waar de activiteit wordt verricht. Ingevolge deze bepaling mag de bronstaat alleen heffen over een beloning ter zake van een dienstbetrekking die in de bronstaat wordt uitgeoefend (behoudens de uitzonderingen die hierop worden gemaakt in het tweede lid van deze bepaling). En ook inkomsten verkregen als artiest of als sportbeoefenaar mag op grond van het artikel over artiesten en sportbeoefenaars (art. 17 OESO-Modelverdrag 2017) in de bronstaat worden belast als de persoonlijke werkzaamheden in die staat worden verricht.

Het artikel over dividenden (art. 10 OESO-Modelverdrag 2017) is van toepassing op dividenden betaald door een lichaam dat inwoner is van de bronstaat. In dat geval heeft de bronstaat een beperkt heffingsrecht. Deze bepaling grijpt dus aan bij de woonplaats van de betaler. De artikelen over interest en royalty's (art. 11 en art. 12 OESO-Modelverdrag 2017) hebben een vergelijkbaar bronbegrip. Uit het eerste lid van deze bepalingen volgt dat zij van toepassing zijn op interest en royalty's *afkomstig uit* de bronstaat. In belastingverdragen die een bepaling over interest hebben die overeenkomt met die van het OESO-Modelverdrag, heeft de bronstaat beperkt heffingsrecht. In belastingverdragen met een royaltyartikel dat OESO-conform is, heeft de woonstaat het exclusieve heffingsrecht. De bronstaat heeft dan geen beperkt heffingsrecht. Veel belastingverdragen wijken in dit opzicht echter af van het OESO-Modelverdrag en kennen de bronstaat wel een beperkt heffingsrecht toe.⁴³ In deze belastingverdragen wordt de uitdrukking 'afkomstig uit' gedefinieerd als interest of royalty's die worden betaald door een inwoner van de bronstaat. In het OESO-Modelverdrag 2017 vinden we deze definitie in art. 11 lid 5.

37 Dit is de leden van de Tweede Kamerfractie van D66 niet ontgaan: 'Veel verdragen zijn niet zo waterdicht als op het eerste gezicht lijkt. Er zijn tal van situaties waarbij het verdrag aanwijst in welk land belasting moet worden geheven, maar op basis van de nationale regels van dat land gebeurt dit helemaal niet.' Zie D66, Aanvalsplan belastingontwijking: Het zoeklicht op de schemersteegjes van de fiscaliteit, bijlage bij *Kamerstukken II* 2020/21, 25087, nr. 280, p. 7. Hun verzoek om de inhoud van belastingverdragen door te lichten, werd door de Staatssecretaris van Financiën Vijfbrief echter niet gehonoreerd. Zie *Kamerstukken II* 2020/21, 25087, nr. 280, p. 8.

38 Een uitzondering is bijvoorbeeld art. 10 lid 9 van het Nederlandse belastingverdrag met Bahrein. Een algemene onderworpenheidsclausule werd echter lang door de OESO afgeraden. Zie de in 2017 verwijderde par. 15 van het 2003 OESO-commentaar op art. 1.

39 Het ontbreken van feitelijke onderworpenheid werd, gelet op de historische doelstelling van belastingverdragen, niet als probleem ervaren; zie bijv. M. Lampe, 'General Subject-to-Tax Clauses in Recent Tax Treaties', 39 (1999) *Taxation* 183, p. 183 en E. Burgstaller & M. Schilcher, 'Subject-to-Tax Clauses in Tax Treaties', 44 (2004) *European Taxation* 266, p. 266.

40 Overigens heeft het BEPS-Project geresulteerd in meer aandacht voor onderworpenheid. Zie art. 5 van het Multilateraal Instrument (MLI) en art. 10 MLI. Beide bepalingen bevatten aspecten van een onderworpenheidstoets.

41 Zie ook T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationaal dubbele belasting* (diss. Universiteit Leiden 2000), par. 3.2.4.4.

42 C. van Raad, 'Vijf grondregels bij de uitlegging en toepassing van belastingverdragen', in: *Juch-Bundel*, Deventer: Wolters Kluwer 2002, p. 292.

