

Vergaderjaar 2009–2010

31 930

Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956)

Nr. 18

EXTERN JURIDISCH ADVIES

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Amsterdam, 7 oktober 2009

1 Inleiding

1.1 Op dit moment is in de Tweede Kamer aanhangig het wetsvoorstel Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956) (kamerstuknummer 31 930; hierna het «**Wetsvoorstel**»).

1.2 De kern van het Wetsvoorstel voorzover dit het afgezonderd particulier vermogen (hierna het «**APV**») betreft, is dat het een bewijsvermoeden creëert met betrekking tot bezittingen en schulden alsmede inkomsten en uitgaven van het APV; bij wijze van fictie en behoudens tegenbewijs worden deze toegerekend aan degene die het APV heeft afgezonderd, of, als deze is overleden, aan zijn erfgenamen (hierna de «**Toerekeningsfictie**»).

1.3 De Tweede Kamer (de vaste commissie voor Financiën) heeft ons in relatie tot dit wetsvoorstel de volgende vraag gesteld:
«De vraag [is] of de in het wetsvoorstel opgenomen toerekeningsfictie voor vermogen en inkomsten van een afgezonderd particulier vermogen (aan de inbrenger of erfgenaam) er mogelijk toe leidt dat sprake is van een eenzijdige wijziging van heffingsbevoegdheden zoals die door Nederland met zijn verdragspartners zijn afgesproken, en of er dus sprake is van strijdigheid met de goede trouw die tussen verdragspartners geldt (de artikelen 26, 27, 31 t/m 33 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht). Deze vraag is met name van belang voor de toepassing van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting met landen waar een dusdanige belastingheffing plaatsvindt over in het wetsvoorstel bedoelde

afgezonderde vermogens dat de in dat wetsvoorstel opgenomen Nederlandse belastingheffing aan de orde kan zijn.»

1.4 Wij hebben ter voorbereiding op dit advies kennisgenomen van de parlementaire stukken betreffende het wetsvoorstel, daaronder begrepen de brieven van de Staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer van 30 september 2009 en 6 oktober 2009. Wij hebben tevens kennisgenomen van de transcriptie en geluidsopname van de hoorzitting van 23 september 2009 en van de position papers die aldaar aan de orde zijn gekomen.

1.5 Hierna volgen omwille van de leesbaarheid eerst de conclusies van ons advies. Daarna geven wij de onderbouwing.

2 Conclusies

2.1 De Toerekeningsfictie met betrekking tot het APV kan er toe leiden dat Nederlandse inwoners in de inkomstenbelasting worden betrokken, terwijl de aldus belaste inkomsten door een ander land op basis van andere toerekeningsregels bij andere personen eveneens in de heffing worden betrokken.

2.2 Men kan niet stellen dat het Wetsvoorstel op het punt van de Toerekeningsfictie in strijd is met de goede trouw die verdragspartners tegenover elkaar dienen te betrachten; een wetsvoorstel als het onderhavige kan als zodanig niet in strijd zijn met de goede trouw onder een verdrag.

2.3 De vraag is wel of belastingverdragen onder omstandigheden kunnen verhinderen dat Nederland heffingsrechten uitoefent, die het zich door middel van het Wetsvoorstel heeft «toegeëigend».

2.4 In beginsel belet een belastingverdrag niet dat Nederland door een wetswijziging zijn inwoners gaat aanmerken als genietter van de inkomsten van het APV en deze inkomsten aan inkomstenbelasting onderwerpt, terwijl dezelfde inkomsten door een andere staat bij een andere persoon eveneens aan een belasting naar het inkomen zijn onderworpen. Alsdan is sprake van *economisch* dubbele heffing in de zin dat hetzelfde inkomen bij meer dan één rechtssubject wordt belast. Er is geen sprake van *juridisch* dubbele belasting in de zin dat hetzelfde inkomen bij *hetzelfde* rechtssubject twee keer wordt belast. Een belastingverdrag heeft in beginsel niet ten doel een economisch dubbele belasting te voorkomen en beschermt daar dan ook niet tegen.

2.5 De Nederlandse «goede trouw» jurisprudentie stelt op andere gebieden dan de economisch dubbele belasting grenzen aan de Nederlandse heffingsrechten die Nederland zich door wetswijziging kan «toeëigenen» nadat een belastingverdrag is gesloten, en is niet van toepassing op gevallen van economisch dubbele belasting als de onderhavige.

2.6 Daarmee is niet gezegd dat uitbreiding van deze jurisprudentie tot het terrein van (voorkoming van) economisch dubbele belasting per definitie is uitgesloten. De – schaarse – bestaande jurisprudentie (lagere rechtspraak) biedt voorshands evenwel geen basis voor het vermoeden dat een dergelijke uitbreiding is te verwachten. Als de Hoge Raad toch tot een dergelijke uitbreiding mocht overgaan, verwachten wij dat hij in voorkomende gevallen heel concreet zal toetsen en niet generiek zal oordelen dat de Toerekeningsfictie onder alle omstandigheden in strijd is met belastingverdragen.

2.7 Op de Toerekeningsfictie zoals voorgesteld geldt een uitzondering in de zin dat bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van APV's die door een andere staat worden betrokken in de heffing naar een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst niet worden toegerekend aan de inbrenger (of zijn erfgenamen). Als gevolg hiervan komt de vraag of Nederland met het gebruik van de Toerekeningsfictie een verdragsverplichting schendt alleen aan de orde als het andere verdragsland een belasting naar de winst heft naar een tarief van minder dan 10% (naar Nederlandse maatstaven beoordeeld). Ook de Staatssecretaris vraagt hiervoor aandacht in zijn brief van 30 september 2009.

2.8 Voor het geval de andere verdragsland een inwoner «beneficiary» aan belasting onderwerpt, achten wij aannemelijk dat de desbetreffende Nederlandse inwoner aan wie de bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van het APV potentieel wordt toegerekend het tegenbewijs kan leveren, zodat de Toerekeningsfictie dan niet wordt toegepast. De Tweede Kamer zou kunnen overwegen de Staatssecretaris van Financiën te vragen zich hierover uit te laten.

3 Toelichting

Aantekening bij de vraagstelling

3.1 Alvorens tot beantwoording van de vraag over te gaan, vragen wij uw aandacht voor het volgende. Wanneer de aan ons voorgelegde vraag letterlijk wordt gelezen, is deze gebaseerd is op de veronderstelling dat Nederlandse fiscale wetgeving als zodanig in strijd kan zijn met de goede trouw die tussen verdragspartners geldt. Die veronderstelling is niet juist. Het staat verdragspartners vrij hun fiscale wetten te wijzigen. Dat geldt ook als die wetwijziging eenzijdig verandering aanbrengt in de heffingsbevoegdheid van een verdragspartner. Die wetwijziging kan zelf niet in strijd zijn met de goede trouw. Wel is het mogelijk dat een door de wetwijziging «toegeëigende» heffingsbevoegdheid onder een belastingverdrag niet kan worden ugeoefend, omdat de goede trouw die verdragspartners jegens elkaar in acht moet nemen zich daartegen verzet.¹

3.2 In het licht van het voorgaande herformuleren wij de gestelde vraag als volgt:

- (1) leidt de Toerekeningsfictie tot een andere toerekening van vermogen en inkomen dan onder de huidige wet («**Deelvraag 1**»)?; en
- (2) leidt deze andere toerekening tot een eenzijdige wijziging van heffingsbevoegdheden waarvan de effectuering niet in overeenstemming is met de goede trouw die verdragspartners in acht dienen te nemen («**Deelvraag 2**»)?

3.3 Wij zullen de gestelde vraag beantwoorden aan de hand van de volgende twee casus die naar wij menen tezamen een duidelijk beeld geven van de onderhavige problematiek.

- *Casus 1.* Natuurlijk persoon A, inwoner van Nederland, heeft vermogen afgezonderd in een Anglo-Amerikaanse trust (de «**Trust**»)². De (mede-)gerechtigde natuurlijk persoon B (de «**Beneficiary**») van het trustvermogen is woonachtig in land B («**Land B**») waarmee Nederland een Belastingverdrag heeft gesloten overeenkomstig het OESO-Modelverdrag. Het vermogen dat zich onder trustverband bevindt genereert inkomsten (bijvoorbeeld interestinkomsten) afkomstig uit een derde land («**Land C**»).
- *Casus 2.* Zelfde situatie als Casus 1 met dien verstande dat niet de Beneficiary maar de Trust en/of de trustee in land B zijn gevestigd.

