

Prof. mr. dr. A.C.G.A.C. de Graaf  
Prof. dr. P. Kavelaars  
Prof. dr. A.J.A. Stevens

# **Internationaal belastingrecht**

*Veertiende herziene druk*

 Wolters Kluwer

Deventer – 2023

## VOORWOORD

Het voor u liggende boek Internationaal belastingrecht beoogt een overzicht te geven van met name de fiscale aspecten die samenhangen met grensoverschrijdende activiteiten.

Voor deze veertiende druk lag de redactie van de hoofdstukken 1, 2 en 4 vooral bij prof. mr. dr. A.C.G.A.C. de Graaf en van hoofdstuk 3 bij prof. dr. A.J.A. Stevens. De overige hoofdstukken zijn van de hand van prof. dr. P. Kavelaars. Dit boek wordt in beginsel jaarlijks geactualiseerd. Deze veertiende druk is bijgewerkt tot 13 november 2022.

De opzet van het boek is met name gericht op de systematische behandeling van het OESO-modelverdrag ten aanzien van inkomen, winst en vermogen. Dit gebeurt in de hoofdstukken 3 tot en met 6. De artikelen van het OESO-modelverdrag zijn verdeeld in de winstsfeer (hfdst. 3), de vermogensinkomensfeer (hfdst. 4), de arbeidsinkomensfeer (hfdst. 5) en de overige inkomsten (hfdst. 6). In deze hoofdstukken worden de desbetreffende bepalingen van het OESO-modelverdrag besproken, alsmede de samenhangende relevante bepalingen in de Nederlandse fiscale wetgeving. Daaraan voorafgaand komen in hoofdstuk 1 ter inleiding de algemene beginselen en leerstukken aan de orde. In hoofdstuk 2 worden de algemene aspecten van voorkomingsregelingen besproken, alsmede enkele bijzondere onderwerpen. Hoofdstuk 7 staat in het teken van de formeelrechtelijke aspecten rondom de grensoverschrijdende belastingheffing. Het gaat hierbij met name om inlichtingenverplichtingen. In hoofdstuk 8 wordt aandacht geschonken aan het OESO-modelverdrag inzake schenking en successie; ook hier wordt de samenhang met de nationale fiscale bepalingen aan de orde gesteld. Tot slot wordt in hoofdstuk 9 de internationale premieheffing besproken. Geen aandacht wordt besteed aan de fiscale stelsels van andere landen.

Indien men opmerkingen heeft over dit boek of suggesties ter verbetering e.d. verzoeken wij u die ter kennis te brengen van een van de auteurs.

A.C.G.A.C. de Graaf/P. Kavelaars/A.J.A. Stevens  
Groenekan/Gouda/Oosterhout, november 2022

# INHOUDSOPGAVE

## **Voorwoord / V**

## **Lijst van gebruikte afkortingen / XV**

### HOOFDSTUK 1

#### **Algemene karakteristieken / 1**

- 1.1 Inleiding / 1
- 1.2 Heffingsbeginselen / 3
  - 1.2.1 Inleiding / 3
  - 1.2.2 De drie traditionele heffingsbeginselen / 5
  - 1.2.3 De Nederlandse regelgeving / 7
  - 1.2.4 Samenloop heffingsbeginselen: gevolg dubbele belasting / 13
  - 1.2.5 Vormen van internationale dubbele belasting: juridisch en economisch / 14
- 1.3 Gebied Nederland / 17
  - 1.3.1 Inleiding / 17
  - 1.3.2 Belang begrip 'Nederland' voor de heffingswetten / 17
  - 1.3.3 Invulling begrip 'Nederland' / 18
  - 1.3.4 Begrip 'Nederland' onder de belastingverdragen / 19
  - 1.3.5 Status BES-eilanden en andere landen van het Koninkrijk / 20
- 1.4 Woon- en vestigingsplaats / 21
  - 1.4.1 Inleiding / 21
  - 1.4.2 Het nationale begrip 'wonen' / 22
  - 1.4.3 Het nationale begrip 'gevestigd' / 25
  - 1.4.4 Nationale woonplaatsficties / 27
  - 1.4.5 Emigratie uit Nederland / 29
  - 1.4.6 Het verdragsbegrip 'inwoner' voor natuurlijke personen / 32
  - 1.4.7 Het verdragsbegrip 'inwoner' voor lichamen / 35
- 1.5 Vaste inrichting / 42
  - 1.5.1 Inleiding / 42
  - 1.5.2 Het begrip 'vaste inrichting' in de Nederlandse heffingswetten en het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting 2001 / 43
  - 1.5.3 Het verdragsbegrip 'vaste inrichting' / 45
- 1.6 Niet-inwoner en Nederlandse belastingplicht / 47
  - 1.6.1 Inleiding / 47
  - 1.6.2 Object van heffing voor de inkomstenbelasting / 48

- 1.6.3 Object van heffing voor de vennootschapsbelasting / 54
- 1.6.4 Buitenlands belastingplichtigen en aftrekposten / 57
- 1.7 De invloed van het EU-recht op het internationaal belastingrecht / 69
  - 1.7.1 Inleiding / 69
  - 1.7.2 Beleidsintegratie / 72
  - 1.7.3 Negatieve integratie / 80
- 1.8 Internationale ontwikkelingen gericht tegen belastingdrukminimalisatie door multinationals / 90

## HOOFDSTUK 2

### **Voorkomingsregelingen / 101**

- 2.1 Inleiding / 101
- 2.2 Nederlandse regelingen ter voorkoming van dubbele belasting / 102
  - 2.2.1 Inleiding / 102
  - 2.2.2 Nederland en de BES-eilanden / 102
  - 2.2.3 Het verdragsstelsel / 103
  - 2.2.4 De totstandkoming van belastingverdragen / 108
  - 2.2.5 Wederkerige voorkomingsregelingen binnen het Koninkrijk / 109
  - 2.2.6 Belastingregeling voor het land Nederland (BRN) / 113
- 2.3 Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 / 113
  - 2.3.1 Inleiding / 113
  - 2.3.2 Toepasselijkheid Bvdb 2001 / 114
  - 2.3.3 Inhoud Bvdb 2001 / 117
- 2.4 Het OESO-modelverdrag / 121
  - 2.4.1 Inleiding / 121
  - 2.4.2 Opzet/toewijzing van heffingsbevoegdheden / 123
  - 2.4.3 Verhouding met het VN-modelverdrag / 126
  - 2.4.4 Verhouding met het Nederlands Standaardverdrag (NSV) / 128
  - 2.4.5 Het multilaterale instrument (MLI) / 129
- 2.5 Het Nederlandse fiscale verdragsbeleid / 131
- 2.6 Voorkomingsmethoden / 135
  - 2.6.1 Inleiding / 135
  - 2.6.2 De basismethoden / 137
  - 2.6.3 De aftrekmethode / 148
  - 2.6.4 Inhaal- en doorschuifregeling / 148
  - 2.6.5 Objectvrijstelling (art. 15e Wet VPB 1969) / 151
- 2.7 Verdragsinterpretatie / 153
  - 2.7.1 Inleiding / 153
  - 2.7.2 Het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht / 153
  - 2.7.3 OESO-modelverdrag / 155
  - 2.7.4 Nederlandse jurisprudentie / 159

