

Einde verdragsgerechtigdheid dual residents?

Een bespreking van HR 28 februari 2001, nr. 35 557

Inleiding

Op 28 februari 2001 heeft de Hoge Raad een op het eerste gezicht verrassend arrest gewezen over de verdragsgerechtigdheid van een dual resident-lichaam. Een dual resident-lichaam is een lichaam dat ingevolge het nationale recht van twee staten in elk van die staten is gevestigd. Dit kan zich voordoen doordat staten verschillende criteria hanteren bij het vaststellen van de vestigingsplaats. Zo kan de vestigingsplaats bijvoorbeeld worden bepaald door het recht van oprichting van het lichaam of de plaats waar de werkelijke leiding is gevestigd. Het hierna besproken arrest betreft een naar Nederlands recht opgerichte BV welke zowel in Nederland als in de Nederlandse Antillen was gevestigd. In geschil was of deze BV in Nederland dividendbelasting moest inhouden op de bedragen die zij had uitgekeerd aan haar naar België geëmigreerde aandeelhouders. De Hoge Raad oordeelde dat de BV 'geen inwoner [is] in de zin van het Verdrag [Nederland-België] (...) [zodat] het Nederland niet [is] toegestaan bij belanghebbende met toepassing van artikel 10, paragraaf 2 van dat Verdrag dividendbelasting te heffen'. Heeft dit arrest nu tot gevolg dat naar Nederlands recht opgerichte dual resident-lichamen geen beroep meer kunnen doen op de door Nederland gesloten belastingverdragen omdat zij niet als verdragsinwoner kunnen worden aangemerkt? Ik ben van mening dat dit niet het geval is. Uit een nadere beschouwing van het arrest blijkt dat de reikwijdte hiervan beperkt is tot het Verdrag Nederland-België. Hierna volgt een beschrijving en analyse van het arrest. Tevens wordt aandacht besteed aan de gevolgen van dit arrest voor de praktijk.

HR 28 februari 2001, nr. 35 557

De casus van het arrest betreft een naar Nederlands recht opgerichte BV waarvan de werkelijke leiding in 1990 is verplaatst naar de Nederlandse Antillen. De aandelen in deze BV worden gehouden door een Nederlands echtpaar dat in hetzelfde jaar naar België is geëmigreerd. In 1992 heeft de BV gelden aan haar aandeelhouders ter beschikking gesteld door middel van inkoop van aandelen. Op grond van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) is dividendbe-

lasting verschuldigd over hetgeen bij inkoop van aandelen wordt uitgekeerd boven het gemiddeld op de aandelen gestorte kapitaal. De BV heeft echter op de door haar uitgekeerde bedragen geen dividendbelasting ingehouden. Voor het Hof is in geschil of de inspecteur, in het licht van het Verdrag Nederland-België en de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK), terecht naheffingsaanslagen dividendbelasting heeft opgelegd.

Het Hof stelt de BV in het gelijk. Op grond van de vestigingsplaatsfictie van artikel 1 lid 3 Wet DB 1965 wordt een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap voor de toepassing van de dividendbelasting steeds geacht in Nederland te zijn gevestigd. Het Hof oordeelt dat de BV, gelet op deze vestigingsplaatsfictie en artikel 4, paragraaf 1 van het Verdrag Nederland-België, kwalificeert als inwoner van Nederland voor de toepassing van dat verdrag. Onder dit verdrag is het Nederland toegestaan belasting te heffen op dividenden betaald door een vennootschap die inwoner is van Nederland aan een inwoner van België. Naar het oordeel van het Hof dient Nederlandse heffing hier toch achterwege te blijven als gevolg van artikel 34 lid 2 BRK, de zogenoemde tie-breakerbepaling. Dit artikel bepaalt dat een lichaam met een dubbele vestigingsplaats geacht wordt inwoner te zijn van het land waar de werkelijke leiding is gevestigd (hier: de Nederlandse Antillen). Hetzelfde geldt volgens dat artikel voor de Nederlandse dividendbelasting, tenzij aannemelijk is dat de doorslaggevende reden voor de verplaatsing is geweest het onmogelijk maken van de heffing van dividendbelasting. Dit laatste heeft de inspecteur volgens het Hof niet kunnen bewijzen.