De Toerekeningsfictie

3.4 Het wetsvoorstel richt zich tegen het ontgaan van Nederlandse belastingheffing middels de afzondering van particuliere vermogens³. Als voorbeelden van een APV noemt de Memorie van Toelichting de Anglo-Amerikaanse trust, alsmede andere vormen zoals buitenlandse «Stiftungen» en Antilliaanse Stichtingen Particulier Fonds. Het ontgaan van Nederlandse belastingheffing kan de vorm aannemen van enerzijds het vermijden van successie- en schenkingsrecht en anderzijds het vermijden van inkomstenbelasting over de inkomsten van het APV. Onder de huidige wet worden de mogelijkheden van deze vorm van belastingvermijding begrensd door de trustarresten van 1988.⁴

Onder het huidige recht kunnen voor de heffing van inkomstenbelasting de bezittingen en schulden van het APV alsmede de opbrengsten en uitgaven daarvan alleen aan een natuurlijk persoon worden toegerekend (met als belangrijkste gevolg dat het saldo van bezittingen en schulden tot de rendementsgrondslag van box 3 behoort) indien de fiscus bewijst dat deze betrokken persoon daaraan «enig recht met een vermogenswaarde» kan ontlenen.⁵ Hiervan is sprake indien de betrokken persoon «voorwaardelijke rechten op een uitkering uit het trustvermogen» en niet enkel een «blote verwachting» heeft. De vraag of hiervan sprake is, is een feitelijke. In een beperkt aantal gevallen in de jurisprudentie is de fiscus in staat gebleken dit bewijs te leveren.⁶

Onder het Wetsvoorstel worden de bezittingen en schulden alsmede de inkomsten en uitgaven van een APV *bij wijze van fictie toegerekend* aan degene die dat vermogen heeft afgezonderd respectievelijk worden deze, na diens overlijden, toegerekend aan zijn erfgenamen. Als degene die het vermogen heeft afgezonderd, of, als deze is overleden, diens erfgenamen, niet zijn te bepalen, dan wordt een APV toegerekend aan de begunstigden van het vermogen. Het APV wordt evenwel niet toegerekend aan degene die het vermogen heeft afgezonderd of aan een erfgenaam indien betrokkene kan aantonen dat hij en zijn partner niet rechtens dan wel in feite, direct of indirect, begunstigde zijn en dit ook niet kunnen worden (hierna de «**Tegenbewijsregeling**»). Verder vindt een dergelijke toerekening niet plaats indien de bezittingen en schulden alsmede de inkomsten en uitgaven van het APV in het buitenland worden betrokken in een belasting naar de winst die resulteert in een heffing naar een tarief van tenminste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst.

Uit het voorgaande mag duidelijk zijn dat de Toerekeningsfictie kan leiden tot een toerekening van vermogen aan een natuurlijke persoon in gevallen waarin onder de huidige wet geen toerekening plaatsvindt omdat deze persoon niet «enig recht met een vermogenswaarde» houdt⁷.

Beantwoording van de deelvragen

3.5 Uit paragraaf 3.4 blijkt dat het antwoord op Deelvraag 1 bevestigend luidt. De Toerekeningsfictie kan er inderdaad toe leiden dat een ander als gerechtigde tot het APV wordt aangemerkt dan onder de huidige wet.⁸ Zo zal in Casus 1 met toepassing van de Toerekeningsfictie A worden aangemerkt als gerechtigde tot het APV, terwijl dit niet het geval is onder de huidige wet indien A geen «recht met een vermogenswaarde» met betrekking tot het APV heeft. Als gevolg van de invoering van de Toerekeningsfictie kan een wijziging van heffingsrechten plaatsvinden doordat Nederland onder de nationale wet voor zichzelf een heffingsmogelijkheid creëert die het onder de huidige wet niet heeft.

3.6 Deelvraag 2 komt er dan op neer of het belastingverdrag tussen Nederland en land B Nederland belemmert om deze heffingsmogelijkheid uit te oefenen. Wij menen dat die vraag voorshands ontkennend dient te worden beantwoord. Wij lichten dat als volgt toe.

3.7 Wij merken hier reeds op dat in Casus 1, in het geval waarin de Beneficiary in land B een ander is dan degene die op grond van de Toerekeningsfictie in beginsel (behoudens toepassing van de Tegenbewijsregeling) in de belastingheffing wordt betrokken, de Nederlandse inwoner naar wij verwachten in het merendeel van de gevallen in staat zal zijn belastingheffing te vermijden met een beroep op de Tegenbewijsregeling.

3.8 Voor alle duidelijkheid stellen wij ons eerst de vraag of een belastingverdrag dat is gesloten *nadat* Nederland een heffingsrecht heeft geïntroduceerd (voor wat betreft het huidige systeem, naar wij aannemen bij invoering van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) Nederland de uitoefening van dat heffingsrecht kan ontzeggen (voor een beschrijving van het huidige systeem wordt verwezen naar paragraaf 3.4). Het antwoord hierop luidt ontkennend. Zo zal Nederland als woonstaat van A het recht van heffing kunnen uitoefenen zelfs als Land B in Casus 2 de trustee (of de Trust) belast voor de interestinkomsten, of in Casus 1 de Beneficiary B terzake van de interestinkomsten aan belasting onderwerpt. Hier is sprake van economisch (en niet juridisch) dubbele belasting (dezelfde inkomsten worden bij twee verschillende rechtssubjecten belast), waarvoor een belastingverdrag geen oplossing biedt. In verband kan ook nog worden verwezen naar het belastingverdrag tussen Nederland en Nieuw Zeeland dat in punt VI van het Protocol bij dat verdrag bepaalt dat bij de trustee die in Nieuw Zeeland aan belasting is onderworpen ter zake van interesten, dividenden en royalty's wordt behandeld als de uiteindelijk gerechtigde daarvan. Ons inziens verhindert die bepaling niet dat Nederland op basis van de bestaande nationale wet mag heffen van degene die een vermogensrecht heeft.

3.9 In de Nota naar Aanleiding van het Verslag⁹ en tijdens het rondetafelgesprek is gewezen op de jurisprudentie van het Hoge Raad op grond waarvan mogelijk dit heffingsrecht wordt beperkt (hierna de «**Goede Trouw Leer**»). Deze jurisprudentie houdt in dat onder omstandigheden de introductie van een posterieure nationaalrechtelijke fictiebepaling die leidt tot een verschuiving in de toewijzing van heffingsrechten onder het vigerende belastingverdrag niet in overeenstemming wordt geacht met de goede trouw die bij de uitleg en toepassing van dat verdrag in acht moet worden genomen (art. 26 en art. 31, lid 1, van het Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht).^{10, 11} De jurisprudentie die de Hoge Raad in dit verband en tot dusverre heeft gewezen zag evenwel op een verschuiving in de heffingsrechten doordat de nationaalrechtelijke fictie tot gevolg had dat het inkomen «geherclassificeerd»¹² werd¹³ of dat Nederland als voormalige woonstaat/latere bronstaat voor het verdrag, het heffingsrecht van de latere woonstaat (immigratiestaat) uitholde.^{14, 15} Wij verwijzen voor deze jurisprudentie naar de **bijlage** bij dit advies.

