

## Over de afschaffing van belastingverdragen

Rede

Uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van hoogleraar internationaal belastingrecht aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Erasmus Universiteit Rotterdam op 27 juni 2006

door

Mr. A.J.A. Stevens

**(INGEKORTE) LEESVERSIE ZONDER VOETNOTEN**

*Mijnheer de Rector Magnificus,  
Zeer geachte toehoorders,*

## **1. Inleiding**

Graag wil ik deze rede beginnen met een kleine anekdote uit de Rotterdamse haven, waarvan ik helaas de bron niet meer terug heb kunnen vinden:

*“Een schip met Aziatische vlag en dito bemanning loopt de haven van Rotterdam binnen. Kort voor het aanmeren komt het bootje met de roeiers langzij. Een van de roeiers roept naar boven naar de naar beneden kijkende matrozen: “Kèn je een lijntje gooien?” Er volgt geen reactie. De roeier stelt de vraag nogmaals, ditmaal nog iets luider en nadrukkelijker: “Kèn je een lijntje gooien?” Weer geen reactie. De roeier krijgt een idee en roept: “Do you speak English?” Meteen komt er een reactie: “Yes, yes”, waarop de roeier antwoordt: “Nou, dan kèn je toch wel een lijntje gooien?”*

Vanwege verschillende redenen vond ik deze anekdote illustratief voor mijn verdere betoog: allereerst moge – na het voorlezen - duidelijk zijn dat de keuze voor het Nederlands in plaats van het Rotterdams zowel voor mij als spreker als voor u als publiek een gelukkige keuze is geweest. Ook de keuze voor het Nederlands in plaats van het Engels is verklaarbaar gezien de samenstelling van het publiek. Vervolgens is mij gedurende de nog korte periode van mijn werkzame universitaire leven duidelijk geworden dat ook binnen de Erasmus Universiteit goede communicatie en het kunnen uitgooien c.q. vastmaken van lijntjes belangrijke vaardigheden zijn om te kunnen overleven. Ik kom hier in mijn dankwoord nog op terug.

Hoofdreden voor de keuze van deze anekdote is toch gelegen in de mogelijkheid om u de werking van belastingverdragen als het ware spelenderwijs te kunnen illustreren. Want de werking van belastingverdragen en met name de bedreigingen die de goede werking kunnen verstoren, vormen het onderwerp van deze rede. Hoe kunnen we spreken over bedreigingen, indien u niet bekend bent met belastingverdragen en hun functie c.q. functioneren in de eerste plaats? Aan de hand van voornoemde anekdote laat zich het

functioneren van een belastingverdrag eenvoudig illustreren: indien het Aziatische schip uit de anekdote niet de haven van Rotterdam was binnengelopen maar de haven van New York, zou de VS vermoedelijk op grond van zijn nationale belastingrecht het met de desbetreffende zeereis verdiende scheepvaartinkomen hebben belast (bronbeginsel). Dat neemt niet weg dat ook het land van herkomst vermoedelijk het scheepvaartinkomen als onderdeel van het wereldinkomen van de aldaar gevestigde rederij zal belasten (woonplaatsbeginsel). Gevolg van deze grensoverschrijdende transactie: dubbele belastingheffing. U zult begrijpen dat dergelijke dubbele belasting niet bepaald bevorderlijk werkt voor de internationale handel. Belastingverdragen beogen deze vorm van dubbele belasting, die we ook wel juridisch dubbele belasting noemen, te voorkomen door per inkomensbestanddeel de heffingsrechten van iedere verdragssluitende Staat vast te leggen en bovendien, bij niet-exclusieve toewijzing van heffingsrechten, een regeling ter voorkoming van dubbele belasting af te spreken. Zo wordt in het geval van de anekdote in de meeste belastingverdragen die zijn opgesteld volgens het OESO-modelverdrag een speciale regeling opgenomen, waardoor het exclusieve heffingsrecht over scheepvaartwinst wordt toegewezen aan de Staat waar de plaats van werkelijke leiding van de scheepvaartonderneming is gelegen. In casu moet op grond van het belastingverdrag de VS derhalve geheel afzien van belastingheffing, terwijl het Aziatische vestigingsland zijn heffingsrechten volledig mag uitoefenen. De situatie van dubbele heffing wordt aldus door de werking van het belastingverdrag netjes opgelost.