Volgens A-G Wattel verbiedt noch het Verdrag Nederland-België noch het BRK Nederland te heffen. In afwijking van het Hof meent de A-G dat de werking van artikel 34 lid 2 BRK beperkt is tot de toepassing van de BRK. Als gevolg hiervan kan dit artikel de Nederlandse vestigingsplaatsfictie van artikel 1 lid 3 Wet DB 1965 in verhouding met andere landen niet opzijzetten. Hij betoogt echter dat de vestigingsplaatsfictie van de dividendbelasting in strijd is met artikel

26 (non-discriminatie) van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR) nu naar Nederlands recht opgerichte lichamen niet gelijk worden behandeld als naar buitenlands recht opgerichte lichamen. De A-G geeft er de voorkeur aan dat de naheffingsaanslagen worden gehandhaafd onder constatering dat het herstel van de schending een taak is voor de wetgever ofwel dat de schending niet leidt tot het toekennen van een schadevergoeding (anticiperend op art. 8:73 Awb) aan de BV.

Net als het Hof stelt de Hoge Raad de BV in het gelijk, maar hij doet dit op andere gronden dan het Hof. De Hoge Raad oordeelt dat de werkingsfeer van de BRK pas aan de orde kan komen nadat is onderzocht of Nederland op grond van het Verdrag Nederland-België bevoegd is te heffen. Artikel 10, paragraaf 1 van dat verdrag wijst als hoofdregel het heffingsrecht over dividenden toe aan de woonstaat (hier: België). De bronstaat (hier: Nederland) mag eveneens heffen, maar dan slechts tegen de in artikel 10, paragraaf 2 gereduceerde tarieven. Deze bepalingen zijn alleen van toepassing indien de dividend betalende vennootschap inwoner is in de zin van het verdrag. Artikel 4, paragraaf 1 van het verdrag bepaalt dat inwoner van een staat is een persoon die 'ingevolge de wetten van die Staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere, soortgelijke omstandigheid'. Krachtens artikel II van het Protocol wordt onder de uitdrukking 'wetten van die Staat' mede verstaan 'de desbetreffende wetten van die Staat welke zijn gewijzigd of aangevuld op grond van internationale overeenkomsten'. Volgens de Hoge Raad 'volgt uit de paragrafen 3 en 10 van het commentaar bij artikel 4 (...) van het OESO-modelverdrag van 1963 [dat] voor bedoeld inwonerschap [is] vereist volledige onderworpenheid van de belastingplichtige ("full tax liability")'. De Hoge Raad concludeert vervolgens dat 'als gevolg van de omstandigheid dat de werkelijke leiding van belanghebbende zich ten tijde van de onderwerpelijke inkopen van aandelen op de Nederlandse Antillen bevond, (...) belanghebbende toen in Nederland slechts belastingplichtig [was] voor het gedeelte van haar wereldinkomen dat in de BRK aan Nederland ter belastingheffing is toegewezen, hetgeen niet een volledige onderworpenheid inhoudt zoals vereist in artikel 4, paragraaf 1, van het Verdrag. Mitsdien was belanghebbende met inachtneming van het bepaalde in artikel II van het Protocol, geen inwoner in de zin van het Verdrag en is het Nederland niet toegestaan bij

belanghebbende met toepassing van artikel 10, paragraaf 2, van het Verdrag dividendbelasting te heffen.' De Hoge Raad komt niet toe aan een oordeel over het toepassingsbereik van de BRK of de eventuele strijdigheid van de vestigingsplaatsfictie in de dividendbelasting met artikel 26 IVBPR.

In het navolgende wordt de uitspraak van de Hoge Raad van commentaar voorzien.