HOOFDSTUK 3

**De winstfeer / 165**

- 3.1 Inleiding / 165
- 3.2 De vaste inrichting, de vaste vertegenwoordiger en het vaste middelpunt / 166
  - 3.2.1 Het OESO-modelverdrag / 167
  - 3.2.2 Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 / 171
  - 3.2.3 De buitenlandse belastingplicht / 176
- 3.3 De winsttoerekening / 178
  - 3.3.1 Inleiding / 178
  - 3.3.2 De winstsplitsing / 181
  - 3.3.3 De ondernemingsplitsing / 183
  - 3.3.4 OESO-ontwikkelingen / 189
- 3.4 De zelfstandig ondernemer / 195
- 3.5 Scheep- en luchtvaartondernemingen / 199
- 3.6 Transparante entiteiten / 201
  - 3.6.1 Inleiding / 201
  - 3.6.2 Classificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden / 201
  - 3.6.3 Verdragstoepassing bij transparante entiteiten / 204
  - 3.6.4 Bvdb 2001 / 209
  - 3.6.5 Buitenlandse belastingplicht / 209
- 3.7 Transfer pricing en gelieerde ondernemingen / 211
  - 3.7.1 Inleiding / 211
  - 3.7.2 Methoden van berekening van verrekenprijzen / 213
  - 3.7.3 Corresponding adjustment-bepalingen / 215
  - 3.7.4 Nederlandse regelgeving / 218
  - 3.7.5 Verrekenprijzen en staatssteun / 222
- 3.8 Advance tax rulings / 223
- 3.9 Immigratie/emigratie / 226

HOOFDSTUK 4

**Vermogensinkomsten, vermogenswinsten en vermogen / 229**

- 4.1 Inleiding / 229
- 4.2 Inkomsten uit onroerende zaken / 231
  - 4.2.1 Inleiding / 231
  - 4.2.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 232
  - 4.2.3 Begrip 'onroerende zaak' / 233
  - 4.2.4 Begrip 'inkomsten' / 233
  - 4.2.5 Verdragsloze situatie / 235
- 4.3 Dividend / 236
  - 4.3.1 Inleiding / 236
  - 4.3.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 246
  - 4.3.3 Uiteindelijk gerechtigde en verdragsmisbruikbestrijding / 252
  - 4.3.4 Dividendbegrip / 267
  - 4.3.5 Uitvoeringsvoorschriften / 270

- 4.3.6 Aandelen toerekenbaar aan vaste inrichting / 271
- 4.3.7 Verbod op extraterritoriale heffing / 275
- 4.3.8 Verdragsloze situatie / 276
- 4.3.9 Dooruitdelingsfaciliteit / 276
- 4.4 Interest / 277
  - 4.4.1 Inleiding / 277
  - 4.4.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 278
  - 4.4.3 Interestbegrip / 283
  - 4.4.4 Afkomstig uit / 284
  - 4.4.5 Bovenmatige rentebetaling / 285
  - 4.4.6 Verdragsloze situatie / 286
- 4.5 Royalty's / 287
  - 4.5.1 Inleiding / 287
  - 4.5.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 287
  - 4.5.3 Royaltybegrip / 288
  - 4.5.4 Verdragsloze situatie / 289
- 4.6 Vervreemdingswinsten / 290
  - 4.6.1 Inleiding / 290
  - 4.6.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 296
  - 4.6.3 Begrip 'vervreemding' / 303
  - 4.6.4 Valutaresultaten / 305
  - 4.6.5 Verdragsloze situatie / 306
- 4.7 Vermogen / 306
  - 4.7.1 Inleiding / 306
  - 4.7.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 306

## HOOFDSTUK 5

### **Privaatrechtelijke en publiekrechtelijke arbeidsverhoudingen / 311**

- 5.1 Inleiding / 311
- 5.2 De reguliere privaatrechtelijke werknemer / 311
  - 5.2.1 Inleiding / 311
  - 5.2.2 De nationale regelgeving / 312
  - 5.2.3 Verdeling heffingsbevoegdheid / 316
  - 5.2.4 Verdragsloze situatie / 326
  - 5.2.5 De salary-split / 328
  - 5.2.6 Opties en verdragstoepassing / 331
- 5.3 De gedetacheerde werknemer / 334
  - 5.3.1 Inleiding / 334
  - 5.3.2 Het dagencriterium / 336
  - 5.3.3 De loonkostencriteria / 339
- 5.4 De grenswerknemer / 347
  - 5.4.1 Inleiding / 347
  - 5.4.2 Nederland-België / 348
  - 5.4.3 Nederland-Duitsland / 350

- 5.5 Publiekrechtelijke werknemers – algemeen / 352
  - 5.5.1 De nationale regelgeving / 352
  - 5.5.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 355
- 5.6 Diplomaten en consulaire vertegenwoordigers / 358
  - 5.6.1 Inleiding / 358
  - 5.6.2 Nationaal recht / 359
  - 5.6.3 Verdeling heffingsbevoegdheid / 361
- 5.7 Ambtenaren bij volkenrechtelijke organisaties / 361
- 5.8 Facilitaire regelingen / 364
  - 5.8.1 Inleiding / 364
  - 5.8.2 Inkomende werknemers / 366
  - 5.8.3 Uitgezonden werknemers / 373

## HOOFDSTUK 6

### **Overige inkomsten / 377**

- 6.1 Inleiding / 377
- 6.2 De bestuurder en de commissaris / 377
  - 6.2.1 De nationale regelgeving / 377
  - 6.2.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 378
  - 6.2.3 Verdragsloze situatie / 383
- 6.3 De transportwerknemer en de zeevarende / 384
  - 6.3.1 De nationale regelgeving / 384
  - 6.3.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 385
  - 6.3.3 Verdragsloze situatie / 388
- 6.4 Werknemers op het continentaal plat / 388
  - 6.4.1 De nationale regelgeving / 388
  - 6.4.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 389
  - 6.4.3 Verdragsloze situatie / 390
- 6.5 Studenten en stagiairs / 390
  - 6.5.1 Inleiding / 390
  - 6.5.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 391
  - 6.5.3 Verdragsloze situatie / 393
- 6.6 Artiesten en beroepssporters / 393
  - 6.6.1 De nationale regelgeving / 393
  - 6.6.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 398
  - 6.6.3 Verdragsloze situatie / 402
- 6.7 Sportbeoefenaren / 402
  - 6.7.1 De nationale regelgeving / 402
  - 6.7.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 403
  - 6.7.3 Verdragsloze situatie / 406
- 6.8 Pensioenen en soortgelijke uitkeringen / 407
  - 6.8.1 Pensioenen / 407
  - 6.8.2 Afkoopsommen / 422
  - 6.8.3 Grensoverschrijdende pensioenoverdracht en pensioenopbouw / 428
  - 6.8.4 Ontwikkelingen binnen de Europese Unie / 433

