

Dr. L.C. van Hulten  
Prof. dr. P. Kavelaars  
Mr. dr. T.M. Vergouwen

# **Internationaal belastingrecht**

*Vijftiende herziene druk*

 Wolters Kluwer

Deventer – 2025

## 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 vijftiende druk lag de redactie van de hoofdstukken 2 en 3 vooral bij dr. L.C. van Hulten en van hoofdstuk 1 en 4 bij mr. dr. T.M. Vergouwen. De overige hoofdstukken zijn met name van de hand van prof. dr. P. Kavelaars. Tot en met de veertiende druk zijn de hoofdstukken 1 tot en met 4 geschreven en geactualiseerd door prof. mr. dr. A.C.G.A.C. de Graaf en prof. dr. A.J.A. Stevens. We zijn hen veel dank verschuldigd voor hun langdurige betrokkenheid bij dit boek.

Dit boek wordt in beginsel jaarlijks geactualiseerd.

Deze vijftiende druk is bijgewerkt tot 3 december 2024.

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 (hoofdstuk 3), de vermogensinkomstensfeer (hoofdstuk 4), de arbeidsinkomstensfeer (hoofdstuk 5) en de overige inkomsten (hoofdstuk 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.

In de loop van de jaren heeft het boek deels ook een EU-rechtelijke inhoud gekregen. Tegelijkertijd is het boek daar niet primair op gericht. In de vijftiende druk hebben we om die reden de EU-rechtelijke onderdelen kritisch bekeken en alleen voor zover die een direct verband hebben met het internationaal belastingrecht gehandhaafd. De EU-rechtelijke regelingen en rechtspraak die geen direct verband houden met het internationaal belastingrecht hebben we niet langer opgenomen. Daarnaast hebben we de structuur van de eerste drie hoofdstukken op enkele onderdelen beperkt aangepast.

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.

L.C. van Hulten/P. Kavelaars/T.M. Vergouwen  
Rotterdam/Gouda/Amstelveen, januari 2025

# INHOUDSOPGAVE

**Voorwoord** / V

**Lijst van gebruikte afkortingen** / XV

HOOFDSTUK 1

**Algemene karakteristieken** / 1

- 1.1 Inleiding / 1
- 1.2 Heffingsbeginselen / 2
  - 1.2.1 Inleiding / 2
  - 1.2.2 De drie traditionele heffingsbeginselen / 2
  - 1.2.3 De Nederlandse regelgeving / 4
  - 1.2.4 Samenloop heffingsbeginselen: gevolg dubbele belasting / 6
  - 1.2.5 Vormen van internationale dubbele belasting: juridisch en economisch / 7
- 1.3 Gebied Nederland / 9
  - 1.3.1 Inleiding / 9
  - 1.3.2 Belang begrip 'Nederland' voor de heffingswetten / 9
  - 1.3.3 Invulling begrip 'Nederland' / 10
  - 1.3.4 Status BES en andere landen van het Koninkrijk / 11
  - 1.3.5 Begrip 'Nederland' onder de belastingverdragen / 11
- 1.4 Woon- en vestigingsplaats / 12
  - 1.4.1 Inleiding / 12
  - 1.4.2 De nationaalrechtelijke woon- en vestigingsplaats / 14
  - 1.4.3 Inwonerschap voor verdragsdoeleinden / 17
  - 1.4.4 Emigratie uit Nederland / 26
- 1.5 Niet-inwoner en Nederlandse belastingplicht / 29
  - 1.5.1 Inleiding / 29
  - 1.5.2 Object van heffing voor de inkomstenbelasting / 29
  - 1.5.3 Object van heffing voor de vennootschapsbelasting / 35
  - 1.5.4 Buitenlands belastingplichtigen en aftrekposten (kwalificerende buitenlandse belastingplicht) / 38
- 1.6 Verdragsinterpretatie / 42
  - 1.6.1 Inleiding / 42
  - 1.6.2 De uitlegging van verdragen op basis van het Verdrag van Wenen / 42
  - 1.6.3 De uitlegging van verdragen op basis van het OESO-modelverdrag / 45
  - 1.6.4 OESO-commentaar / 46
  - 1.6.5 Kwalificatie- en interpretatieconflicten / 48

- 1.6.6 Ficties en forfaits / 49
- 1.7 Internationale ontwikkelingen belastingdrukminimalisatie / 54
  - 1.7.1 Inleiding / 54
  - 1.7.2 Ontwikkelingen van de OESO: BEPS / 55
  - 1.7.3 Ontwikkelingen op het niveau van de EU / 58
  - 1.7.4 Overzicht BEPS 1.0-actiepunten en EU follow-up / 60
- 1.8 De invloed van het EU-recht op het internationaal belastingrecht / 62
  - 1.8.1 Inleiding / 62
  - 1.8.2 Negatieve integratie / 63
  - 1.8.3 Positieve integratie / 65
  - 1.8.4 De interactie tussen EU-recht en belastingverdragen / 67

## HOOFDSTUK 2

### **Voorkomingsregelingen / 77**

- 2.1 Inleiding / 77
- 2.2 Nederlandse regelingen ter voorkoming van dubbele belasting / 78
  - 2.2.1 Inleiding / 78
  - 2.2.2 Nederland en de BES / 78
  - 2.2.3 Het verdragstelsel / 79
  - 2.2.4 De totstandkoming van belastingverdragen / 84
  - 2.2.5 Wederkerige voorkomingsregelingen binnen het Koninkrijk / 85
  - 2.2.6 Belastingregeling voor het land Nederland (BRN) / 88
- 2.3 Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 / 89
  - 2.3.1 Inleiding / 89
  - 2.3.2 Toepasselijkheid Bvdb 2001 / 90
  - 2.3.3 Inhoud Bvdb 2001 / 93
- 2.4 Het OESO-modelverdrag / 97
  - 2.4.1 Inleiding / 97
  - 2.4.2 Opzet/toewijzing van heffingsbevoegdheden / 98
  - 2.4.3 Verhouding met het VN-modelverdrag / 101
  - 2.4.4 Verhouding met het Nederlands Standaardverdrag (NSV) / 102
  - 2.4.5 Het Multilaterale instrument (MLI) / 103
- 2.5 Het Nederlandse fiscale verdragsbeleid / 104
  - 2.5.1 Inleiding / 104
  - 2.5.2 Inwonerschap / 105
  - 2.5.3 Ondernemingswinsten / 106
  - 2.5.4 Dividenden, renten en royalty's / 106
  - 2.5.5 Inkomen uit aanmerkelijke belang / 106
  - 2.5.6 Inkomen uit inkoop aandelen of liquidatie / 107
  - 2.5.7 Aandelen of vergelijkbare belangen in onroerendezaaklichamen / 107
  - 2.5.8 Sporters en artiesten / 107
  - 2.5.9 Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen / 108
  - 2.5.10 Verrekeningsmethode directeurs- en commissarissenbeloningen / 108
  - 2.5.11 Toeslagen / 108
  - 2.5.12 Ficties / 108