3.10 Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid dat de goede trouw die verdragspartners jegens elkaar in acht dienen te nemen, verhindert dat heffingsrechten van een andere verdragsluitende staat kunnen worden uitgeoefend indien aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- (1) de verdragsposterieure introductie van een fictie in de nationale wetgeving van één van de verdragssluitende staten brengt potentieel een verschuiving teweeg in de verdeling van heffingsrechten tussen beide staten;
- (2) het verdrag is gesloten vóór de introductie van die fictie in de nationale wetgeving¹⁶;

- (3) er is geen sprake van wederkerigheid inhoudende dat de betreffende nationaalrechtelijke fictie een equivalent heeft in de nationale wetgeving van de andere verdragsluitende staat (reciprociteit van wetgeving):¹⁷
- (4) er is geen specifieke voorziening getroffen door de verdragsluitende staten van een zodanig gehalte dat daarmee kan worden bewerkstelligd dat de posterieure nationaalrechtelijke fictiebepaling alsnog haar gelding heeft onder het vigerende belastingverdrag.¹⁸

3.11 Bij de Toerekeningsfictie is in het bijzonder niet voldaan aan de eerste voorwaarde.¹⁹ Immers, toepassing van de Toerekeningsfictie leidt er mogelijk toe dat twee landen (Nederland en Land B) als woonstaat ieder hun inwoners aan een belasting naar het inkomen onderwerpen. Dit is een wezenlijk andere situatie dan die waarin een staat als bronstaat zijn heffingsrecht uitbreidt ten koste van een ander (of als woonstaat ten koste van de bronstaat). Om die reden moet worden vastgesteld dat de Goede Trouw Leer strikt genomen niet op de onderhavige Toerekeningsfictie kan worden toegepast.

3.12 Geen bepaling in enig Nederlands belastingverdrag beperkt het heffingsrecht dat twee woonstaten uitoefenen met betrekking tot hun inwoners. Hier is sprake van dubbele economisch belasting waarvoor een belastingverdrag geen oplossing biedt.²⁰

3.13 Nu een belastingverdrag geen oplossing biedt voor economisch dubbele heffing, is het twijfelachtig of de Goede Trouw Leer zoals die tot dusverre door de Hoge Raad is ontwikkeld kan bewerkstelligen dat Nederland zijn heffingsrecht niet kan effectueren. Immers, aan de Goede Trouw Leer ligt de gedachte ten grondslag dat, als een verdragspartner na het sluiten van het belastingverdrag geconfronteerd wordt met een wetswijziging die een verschuiving in de heffingsbevoegdheid tot gevolg heeft, de verdragspartner niet meer de gelegenheid geboden wordt in verdragsonderhandelingen de wijziging van heffingsbevoegdheid aan de orde te stellen en eventueel te voorkomen. Als echter belastingverdragen in het geheel niet ten doel hebben economische dubbele belasting te voorkomen, gaat deze redenering niet op en kan de uitoefening van een aldus gecreëerde heffingsbevoegdheid in overeenstemming worden geacht met de goede trouw.

3.14 De vraag is of er uitzonderingen denkbaar zijn op dit uitgangspunt. Ons inziens is die mogelijkheid niet geheel uit te sluiten. Ten eerste is de vraag of er in de bestaande jurisprudentie niet toch aanwijzingen te vinden zijn dat een dergelijke uitzondering tot de mogelijkheden behoort. Verder is nooit uit te sluiten dat de jurisprudentie van de Hoge Raad zich op het onderhavige terrein in de toekomst zal ontwikkelen in een richting waarvoor in de tot dusver gewezen jurisprudentie geen duidelijke of concrete aanwijzing te vinden is.

3.15 Voor wat betreft de aanwijzingen in bestaande jurisprudentie wijzen wij op één uitspraak van de Hoge Raad (HR 6 december 2002, BNB 2003/285)²¹, één uitspraak van een lagere rechter²² alsmede een conclusie van Advocaat-Generaal Wattel (conclusie bij HR 11 juli 2007, BNB 2008/205)²³. Naar onze mening leiden deze uitspraken en conclusie niet tot het oordeel dat in de bestaande jurisprudentie reeds uitzonderingen op het hiervoor omschreven uitgangspunt worden gemaakt. Ten eerste ging het bij de uitspraak van de lagere rechter²⁴ en de conclusie van A-G Wattel²⁵ om een mogelijke uitbreiding van het heffingsrecht van Nederland als bronstaat respectievelijk woonstaat ten koste van het heffingsrecht van de andere staat als woonstaat respectievelijk bronstaat. Nederland breidde zijn heffingsrecht uit door middel van aanwijzing van een andere genietter.

Belastingverdragen zien in het bijzonder op de verhouding tussen de heffingsrechten van bron- en woonstaten, en het verbaast dan ook niet dat in de jurisprudentie pogingen worden waargenomen om «landjepik» gedrag van landen op dit vlak aan banden te leggen. Zoals hiervoor aangegeven, gaat het echter in casu om de heffingsrechten van twee woonstaten, een in internationaal fiscaal opzicht praktisch onontgonnen terrein. Wij menen dat de uitspraak van de Hoge Raad niet een geval betrof waarin op grond van de nationale wet (de «fraus legis» doctrine) een andere genietster van inkomen werd aangewezen dan de juridische eigenaar van de bezitting die het inkomen genereerde.²⁶ A-G Wattel had in zijn conclusie bij dit arrest het standpunt ingenomen dat het hier wel een niet toegestane substitutie van rechtssubjecten betrof.²⁷

3.16 Zoals aangegeven in paragraaf 3.14 valt niet uit te sluiten dat de Goede Trouw Leer van de Hoge Raad zodanig wordt uitgebreid dat de goede trouw die verdragspartners jegens elkaar in acht moeten nemen gaat meebrengen dat verdragstaten zich beperkingen moeten opleggen bij het veroorzaken van economisch dubbele belasting. Alsdan zal van geval tot geval concreet moeten worden getoetst of de goede trouw geweld wordt aangedaan. Zo is voorstelbaar dat als Nederland willekeurig, dat wil zeggen, zonder dat daarvoor enig argument kan worden aangevoerd, vermogensbestanddelen (en de inkomsten daaruit) toerekent aan een Nederlandse inwoner terwijl de juridische eigendom berust bij een inwoner van Land B, de goede trouw geacht wordt te zijn geschonden.

Parlementair advocaat,
R. W. Polak

Advocaat en belastingadviseur,
D. A. Hofland

Hoogleraar internationaal belastingrecht en belastingadviseur,
F. P. G. Pötgens

De Brauw Blackstone Westbroek

Noten

¹ In dit opzicht is de stellingname die mr J.P. Boer inneemt in zijn ongedateerde «position paper» dat «het goed denkbaar [is] dat Nederland belastingverdragen schendt door invoering van de «toerekeningsfictie» en dat «Nederland ... hiermee voor zichzelf een heffingsrecht [schept] dat mogelijk in strijd is met de goede trouw» onjuist.

² Er bestaan uiteraard veel verschijningsvormen van de trust die alle hun eigen juridische en fiscale implicaties kennen. Zie terzake en met name in relatie tot belastingverdragen, J.F. Avery Jones et al., *The Treatment of Trusts Under the OECD Model Convention*, in *Trusts and International Tax Treaties* (ed. M. Cadesky and R. Pease), Haywards Health, Tottel, 2006, blz. 175–229. Voor doeleinden van dit advies sluiten we aan bij de definitie die wordt gegeven in het Besluit van 18 december 2006, BNB 2006/139, punt 3: «Onder een «trust» wordt in dit verband verstaan de rechtsfiguur naar Angelsaksisch recht waarbij de insteller («settlor of grantor») door middel van overdracht vermogensbestanddelen toevertrouwt aan een beheerder («trustee»). De trustee dient deze vermogensbestanddelen en/of de inkomsten daaruit overeenkomstig de trustakte aan te wenden ten gunste van de gerechtigden («beneficiaries»). Een trust is geen rechtspersoon naar Nederlandse maatstaven. Hoewel het trustvermogen toebehoort aan en bestuurd wordt door de trustee, blijft het afgescheiden van diens overige vermogen».

³ Wij merken op dat de vraag zo ruim gesteld is dat deze zowel ziet op verdragen tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen als op verdragen tot het vermijden van vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht (hierna «Successieverdragen»). Wij zullen de gestelde vraag beantwoorden met betrekking tot de eerst vermelde categorie van verdragen. Wat betreft de tweede categorie van verdragen, die in aantal vrij beperkt is, moet er op worden gewezen dat sommige verdragen (waaronder die met het VK en de VS) specifieke bepalingen voor trusts bevatten (zie terzake F. Sonneveldt, *De private express trust in de Nederlandse Successiewet 1956*, academische dissertatie, 2000, blz. 237–239). Per verdrag zullen alsdan de gevolgen moeten worden vastgesteld, hetgeen nader onderzoek vergt.

⁴ MvT, pag. 9 e.v.