Met dit voorbeeld hoop ik de werking van belastingverdragen, ook voor diegene die hier niet iedere dag mee te maken hebben, voldoende te hebben toegelicht. Blijft over het tweede gedeelte van de titel van deze rede, nl. de afschaffing van belastingverdragen.

## **2. Bedreigingen van belastingverdragen**

Als relatief jonge, recent benoemde hoogleraar IBR lijkt het op het eerste gezicht niet echt handig om een van de belangrijkste, zo niet het belangrijkste onderzoeksobject van het internationale belastingrecht – de belastingverdragen – meteen aan het begin van de carrière al af te schaffen. Toch kan niet worden ontkend dat de

werking van belastingverdragen aan een groot aantal bedreigingen blootstaat, waarbij het bovendien nog zo lijkt dat deze bedreigingen in omvang en intensiteit de afgelopen jaren zijn toegenomen. Voor een wetenschapper een situatie, die roept om nader onderzoek. Mocht blijken dat door de aanwezige bedreigingen het belastingverdrag de facto buiten werking wordt gesteld, dan kan men evengoed of wellicht zelfs veel beter het belastingverdrag afschaffen en vervangen door een ander instrument. Om tot een antwoord te kunnen komen op deze vraag, heb ik allereerst het aantal (potentiële) bedreigingen geïnterpreteerd en vervolgens nader onderzocht.

Uiteindelijk heb ik in mijn inaugurele rede de volgende vier bedreigingen onderzocht:

1. De OESO
2. De wetgever
3. De rechterlijke macht
4. De Europese Unie

Om binnen het kader van de opgegeven spreektijd te blijven, zal ik hierna de eerste, de tweede en de vierde bedreiging met u bespreken. Voor de derde bedreiging, die door de rechterlijke macht, verwijs ik u graag naar de schriftelijke versie van deze rede.

## 2.1 Eerste bedreiging: de OESO

*“One of the problems which comes with succes is how to improve upon it.” (1)*

Door middel van een verdrag van 14 december 1960 is de OESO, de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling,

---

<sup>1</sup> John Avery Jones & Philip Baker, The Multiple Amendment of Bilateral Double Taxation Conventions, Bulletin for International Fiscal Documentation 2006/1, blz. 19.

door destijds 20 Staten , waaronder Nederland, in het leven geroepen met als voornaamste doel het bevorderen van economische groei en werkgelegenheid voor de OESO-lidstaten onderling, maar ook in de relatie tot niet-lidstaten. Om dit doel te bereiken hebben de lidstaten onder meer afgesproken om belemmeringen in het internationale handelsverkeer, waaronder begrepen het vrije verkeer van goederen, diensten en kapitaalstromen, zoveel mogelijk weg te nemen dan wel te verminderen. Zoals ik hiervoor in mijn inleiding reeds aangaf, vormt dubbele belastingheffing een belangrijk obstakel voor het internationale handelsverkeer. Een obstakel wat ook reeds voor de totstandkoming van de OESO werd opgelost door het afsluiten van bilaterale belastingverdragen. Om het afsluiten en de interpretatie van belastingverdragen tussen haar lidstaten verder te bevorderen c.q. te stroomlijnen publiceerde de OESO in 1963 haar eerste (concept-) modelverdrag met bijbehorend commentaar. De publicatie ging vergezeld van een aanbeveling van de OESO-raad aan de lidstaten om dit modelverdrag als basis te gebruiken bij hun verdragsonderhandelingen. Inmiddels is een aantal keren (o.a. in 1977 en 1992) een herziene versie van het OESO-modelverdrag en commentaar verschenen, terwijl vanaf 1992 het Modelverdrag en Commentaar in de vorm van een losbladig boekwerk worden gevoerd, dat nu vrijwel elke twee à drie jaar wordt gewijzigd. Er bestaat een duidelijke tendens om zoveel mogelijk het OESO-modelverdrag ongewijzigd te laten, maar eventuele wijzigingen via het OESO-commentaar door te voeren. De achterliggende redenen voor deze ontwikkeling zijn vooral politiek en praktisch van aard. Politiek, omdat de tekst van het Commentaar in zijn algemeenheid nogal vaag en multi-interpretabel is en daardoor uitermate geschikt om compromisoplossingen in vast te leggen. Praktisch, omdat een wijziging in het OESO-modelverdrag pas werking heeft na aanpassing van alle bestaande, reeds afgesloten verdragen. Door aanpassing van het OESO-commentaar kunnen de verdragsteksten van bestaande verdragen ongewijzigd blijven, maar toch een verduidelijkende of aangepaste uitleg verkrijgen.

