
HOUDBAARHEID VAN DE TOEPASSING VAN HET ATTRACTIEBEGINSEL DOOR NEDERLAND IN INTERNATIONAAL VERBAND



S.P.M. LEIJTEN

TEN KATESTRAAT 24-1

1053 CG AMSTERDAM

UNIVERSITEIT VAN TILBURG

FISCAAL RECHT

S 789082

Inhoudsopgave

INLEIDING	4
ALGEMEEN	4
BILATERALE BELASTINGVERDRAGEN	4
ATTRACTIEBEGINSEL	5
PROBLEEMSTELLING EN OPBOUW	7
1. HET ATTRACTIEBEGINSEL	8
1.1 BETEKENIS VAN HET BEGRIIP IN ZIJN FISCALE CONTEXT	8
1.1.1 WAT IS HET ‘ATTRACTIEBEGINSEL’	8
2.1.2 HET ATTRACTIEBEGINSEL IN INTERNATIONALE SITUATIES	9
1.2 TEKSTUELE BETEKENIS	10
1.2.1 MAATSCHAPPELIJK BETEKENIS	10
1.2.2 JURIDISCHE BETEKENIS	11
1.3 CORRECTE BENAMING?	12
2 OESO-MODELVERDRAG	13
2.1 WAT IS HET OESO-MODELVERDRAG	13
2.1.1 TOTSTANDKOMING OESO-MODELVERDRAG	13
2.1.2 INHOUD VAN HET OESO-MODELVERDRAG	14
2.2 ARTIKEL 15 EN 16 OESO-MODELVERDRAG	14
2.2.1 ARTIKEL 16, BESTUURDERSBELONINGEN	14
2.2.2 ARTIKEL 15, INKOMEN UIT NIET-ZELFSTANDIGE ARBEID	15
2.2.3 ROL VAN HET ATTRACTIEBEGINSEL	16
2.3 OESO-COMMENTAAR EN ZIJN JURIDISCHE VERBONDENHEID	18
2.3.1 WAT IS HET OESO-COMMENTAAR?	18
2.3.2 DE VERBONDENHEID VAN OESO-VERDRAGSTATEN AAN HET OMV EN COMMENTAAR	19
2.3.3 ACQUIESCENCE, ESTOPPEL EN DE TEMPLE CASE	19
2.3.4 VOORBEHOUDEN OP HET OMV	21
2.4 DE ‘JUISTE’ BESTUURDERSBEPALING IN BILATERALE VERDRAGEN	22
2.4.1 HET BEGRIIP ‘BESTUURDER’	22
2.4.2 DE TOEPASSING VAN HET ATTRACTIEBEGINSEL	22

3. BESTUURDESBELONING IN DE NEDERLANDSE WETGEVING	23
3.1 BEGRIIP ‘BESTUURDER’	23
3.1.1 DEFINITIE	23
3.1.2 PRIVAATRECHTELIJK BEGRIIP	24
3.1.3 HET BESTUURDESBEGRIIP IN DE FISCALE PRAKTIJK	25
3.2 NEDERLANDSE BELASTINGWETGEVING INZAKE BESTUURDESBEPALINGEN	27
3.2.1 NATIONALE HEFFINGSBEVOEGDHEID	27
3.2.2 ‘WERKZAAMHEDEN VERRICHT IN EEN FUNCTIE VAN...’	27
3.3 NEDERLANDSE VISIE OP HET ATTRACTIEBEGINSEL	28
3.3.1. DOEL EN STREKKING VAN DE WET	28
3.3.2 BELEID	28
3.3.3 UITVOERENDE MACHT	28
4. ATTRACTIEBEGINSEL IN HET VERDRAG MET BELGIË	29
4.1 HET BEGRIIP ‘BESTUURDER’/’BEDRIJFSLEIDER’	29
4.1.1 HET WETSARTIKEL UIT HET OUDE EN NIEUWE VERDRAG	29
4.1.2 DE DEFINITIE VAN ‘BESTUURDER’	30
4.2 NATIONALE WETGEVING	31
4.2.1 BESTUURDESBEPALINGEN IN DE WET INKOMSTENBELASTING 1992	31
4.2.2 DE TOEPASSING VAN HET ATTRACTIEBEGINSEL	31
4.3 HET BELASTINGVERDRAG BELGIË – NEDERLAND	33
4.3.1 ARTIKEL 16 BELASTINGVERDRAG	33
4.3.2 HET BEGRIIP ‘BESTUURDER’ IN ARTIKEL 16 VERDRAG BELGIË-NEDERLAND	33
4.3.3 HET ATTRACTIEBEGINSEL	34
5. ATTRACTIEBEGINSEL IN HET VERDRAG MET HET VERENIGD KONINKRIJK	37
5.1 BEGRIIP ‘BESTUURDER’	37
5.1.1 DE DEFINITIE VAN BESTUURDER	37
5.1.2 ‘BESTUURDER’ IN VERGELIJKING MET WERKNEMER	38
5.2 NATIONALE WETGEVING	38
5.2.1 BELASTINGHEFFING OVER BESTUURDESBELONING IN DE INDIVIDUAL INCOME TAX ACT	38
5.2.2 DE TOEPASSING VAN HET ATTRACTIEBEGINSEL	39
5.3 HET BELASTINGVERDRAG UK - NEDERLAND	40
5.3.1 ARTIKEL 16 OUD VERDRAG EN ARTIKEL 15 NIEUW VERDRAG	40
5.3.2 HET ATTRACTIEBEGINSEL	41

CONCLUSIE	43
HET ATTRACTIEBEGINSEL	43
HET OESO-MODELVERDRAG	43
NEDERLANDSE VISIE	44
INTERNATIONAAL VERBAND	45
ANTWOORD	46
AANBEVELINGEN	47
BONUS	48
 GERAADPLEEGDE LITERATUUR	 49
BOEKEN	49
BIJDRAGEN IN BOEKEN	50
TIJDSCHRIFTEN	50
JURISPRUDENTIE	52
PARLEMENTAIRE STUKKEN	54
 BIJLAGE I (BIJ HOOFDSTUK 2)	 55
ARTIKEL 15 EN 16 OESO-MODELVERDRAG	55
COMMENTAAR BIJ ARTIKEL 16 OESO-MODELVERDRAG	55
VOORBEHOUDEN BIJ ARTIKEL 16	55
 BIJLAGE II (BIJ HOOFDSTUK 3)	 56
ARTIKEL 7.2 WET OP DE INKOMSTENBELASTING 2001	56
ARTIKEL 2 WET OP DE LOONBELASTING 1964	56
 BIJLAGE III (BIJ HOOFDSTUK 4)	 57
WETBOEK VAN INKOMSTENBELASTING 1992	57
ARTIKEL 16 IN HET OUDE VERDRAG BE-NL	58
ARTIKEL 16 IN HET NIEUWE VERDRAG BE-NL	58
 BIJLAGE IV (BIJ HOOFDSTUK 5)	 59
BESTUURDERSINKOMEN ONDERWORPEN AAN BELASTINGHEFFING IN DE UK	59
SEC. 62, 66 EN 67 INCOME TAX ACT 2003	59
ARTIKEL 16 OUDE VERDRAG NL-UK	61
ARTIKEL 15 NIEUWE VERDRAG NL-UK	61

Inleiding

Algemeen

Bestuurders staan aan de top van een onderneming. De toekomst van een onderneming ligt in hun handen. Daar worden ze voor betaald én goed ook in de meeste gevallen! Dit valt onder andere af te leiden uit de zeer recente gebeurtenis bij de multinationale onderneming ING. 2,5 Miljoen euro aan bonussen was beoogd uit te delen¹ aan de 2 Nederlandse en 1 Ierse bestuurder naast het reguliere salaris van 750.000 euro² dat elke bestuurder jaarlijks ontvangt. Deze hoge uitkering viel bij de Nederlandse bevolking niet goed, gezien de moeilijkheden waarin het bedrijf onlangs nog verkeerde. Voor de Nederlandse overheid daarentegen zou het uitkeren van de bonussen budgettair gunstig zijn geweest. Nederland zou hoogstwaarschijnlijk het standpunt in hebben genomen dat 52% belasting verschuldigd was over de bonusbetalingen in Nederland, zoals blijkt uit soortgelijke situaties. Nederland kan hiermee haar schatkist weer ‘leuk’ vullen. Maar is de hele beloning wel belastbaar in Nederland? ING is een onderneming die in meer dan 40 landen actief is³, een groot deel van de omzet wordt daardoor gerealiseerd in het buitenland. Het is dus zeer aannemelijk dat de bestuurders een belangrijk deel van hun werkzaamheden buiten Nederland uitoefenen.

Of Nederland belasting kan heffen over de bestuurdersbeloning in internationale situaties is afhankelijk van de feiten en omstandigheden waarin de bestuurder verkeert. Zodra Nederland op basis van haar nationale wetgeving kan heffen, wil men hier gebruik van maken. Maar is ook een ander land betrokken, dan kan het voorkomen dat ook dit andere land op basis van haar nationale wetgeving wil en kan heffen over de bestuurdersbeloning. Aangezien situaties van juridisch dubbele⁴ belastingheffing onwenselijk zijn, zal een van beide landen een voorkoming van dubbele belasting moeten geven. Om op voorhand duidelijkheid te hebben welk land in welke situatie bevoegd is om te heffen en welk land een voorkoming dient te geven, worden er tussen landen afspraken gemaakt.

Bilaterale belastingverdragen

De afspraken die landen onderling maken over het heffen van belastingen worden neergelegd in een bilateraal belastingverdrag. Landen die aangesloten zijn bij de OESO dienen hun bilaterale belastingverdragen zoveel mogelijk conform het zogenaamde OESO-Modelverdrag (hierna: OMV) op te stellen. De OESO heeft dit modelverdrag opgesteld ter voorkoming van dubbele belastingheffing –en vrijstelling. Onderling afgesloten bilaterale belastingverdragen zorgen namelijk wel voor de voorkoming van dubbele belastingheffing –en vrijstelling tussen de twee verdragssluitende staten, maar wanneer een

¹ De bonus is uiteindelijk niet uitgekeerd.

² ING groep, jaarverslag 2010, p. 6.

³ ING groep, jaarverslag 2010, p. 29.

⁴ Internationale juridische belasting treedt op wanneer in twee (of meer) staten een vergelijkbare belastingheffing plaatsvindt over materieel hetzelfde object van dezelfde belastingplichtige.

land elk door haar afgesloten bilaterale verdrag op een andere wijze vormgeeft kan het probleem van dubbele belastingheffing –en vrijstelling zich alsnog voordoen. Om de afgesloten bilaterale verdragen met elkaar overeen te laten komen heeft het OESO dus het OMV ontwikkeld. Nederland is een van de landen die is aangesloten bij de OESO en dient daardoor haar bilaterale verdragen OESO-conform vast te stellen.

Nederland heeft een groot netwerk van bilaterale belastingverdragen⁵ en is lid van de OESO. Hieruit zou je kunnen concluderen dat Nederland met haar verdragslanden, in ieder geval met de verdragslanden die ook zijn aangesloten bij de OESO, op dezelfde wijze overeengekomen is hoe de bevoegdheden inzake de belastingheffing over bestuurdersbeloningen dienen te worden toegewezen. Daarnaast zou op voorhand duidelijkheid moeten bestaan over de vraag in welke situaties Nederland belasting heft en in welke situaties Nederland een voorkoming geeft. In de praktijk blijkt dit echter niet altijd het geval, aangezien er regelmatig discussie ontstaat over de belastingheffing over bestuurdersbeloningen in internationaal verband.

Attractiebeginsel

Discussies ten aanzien van belastingheffing over bestuurdersbeloning betreffen de vraag of de beloning die een bestuurder ontvangt geheel als bestuurdersbeloning dient te worden belast, of dat de beloning gesplitst moet worden wanneer de werkzaamheden die een bestuurder verricht bestaan uit bestuurderswerkzaamheden en andere werkzaamheden. Deze discussie speelt zich vooral af op internationaal niveau, in nationaal verband zal een splitsing nauwelijks gevolgen hebben. Wordt de gehele bestuurdersbeloning belast alsof het een bestuurdersbeloning is in geval de bestuurder ook andere werkzaamheden verricht, dan is het zogenaamde ‘attractiebeginsel’ van toepassing. Dit attractiebeginsel is een ‘toewijzingsregel’ die niet letterlijk terug te vinden is in de wettekst.

In het bestuurdersartikel van het OMV, artikel 16, vindt dit attractiebeginsel geen toepassing: beloningen die de bestuurder in een andere hoedanigheid ontvangt, vallen buiten de reikwijdte van artikel 16, zodat de beloning van de bestuurder gesplitst dient te worden. Omdat het attractiebeginsel in het OMV niet wordt erkend, ging ik ervan uit dat Nederland het ook niet erkent in haar bilaterale verdragen. Op basis van de Nederlandse wet leek mijn veronderstelling te kloppen, maar uit de volgende (op werkelijkheid gebaseerde voorbeelden) blijkt het tegendeel.

Voorbeeld 1⁶: *Bestuurder A heeft de Nederlandse nationaliteit en is (onbezoldigd) bestuurder van de in België gevestigde onderneming BVBA X, waarin hij (bezoldigde) werknemersactiviteiten verricht. Op basis van het bestuurdersartikel in het oude⁷ bilaterale verdrag Nederland-België komt een*

⁵ Dit is één van de redenen waarom Nederland een goed vestigingsklimaat heeft.

⁶ PV 27 september 1996. De Minister van Financiën heeft duidelijk gesteld dat uit de bewoording van artikel 16 paragraaf 2 blijkt dat deze bepaling in beginsel van toepassing is op ‘alle’ beloningen die een bestuurder verkrijgt van de vennootschap waarin hij een bestuurdersmandaat uitoefent. Deze bepaling belet de toepassing van het attractiebeginsel dus niet.

⁷ Het nieuwe verdrag is voor Nederland per 1 januari 2003 in werking getreden.

bestuurdersbeloning toe aan de staat waarvan de vennootschap inwoner is. BVBA X is gevestigd in België dus de onderneming is inwoner van België. België heft echter op grond van artikel 16 paragraaf 2 belasting over de gehele (werknemers)beloning die de Nederlandse bestuurder ontvangt, doordat België het attractiebeginsel van toepassing verklaart. De verdragsbepaling ten aanzien van niet-zelfstandige arbeid komt daardoor niet aan bod. De bestuurder geeft in zijn Belgische aangifte inkomstenbelasting het inkomen op wat hij heeft genoten van de BVBA X en betaalt in België hierover belasting. In Nederland geeft de bestuurder in zijn Nederlandse aangifte inkomstenbelasting zijn wereldinkomen op en vraagt vervolgens een voorkoming van dubbele belasting voor het inkomen wat hij heeft genoten uit de BVBA X. Nederland gaat akkoord met deze ingediende aangifte en geeft de voorkoming.

Voorbeeld 2⁸: *Bestuurder B heeft de Engelse nationaliteit (resident, ordinarily resident) en werkt in Nederland voor BV Y. Op basis van het oude⁹ bilaterale verdrag Nederland-UK is de staat waarin het lichaam inwoner is heffingsbevoegd over de bestuurdersbeloning. BV Y is gevestigd in Nederland en is dus inwoner van Nederland. Op basis van artikel 16 verdrag Nederland-UK is Nederland heffingsbevoegd over de bestuurdersbeloningen. Bestuurder B (niet-inwoner van Nederland) geeft in zijn Nederlandse aangifte inkomstenbelasting zijn gehele inkomen uit BV Y op en in zijn UK aangifte inkomstenbelasting vraagt hij voor die beloning een voorkoming van dubbele belasting. Naar aanleiding hiervan ontvangt de bestuurder een vragenbrief van de inspecteur in de UK. De inspecteur is het namelijk niet eens met de verdeling van de heffingsbevoegdheid. Een bestuurder verricht volgens de UK belastingdienst te allen tijde ook andere werkzaamheden naast zijn bestuurderswerkzaamheden. Voor het gedeelte van de beloning dat ziet op de andere werkzaamheden is een andere verdragsbepaling van toepassing. Nederland gaat hier niet mee akkoord en stelt dat de bestuurder 100% van zijn werkzaamheden verricht in zijn hoedanigheid als bestuurder. Nadat gevraagd is om een onderlinge overlegprocedure tussen de ministeries van beide landen, maakt Nederland een compromis. Nederland geeft duidelijk toe in het compromis waarin de heffingsbevoegdheid over een bepaald percentage van de beloning aan de UK wordt toegewezen.*

Uit bovenstaande voorbeelden is af te leiden dat Nederland, ondanks haar aansluiting bij de OESO, zich niet gedraagt conform artikel 16 OMV. In de casus met België sluit Nederland zich aan bij de toepassing van het attractiebeginsel en in de casus met de UK past Nederland zelf het attractiebeginsel toe. De Nederlandse inspecteur neemt vaak als uitgangspunt dat de hele beloning van de bestuurder belast dient te worden als bestuurdersbeloning. Hij past dus het attractiebeginsel toe. Adviseurs in de praktijk merken op dat Nederland vaak het standpunt inneemt dat de gehele beloning als bestuurdersbeloning wordt belast, tenzij er een heel duidelijk onderscheid gemaakt is tussen bestuurderswerkzaamheden en werknemerswerkzaamheden in het onderliggende arbeidscontract. Bij voorkeur wordt er daarom gewerkt met separate contracten. Wanneer er een apart contract is opgesteld voor bestuurderswerkzaamheden en

⁸ Bestaande casus in de praktijk van PwC.

⁹ Het nieuwe verdrag is voor Nederland pas per 1 januari 2011 in werking getreden waardoor er nog geen processen zijn geweest op basis van het nieuwe verdrag.

een apart contract voor werknemerswerkzaamheden blijkt uit de praktijk dat deze splitsing wel gevolgd wordt. In dit geval zal zowel het bestuurdersartikel als het artikel ten aanzien van de niet-zelfstandige arbeid worden toegepast. De verdeling van de heffingsbevoegdheid blijkt hierdoor afhankelijk van het wel of niet opstellen van separate contracten. Dit lijkt mij enigszins manipulatief. Hieruit kan wel geconcludeerd worden dat het attractiebeginsel uit praktisch oogpunt wordt gehanteerd. Erg opvallend is dat dit beleid nergens is vastgelegd of gepubliceerd.

Probleemstelling en opbouw

In deze scriptie ga ik onderzoeken of de praktische toepassing van het attractiebeginsel door Nederland op correcte (juridische) gronden plaatsvindt. Mijn probleemstelling luidt dan ook:

Wat is de rol van het attractiebeginsel in internationaal verband vanuit Nederlands perspectief? En is dit in overeenstemming met de praktijk van de Nederlandse belastinginspecteur?

Om tot een antwoord op mijn probleemstelling te komen ga ik in hoofdstuk 1 eerst bepalen wat het ‘attractiebeginsel’ inhoudt. Vervolgens kan ik met deze informatie in hoofdstuk 2 gaan onderzoeken welke rol het attractiebeginsel heeft in het OMV en wat hiervan de consequenties zijn. Dit ga ik doen door uiteen te zetten hoe het bestuurdersartikel in het OMV is weergegeven en hoe strikt de toepassing van dit modelverdrag is voor de aangesloten OESO-lidstaten. Uit dit hoofdstuk hoop ik een goed beeld te krijgen over de rol die het attractiebeginsel zou moeten spelen bij de belastingheffing over bestuurdersbeloningen in internationaal verband.

Om de Nederlandse visie ten aanzien van het attractiebeginsel te kunnen bepalen, ga ik in hoofdstuk 3 het bestuurdersartikel uit de nationale belastingwetgeving uiteen zetten. Hierbij ga ik er vanuit dat de nationale wetgeving van een land een juiste weergave geeft van de visie op belastingheffing over bestuurdersbeloningen van het betreffende land. Om de rol van het attractiebeginsel in internationaal verband te kunnen bepalen, ga ik vervolgens de Nederlandse visie in relatie tot de visies op het attractiebeginsel van andere landen onderzoeken. In hoofdstuk 4 komt het Nederlandse bilaterale verdrag met België aan de orde en in hoofdstuk 5 het Nederlandse bilaterale verdrag met het Verenigd Koninkrijk. In deze twee hoofdstukken zal ik eerst ingaan op de nationale wetgeving van beide landen om zo een beeld te krijgen van hun visie op het attractiebeginsel, waarna ik het bilaterale verdrag met Nederland ga behandelen. Op basis van deze vergelijkingen hoop ik te kunnen verklaren wat de huidige rol is van het attractiebeginsel in internationaal verband vanuit Nederlandse perspectief en hoe Nederland omgaat met de toepassing van het attractiebeginsel in internationale situaties.

Tot slot staat in hoofdstuk 6 het antwoord op mijn probleemstelling centraal. Hierin zal ik mijn conclusies ten aanzien van de rol van het attractiebeginsel aangeven en mijn aanbevelingen schrijven over welke veranderingen er dienen plaats te vinden om de rechtszekerheid en eenduidigheid te vergroten.

1. Het attractiebeginsel

Het attractiebeginsel staat centraal in mijn onderzoek. In Nederland gebruiken we het begrip als zodanig niet veel, waardoor het voor velen onbekend zal zijn. Daarom wijd ik dit hoofdstuk aan de uitleg daarvan. In paragraaf 1 zal de betekenis van het begrip in zijn fiscale context aan bod komen. Hierbij wordt eerst aandacht besteed aan wat het begrip inhoudt, waarna kort de gevolgen van de toepassing daarvan in internationale situaties worden besproken. Vervolgens ga ik in paragraaf 2 in op de tekstuele uitleg van het begrip ‘attractiebeginsel’. Voor mijn verdere onderzoek is van belang welke kwalificatie het begrip heeft. De juiste kwalificatie van het begrip wil ik gaan bepalen door de maatschappelijke en juridische tekstuele betekenis van het begrip te combineren met de fiscale uitwerking.

1.1 Betekenis van het begrip in zijn fiscale context

1.1.1 Wat is het ‘attractiebeginsel’

Het woord ‘attractiebeginsel’ is niet letterlijk terug te vinden in een wet. Het staat niet genoemd in de wetsartikelen waarin de rechtsregel¹⁰ is opgenomen. Het attractiebeginsel is dus niet de regel, maar kan van toepassing zijn op een regel. Een rechtsregel geeft een regeling weer en het attractiebeginsel bepaalt welke bestanddelen onderhevig zijn aan de rechtsregel, waaruit volgt dat het een soort toewijzingsregel is. Hoe de toepassing van het attractiebeginsel te herkennen is, zal verderop in mijn onderzoek aan bod komen.

Het attractiebeginsel kan van toepassing zijn op verschillende wetsbepalingen. In dit onderzoek staat de toepassing van het ‘beginsel’ op bestuurdersbeloningen centraal. In de rechtsregel is neergelegd hoe bestuurdersbeloningen belast moeten worden, welke beloningen vervolgens onder het begrip ‘bestuurdersbeloningen’ vallen is afhankelijk van de toepassing van het attractiebeginsel. Een definitie van dit ‘beginsel’ is gegeven in de Belgische rechtspraak¹¹:

“Het attractiebeginsel houdt in dat alle beroepsinkomsten¹² die door de vennootschap toegekend worden aan haar bedrijfsleider, fiscaal aangemerkt worden als bezoldigingen van een bedrijfsleider en dus ook dienovereenkomstig worden belast”.

De Belgische rechtsleer, o.a. beschreven door Huyghe¹³ geeft weer dat er twee verschillende vormen van attractie bestaan: horizontale attractie en verticale attractie. Horizontale attractie is van toepassing binnen één vennootschap. Het betekent dat alle bezoldigingen die een bedrijfsleider ontvangt uit de vennootschap, ongeacht voor welke werkzaamheden, worden belast als bedrijfsleiderbezoldigingen. Verticale attractie kan plaatsvinden in geval de persoon als bedrijfsleider, van meerdere vennootschappen bedrijfsleider is.