- 2.6 Voorkomingsmethoden / 109
  - 2.6.1 Inleiding / 109
  - 2.6.2 De basismethoden / 111
  - 2.6.3 De aftrekmethode / 121
  - 2.6.4 Inhaal- en doorschuifregeling / 122
  - 2.6.5 Objectvrijstelling / 124

### HOOFDSTUK 3

#### **De winstsfeer / 127**

- 3.1 Inleiding / 127
- 3.2 De vaste inrichting, de vaste vertegenwoordiger en het vaste middelpunt / 128
  - 3.2.1 Inleiding / 128
  - 3.2.2 Het OESO-modelverdrag / 128
  - 3.2.3 De Nederlandse nationale wet / 134
- 3.3 De winsttoerekening / 138
  - 3.3.1 Inleiding / 138
  - 3.3.2 De winstsplitsing / 139
  - 3.3.3 De ondernemingssplitsing / 140
  - 3.3.4 Driehoekssituaties / 150
- 3.4 De zelfstandig ondernemer / 152
- 3.5 Scheep- en luchtvaartondernemingen / 156
- 3.6 Transparante entiteiten / 158
  - 3.6.1 Inleiding / 158
  - 3.6.2 Classificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden / 158
  - 3.6.3 Verdragstoepassing bij transparante entiteiten / 160
  - 3.6.4 Bvdb 2001 / 164
  - 3.6.5 Buitenlandse belastingplicht / 165
- 3.7 Transfer pricing en gelieerde ondernemingen / 166
  - 3.7.1 Inleiding / 166
  - 3.7.2 Methoden van berekening van verrekenprijzen / 167
  - 3.7.3 Corresponding adjustment-bepalingen / 169
  - 3.7.4 Nederlandse regelgeving / 171
  - 3.7.5 Verrekenprijzen en staatssteun / 173
- 3.8 Advance tax rulings / 174
- 3.9 Immigratie/emigratie / 175

### HOOFDSTUK 4

#### **Vermogensinkomsten, vermogenswinsten en vermogen / 179**

- 4.1 Inleiding / 179
- 4.2 Inkomsten uit onroerende zaken / 181
  - 4.2.1 Inleiding / 181
  - 4.2.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 182
  - 4.2.3 Begrip 'onroerende zaak' / 182
  - 4.2.4 Begrip 'inkomsten' / 183

- 4.2.5 Verdragsloze situatie / 184
- 4.3 Dividend / 184
  - 4.3.1 Inleiding / 184
  - 4.3.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 187
  - 4.3.3 Uiteindelijk gerechtigde / 189
  - 4.3.4 Verdragsmisbruikbestrijding / 193
  - 4.3.5 Dividendbegrip / 197
  - 4.3.6 Uitvoeringsvoorschriften / 199
  - 4.3.7 Aandelen toerekenbaar aan vaste inrichting / 200
  - 4.3.8 Verbod op extraterritoriale heffing / 204
  - 4.3.9 Verdragsloze situatie / 205
  - 4.3.10 Dooruitdelingsfaciliteit / 206
- 4.4 Interest / 207
  - 4.4.1 Inleiding / 207
  - 4.4.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 208
  - 4.4.3 Interestbegrip / 209
  - 4.4.4 Afkomstig uit / 211
  - 4.4.5 Bovenmatige rentebetaling / 211
  - 4.4.6 Verdragsloze situatie / 212
- 4.5 Royalty's / 212
  - 4.5.1 Inleiding / 212
  - 4.5.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 213
  - 4.5.3 Royaltybegrip / 214
  - 4.5.4 Verdragsloze situatie / 215
- 4.6 Vervreemdingswinsten / 216
  - 4.6.1 Inleiding / 216
  - 4.6.2 Begrip 'vervreemdingswinst' / 216
  - 4.6.3 Valutaresultaten / 219
  - 4.6.4 Verdeling heffingsbevoegdheid / 219
  - 4.6.5 Verdragsloze situatie / 224
- 4.7 Vermogen / 224
  - 4.7.1 Inleiding / 224
  - 4.7.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 225

## HOOFDSTUK 5

### **Privaatrechtelijke en publiekrechtelijke arbeidsverhoudingen / 229**

- 5.1 Inleiding / 229
- 5.2 De reguliere privaatrechtelijke werknemer / 229
  - 5.2.1 Inleiding / 229
  - 5.2.2 De nationale regelgeving / 230
  - 5.2.3 Verdeling heffingsbevoegdheid / 234
  - 5.2.4 Verdragsloze situatie / 244
  - 5.2.5 De salary-split / 246
  - 5.2.6 Opties en verdragstoepassing / 250

- 5.3 De gedetacheerde werknemer / 252
  - 5.3.1 Inleiding / 252
  - 5.3.2 Het dagencriterium / 254
  - 5.3.3 De loonkostencriteria / 257
- 5.4 De grenswerknemer / 265
  - 5.4.1 Inleiding / 265
  - 5.4.2 Nederland-België / 267
  - 5.4.3 Nederland-Duitsland / 269
- 5.5 Publiekrechtelijke werknemers – algemeen / 271
  - 5.5.1 De nationale regelgeving / 271
  - 5.5.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 274
- 5.6 Diplomaten en consulaire vertegenwoordigers / 277
  - 5.6.1 Inleiding / 277
  - 5.6.2 Nationaal recht / 278
  - 5.6.3 Verdeling heffingsbevoegdheid / 280
- 5.7 Ambtenaren bij volkenrechtelijke organisaties / 280
- 5.8 Facilitaire regelingen / 283
  - 5.8.1 Inleiding / 283
  - 5.8.2 Inkomende werknemers / 285
  - 5.8.3 Uitgezonden werknemers / 294