Verdrag en nationale wet

Belastingverdragen hebben – grof gezegd – ten doel het bevorderen van grensoverschrijdend verkeer van goederen, diensten, personen en kapitaal door het wegemen van fiscale belemmeringen. Door verschillen in de nationale wetgeving van staten kan in internationale situaties dubbele belasting ontstaan of kan heffing zelfs achterwege blijven. Ter voorkoming van deze situaties worden in belastingverdragen afspraken gemaakt over de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen staten. Een belangrijk modelverdrag is het OESO-modelverdrag. Nederland laat zich bij het sluiten van belastingverdragen leiden door dit modelverdrag. Dit blijkt uit het feit dat het Nederlands Standaardverdrag (NSV), dat als uitgangspunt dient bij de door Nederland te voeren verdragsonderhandelingen, min of meer gelijk is aan het OESO-modelverdrag van 1977.

De verhouding tussen nationale regels en verdragsbepalingen blijkt uit artikel 94 van de Grondwet: nationale regels blijven buiten toepassing indien zij niet verenigbaar zijn met ieder verbindende verdragsbepalingen. Belastingverdragen kunnen in Nederland niet zelfstandig heffingsrechten in het leven roepen. Zij hebben vanuit het oogpunt van de betrokken staten een beperkende werking. Indien vaststaat dat onder de nationale regels sprake is van een heffingsrecht, moet worden beoordeeld of een verdrag dit heffingsrecht beperkt of zelfs onmogelijk maakt. Wanneer dit niet het geval is, kan Nederland het haar onder de nationale wet toekomende heffingsrecht uitoefenen.

Zijn meerdere verdragen van toepassing, bijvoorbeeld zoals in de hier aan de orde zijnde driehoeksverhoudingen, dan zal Nederland aan elk van de van toepassing zijnde verdragen moeten voldoen.

In het onderhavige arrest dient de BV onder de nationale regels, namelijk via de vestigingsplaatsfictie van artikel 1 lid 3 juncto de artikelen 2 en 3 Wet DB 1965, in Nederland dividendbelasting in te houden ten aanzien van de inkoop van aandelen. De Hoge Raad

bekijkt dan of het Verdrag Nederland-België Nederland daadwerkelijk *toestaat* te heffen. De Hoge Raad neemt daarbij als uitgangspunt artikel 10 (dividenden) van dat verdrag. Als eerder vermeld concludeert de Hoge Raad dat de BV 'geen inwoner [is] in de zin van het Verdrag [zodat] het Nederland niet [is] toegestaan bij belanghebbende met toepassing van artikel 10, paragraaf 2 van het Verdrag dividendbelasting te heffen'. Deze gedachtegang is niet in overeenstemming met hetgeen hiervoor is vermeld ten aanzien van de verhouding tussen verdrag en nationale wet. De conclusie van de Hoge Raad zou moeten zijn dat het Nederlandse heffingsrecht hier niet wordt *beperkt* door artikel 10, paragraaf 2 van het Verdrag Nederland-België, noch door artikel 10, paragraaf 1 van datzelfde verdrag, zodat Nederland in beginsel juist wel dividendbelasting kan heffen. Artikel 10, paragraaf 1 ziet ook slechts op dividenden betaald door een vennootschap die inwoner is van een van de staten aan een inwoner van de andere staat.

Systematiek toewijzingsbepalingen

Als gezegd bevatten belastingverdragen bepalingen ter verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen staten. De toewijzingsbepalingen van op het OESO-modelverdrag gebaseerde belastingverdragen zijn onderverdeeld naar inkomens- of vermogenscategorie. Enkele voorbeeldcategorieën uit het OESO-modelverdrag zijn winst uit onderneming (art. 7), dividenden (art. 10), interesten (art. 11), royalty's (art. 12), vermogenswinsten (art. 13), inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid (art. 15) en overig inkomen (art. 21). Het 'overig inkomen'-artikel, ook wel de saldobepaling genoemd, zorgt ervoor dat inkomensbestanddelen die niet vallen onder het toepassingsbereik van de andere bepalingen, slechts worden belast in de staat waarvan de ontvanger inwoner is. Het toepassingsbereik van deze categorieën is niet strikt gescheiden. Hierdoor kunnen inkomensbestanddelen onder meerdere toewijzingsbepalingen vallen. Zo kunnen ten aanzien van dividenden naast artikel 10 (dividenden) ook van toepassing zijn artikel 7 (winst uit onderneming) of artikel 15 (inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid). Wanneer de dividenden worden uitgekeerd door een vennootschap welke geen inwoner is van de andere verdragsstaat en de ontvanger geen onderneming heeft, zal de verdeling van de heffingsbevoegdheid geschieden op basis van de saldobepaling (art. 21). In de meeste gevallen bevatten de toewijzingsbepalingen zelf regels voor de onderlinge rangorde van de bepalingen. Zo bevat artikel 7 een bepaling dat