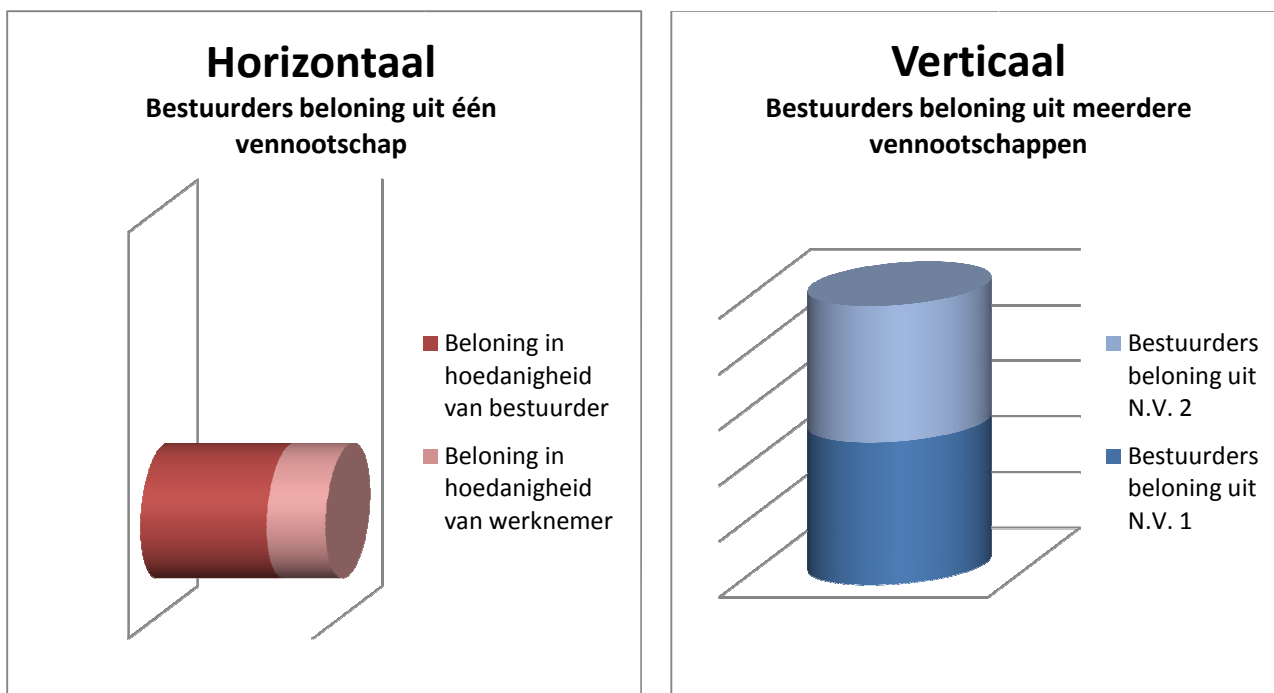
¹⁰ Witteveen 2003, p. 47. Een rechtsregel is een wettelijke regel die is ingesteld door een wetgevend orgaan.

¹¹ Cassatie, 27 maart 1962.

¹² Vaak betreft het beloningen die zien op werknemersactiviteiten.

¹³ Huyghe 1992, p. 28.

Alle vergoedingen die de bedrijfsleider ontvangt uit verschillende vennootschappen worden dan beschouwd als één belastbare bedrijfsleiderbezoldiging. Ter verduidelijking van het onderscheid tussen horizontale en verticale attractie, zijn beide vormen hieronder visueel weergegeven:



Uit bovenstaande schema's blijkt dat de ene vorm van attractie de andere niet uitsluit. De horizontale attractie van schema 1 kan plaatsvinden bij zowel de eerste als de tweede laag uit schema 2.

Zowel horizontale als verticale attractie spelen in internationaal verband een rol en ook beide vormen worden toegepast door de Nederlandse belastinginspecteur. Om mijn onderzoek af te bakenen heb ik in dit onderzoek de focus gelegd op horizontale attractie: hoe dient omgegaan te worden met de toerekening van beloningen die bestuurders ontvangen voor hun verrichte werkzaamheden binnen één vennootschap. Wanneer hierna over 'het attractiebeginsel' wordt gesproken, wordt dus alleen horizontale attractie bedoeld.

2.1.2 Het attractiebeginsel in internationale situaties

Zoals uit de vorige paragraaf blijkt, heeft de toepassing van het attractiebeginsel tot gevolg dat beloningsbestanddelen voor belastingdoeleinden anders worden gekwalificeerd. In nationale situaties zullen in de meeste gevallen de gevolgen van het attractiebeginsel beperkt blijven. Of een beloning als bestuurdersbeloning of als werknemersbeloning belast wordt, levert fiscaal weinig verschil op omdat beide beloningen onder dezelfde nationale belastingheffing vallen¹⁴. In mijn onderzoek staat de rol van het attractiebeginsel in internationale situaties centraal. Of een beloning in internationale situaties als bestuurdersbeloning of als werknemersbeloning belast wordt, doet namelijk wel ter zake: deze beloningen

¹⁴ Zoals dit ook het geval is in de Nederlandse wetgeving. Zowel een bestuurdersbeloning als een werknemersbeloning zijn onderhevig aan de inkomstenbelasting, waarop een progressief tarief van toepassing is.

vallen in de meeste verdragen onder een andere bepaling waardoor er verschillende toewijzingsregels aan verbonden zijn. Toepassing van het attractiebeginsel kan daardoor het heffingsrecht van de ene verdragsstaat naar een andere verdragsstaat verschuiven. Werden alle beloningen in internationaal verband op dezelfde manier toegewezen, dan had het attractiebeginsel geen effect, maar dat blijkt niet het geval. Arnold¹⁵ heeft over deze grote verscheidenheid in behandeling maar één oordeel: “What a mess!”. Tot op heden is er echter nog geen verandering in deze verschillende behandeling gekomen, waardoor het attractiebeginsel een rol blijft spelen in internationaal verband.

1.2 Tekstuele betekenis

1.2.1 Maatschappelijk betekenis

Het woord ‘attractiebeginsel’, afkomstig uit de Belgische wet- en regelgeving, is een samengesteld woord, bestaande uit de woorden ‘attractie’ en ‘beginsel’. Het woord ‘attractie’ heeft in de Nederlandse taal – die ook geldt in het Vlaamse deel van België – een paar betekenissen. De betekenis die het meest aansluit bij de fiscale toepassing is de tweede betekenis die het Van Dale woordenboek¹⁶ aan het woord geeft: ‘aantrekking van materiedeeltjes’ met als synoniem ‘aantrekkingskracht’. Het tweede woord, ‘beginsel’, komt in het Van Dale woordenboek¹⁷ veel uitgebreider aan bod. De volgende betekenissen geeft het woordenboek weer:

Beginsel:

1. Grondslag, eenvoudigste eigenschap

Context: de beginselen van de voornaamste regels van (een systeem of theorie)

2. Overtuiging, principe of stelling, met name op godsdienstig, moreel of politiek

Synoniem: basisprincipe, grondbeginsel, grondregel, hoofdregel, maxime, oerprincipe

Hyponiem: draagkrachtbeginsel, gelijkheidsbeginsel, legaliteitsbeginsel, leidersbeginsel, meerderheidsbeginsel, nationaliteitsbeginsel, profijtbeginsel, rechtsbeginsel, subsidariteitsbeginsel, unaniniteitsbeginsel, werklandbeginsel, woonlandbeginsel.

Uit bovenstaande betekenissen en de betekenissen van de afzonderlijke hyponiemen uit de Van Dale, kan worden opgemaakt dat het woord ‘beginsel’ staat voor een inhoudelijk opvattingen/overtuigingen/enz.

De maatschappelijke betekenis van het woord ‘attractiebeginsel’, zoals afgeleid kan worden uit de verschillende betekenissen uit de Van Dale, zou te maken hebben met een principe en/of een overtuiging ten aanzien van een aantrekkingskracht: het principe van de aantrekkingskracht.

¹⁵ Arnold 2010, p. 59: ‘They are incoherent, inconsistent and unprincipled’

¹⁶ Pollman en Sterkenburg 2009.

¹⁷ Pollman en Sterkenburg 2009.

1.2.2 Juridische betekenis

De juridische betekenis van het woord probeer ik te achterhalen via het juridische woordenboek en via de juridische literatuur. Het woord ‘attractiebeginsel’ splits ik opnieuw op in de woorden ‘attractie’ en ‘beginsel’. Het woord ‘attractie’ komt noch in het Juridische woordenboek¹⁸ noch in de juridische literatuur voor. Ik zal me voor dit woord bij de maatschappelijke betekenis aan moeten sluiten. Het tweede deel, ‘beginsel’, is een woord dat veel vaker voorkomt in de juridische context.

Het juridische woordenboek¹⁹ geeft geen aparte betekenis aan het woord ‘beginsel’, maar beschrijft wel het begrip ‘algemene beginselen’ uit het bestuursrecht:

“Geschreven en ongeschreven gedragsregels. Tot deze beginselen behoren onder andere het verbod van willekeur: de instantie moet bij afweging van alle betrokken belangen in redelijkheid tot het besluit hebben kunnen komen, en andere, in het algemeen rechtsbewustzijn levende beginselen, zoals: gelijkheidsbeginsel, zorgvuldigheidsbeginsel, motiveringsbeginsel, vertrouwensbeginsel, enz.”

Een beginsel is in dit geval een onderliggende rechtvaardiging van een door de overheid genomen besluit. Bij ieder besluit komt logischerwijs aan elk afzonderlijk beginsel een ander gewicht toe, gezien de verschillende doelen die worden nagestreefd met het besluit²⁰.

In de juridische literatuur is het begrip ‘beginsel’ een veel besproken thema. Dit ziet enerzijds op een inhoudelijke discussie, wat het abstracte begrip ‘beginsel’ inhoudt en anderzijds op een ethische discussie, welk beginsel in welke situatie voorrang krijgt. Dit is van invloed op het maken van wetten. Wetten moeten in overeenstemming zijn met het ‘hogere recht’, het zogenaamde ongeschreven recht, dat bestaat uit de gewoonte én uit de rechtsbeginselen²¹. Witteveen²² heeft een aantal kenmerken van rechtsbeginselen opgesomd:

- Het rechtsbeginsel heeft ten opzichte van rechtsregels een aanvullende werking;
- Rechtsbeginselen vormen de gemeenschappelijke achtergrond voor gepositieerde rechtsregels;
- Rechtsbeginselen drukken normen van hogere aard uit;
- Rechtsbeginselen zijn bouwstenen voor redeneringen over de toepassing van rechtsregels.

Het letterlijke woord ‘attractiebeginsel’ staat dan voor een fundamentele gedragsregel om bepaalde bestanddelen op te mogen laten gaan in / mee te mogen trekken met andere bestanddelen. Wordt in dit geval het woord ‘beginsel’ wel terecht/juist gebruikt? Of ontbreekt hier de ‘juridische’ achtergrond/basis en heeft het geen relatie tot rechtsregels?

¹⁸ Caspel, Gokkel en Klijn 2008.

¹⁹ Caspel, Gokkel en Klijn 2008.

²⁰ Gribnau 2006, p. 27 e.v.

²¹ Witteveen 2003, p. 103.

²² Witteveen 2003, p. 104.

1.3 Correcte benaming?

De inhoudelijke betekenis van het attractiebeginsel heb ik in paragraaf 1 weergegeven. Vervolgens heb ik in paragraaf 2 geprobeerd een juiste kwalificatie van het woord ‘attractiebeginsel’ te bepalen. Via mijn uiteenzetting van de maatschappelijke en juridische betekenissen van de woorden ‘attractie’ en ‘beginsel’, kan ik concluderen dat ‘attractiebeginsel’ niet tot de categorie van beginselen behoort. De letterlijke betekenis van het woord ‘attractiebeginsel’ komt niet overeen met de betekenis van ‘beginsel’. Het heeft namelijk niets van doen met normen van hogere aard of een fundamenteel rechtsbeginsel die de bepaling rechtvaardigt. Daarnaast is het ook geen aanvulling op, of achtergrond van bestaande rechtsregels. Het woord ‘attractiebeginsel’ is dus niet de juiste benaming voor een ‘regel’ die puur en alleen aangeeft dat alle inkomsten die een bestuurder ontvangt, ongeacht in welke hoedanigheid, belast worden als bestuurdersbeloningen.

Het ‘attractiebeginsel’ kwalificeert alle beloningen die een bestuurder ontvangt als bestuurdersbeloningen, ongeacht of de bestuurder de beloning geniet voor andere werkzaamheden die hij heeft verricht. Door het attractiebeginsel worden deze beloningen dus in strijd met de werkelijkheid gekwalificeerd. Ze worden gekwalificeerd als bestuurdersbeloningen, maar het zijn geen bestuurdersbeloningen. Volgens Pötgens en Bol²³ is iets wat bewust in strijd met de waarheid als feitelijke toestand aangenomen wordt, een fictie. Albert²⁴ voegt later aan deze informatie toe: ‘de daaronder begrepen door de wetgever gecreëerde civielrechtelijk werkelijkheid’. Indien inkomsten niet naar werkelijke aard worden belast, maar via wet- of regelgeving een ander etiket opgeplakt krijgen, is er dus sprake van een fictie. Het attractiebeginsel is daarom een fictie en geen beginsel. Een meer correcte naam voor deze fictie is naar mijn mening ‘meetrekfictie’. Deze term heb ik ontleend aan de Engelse benaming ‘force of attraction’, waarin, terecht, het woord ‘beginsel’ ontbreekt. Wanneer gesproken wordt over de ‘meetrekfictie’ geeft dit meer duidelijkheid en transparantie met betrekking tot de toepassing. Toch zal ik voor de duidelijkheid, in mijn verder onderzoek het woord ‘attractiebeginsel’ hanteren. Dit blijft immers de op dit moment gehanteerde benaming.

²³ Pötgens en Bol 1997, p. 375. Pötgens en Bol hebben op hun beurt de definitie ontleend aan Scholten 1974.

²⁴ Albert, P.G.H ‘*Andere wetenschappelijke uitgaven, hoofdstuk 1*’ (NDFR).

2 OESO-Modelverdrag

Het OMV is een modelverdrag dat is opgesteld door de OESO. Bij de OESO zijn een groot aantal verdragstaten aangesloten, onder andere Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk. Het Modelverdrag heeft als doel in internationale situaties dubbele belastingheffing en dubbele belastingvrijstellingen te voorkomen²⁵. Bilaterale verdragen die verdragstaten onderling afsluiten met elkaar dienen conform OMV te worden opgesteld om deze doelstelling te kunnen bereiken. In paragraaf 1 zal uiteengezet worden wat de OESO en het OMV inhouden. In het OMV is een specifieke bepaling opgenomen ten aanzien van bestuurdersbeloningen, artikel 16. Om te kunnen bepalen wat de rol van het attractiebeginsel in het OMV is, ga ik in paragraaf 2 eerst de bestuurdersbepaling zelf behandelen. Vervolgens zal ik ook artikel 15 aan bod laten komen aangezien de andere werkzaamheden die een bestuurder verricht veelal werknemersactiviteiten zullen zijn. Ten tweede ga ik de rol van het attractiebeginsel in het OMV bepalen aan de hand van het bijbehorende OESO-Commentaar. Dit is een inhoudelijk Commentaar dat is geschreven op de verdragsbepalingen uit het OMV. Ook op artikel 16 is een Commentaar geschreven waarin een duidelijk standpunt ten aanzien van het attractiebeginsel is neergelegd, zoals ik zal beschrijven in paragraaf 3. In deze paragraaf zal ik daarom onderzoeken in hoeverre OESO-lidstaten aan het Commentaar zijn gebonden. Naar aanleiding van deze informatie kan dan bepaald worden in paragraaf 4 hoe een ‘model’-bestuurdersbepaling in een bilateraal verdrag tussen twee OESO-lidstaten er uit dient te zien.

2.1 Wat is het OESO-Modelverdrag

2.1.1 Totstandkoming OESO-Modelverdrag

De afkorting OESO staat voor ‘Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling’. Dit is een samenwerkingsverband van 34 landen om sociaal en economisch beleid te bespreken, bestuderen en coördineren. De aangesloten landen proberen gezamenlijke problemen op te lossen en trachten internationaal beleid af te stemmen. Een van de problemen die bij de oprichting²⁶ van de OESO speelde was de enorme diversiteit aan belastingwetgeving in de deelnemende staten. Dubbele belastingheffing en dubbele belastingvrijstelling kwam regelmatig voor. Verdragsstaten onderling probeerden dit te voorkomen door bilaterale verdragen af te sluiten ter voorkoming van dubbele belasting tussen twee verdragsstaten. Het probleem van dubbele belasting en dubbele vrijstelling bleef zich echter op grote schaal voordoen doordat de verschillende bilaterale verdragen niet op elkaar waren afgestemd. Zonder afstemming van verdragen was het internationale handelsverkeer gedoemd te mislukken, aangezien dit verkeer voortdurend zou worden getroffen door dubbele belasting²⁷. Er moest dus een oplossing komen,

²⁵ Terra en Wattel 2005, p. 2. Juist belastingen zouden geen invloed moeten hebben op de marktwerking. Bedrijven en individuen moeten zich daar vestigen waar de factoren voor hen het gunstigst zijn.

²⁶ OESO is opgericht het jaar 1956.

²⁷ Engelen 2006, p. 339.

die uiteindelijk werd gevonden in een concept dat het Fiscal Committee of the League of Nations²⁸ eerder had opgesteld met als doel een grondslag voor een multilateraal verdrag te creëren. Dit concept heeft de OESO gepubliceerd in het jaar 1963 met de aanbeveling van het bestuur van de OESO aan haar lidstaten om hier mee in te stemmen. Zo ontstond het OMV. Het model heeft een belangrijke betekenis gekregen in de fase van de onderhandeling van bilaterale verdragen. Daarnaast wordt het OMV met bijbehorend Commentaar tot op heden vaak gebruikt door de belastingbetaler, de overheid en de rechtelijke macht om een bilateraal verdrag uit te leggen.

2.1.2 Inhoud van het OESO-Modelverdrag

Het OMV is een Modelverdrag waarin per inkomensbestanddeel een toewijzingsregel is opgenomen. Zodra in alle bilaterale verdragen deze toewijzingsregels worden opgenomen zal er in beginsel geen sprake meer zijn van dubbele belastingheffing of dubbele belastingvrijstelling. Ik gebruik nadrukkelijk de woorden ‘in beginsel’ aangezien voorkoming niet per definitie vaststaat. Er kan sprake zijn van een andere interpretatie door verdragsstaten in het licht van hun verschillende nationale belastingwetgeving of dat het verdrag de heffingsbevoegdheid toewijst aan een verdragsstaat die in haar nationale recht geen bevoegdheid heeft gecreëerd om daadwerkelijk van de heffingsmogelijkheid gebruik te maken. In dit geval bestaat nog steeds de mogelijkheid van dubbele vrijstelling. Op de nationale wetgevingen van een land kan maar een beperkte invloed worden uitgeoefend, op de wens van een uniforme interpretatie van verdragsbepalingen kan door de OESO wel ingespeeld worden. Het Committee on Fiscal Affairs heeft op elk van de individuele artikelen van het OMV een officieel commentaar geschreven²⁹. Dit Commentaar zou duidelijkheid moeten verschaffen over de toepassing en interpretatie van de bepalingen. Voordat ik de rol van het OESO-Commentaar ga onderzoeken, ga ik eerst de specifieke bestuurdersbepaling uit het OMV behandelen en het werknemersartikel. Het werknemersartikel krijgt immers in de meeste gevallen werking indien het attractiebeginsel geen toepassing heeft.

2.2 Artikel 15 en 16 OESO-Modelverdrag

2.2.1 Artikel 16, bestuurdersbeloningen

De bestuurdersbepaling van het OMV is neergelegd in artikel 16 en is genaamd ‘directors’ fees’³⁰. Uit het artikelsgewijs commentaar van het OMV blijkt dat artikel 16 ertoe strekt de heffingsbevoegdheid te verdelen met betrekking tot bestuurdersbeloningen die een inwoner van een van de verdragsluitende staten geniet in zijn hoedanigheid van bestuurslid van een lichaam dat is gevestigd in de andere verdragsluitende staat³¹. De heffingsbevoegdheid wordt toebedeeld aan de verdragsstaat waar het lichaam is gevestigd.

²⁸ Het Fiscal Committee is een comité wat is opgericht binnen het OESO. In eerste instantie hebben ze alle relevantie belastingverdragen geïnventariseerd waarna een modelverdrag tot stand gekomen is.

²⁹ OECD Paris 1990.

³⁰ De relevante artikelen uit het OMV zijn opgenomen in bijlage I bij dit onderzoek.

³¹ Artikel 16 sluit hierbij heffing in de andere verdragsluitende staat niet uit (‘may be taxed’), de woonstaat van de bestuurder mag de beloning dus ook in de heffing betrekken op grond van de hoofdregel dat elke verdragsstaat vrij is zijn eigen nationale

Hierdoor hoeft niet bepaald te worden in welke verdragsstaat de bestuurder feitelijk zijn werkzaamheden heeft verricht.

De reikwijdte van artikel 16 kan afgeleid worden uit zijn context³². Zo bekijkt Pötgens de relatie van deze artikelen vanuit het perspectief van artikel 15, het werknemersartikel³³. Hij merkt op:

“uit de bewoording van ‘subject to the provisions of the Articles 16, 18 and 19’³⁴ blijkt reeds dat artikel 15 een voorbehoud maakt met betrekking tot artikel 16, 18 en 19”.

Onder verwijzing naar het Commentaar van het OMV geeft hij aan dat artikel 16 wordt behandeld als een speciale bepaling ten aanzien van artikel 15.

“Een ‘uitzondering’ heeft naar mijn oordeel tot gevolg dat artikel 15 in zijn geheel is uitgesloten indien zij van toepassing is. Indien een beloning kwalificeert onder een ‘special provision’, zoals artikel 16, is artikel 15 niet geheel uitgesloten, alleen in zoverre artikel 16 van toepassing is”.

Pötgens stelt dat bestuurdersbeloningen onder artikel 15 vallen voor zover artikel 16 niet van toepassing is. Op grond van dit standpunt wordt geacht een bestuurdersbeloning uit verschillende beloningen te bestaan. Hieruit kan worden geconcludeerd dat Pötgens het attractiebeginsel dus niet van toepassing acht op artikel 16. Indien namelijk het attractiebeginsel wel van toepassing is, geldt artikel 16 als uitzondering op artikel 15. Dus of artikel 15 werking krijgt op een bestuurdersbeloning is afhankelijk van de toepassing van het attractiebeginsel. In het arrest van 22 juli 1988³⁵ wordt gesteld dat de eerste zin van artikel 15 een soort van paraplu-functie heeft. De Hoge Raad bedoelde hiermee dat de inkomsten die niet onder de reikwijdte van artikel 16 e.v. vallen, onder de regels van artikel 15 zullen vallen.

2.2.2 Artikel 15, inkomen uit niet-zelfstandige arbeid

Artikel 15 OMV is genaamd ‘income from employment’³⁶. Volgens lid 1 van dit artikel is de hoofdregel dat de inkomsten uit dienstbetrekking ter heffing toegewezen worden aan de staat waarin de werkzaamheden zijn verricht. In lid 2 is de uitzondering hierop weergegeven, die bepaalt dat de inkomsten uit dienstbetrekking aan de woonstaat van de werknemer worden toegewezen mits voldaan wordt aan de 183-dagen regeling.

belastingwetgeving in te richten. Wel dient de woonstaat dan voorkoming van dubbele belasting te geven op grond van artikel 23A OMV.

³² Hoge Raad 3 mei 2000. Hierin bevestigde de Hoge Raad dat artikel 15 e.v. in beginsel een sluitend systeem vormt ten aanzien van inkomsten uit tegenwoordige en vroegere niet-zelfstandige arbeid.

³³ Pötgens 2000, p. 397.

³⁴ Paragraaf 2 uit het Commentaar 1963 op artikel 15 OMV: “the general rule *to exception* only in the case of pension and of remuneration and pension in respect of certain governmental functions (article 18 and 19). Remuneration of members of boards and directors of companies is the object of a *special provision*.”

³⁵ HR 22 juli 1988.

³⁶ Het artikel is opgenomen in bijlage I.