## HOOFDSTUK 6

### **Overige inkomsten / 297**

- 6.1 Inleiding / 297
- 6.2 De bestuurder en de commissaris / 297
  - 6.2.1 De nationale regelgeving / 297
  - 6.2.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 298
  - 6.2.3 Verdragsloze situatie / 303
- 6.3 De transportwerknemer en de zeevarende / 304
  - 6.3.1 De nationale regelgeving / 304
  - 6.3.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 305
  - 6.3.3 Verdragsloze situatie / 308
- 6.4 Werknemers op het continentaal plat / 309
  - 6.4.1 De nationale regelgeving / 309
  - 6.4.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 309
  - 6.4.3 Verdragsloze situatie / 311
- 6.5 Studenten en stagiairs / 311
  - 6.5.1 Inleiding / 311
  - 6.5.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 312
  - 6.5.3 Verdragsloze situatie / 313
- 6.6 Artiesten en beroepssporters / 313
  - 6.6.1 De nationale regelgeving / 313
  - 6.6.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 319
  - 6.6.3 Verdragsloze situatie / 322



- 6.7 Sportbeoefenaren / 323
  - 6.7.1 De nationale regelgeving / 323
  - 6.7.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 324
  - 6.7.3 Verdragsloze situatie / 327
- 6.8 Pensioenen en soortgelijke uitkeringen / 328
  - 6.8.1 Pensioenen / 328
  - 6.8.2 Grensoverschrijdende pensioenoverdracht en pensioenopbouw / 347
  - 6.8.3 Ontwikkelingen binnen de Europese Unie / 353
- 6.9 Socialeverzekeringsuitkeringen / 355
  - 6.9.1 Inleiding / 355
  - 6.9.2 Verdeling heffingsbevoegdheid / 356
  - 6.9.3 Overige verdragsaspecten en verdragsloze situaties / 358
- 6.10 Het saldoartikel / 361

## HOOFDSTUK 7

### **Formeelrechtelijke aspecten / 367**

- 7.1 Inleiding / 367
- 7.2 Internationale ontwikkelingen / 368
- 7.3 Inlichtingenverplichtingen en de AWR / 371
- 7.4 Inlichtingenverplichtingen inzake de heffing onder verdragen / 372
- 7.5 Bijstandsrichtlijn / 376
- 7.6 Wet op de internationale bijstandsverlening / 380
- 7.7 Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken / 385
- 7.8 Onderlinge overlegprocedure en arbitrage / 386
  - 7.8.1 Onderling overlegprocedure / 386
  - 7.8.2 Arbitrage / 389
- 7.9 Internationale bijstand bij invordering / 392
- 7.10 Fiscale non-discriminatie / 398
  - 7.10.1 Inleiding / 398
  - 7.10.2 OESO-modelverdrag / 398
  - 7.10.3 Verschillen OESO-modelverdrag en EU-recht / 402

## HOOFDSTUK 8

### **Erf- en schenkbelasting / 405**

- 8.1 Inleiding / 405
- 8.2 Enkele Europeesrechtelijke ontwikkelingen / 406
- 8.3 Internationaal huwelijksvermogens- en erfrecht / 407
  - 8.3.1 Inleiding / 407
  - 8.3.2 Huwelijksvermogensrecht / 408
  - 8.3.3 Erfrecht / 411
- 8.4 De Nederlandse schenk- en erfbelasting en internationale beginselen / 413
- 8.5 De verdragen / 418

- 8.6 De schulden / 421
  - 8.6.1 Het OESO-succesiemodelverdrag / 421
  - 8.6.2 Het Nederlandse verdragennet en het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 / 423
- 8.7 De methoden ter voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting / 424
  - 8.7.1 Inleiding / 424
  - 8.7.2 Buitenlandse situsgoederen / 425
  - 8.7.3 Nederlandse situsgoederen / 427
  - 8.7.4 Restbepaling / 428
- 8.8 Afscheiden Particuliere Vermogens / 429

## HOOFDSTUK 9

### **Internationale premieheffing / 431**

- 9.1 Inleiding / 431
- 9.2 Verdragen / 433
  - 9.2.1 Overzicht / 433
  - 9.2.2 Het vrije verkeer van personen / 433
  - 9.2.3 Exclusieve werking / 434
  - 9.2.4 Sterke werking / 435
- 9.3 Het verdragsstelsel / 436
  - 9.3.1 Inleiding / 436
  - 9.3.2 Multilaterale verdragen / 437
  - 9.3.3 Bilaterale verdragen / 439
  - 9.3.4 Overige / 440
- 9.4 De reguliere werknemer / 440
  - 9.4.1 Internationale regelingen / 440
  - 9.4.2 Volksverzekeringen / 442
  - 9.4.3 Werknemersverzekeringen / 443
- 9.5 De gedetacheerde werknemer / 444
- 9.6 Overige actieven / 449
- 9.7 Uitkeringsgerechtigden / 455
- 9.8 Overigen / 459
  - 9.8.1 Zelfstandigen / 459
  - 9.8.2 Studenten en stagiairs / 460
  - 9.8.3 Artiesten / 461
  - 9.8.4 Sportbeoefenaren / 461
  - 9.8.5 Diverse toewijzingsregels / 462
- 9.9 Meervoudige (postactieve) beroepswerkzaamheden / 463
  - 9.9.1 Werknemerschap in meer dan één staat / 463
  - 9.9.2 Zelfstandig ondernemerschap in meer dan één staat / 466
  - 9.9.3 Werknemerschap en zelfstandig ondernemerschap / 466
  - 9.9.4 Uitkeringsgerechtigde en werknemerschap of zelfstandig ondernemerschap / 466
  - 9.9.5 Overige samenloopregels / 467

- 9.10 Overlegbepalingen / 467
- 9.11 De vrijwillige verzekering / 467
  - 9.11.1 Volksverzekeringen / 467
  - 9.11.2 Werknemersverzekeringen / 468
- 9.12 Premieverschuldigheid / 470
  - 9.12.1 Premies volksverzekeringen / 470
  - 9.12.2 Premies werknemersverzekeringen / 472

**Literatuurregister / 473**

**Jurisprudentieregister / 505**

**Besluitenregister / 523**

**Trefwoordenregister / 527**

## HOOFDSTUK 1

# Algemene karakteristieken

### 1.1 Inleiding

Het internationale belastingrecht ziet op de wijze waarop grensoverschrijdende activiteiten worden belast. Bij grensoverschrijdende activiteiten doet zich de situatie voor dat meer landen over hetzelfde inkomen belasting heffen. De regels van het Internationaal belastingrecht, meer in het bijzonder bilaterale belastingverdragen, beogen te voorkomen dat zich ten aanzien van de grensoverschrijdende activiteiten (juridisch) dubbele belastingheffing voordoet.