wanneer bepaalde inkomensbestanddelen afzonderlijk in andere toewijzingsbepalingen worden begrepen, deze andere toewijzingsbepalingen voorrang hebben. Wanneer blijkt dat een bepaalde toewijzingsbepaling niet van toepassing is, zal vervolgens moeten worden beoordeeld of andere verdragsbepalingen het nationale heffingsrecht beperken of verbieden.

In het hier aan de orde zijnde arrest beperkte de Hoge Raad zich bij het vormen van zijn oordeel tot artikel 10, paragraaf 2 van het Verdrag Nederland-België. Er zijn geen aanwijzingen dat de Hoge Raad andere toewijzingsbepalingen van het verdrag in zijn uitspraak heeft betrokken. Dit heeft wellicht te maken met het feit dat naar zijn oordeel artikel 10, paragraaf 2 van het verdrag reeds een beperking van het Nederlandse heffingsrecht tot gevolg had. Eerder heb ik gesteld dat de Hoge Raad had moeten overwegen dat artikel 10 van het verdrag geen beperking van het Nederlandse heffingsrecht bevat. Gelet op de systematiek van het belastingverdrag had de Hoge Raad vervolgens moeten beoordelen of artikel 7 (ondernemingswinst) of artikel 22 (saldobepaling) van het Verdrag Nederland-België een beperking of een verbod voor Nederland zou opleveren. Nu deze artikelen het heffingsrecht toewijzen aan de woonstaat, zou overigens in dit geval de uiteindelijke conclusie hetzelfde zijn geweest: Nederland mag niet heffen.

Inwonerschap onder het verdrag

Het toepassingsbereik van de op het OESO-modelverdrag gebaseerde verdragen is beperkt tot inwoners van de verdragsluitende staten. Enkele in het verdrag opgenomen toewijzingsbepalingen (bijvoorbeeld voor dividenden en vermogenswinsten) sluiten uitdrukkelijk aan bij het begrip inwoner. De interpretatie hiervan is dan ook van groot belang.

Artikel 4, paragraaf 1 van het OESO-modelverdrag 1963 bepaalt dat:

'For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature.'

In het modelverdrag van 1977 werd aan artikel 4, paragraaf 1 een tweede volzin toegevoegd:

‘This term however does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.’

Uit de paragrafen 3 en 4 van het commentaar op artikel 4 van het OESO-modelverdrag volgt dat een lichaam verdragsinwoner is indien het onder de nationale wetgeving van een staat kwalificeert als inwoner van die staat en als gevolg daarvan belastingplichtig is ten aanzien van het wereldwijde inkomen, winst, vermogen enzovoort. Kortom, wanneer het onder de nationale wetgeving subjectief belastingplichtig is. Van belang is de invulling van ‘wetgeving van een staat’. Vallen hieronder wat Nederland betreft ook de BRK en de door Nederland gesloten belastingverdragen? Volgens artikel 3 van het Nederlands Standaard Verdrag (NSV) wordt met ‘staat’ Nederland bedoeld en betekent de uitdrukking ‘Nederland’ het deel van het Koninkrijk der Nederlanden dat in Europa is gelegen. De Nederlandse Antillen behoren niet tot Nederland. Dit brengt mee dat de BRK als Rijkswet zijnde niet tot de wetgeving van Nederland kan worden gerekend.