Voor de hoofdregel is van belang waar de feitelijke werkzaamheden zijn verricht³⁷. Indien de werkstaat het heffingsrecht krijgt toegewezen volgens artikel 15, eerste lid, mag deze staat heffen over de beloning die is genoten ‘ter zake’ van de uitoefening aldaar. Het bedrag waarover de werkstaat mag heffen wordt bepaald op basis van evenredigheid³⁸. Wanneer een werknemer in meerdere landen werkzaam is, leidt dit in de praktijk tot een ‘salary split’. Dient Nederland vervolgens een tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting te geven dan doet Nederland dit door middel van de (evenredige) vrijstellingsmethode³⁹. Het tweede lid omvat de uitzondering. De woonstaat van de werknemer is toch heffingsbevoegd over de beloning die ziet op de werkzaamheden die in het buitenland zijn uitgeoefend, indien de werknemer niet meer dan 183 dagen in een periode van 12 maanden⁴⁰ in de werkstaat verblijft⁴¹, de beloning niet wordt betaald door of namens een werkgever⁴² die niet in de werkstaat woont of is gevestigd⁴³ en het salaris niet ten laste komt van een vaste inrichting (of vast middelpunt) van de werkgever in de werkstaat.

Uit bovenstaande uitleg van artikel 15 OMV blijkt dat het heffingsrecht over inkomen uit dienstbetrekking anders wordt toegerekend dan het heffingsrecht over bestuurdersbeloningen. Inkomen uit dienstbetrekking wordt ter heffing toegerekend aan de werkstaat, tenzij de 183-dagen regeling van toepassing is. Bestuurdersbeloningen worden ter heffing toegerekend aan de staat waarin de vennootschap is gevestigd. Dit verschil in behandeling heeft het gevolg dat de toepassing van het attractiebeginsel op bestuurdersbeloningen consequenties kan hebben voor de omvang van het heffingsrecht van betrokken verdragsstaten.

2.2.3 Rol van het attractiebeginsel

Artikel 16 is volgens de letterlijke verdragstekst van toepassing op bestuurders die een beloning ontvangen in de hoedanigheid⁴⁴ van bestuurder (het zogenoemde ‘hoedanigheidvereiste’⁴⁵). Dit volgt uit het bijbehorende Commentaar op artikel 16 OMV. Voeg je deze tekstuele betekenis van de verdragsbepaling samen met de redenering van Pötgens⁴⁶, dan vloeit daaruit voort dat een beloning onderverdeeld dient te

³⁷ HR 15 oktober 1986. Volgens de Hoge Raad van 15 oktober 1986 wordt een dienstbetrekking in een staat uitgeoefend indien de werknemer daar lijfelijk aanwezig is voor het verrichten van werkzaamheden.

³⁸ HR 11 augustus 2006. De volgende breuk dient daarbij toegepast te worden: Aantal dagen waarop de werknemer in de werkstaat feitelijk zijn dienstbetrekking heeft uitgeoefend / totaal aantal werkdagen.

³⁹ Dit is in internationale situaties meestal voordelig, aangezien in andere landen de belastingheffing vaak tegen het aldaar geldende voettarief wordt belast.

⁴⁰ Met betrekking tot 12 maandsperiode / belastingjaar / kalenderjaar.

⁴¹ De dagenbreuk is bepaald in HR 23 september 2005. Onder verblijven wordt fysieke aanwezigheid gedurende enig moment van de dag verstaan, met uitzondering van doorreisdagen en ziekte dagen.

⁴² Besluit van 12 januari 2010 en 10 maart 2004. Het begrip ‘werkgever’ dient nu materieel uitgelegd te worden en niet langer formeel.

⁴³ Vaststellen op grond van artikel 4 AWR.

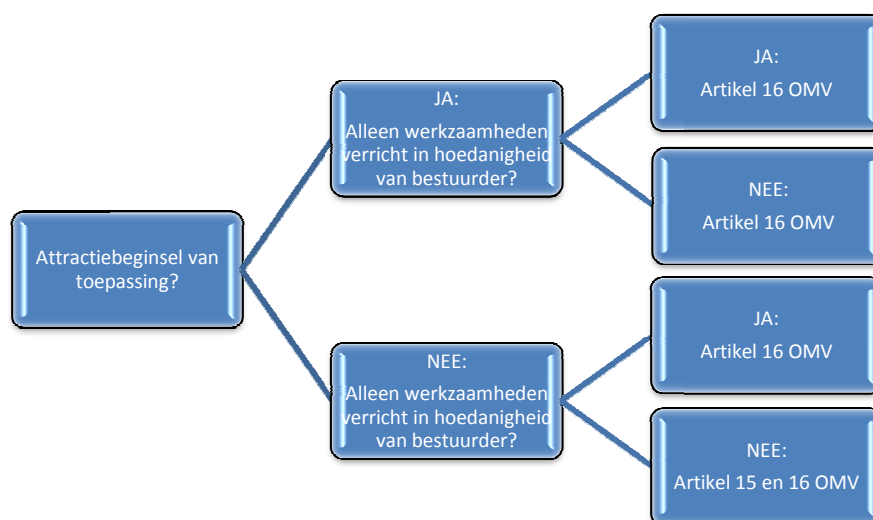
⁴⁴ In het OMV omschreven als ‘in his capacity as’.

⁴⁵ Het hoedanigheidvereiste betekent hier dat alleen de beloningen die de bestuurder geniet in zijn hoedanigheid als bestuurder, binnen de reikwijdte van artikel 16 vallen. Geniet de bestuurder een beloning in een andere hoedanigheid dan van bestuurder, dan dient de heffingsbevoegdheid over deze beloning via een andere verdragsbepaling toegewezen te worden.

⁴⁶ De eerder geciteerde redenering van Pötgens naar aanleiding van het Commentaar.

worden in betalingen die zien op ‘echte’ bestuurderswerkzaamheden en betalingen die voor andere werkzaamheden zijn verkregen. Het attractiebeginsel zou dus niet van toepassing zijn op artikel 16 OMV.

Hoewel volgens het OMV het attractiebeginsel niet van toepassing is, hanteert niet elke OESO-verdragsstaat de bestuurdersbepaling uit het OMV in die zin. Een reden hiervoor zou kunnen zijn dat een verdragsstaat zich niet conformeert met de OESO-bepaling en dit via een voorbehoud (opgenomen in het OESO-Commentaar) kenbaar heeft gemaakt, zie paragraaf 2.3.4. Ook kan de andere verdragssluitende staat geen OESO-verdragsstaat zijn. Het is dus niet per definitie uitgesloten dat het attractiebeginsel geen toepassing kan vinden in bilaterale belastingverdragen. Hieronder heb ik visueel het gevolg van de toepassing van het attractiebeginsel in belastingverdragen weergegeven.



Wat het gevolg is van de toepassing van het attractiebeginsel hangt af van de situatie. Artikel 15 kan de belastingheffing over de beloning die de bestuurder ontvangt namelijk aan dezelfde staat toewijzen als artikel 16 zou doen, in dat geval leidt het maken van onderscheid tussen de bestuurdersbeloning en een - gedeeltelijke - werknemersbeloning niet tot een andere toewijzing van heffingsrechten⁴⁷. Het gevolg van de splitsing is dan nihil. Deze consequentie is er wel wanneer artikel 15 de belastingheffing toewijst aan de andere verdragssluitende staat dan artikel 16 zou doen⁴⁸.

Wanneer het attractiebeginsel geen toepassing heeft dient er een salarissplitsing gemaakt te worden, tenzij de bestuurder alleen bestuurderswerkzaamheden verricht. Volgens het OESO-Commentaar (zie bijlage II) en een mededeling van de Minister van Financiën⁴⁹ is het erg onwaarschijnlijk dat een bestuurder alleen bestuurderswerkzaamheden verricht, dus het salaris zal in de meeste gevallen naar rato

⁴⁷ Hiervan is sprake als de werknemerswerkzaamheden in hetzelfde land worden uitgeoefend als waar de onderneming is gevestigd. De hoofdregel van artikel 15 is dan immers van toepassing gezien het feit dat niet aan de voorwaarden van lid 2 voldaan wordt.

⁴⁸ Worden de werknemerswerkzaamheden in een ander land verricht, dan is een ander bilateraal verdrag van toepassing en zal de beloning aan een ander land worden toegerekend.

⁴⁹ Besluit van 20 februari 1990, nr. DB89/6767, infobulletin 90/193. Punt 7. De Minister stelt: “het enkele feit dat een directeur van een in Nederland gevestigde vennootschap als (statutair) directeur op de loonlijst staat bij een in het buitenland gevestigde vennootschap maakt nog niet dat hij de van of namens die buitenlandse vennootschap ontvangen vergoedingen ook daadwerkelijk geniet uit hoofde van zijn (statutaire) functie als directeur bij die buitenlandse vennootschap”.

van de werkzaamheden gesplitst moeten worden. Deze salarissplitsing zorgt in de praktijk voor additionele problemen. Het is namelijk lastig te beoordelen welk gedeelte van de beloning ziet op bestuurderswerkzaamheden en welk gedeelte van de beloning aan de bestuurder wordt toegekend ten aanzien van werknemersfuncties. De splitsing kan op formele wijze⁵⁰ worden gebaseerd op een of meerdere arbeidscontract(en) die aan de dienstbetrekking ten grondslag ligt/liggen⁵¹. In internationaal verband wordt echter aansluiting gevonden bij de materiële wijze ofwel de ‘substance over form’ benadering⁵², hierbij prevaleert de werkelijke situatie boven de formele juridische situatie. Hierdoor moet er in principe een extra toetsing plaatsvinden. De bestuurdersbepaling was juist zo vormgegeven dat deze toetsing niet plaats hoefde te vinden⁵³. Daarnaast krijgt het bestuurdersbegrip een belangrijke rol. Eerst zal bepaald moeten worden wat een bestuurder is en welke functies hieronder vallen, voordat een splitsing gemaakt kan worden. Echter is het bestuurdersbegrip in de meeste verdragen niet gedefinieerd, waardoor de definitie van ‘bestuurder’ uit de nationale wetgeving van de verdragssluitende staten doorslaggevend wordt⁵⁴. Deze definities kunnen van elkaar verschillen met als gevolg dat beide staten tot een andere invulling en omvang van de bestuurderswerkzaamheden kunnen komen. Daardoor ontstaat mogelijk ook dubbele belastingheffing of dubbele belastingvrijstelling indien het attractiebeginsel niet toegepast wordt. Voor de praktijk lijkt het dus eenvoudiger om het attractiebeginsel wél toe te passen aangezien er dan geen salarissplitsing gemaakt hoeft te worden. Dit lijkt ook de visie van de Nederlandse belastinginspecteur te zijn. Maar de toepassing van het attractiebeginsel lijkt internationaal niet wenselijk, aangezien de toepassing lijnrecht staat tegenover het OMV zoals volgt uit de interpretatie beschreven in het bijbehorende Commentaar. Een belangrijke vraag is dan of het Commentaar juridisch bindend is voor een OESO-lidstaat. Hierover bestaat sinds jaar en dag discussie⁵⁵. In de volgende paragraaf zal ik hierover een mening proberen te vormen.

2.3 OESO-Commentaar en zijn juridische verbondenheid

2.3.1 Wat is het OESO-Commentaar?

Op het OMV is een Commentaar geschreven bestaande uit ‘recommendations’ die invulling dienen te geven aan de interpretatie van de verdragsbepalingen. Deze ‘recommendations’ en daarmee de omvang van het Commentaar, neemt sinds 1992 in grote mate toe⁵⁶. Mede door de omvang en de veranderingen wordt de rechtsgrond van het Commentaar steeds onzekerder. Deze rechtsgrond, de juridische verbondenheid van het Commentaar, is onzeker. Tot op heden is er geen antwoord op de vraag of OESO-verdragsstaten gebonden zijn aan het Commentaar. Zo heeft onder andere Engelen hierover een

⁵⁰ Roeloffs 2000, p. 5-6.

⁵¹ Van der Heijden 1955, p. 210 ev.

⁵² Een arbeidscontract is dan in de regel niet voldoende grond. Een correct bewijsstuk is bijvoorbeeld een werkdagenkalender.

⁵³ OESO-Commentaar 2008, artikel 16 paragraaf 1.

⁵⁴ Artikel 3 OMV, wordt een definitie niet gegeven in het verdrag en valt dit niet uit de context van de bepaling af te leiden, dan mag aansluiting gevonden worden bij de nationale wetgeving van de betreffende staat.

⁵⁵ Erasmus-Koen en Douma 2007, p. 339.

⁵⁶ Ward 2006, p. 97. Dit proces gaat steeds sneller aangezien het Commentaar steeds vaker aan veranderingen onderhevig is.

proefschrift⁵⁷ geschreven. Mijn uiteenzetting over de juridische verbondenheid van het OESO-Commentaar beperk ik tot zijn input om zo de essentie van het onderwerp weer te kunnen geven.

2.3.2 De verbondenheid van OESO-verdragstaten aan het OMV en Commentaar

Er zijn argumenten vóór en argumenten tegen de juridische verbondenheid van het OMV en het bijbehorende Commentaar⁵⁸. In de situatie dat een bilateraal verdrag OESO-conform is opgesteld en beide verdragssluitende staten uitdrukkelijk bevestigen dat het Commentaar te allen tijde van toepassing is op het bilaterale verdrag, lijkt geen onduidelijkheid te bestaan. Beide partijen zijn dan op basis van het internationale recht gebonden aan het Commentaar⁵⁹. Er bestaat daarentegen wel discussie over de situaties waarin niet uitdrukkelijk een bevestiging of voorbehoud is gegeven ten tijden van het afsluiten van het bilaterale belastingverdrag. In deze situaties komt het fenomeen van de ‘stilzwijgende overeenkomst’ om de hoek kijken. De vraag is dan of verdragstaten op basis van hun stilzwijgen, juridisch gebonden kunnen zijn aan het OESO-Commentaar op grond van internationaal recht. Engelen probeert dit uit te leggen aan de hand van de Temple Case en aan de hand van de begrippen ‘Acquiescence’ en ‘Estoppel’.

2.3.3 Acquiescence, Estoppel en de Temple Case

Engelen geeft in zijn boek aan dat de verbondenheid van een verdragsstaat aan het Commentaar stilzwijgend tot stand kan komen en dat de gevolgen in beginsel niet anders hoeven te zijn in vergelijking tot een schriftelijke aanvaarding of overeenstemming⁶⁰. Toch kan hij geen eenduidig antwoord geven aangezien de feiten en omstandigheden in elke situatie weer anders zijn. De stilzwijgende verbondenheid van een verdragsstaat aan het OESO-Commentaar vergelijkt hij met de zogenaamde ‘Temple Case’⁶¹, waarin de verbondenheid van de verdragstaten Thailand en Cambodja aan een landkaart centraal stond. Het Internationale Gerechtshof oordeelde in deze zaak dat de landkaart, op basis waarvan bepaald moest worden op welk grondgebied de Tempel stond, als zodanig niet juridisch bindend is voor Thailand omdat de landkaart nooit officieel is bekrachtigd. Engelen⁶² meent dat dit in principe hetzelfde geldt voor het Commentaar op het OMV. Dus volgens hem is het commentaar als zodanig niet juridisch bindend, maar heeft het wel een ‘officiële status’ en een zeker ‘technisch gezag’. Hiermee houdt hij de mogelijkheid

⁵⁷ Engelen 2004.

⁵⁸ Engelen 2006, p. 40. Het OMV en het Commentaar is zonder uitdrukkelijke goedkeuring van het parlement tot stand zijn gekomen en missen zodoende de vereiste democratische legitimatie voor binding van belastingplichtigen. Maar de enkele omstandigheid dat het Commentaar niet is goedgekeurd door het parlement, hoeft er in beginsel niet aan in de weg te staan dat het commentaar op grond van internationaal recht verbindend is voor de verdragssluitende staten.

⁵⁹ Engelen 2006, p. 44.

⁶⁰ Engelen 2006, p. 44.

⁶¹ Internationaal Gerechtshof 15 juni 1962. In deze zaak stond de vraag centraal tot welk land, Thailand of Cambodja, de tempel ‘Preah Vihear’ behoorde. De toenmalige landen hadden een grensverdrag gesloten. Op grond van artikel 1 zou de tempel het huidige Thailand gelegen hebben. Daarentegen zou de grens op grond van artikel 3 vastgesteld worden door de zogenaamde gemengde commissie die via een landkaart, waarop de tempel op Cambodjaans grondgebied was gelegen, de grens had vastgesteld. Hoewel de landkaart niet goedgekeurd was heeft Thailand de kaart wel altijd geaccepteerd waardoor de landkaart werd beschouwd als een integraal ‘stuk’ van het verdrag.

⁶² Engelen 2006, p. 43.

open dat beide verdragspartijen wel onderling overeen kunnen komen dat het Commentaar bindend is, schriftelijk dan wel stilzwijgend.

Ik ben het eens met Engelen ten aanzien van de stilzwijgende gedraging: indien Thailand zich geruime tijd gedraagt alsof ze instemmen met de grens op de landkaart kan van dit standpunt niet zomaar worden afgeweken omdat er niets op papier staat. De stilzwijgende aanvaarding of overeenstemming acht ik dus wel van belang. Daarentegen ben ik het niet eens met de overeenkomst die Engelen ziet tussen de landkaart en het OMV. Net zoals Thirlway⁶³ ben ik van mening dat het Commentaar een andere rol heeft ten opzichte van het OMV, dan de landkaart had ten opzichte van het verdrag tussen Cambodja en Thailand. Zo bestond de landkaart niet op het moment dat het verdrag werd afgesloten tussen Cambodja en Thailand. Het Commentaar bestond wel voor het afsluiten van een bilateraal verdrag. En stond bij de Temple Case duidelijk in het verdrag dat de grens vastgesteld diende te worden, zonder een landkaart bestond er een ‘gat’ in het verdrag. In het OMV is geen Commentaar nodig om het modelverdrag compleet te maken. De Temple Case geeft dus weer dat er sprake kan zijn van een stilzwijgende instemming, maar kan ons niet verder helpen te bepalen wanneer een stilzwijgende instemming juridische verbondenheid creëert. Deze zaak kan immers niet met het OMV vergeleken worden.

Het fenomeen van de stilzwijgende overeenkomst deed zich vervolgens voor in anders arrest ‘Gulf of Maine’⁶⁴. Uit dit arrest blijkt dat de stilzwijgende overeenkomst gebaseerd is op het beginsel van de ‘stilzwijgende aanvaarding’ en op het ‘vertrouwensbeginsel’, in het Engels ‘acquiescence’ respectievelijk ‘estoppel’⁶⁵. De begrippen vinden hun grondslag in het beginsel van de goede trouw⁶⁶. Hughe Thirlway⁶⁷ geeft een eenvoudige betekenis van de begrippen ‘acquiescence’ en ‘estoppel’ weer. Er is sprake van acquiescence wanneer iemand niet uitdrukkelijk weergeeft dat hij ermee instemt, maar dat wel duidelijk blijkt dat hij ermee instemt. Van estoppel wordt gesproken wanneer iemand weergeeft dat hij ermee instemt en de tegenpartij accepteert dat, maar het gedrag is dermate dat de tegenpartij niets anders kan dan veronderstellen dat hij er wel mee instemt en de tegenpartij gaat zich dan ook zo gedragen. Deze laatste vorm van stilzwijgen is naar mijn mening niet van toepassing op belastingverdragen, aangezien een dusdanige gedraging niet bestaat. Wanneer acquiescence wordt toegepast op een bilateraal verdrag geeft dit weer dat alleen een stilzwijgen op het moment van instemming met het Commentaar kan suggereren dat er een plicht tot spreken is op het moment dat het verdrag daadwerkelijk wordt afgesloten. Met andere woorden, wanneer een bilateraal verdrag wordt afgesloten waarin verdragsbepalingen zijn opgenomen conform OMV, zal dit verdrag geïnterpreteerd en toegepast mogen worden volgens het Commentaar indien uit gedragingen van de andere partij de acceptatie voor het toepassen van het Commentaar is te

⁶³ The Erasmus-Koen en Douma 2007, p. 343.

⁶⁴ Internationaal Gerechtshof, 12 oktober 1984.

⁶⁵ The Erasmus-Koen en Douma 2007, p. 344.

⁶⁶ De goede trouw vereist onder bepaalde omstandigheden dat het gerechtvaardigd vertrouwen dat iemand in alle redelijkheid heeft kunnen ontleen aan bepaalde gedragingen van de wederpartij, in het internationale rechtsverkeer wordt beschermd.

⁶⁷ Hughe Thirlway is the ‘Principal Legal Secretary’ van het international Gerechtshof en voormalig professor internationaal recht in Genève.

herleiden⁶⁸. Indien een verdragsluitende partij bij het afsluiten van het verdrag niet aangeeft dat zij niet instemt met het toepassen van het Commentaar, is dit een gedraging van instemming met het Commentaar. Wanneer een stilzwijgende instemming van toepassing is op de juridische verbondenheid van het Commentaar, volgt dat de toepassing van het Commentaar niet een puur juridisch probleem is, maar ook een feitelijk probleem aangezien de discussie verschoven wordt naar de vraag hoe een land zich gedraagt.

Thirlway⁶⁹ is van mening dat op basis van de stilzwijgende overeenkomst het Commentaar bindend kan zijn, ondanks het ontbreken van de officiële juridische status. Engelen⁷⁰ stemt hier ook mee in. Een dergelijke stilzwijgende overeenkomst behoort volgens hem tot de context waarin op grond van artikel 31 van het Verdrag van Wenen de gewone betekenis van de termen van het verdrag dient te worden vastgesteld. Zoals ik aan het begin van deze paragraaf heb aangegeven bestaan er ook tegenstanders die het niet eens zijn met dit standpunt, zoals Pijl en Ward⁷¹. Ik sluit me echter aan bij Engelen en Thirlway. Ten eerste omdat het doel van het OESO, het voorkomen van dubbele belastingheffing en dubbele vrijstelling, het doel dient te zijn van elke verdragsstaat. Door toepassing van het OESO-Commentaar kan dit doel het beste worden bereikt. Ten tweede heeft het begrip ‘te goede trouw’ op basis van artikel 31 en 32 van het Verdrag van Wenen, een belangrijke positie in ons belastingstelsel gekregen. Als verdragsstaten moeten we elkaar kunnen vertrouwen. Alleen een verdragsstaat die een ‘reservation’ heeft gemaakt op een verdragsartikel of een ‘observation’ heeft gemaakt op het Commentaar handelt naar mijn mening niet met instemming en is daardoor niet verbonden aan het OESO-Commentaar.

2.3.4 Voorbehouden op het OMV

Vanaf 1977 bestaat de mogelijkheid om een voorbehoud te maken op het OMV⁷², welke worden opgenomen in het OESO-Commentaar. Een lidstaat maakt zo’n voorbehoud indien zij een ander standpunt heeft ten aanzien van een verdragsbepaling uit het OMV. Uit de vorige paragraaf blijkt dat OESO-lidstaten het OMV en bijbehorend Commentaar dienen te volgen, tenzij er voorbehouden zijn gemaakt. Via voorbehouden kan een lidstaat dus op een ‘correcte’ wijze afwijken van het OMV. Een belangrijk voorbehoud voor mijn onderzoek is het voorbehoud dat België heeft gemaakt bij Artikel 16, zie bijlage II. Met dit voorbehoud wil België weergeven dat ze het niet eens is met een facet uit Artikel 16. Hiermee behoudt België zich het recht voor om een andere inhoud aan het artikel over bestuurdersbeloning in haar bilaterale verdragen te geven.

⁶⁸ Een gedraging waaruit dit is af te leiden is bijvoorbeeld het niet spreken ten tijde van het afsluiten van het verdrag.

⁶⁹ The Erasmus-Koen en Douma 2007, p. 343.

⁷⁰ Engelen 2006, p. 49. Hierin geeft Thirlway de status van het commentaar als volgt weer: “perhaps one of the correct legal inferences to be drawn from the facts”.

⁷¹ Erasmus-Koen en Douma 2007, p. 345.

⁷² De mogelijkheid tot het maken van voorbehouden is opgenomen in paragraaf 31 en paragraaf 32 van de introductie van het OESO-Commentaar.

2.4 De ‘juiste’ bestuurdersbepaling in bilaterale verdragen

2.4.1 Het begrip ‘bestuurder’

De uitdrukking ‘member of the board of directors’ is in het OMV niet nader gedefinieerd. Artikel 3, tweede lid OMV, bepaalt dat voor elk niet omschreven bepaling in het verdrag gekeken mag worden naar het begrip in de nationale wetgeving van de verdragssluitende staten, tenzij de context van het belastingverdrag anders vereist⁷³. In Nederlandse belastingverdragen waarin geen definitie van het begrip ‘bestuurder’ wordt gegeven, krijgt dus de Nederlandse definitie van het begrip ‘bestuurder’ betekenis. In een bilateraal verdrag krijgt daarnaast ook het bestuurdersbegrip van de verdragssluitende staat toepassing. Aangezien organisatiestructuren van buitenlandse lichamen niet altijd overeenstemmen met die van Nederlandse lichamen, kan de buitenlandse definitie verschillen van de Nederlandse definitie.