43 Dit is de benadering die wordt gevolgd in art. 12 van het VN-Modelverdrag 2021.

Naast het hiervoor beschreven juridische bronbegrip, dat aanknoopt bij de woonplaats van de debiteur, kent art. 11 lid 5 OESO-Modelverdrag 2017 nog een tweede, economisch, bronbegrip.⁴⁴ Indien de persoon die de interest betaalt, in de bronstaat een vaste inrichting heeft waaraan de schuld kan worden toegerekend, wordt de interest geacht afkomstig te zijn uit de bronstaat. In de royaltyartikelen waarin aan de bronstaat een beperkt heffingsrecht wordt toegekend, is een vergelijkbaar economisch bronbegrip opgenomen. Ter illustratie: indien een inwoner van Nederland rente geniet van een in Nederland gevestigde particuliere bank die ten laste komt van een vaste inrichting in China en de schuld tot het vaste inrichtingsvermogen behoort, is op grond van art. 11 lid 7 van het belastingverdrag tussen Nederland en China sprake van interest die afkomstig is uit China. Op basis van het tweede lid van art. 11 van dit verdrag heeft China dan een beperkt heffingsrecht van 10% over de rente.⁴⁵

Andere toewijzingsbepalingen die een heffingsrecht toekennen aan de bronstaat kennen weer een ander bronbegrip. Zo is het artikel over bestuurdersbeloningen (art. 16 OESO-Modelverdrag 2017) van toepassing op beloningen verkregen in de hoedanigheid van lid van de raad van bestuur van een lichaam dat inwoner is van de bronstaat. De bronstaat mag dan heffen. En het artikel over overheidsfuncties (art. 19 OESO-Modelverdrag 2017) regelt in het eerste lid letter a dat beloningen betaald door de bronstaat aan een natuurlijk persoon voor het verlenen van diensten aan die staat, slechts in de bronstaat belastbaar zijn (behoudens de uitzondering die wordt gemaakt in het eerste lid letter b van deze bepaling). Ten slotte wijzen we op het artikel over pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen. In het OESO-Modelverdrag 2017 gaat het pensioenartikel, art. 18, uit van toedeling van het heffingsrecht aan de woonstaat van de pensioengerechtigde. Nederland streeft echter naar een bronstaatheffing in de staat waarin het pensioen is opgebouwd.⁴⁶ Zo mag een pensioen afkomstig uit Nederland en betaald aan een inwoner van Colombia op grond van art. 17 lid 1 van het belastingverdrag tussen Nederland en Colombia in Nederland worden belast. In het derde lid van art. 17 wordt vervolgens geregeld wanneer een pensioen geacht wordt afkomstig te zijn uit de verdragsluitende staat. Dat is in dit voorbeeld het geval als het pensioen in Nederland fiscaal gefacilieerd is opgebouwd.

3.5 Geografische reikwijdte van de toewijzingsbepalingen

De geografische reikwijdte van de toewijzingsbepalingen verschilt. Sommige toewijzingsbepalingen hebben een bilateraal bereik terwijl andere wereldwijd van toepassing

zijn. Toewijzingsbepalingen hebben een bilateraal bereik als zij alleen van toepassing zijn op inkomensbestanddelen uit een bron in de andere verdragsstaat (in de voorgaande paragraaf gedefinieerd als de bronstaat). Zij zijn niet van toepassing op inkomensbestanddelen uit de woonstaat of uit een derde staat. Daarentegen zijn toewijzingsbepalingen met een wereldwijd bereik – hiertoe behoren met name de hierna in paragraaf 4.1 te bespreken paraplubepalingen – van toepassing op inkomensbestanddelen ongeacht hun geografische herkomst.

Een voorbeeld van een bepaling met een bilateraal bereik is het artikel over inkomsten uit onroerende goederen. Ter illustratie: als een inwoner van Leiden zijn appartement voor een paar weken verhuurt aan Amerikaanse toeristen die inwoner zijn van de Verenigde Staten en de Verenigde Staten belasting over de huur zou willen heffen, is art. 6 van het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten niet van toepassing. In dit voorbeeld verkrijgt een inwoner van Nederland immers inkomsten uit in Nederland gelegen onroerend goed terwijl art. 6 alleen van toepassing is op inkomsten uit onroerende zaken die in de andere staat, de Verenigde Staten, zijn gelegen. Overigens kan de Nederlandse verhuurder in dit voorbeeld, zoals we hierna zullen zien, wel een beroep doen op het restartikel (art. 23 van het belastingverdrag met de Verenigde Staten). Andere toewijzingsbepalingen met een bilateraal bereik zijn de artikelen die betrekking hebben op dividenden, interest, royalty's, directeursbeloningen en artiesten en sportbeoefenaars.