- 6.9 Socialeverzekeringsuitkeringen / 435
  - 6.9.1 Inleiding / 435
  - 6.9.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 436
  - 6.9.3 Verdragsloze situatie / 437
- 6.10 Het saldoartikel / 441

## HOOFDSTUK 7

### **Enkele formeelrechtelijke aspecten / 447**

- 7.1 Inleiding / 447
- 7.2 Inlichtingenverplichtingen en de AWR / 451
- 7.3 Inlichtingenverplichtingen inzake de heffing onder de verdragen / 452
- 7.4 Bijstandsrichtlijn / 456
- 7.5 Wet op de internationale bijstandsverlening / 459
- 7.6 Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken / 464
- 7.7 Onderlinge overlegprocedure en arbitrage / 465
  - 7.7.1 Onderling overlegprocedure / 465
  - 7.7.2 Arbitrage / 469
- 7.8 Internationale bijstand bij invordering / 471
- 7.9 Fiscale non-discriminatie / 477
  - 7.9.1 Inleiding / 477
  - 7.9.2 OESO-modelverdrag / 478
  - 7.9.3 Verschillen OESO-modelverdrag en EU-recht / 481

## HOOFDSTUK 8

### **Erf- en schenkbelasting / 483**

- 8.1 Inleiding / 483
- 8.2 Internationaal huwelijksvermogens- en erfrecht / 485
  - 8.2.1 Inleiding / 485
  - 8.2.2 Huwelijksvermogensrecht / 486
  - 8.2.3 Erfrecht / 488
- 8.3 De Nederlandse schenk- en erfbelasting en internationale beginselen / 490
- 8.4 De verdragen / 496
- 8.5 De schulden / 499
  - 8.5.1 Het OESO-succesiemodelverdrag / 499
  - 8.5.2 Het Nederlandse verdragennet en het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 / 500
- 8.6 De methoden ter voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting / 501
  - 8.6.1 Inleiding / 501
  - 8.6.2 Buitenlandse situsgoederen / 503
  - 8.6.3 Nederlandse situsgoederen / 505
  - 8.6.4 Restbepaling / 506
- 8.7 Afscheiden Particuliere Vermogens / 506



HOOFDSTUK 9

**Internationale premieheffing / 509**

- 9.1 Inleiding / 509
- 9.2 Verdragen / 511
  - 9.2.1 Overzicht / 511
  - 9.2.2 Het vrije verkeer van personen / 511
  - 9.2.3 Exclusieve werking / 512
  - 9.2.4 Sterke werking / 513
- 9.3 Het verdragsstelsel / 514
- 9.4 De reguliere werknemer / 518
  - 9.4.1 Internationale regelingen / 518
  - 9.4.2 Volksverzekeringen / 519
  - 9.4.3 Werknemersverzekeringen / 520
- 9.5 De gedetacheerde werknemer / 521
- 9.6 Overige actieven / 525
- 9.7 Uitkeringsgerechtigden / 531
- 9.8 Overigen / 536
  - 9.8.1 Zelfstandigen / 536
  - 9.8.2 Studenten en stagiairs / 537
  - 9.8.3 Artiesten / 538
  - 9.8.4 Sportbeoefenaren / 538
  - 9.8.5 Diverse toewijzingsregels / 539
- 9.9 Meervoudige (postactieve) beroepswerkzaamheden / 540
  - 9.9.1 Werknemerschap in meer dan één staat / 540
  - 9.9.2 Zelfstandig ondernemerschap in meer dan één staat / 542
  - 9.9.3 Werknemerschap en zelfstandig ondernemerschap / 543
  - 9.9.4 Uitkeringsgerechtigde en werknemerschap of zelfstandig ondernemerschap / 543
  - 9.9.5 Overige samenloopregels / 543
- 9.10 Overlegbepalingen / 543
- 9.11 De vrijwillige verzekering / 544
  - 9.11.1 Volksverzekeringen / 544
  - 9.11.2 Werknemersverzekeringen / 545
- 9.12 Premieverschuldigheid / 546
  - 9.12.1 Premies volksverzekeringen / 546
  - 9.12.2 Premies werknemersverzekeringen / 549

**Literatuurregister / 551**

**Jurisprudentieregister / 587**

**Besluitenregister / 605**

**Trefwoordenregister / 609**

## HOOFDSTUK 1

# Algemene karakteristieken

### 1.1 Inleiding

Is een persoon grensoverschrijdend actief, dan kan deze grensoverschrijdende activiteit voor deze persoon gemakkelijk resulteren in een meervoudige belastingheffing over het daarmee behaalde inkomen of het daarvoor ingezette vermogen. Voor hun belastingheffing grijpen landen namelijk aan bij de nationaliteit en/of de woonplaats van een persoon en/of bij de bron van het inkomen c.q. het daarvoor ingezette vermogen. In een grensoverschrijdende situatie zal een samenloop van deze door landen toegepaste heffingsbeginselen, d.w.z. het nationaliteits-, woonstaat- of bronstaatbeginsel, al snel tot gevolg hebben dat een persoon met meervoudige belastingheffing (hierna gemakshalve aangeduid als dubbele belasting) wordt geconfronteerd. Op deze traditionele heffingsbeginselen wordt in paragraaf 1.2 nader ingegaan. Bovendien wordt aldaar aangegeven op welke plaatsen deze heffingsbeginselen in de verschillende Nederlandse heffingswetten zijn terug te vinden. Voorts wordt ingegaan op de twee vormen van internationale dubbele belasting die door een samenloop van de drie verschillende heffingsbeginselen kan optreden.

Voor de invulling van het woon- en het bronstaatbeginsel door Nederland voor zijn directe belastingwetten is van belang om vast te stellen wat wordt verstaan onder het begrip 'Nederland'. Over welk gebied oefent Nederland zijn heffingsrecht uit? Dit is het onderwerp van bespreking in paragraaf 1.3. Vervolgens wordt in paragraaf 1.4 aandacht besteed aan de invulling door de Nederlandse rechter en wetgever van de begrippen 'wonen' en 'gevestigd' in de diverse nationale heffingswetten maar bovendien ook aan het begrip 'inwoner' in de Nederlandse belastingverdragen. Woont een persoon in Nederland c.q. is een lichaam gevestigd in Nederland, dan zal dat voor de Nederlandse inkomsten-respectievelijk vennootschapsbelasting leiden tot onbeperkte, binnenlandse belastingplicht, d.w.z. belastingheffing over het wereldinkomen. In deze paragraaf wordt ook kort ingegaan op de fiscale consequenties van een emigratie van een inwoner van Nederland naar het buitenland. In paragraaf 1.5 wordt het begrip 'vaste inrichting' besproken. Evenals het begrip 'inwoner' wordt dit begrip in diverse nationale heffingswetten gehanteerd en in de Nederlandse belastingverdragen. Het begrip speelt een rol voor de beoordeling in hoeverre een niet-inwoner zodanig economisch actief is in de vaste-inrichtingsstaat dat deze de niet-inwoner daarvoor op grond van het bronlandbeginsel in de belastingheffing betreft. Is sprake van een vaste inrichting, dan zal de woonstaat veelal eenzijdig dan wel op basis van wederkerigheid (via belastingverdragen) qua heffing terugtreden. De huidige wijze waarop het vaste inrichtingsbegrip tot op heden wordt ingevuld staat onder druk. Onder de huidige invulling is fysieke aanwezigheid vereist alvorens de bronstaat de daaraan toerekenbare winst in de winstbelasting mag betrekken. De toenemende globalisering,