Juridisch dubbele belastingheffing ten aanzien van grensoverschrijdende activiteiten is veelal het gevolg van een samenloop van twee of meer heffingsbeginselen die worden toegepast door staten. Indien, bijvoorbeeld, een persoon grensoverschrijdend actief is, kan deze persoon geconfronteerd worden met meervoudige belastingheffing (hierna gemakshalve aangeduid als dubbele belasting) over het daarmee behaalde inkomen of het daarvoor ingezette vermogen indien zijn woonland heft op basis van zijn woonplaats (het woonlandbeginsel), een ander land heft op basis van nationaliteit (het nationaliteitsbeginsel) en weer een ander land heft omdat de activiteit zich binnen zijn landsgrenzen heeft voorgedaan (het bronlandbeginsel).

In par. 1.2 wordt stilgestaan bij de genoemde drie heffingsbeginselen. In par. 1.3 wordt vervolgens ingegaan op de vraag wat onder 'Nederland' moet worden verstaan, hetgeen relevant is in het kader van het door Nederland toegepaste woon- en bronstaatbeginsel. In par. 1.4 wordt daarna stilgestaan bij de in het kader van het woonlandbeginsel relevante vraag wanneer een natuurlijk persoon of lichaam inwoner van Nederland is voor zowel de Nederlandse heffingswetten als voor door Nederland gesloten belastingverdragen. Indien een natuurlijk persoon of lichaam in Nederland woont of gevestigd is, heft Nederland over het wereldinkomen van die persoon op basis van het woonlandbeginsel. Voor niet in Nederland woonachtige natuurlijke personen en niet in Nederland gevestigde lichamen hanteert Nederland het bronlandbeginsel. In par. 1.5 wordt in dat verband ingegaan op de wijze waarop deze niet-inwoners op basis van het bronlandbeginsel in de Nederlandse belastingheffing worden betrokken. Vervolgens komt in par. 1.6 de vraag aan de orde hoe een belastingverdrag moet worden uitgelegd. Par. 1.7 adresseert recente ontwikkelingen in het internationaal belastingrecht en par. 1.8 staat stil bij de invloed van het EU-recht op het internationaal belastingrecht.

## **1.2 Heffingsbeginselen**

### **1.2.1 Inleiding**

Staten baseren hun nationale heffingsbevoegdheid voor de directe belastingen veelal op ten minste één van drie heffingsbeginselen: nationaliteits-, woonstaat- of bronstaat-beginsel. Het nationaliteits- en woonstaatbeginsel is gebaseerd op de subjectieve band van een persoon met een staat (persoonlijke heffingsbeginselen) waarbij het object van heffing doorgaans het wereldinkomen is. Dit betekent dat het inkomen van een persoon die inwoner van een staat is of de nationaliteit van een staat heeft, door die staat wordt belast over zijn wereldwijde inkomen ongeacht uit welke staat dat inkomen opkomt. Het bronlandbeginsel sluit aan bij de plaats waar inkomen opkomt en is zodoende gebaseerd op de objectieve band van een persoon met een staat (zakelijk heffingsbeginsel). Een op het bronlandbeginsel gebaseerde heffing gebruikt als object van heffing het inkomen dat een persoon uit een staat verkrijgt. Het bronlandbeginsel wordt dan ook wel eens aangeduid als het territorialiteits-, oorsprong- of situsbeginsel. In par. 1.2.2 worden achtereenvolgens de achtergronden van de drie hiervoor beschreven traditionele heffingsbeginselen nader toegelicht. In dat verband wordt stilgestaan bij de vraag waarom staten zich bij de afbakening van hun heffingsbevoegdheid op één of meer van deze beginselen baseren. Vervolgens wordt in par. 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 par. 1.2.4. Ten slotte worden in par. 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. Gedachte achter dit beginsel is dat vooral inwoners baat hebben bij c.q. gebruikmaken van de door hun woonstaat aangeboden overheidsvoorzieningen. Vanuit die gedachte is het dan gerechtvaardigd om van personen die inwoner zijn een tegenprestatie te verlangen (profijtbeginsel). Als tegenprestatie wordt van de eigen inwoners vaak belasting geheven over het wereldinkomen: het inkomen uit alle bronnen van inkomen, ongeacht waar zij zijn gelegen. Toepassing van het woonlandbeginsel kan voorts gerechtvaardigd worden door praktische redenen; de nakoming van de fiscale verplichtingen van een persoon kunnen onder dit beginsel op een meer effectieve wijze worden gerealiseerd dan bij een van de andere beginselen.

#### **b. Het bronlandbeginsel**

Waar het woonlandbeginsel voor belastingheffing aansluit bij de woonplaats van een persoon, sluit het bronlandbeginsel aan bij de plaats waar een bron van inkomen van een persoon gesitueerd is. De gedachte achter dit beginsel is dat personen met een bron van

inkomen in een staat profijt zullen hebben van overheidsvoorzieningen van die staat. Een soort profijtgedachte brengt dan met zich dat degene die inkomen uit de bron geniet een bijdrage dient te leveren aan de financiering van de overheidsvoorzieningen van de bronstaat. Omdat een in een andere staat woonachtige gerechtigde tot de inkomsten uit een bron veelal slechts beperkt profijt heeft van de door de bronstaat aangeboden overheidsvoorzieningen (of in elk geval in mindere mate dan inwoners van die staat), wordt de belastingheffing op basis van het bronlandbeginsel veelal 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.

Indien staten hun heffing uitsluitend zouden baseren op het bronlandbeginsel, zou internationale dubbele belasting zich nog nauwelijks voordoen. Een inkomensgenererende bron bevindt zich doorgaans op een bepaald moment slechts in één staat. Het kan evenwel voorkomen dat bepaalde inkomsten in het geheel niet in de heffing zouden worden betrokken omdat onduidelijk is in welke staat de inkomensgenererende bron zich precies bevindt of omdat de bron voor de bronstaat niet zichtbaar is indien daaruit niet-inwoners inkomen genieten. In dat geval zou geen belasting worden geheven omdat een bronstaat zou ontbreken.

### ***c. Het nationaliteitsbeginsel***

Het woonlandbeginsel en het bronlandbeginsel worden door de meeste landen toegepast. Er zijn evenwel ook landen die het nationaliteitsbeginsel toepassen. Op basis van dit beginsel wordt voor het heffen van belastingen aangesloten bij de nationaliteit van een persoon. Voorbeelden van landen die het nationaliteitsbeginsel toepassen zijn de Verenigde Staten en Zwitserland. Een persoon, natuurlijk persoon of lichaam met de Amerikaanse nationaliteit dient, onafhankelijk van diens woonplaats of waar diens inkomen opkomt, in de Verenigde Staten aangifte te doen van zijn wereldinkomen c.q. -winst. In de Nederlandse fiscale wetgeving is het nationaliteitsbeginsel overigens ook terug te vinden, maar Nederland past dit beginsel niet op dezelfde wijze toe als de Verenigde Staten.