2.4.2 De toepassing van het attractiebeginsel

De OESO wenst geen toepassing van het attractiebeginsel. Dit is af te leiden uit het OMV en het bijbehorende OESO-Commentaar. Indien een OESO-verdragsstaat een ‘reservation’ heeft gemaakt op de verdragsbepaling of een ‘observation’ op het OESO-Commentaar, dan mag de betreffende verdragsstaat hiervan afwijken en bijvoorbeeld het attractiebeginsel wel in haar bilaterale verdragen opnemen. Deze informatie in acht nemende, kan bepaald worden of het attractiebeginsel toepassing zou kunnen hebben in het bilaterale verdrag van Nederland met de UK en het bilaterale verdrag van Nederland met België:

- De bestuurdersbepaling in het belastingverdrag met de UK dient OESO conform te zijn. Beide verdragsstaten zijn aangesloten bij het OESO en noch Nederland noch de UK heeft een voorbehoud gemaakt op artikel 16 OMV. Voor de interpretatie van verdragsbepaling dient daardoor aangesloten te worden bij het Commentaar. Het attractiebeginsel mag dus geen toepassing vinden in dit verdrag.
- De bestuurdersbepaling in het belastingverdrag met België kan verschillen van de bestuurderbepaling in het OMV. België heeft immers een voorbehoud gemaakt op artikel 16 OMV, dat reeds gepubliceerd was voordat ze het verdrag met Nederland hebben afgesloten⁷⁴. België mag op basis van het door haar gemaakte voorbehoud afwijken van het OMV en het attractiebeginsel opnemen in haar bilaterale belastingverdragen. Nederland heeft ‘op papier’ een andere visie, waardoor tijdens de verdragsonderhandelingen een compromis gemaakt dient te worden ten aanzien van het bestuurdersartikel.

Of de theorie klopt ten aanzien van de bestuurdersartikelen in beide belastingverdragen zal ik in hoofdstuk 4 en 5 kunnen beoordelen nadat ik de betreffende belastingverdragen heb behandeld. Eerst ga ik in het volgende hoofdstuk de Nederlandse visie op het attractiebeginsel bepalen.

⁷³ OESO-Commentaar bij artikel 3, 11-13.1.

⁷⁴ Het voorbehoud is in 1992 aan het Commentaar toegevoegd. Het laatst afgesloten verdrag tussen België en Nederland dateert van het jaar 2001. Nederland dient dus op de hoogte te zijn van het voorbehoud.

3. Bestuurdersbeloning in de Nederlandse wetgeving

Nederland is aangesloten bij de OESO, waardoor Nederland haar bilaterale verdragen dient te baseren op het OMV. De bestuurdersbepalingen in de bilaterale verdragen die Nederland met andere landen afsluit zou daardoor, zoals beschreven in subparagraaf 2.2.1, gelijk moeten zijn aan de bestuurdersbepaling in het OMV. Nederland heeft namelijk geen voorbehoud gemaakt bij het OMV en op het bijbehorende OESO-Commentaar. Alvorens het Nederlandse ‘gedrag’ op verdragsniveau te onderzoeken, ga ik eerst de bestuurdersbepaling in de nationale wetgeving behandelen. In paragraaf 1 zal daarbij eerst het begrip ‘bestuurder’ uiteen worden gezet. Vervolgens zullen in paragraaf 2 de wetsbepalingen waarin het bestuurdersbegrip centraal staat behandeld worden. Met de informatie uit beide paragrafen wil ik vervolgens bepalen wat de Nederlandse visie is op de belastingheffing over bestuurdersbeloningen. Hiervoor ga ik onder andere de Nederlandse wetgeving met het OMV vergelijken.

3.1 Begrip ‘bestuurder’

3.1.1 Definitie

In de Nederlandse belastingwetgeving komt meerdere malen het begrip ‘bestuurder’ voor, onder andere in de loonbelasting en in de inkomstenbelasting. Er wordt echter geen definitie van het bestuurdersbegrip gegeven waardoor onduidelijkheid kan bestaan over de toepassing van deze bepalingen. Dat kan ook in internationale situaties lastig zijn. Zoals beschreven in het vorige hoofdstuk kan er via belastingverdragen namelijk een beroep op de nationale definitie worden gedaan. Van Dale⁷⁵ geeft aan het begrip ‘bestuurder’ twee betekenissen, ‘iemand die deel uitmaakt van een bestuur’ en ‘directeur’. Van beide betekenissen is de reikwijdte erg groot, onvoldoende duidelijk blijkt hieruit waar de grenzen liggen en welke voorwaarden eraan ten grondslag liggen.

Het Juridische woordenboek⁷⁶ geeft een uitgebreidere beschrijving, zowel op privaatrechtelijk als op fiscaal gebied. Privaatrechtelijk wordt een bestuurder (bij vennootschap meestal directeur genoemd) gedefinieerd als de persoon die alleen of in samenwerking met anderen in een rechtspersoon leiding geeft aan de werkzaamheden van die rechtspersoon. Daaraan wordt toegevoegd dat bij een bv en nv, tenzij de statuten anders bepalen, elke bestuurder bevoegd is de rechtspersoon in en buiten rechte te vertegenwoordigen. Op fiscaal gebied is een ‘bestuurder’ volgens het woordenboek de beherend vennoot van een maat- of vennootschap, de binnenlandse vertegenwoordiger van een niet binnen het rijk gevestigd lichaam en degene die bij de ontbinding met de vereffening is belast.

De privaatrechtelijke omschrijving ziet vooral op een materiële toepassing van het begrip. De taken van het individu, zoals leiding geven en vertegenwoordigen, moeten uitmaken of er sprake is van een bestuurder. Het fiscale begrip neigt meer naar de formele benadering: een beherend vennoot belast

⁷⁵ Pollman en Sterkenburg 2009.

⁷⁶ Caspel, Gokkel en Klijn 2008.

met de vereffening. Beide begrippen uit het juridische woordenboek zijn meer afgebakend dan de betekenis in de maatschappelijke context. Omdat het van belang is of ten aanzien van de ‘bestuurder’ een formeel of materieel criterium gehandhaafd dient te worden, ga ik het begrip in de praktijk onderzoeken.

3.1.2 Privaatrechtelijk begrip

Wanneer begrippen niet zijn gedefinieerd in de wet is het aan de rechter om daaraan invulling te geven wanneer daar behoefte aan is⁷⁷. Hierbij kan gebruik gemaakt worden van de maatschappelijke betekenissen, zie de bovengenoemde citaten uit het woordenboek, maar ook de betekenissen die andere rechtsgebieden hanteren spelen hierin een belangrijke rol. Van dit laatste heeft de Hoge Raad gebruik gemaakt. Uit arresten blijkt dat de Hoge Raad aansluiting zoekt bij het Nederlandse privaatrecht om aan het begrip ‘bestuurder’ invulling te geven⁷⁸. Dit privaatrecht is gecodificeerd in het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) en kent verschillende bepalingen met betrekking tot de bestuurder. In het volgende schema zijn de bestuurdersbepalingen uit het Burgerlijk Wetboek ten aanzien van de bv en nv opgenomen.

	Besloten Vennootschap	Naamloze Vennootschap
Benoeming	2:242 lid 1 BW - Door AVA - Statuten kunnen eisen stellen - Rechter niet bevoegd tot beoordeling of een bestuurder geschikt is	2:132 lid 1 BW - Door AVA - Statuten kunnen eisen stellen - Rechter niet bevoegd tot beoordeling of een bestuurder geschikt is
Ontslag	2:244 BW - Door AVA, bij niet voeren gewenst beleid - Besluit van ontslag moet voldoen aan eisen van Redelijkheid en Billijkheid	2:134 BW - Door AVA, bij niet voeren gewenst beleid - Besluit van ontslag moet voldoen aan eisen van Redelijkheid en Billijkheid
Taak bestuur	2:239 BW - Bestuur belast met besturen BV - De statuten kunnen bevoegdheid beperken	2:129 BW - Bestuur belast met besturen NV - De statuten kunnen bevoegdheid beperken

Raaijmakers⁷⁹ heeft bovenstaande algemene bepalingen ten aanzien van bestuurders nader toegelicht. Een bestuurder dient als zodanig benoemd te zijn. Voor de eerste maal, bij oprichting van de vennootschap, geschiedt dit bij notariële akte van oprichting, later door de AVA. De bestuurder moet zijn benoeming aanvaarden tegen arbeidsvoorwaardelijk afspraken die van te voren zijn gemaakt onder opschortende voorwaarden van zijn benoeming als directeur. Daarnaast kunnen in de statuten eisen gesteld zijn waaraan de bestuurder moet voldoen⁸⁰. Ten slotte moet op grond van art 2:9 BW de bestuurder de aan hem opgedragen wettelijke en statutaire taken naar alle behoorlijkheid vervullen.

⁷⁷ Witteveen 2003, p. 41.

⁷⁸ HR 26 augustus 1981 en HR 22 december 1999. Volgens Van Soest in HR 26 augustus 1981 zijn de arresten HR 22 januari 1985 en HR 6 mei 1959 al een aanwijzing om naar de betekenis van ‘bestuurder’ in het privaatrecht te kijken. ‘De Hoge Raad spreekt over bevoegdheden en die staan beschreven in het privaatrecht’

⁷⁹ Raaijmakers 2006, p. 214 ev.

⁸⁰ In buitenlandse wetgeving zijn met betrekking tot de benoeming van een bestuurder soortgelijke regels van toepassing.

3.1.3 Het bestuurdersbegrip in de fiscale praktijk

Het bestuurdersbegrip in de privaatrechtelijke praktijk kan vastgesteld worden aan de hand van jurisprudentie. De uit het privaatrecht afkomstige bestuurdersbepalingen zijn namelijk in de rechtspraak een aantal keer aan de orde gekomen. Zo oordeelde de Hoge Raad in een arrest van 26 oktober 1945⁸¹ dat de titulatuur niet beslissend is voor het bepalen of iemand een bestuurder is; een formeel criterium wordt dus gehanteerd. Vervolgens komt dit formele criterium aan bod in een fiscaal arrest van de Hoge Raad in 1981⁸². In het arrest oordeelde de Hoge Raad dat de heer C geen bestuurder was maar werknemer, omdat niet aan alle formele bestuurdersbepalingen voldaan was. Van Soest heeft in zijn conclusie⁸³ bij dit arrest benadrukt dat deze definitie van bestuurder is overgenomen uit het privaatrecht⁸⁴, waarin ten tijde van het schrijven van de conclusie, een formeel criterium gehanteerd werd. Dus de eerder vastgestelde brede maatschappelijke betekenis van ‘bestuurder’ die ik beschreven heb in subparagraaf 3.1.1, blijkt niet juist te zijn.

Maar kan de belastingrechter bovengenoemde privaatrechtelijke definitie van ‘bestuurder’ dan zomaar overnemen voor fiscale doeleinden? Mijns inziens niet. De privaatrechtelijke wetgever maakt immers wetgeving vanuit een ander perspectief dan een belastingwetgever en privaatrechtelijke wetten zijn op andere beginselen gebaseerd dan belastingwetten⁸⁵. Hieruit kan worden afgeleid dat in beide rechtsgebieden niet vanzelfsprekend eenzelfde definitie van toepassing kan zijn. Toch wordt in de fiscale jurisprudentie het privaatrechtelijke begrip toegepast. In een arrest uit 1960 gaat de Hoge Raad al voorzichtig mee met het formele bestuurdersbegrip in het privaatrecht, waarin een statutair aangestelde directeur, die praktisch afhankelijk is van de Raad van Commissarissen bij het nemen van besluiten, toch binnen de reikwijdte van een ‘bestuurder’ valt⁸⁶. De statutaire benoeming, en daarmee de formele benadering, krijgt door deze uitspraak meer gewicht. Nadat in HR 26 augustus 1981⁸⁷ aangesloten wordt bij het privaatrechtelijke bestuurdersbegrip, blijft de Hoge Raad de weg van de formele benadering volgen⁸⁸.

⁸¹ HR 26 oktober 1845.

⁸² HR 26 augustus 1981.

⁸³ Noot van Soest in HR 26 augustus 1981, waarin verwezen wordt naar Lowensteyn 2005, blz. 50 en Van der Heijden, 1995, p. 210 ev.

⁸⁴ In HR 22 januari 1958 en HR 6 mei 1959 is bepaald dat voor de onbeschreven definitie van het begrip ‘bestuurder’ in fiscale wetgeving, de definitie van het privaatrechtelijke bestuurdersbegrip gebruikt mag worden. In beide arresten werd een beroep gedaan op de Nederlandse fiscale definitie van ‘bestuurder’ omdat in het betreffende belastingverdrag geen definitie van was opgenomen.

⁸⁵ Dit komt tot uiting in de procedure van de totstandkoming en de inhoud van de wetten. Waar in de privaatrechtelijke wetgeving de fundamentele beginselen ‘rechtsgelijkheid’ en ‘rechtszekerheid’ een grote rol spelen, speelt het fundamentele rechtsbeginsel ‘doelmatigheid’ een erg belangrijke rol in de fiscale wetgeving.

⁸⁶ HR 20 januari 1960.

⁸⁷ HR 26 augustus 1981, conclusie van Van Soest.

⁸⁸ In dit arrest was in geschil of C als bestuurder aangemerkt kon worden. Het Hof had overwogen van niet aangezien de voor een bestuurder geldende bepalingen van het Nederlandse Burgerlijk recht niet zijn nageleefd.

Het strikter volgen van de formele bepaling en daarmee nauw aansluiten bij het privaatrechtelijke begrip van ‘bestuurder’ is duidelijk te zien in een later arrest van 22 december 1999⁸⁹, waarin de Hoge Raad meer op de stoel van de wetgever gaat zitten en een soort van definitie durft te geven van het begrip ‘bestuurder’:

“volgens de wet op de Loonbelasting 1964 moet als bestuurder worden aangemerkt degene die, al dan niet tezamen met anderen, deel uitmaakt van het orgaan dat volgens het op het lichaam toepasselijk recht en de daarvoor geldende statuten is belast met het besturen van de vennootschap. De enkele omstandigheid dat iemand bevoegd is het lichaam te vertegenwoordigen is daarvoor onvoldoende, ook indien de bevoegdheid voortvloeit uit een bepaling in de statuten, aangezien in voorkomende gevallen ook vertegenwoordigingsbevoegdheid kan zijn toegekend aan anderen dan bestuurder of juist een bestuurder daarvan kan worden uitgesloten”.

De Hoge Raad sluit met deze beschrijving aan bij de stelling van Van der Heijden⁹⁰ inzake de ‘bestuurder’ in het privaatrecht. In de betreffende zaak ging de Hoge Raad zelfs verder dan Van der Heijden door te oordelen dat een leidinggevende die in alle opzichten overeenkomt met een bestuurder, niet binnen de reikwijdte van de bestuurdersbepaling valt indien zijn functie niet statutair is vastgelegd. De Hoge Raad is deze lijn blijven volgen⁹¹, wat onder andere blijkt uit een zeer recent arrest van 1 oktober 2010⁹².

Geconcludeerd kan worden dat de Hoge Raad in de fiscale rechtspraak hetzelfde, of zelfs nog een beperkter bestuurdersbegrip hanteert dan in het privaatrecht van toepassing is. Deze harde formele zienswijze is in mijn ogen te eng, gezien de aangegeven verschillen tussen de fiscale wetgeving en de privaatrechtelijke wetgeving. Bovendien wordt geheel aan de feitelijke situatie voorbijgegaan en dat verhoogt de kans op misbruik⁹³. Als een werknemer alleen maar bestuurderswerkzaamheden verricht, maar niet formeel benoemd is, zou immers geen sprake zijn van een bestuurder. Een formeel benoemde bestuurder daarentegen blijft bestuurder, zelfs als hij in werkelijkheid geen bestuurderstaken verricht. Op basis van de fiscaal gehanteerde definitie kan echter gesteld worden dat Nederland het attractiebeginsel toepast. Een bestuurder wordt namelijk in formele zin als een bestuurder behandeld, ongeacht welke werkzaamheden hij verricht. In paragraaf 3.3 ga ik de rol van het attractiebeginsel nader bekijken. Voordat ik hier een definitief standpunt over kan innemen, zal ik eerst de bestuurdersbepaling in de Nederlandse wetgeving uiteen zetten in de volgende paragraaf.

⁸⁹ HR 22 december 1999, R.O. 3.2.

⁹⁰ Van der Heijden, 1955 p. 210 e.v. Iemand wordt pas aangemerkt als bestuurder volgens Van der Heijden, wanneer aan de formele eisen voldaan is.

⁹¹ HR 1 december 2006 en Hof Den Haag 26 juni 2007.

⁹² Hoge Raad 1 oktober 2010. Hoge Raad heeft in het arrest geoordeeld dat een formeelrechtelijke bestuurder die geen bestuurderstaken verricht ook als bestuurder wordt aangemerkt.

⁹³ Indien een aangestelde bestuurder ongeacht zijn verrichte werkzaamheden, als bestuurder wordt aangemerkt voor fiscale doeleinden, is het ‘makkelijker’ om iemand bestuurder te laten zijn dan wanneer dit wordt bepaald op grond van de feitelijke situatie (ervan uitgaande dat in een bepaalde situatie het ‘bestuurder’ zijn gunstig is).

3.2 Nederlandse belastingwetgeving inzake bestuurdersbepalingen

3.2.1 Nationale heffingsbevoegdheid

Een bestuurder kan zowel als inwoner als niet-inwoner in de Nederlandse belastingheffing betrokken worden. Een bestuurder die woonachtig is in Nederland is binnenlands belastingplichtige en is belast over zijn wereldinkomen⁹⁴. Betreft het een bestuurder van een in Nederland gevestigd lichaam die in het buitenland woont, dan wordt hij belast over zijn bestuurdersbeloning op grond van artikel 7.2 lid 7 van IB'01. Dit is de zogenoemde buitenlands belastingplichtige. Beide bestuurders worden als werknemer in de heffing betrokken op grond van artikel 2 lid 3 van de Wet op de Loonbelasting 1964 (hierna: LB'64).

3.2.2 'Werkzaamheden verricht in een functie van...'

Op grond van art. 2 lid 3 LB'64 kan Nederland loonbelasting heffen over de beloning van een bestuurder van een in Nederland gevestigd lichaam. In dit artikel zijn de woorden 'verricht in een functie van..' opgenomen. Deze bewoording lijkt erg veel op de woorden 'in hoedanigheid van..' uit het OMV, die uitdrukking geven aan het hoedanigheidvereiste. Indien de Nederlandse wetgever met deze bewoording het hoedanigheidvereiste niet had willen incorporeren, waarom heeft de Nederlandse wetgever dan niet gekozen voor de woorden 'door een bestuurder of commissaris'? Dit heeft een eenvoudigere wettekst tot gevolg die geen onduidelijkheid kan opleveren omtrent de toepassing van het hoedanigheidvereiste.

Zoals geoordeeld in subparagraaf 2.2.1. is het attractiebeginsel niet van toepassing wanneer het hoedanigheidvereiste in de bestuurdersbepaling is opgenomen. Het hoedanigheidvereiste houdt in dat alleen het gedeelte van de beloning dat toe te rekenen is aan de werkzaamheden verricht in de hoedanigheid van bestuurder, onder het bereik van deze bepaling vallen. Een beloning die een bestuurder geniet voor andere werkzaamheden dan bestuurderswerkzaamheden, zoals werknemersfuncties⁹⁵, vallen door dit vereiste buiten de reikwijdte van de bestuurdersbepaling. Heeft een bestuurder naast zijn bestuurderstaken ook andere functies, dan dwingt het hoedanigheidvereiste dus tot een splitsing van de beloning.

Er bestaat echter geen duidelijke jurisprudentie over het wel of niet van toepassing zijnde hoedanigheidvereiste in het Nederlandse wetsartikel, aangezien dit niet ter discussie staat in nationale situaties⁹⁶. In zuiver nationale situaties zijn alle soorten beloningen van de bestuurder namelijk onderhevig aan dezelfde tarieven in de inkomstenbelasting. In internationale situaties heeft het onderscheid echter wel gevolgen. De heffingsbevoegdheid kan namelijk naar een ander land verschuiven indien er een splitsing gemaakt dient te worden, zoals beschreven in het vorige hoofdstuk.

⁹⁴ De Wet op de Inkomstenbelasting 2001 kent geen specifieke bepaling ten aanzien van de heffing over bestuurdersbeloningen. Ingevolge de verwijzing naar de wet op de Loonbelasting 1964 in artikel 3.81 IB'01, zullen deze beloningen in de meeste gevallen worden aangemerkt als inkomsten uit arbeid.

⁹⁵ Pietersz en Jol 2005, p. 538.

⁹⁶ Wel bestaat er de uitspraak van 1 oktober 2010 over het bestuurdersbegrip welke ik reeds heb aangehaald. Dit is alleen geen duidelijke jurisprudentie met betrekking tot het attractiebeginsel.

3.3 Nederlandse visie op het attractiebeginsel

3.3.1. Doel en strekking van de wet

De Nederlandse visie ten aanzien van de belastingheffing over bestuurdersbeloning kunnen we afleiden uit de nationale wetgeving, die in paragraaf 3.1 en paragraaf 3.2 uiteen is gezet. Op basis van het bestuurdersbegrip kan gesteld worden dat Nederland toepassing van het attractiebeginsel wenst. De wetgever heeft geen definitie van het bestuurdersbegrip opgenomen in de nationale wetgeving en heeft hiermee een lacune laten bestaan. De rechterlijke macht heeft dit begrip invulling gegeven met een formele definitie aan de hand waarvan gesteld zou kunnen worden dat Nederland het attractiebeginsel toepast, zoals beschreven in subparagraaf 3.1.3.

Op basis van de grote overeenkomsten tussen het Nederlandse bestuurdersartikel en het bestuurdersartikel uit het OMV kan echter gesteld worden dat Nederland aansluiting zoekt bij het OMV en daardoor geen attractiebeginsel wenst. Op grond van artikel 2 lid 3 LB'64 komt aan Nederland heffingsrecht toe ter zake van de beloning van bestuurders wanneer het lichaam waarvoor de bestuurders hun werkzaamheden verricht, in Nederland is gevestigd⁹⁷. Dit is gelijk aan de bepaling uit het OMV. Met de bewoording 'verricht in een functie van..' is mijns inziens ook aangesloten bij het OMV. Bovendien heeft Nederland geen voorbehoud gemaakt bij het OESO-Commentaar, waardoor we kunnen aannemen dat Nederland instemt met de interpretatie van het Commentaar⁹⁸.

3.3.2. Beleid

Naast doel en strekking van de wetgeving heeft de toenmalige Minister van Financiën ook een mededeling⁹⁹ gedaan inzake de salarissplitsing van bestuurdersbeloningen. In deze mededeling wordt meerdere malen de zinsnede 'in zijn functie als directeur' gebruikt. Indien Nederland wel doorwerking van het attractiebeginsel wenst, is het erg onzorgvuldig dat de Minister deze bewoording veelvuldig gebruikt in één mededeling. Naar mijn mening brengt dit dan onnodige verwarring met zich mee.

3.3.3. Uitvoerende macht

Samenvattend kan gezegd worden dat de Nederlandse visie lijkt te zijn dat toepassing van het attractiebeginsel niet wordt ondersteund, gezien wetgeving en beleid. Uit de praktijkvoorbeelden in de inleiding en in subparagraaf 3.3.1 volgt dat in Nederland de uitvoerende macht niet altijd handelt naar deze visie. Waarom Nederland in de praktijk anders handelt en of dit correct is, zal ik illustreren door het Nederlandse verdragsbeleid te gaan onderzoeken. Ik ga de bilaterale belastingverdragen die Nederland heeft afgesloten met België en het Verenigd Koninkrijk behandelen. Beide landen hebben een andere visie waardoor een andere situatie volgt. Hieruit hoop ik te kunnen concluderen wat de rol van het attractiebeginsel is in internationaal verband voor Nederlandse doeleinden.