digitalisering, automatisering en robotisering van samenlevingen hebben tot gevolg dat de plaats waar een product wordt vervaardigd en een dienst wordt verricht (aanbodzijde) steeds meer op afstand komt te staan van de plaats waar de afnemer het product dan wel de dienst consumeert (vraagzijde). Een voorbeeld daarvan zijn de onlineplatformen zoals Amazon, Booking.com, eBay en Uber. Zij bieden op afstand producten en/of diensten aan hun afnemers. Daarnaast stelt digitalisering van de economie bedrijven in staat om in een bepaald land door gebruikersparticipatie waarde voor zichzelf te creëren zonder aldaar fysiek aanwezig te zijn (zoals via gebruik van zoekmachines en sociale media).

Woont een persoon niet in Nederland of is een lichaam aldaar niet gevestigd maar worden wel inkomsten uit Nederland genoten, bijvoorbeeld met behulp van een vaste inrichting, dan rijst de vraag wanneer deze persoon respectievelijk lichaam daarvoor door Nederland op grond van het bronlandbeginsel als beperkt, buitenlands belastingplichtige in de heffing wordt betrokken. Dit is het onderwerp van bestudering in paragraaf 1.6 waarbij de bespreking zich beperkt tot het object van de buitenlandse belastingplicht in de inkomsten- en de vennootschapsbelasting. Daar komt ook ter sprake dat een in het buitenland woonachtige werknemer ter zake van zijn loon in de Nederlandse belastingheffing betrokken wordt voor zover de dienstbetrekking in Nederland (fysiek) wordt uitgeoefend. Met de bewegingsbeperkingen als gevolg van de coronapandemie raakte ook het werken op afstand in zwang. Met het plaatsonafhankelijk werken kunnen telewerkers de voor hun (fiscaal) aantrekkelijke locatie opzoeken om van daaruit te werken.

De Europese wetgever en het Hof van Justitie hebben inmiddels op vele rechtsgebieden nadrukkelijk hun stempel gedrukt. Zo ook hebben zij de fiscaliteit niet onberoerd gelaten. Op het gebied van het internationaal belastingrecht heeft de Europese wetgever diverse fiscale richtlijnen vastgesteld en ook het Hof van Justitie heeft zich op dit terrein niet onbetuigd gelaten door de lidstaten te wijzen op hun EU-verplichtingen, in het bijzonder diegene die voortvloeien uit de verdragsvrijheden en het staatssteunverbod. De invloed van het EU-recht op het gebied van het internationaal belastingrecht komt in paragraaf 1.7 aan bod. Een in vele opzichten aan de EU-vrijheden vergelijkbare maar in de praktijk minder vergaande non-discriminatiebepaling komt Nederland overeen in zijn belastingverdragen. Voor de totstandkoming van deze bepaling wordt veelal uitgegaan van art. 24 OESO. Deze bepaling wordt behandeld in hoofdstuk 7 (Formele aspecten). Ten slotte wordt in paragraaf 1.8 stilgestaan bij de vele aandacht die sinds de financiële en de daaropvolgende economische crisis uitgaat naar de wereldwijde belastingdruk van multinationals. In deze paragraaf wordt op hoofdlijnen beschreven hoe multinationals door fiscale planning in staat zijn hun belastingdruk te beperken. Vervolgens wordt besproken welke oplossingen de G20 en de OESO in het kader van het BEPS 1.0-project hebben aangedragen om daar iets aan te doen en welke richtlijnen de EU als gevolg daarvan heeft vastgesteld. Bovendien wordt uiteengezet welke oplossingen de EC en het OESO/G20 Inclusive Framework on BEPS in het kader van BEPS 2.0 aandragen om de gebreken van het huidige internationale fiscale raamwerk verder te fiksen. De gebreken en mogelijke oplossingen komen ook aan bod in de hiernavolgende paragraaf.

## 1.2 Heffingsbeginselen

### 1.2.1 Inleiding

Staten plegen hun nationale heffingsbevoegdheid voor de directe belastingen veelal te baseren op ten minste een van de volgende heffingsbeginselen: nationaliteits-, woonstaat- of bronstaatbeginsel. De omvang, onbeperkt of beperkt, van een op een van deze beginselen gebaseerde heffingsbevoegdheid wordt bepaald door de aard en de sterkte van de band met de staat in kwestie. Is sprake van een subjectieve of een objectieve band met de staat in kwestie? Wat is de sterkte van de band?

Van een subjectieve band tussen een persoon, enerzijds, en een staat, anderzijds, is veelal sprake indien de betrokken persoon inwoner is, dan wel de nationaliteit heeft van een staat (persoonlijke heffingsbeginselen). Een subjectieve band leidt in de praktijk meestal tot de situatie dat de staat in kwestie de betrokken persoon voor diens wereldinkomen c.q. -vermogen in de belastingheffing betreft (universaliteitsbeginsel). Deze onbeperkte heffing wordt echter veelal beperkt indien een samenloop van heffingsbeginselen tot internationale dubbele belasting zou leiden.

Bij een objectieve band staat de samenhang tussen het object, het inkomen c.q. het vermogen, enerzijds, en de staat, anderzijds, voorop. Is het inkomen verkregen uit de betrokken staat c.q. is het vermogen gelegen in de bewuste staat? De belastingheffing wordt gebaseerd op de vraag waar de bron is gelegen (zakelijk heffingsbeginsel). Een op het bronlandbeginsel gebaseerde belastingheffing impliceert een beperkte heffingsbevoegdheid ten aanzien van de persoon die het inkomen verkrijgt c.q. de beschikking over het vermogen heeft. De betrokken staat betreft de persoon alleen voor het uit die staat verkregen inkomen c.q. aldaar gelegen vermogen in de belastingheffing (het territorialiteitsbeginsel of ook wel aangeduid als het oorsprong- of situsbeginsel). In diverse arresten overwoog het Hof van Justitie dat het fiscale territorialiteitsbeginsel onder omstandigheden een rechtvaardiging kan vormen voor een nationale bepaling die indirect naar nationaliteit discrimineert, dan wel het vrije verkeer binnen de interne markt belemmert (zie nader par. 1.7). Onthoudt een EU-lidstaat een belastingplichtige een fiscaal voordeel, dan kan volgens het Hof van Justitie deze lidstaat de onthouding van het fiscale voordeel alleen rechtvaardigen op basis van deze grond wanneer een daarmee economisch verband houdend nadeel eveneens vanwege dit beginsel voor de belastingheffing van belastingplichtige buiten beschouwing wordt gelaten en deze samenhang zich op het niveau van deze ene belastingplichtige bevindt.