Het op basis van het nationaliteitsbeginsel in de heffing betrekken van in het buitenland wonende onderdanen kan gerechtvaardigd worden door de omstandigheid 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>1</sup> Indien een inwoner emigreert, wordt de band met zijn staat waarvan hij de nationaliteit bezit aldus nog zodanig sterk geacht dat dit ook een belastingheffing na emigratie rechtvaardigt. Aan de uitoefening van dit heffingsrecht kleef voor uitvoeringsinstanties een aantal praktische bezwaren,

<sup>1</sup> In HR 10 juni 1992, 27702, ECLI:NL:HR:1992:ZC5009, *BNB* 1992/258 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 zijn 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.

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 par. besproken heffingsbeginselen terug te vinden. In de onderhavige par. wordt voor de Nederlandse inkomsten-, loon-, vennootschaps-, dividend-, conditionele bron-, minimum- en schenken-erfbelasting achtereenvolgens aangegeven waar elk van deze heffingsbeginselen terug te vinden zijn.

In de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn alle drie heffingsbeginselen terug te vinden. Het woonlandbeginsel is opgenomen in art. 2.1, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001. Natuurlijke personen die in Nederland wonen, zijn binnenlands belastingplichtig en worden op basis van de hoofdstukken 3, 4 en 5 belast over hun wereldinkomen. Het bronlandbeginsel komt tot uiting in art. 2.1, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001. Op basis van deze bepaling zijn natuurlijke personen die niet in Nederland wonen buitenlands belastingplichtig voor zover zij inkomen uit de in hoofdstuk 7 Wet IB 2001 genoemde Nederlandse bronnen genieten (Nederlands inkomen). Het nationaliteitsbeginsel kan gevonden worden in art. 2.2, tweede lid, Wet IB 2001, art. 4.35 Wet IB 2001 en art. 7.5, zesde lid, Wet IB 2001 (zie nader par. 1.4.2.3).

Voor de Wet LB 1964 is de woonplaats van de werknemer en de plaats waar de werknemer zijn werkzaamheden verricht op basis van art. 1 en 2, eerste lid, Wet LB 1964 op het eerste gezicht niet relevant. Aan de woonplaats van een inhoudingsplichtige komt daarentegen wel relevantie toe. Indien een inhoudingsplichtige in Nederland gevestigd is, dient Nederland over het loon van werknemers loonbelasting in te houden. Hetzelfde geldt indien een niet in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige in Nederland een vaste inrichting c.q. een vaste vertegenwoordiger heeft of een verzoek heeft ingediend om aangemerkt te worden als inhoudingsplichtige.<sup>2</sup> Aangezien de band tussen de inhoudingsplichtige en Nederland het aanknopingspunt is voor inhouding van loonbelasting over het loon van een werknemer, voert het bronlandbeginsel in de loonbelasting nadrukkelijk de boventoon. De loonbelasting bevat in art. 2, derde tot en met vijfde lid, Wet LB 1964 evenwel uitzonderingen voor de verplichting om loonbelasting in te houden die relateren aan de woonplaats en werkplaats van een werknemer. Inhouding van loonbelasting blijft namelijk, onder voorwaarden, achterwege indien de werknemer van een inhoudingsplichtige niet in Nederland woont en de werknemer de dienstbetrekking buiten Nederland vervult. Indien de werknemer daarentegen in Nederland woont dient wel inhouding plaats te vinden (in lijn met het woonlandbeginsel), hetgeen ook het geval is indien de werknemer niet in Nederland woont, maar wel in Nederland werkt (in lijn met het bronlandbeginsel). Een en ander illustreert

2 Zie art. 6, tweede lid, Wet LB 1964.

dat in de loonbelasting het woonland- en het bronlandbeginsel naast elkaar worden toegepast. Het nationaliteitsbeginsel wordt daarentegen niet toegepast in de Wet LB 1964.

In de Wet VPB 1969 komen, net als het geval is bij de Wet IB 2001, de drie heffingsbeginselen terug. Het woonlandbeginsel komt tot uiting in art. 2, eerste lid, Wet VPB 1969. Op basis van deze bepaling zijn de aldaar genoemde in Nederland gevestigde lichamen binnenlands belastingplichtig en aan belastingheffing onderworpen voor hun wereldinkomen. Het bronlandbeginsel komt terug in art. 3, eerste lid, Wet VPB 1969 waaruit volgt dat de niet in Nederland gevestigde en aldaar genoemde lichamen slechts (buitenlands) belastingplichtig zijn voor zover zij Nederlands inkomen in de zin van hoofdstuk III Wet VPB 1969 genieten. Het nationaliteitsbeginsel komt, ten slotte, tot uiting in de vestigingsplaatsfictie van art. 2, vijfde lid, Wet VPB 1969. Naar Nederlands recht opgerichte lichamen worden op basis van deze fictie geacht in Nederland te zijn gevestigd en zodoende aangemerkt als binnenlands belastingplichtigen waarvan de wereldwinst onderworpen is aan de vennootschapsbelasting. Volledigheidshalve kan in dit verband ook nog gewezen worden op de fictie van art. 2, derde lid, Wet VPB 1969. Op basis van deze fictie worden zogenaamde omgekeerde hybride lichamen als binnenlands belastingplichtigen aangemerkt waarbij, onder omstandigheden, een naar Nederlands recht aangegaan samenwerkingsverband als een dergelijk lichaam kwalificeert.

In de Wet DB 1965 en de Wet BB 2021 staat het bronlandbeginsel centraal. Op basis van de Wet DB 1965 wordt dividendbelasting namelijk geheven over de opbrengst van aandelen in de in art. 1, eerste lid, Wet DB 1965 genoemde in Nederland gevestigde lichamen. Waar de bron van het dividend gelegen is, d.w.z. waar het uitdelende lichaam is gevestigd, is aldus beslissend of dividendbelasting verschuldigd is. Uitgangspunt is in dit verband dat de vestigingsplaats van een lichaam wordt bepaald op basis van de omstandigheden (art. 4, eerste lid, AWR). Voor naar Nederlands recht opgerichte lichamen geldt op basis van art. 1, derde lid, Wet DB 1965 evenwel een vestigingsplaatsfictie op basis waarvan dergelijke lichamen voor de Wet DB 1965 geacht worden in Nederland te zijn gevestigd. In zoverre maakt het nationaliteitsbeginsel dan ook onderdeel uit van de Wet DB 1965 voor het bepalen van de band tussen Nederland en het dividend. Voor de Wet BB 2021 geldt een vergelijkbare benadering. Bronbelasting hoeft alleen ingehouden te worden op dividenden, interest en royalty's die verschuldigd zijn door een in Nederland gevestigd lichaam waarbij, net als in de Wet DB 1965, voor naar Nederlands recht opgerichte lichamen een vestigingsplaatsfictie geldt (art. 1.3, eerste lid, Wet BB 2021). In afwijking van de dividendbelasting kan de Wet BB 2021 voorts van toepassing zijn indien rente en royalty's worden betaald door een lichaam dat niet in Nederland gevestigd is maar wel ten laste komen van een in Nederland gesitueerde vaste inrichting, hetgeen in lijn is met het bronlandbeginsel.