Een voorbeeld van een bepaling met een wereldwijd bereik is het restartikel, dat in Nederlandse verdragen wordt aangeduid als overig inkomen-artikel (art. 21 OESO-Modelverdrag 2017). In het eerste lid van deze bepaling wordt geregeld dat inkomensbestanddelen van een inwoner van een verdragsluitende staat, *van waaruit ook afkomstig*, die niet in de voorgaande artikelen van het verdrag zijn behandeld, slechts in de woonstaat belastbaar zijn. In het voorbeeld dat in de vorige alinea is gegeven, kan de Nederlandse verhuurder daarom wel een beroep doen op het restartikel. Andere toewijzingsbepalingen met een wereldwijd bereik zijn bijvoorbeeld de artikelen over winst uit onderneming en inkomen uit dienstbetrekking, overigens zonder dat in deze bepalingen met zoveel woorden tot uitdrukking wordt gebracht dat zij van toepassing zijn op winst respectievelijk inkomen van waaruit ook afkomstig.

4. Paraplubepalingen en de rol van het restartikel

4.1 Paraplubepalingen

Sommige toewijzingsbepalingen hebben zo'n ruim bereik dat zij betrekking kunnen hebben op inkomsten die naar hun aard ook onder een andere toewijzingsbepaling met een specifiekere bereik zouden kunnen vallen. Toewijzingsbepalingen met een dergelijk ruim bereik noemen we paraplubepalingen. Zo kunnen we dividend uit de bronstaat dat wordt genoten door een onderneming van de woonstaat niet alleen typeren als dividend maar ook

44 De terminologie juridisch en economisch bronbegrip is ontleend aan F.P.G. Pötgens, *Cursus Belastingrecht Internationaal Belastingrecht*, Wolters Kluwer 2024 (online), onderdeel 3.4.3.C.h.

45 Het is zelfs denkbaar dat interest een dubbele bron heeft. Zie de paragrafen 28 tot en met 30 van het OESO-commentaar op art. 11. Zie verder uitgebreid over deze problematiek T. Bender, 'Over driehoeken met een dubbele bron', *WFR* 2009/469.

46 Zie Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, bijlage bij *Kamerstukken II* 2010/11, nr. 7, par. 2.11 en Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, bijlage bij *Kamerstukken II* 2019/20, nr. 256, par. 4.10.2.

als winst uit onderneming. In het voorbeeld is het artikel over winst uit onderneming de paraplubepaling. De toewijzingsbepaling met het specifieke bereik is het artikel over dividenden. Op de overlap tussen toewijzingsbepalingen zal worden ingegaan in paragraaf 5. In deze paragraaf gaat het om inkomsten die weliswaar naar hun aard onder een toewijzingsbepaling met een specifiekere bereik zouden kunnen vallen maar waarop die bepaling vanwege haar bilaterale bereik desalniettemin niet van toepassing is. Een voorbeeld hiervan is rente die wordt betaald door een Belgische bvba die feitelijk wordt geleid in Nederland aan een inwoner van Nederland die de vordering waarop de rente wordt betaald, rekent tot zijn ondernemingsvermogen. Ingevolge het laatste lid van art. 4 van het belastingverdrag tussen Nederland en België is deze bvba voor de toepassing van dat verdrag inwoner van Nederland. Indien we verder veronderstellen dat de schuld waarop de rente wordt betaald voor de verdragstoepassing niet toerekenbaar is aan een vaste inrichting in België van de bvba, is de interestbepaling uit dit verdrag niet van toepassing omdat de rente niet afkomstig is uit België. Omdat de rente tevens is te beschouwen als winst uit onderneming valt de rente dan onder het bereik van het artikel over winst uit onderneming, de paraplubepaling.⁴⁷ België mag dan niet heffen over de rente.

Andere paraplubepalingen zijn:

- de zogenoemde saldobepaling van het artikel over *vermogenswinsten* (art. 13 lid 5 OESO-Modelverdrag 2017).⁴⁸ Vermogenswinsten die niet onder het bereik van de eerste vier leden van art. 13 OESO-Modelverdrag 2017 vallen, zijn ingevolge het vijfde lid van die bepaling slechts belastbaar in de woonstaat van de vreemder;
- het artikel over inkomen uit *dienstbetrekking* (art. 15 OESO-Modelverdrag 2017).⁴⁹ De paraplufunctie van art. 15 OESO-Modelverdrag 2017 volgt uit de aanhef van het eerste lid van deze bepaling. Daarin is geregeld dat salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen onder het bereik van art. 15 vallen tenzij de bepalingen met een specifiekere bereik die zijn opgenomen in art. 16, art. 18 en art. 19 van toepassing zijn. Uit de aanhef van het eerste lid van art. 17 OESO-Modelverdrag 2017 volgt bovendien dat art. 15 evenmin van toepassing is op inkomen verkregen door artiesten en sportbeoefenaars dat onder het bereik van art. 17 valt. Inkomen uit dienstbetrekking genoten door artiesten en sportbeoefenaars waarop art. 17 niet van toepassing is, valt daarentegen onder de paraplu van art. 15;

- het restartikel (art. 21). Dat artikel zal hierna worden besproken.