Door de toenemende globalisering en digitalisering zijn landen met de huidige wijze waarop zij traditioneel aan deze heffingsbeginselen invulling geven steeds minder goed in staat om de winst van multinationale ondernemingen in de heffing te betrekken. Teneinde landen beter in staat te stellen de winst van buitenlandse multinationals, samenhangende met digitale activiteiten, zonder fysieke aanwezigheid in die landen van de door deze multinationals aangeboden producten en diensten, in de heffing te kunnen betrekken, stelde de EC in 2018 voor om het begrip 'vaste inrichting' zodanig uit te breiden dat dit ook een aanmerkelijke digitale aanwezigheid omvat.<sup>1</sup> Daarnaast geeft de EC in dit richtlijnvoorstel

---

<sup>1</sup> Voorstel voor een richtlijn van de Raad van 21 maart 2018 tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid, COM(2018) 147.

aan hoe de aan de aanmerkelijke digitale aanwezigheid toerekenbare winst dient te worden vastgesteld. Met een dergelijke uitbreiding worden de vennootschapsbelastingen van de EU-lidstaten mede gestoeld op een voor de directe belastingen 'nieuw' heffingsbeginsel, namelijk het bestemmingslandbeginsel. In wezen heeft dit richtlijnvoorstel tot gevolg dat ondernemingen ook in de heffing worden betrokken voor de winst die toerekenbaar is aan activiteiten die samenhangen met de plaats waar de geleverde producten of diensten (consumptief en productief) worden verbruikt. Zou dit voorstel verwerkt worden in de aan te nemen CCCTB-richtlijn, of de opvolger ervan (in 2023 presenteert de EC onder de naam BEFIT een nieuw richtlijnvoorstel voor een gemeenschappelijke grondslag en winstverdeling tussen de lidstaten), en, zoals de EC de EU-lidstaten aanbeveelt,<sup>2</sup> in belastingverdragen met derde landen, dan wordt het heffingsrecht over die winst verlegd van het land van oorsprong naar het land van bestemming. Verder deed de EC gelijktijdig als een simpele tussentijdse oplossing het voorstel voor een richtlijn voor een tijdelijke digitale dienstenbelasting.<sup>3</sup> Volgens de oorspronkelijke richtlijntekst worden bepaalde internetplatformbedrijven, zoals Google, Amazone, Facebook en Apple, voor de door hen met bepaalde digitale diensten (advertenties, datadoorgifte, bemiddeling) behaalde bruto-omzet belast tegen een 3%-tarief. Het voorstel stuitte tijdens de Ecofinraadsvergadering van 12 maart 2019 op verzet van Ierland, Denemarken, Finland en Zweden met als gevolg dat de Europese digitaks er voorlopig niet komt. Als structurele en optimale oplossing in antwoord op de toenemende globalisering en digitalisering en daarmee de gebreken van de huidige vennootschapsbelastingregels ziet de EC de invoering van een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), waarbij daarin het richtlijnvoorstel van de EC voor een aanmerkelijke digitale aanwezigheid verwerkt wordt.<sup>4</sup> De invoering van een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag bewerkstelligt dat niet langer de verschillende juridische entiteiten waaruit een multinationale onderneming is opgebouwd in de heffing worden betrokken, maar in wezen de onderneming als zodanig, waarna haar wereldwinst aan landen wordt gealloceerd op basis van een uniforme verdeelsleutel. Vooralsnog deed de EC het voorstel om de winstverdelingssleutel te laten bestaan uit drie gelijkwaardige componenten: 1. Kapitaal (materiële vaste activa); 2. Arbeid (voor de helft gebaseerd op totale loonsom en voor de andere helft op het totaal aantal werknemers); en 3. Omzet. Wordt de winst van multinationals aan landen gealloceerd volgens de traditionele productiefactoren (kapitaal en arbeid), dan ontstaan er nieuwe belastingarbitragemogelijkheden voor multinationals. In de toelichting op haar richtlijnvoorstel voor een aanmerkelijke digitale aanwezigheid geeft de EC aan dat de samenstelling van de uniforme verdeelsleutel alsnog aangepast dient te worden, teneinde te bewerkstelligen dat ook digitale bedrijvigheid op een effectieve wijze in de heffingsgrondslag wordt opgenomen. Niet alleen binnen de EU wordt onderzocht in hoeverre de winst van multinationale ondernemingen in de huidige geglobaliseerde en gedigitaliseerde economie ook deels toebedeeld zou kunnen worden aan de landen waar zij hun afnemers en/of gebruikers hebben. Binnen het OESO/G20 Inclusive Framework on

2 Aanbeveling van de EC van 21 maart 2018 betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid, C(2018) 1650.

3 Voorstel voor een richtlijn van de Raad van 21 maart 2018 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten, COM(2018) 148.

4 Zie COM(2018) 147, p. 4.

Base Erosion and Profit Shifting (hierna: IF on BEPS) werken 141 landen onder ‘pijler 1’ samen om het mogelijk te maken dat ook de ‘afzetlanden’ belasting mogen heffen over winsten van multinationals zonder dat zij in die landen fysiek aanwezig zijn. De BEPS 2.0 pijler 1-afspraken zouden op 1 januari 2024 van toepassing moeten worden. Om dit mogelijk te maken dient halverwege 2023 een multilateraal verdrag ondertekend te worden. Daarnaast zal de EC een richtlijnvoorstel presenteren tot implementatie van de pijler 1-afspraken in de nationale wetgeving van de EU-lidstaten. Zie ook paragraaf 1.8.

In paragraaf 1.2.2 worden achtereenvolgens de achtergronden van de drie hiervoor beschreven traditionele heffingsbeginselen nader toegelicht. Waarom baseren staten zich bij de afbakening van hun heffingsbevoegdheid op één of meer van deze beginselen? Vervolgens wordt in paragraaf 1.2.3 voor de verschillende Nederlandse heffingswetten aangegeven waar deze heffingsbeginselen zijn terug te vinden. Omdat staten bij de afbakening van hun heffingsbevoegdheid zich doorgaans gelijktijdig op twee of drie beginselen baseren en deze beginselen elkaar waar het de uitwerking betreft ten minste gedeeltelijk overlappen, treedt internationale dubbele belasting veelvuldig op. Het ontstaan van internationale dubbele belasting door een samenloop van heffingsbeginselen is onderwerp van paragraaf 1.2.4. Ten slotte worden in paragraaf 1.2.5 de twee vormen van internationale dubbele belasting, economische en juridische, behandeld.

## **1.2.2 De drie traditionele heffingsbeginselen**

### **a. Het woonlandbeginsel**

Op grond van het woonlandbeginsel (ook wel aangeduid als het domiciliebeginsel) belast een staat degenen die in de desbetreffende staat wonen. De ratio is evident: vooral inwoners hebben baat bij de door hun woonstaat aangeboden voorzieningen. Het is dan ook gerechtvaardigd om van deze personen een tegenprestatie te verlangen (profijtbeginsel). Als tegenprestatie wordt van de eigen inwoners vaak onbegrensd belasting geheven qua bronnen van inkomen en waar zij zijn gelegen. Ook om praktische redenen is een heffing die gebaseerd is op het woonlandbeginsel wenselijk, omdat de nakoming van de fiscale verplichtingen van de contribuabele onder dit principe op een meer effectieve wijze kan worden gerealiseerd dan bij één van de andere beginselen. Voor zover het om draagkrachtheffingen gaat, wordt veelal belasting geheven over het wereldwijde inkomen (of vermogen).