Voor de WMB 2024 staan het woonplaatsbeginsel en het bronlandbeginsel centraal. De minimumbelasting wordt, op basis van art. 1.1 WMB 2024, namelijk geheven van in Nederland gevestigde groepsentiteiten. Onder groepsentiteiten worden vervolgens zowel lichamen als vaste inrichtingen verstaan (art. 1.2 WMB 2024). In zoverre wordt dan ook aangesloten bij zowel het woonlandbeginsel als het bronlandbeginsel. Het nationaliteitsbeginsel komt, anders dan het geval is bij de Wet VPB 1969, niet terug.



In de Successiewet 1956 (SW 1956) staat het bronlandbeginsel centraal. Voor de erf- en de schenkbelasting is het namelijk weliswaar relevant waar de erflater c.q. schenker zijn woonplaats heeft, maar is de woonplaats van de belastingplichtige verkrijger niet van belang. Wat de woonplaats van de erflater en schenker betreft bevat de Successiewet 1956 diverse aan het Nederlandschap gekoppelde woonplaatsficties. Een naar het buitenland geëmigreerde Nederlander, bijvoorbeeld, wordt voor de Nederlandse Successiewet op grond van art. 3, eerste lid, SW 1956 geacht gedurende tien jaren na diens emigratie in Nederland te wonen.<sup>3</sup> Het eerste lid van art. 2 SW 1956 bevat bovendien een woonplaatsfictie vergelijkbaar aan art. 2.2, tweede lid, Wet IB 2001.

#### 1.2.4 Samenloop heffingsbeginselen: gevolg dubbele belasting

De in par. 1.2.2 beschreven heffingsbeginselen kunnen in een grensoverschrijdende situatie in beginsel op zes manieren samenlopen en tot dubbele belastingheffing leiden, te weten:

- a) woonplaats – woonplaats: ten minste twee staten oordelen op grond van hun (onderling divergerende) nationale regelgeving dat een persoon in hun staat woonachtig is en heffen belasting over het wereldinkomen van die persoon;
- b) nationaliteit – nationaliteit: ten minste twee staten knopen voor de belastingheffing aan bij de nationaliteit van een persoon en heffen op die basis over het wereldinkomen van die persoon. Deze situatie doet zich uiteraard alleen voor indien de persoon over een dubbele nationaliteit beschikt;
- c) bron – bron: ten minste twee staten komen op basis van hun (onderling divergerende) nationale regelgeving tot het oordeel dat een inkomensbestanddeel zijn herkomst heeft in hun staat dan wel het vermogensbestanddeel aldaar gelegen is en betrekken dat inkomen op basis van het bronlandbeginsel in de heffing;<sup>4</sup>
- d) woonplaats – nationaliteit: een persoon met de nationaliteit van de ene staat is woonachtig in een andere staat en de ene staat heft belasting over het wereldinkomen op basis van het woonplaatsbeginsel en de andere staat op basis van het nationaliteitsbeginsel;
- e) woonplaats – bron: een persoon woonachtig in de ene staat en aldaar onderworpen aan belastingheffing over het wereldinkomen geniet inkomsten uit een andere staat dan wel bezit vermogen gelegen in die andere staat die aldaar in de belastingheffing worden betrokken op basis van het bronlandbeginsel; en
- f) nationaliteit – bron: een persoon met de nationaliteit van een staat en aldaar onderworpen aan belastingheffing over het wereldinkomen geniet inkomsten uit een andere staat dan wel bezit vermogen gelegen in die andere staat die aldaar op basis van het bronlandbeginsel in de heffing wordt betrokken.

3 In HvJ 23 februari 2006, C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, BNB 2006/194 (*Van Hilten*), overwoog het Hof van Justitie dat deze fictie het vrije kapitaalverkeer niet belemmert.

4 Als voorbeeld kan gedacht worden aan de situatie dat een in Frankrijk gevestigd lichaam een lening aangaat bij een bank ter financiering van zijn Amerikaanse ondernemingsactiviteiten. De rente betaald op de lening komt ten laste van het Amerikaanse ondernemingsresultaat. Zowel Frankrijk als de Verenigde Staten zullen in zo'n situatie beide op grond van hun nationale wetgeving een bronbelasting heffen over de rentebetaling aan de bank. Zie ook par. 4.4.4.

### 1.2.5 Vormen van internationale dubbele belasting: juridisch en economisch

Ingeval heffingsbeginselen samenlopen, kan zich internationale dubbele belastingheffing voordoen. Met betrekking tot dergelijke internationale dubbele belastingheffing kan onderscheid gemaakt worden tussen twee verschijningsvormen: juridisch dubbele belasting en economisch dubbele belasting. Van juridisch dubbele belastingheffing is sprake als één persoon (subject) ten aanzien van een bepaald inkomens- of vermogensbestanddeel (object) door (ten minste) twee staten in de belastingheffing wordt betrokken. Van economisch dubbele belastingheffing is sprake als een bepaald inkomsten- of vermogensbestanddeel (object) door (ten minste) twee staten bij twee personen (subjecten) in de belastingheffing wordt betrokken.