⁵ Zie de omschrijving van deze jurisprudentie in MvT, pagina 10 en noot 1.

⁶ HR 18 november 1988, BNB 1999/37 c*.

⁷ Hof 's-Gravenhage, 5 oktober 1962, BNB 1963/119.

⁸ In dit opzicht delen wij niet de mening van de Staatssecretaris van Financiën. De Staatssecretaris meent dat geen sprake is van een eenzijdige wijziging van heffingsbevoegdheden nu «de systematiek van de [t]oerekeningsfictie [aansluit] bij het Beleid van de Belastingdienst» en «de bedoelde toerekeningsfictie te beschouwen [is] als een wettelijke vastlegging van het tot dusverre gevoerde beleid.» (Nota naar aanleiding van het Verslag, pag. 9.) Als – naar de Staatssecretaris aangeeft – de criteria die worden gehanteerd bij de handhaving van het tot dusverre gevoerde beleid inderdaad hetzelfde zijn als de criteria van de Toerekeningsfictie, en in aanmerking nemend dat de criteria van de Toerekeningsfictie afwijken van de criteria voor toerekening van vermogen onder de bestaande jurisprudentie, moet wel worden geconstateerd dat het gevoerde beleid mogelijk afwijkt van de jurisprudentie. Een dergelijk beleid vormt geen recht dat de basis vormt voor een heffingsbevoegdheid en dient dan ook buiten beschouwing te worden gelaten voor de vraag of er sprake is van een wijziging van heffingsbevoegdheid.

⁹ Zie ook C. van Raad, Vijf grondregels bij de uitlegging en toepassing van

belastingverdragen, in *Over de grenzen van de vennootschapsbelasting*, Juch-bundel, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 298.

¹⁰ Het Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht is gesloten op 23 mei 1969. Het Verdrag van Wenen is voor Nederland in werking getreden op 9 mei 1985. Blijkens art. 4 van het Verdrag van Wenen ziet het niet op verdragen die zijn gesloten voor de inwerkingtreding daarvan in beide staten, maar het is algemeen aanvaard dat de interpretatieregels van het Verdrag van Wenen als een codificatie van (bestaand) gewoonterecht worden gezien en daardoor ook gelding hebben voor verdragen die zijn gesloten nadat het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht in beide staten in werking is getreden; HR 29 juni 1990, NJ 1992, blz. 106, Gabriëlle Wehr (zie ook P.J. Wattel en O. Marres, *Characterization of Fictitious Income under OECD-Patterned Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, nr. 3, blz. 70). Zie verder HR 29 september 1999, BNB 2000/16 inzake het belastingverdrag met Duitsland uit 1959 en HR 28 oktober 1998, BNB 1999/347 inzake het verdrag met het VK uit 1980 (in het VK is het Verdrag van Wenen overigens in werking getreden op 27 januari 1980).

¹¹ Ook werd door de Hoge Raad in zijn arresten van 5 september 2003, BNB 2003/379 en 381 (fictief loon) aangevoerd dat de context in de zin van art. 3, lid 2, van de op het OESO-Model gebaseerde belastingverdragen effectuering van een dergelijke nationale fictiebepaling onder het betreffende belastingverdrag belet. Hierin noemde de Hoge Raad overigens alleen art. 3, paragraaf 2, van het voormalige belastingverdrag met België en niet een toewijzingsbepaling. Vergelijk tevens F.A. Engelen, *Over waarden en normen. Het beginsel van de goede trouw in het (fiscale) verdragenrecht*, Kluwer, 2006, blz. 27 (oratie). Echter, uit de overwegingen van de Hoge Raad blijkt dat hij de effectuering van het fictief loon onder het voormalige belastingverdrag met België afwijst op basis van de goede trouw. Dit wordt met name tot uitdrukking gebracht door de verzekering van de «permanency of commitments» waaraan hij refereert (rechtsoverweging 3.4.4). Dit wordt door A-G Wattel (punt 2.26 van de bijlage bij de conclusies inzake de «Fictief loon»-arresten) vertaald als «pacta sunt servanda». Dit beginsel is weer op zijn beurt neergelegd in art. 26 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht («Elk in werking getreden verdrag verbindt de partijen en moet door hen te goeder trouw ten uitvoer worden gelegd.»). Voor de interpretatie is deze goede trouw vervat in art. 31, lid 1, van het Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht («Een verdrag moet te goeder trouw worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag»). Naar deze laatste bepaling verwees A-G Wattel overigens in punt 4.9 van zijn conclusie bij de «Fictief loon»-arresten zoals opgenomen in BNB 2003/379. Dat de Hoge Raad in dezen aan de goede trouw wenste te refereren, wordt bevestigd door F. van Brunschot, *The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2005, nr. 5, blz. 5 e.v.; F.A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, Amsterdam, 2004, blz. 489–502 (academische dissertatie) en F. Pötgens, *Ficties en Belastingverdragen*, *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 2004, nr. 265, blz. 670–673.

¹² A-G Wattel in de bijlage bij zijn conclusies bij HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en 381 gebruikt terzake de term «omgekwalficeerd» (punt 2.26 en 2.27).

¹³ Zie bijlage. HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en 381 (fictief loon); HR 5 september 2003, BNB 2003/380; HR 18 juni 2004, BNB 2004/134 (fictieve rente); HR 23 januari 2004, BNB 2004/132 en BNB 2004/133 (pensioenoverdrachten).

¹⁴ Zie bijlage. HR 19 juni 2009, V-N 2009/29.9 (emigratie van een pensioengerechtigde naar Frankrijk) en HR 19 juni 2009, V-N 2009/29.10 (emigratie van een gerechtigde tot een lijfrente naar België).

¹⁵ Van een verschuiving in de verdeling van de heffingsrechten was geen

sprake in de navolgende arresten waardoor de goede trouw Nederland dus ook niet van effectuering van een posterieure nationaalrechtelijke fictie onder het vigerende belastingverdrag weerhield; HR 20 februari 2009, NTFR 2009/466, 467 en 468 (emigratieheffing bij aanmerkelijk belang; zie bijlage). Illustratief kan eventueel ook worden geacht HR 12 december 2003, BNB 2003/123 (inkoop van aandelen door in België wonende aanmerkelijk belanghouder; zie bijlage) en HR 9 juni 2006, BNB 2007/41 (liquidatie-uitkering genoten door een in België wonende aanmerkelijk belanghouder; zie bijlage). BNB 2003/123 en BNB 2007/41 refererden niet rechtstreeks aan de goede trouw maar illustreren wel dat een posterieure nationaalrechtelijke fictiebepaling haar gelding behoudt onder een verdrag indien dat niet leidt tot een verschuiving in de verdeling van de heffingsrechten.

¹⁶ Zie, bijvoorbeeld rechtsoverweging 3.4.4 van HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en 381 (fictief loon). Vergelijk tevens Engelen (academische dissertatie), t.a.p., blz. 494 en S. van Weeghel en R. de Boer, *Anti-Abuse Measures and the Application of Tax Treaties in the Netherlands*, Bulletin, 2006, nr. 8/9, blz. 362.

¹⁷ Dergelijke wederkerigheid kan onder omstandigheden meebrengen dat de goede trouw alsnog in acht is genomen jegens de andere verdragsluitende staat (A-G Wattel in de bijlage bij zijn conclusies bij HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en 381, punt 2.16, alsmede zijn conclusie bij HR 19 juni 2009, V-N 2009/29.10, onderdeel 5B). Wij delen niet de mening van Kemmeren dat de Hoge Raad in zijn arrest van 19 juni 2009, V-N 2009/29.10 de wederkerigheid heeft laten varen (E.C.C.M. Kemmeren; «Exit-heffing bij pensioenen: Financiën is hardleers», WFR 6820, 9 juli 2009). Wij menen dat de Hoge Raad in dit arrest (rechtsoverweging 3.5) teruggrijpt op de conclusie van A-G Wattel die meende dat de goede trouw niet zo ver kan worden opgerekt dat een «verdragsfrustrerende» fictiebepaling die posterieur is opgenomen in de wetgeving van de ene verdragsluitende staat (in casu de bronstaat, Nederland) gerechtvaardigd wordt door een vergelijkbare fictie die de nationale wetgeving van de andere staat bevatte (de woonstaat, België). Te meer daar de Hoge Raad van de andere verdragsluitende staat deze equivalente fictiebepaling evenmin in overeenstemming achtte met de Belgische belastingverdragverplichtingen (zie conclusie van A-G Wattel bij HR 19 juni 2009, V-N 2009/29.10, onderdeel 5.16 en 5.17. Het betrof het arrest van het Belgische Hof van Cassatie van 5 december 2003. Zie voor dit arrest ook Pötgens, t.a.p., blz. 672).