Of een persoon, een natuurlijke persoon of een lichaam, in Nederland woont c.q. gevestigd is, moet, aldus het eerste lid van art. 4 AWR, worden beoordeeld naar de omstandigheden. Welke omstandigheden de Nederlandse rechter relevant acht voor de vaststelling of een persoon c.q. een lichaam inwoner van Nederland is, wordt in paragraaf 1.4 besproken.

### **b. Het bronlandbeginsel**

Voor de belastingheffing baseren de meeste landen zich ook op het bronlandbeginsel. Tot die landen behoort Nederland. De ratio voor toepassing van dit beginsel is gelegen in het feit dat de bron – en daarmee ook de gerechtigde tot (de voordelen uit) de bron – profijt zal hebben van de overheidsvoorzieningen die de staat waar de bron is gelegen biedt. Evenals bij het woonlandbeginsel brengt een soort profijtgedachte met zich dat de genietter tot de inkomsten uit de bron derhalve een bijdrage levert aan de financiering

van de overheidsuitgaven van de bronstaat. Omdat een in een andere staat woonachtige gerechtigde tot de inkomsten uit de bron veelal slechts beperkt profijt heeft van de door de bronstaat aangeboden voorzieningen, ligt het voor de hand dat de belastingheffing zich dan ook begrensd tot de inkomsten uit de in die staat gelegen bronnen en tot bepaalde aldaar gelegen bronnen. Voor wat betreft de inkomsten uit in andere staten gelegen bronnen bestaat immers geen band met de bronstaat. Bovendien is het om praktische redenen niet wenselijk en veelal evenmin mogelijk dat de bronstaat ook deze andere inkomsten in de belastingheffing betreft.

Zouden staten hun heffing uitsluitend baseren op het bronlandbeginsel, dan zou internationale dubbele belasting zich nog nauwelijks voordoen. Een inkomensgenererende bron bevindt zich doorgaans op een bepaald moment slechts in één staat. Een heffingsbevoegdheid die uitsluitend gebaseerd zou zijn op het bronlandbeginsel heeft echter als keerzijde dat situaties zich zouden kunnen voordoen waarbij bepaalde inkomsten in het geheel niet in de heffing zouden worden betrokken omdat het niet altijd duidelijk zal zijn in welke staat de inkomensgenererende bron zich precies bevindt of omdat de bron voor de bronstaat niet altijd zichtbaar is indien daaruit niet-inwoners inkomen genieten. Een ander nadeel van een dergelijke breed toegepaste beperkte heffingsbevoegdheid is gelegen in het feit dat landen niet langer in staat zijn belasting te heffen naar draagkracht.

### *c. Het nationaliteitsbeginsel*

Landen baseren hun belastingheffing veelal slechts zeer beperkt op het nationaliteitsbeginsel. Twee landen, de Verenigde Staten en Zwitserland, vormen een belangrijke uitzondering op deze internationale praktijk. Een persoon, natuurlijke persoon of lichaam, met de Amerikaanse nationaliteit dient onafhankelijk van de vraag waar diens woonplaats zich bevindt of waar diens inkomen opkomt in de Verenigde Staten aangifte te doen van zijn wereldinkomen c.q. -winst. Om aan de Amerikaanse bijheffing over hun buitenlandse winsten te ontsnappen herstructureerden in de afgelopen decennia vele Amerikaanse multinationals hun juridische structuur. Aan de top kwam in plaats van een Amerikaanse corporation een vennootschap naar het recht van Bermuda of recenter Ierland te staan (aangeduid met 'corporate tax inversion') terwijl de locatie van de activiteiten, de aansturing ervan en de beursnotering niet wijzigde. Om een drempel op te werpen tegen inversion behandelde de Amerikaanse wetgever de nieuwe tophoudstervenootschap als een Amerikaanse corporation indien zij voor 80% of meer in bezit is van de aandeelhouders in de voormalige Amerikaanse corporation.

Het in de heffing betrekken van in het buitenland wonende onderdanen rechtvaardigen landen door erop te wijzen dat onderdanen ten overstaan van 'hun land' nog altijd aanspraak kunnen maken op allerlei overheidsvoorzieningen (zoals het bezit van een paspoort alsook het recht op hulp en steun van diplomatieke en consulaire ambtenaren in het buitenland).<sup>5</sup> Zo ook baseren landen een voortzetting van het heffingsrecht na emigratie van een persoon op diens nationaliteit om fiscaal geïndiceerde emigraties tegen te gaan. Behoudt een

5 In HR 10 juni 1992, 27702, ECLI:NL:HR:1992:ZC5009, *BNB* 1992/258c wees de Hoge Raad ten aanzien van de woonplaatsfictie in de Successiewet 1956 een beroep op het in art. 26 BuPo-verdrag verwoorde gelijkheidsbeginsel af omdat er een bijzondere band bestaat tussen Nederland en haar onderdanen. Deze bijzondere band bestaat aldus de Hoge Raad uit de voordelen die aan het Nederlanderschap zijn verbonden, zoals het bezit van een Nederlands paspoort alsook het recht op hulp en steun van Nederlandse diplomatieke en consulaire ambtenaren.

persoon na emigratie diens nationaliteit, dan wordt de band met zijn staat waarvan hij de nationaliteit bezit nog zodanig sterk geacht dat dit ook een belastingheffing na emigratie rechtvaardigt. Aan de uitoefening van dit heffingsrecht kleeft voor uitvoeringsinstanties een aantal praktische bezwaren, zoals het vaststellen waar een persoon (nog) woont, de controle op de naleving van de belastingwetgeving en de belastinginvordering. Is de betrokken persoon inwoner van een andere staat dan waarvan hij onderdaan is, dan zal de staat van onderdaanschap bereid moeten zijn om ter voorkoming van internationale dubbele belasting te voorzien in een eenzijdige voorkomingsregeling.

### 1.2.3 De Nederlandse regelgeving

In de Nederlandse fiscale wetgeving is elk van de drie in de voorgaande paragraaf besproken beginselen ter afbakening van de heffingsjurisdictie terug te vinden. In de onderhavige paragraaf wordt voor de Nederlandse inkomsten-, loon-, vennootschaps-, dividend-, bronbelasting en Successiewet achtereenvolgens aangegeven waar elk van deze heffingsbeginselen terug te vinden zijn.

In de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn alle drie heffingsbeginselen terug te vinden. Op grond van het woonlandbeginsel wordt iedere in Nederland woonachtige natuurlijke persoon, aldus art. 2.1, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001, als binnenlands belastingplichtige aangemerkt. De grondslag waarvoor de binnenlands belastingplichtige in de heffing betrokken wordt, wordt aldus art. 2.4 Wet IB 2001 bepaald door de hoofdstukken 3, 4 en 5 Wet IB 2001. Uit deze hoofdstukken volgt impliciet dat een binnenlands belastingplichtige natuurlijke persoon voor zijn wereldinkomen in de Nederlandse inkomstenbelasting wordt betrokken, aangezien in deze hoofdstukken geen enkele heffingsbeperking wordt aangelegd voor wat betreft de geografische herkomst van de te belasten inkomensbestanddelen.