⁹⁷ Artikel 2, derde lid LB'64 en het daarbij geschreven artikelsgewijs Commentaar.

⁹⁸ Zie bijlage I voor het van toepassing zijnde Commentaar.

⁹⁹ Mededeling Minister van Financiën 20 februari 1990, nr. DB89/6767, Infobulletin 90/193.

4. Attractiebeginsel in het verdrag met België

In het vorige hoofdstuk is weergegeven dat Nederland ‘op papier’ het attractiebeginsel niet erkent. Uit hoofdstuk 3 komt echter ook naar voren dat de Nederlandse inspecteur in internationale situaties niet altijd handelt volgens deze Nederlandse visie. Of de Nederlandse inspecteur hiervoor een juiste grond heeft, ga ik bepalen aan de hand van twee door Nederland afgesloten bilaterale verdragen. In dit hoofdstuk ga ik het bilaterale belastingverdrag met België behandelen. België heb ik gekozen omdat in de Belgische nationale wetgeving het attractiebeginsel toepassing vindt¹⁰⁰. Om tot een goede vergelijking te komen zal ik eerst het begrip ‘bestuurder’ in de bestuurdersbepaling uit de Belgische wetgeving behandelen in paragraaf 1. Vervolgens ga ik uiteenzetten in paragraaf 2 hoe deze bestuurdersbepaling is vormgegeven en waarom, vanuit historisch oogpunt, het attractiebeginsel toepassing vindt. In de laatste paragraaf ga ik onderzoeken hoe beide landen tot een overeenstemming zijn gekomen over de verdragsbepaling in het bilaterale belastingverdrag tussen Nederland en België, met name over de toepassing van het attractiebeginsel.

4.1 Het begrip ‘bestuurder’/‘bedrijfsleider’

4.1.1 Het wetsartikel uit het oude en nieuwe verdrag

Net als in de Nederlandse wetgeving wordt een bestuurder in de Belgische fiscale wetgeving anders behandeld dan een werknemer. Dit verschil heeft in internationale situaties een groter gevolg dan voor zuiver interne, Belgische situaties¹⁰¹. Beide beloningen zijn immers in België, net als in Nederland, aan dezelfde nationale belasting onderworpen, de Belgische personenbelasting. Het begrip ‘bestuurder’ stond centraal in artikel 32 Wetboek Inkomstenbelasting 1992 (hierna: W.I.B.92) tot en met het aanslagjaar 1997. Het artikel ‘bestuurders in kapitaalvennootschappen’ had betrekking op de bezoldiging van bestuurders, vereffenaars en personen in soortgelijke functies¹⁰². De wetgever stelde met deze bepaling dus een aantal functies gelijk aan de functie ‘bestuurder’¹⁰³. Vanaf aanslagjaar 1998, bij Volmachtenbesluit 1996¹⁰⁴, werd het bestuurdersartikel uitgebreid door een samenvoeging met het toenmalige artikel bezoldigingen van werkende vennoten tot ‘bezoldigingen van bedrijfsleiders’, het huidige art. 32 W.I.B.92¹⁰⁵.

¹⁰⁰ België heeft zelfs de naam ‘attractiebeginsel’ geïntroduceerd.

¹⁰¹ Toch kan er in België ten aanzien van puur internrechtelijke situaties ook een gevolg optreden wanneer het werknemersartikel wordt toegepast in plaats van het bestuurdersartikel. Dit kan betrekking hebben op het forfait voor bedrijfsuitgaven (i.e. het forfait voor bedrijfsuitgaven is lager dan het forfait wat van toepassing is op werknemers), of op een plicht tot voorafbetaling van de belasting bij onvoldoende inhouding van bedrijfsvoorheffing.

¹⁰² De Belgische wetsartikelen zijn opgenomen in bijlage III.

¹⁰³ Zie ‘Jaarboek personenbelasting 1994’: met ‘andere personen die een soortgelijke opdracht of taak vervullen’ bedoelt de wet alle colleges van toezicht of vereffening, werkelijk analoge functies in de vennootschap of rechtspersoon uitoefenen aan die leden van bovengenoemde organen. Deze gelijkstelling is bij Koninklijk besluit van 20 december 1996 aan het bestuurdersartikel toegevoegd, zie Gedr. St. Senaat, 1996-97, nr. 1-612/7, 10 juni 1997.

¹⁰⁴ Volmachtenbesluit 1996.

¹⁰⁵ Beghin en Van de Woestyne 2001, p. 644. Het doel achter deze samenvoeging was voornamelijk het harmoniseren van het belastingstelsel tussen beide categorieën. Beide categorieën samenvoegen kon alleen gerealiseerd worden door de verschillen

Onderdeel 1 van het nieuwe artikel is het oude bestuurdersartikel, ‘bestuurders in kapitaalvennootschappen’. Dit onderdeel heeft geen tekstuele veranderingen ondervonden waardoor er vanuit gegaan mag worden dat er inhoudelijk geen wijzigingen zijn opgetreden ten aanzien van het begrip ‘bestuurder’. Naast ‘bestuurder’ worden ook de begrippen ‘zaakvoerder’¹⁰⁶ en ‘soortgelijke functies’ vermeld. Dit laatste begrip is door het Hof en in de literatuur¹⁰⁷ als volgt ingevuld:

“Personen die zich in identieke rechtstoestand bevinden als die van bestuurder, maar een andere titel dragen. Daarnaast worden hiermee ook personen bedoeld die in feite bevoegdheden uitoefenen die, krachtens de wet of de statuten, eigen zijn aan bestuurder ongeacht of die bevoegdheden krachtens de statuten, een beslissing van de algemene vergadering, een arbeidsovereenkomst of ter uitvoering van een andere akte worden uitgeoefend.”

In onderdeel 2 wordt het overkoepelende begrip ‘bedrijfsleider’ nog verder uitgebreid waardoor het ruimer is dan het begrip ‘bestuurder’. Dit onderdeel is echter niet van belang voor mijn onderzoek.

4.1.2 De definitie van ‘bestuurder’

In België wordt voor fiscale doeleinden een aparte definitie voor het begrip ‘bestuurder’ gebruikt. Dit begrip wijkt af van het bestuurdersbegrip in het vennootschapsrecht in België¹⁰⁸. Het fiscale begrip ‘bestuurder’ in artikel 32 W.I.B.92 kent een formele betekenis. Om als bestuurder gekwalificeerd te worden in het Belgische recht dient voldaan te zijn aan een formele eis (benoeming) en een organiek (bevoegdheid) criterium¹⁰⁹: bestuurders treden op als orgaan van de vennootschap (zij vertegenwoordigen de vennootschap jegens derden). Bestuurders vormen samen een college, de Raad van Bestuur van een vennootschap en zij worden belast met het besturen van deze vennootschap. Alle bestuurders hebben een stem in de Raad van Bestuur en zij zijn de lasthebbers (‘mandatarissen’) van de vennootschap.

Hoewel voor invulling van het begrip ‘bestuurder’ in de Belgische fiscale wetgeving een formeel criterium gehanteerd wordt, wordt toch gesproken van een materieel criterium in de praktijk nu het veel uitgebreidere bedrijfsleiderbegrip centraal staat. In de fiscaliteit wordt met dit begrip niet alleen de eigenlijke bestuurder bedoeld, maar ook de daarmee, qua aard van werkzaamheden en verantwoordelijkheden vergelijkbare functies die in artikel 32 W.I.B.92 onderdeel 1 en 2 vernoemd staan. Een voorbeeld hiervan zijn de regenten van de Nationale Bank van België, zij worden aangemerkt als bestuurder.

tussen beide categorieën te schrappen. Voor de term van ‘bedrijfsleiders’ werd gekozen omdat er behoefte was aan een overkoepelend begrip wat alle onder het artikel vallende functies kon bevatten.

¹⁰⁶ Zaakvoerder heeft dezelfde betekenis, maar vanuit historisch oogpunt worden beide begrippen gebruikt. Bestuurders worden namelijk benoemd door de AVA (aandeelhouders) en zaakvoerders door de AVV (vennoten) of in de oprichtingsakte.

¹⁰⁷ Cass. 8 mei 1962.

¹⁰⁸ PV nr. 307 van 30.11.1992, Volksw. De Clippele, Bull. 726, p. 892.

¹⁰⁹ C. Moeskops 2002, p. 426.

4.2 Nationale wetgeving

4.2.1 Bestuurdersbepalingen in de Wet Inkomstenbelasting 1992

België hanteert net als Nederland een heffingsbevoegdheid over bestuurdersbeloningen in haar nationale wetgeving. Op basis van de Wet inkomstenbelasting kan zowel de beloning van de bestuurder die inwoner is als de beloning van de bestuurder die niet-inwoner is worden belast. Deze bevoegdheid is gecodificeerd in artikel 32 W.I.B.92 respectievelijk in artikel 227 en artikel 228 W.I.B.92. De inwoner is belast over zijn wereldinkomen en de niet-inwoner is belast over het genoten inkomen wat behaald of verkregen is in België. Inkomen van een bestuurder is genoten in België als de vennootschap in België is gevestigd. Een binnenlandse vennootschap is gedefinieerd in de Belgische wetgeving als enigerlei vennootschap die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft en niet van de vennootschapsbelasting is uitgesloten¹¹⁰. Dus de plaats waar de bestuurder zijn werkzaamheden verricht is onbelangrijk.

4.2.2 De toepassing van het attractiebeginsel

Op de bestuurdersbepaling in de Belgische wetgeving, artikel 32 W.I.B.92, is momenteel het attractiebeginsel van toepassing. Om een duidelijk beeld te geven hoe en op welke wijze het attractiebeginsel wordt gehanteerd, heb ik het historisch verloop van het attractiebeginsel in de België schematisch weergegeven.

Tijd	Gebeurtenissen
Jaren geleden	Het ‘attractiebeginsel’ is ingevoerd als anti-misbruikbepaling ¹¹¹ . Op grond van deze toerekeningregel kan niet twee keer toegang gekregen worden tot het kostenforfait ¹¹² .
20 dec 1996	De nieuwe categorie ‘bedrijfsleiders’ wordt ingevoerd. Het attractiebeginsel leek afgeschaft te worden voor de eerste categorie van bedrijfsleiders ¹¹³ door het woord ‘wegens’ ¹¹⁴ . Dit betekent de afschaffing van het attractiebeginsel, dat werd bevestigd door de Minister van Financiën ¹¹⁵ . De reden zou de hevige kritiek zijn op het attractiebeginsel vanuit de rechtsleer ¹¹⁶ .
4 mei 1999¹¹⁷	Ondanks het duidelijke ministeriële standpunt blijft de Administratie uitgaan van toepassing van het attractiebeginsel. Ter verduidelijking van de toepassing laat de nieuwe minister een nieuwe wet invoeren. Uit het ontwerp van de Memorie van Toelichting volgt dat de

¹¹⁰ Artikel 2 W.I.B.92.

¹¹¹ Vanderkerken 1996, p. 3.

¹¹² Eén keer voor zijn werknemersbezoldigingen en een tweede keer voor zijn bedrijfsleiderbezoldigingen

¹¹³ De categorie genoemd onder onderdeel 1 van artikel 32 W.I.B.92

¹¹⁴ ‘Wegens’ leek aan te geven dat er een rechtstreeks oorzakelijk verband aanwezig diende te zijn tussen de vergoeding en de uitgeoefende bestuurdersactiviteit.

¹¹⁵ Zie: *Beknopt verslag* Kamer, 1997-98, Commissie van Financiën en Begroting, 27 mei 1998, C 582 – 4.

¹¹⁶ Vanderkerken 1996, p. 3. Bijvoorbeeld dat men geen rekening houdt met de ‘aard’ van de inkomsten maar alleen met de hoedanigheid van de genietter.

¹¹⁷ PV nr. 1427 en Van Dyck, p.1. Het woord ‘wegens’ en het daaraan verbonden vereiste oorzakelijk verband tussen mandaat en de bezoldiging werd geschrapt uit art. 32 W.I.B.92 en had een volle terugwerkende kracht tot en met aanslagjaar 1996.

	herinvoering van het attractiebeginsel bedoeld is om dubbel gebruik van het kostenforfait tegen te gaan ¹¹⁸ .
1 maart 2001	Het Arbitrage Hof oordeelt dat de herinvoering van het attractiebeginsel ongrondwettelijk is <u>ten aanzien van werknemers met een onbezoldigd bestuursmandaat</u> ¹¹⁹ . De reden van de dubbele forfaitaire kostenafrek gaat hier immers niet op. Geconcludeerd kan worden dat het Hof expliciet ervan uit gaat dat het attractiebeginsel alleen in de wet is opgenomen om misbruik ten aanzien van het kostenforfait te voorkomen ¹²⁰ .
Tot op heden	Het attractiebeginsel is nog steeds van toepassing op art. 32 W.I.B.92, met een uitzondering op bestuurders die enkel een onbezoldigd mandaat hebben.

Oorspronkelijk is het attractiebeginsel ingevoerd in de Belgische wetgeving als een anti-misbruikbepaling¹²¹. Opheffing van het beginsel kan dan gerechtvaardigd zijn zodra de bepaling overbodig is geworden (bijvoorbeeld als de wet zodanig veranderd wordt dat er van misbruik geen sprake meer kan zijn), of wanneer het misbruik op een minder vergaande manier tegengegaan kan worden (proportionaliteit). Zolang hier geen sprake van is lijkt handhaving van de fictie gerechtvaardigd in de Belgische wetgeving. Deze mening wordt echter niet door iedereen gedeeld. Ondanks het tegengaan van misbruik dient de bepaling toch afgeschaft te worden vond o.a. Kamerlid Goutry (1995-1996), “omdat de regeling gewoon niet juist is”. Hij vindt dat het attractiebeginsel tekstueel wordt uitgesloten¹²². Het belastingstelsel mag bovendien de kwalificatie van inkomensbestanddelen niet baseren op de functie van de ontvangende persoon, vindt Gourty¹²³. Hier ben ik het mee eens, tenzij het noodzakelijk is om misbruik tegen te gaan. Daarnaast geeft hij aan dat afschaffing van het attractiebeginsel kan leiden tot een grotere opbrengst aan sociale zekerheidsbijdragen, omdat bestuurders en werknemers in verschillende ‘potjes’ sparen. Een bestuurder die ook werknemersactiviteiten verricht gaat dan via twee ‘potjes’ een bijdrage leveren aan de Belgische sociale zekerheid. Naar mijn mening mag dit geen doorslaggevend punt zijn gezien dit ziet op de sociale zekerheidsbijdrage en niet op de fiscaliteit. Indien dit problemen geeft moet binnen het sociale verzekeringsstelsel naar een oplossing gezocht worden.

¹¹⁸ Van Dyck, p. 1. Van Dyck merkt op dat de invoering van het attractiebeginsel te maken heeft met de sociale zekerheidsbijdrage.

¹¹⁹ Van Laere en De Broeck 2001, p. 3.

¹²⁰ Deze stelling van het Hof ligt niet op een lijn met die van de Administratie aangezien de Administratie had aangegeven dat het misbruik ook op een andere manier tegen gegaan kon worden, helaas niet op welke manier.

¹²¹ Zoals blijkt uit de tekst van Vanderkerken, voetnoot 107.

¹²² V. & A., Kamer, 1995-96, nr. 39, p. 5122. Volgens Kamerlid Goutry geeft de tekst uitdrukkelijk weer dat bestuurdersbezoldigingen de beloningen zijn die voor de verkrijger de opbrengst van zijn opdracht of taak ‘als bestuurder’ zijn.

¹²³ De nieuwe wettekst is intussen algemener verwoord, waardoor dit argument nu niet meer geldt. In plaats van ‘zijn opdracht’ is het ‘een opdracht’. Op basis van deze wijziging kan niet meer gezegd worden dat volgens de tekst van het artikel het attractiebeginsel geen toepassing kan vinden.

4.3 Het belastingverdrag België – Nederland

4.3.1 Artikel 16 belastingverdrag

België en Nederland hebben in 2001 een belastingverdrag afgesloten dat pas in 2003 in werking is getreden. Voorafgaand aan dit verdrag was het oude verdrag uit het jaar 1970 van toepassing. Artikel 16 in beide verdragen wijst de heffing over bestuurdersbeloningen toe¹²⁴. Artikel 16 wijst zowel in het oude als in het nieuwe verdrag de heffingsbevoegdheid toe aan de verdragsluitende staat waarvan de vennootschap waarin de leidende activiteiten worden uitgeoefend, inwoner is.

Het artikel in het nieuwe verdrag is sterk geïnspireerd door de nationale Belgische wetgeving. Het nieuwe artikel kent een nieuwe titel¹²⁵, een extra paragraaf en andere begrippen. Het oude artikel 16 bakende met alleen de titel het toepassingsgebied al af tot beheerders, bestuurders en commissarissen van een vennootschap. Hierdoor gingen belastingrechters uit van een formeel bestuurdersbegrip, terwijl de bevoegde autoriteiten uitgingen van een materieel criterium. Om deze onduidelijkheden weg te nemen is onder andere de titel aangepast. Artikel 16 heet nu ‘Vennootschapsleiding’. Op het punt van de mandatarissen is artikel 16 in het nieuwe verdrag revolutionair¹²⁶ aangezien dit het eerste Belgische bilaterale verdrag is waarin artikel 16 zulk een ruim toepassingsgebied heeft. Mede dankzij dit ruime toepassingsgebied is er duidelijkheid gekomen over het bestuurdersbegrip¹²⁷.

Nu het artikel in hoge mate gebaseerd is op de Belgische wetgeving verdwijnt de problematiek omtrent de dubbele belastingheffing en –vrijstelling die ontstond ten aanzien van het bestuurdersbegrip, zoals in subparagraaf 4.3.2 zal worden behandeld. Maar waarom kiest Nederland voor een aan België gerelateerde oplossing? Volgens Kavelaars¹²⁸ is het voor Nederland geen groot probleem om zich aan te passen omdat het zwaartepunt ligt bij paragraaf 1 van artikel 16, waarin de ‘bestuurder’ centraal staat. Wel is hierdoor het hele artikel 16 gebaseerd op artikel 32 W.I.B.92. In de Belgische wetgeving is op artikel 32 W.I.B.92 het attractiebeginsel algeheel van toepassing. Betekent dit dat het attractiebeginsel ook gelding krijgt in artikel 16 van het belastingverdrag? En mag / moet Nederland dit ‘beginsel’ hierdoor ook toe gaan passen? Dit zal ik gaan onderzoeken in subparagraaf 4.3.3, maar eerst ga ik de invulling van het begrip ‘bestuurder’ en alle daarmee gelijkgestelde begrippen in artikel 16 analyseren.

4.3.2 Het begrip ‘bestuurder’ in artikel 16 Verdrag België-Nederland

Het materiële Belgische bestuurdersbegrip verschilt in grote mate van het in Nederland gehanteerde formele bestuurdersbegrip. In het nieuwe verdrag tussen België en Nederland wensen beide landen op verdragsniveau een materiële invulling te geven aan het bestuurdersbegrip, in tegenstelling tot het oude

¹²⁴ Artikel 16 uit het oude en nieuwe verdrag zijn weergegeven in bijlage III.

¹²⁵ Tekst gezamenlijke Memorie van Toelichting, artikel 16, paragraaf 1. Het oude artikel 16 droeg de titel ‘Beheerders, bestuurders en commissarissen van vennootschappen’ het nieuwe artikel 16 heeft enkel de benaming ‘Vennootschapsleiding’ gekregen. Door deze algemene bepaling in de titel wordt de reikwijdte van artikel 16 beduidend ruimer.

¹²⁶ Huyghe en Bombeke, p. 492.

¹²⁷ Kamerstukken II, 28 259, nr. 3, p. 42.

¹²⁸ Kavelaars 2001, p. 6453.

verdrag¹²⁹. Dit blijkt uit de verschillende categorieën in artikel 16. In het nieuwe verdrag staat echter, net als in het oude verdrag, geen definitie of omschrijving van het begrip, waardoor via artikel 3 paragraaf 2 van het Belastingverdrag gekeken dient te worden naar het interne recht van de verdragsstaten¹³⁰. Dus het Nederlandse bestuurdersbegrip blijft werking hebben onder het verdrag met België en voor de Hoge Raad zal deze definitie doorslaggevend blijven¹³¹. Dit is door België onder andere bevestigd in een uitspraak van het Hof van Beroep van Gent¹³².

De Nederlandse nationale wetgeving biedt echter niet altijd voldoende grondslag voor de ongedefinieerde begrippen in het verdrag, aangezien niet alle in het verdrag genoemde functies voorkomen in de Nederlandse wet, zoals de begrippen zaakvoerder en vereffenaar. Volgens Pötgens kan voor deze begrippen wellicht aansluiting gevonden worden bij de maatschappelijke betekenis¹³³. Dit heeft echter wel tot gevolg dat deze functies binnen de reikwijdte van artikel 16 komen te vallen, terwijl zij onder de Nederlandse wetgeving als werknemer worden aangemerkt en dus onder artikel 15 zouden moeten vallen volgens de Nederlandse visie. Staatssecretaris Van Eijck vindt deze ‘herkwalificatie’ te ver gaan. Hij heeft daarom gesteld dat wanneer Nederland als bronstaat fungeert, er binnen de context van artikel 16, een Nederlandse invulling aan de gehanteerde uitdrukking gegeven zal worden, mits deze uitdrukking in een ander deel van het Nederlandse rechtsbestel voorkomt¹³⁴. Ten aanzien van ‘soortgelijke functies’ is in nr. 20 van het protocol horende bij het Verdrag een ‘verheldering’ opgenomen. Nederland blijft hiermee dus ‘trouw’ aan haar formele bestuurdersbegrip.

4.3.3 Het attractiebeginsel

Het toepassingsgebied van artikel 16 van het verdrag wordt aanzienlijk uitgebreid indien het attractiebeginsel erop van toepassing is¹³⁵. Onder het oude verdrag was het niet duidelijk of het attractiebeginsel werking had. In de meeste andere bilaterale verdragen die België heeft afgesloten werd het attractiebeginsel uitdrukkelijk uitgesloten. Beide vormen van uitschakeling, uitdrukkelijk en tekstueel, ontbreken in artikel 16 van het oude verdrag Nederland-België, waardoor verdedigd kon worden dat het internrechtelijke horizontale attractiebeginsel door België wel toegepast kan worden. Mede gezien het Belgische voorbehoud dat is gemaakt bij het Commentaar waarin een alternatieve interpretatie is vermeld.

¹²⁹ Pötgens 2001, p. 376.

¹³⁰ Volgens het nieuwe verdrag: ‘voor de toepassing van het verdrag op enig ogenblik door een verdragssluitende staat heeft, tenzij de context anders vereist, elke daarin niet omschreven uitdrukking de betekenis welke die uitdrukking op dat ogenblik heeft volgens de wetgeving van die staat met betrekking tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is; elke betekenis onder de toepasselijke belastingwetgeving van die staat heeft voorrang op de betekenis welke die uitdrukking heeft onder de andere wetten van die staat’. De dynamische methode wordt gehanteerd.

¹³¹ Dit is bevestigd in een mutual agreement die is gesloten tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en België.

¹³² Hof van Beroep van Gent, 30 oktober 1997. Besproken door A. Rijck, Algemeen fiscaal tijdschrift, 1998, nr.9, p. 348-350 en Hof van Beroep van Gent, 14 mei 1998.

¹³³ Pötgens 2001, p. 7

¹³⁴ Nota van 15 augustus 2002, waarbij de goedkeuringswet naar de Tweede Kamer werd verzonden.

¹³⁵ Moeskops 2002, p. 432.

Dat dit beginsel ook daadwerkelijk toepasbaar was werd later bevestigd door het Hof van Beroep te Brussel in 1995¹³⁶. Hierin oordeelde het Hof dat de beloning van een Nederlandse werknemer van een Belgische vennootschap, die tevens een onbezoldigd mandaat als bestuurder uitoefende, geheel onder artikel 16 paragraaf 2 van het oude verdrag valt. Dit oordeel baseerde het Hof op de overweging dat onder artikel 16 van het oude verdrag alle bezoldigingen vallen van een lid van de raad van bestuur van een Belgische vennootschap en dat geen onderscheid wordt gemaakt naar gelang deze beloning al verkregen is wegens het uitoefenen van het mandaat. Door de Nederlandse minister van Financiën werd dit bevestigd in antwoord op een parlementaire vraag¹³⁷. In de Nederlandse literatuur is de toepasbaarheid van het attractiebeginsel bestreden door o.a. Pötgens¹³⁸ en ook de Hoge Raad stelde zich op dit standpunt in 1997¹³⁹. Uit dit arrest volgt dat de Nederlandse belastingrechter geen doorwerking van het attractiebeginsel wenst. Dit in tegenstelling tot de Belgische rechter, waardoor er onenigheid bestond. Dit kan resulteren in dubbele belastingheffing of dubbele belastingvrijstelling.