4.2 De rol van het restartikel

Het artikel over overig inkomen (art. 21 OESO-Modelverdrag 2017) regelt dat inkomensbestanddelen van een inwoner van een verdragsluitende staat, van waaruit ook afkomstig, die niet in de voorgaande artikelen van het verdrag zijn behandeld, slechts in die staat belastbaar zijn. De woonstaat krijgt dus het exclusieve heffingsrecht; de andere verdragsluitende staat mag niet heffen. De bepaling is in de eerste plaats van toepassing op inkomensbestanddelen die naar hun aard niet onder één van de andere toewijzingsbepalingen van het belastingverdrag vallen, zoals loterijprijzen en alimentatie-uitkeringen.⁵⁰ In de tweede plaats is de bepaling van toepassing op inkomensbestanddelen die weliswaar naar hun aard onder een andere toewijzingsbepaling zouden kunnen vallen maar waarop die bepaling vanwege haar bilaterale bereik desalniettemin niet van toepassing is.⁵¹ Ter illustratie refereren we aan het voorbeeld dat is gegeven in paragraaf 3.5 waarin een inwoner van Leiden zijn appartement voor een paar weken verhuurt aan Amerikaanse toeristen die inwoner zijn van de Verenigde Staten en de VS belasting over de huur willen heffen. In dat geval is art. 6 van het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten niet van toepassing. De inwoner van Leiden verkrijgt immers inkomsten uit in Nederland gelegen onroerend goed terwijl art. 6 alleen van toepassing is op inkomsten uit onroerende zaken die in de andere staat, de Verenigde Staten, zijn gelegen. De Nederlandse verhuurder kan echter een beroep doen op het restartikel. Indien het appartement niet is toe te rekenen aan een onderneming van de inwoner van Leiden, in dat geval zou de huur namelijk onder de paraplu van art. 7 vallen, is het restartikel (art. 23 van het belastingverdrag met de Verenigde Staten) van toepassing en mogen de VS niet heffen.

5. Overlap van toewijzingsbepalingen

5.1 Inleiding

Van samenloop is sprake wanneer inkomsten⁵² onder het bereik kunnen vallen van twee verschillende toewijzingsbe-

47 Wellicht denkt de Hoge Raad hier anders over. Zie HR 28 februari 2001, nr. 35 557, *BNB* 2001/295. Zie hierover onder meer A. Bosman, *Other Income under Tax Treaties*, (Kluwer 2015), p. 286-290 en C. van Raad, T. Bender & S.C.W. Douma, 'De Hoge Raad op een drielandpunt', *WFR* 2001/527.

48 Zie par. 20 op het OESO-commentaar op art. 13 OESO-Modelverdrag 2017 en A. Bosman, *Other Income under Tax Treaties: An Analysis of Article 21 of the OECD Model Convention* (Kluwer Law International: Alphen aan den Rijn 2015), par. 11.3.

49 F.P.G. Pötgens, *Income from International Private Employment*, IBFD: Amsterdam 2007, p. 137-138; A. Bosman (2015), id., p. 417-428.

50 Zie C. van Raad, *Cursus Belastingrecht Internationaal Belastingrecht*, Wolters Kluwer 2024 (online), onderdeel IBR.3.4.6.B. De saldobepaling van art. 21 is niet van toepassing op inkomensbestanddelen die binnen het gesloten systeem van een andere saldobepaling vallen zoals art. 7 en art. 15 OESO-Modelverdrag 2017 (winst uit onderneming respectievelijk inkomsten uit dienstbetrekking). Art. 21 heeft voor onder de saldowerking van deze bepalingen vallende inkomensbestanddelen geen betekenis. Zie F.P.G. Pötgens, 'Europarlementariër en pensioenbijdragen; wat rest is het restartikel', *NTFR* 2007/53.

51 Zie verder A. Bosman, 'Other income under tax treaties', *NTFR* 2015/32, par. 2 en A. Bosman, *Other Income under Tax Treaties: An Analysis of Article 21 of the OECD Model Convention* (Kluwer Law International: Alphen aan den Rijn 2015), par. 13.4.