¹⁸ A-G Wattel in de bijlage bij zijn conclusies bij HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en 381, punt 2.16.

¹⁹ Verder merkt Engelen (oratie, t.a.p., blz. 20) naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 7 december 2001, BNB 2002/42 (het zogenaamde Hongarije-arrest; zie bijlage) naar onze mening terecht op: «... *dat de grens tussen het te goeder trouw nakomen van verdragsverplichtingen en het te kwader trouw ontgaan of uithollen van die verplichtingen door de Hoge Raad scherp wordt getrokken.*»

²⁰ Vergelijk tevens Van Raad, t.a.p., blz. 297 en 298.

²¹ Zie bijlage.

²² Uitspraak van Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 11 januari 2005, V-N 2005/34.13.

²³ Onderdeel 5.11 en 5.12.

²⁴ In Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 11 januari 2005, V-N 2005/34.13 werd de doorwerking van het voor 1 januari 2003 existierende fiscale eenheidsregime naar het voormalige belastingverdrag met België afgewezen omdat het in dit bijzondere geval (het ging om de vrijstelling van rente in de bronstaat op basis van art. 11, paragraaf 2, van dat verdrag die bestond indien een crediteur een middellijk belang van tenminste 25% in de debiteur had; de fiscale eenheid kon niet bewerkstelligen dat een middellijk belang een onmiddellijk belang werd) leidde tot uitholling van het heffingsrecht van België en daarmee volgens het Hof niet in overeenstem-

ming was met de goede trouw die in acht moest worden genomen. De staatssecretaris heeft geen beroep in cassatie aangetekend omdat het om het oude fiscale eenheidsregime ging. Het Hof kende overigens ogenschijnlijk geen betekenis toe aan het gegeven dat het fiscale eenheidsregime dateerde van voor het sluiten van het voormalige belastingverdrag met België (1970).

²⁵ De Hoge Raad trok dit (o.a. in BNB 1998/47) door naar de verdrags-toepassing zodat de activiteiten van de gevoegde buitenlandse dochtervennootschap een vaste inrichting van de moedervernootschap constitueren. Zie ook T. Bender, *Vrijstelling ter voorkoming van internationaal dubbele belasting*, Kluwer 2000, *Fiscale Monografieën*, blz. 127. Wattel merkt terzake het volgende op (onderdeel 5.11): *«Deze fictieve v.i.-benadering, hoewel niet leidende tot objectvrijstelling van de winst van de gevoegde, feitelijk elders gevestigde dochter, lijkt mij, zolang wél in een belastingvrijstelling voorzien wordt, een elegante verzoening van het Nederlandsrechtelijke fiscale-eenheidsconcept met het OECD-Modelverdragsrechtelijke en vreemdrechtelijke uitgangspunt van separate belastingplicht van moeders en dochters, die recht doet aan de goede verdragstrouw jegens de vestigingsstaat van de dochter. Ik breng de goede verdragstrouw ter sprake omdat, hoezeer ook belastingverdragen op zichzelf de aanwijzing van het belastingsubject niet bepalen, toch twijfel kan bestaan over de vraag of belastingverdragen niet in de weg staan aan het belasten van de winst van de dochter bij de moeder, met name indien zulks geschiedt op basis van CFC-wetgeving van een moeder-Staat die geen deelnemingsvrijstelling of evenredige belastingvrijstelling toepast, maar een stelsel van credit for underlying tax, leidende tot onmiddellijke bijheffing van vennootschapsbelasting tot het niveau van die Staat. Hoewel een Britse belastingrechter dergelijke CFC-wetgeving verenigbaar achtte met art. 7 (winst uit onderneming) van het OECD-Modelverdrag, achtte de Franse Conseil d'État haar onverenigbaar met de gangbare exclusieve winsttoerekeningsbepaling in belastingverdragen.»* [Dit betreft de Schneider-case van de Franse Hoge Raad (14 juni 2002). Op basis van art. 209b van de Franse Inkomstenbelastingwetgeving werden de winsten van een Zwitserse dochtervennootschap toegerekend aan de Franse moedervernootschap. Dit werd niet in overeenstemming geacht met het destijds geldende Frans-Zwitserse belastingverdrag aangezien art. 7 van dat verdrag (ondernemingswinst) Frankrijk alleen toestond winsten te belasten van een Zwitserse dochtervennootschap indien zij over een vaste inrichting in Frankrijk zou beschikken waaraan die winsten waren toe te rekenen.] Wattel hanteert een vrij materiële benadering van de goede trouw in dezen. In feite komt hij tot de conclusie dat de goede trouw gerespecteerd wordt indien Nederland (dat de fiscale eenheid doortrekt naar belastingverdragen) uiteindelijk en materieel gezien de heffingsrechten van de andere staat zo veel mogelijk respecteert. Getransponeerd naar een casus waarbij een Belgische dochtervennootschap is gevoegd in een fiscale eenheid met een Nederlandse moedervernootschap onder het tot 1 januari 2003 vigerende regime van art. 15 Wet Vpb 1969, acht Wattel de goede trouw onder de volgende voorwaarden gerespecteerd:

- (1) de Nederlandse grensoverschrijdende fiscale eenheid was een bekend concept ten tijde van de Belgisch-Nederlandse verdragsonderhandelingen en sluiting (zij het alleen met naar Nederlands recht opgerichte vennootschappen), waarvan België geacht kan worden op de hoogte te zijn geweest;
- (2) Nederland (de Hoge Raad) rekent in beginsel alle activa en passiva van de Belgische dochter (ook de niet bedrijfsgebonden) toe aan de fictieve vaste inrichting;
- (3) Nederland geeft evenredige belastingvrijstelling voor de aan België toegewezen fictieve v.i.-winst op een wijze die nauwelijks afwijkt van objectvrijstelling.

²⁶ Met Kemmeren (E.C.C.M. Kemmeren, *Dividendbelasting en fraud legis*:

huidige stand van zaken, WFR 2003/133, onderdeel 2.1.3.), Van Weeghel (annotatie, BNB 2003/285, onderdeel 6) en Engelen (academische dissertatie, t.a.p., blz. 492) menen wij dat de Hoge Raad een dergelijke benadering niet volgt. Wat voorop staat is dat de Hoge Raad in BNB 2003/285 van mening is dat Nederland in dezen geen heffingsrecht toekwam waarbij hij zinspeelde op de eerdere internationale kasgeld- en holdingarresten (zie bijlage) en zodoende aanknoopte bij het object en niet bij het subject. De Hoge Raad merkt uitdrukkelijk op dat het heffingsrecht over de vermogenswinst behaald op de aandelen in de verkochte BV ter belastingheffing is toegewezen aan België. Zie ook Engelen, academische dissertatie, t.a.p., blz. 492 die opmerkt dat «*The general principle that the tax administration should not be allowed to erode or evade its obligations under Article 13(4) was, however, clearly present in the minds of the judges*». Vergelijk verder Kemmeren, WFR 2003/133, t.a.p., onderdeel 4.3.]. Dientengevolge kan uit dit arrest niet de conclusie worden getrokken dat een substitutie van subjecten of de toerekening van inkomen aan een ander subject verhinderd zou worden door een belastingverdrag. Met andere woorden, het algemene principe dat toewijzingsregels van een belastingverdrag zich niet inlaten met de vraag aan welke persoon de toegewezen inkomensbestanddelen worden toegekend Van Raad, t.a.p., blz. 297 en H. Pijl, Attribution of Income to a Person, IFA, Netherlands Report, SDU, 2007, blz. 449 en 451 blijft ook na BNB 2003/285 overeind staan. Wie een bepaald inkomen dan wel voordeel moet worden toegerekend, wordt bepaald op basis van het nationale recht (Kemmeren, WFR 2003/133, t.a.p., onderdeel 2.1.3). Hiervoor zijn ook aanwijzingen te vinden in de jurisprudentie van de Hoge Raad; HR 13 november 1996, BNB 1998/47 (het voor 1 januari 2003 geldende fiscale eenheidsregime) waarbij de dochtervennootschap opging in de moedervennootschap waardoor mede de resultaten van de dochtervennootschap werden belast bij de moedervennootschap, had ook effect onder de belastingverdragen. Onder het tot 1 januari 2003 van kracht zijnde fiscale eenheidsregime was het mogelijk een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap die feitelijk in een verdragsland werd geleid (in BNB 1998/47 in Ierland) te voegen in een fiscale eenheid met een Nederlandse moedervennootschap. Aangezien de fiscale eenheid eveneens gelding heeft onder het betreffende belastingverdrag, resteert vanuit Nederlands perspectief een Nederlandse moedervennootschap met een vaste inrichting in Ierland (Ierland ziet overigens vanuit zijn perspectief een Ierse dochtervennootschap en een Nederlandse moedervennootschap). Deze «subjectmismatch» (ontleend aan A-G Wattel in zijn conclusie bij HR 20 december 2002, BNB 2003/286, onderdeel 7.9 waarin hij ingaat op BNB 1998/47) wordt in beginsel niet door het vigerende belastingverdrag opgelost. Volgens de Hoge Raad leidt een en ander niet tot met het betreffende belastingverdrag en art. 94 van de Grondwet strijdige resultaten (bij een onverenigbaarheid met een belastingverdrag kan art. 94 van de Grondwet de fiscale eenheidsregels van art. 15 Wet Vpb 1969 buiten toepassing laten; zie ook A-G Wattel, conclusie bij HR 11 juli 2008, BNB 2008/305, onderdeel 5.6). In HR 20 februari 2009, NTFR 2009/466 (zie bijlage) werd de fictieve vervreemding die als gevolg van de emigratie werd geconstateerd bij de echtgenote toegerekend aan de echtgenoot met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen op basis van art. 5, lid 1, Wet IB 1964 (dit werd ook gevolgd voor het belastingverdrag met de VS, hoewel dit punt verder niet in geschil was). Zie voor een andersluidende uitspraak Gerechtshof Amsterdam, 11 april 1989, V-N 1991/1465.

²⁷ A-G Wattel is in zijn conclusie bij BNB 2003/285 (onderdeel 5.5) van mening dat weliswaar voor de toepassing van het voormalige belastingverdrag met België geen rekening wordt gehouden met een herkwalificatie van het object (vervreemdingswinst tot dividend: HR 15 december 1993, BNB 1994/259; HR 29 juni 1994, BNB 1994/294 en HR 15 maart 1995, BNB 1995/150, zoals opgenomen in bijlage) maar voor de toepassing van het betreffende verdrag wordt het resultaat van de herkwalificatie wel als

een (fictieve en dus niet als zodanig in het verdrag geregelde) inkomst toegerekend aan het subject (de inwoner van België). Het restartikel (art. 22 van het voormalige belastingverdrag met België) verhindert in de visie van Wattel dat Nederland mag heffen.

HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en 381 (fictief loon); effectueering van het per 1 januari 1997 geïntroduceerde fictief loon onder het voormalige belastingverdrag met België (1970) had tot gevolg dat art. 15 (niet-zelfstandige arbeid) of art. 16 (bestuurdersbeloningen) van toepassing was terwijl het reëel genoten inkomen in de vorm van dividend of vermogenswinsten aan de betreffende aanmerkelijk belang houder zou zijn toegevloeid waarop art. 10 (dividenden) of art. 13 (vermogenswinsten) van dat verdrag van toepassing zou zijn geweest.

HR 5 september 2003, BNB 2003/380 (afkoop van een pensioen door een inwoner van Singapore); op basis van de fictie van art. 19b, lid 1, onderdeel b, Wet LB (geïntroduceerd in de nationale wetgeving per 1 januari 1995) werd een afkoop van een pensioen ter grootte van de waarde in het economische verkeer van de pensioenaanspraak als loon uit vroegere dienstbetrekking geherclassificeerd dewelke werd geacht te zijn genoten op het onmiddellijk aan de afkoop voorafgaande tijdstip. Effectueering van deze fictie onder het verdrag met Singapore uit 1971 zou tot gevolg hebben dat niet art. 18 (pensioenen) op de betreffende afkoop van toepassing zou zijn maar art. 15 (persoonlijke arbeid).

HR 18 juni 2004, BNB 2004/134 (fictieve rente). Bij het fictieve rentearrest moet worden aangetekend dat de overwegingen niet eenduidig zijn, hoewel de Hoge Raad op identieke overwegingen als in de fictief loon-arresten vaststelt dat de goede trouw die Nederland jegens zijn verdragspartner België in acht moet nemen, meebrengt dat Nederland de betreffende fictieve interest (op basis van het toenmalige art. 24, lid 4, Wet IB 1964 dat per 1 januari 1997 is geïntroduceerd en op grond waarvan een aanmerkelijk belanghouder een fictieve rente werd aangerekend ingeval van, bijvoorbeeld, een renteloze lening) niet in de belastingheffing mag betrekken. Ondanks de onduidelijkheid in de overwegingen van de Hoge Raad zou kunnen worden aangenomen dat hij als volgt heeft geredeneerd. Van een verschuiving in de verdeling van de heffingsrechten kan in het betreffende geval sprake zijn aangezien België geen belastingverrekening verleent voor de Nederlandse inkomstenbelasting (als gevolg van de fictieve rente en de hypothetische doorwerking daarvan naar het betreffende belastingverdrag), terwijl België in de toekomst de niet-betaalde rente bijvoorbeeld als dividend of vermogenswinst in de heffing kan betrekken (zie R.J. de Vries, annotatie, BNB 2004/314, onderdeel 2 en 3, S. Douma, annotatie, NTFR 2004/40, blz. 44 en 45, alsmede L.W.Sillevis, M.L.M. van Kempen, G.W.B. van Westen, e.a., *Cursus Belastingrecht* (inkomstenbelasting), Gouda Quint, Arnhem, losbladig, Hfst. 7, para. 7.2.12.B.b).

HR 13 mei 2005, BNB 2005/232 t/m 235 (zetelverplaatsing pensioen-BV). BNB 2005/234 en BNB 2005/235 betroffen de strafheffing van art. 23a Wet Vpb 1969 (52%) die beoogde de afkoop van pensioenen bij pensioen-BV's tegen te gaan. De Hoge Raad oordeelde dat deze strafheffing het karakter van een inkomstenbelasting had (vanwege het feit dat het tarief is afgestemd op het hoogste tarief in de inkomstenbelasting en de heffing vervat in dat artikel vindt niet plaats indien de werknemer als binnenlandse belastingplichtige aan de inkomstenbelasting is onderworpen). Voor het overige werd in deze arresten beslist dat art. 19b van de Wet LB (naar aanleiding van deze bepaling kon daarenboven een inkomstenbelasting worden gelegd op de buitenlandse belastingplichtige), evenals in BNB 2003/380 (afkoop pensioen onder verdrag met Singapore) geen effect had onder het voormalige belastingverdrag met België (1970). Een andersluidend oordeel zou tot gevolg hebben dat het heffingsrecht verschuift van art. 18 (pensioenen) naar art. 15 (inkomsten uit niet-zelfstandige

arbeid), hetgeen zich niet zou verdragen met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het verdrag.

HR 23 januari 2004, BNB 2004/132 en BNB 2004/133 (pensioenoverdrachten). Overeenkomstig BNB 2003/380 (afkoop van een pensioen onder het belastingverdrag met Singapore) oordeelde de Hoge Raad in zijn arresten van 23 januari 2004, BNB 2004/132 en BNB 2004/133, zij het gedeeltelijk met een afwijkende argumentatie, dat Nederland evenmin gerechtigd is belasting te heffen onder het voormalige belastingverdrag met België indien een pensioenkapitaal werd overgedragen van een Nederlandse naar een Belgische pensioenverzekeraar ingeval de gerechtigde tot dat pensioen op dat moment inwoner van België was. Een dergelijke waarde-overdracht van pensioenkapitaal wordt fictief als een afkoop aangemerkt (art. 19b, lid 2, Wet LB) die leidt tot het genieten van loon uit vroegere dienstbetrekking op het onmiddellijk aan de overdracht voorafgaande tijdstip (art. 19b, lid 2, Wet LB). Deze nationaalrechtelijke karakterisering brengt evenwel niet mee dat aan dergelijke overdrachten op verdragsniveau het pensioen karakter kon worden ontnomen met als gevolg dat Nederland een heffingsrecht kan creëren ten nadele van België dat op basis van art. 18 van het voormalige belastingverdrag met België gerechtigd was dergelijke pensioenoverdrachten te belasten.