Ingevolge art. 2.1, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 wordt de niet in Nederland woonachtige natuurlijke persoon eveneens als belastingplichtige voor de Nederlandse inkomstenbelasting beschouwd. Een dergelijke persoon wordt als buitenlands belastingplichtige alleen in de Nederlandse inkomstenbelasting betrokken, voor zover hij of zij Nederlands inkomen geniet. Wat onder het begrip 'Nederlands inkomen' wordt verstaan, is nader uitgewerkt in hoofdstuk 7 Wet IB 2001. Uit art. 7.1 Wet IB 2001, maar ook uit de overige artikelen van hoofdstuk 7, blijkt dat een buitenlands belastingplichtige alleen in de Nederlandse inkomstenbelasting wordt betrokken voor zover het inkomen opkomt uit bepaalde specifiek omschreven bronnen die een bijzondere band met Nederland hebben. Uit het voorgaande volgt dat de belastingheffing van de buitenlands belastingplichtige volledig op het bronlandbeginsel gebaseerd is.

Natuurlijke personen worden slechts in een tweetal situaties vanwege hun nationaliteit in de Nederlandse inkomstenbelasting betrokken. Deze beide situaties worden in art. 2.2, tweede lid, Wet IB 2001 beschreven. Volgens dit artikel wordt een in een andere mogendheid woonachtige Nederlander niettemin geacht in Nederland te wonen en daarmee beschouwd als binnenlands belastingplichtige voor de Nederlandse inkomstenbelasting, indien hij in dienst is bij de Nederlandse Staat (ambtenaar is) en hij uit dien hoofde als diplomaat of in het kader van een verdrag waarbij Nederland partij is naar het buitenland



wordt uitgezonden.<sup>6</sup> Tot 2001 was de bepaling qua personele werkingssfeer aanzienlijk ruimer, aangezien alle in het buitenland woonachtige ambtenaren met de Nederlandse nationaliteit en in Nederlandse overheidsdienst daaronder vielen en niet slechts degenen die als diplomaat werden uitgezonden of in het kader van een verdrag waarbij Nederland partij is. Vorenbedoelde woonplaatsfictie is op grond van art. 2.2, derde lid, Wet IB 2001 tevens van toepassing op de partner van de betrokken Nederlander en diens afhankelijke kinderen jonger dan 27 jaar.

Tot slot bevat de Wet IB 2001 ook een tweetal vestigingsplaatsficties ten aanzien van lichamen. Volgens art. 4.35 Wet IB 2001 wordt een lichaam waarvan de oprichting naar Nederlands recht heeft plaatsgevonden voor de toepassing van afdeling 4.6 (vervreemdingsvoordelen) Wet IB 2001 steeds geacht in Nederland gevestigd te zijn. Deze vestigingsplaatsfictie was van betekenis voor art. 4.25, derde lid, Wet IB 2001 (tot 1 januari 2016). Volgens art. 4.25, derde lid, Wet IB 2001 zoals deze luidde tot 1 januari 2016 wordt bij immigratie de verkrijgingsprijs niet op de waarde in het economische verkeer gesteld maar de oorspronkelijke verkrijgingsprijs aangehouden indien het aandelen in of winstbewijzen van een in Nederland gevestigde vennootschap betreft. Volgens deze bepalingen kwam een immigrant niet in aanmerking voor een step up indien de vennootschap zijn werkelijke leiding in Nederland heeft of naar Nederlands recht is opgericht. Alhoewel art. 4.25, derde lid, Wet IB 2001 vanaf 1 januari 2016 bepaalt dat geen step up verleend wordt indien de belastingplichtige voorafgaand aan de immigratie ten aanzien van een aanmerkelijk belang buitenlands belastingplichtig was. Daarvan is volgens art. 7.5, eerste lid, Wet IB 2001 sprake indien de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft in een in Nederland gevestigde vennootschap. Een vennootschap wordt geacht in Nederland gevestigd te zijn indien de werkelijke leiding zich in Nederland bevindt of beantwoordt aan de vestigingsplaatsfictie van art. 7.5, zesde lid, Wet IB 2001. Met de wijziging van art. 4.25, derde lid, Wet IB 2001 ontviel aan art. 4.35 Wet IB 2001 praktische betekenis. Ingevolge de fictie van art. 7.5, zesde lid, Wet IB 2001 wordt een lichaam dat ten minste vijf jaar in Nederland gevestigd is geweest na verplaatsing van de werkelijke leiding uit Nederland nog steeds geacht in Nederland te zijn gevestigd, zolang een belastingaanslag ter zake van te conserveren inkomen uit een aanmerkelijk belang in dat lichaam niet volledig is voldaan. Deze tweede fictie bewerkstelligt dat Nederland een in het buitenland wonende natuurlijke persoon met een aanmerkelijk belang in een vennootschap in de heffing kan betrekken, ook al is de werkelijke leiding van deze vennootschap uit Nederland verplaatst, zolang een belastingaanslag ter zake van diens te conserveren inkomen daaruit, niet volledig is voldaan. Deze conserverende aanslag kan aan een in het buitenland woonachtige persoon ingevolge art. 7.5, zevende lid, jo. art. 2.8, tweede lid, Wet IB 2001 zijn opgelegd omdat de werkelijke leiding van de vennootschap waarin het aanmerkelijk belang gehouden wordt uit Nederland verplaatst is.

Voor de loonbelasting is in beginsel blijktens art. 1 en 2, eerste lid, Wet LB 1964 niet relevant waar de werknemer woonachtig is. Evenmin is in beginsel relevant waar de werknemer zijn werkzaamheden verricht. Of loonbelasting verschuldigd is, wordt blijktens art. 6, tweede lid, Wet LB 1964 bepaald door het antwoord op de vraag of de inhoudingsplichtige

<sup>6</sup> In HvJ 23 februari 2006, C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, *BNB* 2006/194c\* (*Van Hilten*), is beslist dat een dergelijke woonplaatsfictie niet wordt beschouwd als onverenigbaar met de EU-vrijheden.

in Nederland gevestigd is, aldaar de beschikking over een vaste inrichting c.q. een vaste vertegenwoordiger heeft (voor een bespreking van deze twee begrippen wordt verwezen naar par. 1.5) of een verzoek heeft ingediend om aangemerkt te worden als inhoudingsplichtige.<sup>7</sup> Is van een dergelijke band tussen de inhoudingsplichtige en Nederland sprake, dan dient in Nederland over het loon van de werknemer loonbelasting te worden ingehouden. Het bronlandbeginsel voert in de loonbelasting dus nadrukkelijk de boventoon.