52 Soms kan samenloop worden vermeden door middel van verdragsinterpretatie in het licht van de afbakening die tussen de bepalingen bestaat. In strikte zin is dan van 'samenloop' tussen twee verschillende toewijzingsbepalingen geen sprake.

palingen van een belastingverdrag.⁵³ In het algemeen gaat een bepaling met een specifiek bereik in dat geval voor op een bepaling met een ruimer bereik (*lex specialis*).⁵⁴ Soms wordt dat niet expliciet in een belastingverdrag geregeld (zie paragraaf 5.2), soms wel (zie paragraaf 5.3). Ten slotte is het denkbaar dat toewijzingsbepalingen van twee verschillende belastingverdragen op een inkomensbestanddeel van toepassing zijn. Dit wordt behandeld in paragraaf 5.4.

5.2 De samenloop van toewijzingsbepalingen is niet geregeld

Een samenloop tussen een bepaling met een ruimer bereik en een bepaling met een specifiek bereik kan zich met name voordoen bij de overlap van de bepaling over inkomen uit onroerende zaken (art. 6 OESO-Modelverdrag 2017) en de bepaling over vermogenswinsten (art. 13 OESO-Modelverdrag). Een vergelijkbare kwestie doet zich voor bij de overlap tussen de bepaling inzake winst uit onderneming (art. 7 OESO-Modelverdrag 2017) en de bepaling over vermogenswinsten (art. 13 OESO-Modelverdrag 2017). Wanneer de uitdrukking ‘inkomen uit onroerende zaken’ van art. 6 ruim wordt uitgelegd, zouden daaronder tevens ‘voordelen uit de vervreemding van onroerende zaken’ als bedoeld in art. 13 lid 1 kunnen vallen. Evengoed is het denkbaar dat de voordelen verkregen uit vervreemding van roerende zaken die deel uitmaken van het vermogen van een vaste inrichting als bedoeld in art. 13 lid 2 tot de winst uit onderneming in de zin van art. 7 kunnen worden gerekend. In deze gevallen zijn niet art. 6 en art. 7 van toepassing maar art. 13 lid 1 respectievelijk art. 13 lid 2. Omdat alle genoemde bepalingen het heffingsrecht over de vervreemdingsvoordelen toewijzen aan de bronstaat, maakt dit voor de toewijzing van het heffingsrecht overigens geen verschil. In andere situaties waarin sprake is van een niet-geregelde samenloop zal per geval moeten worden beoordeeld welke bepaling voorgaat.⁵⁵

5.3 De samenloop van toewijzingsbepalingen is wel geregeld

Ook wanneer de samenloop van toewijzingsbepalingen wel is geregeld, komt het voor dat een bepaling met een specifiek bereik voorgaat op een bepaling met een ruimer bereik. Deze situatie doet zich voor bij samenloop tussen de bepaling over inkomen uit onroerende zaken enerzijds (art. 6 OESO-Modelverdrag 2017) en de bepaling over winst uit onderneming (art. 7 OESO-Modelverdrag 2017)

anderzijds.⁵⁶ Zo volgt uit art. 6 lid 4 dat de bepaling over onroerende zaken voorgaat op art. 7. Overigens volgt dit eveneens uit art. 7 lid 4 OESO-Modelverdrag 2017, waarin de situatie is geregeld waarin tot de winst uit onderneming inkomensbestanddelen behoren die afzonderlijk in andere artikelen van het verdrag worden behandeld. Deze meer specifieke bepalingen gaan dan voor op de bepaling over winst uit onderneming. Vaak zal het gaan om gevallen waarin een onroerende zaak in de bronstaat behoort tot een vaste inrichting in de bronstaat. Zowel art. 6 als art. 7 wijst de daarop betrekking hebbende inkomensbestanddelen dan toe aan de bronstaat. De voorrangsregel van art. 6 lid 4 heeft dan dus geen gevolgen voor de toewijzing van het inkomensbestanddeel. Maar wanneer een onroerende zaak in de bronstaat voor de verdragstoepassing niet behoort tot een vaste inrichting in de bronstaat, een situatie die zich kan voordoen als één van de uitzonderingen op het vaste inrichtingsbegrip van art. 5 lid 4 van toepassing is, heeft de voorrangsregel van art. 6 lid 4 wel gevolgen voor de toewijzing. Op grond van art. 6 mag de bronstaat dan immers heffen over het inkomen uit de onroerende zaak terwijl ingevolge art. 7 de heffing zou zijn toegewezen aan de woonstaat.