Het onderscheid tussen juridisch en economische belastingheffing is van belang in het kader van het internationaal belastingrecht. Belastingverdragen beogen namelijk enkel juridisch dubbele belastingheffing te voorkomen. Ter voorkoming van juridische dubbele belastingheffing verdeelt een belastingverdrag het heffingsrecht over het inkomens- of vermogensbestanddeel van een subject tussen de twee verdragsluitende staten. De wijze waarop het heffingsrecht wordt verdeeld, kent drie verschijningsvormen. Ten eerste kan een belastingverdrag bepalen dat het inkomens- of vermogensbestanddeel slechts belastbaar is (*'shall be taxable only'*) in een van de verdragsluitende staten (veelal de woonstaat). De andere verdragsluitende staat (veelal de bronstaat) moet in dat geval afzien van belastingheffing over dat inkomens- of vermogensbestanddeel waardoor (juridisch) dubbele belastingheffing daarover wordt voorkomen. Juridisch dubbele belastingheffing wordt in dat geval voorkomen doordat slechts een van de verdragsluitende staten belasting heft over het inkomens- of vermogensbestanddeel. Ten tweede kan een belastingverdrag bepalen dat een inkomens- of vermogensbestanddeel door de bronstaat mag worden belast (*'may be taxed'*). Indien dat het geval is, mogen zowel de bronstaat als de woonstaat belasting heffen. Juridisch dubbele belastingheffing wordt vervolgens voorkomen doordat de woonstaat voorkoming van dubbele belasting biedt via een verrekening van de in bronstaat betaalde belasting of een vrijstelling voor het inkomen dat in de bronstaat mag worden belast. Ten derde kan een belastingverdrag bepalen dat de woonstaat over een inkomens- of vermogensbestanddeel belasting mag heffen en de bronstaat ook (*'may also be taxed'*) tot een bepaald maximum percentage. De woonstaat moet in dat geval wederom een tegemoetkoming bieden ter voorkoming van juridisch dubbele belasting. Dit geschiedt veelal via de verrekeningsmethode.

Hoewel belastingverdragen juridisch dubbele belastingheffing beogen te voorkomen, kunnen belastingverdragen overigens ook een regeling bevatten die van belang kan zijn voor de voorkoming van economisch dubbele belastingheffing. Dit betreft de regeling van art. 9 OESO inzake verrekenprijzen (*'transfer pricing'*). Economisch dubbele belastingheffing kent de volgende vier verschijningsvormen:

- a) een persoon woonachtig in de ene staat komt een transactie tegen een bepaalde prijs overeen met een gelieerde persoon woonachtig in de andere staat, waarna een van beide staten een verrekenprijscorrectie aanbrengt met een hogere belastingheffing in die staat tot gevolg, zonder dat sprake is van een overeenkomstige correctie in de andere staat.

Voor dit soort situaties beoogt niet alleen art. 9 OESO maar ook het Arbitrageverdrag en de Arbitragerichtlijn in een oplossing te voorzien (zie uitvoerig par. 3.7);

- b) een persoon woonachtig in een staat doet een rentebetaling die bij hem niet aftrekbaar is doch die bij de ontvanger van de uitgave woonachtig in een andere staat wel aldaar tot belastingheffing leidt. Een dergelijke vorm van economische dubbele belasting doet zich bijvoorbeeld voor in situaties waar de ene staat op grond van diens 'thin capitalisation'-regelgeving (denk aan het per 1 januari 2013 afgeschafte art. 10d Wet VPB 1969) of earningstrippingregels (art. 15b Wet VPB 1969 zoals dat per 1 januari 2019 in Nederland toegepast wordt) aftrek weigert voor rente betaald door een in die staat gevestigd lichaam terwijl de in een andere staat gevestigde geldverstrekker voor de ontvangen rente door die andere staat wordt belast. Weigert Nederland aan een lichaam aftrek van rente op grond van art. 10, eerste lid, onderdeel d (hybride geldlening), of 10a, eerste lid (winstdrainage), Wet VPB 1969 terwijl een andere staat de rente-ontvanger daarvoor wel in de heffing betreft, dan doet deze vorm van economische dubbele belasting zich eveneens voor;
- c) een persoon woonachtig in een staat geniet een inkomensbestanddeel waarvoor hij door zijn woonstaat wordt belast en vervolgens wordt dit inkomensbestanddeel overgedragen aan een persoon woonachtig in een andere staat waarna deze andere staat dit inkomensbestanddeel opnieuw belast. Deze vorm van economische dubbele belasting treedt veelal op bij grensoverschrijdende alimentatiebetalingen en dividenduitkeringen. Zijn ouders van elkaar gescheiden waarbij de ene in Nederland woonachtige ouder kinderalimentatie betaalt aan de andere in Frankrijk woonachtige ouder, dan wordt in Nederland ter zake daarvan geen aftrek verleend (art. 6.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001), terwijl in Frankrijk de kinderalimentatie bij de in Frankrijk wonende ouder in de inkomstenbelasting wordt betrokken. Keert een in Duitsland gevestigd lichaam zijn winst uit aan haar Nederlandse moedermaatschappij, dan betreft Nederland deze winst in beginsel opnieuw in de vennootschapsbelasting. Indien de Nederlandse moedermaatschappij toegang heeft tot de deelnemingsvrijstelling (ex art. 13 Wet VPB 1969), dan wel -verrekening (ex art. 23c Wet VPB 1969), dan voorkomt Nederland eenzijdig een situatie van economische dubbele heffing. Het OESO-modelverdrag noch het VN-modelverdrag voorzien in moeder/dochter-situaties in een regeling ter voorkoming van economische dubbele belasting. Economische dubbele belasting ter zake van deelnemingsdividenden voorkomen staten echter veelal eenzijdig, dan wel op basis van wederkerigheid door de in het buitenland gevestigde dochter behaalde winst van belastingheffing vrij te stellen of de buitenlandse winstbelasting met de eigen belasting te verrekenen. Ter afschaffing van intracommunautaire economische dubbele belasting van winsten ontvangen door moedermaatschappijen van hun dochterondernemingen, dienen de EU-lidstaten op grond van de Moeder-dochterrichtlijn een van deze beide voorkomingsmethoden toe te passen; en
- d) een inkomsten- c.q. vermogensbestanddeel rekent de ene staat toe aan een bepaalde persoon terwijl een andere staat deze voor de belastingheffing toerekent aan een andere persoon. Een dergelijke situatie doet zich bijvoorbeeld voor wanneer de winst behaald door een bepaald lichaam door diens woonstaat op het niveau van het lichaam in de winstbelasting wordt betrokken, terwijl een andere staat deze winst bij een persoon participierend in dat lichaam in de belastingheffing betreft omdat deze andere staat

het lichaam ofwel fiscaal transparant kwalificeert (er is sprake van een zogenoemd hybride lichaam) ofwel de eigen 'Controlled foreign corporation'-wetgeving (CFC) van toepassing acht omdat de deelneming kwalificeert als een 'passieve' deelneming. Toepassing van CFC-wetgeving heeft als gevolg dat de door de passieve deelneming behaalde (besmette) voordelen rechtstreeks bij de moeder op het moment van realisatie in de belastingheffing worden betrokken en niet pas op het moment van uitkering (geen uitstel van bijheffing).