Hetzelfde geldt ten aanzien van de door Nederland gesloten belastingverdragen. Dit zijn internationale overeenkomsten. Belastingverdragen kunnen niet op grond van artikel 94 van de Grondwet geacht worden deel uit te maken van de Nederlandse wetgeving. Het feit dat ‘binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften’ buiten toepassing blijven voorzover zij niet verenigbaar zijn met verdragsbepalingen geeft al aan dat een verdrag niet behoort tot binnen het Koninkrijk geldende wetten en in het verlengde daarvan ook niet tot binnen Nederland geldende wetten. Dit heeft tot gevolg dat hier voor de beoordeling of sprake is van inwonerschap onder de nationale wetgeving slechts de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) van belang is, zodat een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap welke ingevolge de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid Wet Vpb 1969 binnenlands belastingplichtig is en als zodanig belastingplichtig is ten aanzien van het gehele wereldinkomen, kwalificeert als verdragsinwoner.

Al in 1989 nam de toenmalige Staatssecretaris van Financiën ten aanzien van deze materie een veel bekritiseerd standpunt in (zie Ministerie van Financiën 12 juni 1989, IFZ 89/320, Infobulletin 89/448). Volgens de staatssecretaris kan ten behoeve van een naar Nederlands recht opgerichte BV met feitelijke leiding in het Verenigd Koninkrijk geen woonplaats-

verklaring worden afgegeven voor de toepassing van verdragen met andere landen dan het Verenigd Koninkrijk. Dit zou in ieder geval gelden voorzover deze verdragen een bepaling bevatten overeenkomstig de in 1997 aan artikel 4, paragraaf 1 van het OESO-modelverdrag toegevoegde volzin. Volgens de staatssecretaris heeft het verdrag met het Verenigd Koninkrijk tot gevolg dat de Nederlandse belastingplicht van de BV zich nog slechts uitstrekt tot inkomsten uit bronnen in Nederland, zodat de BV niet als inwoner zou kunnen worden beschouwd voor de toepassing van het verdrag met het derde land. In de hier besproken procedure werd deze gedachtegang gevolgd door het Hof. Voor het Hof was van belang dat in artikel 4, paragraaf 1, van het Verdrag Nederland-België een bepaling ontbreekt als is opgenomen in de tweede volzin van artikel 4, paragraaf 1 van het OESO-modelverdrag van 1977.

Ik ben het op grond van het hiernavolgende niet eens met de zienswijze van de staatssecretaris en het Hof dat de tweede volzin van artikel 4, paragraaf 1 van het OESO-modelverdrag 1977 tot gevolg heeft dat verdragen met derde landen van invloed kunnen zijn op het verdragsinwonerschap.

Volgens paragraaf 8 van het commentaar op artikel 4 doet de in de tweede volzin bedoelde situatie zich bij sommige staten voor ten aanzien van diplomaten. In sommige staten worden diplomaten van een andere staat op grond van hun verblijf tot inwoner van die staat gerekend. Voor de toepassing van het verdrag worden zij echter uitgesloten van het inwonerbegrip wanneer de belastingplicht in die staat beperkt is tot in die staat behaalde inkomensbestanddelen. In 1992 werd in paragraaf 8 van het commentaar op artikel 4 een tweede voorbeeld opgenomen:

‘(...) the provision would also exclude from the definition of a resident of a Contracting State foreign-held companies exempted from tax on their foreign income by privileges tailored to attract conduit companies. This, however, has inherent difficulties and limitations. Thus it has to be interpreted restrictively (...).’

Dit laatste voorbeeld ziet op de situatie dat bepaalde lichamen onder de nationale wetgeving van het land van vestiging zijn vrijgesteld van inkomsten uit het buitenland. Uit de voorbeelden blijkt dat de tweede volzin van artikel 4, paragraaf 1 van het OESO-

modelverdrag slechts van het verdragsinwonerschap uitsluit personen die op grond van de nationale wet slechts belastingplichtig zijn over inkomsten uit bepaalde in die staat gelegen inkomensbronnen. Uit paragraaf 8 van het commentaar op artikel 4 van het OESO-modelverdrag van 1977 is naar mijn mening af te leiden dat de tweede volzin slechts benadrukt hetgeen ook al gold onder het OESO-modelverdrag van 1963, namelijk dat voor inwonerschap een subjectieve belastingplicht is vereist. De tweede volzin van artikel 4, paragraaf 1 ziet aldus niet op de gevallen waarin Nederland onder de door haar met andere landen gesloten belastingverdragen in feite geen of slechts een beperkt heffingsrecht heeft over bepaalde inkomensbestanddelen.