De dubbele belastingheffing en belastingvrijstelling die ontstond naar aanleiding van de interpretatie van het bestuurdersbegrip, zoals beschreven in subparagraaf 4.3.2 is opgelost door het bestuurdersartikel in het nieuwe verdrag in hoge mate op de Belgische nationale wet te baseren. Een logisch vervolg zou zijn om de onduidelijkheid omtrent het attractiebeginsel ook op deze manier weg te nemen. Uit de Memorie van Toelichting op het nieuwe belastingverdrag¹⁴⁰ blijkt dat dit niet het geval is. Met de woorden ‘ter zake van’ in het nieuwe verdragsartikel, zou immers het hoedanigheidvereiste beoogd zijn. Ten aanzien van het attractiebeginsel is dus geen aansluiting gezocht bij de Belgische nationale wetgeving. Dit geeft de Staatssecretaris als volgt aan:

“Voorts geldt dit beginsel onder het Verdrag 2001 niet wanneer de bestuurder een dubbel mandaat uitoefent. In dat geval zal de beloning die in de hoedanigheid van bestuurder wordt verkregen, worden beheerst door artikel 16 en de beloning die in de hoedanigheid van werknemer wordt verkregen door artikel 15”.

Opvallend is dat niet de bewoording ‘in hoedanigheid van..’ is gebruikt. Wordt er misschien met de woorden ‘ter zake van..’ een minder vergaande vorm van het hoedanigheidvereiste aangegeven? Indien wel dezelfde vorm van het hoedanigheidvereiste wordt aangetoond, is het attractiebeginsel kennelijk tekstueel uitgesloten. De vraag rijst dan, waarom? Is het een resultaat van de verdragsonderhandelingen?

¹³⁶ Brussel 15 september 1995, R.W. 1995-96, 1417; Baetten 1995, 2-4.

¹³⁷ V. & A. Kamer 27 september 1996, 1996-1997, 7761. Hierin kwam de situatie aan bod waarbij een Nederlandse inwoner uit de Nederlandse grensstreek werknemer was van een in de Belgische grensstreek gevestigde vennootschap waarin hij tevens een onbezoldigd bestuurdersmandaat had. De minister oordeelde dat het internrechtelijke attractiebeginsel van toepassing was, zodat België heffingsbevoegd was.

¹³⁸ Pötgens en Van Eldonk 1998, p. 1517. “het hoedanigheidvereiste vloeit voort uit de context van het verdrag en meer in het bijzonder uit de voorrangsregels tussen de verschillende verdragsartikelen”

¹³⁹ HR 15 juli 1997. In RO 5.1.4 is weergegeven dat onder beloningen als bedoeld in artikel 16 van het Nederlands-Belgisch belastingverdrag dient te worden verstaan ‘beloningen voor de in hoedanigheid van bestuurder verrichte werkzaamheden als die als zodanig door of namens de Belgische vennootschap zijn betaald’.

¹⁴⁰ Kamerstukken II 28 956, nr. 3

Op grond van het Nederlands verdragsbeleid 2011¹⁴¹ blijkt dat Nederland bij de onderhandeling van nieuwe belastingverdragen in de hoofdregel de heffingsverdeling conform het OMV als uitgangspunt neemt. Het onderhandelingsproces blijft echter een proces van geven en nemen, waarvan de uitkomsten sterk afhangen van de punten waaraan beide landen bijzonder belang hechten¹⁴². In mijn onderzoek behandel ik één verdragsartikel van de in totaal 34 artikelen uit het verdrag Nederland-België. Hierdoor is het lastig te bepalen of de toepassing van het attractiebeginsel uit het verdragsartikel is gehaald als resultaat van het gehele onderhandelingsproces, of om andere redenen. De gezamenlijke toelichting van de Belgische en Nederlandse fiscus geeft daar evenmin duidelijkheid over. Wel kan uit de Memorie van Toelichting in ieder geval geconcludeerd worden dat de Nederlandse wetgever het attractiebeginsel geen toepassing wenst te geven¹⁴³.

J. Davain en D. Ectors¹⁴⁴, twee Belgische auteurs, zijn echter van mening dat het attractiebeginsel niet geheel uit artikel 16 is verdwenen. Zij lijken te concluderen dat in artikel 16 een minder vergaande vorm van het hoedanigheidvereiste is bedoeld. Volgens beide auteurs moet er een verschil gemaakt worden tussen een bestuurder die werknemerstaken verricht en een werknemer die bestuurderstaken verricht. In deze zienswijze is de definitie van ‘bestuurder’ van groot belang. Deze definitie verschilt echter in de Belgische en Nederlandse nationale wetgeving erg van elkaar. Het lijkt mij dat daarom deze zienswijze niet juist is. Hierover is door de Belgische Administratie nog niets gepubliceerd, dus ik ga ervan uit dat ook België, net als Nederland, van mening is dat het attractiebeginsel geen werking meer heeft in het belastingverdrag België-Nederland.

De afschaffing van het attractiebeginsel door de tekstuele wijzigingen van artikel 16 in het nieuwe verdrag heeft gevolgen voor de praktijk, aangezien nu een salarissplitsing verlangd wordt indien een bestuurder naast een bestuurdersbeloning ook andere beloningen ontvangt. Uit de praktijk blijkt dat deze splitsing vaak, onder meer door administratieve problemen, niet gemaakt wordt. Nu onder het nieuwe verdrag het attractiebeginsel tekstueel en beleidsmatig¹⁴⁵ is uitgesloten, is mijns inziens een salarissplitsing te allen tijde verplicht. Beloningen die een bestuurder in een andere hoedanigheid ontvangt vallen, immers niet meer onder de reikwijdte van artikel 16. Uit het verleden¹⁴⁶ blijkt dat de Nederlandse belastinginspecteur regelmatig een praktische uitvoering verkoos boven een juiste wettelijke toepassing. Dit is sinds het nieuwe verdrag uitgesloten aangezien het attractiebeginsel nu uitdrukkelijk niet meer van toepassing is.

¹⁴¹ Nederlands verdragsbeleid 2011, Ministerie van Financiën, p. 22 en de bijdragen van Engelen 2011, p. 548.

¹⁴² Nederlands verdragsbeleid 2011, Ministerie van Financiën, p. 15.

¹⁴³ De Belgische wetgever zal dit niet in het onderhandelingsproces gebracht hebben gezien de nationale wetgeving van België.

¹⁴⁴ Davain en Ectors 2004, p. 17-22.

¹⁴⁵ Nota naar aanleiding van het Verslag Tweede Kamer.

¹⁴⁶ HR 15 juli 1997, HR 1 december 2006, HR 29 maart 2006, HR 26 juni 2007.

5. Attractiebeginsel in het verdrag met het Verenigd Koninkrijk

In het vorige hoofdstuk is de situatie tussen België en Nederland uiteengezet. In dit hoofdstuk ga ik onderzoeken hoe Nederland het bestuurdersartikel in verdrag met het Verenigd Koninkrijk (hierna: UK) toepast. Ik heb de UK als tweede vergelijkend land genomen aangezien de UK een ander bestuurdersartikel kent in haar nationale wetgeving waardoor de toepassing van het attractiebeginsel door Nederland wellicht anders wordt ontvangen door de UK dan door België. Ik begin weer met een uiteenzetting van de nationale wetgeving om zo de visie van de UK op het attractiebeginsel te kunnen achterhalen. In paragraaf 1 zal ik hiervoor het bestuurdersbegrip behandelen en in paragraaf 2 onderzoek ik de systematiek van de wetgeving in de UK. In paragraaf 3 maak ik vervolgens de terugkoppeling naar Nederland door de verdragsbepaling ten aanzien van bestuurdersbeloningen in het bilaterale verdrag tussen Nederland en de UK uiteen te zetten. Hierbij zal ik net als in het vorige hoofdstuk voor België, onderzoeken hoe de verdragsbepaling is vormgegeven, welke interpretatieregels er van toepassing zijn en welke rol het attractiebeginsel hierin speelt.

5.1 Begrip ‘bestuurder’

5.1.1 De definitie van bestuurder

In de nationale wetgeving van de UK bestaat geen uitzonderingspositie voor bestuurdersbeloningen. De bestuurders worden op dezelfde wijze in de heffing betrokken als werknemers. Deze gelijkstelling is terug te vinden in Sec. 66, vierde lid onderdeel a van de Income Tax Act 2003¹⁴⁷. De term ‘director’ komt wel voor in de wetgeving. De term wordt onder andere een aantal keer gebruikt in situaties waarin de directeur een uitzondering vormt op de werknemer. In Sec 67 is de definitie van ‘director’ gegeven in de wet. Een ‘director’ wordt in het eerste lid gedefinieerd als een persoon die lid is van de board of directors, als de directeur in geval er geen board bestaat, of als een lid van de onderneming indien de onderneming¹⁴⁸ uit leden bestaat. Daarnaast blijkt uit dezelfde bepaling dat in de UK een materieel bestuurdersbegrip wordt gehanteerd. Het individu die functies uitoefent die normaliter door de bestuurder worden uitgeoefend, wordt gelijkgesteld met de directeur. Op basis hiervan is een officiële benoeming niet noodzakelijk om als ‘director’ aangemerkt te worden. Aan deze ruime reikwijdte wordt in het tweede lid grenzen gesteld¹⁴⁹. Uit het derde lid is af te leiden dat de term ‘director’ als nevenfunctie gezien wordt, aangezien de term ‘full-time working director’ gegeven wordt aan een bestuurder die alleen directeurswerkzaamheden uitoefent.

In mijn onderzoek ligt de focus op de internationale ondernemingen die in de meeste gevallen aan het hoofd van hun onderneming een ‘board of directors’ hebben staan. Deze ‘board of directors’ heeft zowel de leiding over de onderneming als het toezicht op de onderneming. De ‘board’ neemt de

¹⁴⁷ Alle relevante wetsartikelen uit de nationale wetgeving van de UK zijn opgenomen in bijlage IV.

¹⁴⁸ Bijvoorbeeld een vereniging of een stichting.

¹⁴⁹ In het tweede lid wordt de werknemer die slechts bestuurdersfunctie uitoefent omdat hij die instructies krijgt van hogere hand, niet aangemerkt als directeur.

beleidsbeslissingen omtrent het bestuur, doch voert ze niet als zodanig uit. In de meeste gevallen is slechts een deel van de ‘board’ in dienst van het lichaam¹⁵⁰, en als zodanig belast met het dagelijks bestuur. Deze personen (‘officers of the company’, ‘executive directors’, of ‘managing directors’) ontvangen in die hoedanigheid een vast salaris. De board members die niet in dienst zijn van de onderneming (de non-executive directors) krijgen normaliter per vergadering een vergoeding.

5.1.2 ‘Bestuurder’ in vergelijking met werknemer

Zoals hierboven is vermeld kent de UK geen apart bestuurdersartikel. Anders gezegd, de werknemer staat centraal in de UK-wetgeving en een nevenfunctie van de werknemer kan een bestuurdersfunctie inhouden. Hoe de werknemer, en daarmee ook de directeur, wordt belast in de UK behandel ik in de volgende paragraaf.

5.2 Nationale wetgeving

5.2.1 Belastingheffing over bestuurdersbeloning in de Individual Income Tax act

In Nederland en België kan een bestuurder als binnenlands belastingplichtige of als buitenlands belastingplichtige in de belastingheffing betrokken worden. In de UK kent men meerdere inwonersposities, namelijk ‘resident’, ‘ordinary resident’ en ‘domiciled’. Hieronder zijn de verschillende posities schematisch weergegeven.

Inwonerschap in de UK	
Resident ¹⁵¹	- Indien de belastingplichtige meer dan 183 dagen aanwezig in de UK, dan is de belastingplichtige resident voor dat belastingjaar (hierop is geen uitzondering); of - Indien de belastingplichtige permanent in de UK gaat wonen / voor minstens 2 jaar in de UK blijft, dan is de belastingplichtige inwoner vanaf het moment van arriveren; of - Indien de belastingplichtige vaste bezoeken brengt aan de UK, waarbij gedurende een periode van 4 jaar, gemiddeld meer dan 91 dagen per jaar in de UK wordt verbleven. (De belastingplichtige wordt in het vijfde belastingjaar dan als resident beschouwd).
Ordinary resident ¹⁵²	- Indien de belastingplichtige jaar achter jaar resident is, dan wordt de belastingplichtige ordinary resident; of - Indien de belastingplichtige bij aankomst in de UK de intentie heeft om min. 3 jaar in de UK te blijven (dit kan op feiten en omstandigheden gebaseerd worden); of - Indien de belastingplichtige onroerend goed bezit in de UK.
Domiciled ¹⁵³	Een belastingplichtige die geboren is in de UK of een UK paspoort heeft is in bijna alle

¹⁵⁰ De theorie hierachter is dat onafhankelijke bestuurders minder druk voelen vanuit de onderneming waardoor ze beter op kunnen komen voor de belangen van de aandeelhouders van de onderneming.

¹⁵¹ Guidance ‘Residence, Domicile and the Remittance Basis’ van het HMRC (UK-belastingdienst), p. 6. In de fiscale wetgeving is geen definitie gegeven. Deze omschrijving is op basis van jurisprudentie.

¹⁵² Guidance ‘Residence, Domicile and the Remittance Basis’ van het HMRC (UK-belastingdienst), p. 9. In de fiscale wetgeving is geen definitie gegeven. Deze omschrijving is op basis van jurisprudentie.

gevallen domiciled. Deze status verandert niet snel.

- De belastingplichtige heeft een lange termijn intentie, die geacht wordt aanwezig te zijn indien de belastingplichtige resident is geweest in de UK voor ten minste 17 van de 20 jaren; of
- Indien de belastingplichtige 3 jaar woonachtig was in de UK direct voorafgaand aan zijn overlijden.

Voor de bevoegdheid om belasting te heffen over het inkomen van de bestuurder is naast de bovenstaande inwonerspositie ook de plaats waar de werkzaamheden feitelijk zijn verricht van belang. Dit volgt uit de Individual Income Tax Act 2003. Op grond van deze wet is arbeidsinkomen van zowel de werknemer als de bestuurder onderhevig aan inkomstenbelasting in de UK¹⁵⁴.

Een bestuurder is in de UK op grond van het bestuurdersbegrip óf in dienst van de onderneming waarbij hij zowel toezicht als beleidstaken vervult, óf hij is niet in dienst van de onderneming en dan houdt hij zich alleen bezig met het toezicht op het beleid van de onderneming. Op basis van het materiële bestuurdersbegrip in samenhang met het uitgebreide systeem van inwonerschap kunnen er ingewikkelde situaties ontstaan in de UK wanneer het een internationale bestuurder betreft. In de UK dient te allen tijde gekeken te worden naar de feitelijke situatie. Om te bepalen of de bestuurdersbeloning onderworpen is aan belastingheffing in de UK is het ten eerste van belang welke inwonerpositie de bestuurder heeft, ten tweede is het van belang waar de werkzaamheden feitelijk zijn verricht. Zijn de feitelijke werkzaamheden buiten de UK verricht, dan is ten derde nog van belang of de bestuurder het inkomen overbrengt naar de UK. Kortom, de UK wil met haar belastingheffing aansluiting zoeken bij de werkelijkheid en heeft niet voor een praktische oplossing gekozen.

5.2.2 De toepassing van het attractiebeginsel

Uit het ontbreken van een bestuurdersartikel in de nationale wetgeving van de UK kan worden geconcludeerd dat het attractiebeginsel niet van toepassing is op bestuurdersbeloningen in de UK. Het attractiebeginsel kan immers niet van toepassing zijn omdat een bestuurdersfunctie in de UK een nevenfunctie van de werknemer is, niet andersom. De visie van de UK ten aanzien van het attractiebeginsel, is daarom lastig vast te stellen. Op basis van mijn constatering in subparagraaf 5.2.1, dat de UK met haar belastingheffing over arbeidsinkomen bij de werkelijkheid aan wil sluiten, zou

¹⁵³ Guidance 'Residence, Domicile and the Remittance Basis' van het HMRC (UK-belastingdienst), p. 12. In de fiscale wetgeving is geen definitie gegeven. Deze regels zijn afkomstig uit het 'general law'.

¹⁵⁴ In bijlage IV heb ik een schema opgenomen waarin wordt weergegeven wanneer de bestuurder belast is over zijn beloning in de UK. Uit dit schema volgt dat een bestuurder belast kan zijn over zijn wereldinkomen (Arising Basis, in het schema: AB) of alleen over het inkomen wat hij heeft genoten ten aanzien van werkzaamheden die feitelijk in de UK zijn verricht (Remittance Basis, in het schema: RB). Voor de remittance basis is het van belang dat het inkomen wat genoten is ten aanzien van overzeese werkzaamheden niet naar de UK wordt overgebracht. Indien dit inkomen wel naar de UK wordt overgebracht is het alsnog onderworpen aan belastingheffing in de UK. Indien het een bestuurder betreft die non-domiciled maar ordinary resident is, dan dient voor de toepassing van de remittance basis ook de inwonerspositie van de werkgever in acht genomen te worden.

geconcludeerd kunnen worden dat de UK niet achter de toepassing van een fictie staat ten aanzien van bestuurdersbeloningen¹⁵⁵. In de volgende paragraaf ga ik het belastingverdrag UK-Nederland behandelen, waaruit wellicht meer duidelijkheid omtrent het attractiebeginsel volgt.

5.3 Het belastingverdrag UK - Nederland

5.3.1 Artikel 16 Oud Verdrag en artikel 15 Nieuw Verdrag

Tussen Nederland en de UK bestaat al heel lang een bilateraal belastingverdrag. Tot voor kort was het belastingverdrag uit 1980 van toepassing, maar sinds 1 januari 2011¹⁵⁶ voor Nederland en sinds 6 april 2011 voor de UK, is een nieuw verdrag in werking getreden¹⁵⁷. In het oude belastingverdrag regelde artikel 16, ‘bestuurders- en commissarisbeloningen (directors’ fees), welk land heffingsbevoegd was ter zake van bestuurders- en commissarisbeloningen¹⁵⁸. Het eerste lid van artikel 16 bepaalde dat directeursbeloningen en dergelijk beloningen verkregen door een inwoner van een lichaam dat inwoner was van de andere staat, in de andere staat belast mag worden¹⁵⁹. Gezien de nationale wetgeving van de UK zal dit niet in alle gevallen leiden tot een belastingheffing. Over een beloning die een Nederlandse bestuurder ontvangt van in de UK gevestigde onderneming, kan onder omstandigheden alleen geheven worden indien de werkzaamheden zijn verricht in de UK. Indien de bestuurder een inwoner is van Nederland, hoeft Nederland geen voorkoming te geven in die situatie en zal Nederland vaker kunnen heffen dan de UK.

In het nieuwe belastingverdrag is het bestuurdersartikel inhoudelijk ‘rechtgetrokken’. Onder dit nieuwe verdrag wordt gekeken naar de plaats waar de werkzaamheden feitelijk hebben plaatsgevonden doordat de zinsnede ‘voor zover die beloningen zijn toe te rekenen aan diensten verleend in die andere Staat’ is toegevoegd. Een beloning die nu ontvangen wordt door een inwoner van Nederland in zijn hoedanigheid van bestuurder van een lichaam dat inwoner is van de UK, is in beginsel in de UK belast, tenzij de werkzaamheden niet in de UK worden verricht. Verricht de bestuurder al zijn werkzaamheden in Nederland, dan komt de heffingsbevoegdheid over de bestuurdersbeloning geheel toe aan Nederland, ongeacht het feit dat de vennootschap in de UK is gevestigd. Andersom betekent dit dat een inwoner van de UK die bestuurder is van een Nederlandse entiteit belast is in Nederland voor zover de werkzaamheden in Nederland plaatsvinden. De belastingheffing over de beloning die genoten wordt uit werkzaamheden die fysiek buiten Nederland worden verricht komen in deze situatie toe aan de UK. Deze toevoeging is voor de UK een goede oplossing voor het ‘heffingsprobleem’. Nu sluit de heffingsbevoegdheid die de UK op basis van het verdrag krijgt namelijk wel aan bij de heffingsrechten die in de nationale wet gecreëerd

¹⁵⁵ In hoofdstuk 2 heb ik geoordeeld dat het attractiebeginsel een fictie is.

¹⁵⁶ Dit wordt het belastingverdrag uit 2008 genoemd omdat het verdrag in 2008 reeds geratificeerd was.

¹⁵⁷ De relevante verdragsbepalingen zijn opgenomen in bijlage IV.

¹⁵⁸ Kamerstukken II, 16.664, nr. 1.

¹⁵⁹ Artikel 16, eerste lid, komt materieel overeen met de bepaling inzake directeursbeloningen van het OESO-modelverdrag 1977. Op een enkel punt wijkt de bepaling af.

zijn¹⁶⁰. Voor Nederland zal deze oplossing niet voor problemen zorgen: is de bestuurder inwoner van Nederland dan kan Nederland heffen over het wereldinkomen van de bestuurder, betreft het een buitenlands belastingplichtige bestuurder dan kan Nederland heffen op basis van zijn bestuurderschap van de in Nederland gelegen vennootschap. Bij dit bestuurdersartikel is gekozen voor een puur praktische invulling zodat er geen situaties van dubbele belastingvrijstelling meer ontstaan en dat de heffingsbevoegdheid gelijk verdeeld wordt tussen beide landen. Daarnaast wordt nu aansluiting gevonden bij de werkelijkheid hetgeen ik de juiste manier van belasting heffen vind, zoals aangegeven in subparagraaf 3.2.2.

Het bestuurdersartikel in zowel het oude als in het nieuwe belastingverdrag Nederland-UK is niet OESO-conform. Dit brengt ten eerste met zich mee dat er alsnog dubbele heffing op kan treden in zowel de UK als in Nederland indien er een situatie bestaat waarin ook andere bilaterale verdragen van toepassing zijn die wel OESO-conform zijn, zoals besproken in hoofdstuk 2. Ten tweede betekent dit dat beide landen niet juridisch verbonden zijn aan een het OESO-Commentaar, tenzij dit nadrukkelijk is overeengekomen, dan zijn ze juridisch verbonden op grond van het internationale recht. Uit de gepubliceerde stukken blijkt niet dat Nederland en de UK dit overeengekomen zijn, zodat de bestuurdersbepaling niet OESO-conform geïnterpreteerd hoeft te worden. Is in dit geval toepassing van het attractiebeginsel door Nederland wel gerechtvaardigd?

5.3.2 Het attractiebeginsel

In het bestuurdersartikel in zowel het oude als het nieuwe belastingverdrag staat de zinsnede ‘in hoedanigheid van..’ vermeld. Zoals hierboven is beschreven zijn de interpretatieregels van het OMV niet vanzelfsprekend van toepassing, maar eerder in mijn onderzoek heb ik gesteld dat met deze woorden wel het attractiebeginsel buiten werking wordt gesteld. Nederland, althans de Nederlandse fiscus, hanteert in tegenstelling hiermee, zoals volgt uit de inleiding en subparagraaf 3.4.3, regelmatig het attractiebeginsel in situaties met de UK. Het innemen van dit standpunt kon onder het oude belastingverdrag vergaande gevolgen hebben in de volgende twee situaties:

- Een bestuurder is inwoner van de UK en directeur van een in Nederland gevestigde vennootschap. Volgens de UK verricht de bestuurder voor een deel werknemerswerkzaamheden die volgens de UK niet in Nederland belast mogen worden indien de werkzaamheden feitelijk niet in de Nederland zijn verricht. Nederland daarentegen erkent niet dat er sprake is van werknemersactiviteiten en oordeelt dat de hele beloning onder het bestuurdersartikel valt. Nederland is op grond van het bestuurdersartikel bevoegd om over de hele beloning te heffen.
- Een bestuurder is inwoner van Nederland en directeur van een in de UK gevestigde vennootschap. De bestuurder zal op basis van nationale wetgeving alleen effectief belast worden in de UK over zijn

¹⁶⁰ Zoals beschreven in subparagraaf 6.2.1. sluit de UK in haar nationale wetgeving namelijk ook aan bij de plaats waar de werkzaamheden feitelijk zijn verricht.

bestuurdersbeloning indien de werkzaamheden in de UK hebben plaatsgevonden. Nederland heft over het wereldinkomen van de bestuurder maar geeft in beginsel een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting indien de heffingsbevoegdheid op grond van het belastingverdrag aan de UK is toegewezen. Ongeacht of het een beloning betreft voor bestuurders- of werknemersactiviteiten, Nederland zal geen vrijstelling geven indien niet effectief in de UK geheven wordt.