## **1.3 Gebied Nederland**

### **1.3.1 Inleiding**

Voor de afbakening van de Nederlandse fiscale territoriale jurisdictie hanteren de Nederlandse inkomsten-, loon-, vennootschaps-, dividend-, bron- en minimumbelasting, alsmede de schenk- en erfbelasting, het begrip 'Nederland'. In par. 1.3.2 wordt ingegaan op de betekenis die het begrip 'Nederland' heeft voor deze heffingswetten. Vervolgens wordt in par. 1.3.3 aangegeven op welke wijze invulling is gegeven aan deze uitdrukking. De fiscale status van de BES-eilanden binnen het land Nederland komt daarna aan de orde in par. 1.3.4. Ten slotte wordt in par. 1.3.5 besproken wat onder de uitdrukking 'Nederland' in de Nederlandse belastingverdragen dient te worden verstaan.

### **1.3.2 Belang begrip 'Nederland' voor de heffingswetten**

De territoriale werkingssfeer van de Nederlandse inkomstenbelasting strekt zich blijkens art. 2.1 Wet IB 2001 uit tot Nederland. De inkomstenbelasting wordt immers geheven van natuurlijke personen die in Nederland wonen (binnenlands belastingplichtigen die belast worden over hun wereldinkomen) en natuurlijke personen die buiten Nederland wonen maar inkomen uit Nederland genieten (buitenlands belastingplichtigen die belast worden over hun inkomen uit Nederland). Voor de loonbelasting is de woon- of vestigingsplaats van de inhoudingsplichtige van belang. Van een inhoudingsplichtige is op basis van art. 6, tweede lid, Wet LB 1964 namelijk enkel sprake voor zover diegene in Nederland woont c.q. gevestigd is, in Nederland over een vaste inrichting c.q. vaste vertegenwoordiger beschikt of ten minste een loonadministratie in Nederland houdt. De vennootschapsbelasting hanteert een met de inkomstenbelasting vergelijkbare – maar niet geheel identieke – systematiek waarbij de territoriale werkingssfeer zich uitstrekt tot lichamen die in Nederland gevestigd zijn of lichamen die Nederlands inkomen genieten (art. 2 en 3 Wet VPB 1969). Voor de WMB 2024 is het begrip 'Nederland' eveneens van belang: op grond van art. 1.1 WMB 2024 wordt de minimumbelasting namelijk geheven van in Nederland gevestigde entiteiten en vaste inrichtingen.

Voor de Nederlandse bronbelastingen is het begrip 'Nederland' eveneens van belang. Dividendbelasting wordt op basis van art. 1 Wet DB 1965 geheven over de opbrengst die ter beschikking wordt gesteld door in Nederland gevestigde vennootschappen waarvan het kapitaal in aandelen is verdeeld. Voor de bronbelasting wordt eveneens aangeknoopt bij de vestigingsplaats van een lichaam (art. 3.3, eerste lid, Wet BB). Indien een lichaam in Nederland gevestigd is, kan bronbelasting geheven worden over dividenden, interest

en royalty's. Van belang bij de bronbelasting is verder dat deze ook geheven kan worden over de dividenden, interest en royalty's die door een niet in Nederland gevestigd lichaam worden betaald, maar toerekenbaar zijn aan een in Nederland gelegen vaste inrichting.<sup>5</sup> De erfbelasting en schenkbelasting worden op grond van art. 1, eerste lid, SW 1956 geheven indien de overledene respectievelijk de schenker in Nederland woonde.

### 1.3.3 Invulling begrip 'Nederland'

In de Nederlandse inkomstenbelasting, loonbelasting, vennootschapsbelasting, dividendbelasting, bronbelasting, minimumbelasting en erf- en schenkbelasting ontbreekt een definitie van het begrip 'Nederland'. Gegeven dat een definitie ontbreekt in deze heffingswetten, dient terug te worden gevallen op de definitie van het begrip 'Nederland' in art. 2, derde lid, onderdeel d, sub 3°, AWR. Op basis van deze definitie moet onder 'Nederland' worden verstaan het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk. De BES behoren, op basis van deze definitie, niet tot 'Nederland'.

Voor een verdere afbakening van het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk zijn de grensverdragen met België en Duitsland<sup>6</sup> en de Wet grenzen Nederlandse territoriale zee dienstbaar. Volgens deze grensverdragen en deze wet omvat het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk het (in Europa gelegen) vaste land, waarvan de grenzen worden bepaald door de met België en Duitsland gesloten grensverdragen, alsmede een strook zeegebied ter grootte van twaalf mijlen te rekenen vanaf de Nederlandse kustlijn (de territoriale zee). Een verdere uitbreiding kan gevonden worden in art. 2, derde lid, onderdeel d, sub 3°, AWR. Op basis van deze bepaling omvat Nederland naast het in Europa gelegen vaste land ook de territoriale zee en de exclusieve economische zone.<sup>7</sup> Met betrekking tot de grenzen van de exclusieve economische zone geldt dat deze op basis van art. 2 Rijkswet instelling exclusieve economische zone in samenhang met art. 1 Besluit grenzen Nederlandse exclusieve economische zone<sup>8</sup> samenvallen met:

- a) de twaalf zeemijlengrens van de territoriale zee van Nederland zoals bedoeld in art. 1, eerste lid, Wet grenzen Nederlandse territoriale zee (binnengrens); en
- b) de grenzen van het aan Nederland toekomende gedeelte van het continentaal plat (buitengrens).

Gevolg is dat de Nederlandse inkomsten-, loon-, vennootschaps-, minimum- en assurantiebelasting ook van toepassing zijn ten aanzien van de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen en andere economische activiteiten buiten de territoriale zee. Zo wordt een niet in Nederland gevestigde natuurlijk persoon of rechtspersoon belast voor de winst die wordt behaald met de exploitatie van een offshore windturbinepark. Omdat

5 In tegenstelling tot bijvoorbeeld de VS heft Nederland geen branch profits tax.

6 Zie voor België het tractaat van 17 april 1839, *Stb.* 26, en inzake Duitsland het verdrag van 8 april 1960, *Trb.* 1960, 68.

7 Op basis van art. 1, tweede lid, van de Rijkswet instelling exclusieve economische zone (*Stb.* 1999, 281), welke wet invulling geeft aan het VN-verdrag inzake het zeerecht van 10 december 1982 (*Trb.* 1983, 83), bestrijkt de exclusieve economische zone het gebied buiten en grenzend aan de territoriale zee van het Koninkrijk dat zich niet verder uitstrekt dan tweehonderd zeemijlen vanaf de basislijnen, vanaf welke de breedte van de territoriale zee wordt gemeten.

8 *Stb.* 2000, 167.