Het inwonerbegrip onder het Verdrag Nederland-België is gebaseerd op artikel 4, paragraaf 1 van het OESO-modelverdrag 1963. Hoewel een met de in 1977 toegevoegde tweede volzin overeenkomende bepaling ontbreekt, kwam de Hoge Raad hier tot het oordeel dat de BV voor de toepassing van het verdrag geen inwoner van Nederland is. Het arrest kan echter niet worden gezien als een bevestiging van het hiervoor beschreven standpunt van de staatssecretaris, noch als een uitbreiding daarvan. De Hoge Raad laat zich niet uit over de door de staatssecretaris bedoelde situatie. De Hoge Raad is naar mijn mening slechts op grond van artikel II van het Protocol bij het Verdrag Nederland-België tot zijn conclusie gekomen. Dit leid ik af uit het feit dat de Hoge Raad toch betekenis toekent aan de BRK hoewel deze niet behoort tot 'wetten van Nederland', gecombineerd met het feit dat de Hoge Raad tot twee keer toe uitdrukkelijk verwijst naar artikel II van het Protocol bij het Verdrag Nederland-België. Artikel II van het Protocol bepaalt dat 'wetten van een staat [hier: Nederland]' mede betekent de desbetreffende wetten van die staat welke zijn gewijzigd of aangevuld op grond van internationale overeenkomsten. Kennelijk is de Hoge Raad in tegenstelling tot het Hof van mening dat de BRK een internationale overeenkomst is, op grond waarvan de Nederlandse wet is aangevuld of gewijzigd. Zou dit niet het geval zijn, dan zou de verwijzing van de Hoge Raad naar artikel II van het Protocol geen betekenis hebben. Bovendien kan dit worden afgeleid uit de afwijzing van de Hoge Raad van de door het Hof voor zijn beslissing geformuleerde gronden. De vraag is of dit juist is. De BRK vertoont weliswaar gelijkenissen met een belastingverdrag, maar is een Rijkswet. Voorts kan de vraag worden gesteld of het onder

Nederlands recht wel mogelijk is dat belastingverdragen de Nederlandse heffingswetten wijzigen of aanvullen. Van Raad, Bender en Douma komen tot een negatief antwoord. Daarbij menen zij dat niet kan worden gezegd dat 'een nationale woonplaatsbepaling, waarvan de functie (primaire) is het verbinden van onbeperkte belastingplicht aan bepaalde omstandigheden, gewijzigd of aangevuld kan worden door een verdragswoonplaatsbepaling' en concluderen vervolgens dat 'de Protocolbepaling voor Nederland slechts betekenis heeft voor bijzondere verdragsbepalingen zoals de woonplaatsbepaling van het NAVO-Statusverdrag'. Dit baseren zij op het feit dat dergelijke woonplaatsbepalingen ingevolge hun bewoordingen niet beperkt zijn tot de toepassing van het betreffende verdrag en op het Belgische 'Algemene Commentaar van de Overeenkomsten tot het Vermijden van Dubbele Belasting'. Daarin wordt vermeld dat artikel II van het Protocol en artikel 29 van het verdrag voornamelijk ten doel hebben de belastingverdragen in overeenstemming te brengen met de verdragen tot oprichting van internationale organisaties, zodat de ambtenaren die op grond van dergelijke verdragen geacht worden inwoner te zijn gebleven in de staat van herkomst, ondanks hun feitelijke woonplaats in België niet kwalificeren als inwoner van de door België gesloten belastingverdragen (zie Van Raad, Bender en Douma, De Hoge Raad op een drielandenpunt, WFR 2001/6431, p. 527-537). Hier kan ook anders over worden gedacht. Volgens de Van Dale betekent 'aanvullen' 'complementeren' of 'volledig maken'. Gesteld kan worden dat met het buiten toepassing blijven van de nationale regeling voorzover deze niet verenigbaar is met een verdragsbepaling de nationale regeling compleet is geworden. Daarnaast kan het standpunt worden ingenomen dat het buiten toepassing blijven van specifieke nationale bepalingen tot gevolg heeft dat de wet als geheel met toepassing van een internationale overeenkomst anders luidt dan zonder toepassing van die overeenkomst. Dit lijkt wel degelijk op een 'wijziging' van de wet als geheel. De aanvulling of wijziging van het verdrag moet in de hier aan de orde zijnde problematiek dan niet alleen worden gezocht in de verdragswoonplaatsbepaling van de BRK, maar tevens in de daarin opgenomen toewijzingsbepalingen. Het feit dat de bepalingen van de BRK in beginsel zijn beperkt tot de toepassing van de BRK, doet daar niet aan af. Wanneer de nationale wetgeving en de BRK voor de toepassing van het Verdrag Nederland-België als een geheel wordt gezien, volgt dat in Nederland geen volledige onderworpenheid