Loonbelasting hoeft echter alsnog niet te worden ingehouden, indien de in het derde, vierde en vijfde lid van art. 2 Wet LB 1964 beschreven situaties zich voordoen. Onder elk van deze drie leden gaat het primair om een situatie waarbij de werknemer niet in Nederland woonachtig is. Ieder lid verwoordt in eerste aanleg dat over het loon van de niet-ingezetene werknemer geen loonbelasting verschuldigd is (hierna aan te duiden als de hoofduitzondering), maar daar worden vervolgens inbreuken opgemaakt. De in het derde lid verwoorde hoofduitzondering ziet op de niet-ingezetene werknemer die zijn dienstbetrekking volledig buiten Nederland vervult. Vervolgens zondert hetzelfde derde lid twee situaties daarvan uit waardoor in deze situaties de niet-ingezetene werknemer voor zijn loon genoten ter zake van zijn in het buitenland vervulde dienstbetrekking altijd aan de Nederlandse loonbelasting wordt onderworpen. In deze situaties is sprake van toepassing van het bronlandbeginsel resulterend in een onbeperkte belastingplicht ter zake van de arbeidsinkomsten. Van de in het derde lid verwoorde hoofduitzondering zijn uitgezonderd de volgende twee categorieën van werknemers:

- bestuurders en (de van de opting-in-regeling gebruikmakende) commissarissen van een (feitelijk) in Nederland gevestigd lichaam; en
- werknemers die in dienstbetrekking staan tot de Nederlandse overheid of zijn uitgezonden in het kader van een verdrag waarbij Nederland partij is (in de regel betreft dit personen werkzaam ten behoeve van een volkenrechtelijke organisatie).

Deze uitgezonderde categorieën van werknemers worden door middel van de verwijzing 'anders dan de dienstbetrekkingen die in het derde lid, eerste volzin, zijn genoemd' ook uitgezonderd van de in het vierde en vijfde lid van art. 2 Wet LB 1964 verwoorde hoofduitzonderingen. Deze niet-ingezetene werknemers worden derhalve altijd voor hun genoten loon aan de Nederlandse loonbelasting onderworpen.

Het vierde lid van art. 2 Wet LB 1964 verwoordt de tweede hoofduitzondering op het eerste lid. Volgens deze tweede hoofduitzondering is de niet-ingezetene werknemer die zijn dienstbetrekking nagenoeg geheel (ten minste 90%) in het buitenland vervult, niet aan de loonbelasting onderworpen indien cumulatief aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- a) het loon is in het buitenland aan een belasting naar het inkomen onderworpen; en
- b) het loon is niet als gevolg van een internationale regeling in feite slechts in Nederland aan de belastingheffing onderworpen (dat wil zeggen het belastingverdrag tussen Nederland en het andere land dient het heffingsrecht over het loon toe te wijzen aan het buitenland).

---

<sup>7</sup> Tot 1 januari 1997 betrof het een aanwijzingsbevoegdheid op verzoek. Met ingang van die datum moet een buitenlandse werkgever die zich bij de inspecteur aanmeldt als inhoudingsplichtige worden aangemerkt indien hij hier te lande één of meer werknemers in dienst heeft (art. 6, tweede lid, onderdeel b, Wet LB 1964). Doet hij een dergelijk verzoek niet, dan kan de inspecteur de werkgever niet zelfstandig als inhoudingsplichtige aanwijzen.

Deze twee voorwaarden bewerkstelligen in onderling verband dat Nederland alleen van belastingheffing afziet indien het loon in een ander land effectief aan de belastingheffing onderworpen is. Wordt aan een van deze twee voorwaarden niet voldaan, dan dient alsnog loonbelasting over het gehele loon te worden ingehouden.

De derde hoofduitzondering is in het vijfde lid van art. 2 Wet LB 1964 opgenomen. Deze hoofduitzondering ziet op de niet-ingezetene werknemer die zijn dienstbetrekking gedeeltelijk maar voor minder dan 90% buiten Nederland vervult en wiens loon genoten uit die dienstbetrekking met inachtneming van de Nederlandse verdragen feitelijk aan een buitenlandse heffing is onderworpen.

Tot slot is nog een afzonderlijke regeling getroffen voor niet in Nederland woonachtige transportwerknemers – werknemers werkzaam aan boord van schepen of luchtvaartuigen – die in dienst zijn van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd. Zij hebben te maken met een combinatie van de voorwaarden van het derde en vierde lid van art. 2 Wet LB 1964: ook indien zij hun dienstbetrekking geheel buiten Nederland vervullen (derde lid) zijn zij van de loonbelasting alleen uitgesloten indien zij voldoen aan de hiervoor vermelde voorwaarden a en b van het vierde lid van art. 2 Wet LB 1964 (effectieve onderworpenheid in het buitenland). Verrichten zij hun werkzaamheden voor ten minste 90% in het buitenland, dan hebben zij vanzelfsprekend krachtens art. 2, vierde lid, Wet LB 1964 eveneens te maken met deze beide voorwaarden.

Uit de voorgaande beschrijving volgt dat een vestiging van de inhoudingsplichtige in Nederland in de optiek van de Nederlandse wetgever op zichzelf staand beschouwd geen voldoende rechtvaardiging vormt voor de heffing van loonbelasting op basis van het bronlandbeginsel. Van loonbelastingheffing ziet Nederland namelijk onder nadere voorwaarden zoals beschreven in het derde tot en met vijfde lid van art. 2 Wet LB 1964 alsnog af indien de werknemer niet in Nederland woonachtig is en de werknemer bovendien diens dienstbetrekking buiten Nederland vervult. Vervult de werknemer diens dienstbetrekking in het buitenland maar woont de werknemer wel in Nederland, dan heft Nederland altijd loonbelasting. In een dergelijke situatie wordt de loonbelastingheffing namelijk in wezen gebaseerd op het woonland- en niet op het bronlandbeginsel. Woont de werknemer in het buitenland maar vervult de werknemer diens dienstbetrekking in Nederland, dan is de loonbelastingheffing gebaseerd op het bronlandbeginsel.

Uit het voorgaande blijkt dat in de loonbelasting het woonland- en het bronlandbeginsel weliswaar niet expliciet, doch wel impliciet naast elkaar worden toegepast. In tegenstelling tot de Wet inkomstenbelasting 2001 leidt de toepassing van de beide beginselen binnen de loonbelasting evenwel niet tot een overduidelijk verschil qua heffingsobject. Impliciet is daarvan voor een deel echter ook onder de Wet op de loonbelasting 1964 wel sprake. Immers, de niet in Nederland wonende werknemer is in de regel praktisch alleen loonbelastingplichtig voor zover hij zijn dienstbetrekking in Nederland vervult. Ten slotte kan worden vastgesteld dat het nationaliteitsbeginsel geen enkele rol speelt in de loonbelasting.

Een aan de inkomstenbelasting vergelijkbare systematiek is terug te vinden in de vennootschapsbelasting. In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zijn eveneens alle drie de heffingsbeginselen terug te vinden. Op grond van het woonlandbeginsel worden aldus de aanhef van art. 2, eerste lid, Wet VPB 1969 de in Nederland gevestigde lichamen zoals achtereenvolgens genoemd in de onderdelen a tot en met g van art. 2, eerste lid, Wet VPB