Een bijzondere situatie doet zich voor bij samenloop tussen de bepalingen over dividenden, interest, en royalty's enerzijds (art. 10, 11 en 12 OESO-Modelverdrag 2017) en de bepaling over winst uit onderneming (art. 7 OESO-Modelverdrag 2017) anderzijds. Zo heeft art. 10 lid 4 betrekking op het geval waarin een inwoner van een verdragsstaat met een vaste inrichting in de andere verdragsstaat dividenden ontvangt van een vennootschap die is gevestigd in de andere verdragsstaat terwijl de aandelen in die vennootschap behoren tot het vaste inrichtingsvermogen. Enerzijds behoort het dividend dan tot de winst die toerekenbaar is aan de vaste inrichting. Dit zou betekenen dat de vaste inrichtingsstaat, de bronstaat, over het dividend mag heffen. Anderzijds valt het dividend onder het bereik van art. 10. Hieruit zou volgen dat de bronstaat ingevolge het tweede lid van art. 10 slechts een beperkt heffingsrecht heeft. Het vierde lid van art. 10 regelt deze samenloop en bepaalt dat art. 7 voorgaat. De bronstaat mag zijn heffingsrecht dus onbeperkt effectueren. Vergelijkbare bepalingen zijn opgenomen in art. 11 lid 4 en art. 12 lid 3 OESO-Modelverdrag 2017 ten aanzien van interest respectievelijk royalty's.

Een variatie op deze casus, waarin de dividenduitkerende vennootschap niet gevestigd is in de bronstaat maar in de woonstaat, leidt tot een andere analyse. In dit geval is de dividendbepaling (art. 10 OESO-Modelverdrag 2017) vanwege zijn bilaterale bereik niet van toepassing. Het dividend is nu immers afkomstig uit de woonstaat en niet meer uit de bronstaat. Omdat de dividendgenieter in de woonstaat een vaste inrichting heeft in de bronstaat waaraan de betreffende aandelen toerekenbaar zijn, is de bepaling over winst uit onderneming (art. 7 OESO-Modelverdrag 2017)

⁵³ Zie voor een aantal voorbeelden K. van Raad, 'Application of Tax Treaties to Items of Income that Are Covered by More Than One Distributive Provision', in: L. Hinnekens & Ph. Hinnekens (red.), *A Vision of Taxes Within and Outside European Borders, Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Kluwer Law International: Alphen aan den Rijn 2008, p. 733-734.

⁵⁴ Volgens Haslehner gaan bepalingen ter zake van vermogensbestanddelen (dividenden, interest) voor op bepalingen die zien op activiteiten (bijv. winst uit onderneming). W. Haslehner, 'Introduction', in E. Reimer & A. Rust (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5th ed., Kluwer Law International: Alphen aan den Rijn 2021, m. no. 69.

⁵⁵ Zie C. van Raad, *Cursus Belastingrecht Internationaal Belastingrecht*, Wolters Kluwer 2024 (online), onderdeel IBR.3.4.0.A voor voorbeelden.

⁵⁶ Zie daarover uitgebreid: B.J. Arnold, 'At Sixes and Sevens: The Relationship between Taxation of Business Profits and Income from Immovable Property under Tax Treaties', 60 (2006) *Bulletin for International Taxation* 5.

wel van toepassing. De bronstaat mag dus heffen over de vaste inrichtingswinst, inclusief dividenden en de woonstaat moet voorkoming verlenen.⁵⁷

Vreemd genoeg valt de zojuist besproken casus eveneens onder het bereik van het tweede lid van het artikel over overig inkomen (art. 21 lid 2 OESO-Modelverdrag 2017). Uit deze bepaling volgt dat niet het eerste lid van art. 21 maar art. 7 van toepassing is op de casus. Tot deze conclusie waren we echter al gekomen zonder art. 21 lid 2 in de beschouwing te betrekken. Dit roept de vraag op wat de toegevoegde waarde van art. 21 lid 2 is.⁵⁸

Het antwoord op deze vraag wordt in paragraaf 4 van het OESO-commentaar op art. 21 OESO-Modelverdrag 2017 gegeven aan de hand van de vermoedelijk niet al te vaak voorkomende casus waarin een inwoner van een verdragsstaat een vaste inrichting heeft in de andere verdragsstaat terwijl tot het vaste inrichtingsvermogen een onroerende zaak behoort die is gelegen in de woonstaat. Wanneer we deze casus analyseren zonder acht te slaan op art. 21 lid 2 constateren we in de eerste plaats dat het artikel over onroerende zaken (art. 6 OESO-Modelverdrag 2017) vanwege zijn bilaterale bereik niet van toepassing is. De betreffende onroerende zaak is immers gelegen in de woonstaat. Omdat de eigenaar van de onroerende zaak een vaste inrichting heeft in de bronstaat waaraan de onroerende zaak toerekenbaar is, is de bepaling over winst uit onderneming (art. 7 OESO-Modelverdrag 2017) wel van toepassing. De bronstaat mag dus heffen over de vaste inrichtingswinst inclusief het inkomen uit de in de woonstaat gelegen onroerende zaak en de woonstaat moet voorkoming verlenen. Dit betekent dat de woonstaat per saldo geen heffingsrecht heeft over het inkomen uit de onroerende zaak, dit ondanks het feit dat de onroerende zaak is gelegen in de woonstaat.