bestaat. Als gevolg van de bepalingen van de BRK komt Nederland slechts een heffingsrecht toe ten aanzien van de inkomensbestanddelen met een Nederlandse bron. Wat betreft het Belgische 'Algemene Commentaar van de Overeenkomsten tot het Vermijden van Dubbele Belasting' kan het volgende worden opgemerkt. De bewoordingen van het Algemene Commentaar laten ruimte voor de toepasselijkheid van artikel II van het Protocol op belastingverdragen. Als dat niet zo zou zijn, zou de protocolbepaling weinig toegevoegde waarde hebben nu in artikel 29 van het Verdrag Nederland-België reeds is bepaald dat het verdrag niet van toepassing is op internationale organisaties (zoals de NAVO), hun organen en ambtenaren die in Nederland of België verblijven en op het stuk van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen in Nederland of België niet als inwoner worden behandeld.

Gevolgen voor de praktijk

De gevolgen van dit arrest voor de praktijk zijn beperkt tot de gevallen waar een beroep wordt gedaan op het Verdrag Nederland-België. Immers, voor de uitspraak van de Hoge Raad is artikel II van het Protocol bij het Verdrag Nederland-België van groot belang geweest. Dit artikel komt echter niet voor in andere door Nederland gesloten belastingverdragen, zodat het arrest geen vergaande werking zal hebben.

Na dit arrest geldt dat ingeval dividend wordt uitgekeerd aan een inwoner van België door een BV waarvan de werkelijke leiding is gevestigd in een OESO-verdragsland of de Nederlandse Antillen, Nederland geen heffingsrecht heeft op grond van de artikelen 4, paragraaf 1 en 7 of artikel 22 van het verdrag Nederland-België juncto artikel II van het Protocol bij dat verdrag.

Hier moet worden opgemerkt dat in de gevallen waar de werkelijke leiding van de BV is gevestigd in een OESO-verdragsland (X) het Nederland op grond van artikel 10, paragraaf 5 (verbod extraterritoriale heffing) van het verdrag met dat land reeds niet is toegestaan dividendbelasting te heffen ten aanzien van dividenduitkeringen. Dit artikel bepaalt namelijk dat Nederland geen belasting mag heffen over dividenden die worden betaald door een lichaam dat inwoner is van de andere verdragsstaat (X) behalve voorzover die dividenden worden betaald aan een inwoner van Nederland of voorzover de aandelen behoren tot een in Nederland gevestigde vaste inrichting. Volgens de

Hoge Raad ziet deze bepaling ook op dual resident-situaties (zie het Ierland III-arrest, BNB 1992/379). In het hier besproken arrest kwam de Hoge Raad niet toe aan de beoordeling of het 'verdrag' met de staat waar de werkelijke leiding van de vennootschap was gevestigd (BRK) een beperking of verbod tot heffen opleverde. Het Nederlandse heffingsrecht wordt naar het oordeel van de Hoge Raad immers reeds beperkt onder het Verdrag Nederland-België.