Bovengenoemde problemen van dubbele belastingheffing deden zich voor onder het oude belastingverdrag met de UK. Het nieuwe verdrag is zodanig aangepast dat deze dubbele belastingheffing niet meer voor kan komen. Mijns inziens is dit geen praktische oplossing voor Nederland. Nederland past in veel gevallen het attractiebeginsel toe, om een lastig uit te voeren salarissplitsing te vermijden. Nu wordt een nieuw belastingverdrag met de UK afgesloten die niet OESO-conform is én waarin een pro-rata allocatie plaats moet vinden op basis van werkdagen. De beloning dient nu alsnog gesplitst te worden¹⁶¹. Deze aanpassing in het bestuurdersartikel is ook ingevoerd om de problemen omtrent het attractiebeginsel aan te passen. Hiermee geven ze aan dat de toepassing van het attractiebeginsel in het oude verdrag inderdaad een probleem vormde. Nederland paste het attractiebeginsel dus toe. Ik ben van mening dat de aanpassing in het artikel het probleem van het attractiebeginsel in de praktijk inderdaad oplost. Nederland zou nog steeds de beloning met betrekking tot werknemersfuncties kunnen betrekken in de bestuurdersbeloning, ze gaan dan echter wel tegen het hoedanigheidvereiste in zoals ze dat ook onder het oude verdrag deden, alleen zullen de gevolgen onder het nieuwe verdrag minimaal zijn.

De UK wenst geen toepassing van het attractiebeginsel. Dit volgt uit de aanpassing van het belastingverdrag en uit de reactie van de UK beschreven in het voorbeeld in de inleiding. De UK wil in haar nationale wetgeving aansluiten bij de feitelijke situatie van de bestuurder en kiest daardoor niet voor een praktische invulling. Bovendien staat in de nationale wetgeving van de UK de werknemer centraal waardoor het attractiebeginsel niet toegepast kan worden. De UK tolereert dan ook geen toepassing van het attractiebeginsel door Nederland. Dit volgt met name uit de aanpassing van het belastingverdrag waarin een werkdagenallocatie is opgenomen. In vergelijking met België is dit een groot verschil. Nederland wordt in tegenstelling tot België door de UK wel op haar vingers getikt.

¹⁶¹ Er dient onder het huidige verdrag een salarissplitsing gemaakt te worden op grond van het deel van de beloning dat ziet op de werkdagen in het land van vestiging van het lichaam en het deel wat ziet op werkdagen buiten dat land.

Conclusie

Het Attractiebeginsel

In mijn eerste hoofdstuk heb ik uiteen gezet wat het attractiebeginsel betekent. In mijn onderzoek behandel ik de horizontale attractie. Wanneer het horizontale attractiebeginsel van toepassing is op een bestuurdersbeloning, wordt de gehele beloning die de bestuurder ontvangt gekwalificeerd als bestuurdersbeloning. Dus de beloning die de bestuurder ontvangt voor een andere functie dan die van bestuurder, bijvoorbeeld in zijn hoedanigheid als werknemer, wordt bij toepassing van het attractiebeginsel ook gekwalificeerd als bestuurdersbeloning.

Uit mijn onderzoek naar de letterlijke betekenis van het woord ‘attractiebeginsel’ blijkt dat ‘attractiebeginsel’ geen rechtsbeginsel is zoals het woord doet vermoeden, maar dat het een fictie is. Wanneer er sprake is van een fictie ‘wordt iets bewust in strijd met de werkelijkheid als feitelijk aangenomen’. Door de toepassing van het attractiebeginsel wordt een beloning die feitelijk kwalificeert als werknemersbeloning bewust als bestuurdersbeloning behandeld voor de fiscale wetgeving. Naar mijn mening is het woord ‘meetrekfictie’ een betere benaming voor de toewijzingsregel die nu attractiebeginsel wordt genoemd.

Het OESO-Modelverdrag

Om tot een antwoord op mijn probleemstelling te komen heb ik het attractiebeginsel in internationaal verband bekeken. Uit hoofdstuk 2 komt naar voren dat het OMV op internationaal verdragniveau een belangrijk rol vervult. Landen die zijn aangesloten bij de OESO dienen immers hun verdragsbepalingen zo veel mogelijk OESO-conform op te stellen. De rol van het attractiebeginsel in het OMV is daarom van groot belang voor mijn onderzoek. Uit artikel 16 OMV en uit het bij het artikel geschreven Commentaar volgt dat over een bestuurdersbeloning, genoten door een inwoner van een verdragssluitende staat in zijn hoedanigheid van bestuurder van een vennootschap die is gevestigd in de andere verdragssluitende staat, die andere staat mag heffen. Gezien het feit dat in deze verdragsbepaling het hoedanigheidvereiste is opgenomen, wordt tekstueel het attractiebeginsel uitgesloten. Het hoedanigheidvereiste in artikel 16 OMV vereist dat de beloning die de bestuurder heeft ontvangen, refereert aan werkzaamheden die hij in zijn hoedanigheid van bestuurder heeft verricht. Het vereiste is vormgegeven door de woorden ‘in his capacity as’, vertaald als ‘in zijn hoedanigheid van’. In het Commentaar wordt nogmaals deze zinsnede benadrukt waardoor geconcludeerd kan worden dat het attractiebeginsel geen toepassing vindt in het OMV. Bovendien vermeldt het Commentaar dat een bestuurder in de meeste gevallen meerdere functies uitoefent, dat het hoedanigheidvereiste uit artikel 16 versterkt.

Nederland is aangesloten bij de OESO en dient zich daardoor OESO-conform te gedragen. Uit de voorbeelden die ik in mijn inleiding heb weergegeven en de jurisprudentie die ik heb aangehaald in mijn

onderzoek, blijkt dat Nederland regelmatig het attractiebeginsel toepast. Om te bepalen of Nederland mag afwijken van het OMV en het bijbehorende Commentaar, heb ik onderzocht of Nederland juridisch gebonden is aan beide documenten. Hierover bestaat discussie. Op basis van verschillende stukken uit de literatuur heb ik gesteld dat verdragsstaten inderdaad gebonden zijn aan het Commentaar indien beide staten uitdrukkelijk kenbaar hebben gemaakt dat het Commentaar te allen tijde van toepassing is¹⁶². Heeft een OESO-verdragsstaat daarentegen een voorbehoud gemaakt op het Commentaar, dan is het Commentaar niet juridisch bindend voor deze staat. Is van beide bovenstaande situaties geen sprake, dan dient een eventuele juridische verbondenheid beoordeeld te worden op het moment van sluiten van het verdrag. Ik ben van mening dat er sprake is van een stilzwijgende instemming met het OESO-Commentaar indien de verdragssluitende OESO-lidstaten op het moment van sluiten van het verdrag niet aangeven dat het Commentaar niet van toepassing is (de verdragsbepalingen zijn dan uiteraard wel in lijn met de bepalingen uit het OMV). Dit is gebaseerd op de volgende drie redenen: de grote kenbaarheid van het OMV en haar Commentaar, het doel van de OESO en de werking van de goede trouw in de belastingwetgeving. De theorie van de stilzwijgende instemming betekent voor Nederland dat ze het attractiebeginsel mogen toepassen indien Nederland óf een voorbehoud heeft gemaakt op het Commentaar, óf uitdrukkelijk in het bilaterale verdrag kenbaar heeft gemaakt dat het Commentaar niet van toepassing is.

Nederlandse visie

Nederland heeft geen voorbehoud gemaakt op het Commentaar, waardoor Nederland alleen op grond van een uitdrukkelijke verklaring het attractiebeginsel mag toepassen. In hoofdstuk 4 heb ik onderzocht wat het standpunt is van Nederland. In het Nederlandse verdragsbeleid wordt duidelijk kenbaar gemaakt dat Nederland zich zoveel mogelijk OESO-conform wil gedragen. De Nederlandse wetgeving en jurisprudentie geven daarentegen een minder eenduidig antwoord. Op basis van het bestuurdersbegrip dat in Nederland gehanteerd wordt, zou gesteld kunnen worden dat het attractiebeginsel toepassing kan vinden. Uit jurisprudentie blijkt namelijk dat de Hoge Raad aansluiting zoekt bij het formele privaatrechtelijke bestuurdersbegrip. Een formele uitleg betekent dat alleen de benoeming van de bestuurder betekenis heeft. Welke werkzaamheden hij daadwerkelijk verricht, wordt niet in aanmerking genomen¹⁶³. Uit de Nederlandse wet volgt daarentegen dat het attractiebeginsel geen toepassing vindt. Naar mijn mening volgt dit ten eerste uit de woorden ‘verricht in functie van’ die het hoedanigheidvereiste aantonen. Ten tweede is mijns inziens de in het bestuurdersartikel neergelegde fictie¹⁶⁴ alleen gerechtvaardigd indien feitelijk gelijke situaties binnen de reikwijdte van de bestuurdersbepaling vallen¹⁶⁵.

¹⁶² Op basis van internationaal recht zijn beide staten dan verbonden.

¹⁶³ Hoge Raad 1 oktober 2010. Hoge Raad heeft in dit recente arrest geoordeeld dat een formeelrechtelijke bestuurder die geen bestuurderstaken verricht ook als bestuurder wordt aangemerkt.

¹⁶⁴ De bedoelde fictie is dat bestuurdersbeloningen daar worden belast waar de vennootschap is gevestigd, ongeacht waar de feitelijke werkzaamheden worden uitgeoefend.

¹⁶⁵ De rechtvaardigingsgronden van de wetgever om een fictie in het bestuurdersartikel op te nemen zijn: op deze manier wordt de problematiek omtrent de vraag waar de feitelijke werkzaamheden van de bestuurder hebben plaatsgevonden vermeden; op deze

Het attractiebeginsel zorgt voor een tegengestelde uitwerking, dus ook op basis hiervan wordt het attractiebeginsel niet erkend in Nederland.

De conclusie dat het attractiebeginsel geen toepassing vindt volgens de Nederlandse visie, strookt met de gedraging van Nederlandse regering ten opzichte van het OMV. Indien Nederland het oneens was met de interpretatie van het OMV had ze een voorbehoud moeten maken. Dit heeft Nederland echter niet gedaan. Wil Nederland alsnog doorwerking van het attractiebeginsel in een bilateraal verdrag, dan dient bij het afsluiten van het verdrag uitdrukkelijk aangegeven te worden dat het Commentaar niet van toepassing is op het afgesloten verdrag.

Internationaal verband

Om tot een conclusie te komen of het theoretisch is toegestaan dat Nederland internationaal het attractiebeginsel hanteert, ben ik de gedragingen van Nederland op internationaal verdragsniveau gaan onderzoeken. Hiervoor heb ik twee bilaterale verdragen gebruikt, het verdrag met België en het verdrag met de UK. Om de landen goed met elkaar te kunnen vergelijken heb ik het bestuurdersbegrip, de nationale wetgeving en de rol van het attractiebeginsel in de nationale wetgeving van de drie landen vergeleken met het OMV. In het onderstaande schema heb ik mijn bevindingen weergegeven.

	OMV	Nederland	België	UK
Bestuurdersbegrip	Geen	Formeel	Materieel / formeel	Materieel
Nationale wetgeving	Artikel 16	Artikel 7.2 (7) IB	Artikel 32 W.I.B.	Geen
Attractiebeginsel	Niet	Wel/Niet	Wel	Niet

Uit het schema blijkt dat het gehanteerde bestuurdersbegrip geen antwoord geeft ten aanzien van de vraag of het attractiebeginsel op nationaal niveau gelding heeft. Mijn voorlopige oordeel in subparagraaf 3.3.1 dat Nederland het attractiebeginsel erkent door het hanteren van een formeel bestuurdersbegrip, wordt hierdoor ontkracht.

Uit het schema volgt ook dat België het attractiebeginsel toepast. Door middel van het maken van een voorbehoud bij artikel 16 OMV, heeft België de mogelijkheid gecreëerd om het attractiebeginsel ook toe te passen in haar bilaterale verdragen. Op basis van het oude bilaterale verdrag van Nederland en België kon verondersteld worden dat het attractiebeginsel van toepassing was. In het nieuwe verdrag is echter aan deze toepassing een einde gekomen. Dit kan het resultaat kan zijn van verdragsonderhandelingen, of België ziet geen meerwaarde meer in het opnemen van het

manier worden de meeste situaties van dubbele belastingvrijstelling vermeden; de fictie is een belangrijk wapen tegen de strijd van belastingvlucht.

attractiebeginsel¹⁶⁶. De tweede reden zou een juiste aanname kunnen zijn nu België in bilaterale verdragen met andere landen ook zelden het attractiebeginsel heeft opgenomen¹⁶⁷. Als dit inderdaad de reden zou zijn van België, vind ik dat België haar voorbehoud op het OESO-Commentaar in moet trekken. Hoe minder voorbehouden er gemaakt worden bij het Commentaar, hoe eenduidiger het Commentaar en daarmee ook de interpretatie en toepassing van het OMV is¹⁶⁸.

In de nationale wetgeving van de UK wordt het attractiebeginsel niet toegepast. Het attractiebeginsel kan geen werking vinden aangezien de werknemer centraal staat in de UK, waardoor de bestuurdersfunctie een nevenfunctie van de werknemer is. Een uitzonderlijke situatie is de werknemer die alleen bestuurderswerkzaamheden verricht, deze wordt een ‘fulltime director’ genoemd. Gezien de visie van de UK op de belastingheffing over werknemersbeloningen en het feit dat de UK geen voorbehoud heeft gemaakt bij het OESO-Commentaar, is duidelijk dat de UK geen toepassing van het attractiebeginsel wenst. Het bilateraal verdrag dat Nederland met de UK heeft afgesloten is echter niet OESO-conform, hoewel geen van beide landen een voorbehoud heeft gemaakt¹⁶⁹. Zowel in het oude als in het nieuwe verdrag staan de woorden ‘in his capacity as’ hetgeen het hoedanigheidvereiste aantoont. Op basis hiervan constateer ik dat het attractiebeginsel geen toepassing vindt met inachtneming dat beide landen het ook niet in hun nationale wetgeving hebben opgenomen. Nederland handelde echter onder het oude verdrag anders en paste het attractiebeginsel wel toe. Op basis van het nieuwe verdrag wordt het attractiebeginsel definitief buitenspel gezet. De heffingsbevoegdheid wordt nu namelijk in beginsel toegewezen aan het land waarin de werkzaamheden feitelijk worden verricht.

Antwoord

In internationaal verband is het OMV het belangrijkste modelverdrag. Uit zowel de tekst van artikel 16 OMV als het Commentaar wat is geschreven bij artikel 16 kan worden geconcludeerd dat de OESO geen toepassing van het attractiebeginsel wenst. Op basis hiervan kan geconcludeerd worden dat het attractiebeginsel geen algemeen aanvaarde internationale fictie is.

Nederland is aangesloten bij de OESO, waardoor ze in beginsel juridisch verbonden is aan het OMV met bijbehorend Commentaar. Nederland zou op basis daarvan het attractiebeginsel niet toe mogen passen in internationaal verband. Uit vermelde jurisprudentie en voorbeelden blijkt echter dat Nederland het attractiebeginsel wel toepast. Deze praktijk van de Nederlandse belastinginspecteur, die vooral uit praktisch oogpunt wordt gevoerd, strookt niet met de Nederlandse wetgeving waarin het attractiebeginsel uitgesloten wordt via het hoedanigheidvereiste.

¹⁶⁶ Of een combinatie van beide mogelijkheden.

¹⁶⁷ Het attractiebeginsel is in België wetgeving als anti-misbruikbepaling ingevoerd. In internationale situaties heeft het voor België geen meerwaarde om het attractiebeginsel toe te passen.

¹⁶⁸ Nederlands verdragsbeleid 2011, Ministerie van Financiën, p. 23 en de bijdrage van Engelen 2011, p. 549. Nederland heeft zo weinig mogelijk voorbehouden gemaakt bij het OMV omdat zo de kracht van het OMV het best in stand blijft.

¹⁶⁹ De UK geeft een andere invulling aan het begrip inwoner, waardoor een OESO-conforme bestuurdersbepaling zou leiden tot een onredelijke verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen Nederland en de UK.

De Nederlandse belastinginspecteur wordt niet altijd ‘teruggefloten’ wanneer hij het attractiebeginsel toepast¹⁷⁰. Ten aanzien van het oude belastingverdrag met België zou de toepassing van het attractiebeginsel geaccepteerd kunnen worden doordat werking van het attractiebeginsel in dit verdrag onderbouwd kon worden. Theoretisch zou Nederland echter als bronland ook de interpretatie uit OESO-Commentaar kunnen toepassen, mits Nederland niet bij de onderhandeling ingestemd had met de toepassing van het attractiebeginsel. Ten aanzien van de andere situaties, Nederland in het nieuwe verdrag met België en Nederland in het oude en het nieuwe verdrag met de UK, kan worden geconcludeerd dat Nederland het attractiebeginsel theoretisch onder geen enkele voorwaarde mag toepassen. Nederland handelt hier dus wel degelijk in strijd met het OMV en de bestuurdersartikelen uit de bilaterale verdragen met België en de UK. Met inachtneming van het ‘terugkrabbelen’ van België en de aanpassing van het bestuurdersartikel in het verdrag met de UK, blijkt dat het attractiebeginsel in de internationale praktijk een steeds geringere of zelfs geen rol meer speelt.

Aanbevelingen

De toepassing van het attractiebeginsel in internationale situaties kan praktische problemen oplossen. Indien het ‘beginsel’ wordt toegepast dient er namelijk geen salarissplitsing gemaakt te worden, waardoor ook de problematiek van de bestuurdersdefinitie vermeden wordt. Daarnaast dient er geen werkdagenallocatie plaats te vinden. Het standpunt van de Nederlandse belastinginspecteur ligt dus voor de hand. Maar zoals hierboven is geconcludeerd, is de toepassing van het attractiebeginsel door Nederland in vrijwel alle internationale situaties niet correct. Nederland moet juist OESO-conform willen handelen op verdragsniveau en dus het attractiebeginsel niet toepassen, ondanks dat ze weten dat toepassing in sommige situaties een kans van slagen heeft.

Als in overeenstemming met de bewoording van het Verdrag het attractiebeginsel niet wordt toegepast, dient uiteraard aandacht besteed te worden aan de praktische uitvoerbaarheid van het hoedanigheidvereiste. Van belang is immers om te waarborgen dat er zowel voor de Nederlandse belastinginspecteurs als voor belastingplichtigen geen praktische aanleiding is om terug te vallen op het attractiebeginsel. Het meest ideale uitgangspunt hiervoor zou zijn dat in het OMV de verplichting wordt opgenomen van het maken van een splitsing ten aanzien van de werkzaamheden van een bestuurder samen met de uitleg hoe deze splitsing gemaakt dient te worden. Hierdoor wordt ten eerste benadrukt dat het attractiebeginsel geen toepassing heeft en ten tweede zorgt dit voor internationale uniformiteit inzake het maken van de splitsing. Om dit te kunnen bereiken dient ook een definitie van het bestuurdersbegrip in het OMV neergelegd te worden. Ik ben voorstander van een meer materieel bestuurdersbegrip aangezien dan aansluiting bij de werkelijkheid gezocht wordt. Het is echter onwaarschijnlijk dat deze aanpassing (op korte termijn) ingevoerd zal worden in het OMV. Hieronder staan daarom een aantal nationale aanbevelingen, waarvan ik denk dat ze bijdragen aan een beter praktisch uitvoerbare situatie op nationaal

¹⁷⁰ Belastingadviseurs gaan er zelfs bij hun advisering al vanuit dat de Nederlandse belastinginspecteur het attractiebeginsel toepast.

niveau. Deze aanbevelingen zien toe op de situatie dat de vennootschap in Nederland is gevestigd, aangezien de toepassing van het attractiebeginsel in deze situaties het meeste voorkomt¹⁷¹

- Het is van belang dat de Minister van Financiën nadrukkelijk aangeeft dat Nederland geen toepassing van het attractiebeginsel kent¹⁷².
- Vervolgens is het van belang dat de Staatssecretaris beleid creëert op basis waarvan duidelijkheid ontstaat hoe de beloning van een bestuurder die tevens andere werkzaamheden verricht op de juiste wijze gesplitst kan worden. Het dient een salarissplitsing te zijn die aansluit bij de werkelijkheid en vanuit praktisch oogpunt eenvoudig is. Een mogelijke oplossing hiervoor is om verplicht te stellen dat de RvC¹⁷³ de specifieke beloningen toekent voor echte bestuurderstaken¹⁷⁴. Daarnaast kunnen de werkzaamheden die de bestuurder verricht, specifiek en met de omvang ervan, vastgelegd worden in een of meerdere arbeidscontract(en).
- Zolang op internationaal niveau het bestuurdersbegrip niet gedefinieerd is, is het van belang dat er duidelijkheid gecreëerd wordt in Nederlandse wetgeving. In plaats van het privaatrechtelijke begrip dient er een aparte fiscale definitie te worden geformuleerd van het begrip ‘bestuurder’, gebaseerd op een materiële benadering. Een materieel begrip is minder misbruikgevoelig en onderscheidt direct de ‘echte’ bestuurders van de bestuurders die alleen werknemerstaken verrichten (de bestuurder die alleen formeel benoemd is).

Bonus

Indien de in de inleiding aangehaalde ING-bonus wel was uitbetaald, had bepaald moeten worden welke werkzaamheden de bestuurders feitelijk hebben verricht in het jaar 2010, nu blijkt dat het attractiebeginsel geen toepassing heeft. Hebben de ze naast hun bestuurderstaken andere werkzaamheden verricht¹⁷⁵, dan had de omvang en plaats van deze nevenwerkzaamheden bepaald moeten worden. Hadden de bestuurders al hun activiteiten in Nederland verricht dan was er geen probleem ontstaan. Maar gezien het feit dat ING een grote internationale onderneming is, is aan te nemen dat de bestuurders ook veel internationale werkzaamheden hebben. Op basis hiervan kan Nederland de heffingsbevoegdheid ‘kwijtraken’ over een deel van de beloning. Nu blijkt dat het erg praktisch is als per bestuurder duidelijk is vastgelegd welke werkzaamheden deze verricht en waar. Voorlopig krijgt ING hier niet mee te maken, maar ze kunnen het alvast in hun achterhoofd houden voor de volgende bonus die wordt uitgekeerd!

¹⁷¹ Door alle beloningen te kwalificeren als bestuurdersbeloning die een bestuurder van een in Nederland gevestigde onderneming geniet, komt de heffingsbevoegdheid hierover geheel toe aan Nederland.

¹⁷² Geen vage omschrijvingen zoals de Minister van Financiën eerder heeft gedaan in zijn mededeling van 20 februari 1990.

Hierin werden cryptische omschrijvingen gegeven en werd vermeldt dat elk individueel geval apart beoordeeld dient te worden.

¹⁷³ De internationale ondernemingen zullen in het algemeen een Raad van Commissarissen hebben.

¹⁷⁴ Dit is tevens goed voor de Corporate Governance van de onderneming.

¹⁷⁵ Dit wordt verondersteld in het OESO-Commentaar.

Geraadpleegde literatuur

Boeken

Nederland

Caspel, Gokkel en Klijn 2008

R.D.J. van Caspel, H.R.W. Gokkel en C.A.W. Klijn, *Juridisch woordenboek* (14^e druk), Groningen/Houten: Wolters Noordhoff Groningen/Houten 2008.

Engelen 2006

F.A. Engelen, *Over waarden en normen, Het beginsel van de goede trouw in het (fiscale) verdragenrecht*, Deventer: Kluwer 2006.

Heijden 1995

E.J.J. van der Heijden, *Handboek van de naamloze vennootschap naar Nederlands recht*, Zwolle: Tjeenk Willink 1995.