HR 19 juni 2009, V-N 2009/29.9 (emigratie van een pensioengerechtigde naar Frankrijk). Bij emigratie van een pensioengerechtigde vanuit Nederland naar Frankrijk werd op basis van art. 3.83, lid 1, Wet IB 2001 de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde pensioenaanspraken tot het loon gerekend van de pensioengerechtigde die op grond van art. 3 146, lid 3, Wet IB 2001 werd geacht te zijn genoten op het onmiddellijk aan de emigratie voorafgaande tijdstip. De Hoge Raad wijst erop dat een dergelijke heffing in beginsel tijdens de binnenlandse periode wordt gesitueerd en derhalve aan het belastingverdrag met Frankrijk (1973) is onttrokken. Desalniettemin meent de Hoge Raad dat een heffing die aangrijpt bij de emigratie niet in overeenstemming kan zijn met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het vigerende belastingverdrag als daarmee een voordeel wordt belast dat naar zijn werkelijke aard bezien – al dan niet potentieel – ter heffing is toegewezen aan de immigratiestaat (in casu Frankrijk). Dit laatste is het geval aangezien het verdrag voor (aanspraken) op pensioenen twee toewijzingsregels bevat die achtereenvolgens voor toepassing in aanmerking komen en elkaar wederzijds uitsluiten, i.e. art. 15 (inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid) en art. 18 (pensioenen). Op het moment van toekenning van de aanspraak, is sprake van loon, maar Nederland stelt dit loon onvoorwaardelijk vrij van belasting indien het een zuiver pensioen betreft in de zin van de Wet LB. De ficties van art. 3.83, lid 1, juncto art. 3 146, lid 3, Wet IB 2001 belasten de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde pensioenen, maar zij kunnen niet bewerkstelligen dat een en ander aan de werking van art. 18 van het verdrag is onttrokken vanwege gebeurtenissen die hebben plaatsgevonden na de toekenning van het pensioen (verwijzing naar BNB 2005/233). Art. 18 wijst het heffingsrecht over pensioenen onverkort toe aan de woonstaat (in casu Frankrijk) en een fictie op basis waarvan de waarde van de opgebouwde pensioenrechten als loon in de Nederlandse heffing wordt betrokken op een ondeelbaar moment voorafgaande aan de emigratie kan onder die omstandigheden niet in overeenstemming worden geacht met de goede trouw die bij de uitleg en toepassing van dat belastingverdrag in acht moet worden genomen (verwijzing naar BNB 2003/380).

HR 19 juni 2009, V-N 2009/29.10 (emigratie van een gerechtigde tot een lijfrente naar België). Bij de afkoop van een eerder naar België geëmi-

greerde gerechtigde tot een lijfrente werden bij de afkoop daarvan negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen (art. 3.133, lid 1, Wet IB 2001) ter grootte van de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde lijfrente aanspraak. Deze negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen werden geconstateerd op het laatste moment van binnenlandse belastingplicht (art. 3.137, lid 1, Wet IB 2001). Het heffingsrecht over een dergelijke afkoopsom was op basis van art. 22 van het voormalige belastingverdrag met België (restartikel) exclusief toegewezen aan de woonstaat (in casu België). De goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg van deze verdragsbepaling brengt mee dat zij niet kan worden uitgehold of ontgaan door het opnemen in de Nederlandse wetgeving van een regeling op grond waarvan (een gedeelte van) de waarde van de aanspraak op de lijfrente tot het inkomen wordt gerekend op het moment dat onmiddellijk aan de afkoop voorafgaat. De heffing over deze waarde wijkt immers niet wezenlijk af van heffing over (een gedeelte van) de afkoopsom zelf. Hierdoor dienen de hiervoor genoemde nationaalrechtelijke fictiebepalingen achterwege te blijven vanwege strijdigheid met art. 22 van het voormalige belastingverdrag met België.

HR 7 december 2001, BNB 2002/42 (het zogenaamde Hongarije-arrest). In het Hongarije-arrest was sprake van een gerechtigde tot een in Nederland gefaciliteerde lijfrente die na zijn emigratie naar Hongarije werd afgekocht. Ter gelegenheid en in het jaar van afkoop werden voor het bedrag van de in aftrek gebrachte premies negatieve persoonlijke verplichtingen in aanmerking genomen (art. 45, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 1964; geïntroduceerd in de Nederlandse wetgeving met ingang van 1 januari 1992). De Hoge Raad was van mening dat de negatieve persoonlijke verplichtingen niet op één lijn waren te stellen met (een deel van) de afkoopsom en dat de eerdere lijfrentepremieaftrek is verleend onder de ontbindende voorwaarde dat geen verboden handeling wordt verricht met betrekking tot de lijfrente, zoals een afkoop. De ontvangst van de afkoopsom betekent dan alleen dat de ontbindende voorwaarde waaronder de eerdere aftrek is toegestaan, in vervulling gaat, waardoor geen sprake is van strijdigheid met doel en strekking van het belastingverdrag met Hongarije (1986). Daarenboven kunnen de negatieve persoonlijke verplichtingen niet worden beschouwd als «bestanddelen van het inkomen» in de zin van het saldoartikel van het Verdrag met Hongarije (art. 22) omdat zij bestaan in het terugnemen van de in het verleden genoten aftrek. De Hoge Raad komt dus tot de conclusie dat het belastingverdrag met Hongarije, Nederland niet belemmert in het in aanmerking nemen van de negatieve persoonlijke verplichtingen op het moment dat een inmiddels in Hongarije wonende belastingplichtige een lijfrente afkoopt waarvoor eerder premies zijn afgetrokken. Gerechtshof 's-Hertogenbosch was in zijn uitspraak van 19 februari 1999 (die door de Hoge Raad in cassatie ongegrond werd geacht) van mening dat de belastingheffing over de in het verleden afgetrokken premies niet wezenlijk verschilde van belastingheffing over de van de verzekeraar ontvangen afkoopsom waardoor een en ander onder art. 22 van het belastingverdrag met Hongarije (saldo-artikel) moest worden geïntroduceerd in welk geval het exclusieve heffingsrecht terzake toekwam aan Hongarije. Het Gerechtshof was van mening dat doel en strekking van het belastingverdrag met Hongarije zouden worden miskend, indien het Nederland zou zijn toegestaan een bedrag gelijk aan die premies als negatieve persoonlijke verplichtingen in de belastingheffing te betrekken.