Het in dit artikel besproken arrest betekent dan ook voor Belgische aandeelhouders een uitbreiding van de beperking van het Nederlandse heffingsrecht tot gevallen waarbij de werkelijke leiding van de vennootschap gevestigd is op de Nederlandse Antillen (de BRK bevat namelijk niet een met art. 10, paragraaf 5 van het OESO modelverdrag overeenkomende bepaling), of een ander land waarvan het verdrag niet een met artikel 10, paragraaf 5 van het OESO-modelverdrag overeenkomende bepaling bevat. Maar ook waar wel een met artikel 10, paragraaf 5 vergelijkbare bepaling geldt, kan dit arrest voor inwoners van België een uitbreiding betekenen. Ingeval artikel 10, paragraaf 5 van het OESO-modelverdrag slechts ziet op dividendbelasting, houdt dit arrest een beperking in van het recht van Nederland ingevolge artikel 7.5 lid 1 Wet op de inkomstenbelasting 2001 of artikel 17 lid 3 Wet Vpb 1969 belasting te heffen over dividenden op aandelen welke een aanmerkelijk belang vormen (ten minste 5%) en geen onderdeel uitmaken van de onderneming van de aandeelhouder.

Het ontbreken van verdragsinwonerschap heeft ook gevolgen bij de vervreemding van aandelen in een naar Nederlands recht opgerichte dual resident-vennootschap. Artikel 13, paragraaf 5 van het Verdrag Nederland-België bepaalt dat het Nederlands heffingsrecht ten aanzien van natuurlijke personen aanmerkelijk-belanghouders welke in de loop van de vijf jaren voorafgaande aan de vervreemding van aandelen naar België zijn geëmigreerd en de Nederlandse nationaliteit bezitten, niet wordt beperkt indien het aandelen betreft in een vennootschap welke inwoner is van Nederland. Nederland zal niet bevoegd zijn te heffen, nu de Hoge Raad heeft bepaald dat dual resident-vennootschappen in de verhouding met België niet kwalificeren als verdragsinwoner wanneer de vennootschap feitelijk is gevestigd in een (OESO-) verdragsstaat of de Nederlandse Antillen.

Mocht de Hoge Raad in de toekomst bepalen dat de werkingssfeer van de tie-breakerbepaling van de BRK doorwerkt naar verdragen met derde staten of dat de Nederlandse vestigingsplaatsfictie in strijd is met artikel 26 IVBPR, dan kan het Nederlandse heffingsrecht ook ten opzichte van inwoners buiten België verder worden beperkt.

Ook waar de dual resident-vennootschap de ontvanger is van dividenden, geldt dat dit arrest slechts invloed heeft onder het verdrag Nederland-België. De Nederlandse Belastingdienst zal onder verwijzing naar dit arrest blijven weigeren een woonplaatsverklaring af te geven ten behoeve van een vennootschap opgericht naar Nederlands recht met feitelijke vestigingsplaats in een (OESO-)verdragsland of de Nederlandse Antillen ingeval deze dividenden ontvangt uit België. De vennootschap heeft daardoor geen recht meer op de verdragsvoordelen onder het Verdrag Nederland-België. België hoeft dan bij het heffen van bronbelasting ten aanzien van dividenduitkeringen geen rekening te houden met de in het Verdrag Nederland-België gereduceerde tarieven.

Conclusie

Dit arrest betekent niet het einde van de verdragsgerechtigdheid van alle dual residents. Uit het voorafgaande volgt dat de reikwijdte van het arrest beperkt is tot situaties waarin het Verdrag Nederland-België aan de orde is. In dergelijke gevallen kwalificeert de dual resident-vennootschap opgericht naar Nederlands recht niet als verdragsinwoner, zodat de bepalingen waarvoor Nederlands inwonerschap is vereist, niet van toepassing zullen zijn.

*Mr. S.Y.W. Liu
Loyens & Loeff*