De uitkomst van deze analyse is strijdig met het situsbeginsel op grond waarvan de woonstaat een onbeperkt heffingsrecht zou moeten hebben over de aldaar gelegen onroerende zaak. De OESO heeft dit probleem op willen lossen door middel van art. 21 lid 2. Uit deze bepaling zou volgens de OESO namelijk moeten volgen dat niet art. 7 maar art. 21 lid 1 van het verdrag van toepassing is en art. 21 lid 1 geeft de woonstaat een onbeperkt heffingsrecht.

Het probleem met deze redenering van de OESO is dat art. 21 lid 1 alleen van toepassing kan zijn op inkomensbestanddelen die niet in de voorgaande artikelen van het verdrag zijn behandeld. De vaste inrichtingswinst die in de casus aan de orde is, wordt echter wel in een ander verdragsartikel behandeld, namelijk in de bepaling over

winst uit onderneming. Voor verdere discussie van deze problematiek verwijzen we naar de literatuur die in de voetnoot wordt genoemd.⁵⁹ Voor nu volstaan we met de constatering dat niet duidelijk is of en hoe art. 21 lid 2, OESO-Modelverdrag 2017 moet worden toegepast.

5.4 Samenloop van toewijzingsbepalingen van verschillende belastingverdragen

Wanneer een inkomensbestanddeel waarover een staat wil heffen, valt onder het bereik van toewijzingsbepalingen van twee verschillende belastingverdragen, zijn beide verdragen van toepassing.⁶⁰ Deze situatie kan worden geïllustreerd aan de hand van Example 9 van het rapport 'The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships' uit 1999 ('het partnershiprapport'). In dit voorbeeld participeren twee partners die inwoner zijn van staat R in een partnership die is gevormd naar het recht van staat P. Dit partnership ontvangt dividend van een vennootschap die is gevestigd in staat S. Staat P en staat S zien het partnership als niet-transparant terwijl het partnership voor staat R wel transparant is. Daarnaast wordt verondersteld dat alle staten met elkaar belastingverdragen hebben gesloten. In dergelijke gevallen doet zich de vraag voor wie verdragsgerechtigd is: de partners of het partnership. Het partnershiprapport formuleert hiervoor de regel dat verdragsgerechtigd is de persoon bij wie het betreffende inkomensbestanddeel in de heffing wordt betrokken.⁶¹ In het voorbeeld wordt het dividend in de eerste plaats in de heffing betrokken door staat R bij de partners omdat staat R door het partnership heen kijkt. In de tweede plaats wordt het dividend in de heffing betrokken bij het partnership door staat P omdat deze staat het partnership als niet-transparant beschouwt. Op grond van de regel die in het partnershiprapport is geformuleerd, is dan zowel het belastingverdrag tussen R en S als het belastingverdrag tussen P en S van toepassing. Indien we veronderstellen dat de dividendbepaling van het belastingverdrag tussen R en S het heffingsrecht van S beperkt tot 15% van de dividenden terwijl de dividendbepaling van het belastingverdrag tussen P en S het heffingsrecht van S beperkt tot 10% van de dividenden, mag de heffing door S daarom niet hoger zijn dan 10% van de dividenden.

57 Indien Nederland woonstaat is, betekent dit dat Nederland objectvrijstelling zal moeten verlenen over de vaste inrichtingswinst, inclusief dividenden. Per saldo heeft Nederland dan geen heffingsrecht over de dividenden. Dat is een opmerkelijk resultaat omdat Nederland wel beperkt heffingsrecht zou hebben als de onderneming in de bronstaat niet zou zijn uitgeoefend in de vorm van een vaste inrichting maar door een vennootschap die is gevestigd in de bronstaat.

58 Zie ook G. Kofler en E. Scuderi, 'The Relevance of Article 21(2) of the OECD and UN Models', in: G. Kofler e.a. (red.), *Priority Rules in Tax Treaties*, WU-Tax Law and Policy Series 28, Amsterdam: IBFD 2023, p. 66-67.

59 Zie C. van Raad, *Cursus Belastingrecht Internationaal Belastingrecht*, Wolters Kluwer 2024 (online) onderdeel 3.4.6; G. Kofler en E. Scuderi, 'The Relevance of Article 21(2) of the OECD and UN Models', in: G. Kofler e.a. (red.), *Priority Rules in Tax Treaties*, WU-Tax Law and Policy Series 28, Amsterdam: IBFD 2023, p. 61-62 en p. 70-79; A. Bosman, *Other Income under Tax Treaties*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2015, p. 183-192.