HR 20 februari 2009, NTFR 2009/466, 467 en 468. Deze arresten betroffen de emigratie van een aanmerkelijk belanghouder naar België, het VK en de VS. Een dergelijke emigratie wordt op basis van het per 1 januari 1997 geïntroduceerde art. 20a, lid 6, aanhef en letter i van de Wet

IB 1964 (art. 4.16, lid 1, letter h, Wet IB 2001) aangemerkt als een fictieve vervreemding die op basis van art. 20h, lid 3, Wet IB 1964 (art. 4.46, lid 2, Wet IB 2001) worden geacht te zijn genoten op het laatste moment van binnenlandse belastingplicht. Hiervoor werd een conserverende aanslag opgelegd op basis van art. 25, lid 6, van de Invorderingswet 1990 juncto art. 20a, lid 6, Wet IB 1964 (art. 2.8, lid 2, Wet IB 2001). De heffingsystematiek bij de emigratie van aanmerkelijk belanghouders ligt genuanceerder dan bij de andere emigratieheffingen (Nederland verleent als bronstaat een verrekening van de belasting die de woonstaat heft bij daadwerkelijke realisering) en bovendien heeft Nederland veelal onder zijn verdragen gedurende een bepaalde periode na de emigratie een heffingsrecht. De Hoge Raad heeft dan ook in zijn arresten van 20 februari 2009, NTFR 2009/466, 467 en 468 beslist dat in dezen geen sprake is van strijd met de goede verdragstrouw aangezien geen voordeel wordt belast dat naar zijn werkelijke aard gezien ter heffing is toegewezen aan de immigratiestaat (België/verdrag uit 1970, het VK/verdrag uit 1980 en de VS/verdrag uit 1992). Volgens de Hoge Raad is het doel van de Nederlandse regeling om alleen die waardestijging te belasten met betrekking tot een tot een aanmerkelijk belang behorend aandelenpakket die betrekking heeft op de binnenlandse periode. Dit is ook in overeenstemming met het feit dat bij immigratie in dit verband een step-up wordt verleend. Daarenboven sluit het vervreemdingsbegrip uit art. 13 van het OESO-Modelverdrag niet uit, hetgeen ondersteund wordt door het Commentaar op het OESO-Modelverdrag (para. 2 tot en met 9, 12 en 29 van het Commentaar op art. 13 van het OESO-Modelverdrag) dat een staat voor heffing van vermogenswinst aankoopt bij de geconstateerde vermogensaanwas die niet door vervreemding tot uitdrukking komt. Doordat de Hoge Raad in zijn arresten van 20 februari 2009, NTFR 2009/466, 467 en 468 van mening is dat het doel van de emigratieheffing bij een aanmerkelijk belang het in de belastingheffing betrekken van de waardestijging van het aanmerkelijk belang die betrekking had op de binnenlandse periode, ontstaat geen collisie met de eerdere jurisprudentie inzake de goede verdragstrouw, zoals HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en 381 (fictief loon), HR 5 september 2003, BNB 2003/380 (afkoop pensioen door een inwoner van Singapore) en HR 18 juni 2004, BNB 2004/134 (fictieve rente) en HR 13 mei 2005, BNB 2005/232 t/m 235 (zetelverplaatsing pensioen-BV). Zie ook S. Douma, NTFR 2009/466, blz. 33.

HR 12 december 2003, BNB 2003/123. Dit arrest betrof een inkoop van aandelen door een BV die inwoner was van Nederland en waarvan de revenuen toekwamen aan de in België wonende aanmerkelijk belanghouder (die woonde reeds meer dan 5 jaar in België toen de betreffende inkoop plaatsvond). Ingaande 1 januari 1997 wordt een inkoop (fictief) aangemerkt als een vervreemding voor aanmerkelijk belanghouders in de inkomstenbelasting (art. 4.16, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001) en voor alle overige gevallen (niet-aanmerkelijk belanghouders en de dividendbelasting) als een dividend. De Hoge Raad oordeelt dat in dat geval een inkoop als een vervreemding is te zien voor toepassing van het voormalige belastingverdrag met België. De Hoge Raad baseert een en ander op het hybride karakter van een inkoop van eigen aandelen.

HR 9 juni 2006, BNB 2007/41. Een hybride karakter (evenals bij inkoop van aandelen) constateert de Hoge Raad ook ten aanzien van een uitkering die een in België wonende aanmerkelijk belanghouder ontvangt naar aanleiding van de liquidatie van een Nederlandse BV waarin hij een aanmerkelijk belang houdt. Als gevolg hiervan classificeert deze uitkering onder verwijzing naar BNB 2004/123 eveneens onder het vervreemdingsartikel van het voormalige belastingverdrag met België.

Rechtbank Arnhem in zijn uitspraak van 16 februari 2007, V-N 2007/32.11 oordeelde met betrekking tot een dergelijke liquidatie-uitkering onder het voormalige belastingverdrag met België dat Nederland niet in overeenstemming handelt met de goede trouw door het vervreemdingsartikel van toepassing te verklaren omdat ten tijde van het sluiten van het belastingverdrag met België (1970) liquidatie-uitkeringen onverkort als een dividend werden gezien onder de nationale wetgeving. Rechtbank Arnhem lijkt de Hoge Raad niet te volgen doordat zij abstraheert van het hybride karakter van de liquidatie-uitkeringen in dezen.

HR 6 december 2002, BNB 2003/285. Dit arrest betrof een in België wonende natuurlijke persoon die de helft van de aandelen bezit in een in Nederland gevestigde BV en hij verkoopt deze aan een (feitelijk) in Nederland gevestigde Antilliaanse NV, waarvan de inwoner van België alle aandelen bezit. Daarna heeft de BV dividend uitgekeerd aan de Antilliaanse NV en heeft de NV aflossingen verricht op haar koopschuld aan de in België wonende aandeelhouder. De Inspecteur heeft ter zake van het door BV aan de NV uitgekeerde dividend een naheffingsaanslag in de dividendbelasting opgelegd. De inspecteur knoopte dus niet aan bij de vervreemding maar bij de dividenuitkering door BV aan NV, gevolgd door de mede uit het dividend geputte aflossing op de koopsom door de NV aan de verkoper. De inspecteur elimineert de vervreemding van de aandelen in de BV en wenst fiscaal een dividenuitkering van de BV aan de in België wonende aandeelhouder te zien. Op dat dividend past hij vervolgens art. 10, paragraaf 2, onderdeel 2, van het voormalige belastingverdrag met België toe.

De Hoge Raad is van mening dat het voormalige belastingverdrag met België een dergelijke heffing niet toelaat. Immers, wel laat artikel 10 van dat verdrag, aldus de Hoge Raad, de heffing van dividendbelasting over dividenden die betaald worden door een vennootschap die inwoner van Nederland is aan een inwoner van België – zij het in beperkte mate – toe. Uit niets blijkt echter van een gemeenschappelijke bedoeling van de verdragsluitende Staten om, in omstandigheden als die van het onderhavige geval – waarin een inwoner van België de aandelen van een vennootschap die inwoner van Nederland is, heeft vervreemd aan een andere inwoner van Nederland en de daarbij gerealiseerde vermogenswinst ter heffing is toegewezen aan België – de op de verkochte aandelen uitgekeerde dividenden aan te merken als dividenden die betaald worden aan de in België wonende verkoper van de aandelen. Voor zover de Inspecteur de aan de NV uitbetaalde dividenden wenst te belasten alsof die aan de in België wonende aandeelhouder waren uitgekeerd, laat artikel 10 van het belastingverdrag zulks derhalve niet toe. Enige andere bepaling die aan Nederland de belastingheffing over de dividenden toewijst, is in het betreffende belastingverdrag evenmin te vinden.

HR 15 december 1993, BNB 1994/259 (een zes jaar eerder uit Nederland geëmigreerde inwoner van de VS vervreemdt zijn aandelen in een BV via een kasgeldconstructie. De Hoge Raad is van oordeel dat het vervreemdingsvoordeel niet als dividend in verdragszin kan worden aangemerkt. De Hoge Raad gebruikt hierbij de volgende geparafraseerde overweging die ook in de hierna te noemen arresten is opgenomen: *«Noch uit de tekst noch uit de verdragstoelichting kan worden afgeleid dat de term «dividend» mede omvat «voordelen die met toepassing van het leerstuk van de wetsontduiking ... op dezelfde wijze als dividenden worden behandeld in het nationale recht van de vestigingsstaat van het lichaam. Evenmin kan worden gesteld dat bij onbelastbaarheid in Nederland geen recht wordt gedaan aan doel en strekking van het verdrag.»*

HR 29 juni 1994, BNB 1994/294 (een in België wonende Nederlander verkoopt aandelen in een Nederlandse BV via een holdingconstructie aan een Antilliaanse NV): voor kern van dit arrest, zie BNB 1994/259.

HR 15 maart 1995, BNB 1995/150 (inwoner van België reorganiseert belang dat hij houdt in een Nederlandse BV op zodanige wijze dat hij het daarna houdt door middel van uiteindelijk een Antilliaanse NV en een aantal Nederlandse tussenhoudsters; dividenduitkering door BV gevolgd door een inkoop van aandelen door tussenhoudsters met als doel het mitigeren van de Nederlandse dividendbelasting kan niet worden gezien als dividenduitkering aan inwoner van België door de reorganisatie met een beroep op *fraus legis* te elimineren).