Lowensteyn 2005

F.J.W. Lowensteyn, *Wezen en bevoegdheid van het bestuur van de vereniging van naamloze vennootschap*, Zwolle: Tjeenk Willink 2005.

Pollman en Sterkenburg 2009

T. Pollmann en Van Sterkenburg, *Van Dale groot woordenboek van hedendaags Nederlands*, Utrecht: Van Dale 2009.

Raad 2009

C. van Raad, *Cursus Belastingrecht studenteneditie 2009-2010 Internationaal Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009.

Raaijmakers 2006

M.J.G.C. Raaijmakers, *Ondernemingsrecht*, Deventer: Kluwer 2006.

Scholten 1974

P.Scholten, *Asser's, C. Handleiding tot beoefening van het Nederlands burgerlijk recht*, Zwolle: Tjeenk Willink 1974.

Terra en Wattel 2005

B.J.M. Terra, en P.J. Wattel, *European Tax Law*, Deventer: Kluwer 2005.

Witteveen 2003

W. Witteveen, *De geordende wereld van het recht*, Amsterdam: Amsterdam University Press 2003.

België

Beghin en Woesteyne 2001

P. Beghin, en I. van de Woesteyne, *Handboek Personenbelasting 2001*, Ced Samson: 2001.

Huyghe en Bombeke

A. Huyghe en G. Bombeke, *Artikel 16, Vennootschapsleiding*, Larcier: 2001.

Bijdragen in boeken

Gribnau 2006

J.L.M. Gribnau, J.L.M. 'Rechtsbeginselen en Evaluatie van belastingwetgeving', in: A.C. Rijkers en H. Vroding, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, p. 27-66.

Tijdschriften

Arnold 2011

B.J. Arnold, 'The taxation of income from services under tax treaties: cleaning up the mess', *Bulletin for International Taxation* Feb. 2011, p. 59-68.

Baeten 1995

J. Baeten, 'Bestuurder uitgesloten van grensarbeidersregeling', *Fiskoloog* (nr. 145) 1995, p. 2-4.

Davain en Ectors 2004

J.L. Davain en D. Ectors, 'Le dirigeants d'entreprise: cette notion trouve-t-elle écho dans les conventions preventives de double imposition?', *R.G.F.*(nr. 10) 2004, p. 17-22.

Dyck, van

J. van Dyck, 'Wordt het attractiebeginsel retroactief heringevoerd?', *Fiskoloog* nr. 689, p. 1-3.

Engelen 2004

F.A. Engelen, 'Interpretation of Tax Treaties under International Law', *IBFD* (Nr. 7) Amsterdam: 2004, p. 57.

Engelen 2011

F. A. Engelen, 'Fiscaal verdragsbeleid en het OESO-Modelverdrag', *WFR* 2011 (nr. 6903), p. 548 – 560.

Erasmus-Koen en Douma 2007

M. Erasmus-Koen en S. Douma, 'Legal status of the OECD Commentaries – In search of the holy grail of international tax law', *Bulletin for international taxation* Augustus 2007, p. 339-352.

Huyghe 1992

A. Huyghe, 'Fiscale aspecten van een cross border tewerkstelling als bestuurder', *T.F.R.* Jan/feb 1992, p. 8-10.

Kavelaars 2001

P. Kavelaars, 'De arbeidsinkomsten onder het conceptverdrag met België', *WFR* 2001 (nr. 6453), p. 1464.

Kavelaars en Eldonk 1998

P. Kavelaars en H van Eldonk, 'Enige perikelen omtrent het bestuurdersartikel uit het verdrag met België', *WFR* 1998 (nr. 6312), p. 1517.

Laere en Broeck 2001

D. van Laere en L. de Broeck, 'Attractiebeginsel is ongrondwettelijk', *Fiscale Actualiteiten* (aflevering 10) 2001, p. 1-4.

Lang 2009

M. Lang, '2008 OECD Model: Conflicts of Qualification and Double Non-Taxation', *Bulletin for international Taxation* May/June 2009, p. 204-207.

Maisto 2005

G. Maisto, 'The observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties', *IBFD* januari 2005, p. 14-19.

Moeskops 2002

C. Moeskops, 'Vennootschapsleiders onder het nieuwe verdrag België-Nederland', *A.F.T.* November 2002, p. 421-446.

Pietersz en Jol 2005

M.H. Pietersz en D.T.J. Jol, 'Netherlands: Tax Treatment of a statutory Director in a Dual Role', *IBFD* december 2005, p. 534-541.

Pötgens en Bol 1997

F.P.G. Pötgens en J.C. Bol, 'De ficties uit het aanmerkelijk belang-regime onder de belastingverdragen en het EG-Verdrag', *MBB* december 1997, p. 375-392.

Pötgens 2000

F.P.G. Pötgens, 'Het 'sluitend systeem' van artikel 15 e.v. van het OESO-Modelverdrag', *MBB* (nr.11) november 2000, p. 397-403.

Pötgens 2001

F.P.G. Pötgens, 'Inkomsten uit tegenwoordige privaatrechtelijke dienstbetrekking onder het nieuwe belastingverdrag met België (Artikel 15 en 16)', *MBB* 2001, p. 376.

Roeloffs 2000

P.E. Roeloffs, P.E. 'De salary split. Een economisch verhaal', *IBB* (nr. 3) juni 2000, p. 7.

Steen 2001

E. van der Steen, 'Verslag Belastingadviseursdag 2001: Belastingrechtspraak in een veranderende wereld', *WFR* 2001 (nr. 6444), p. 1069.

Vanderkerken 1996

C. Vanderkerken, 'Afschaffing van het attractiebeginsel zeker niet voor morgen', *Fiskoloog* (ed. 583) 25 september 1996, p. 3-4.

Vogel 1988

K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – a review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988, p. 315.

Ward 2006

D.A. Ward, 'The role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process', *Bulletin for international Taxation* 2006, p. 97-102.

Jurisprudentie

Nederland

- Hoge Raad 26 oktober 1945, NJ 1946, nr. 48
- Hoge Raad 22 januari 1958, nr. 13 352, 'werknemer wonend buiten Nederland', *BNB* 1958/98.
- Hoge Raad 11 maart 1959, nr. 13 862.
- Hoge Raad 6 mei 1959, nr. 13 924, 'werknemer wonend buiten Nederland', *BNB* 1959/229.
- Hoge Raad 20 januari 1960, nr. 14 143.
- Hoge Raad 26 augustus 1981, nr. 20 413, 'Art. 18 Overeenkomst Ned.-Belgie ter voorkoming van dubbele belasting', *BNB* 1981/307.

- Hoge Raad 15 oktober 1986, nr. 23 702, ‘fraus legis; art. 1 en 2 Besluit voorkoming dubbele belasting’, *BNB* 1987/72.
- Hoge Raad 22 juli 1988, nr. 25 075, ‘bestuurders- en commissarissenbeloningen, pensioenen en soortgelijke beloningen’, *BNB* 1989/2.
- Hoge Raad 15 juli 1997, ‘Salarissplitsing in verband met verdragstoepassing in dit geval niet mogelijk’, *BNB* 1997/298.
- Hoge Raad 22 december 1999, nr. 35 024, *FED* 2000/109, inclusief de conclusie van Van Soest.
- Hoge Raad 3 mei 2000, nr. 34 361, *Verdrag Nederland-Zwitserland 1951*, V-N 200/23.6
- Hoge Raad 3 mei 2000, nr. 34 653, *Verdrag Nederland-België*, V-N 200/24.10
- Hoge Raad 21 februari 2003, ‘Art. 15 Verdrag met Brazilië’, V-N 2003/13.8, *BNB* 2003/177
- Hoge Raad 23 september 2005, nr. 40 179, *Hoge Raad komt terug op onjuiste berekening dagenbreuk*, NTFR 2005/1420.
- Hoge Raad 11 augustus 2006, nr. 40 762, ‘Artikel 2 Besluit voorkoming dubbele belasting. Dagenbreuk’, V-N 2006/44
- Hoge Raad 1 december 2006, nr. 39 535
- Hof Den Haag 26 juni 2007, nr. 03/01083
- Hoge Raad 1 oktober 2010, nr. 09/01555

België

- Cassatie 27 maart 1962, *Bull. Bel.* 1962, 1903; *Pas* 1962, I, 834.
- Cassatie 8 mei 1962, *Bull. Bel.* 1962, 1437; *Pas* 1962, I, 389.
- Hof van Beroep van Gent, 30 oktober 1997.
- Hof van Beroep van Gent, 14 mei 1998.
- Hof van Beroep van Brussel, 15 september 1995, R.W. 1995-96, 1417.

Internationaal

- Internationaal Gerechtshof 15 juni 1962, ‘*The Temple Case*’.

Parlementaire stukken

Nederland

- *Kamerstukken II* 1962/63, 5380, nr 19.
- *Kamerstukken II* 1980/81, 16 1664, nr. 1.
- *Parlementaire Vraag* 27 september 1996.
- *Vraag en Antwoord Kamer* 27 september 1996, 1996-97, 7761.
- *Kamerstukken II* 2000/01, 27 466, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2001/02, 28 259, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 28 956, nr. 3.
- Besluit 10 maart 2004, IFZ 2004/113M.
- Besluit 12 januari 2010.

België

- *Vraag en Antwoord Kamer*, 1995-96, nr. 39.
- *Beknopt verslag Kamer*, 1997-98, Commissie van Financiën en bergroting, 27 mei 1998, C 582-4.
- Gedr. St., Senaat 1996-97, nr. 1-612/7.
- *Parlementaire Vraag*, nr. 1427, 25 juni 1998, Bull Bel., 798/11.99, 3445.

Bijlage I (bij hoofdstuk 2)

Artikel 15 en 16 OESO-Modelverdrag

Artikel 15 Income from employment

1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.
2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

A the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and

B the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and

C the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.
3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated

Article 16. Directors' fees

“Directors’ fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State”.

Commentaar bij Artikel 16 OESO-Modelverdrag

COMMENTARY ON ARTICLE 16 CONCERNING THE TAXATION OF DIRECTORS’ FEES

1. This Article relates to remuneration received by a resident of a Contracting State, whether an individual or a Legal person, in the capacity of a member of a board of directors of a company which is resident of the other Contracting State.
2. A member of the board of directors of a company often also has other functions with the company, e.g. as ordinary employee, adviser, consultant, etc. It is clear that the Article does not apply to remuneration paid to such a person on account of such other functions.

Voorbehouden bij artikel 16

Reservations on the Article (16)

6. BELGIUM reserves the right to state that remuneration that a person dealt with in Article 16 receives in respect of daily activities as well as remuneration that a partner of a company, other than a company with share capital, receives in respect of his personal activities for the company shall be taxable in accordance with the provisions of Article 15.

Bijlage II (bij hoofdstuk 3)

Artikel 7.2 Wet op de Inkomstenbelasting 2001

Artikel 7.2. Belastbaar inkomen uit werk en woning

Lid 7 (laatste volzin): De buiten Nederland vervulde functie van bestuurder of commissaris van een in Nederland gevestigd lichaam, [] zijn of worden verricht op grond van een verdrag waarbij de Staat der Nederlanden partij is, wordt steeds geacht in Nederland te zijn vervuld.

Artikel 2 Wet op de Loonbelasting 1964

Artikel 2.

Lid 1: Werknemer is de natuurlijke persoon die tot een inhoudingsplichtige in privaatrechtelijke of in publiekrechtelijke dienstbetrekking staat... []

Lid 3: tenzij werkzaamheden worden verricht in een functie van bestuurder of commissaris van een in Nederland gevestigd lichaam [], is het eerste lid niet van toepassing op personen die niet in Nederland wonen, met betrekking tot een geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking.

Bijlage III (bij hoofdstuk 4)

Wetboek van Inkomstenbelasting 1992

Artikel 32, tot aanslagjaar 1997

§ 1 Tot de in artikel 20, 2°, b, bedoelde bezoldigingen behoren, ongeacht de schuldenaar, de benaming en de wijze waarop zij worden vastgesteld en toegekend, alle beloningen die voor de verkrijger de opbrengst vertegenwoordigen van een opdracht, als bestuurder, vereffenaar of van een soortgelijke opdracht of taak die krachtens een volmacht of een contract in een vennootschap op aandelen of in een daarmede gelijkgestelde Belgische of buitenlandse rechtspersoon wordt vervuld. Daartoe behoren inzonderheid:

- 1° tantièmes en andere vaste of veranderlijke bezoldigingen welke vennootschappen op aandelen of ermede gelijkgestelde rechtspersonen aan de in artikel 20, 2°, b, bedoelde personen toekennen op enige andere wijze dan als terugbetaling van werkelijke uitgaven die eigen zijn aan de vennootschap of rechtspersoon;
- 2° voordelen, vergoedingen en bezoldigingen die in wezen gelijkaardig zijn aan die welke in artikel 26, 2° tot 4°, worden bedoeld;

Artikel 32, vanaf aanslagjaar 1997

Bezoldigingen van bedrijfsleiders zijn alle beloningen verleend of toegekend aan een natuurlijk persoon die :

- 1° een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent;
- 2° in de vennootschap een leidende functie of een leidende werkzaamheid van dagelijks bestuur, van commerciële, financiële of technische aard, uitoefent buiten een arbeidsovereenkomst.

Daartoe behoren inzonderheid:

- 1° vaste of veranderlijke tantièmes, zitpenningen, emolumenten en alle andere sommen toegekend door vennootschappen, andere dan dividenden of terugbetalingen van eigen kosten van de vennootschap;
- 2° voordelen, vergoedingen en bezoldigingen die in wezen gelijkaardig zijn aan die vermeld in artikel 31, tweede lid, 2° tot 5°;
- 3° in afwijking van artikel 7, de huurprijs en de huurvoordelen van een gebouwd onroerend goed verhuurd door de in het eerste lid, 1°, vermelde personen aan de vennootschap waarin zij een opdracht of gelijksoortige functies uitoefenen, voor zover zij meer bedragen dan vijf derden van het kadastraal inkomen gerevaloriseerd met de in artikel 13 vermelde coëfficiënt. Van deze bezoldigingen worden de kosten in verband met het verhuurde onroerend goed niet in aftrek gebracht.

Het eerste lid is niet van toepassing op natuurlijke personen, die onbezoldigd een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefenen in verenigingen zonder winstoogmerk of andere rechtspersonen zoals bedoeld in artikel 220, 3°, mits de inkomsten van onroerende goederen die zij uit diezelfde vereniging of rechtspersoon verkrijgen niet voor de in het tweede lid, 3°, bedoelde herkwalficatie tot bezoldiging in aanmerking komen.

Het eerste lid is evenmin van toepassing op natuurlijke personen die bezoldigde functie uitoefenen in een vennootschap, waarin zij ook onbezoldigd een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefenen, mits de inkomsten van onroerende goederen die zij uit diezelfde vennootschap verkrijgen niet voor de in het tweede lid, 3°, bedoelde herkwalficatie tot bezoldiging in aanmerking komen.

Artikel 227, Aan de belasting onderworpen personen

Aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen :

- 1° niet-rijksinwoners, met inbegrip van de in artikel 4 vermelde personen;
- 2° buitenlandse vennootschappen, zomede verenigingen, instellingen of lichamen zonder rechtspersoonlijkheid die zijn opgericht in een rechtsvorm die vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een vennootschap naar Belgisch recht en die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben;

Artikel 228

§ 1. De belasting wordt uitsluitend geheven van in België behaalde of verkregen inkomsten die aan de belasting zijn onderworpen.

§ 2. In die inkomsten zijn begrepen :

6° de in artikel 23, § 1, 4° en 5°, vermelde bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen, ten laste :

- a) van een rijksinwoner ;
- b) van een binnenlandse vennootschap of van een vereniging, instelling of lichaam met maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in België ;

Artikel 16 in het oude verdrag BE-NL

Artikel 16. Beheerders, bestuurders en commissarissen van vennootschappen

§1. Tantièmes, presentiegelden en andere beloningen verkregen door een inwoner van België die commissaris of bestuurder is van een naamloze vennootschap die inwoner is van Nederland, mogen in Nederland worden belast.

§2. Tantièmes, presentiegelden en andere beloningen verkregen door een inwoner van Nederland die lid is van de raad van beheer of van toezicht van een vennootschap op aandelen die inwoner is van België, mogen in België worden belast.

Deze bepaling is ook van toepassing op de beloningen verkregen door een gecommanditeerde vennoot van een vennootschap bij wijze van geldschieting op aandelen die inwoner is van België

§3. Niettegenstaande de bepalingen van de paragrafen 1 en 2 mogen de aldaar bedoelde beloningen die verkregen worden door personen die in een wezenlijke en vaste functie werkzaamheden verrichten in een vaste inrichting gevestigd in de andere Staat dan die waarvan de vennootschap inwoner is, en ten laste waarvan de beloningen als zodanig komen, in die andere Staat worden belast.

Artikel 16 in het nieuwe verdrag BE-NL

Artikel 16. Vennootschapsleiding

§1. Beloningen die een persoon die inwoner is van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat ter zake van de uitoefening van een opdracht of taak als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of ter zake van de uitoefening van functies die volgens de wetgeving van die andere Staat als soortgelijke functies worden beschouwd, mogen in die andere Staat worden belast.

§2. Beloningen die een persoon die inwoner is van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat ter zake van de uitoefening – buiten het kader van een dienstbetrekking – van een leidende werkzaamheid of leidende functie van dagelijks bestuur, van commerciële, technische of financiële aard, mogen in die andere staat worden belast.

§3. Beloningen die een persoon die inwoner is van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat ter zake van de uitoefening – buiten het kader van een dienstbetrekking – van werkzaamheden andere dan deze vermeld in de paragrafen 1 en 2 mogen in die andere Staat worden belast.

§4. Niettegenstaande de bepalingen van de paragrafen 2 en 3 mogen de aldaar bedoelde beloningen die een persoon verkrijgt ter zake van de uitoefening van die werkzaamheden in een vaste inrichting gevestigd in de andere verdragsluitende Staat dan die waarvan de vennootschap inwoner is en die door deze vaste inrichting worden gedragen, in die andere Staat worden belast.

Bijlage IV (bij hoofdstuk 5)

Bestuurdersinkomen onderworpen aan belastingheffing in de UK

Domiciled?	Resident?	Arising basis ¹⁷⁶ (AB) / remittance basis ¹⁷⁷ (RB)?	Dienstbetrekking geheel / gedeeltelijk in de UK		Dienst-betrekking geheel buiten de UK.
			Werkzaamheden verricht in de UK	Werkzaamheden verricht buiten de UK	
Domiciled in de UK	Resident en ordinarily resident	AB	Heffing	Heffing	Heffing
	Resident, niet ordinarily resident	AB	Heffing	Heffing	Heffing
		RB	Heffing	Geen heffing (tenzij remittance)	Geen heffing (tenzij remittance)
	Geen resident	AB	Heffing	Geen heffing	Geen heffing
Domiciled buiten de UK	Resident en ordinarily resident	AB	Heffing	Heffing	Heffing
		RB	Heffing op basis van AB ¹⁷⁸		Heffing (AB) / Geen heffing (RB) ¹⁷⁹
	Resident, niet ordinarily resident	AB	Heffing	Heffing	Heffing
		RB	Heffing	Geen heffing (tenzij remittance)	Geen heffing (tenzij remittance)
	Geen resident	AB	Heffing	Geen heffing	Geen heffing

Sec. 62, 66 en 67 Income Tax Act 2003

62 Earnings

- 1) This section explains what is meant by “earnings” in the employment income Parts.
- 2) In those Parts “earnings”, in relation to an employment, means—
 - a) salary, wages or fee,
 - b) any gratuity or other profit or incidental benefit of any kind obtained by the employee if it is money or money’s worth, or
 - c) anything else that constitutes an emolument of the employment.

¹⁷⁶ Arising basis betekend belast over je wereldwijde inkomen

¹⁷⁷ Remittance basis is een faciliteit in de UK-wetgeving waar je voor kunt kiezen als je gedurende een heel belastingjaar resident bent en non-ordinarily resident, of non-domiciled bent. Kies je hiervoor dan is het inkomen wat je in het buitenland verdient niet onderhevig aan UK-inkomstenbelasting, mits je het niet overbrengt naar de UK.

¹⁷⁸ Wanneer iemand resident en ordinarily resident (non-domiciled) is dan werkt de remittance basis anders dan wanneer iemand resident en non-ordinarily resident is (non-domiciled). Een werknemer is dan voor zijn wereldwijde inkomen (AB) onderworpen aan belastingheffing in de UK indien de werkzaamheden feitelijk verricht zijn in de UK (geheel/gedeeltelijk).

¹⁷⁹ Of de werknemer/bestuurder onderworpen is aan UK belastingheffing over het inkomen wat feitelijk geheel buiten de UK is verricht, is afhankelijk van de residence-status van de werkgever. Is hij non-UK resident dat is het inkomen onderworpen op basis van remittance, is de werkgever UK-resident dan is het inkomen onderworpen aan belastingheffing op basis van het wereldwijde inkomen.

- 3) For the purposes of subsection (2) “money’s worth” means something that is—
 - a) of direct monetary value to the employee, or
 - b) capable of being converted into money or something of direct monetary value to the employee.
- 4) Subsection (1) does not affect the operation of statutory provisions that provide for amounts to be treated as earnings (and see section 721(7)).

66 Meaning of “employment” and related expressions

- 1) In the benefits code—
 - a) “employment” means a taxable employment under Part 2, and
 - b) “employed”, “employee” and “employer” have corresponding meanings.
- 2)
- 3) For the purposes of the benefits code an employment is a “taxable employment under Part 2” in a tax year if the earnings from the employment for that year are (or would be if there were any) general earnings to which the charging provisions of Chapter 4 or 5 of Part 2 apply.
- 4) In subsection (3)—
 - a) the reference to an employment includes employment as a director of a company, and
 - b) “earnings” means earnings as defined in Chapter 1 of this Part.

67 Meaning of “director” and “full-time working director”

- 1) In the benefits code “director” means—
 - a) in relation to a company whose affairs are managed by a board of directors or similar body, a member of that body,
 - b) in relation to a company whose affairs are managed by a single director or similar person, that director or person, and
 - c) in relation to a company whose affairs are managed by the members themselves, a member of the company,

and includes any person in accordance with whose directions or instructions the directors of the company (as defined above) are accustomed to act.
- 2) For the purposes of subsection (1) a person is not to be regarded as a person in accordance with whose directions or instructions the directors of the company are accustomed to act merely because the directors act on advice given by that person in a professional capacity.
- 3) In the benefits code “full-time working director” means a director who is required to devote substantially the whole of his time to the service of the company in a managerial or technical capacity.

Artikel 16 oude verdrag NL-UK

Artikel 16, bestuurders- en commissarissenbeloningen

1. Directeursbeloningen (Directors' fees) en dergelijke beloningen verkregen door een inwoner van een van de Staten in zijn hoedanigheid van lid van de raad van beheer, van bestuurder, of van commissaris van een lichaam dat inwoner is van de andere Staat, mogen in die andere Staat worden belast.
2. Indien echter de hiervoor bedoelde beloningen worden verkregen door personen die werkzaamheden uitoefenen die redelijkerwijs in verband kunnen worden gebracht met een vaste inrichting die is gevestigd in een van de Staten, niet zijnde de Staat waarvan het lichaam inwoner is, mogen deze beloningen, niettegenstaande de bepalingen van de eerste lid van dit artikel, worden belast in de Staat waar de vast inrichting is gevestigd.

Artikel 15 nieuwe verdrag NL-UK

Artikel 15 Directeursbeloningen

Directeursbeloningen en andere beloningen verkregen door een inwoner van een Verdragsluitende Staat in zijn hoedanigheid van lid van de raad van beheer, bestuurder of commissaris van een lichaam dat inwoner is van de andere Staat, mogen in die andere Staat worden belast, voor zover die beloningen zijn toe te rekenen aan diensten verleend in die andere Staat.

Protocol VIII: Ten aanzien van artikel 15 (Directeursbeloningen)

Het is wel te verstaan dat onder bestuurder of commissaris van een Nederlands lichaam worden verstaan personen die als zodanig zijn benoemd door de algemene vergadering van aandeelhouders of door enig ander bevoegd orgaan van dat lichaam en belast zijn met de algemene leiding van het lichaam onderscheidenlijk met het toezicht daarop.