60 Zie C. van Raad, 'Fiscale classificatie van winstbestanddelen van niet-inwoners naar nationaal recht en verdragsrecht', in: *Leids Fiscaal Jaarboek 1987*, Arnhem: Gouda Quint B.V. 1987, p. 109.

61 Overigens is Nederland van mening dat deze regel alleen van toepassing is als in het betreffende belastingverdrag een zogenoemde hybride entiteitenbepaling is opgenomen. In het OESO-Modelverdrag 2017 vinden we deze bepaling in art. 1 lid 2. Voor een ander voorbeeld van een hybride entiteitenbepaling zie art. 4 lid 5 van het belastingverdrag tussen Nederland en Japan, een bepaling die in paragraaf 3.3.3 hiervoor al voorbijkwam.

6. Samenvatting

Belastingverdragen creëren geen heffingsrecht maar beperken de toepassing van nationaal belastingrecht. De wijze waarop een belastingverdrag beperkingen oplegt aan een verdragsluitende staat verschilt. Sommige toewijzingsbepalingen verbieden een staat om te heffen of kennen een staat slechts een beperkt heffingsrecht toe; andere toewijzingsbepalingen verplichten de woonstaat in samenhang met de bepaling over vermijden van dubbele belasting om voorkoming te verlenen.

De toewijzingsbepalingen hebben betrekking op verschillende inkomensbestanddelen. Soms wordt het betreffende inkomensbestanddeel in het verdrag gedefinieerd maar vaak ook niet en dan moet de betekenis van het betreffende inkomensbestanddeel worden vastgesteld met behulp van het algemene uitleggingsvoorschrift van art. 3 lid 2 OESO-Modelverdrag 2017. De classificatie van inkomen voor de toepassing van een belastingverdrag kan overigens afwijken van de rangschikking volgens het nationaal recht. Een overeenkomst tussen de toewijzingsbepalingen is dat zij alle betrekking hebben op inkomen dat wordt verkregen door een inwoner van één van de verdragsluitende staten (de woonstaat). De belastingverdragen kennen een eigen definitie van de uitdrukking ‘inwoner’. Belastingverdragen gaan niet over de vraag bij wie een inkomensbestanddeel in de heffing wordt betrokken. Dat is een vraag die naar nationaal belastingrecht moet worden beantwoord. Wel gaan belastingverdragen over de toewijzing van inkomensbestanddelen. De toewijzingsbepalingen kennen geen uniform bronbegrip. Het bronbegrip wordt in de afzonderlijke toewijzingsbepalingen op verschillende wijzen ingevuld. Ook de geografische reikwijdte van de toewijzingsbepalingen verschilt. Sommige toewijzingsbepalingen hebben een

bilateraal bereik terwijl andere wereldwijd van toepassing zijn.

Sommige toewijzingsbepalingen hebben zo’n ruim bereik dat zij betrekking kunnen hebben op inkomsten die naar hun aard ook onder een andere toewijzingsbepaling met een specifiekere bereik zouden kunnen vallen. Dit zijn de paraplubepalingen. Indien een bepaling met een specifiekere bereik vanwege haar bilaterale karakter niet van toepassing is, moet daarom eerst worden nagegaan of één van de paraplubepalingen van toepassing is op het betreffende inkomen. Het OESO-Modelverdrag 2017 kent een aantal paraplubepalingen: het artikel over winst uit onderneming (art. 7) de saldobepaling van het artikel over vermogenswinsten (art. 13 lid 5) en het artikel over inkomen uit dienstbetrekking (art. 15). Pas wanneer deze paraplubepalingen niet van toepassing zijn, is het restartikel van toepassing.

Wanneer inkomen onder het bereik kan vallen van twee verschillende toewijzingsbepalingen van een belastingverdrag is sprake van samenloop. Vaak worden dergelijke situaties expliciet in een belastingverdrag geregeld maar niet altijd. Daarnaast kan het voorkomen dat een inkomensbestanddeel valt onder het bereik van toewijzingsbepalingen van twee verschillende belastingverdragen. Deze verdragen zijn dan beide van toepassing.

Over de auteurs

Prof. mr. dr. J. (Jan) Vleggeert

De auteur is verbonden aan de afdeling belastingrecht van de Universiteit Leiden.

Mr. dr. D.M. (Dirk) Broekhuijsen

De auteur is verbonden aan de afdeling belastingrecht van de Universiteit Leiden.