Het OESO-modelverdrag is een groot succes gebleken: in de afgelopen (meer dan) 40 jaar zijn er ongeveer 2000 belastingverdragen afgesloten, waarvan het grootste gedeelte gebaseerd is op het OESO-modelverdrag of daarvan afgeleide

modelverdragen, zoals bijvoorbeeld het VN-modelverdrag. Nederland heeft op dit moment een kleine 80 belastingverdragen afgesloten, waarvan eveneens het overgrote deel is gebaseerd op het OESO-modelverdrag. Dit grote succes brengt echter ook problemen met zich mee. Veel staten nemen letterlijk de tekst van het OESO-modelverdrag over zonder verdere (al dan niet gezamenlijke) toelichting. In dat opzicht is zeker een grote mate van eenvormigheid ontstaan. Echter, wat zijn de consequenties voor de verdragsinterpretatie, indien het Modelverdrag of het Commentaar later wijzigt? Door het hanteren van een losbladig systeem is de kans op latere wijzigingen, m.n. van het Commentaar, hoegenaamd groot te noemen. Daar komt bij dat de juridische status van het OESO-commentaar als bron van verdragsinterpretatie bepaald onduidelijk is. In de fiscale literatuur woedt ten aanzien van dit punt op dit moment een heuse stammenstrijd, hoewel sommige stammen slechts uit één persoon lijken te bestaan. Om de verschillende standpunten te kunnen plaatsen, dienen we ons eerst af te vragen welke interpretatieregels überhaupt de uitlegging van verdragen bepalen. Enerzijds kent het OESO-modelverdrag in artikel 3 lid 2 een eigen interpretatieregel. Anderzijds zijn de algemene interpretatieregels van de artikelen 31 t/m 33 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van toepassing. Op grond van artikel 3 lid 2 wordt een niet in het verdrag omschreven uitdrukking uitgelegd naar het nationale recht van de verdragstoepassende Staat, tenzij de context anders vereist. Artikel 31 lid 1 van het Verdrag van Wenen geeft als algemene regel van uitlegging dat een verdrag te goeder trouw moet worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag. In het algemeen wordt artikel 3 lid 2 van het OESO-modelverdrag gezien als een *lex specialis* voor de interpretatieregels van de artikelen 31 t/m 33 van het Verdrag van Wenen. Echter, ook artikel 3 lid 2 OESO-modelverdrag zelf dient conform de interpretatieregels van de artikelen 31 t/m 33 van het Verdrag van Wenen te worden uitgelegd. Bovendien wordt onder artikel 3 lid 2 de uitleg naar het nationale recht van de verdragstoepassende Staat eveneens opzij gezet door de context van het verdrag. Eerste vraag die derhalve beantwoord dient te worden is of het OESO-modelverdrag en het bijbehorend Commentaar behoren tot de context van het verdrag. Zowel het OESO-commentaar als het Verdrag van Wenen verwijzen voor de

vaststelling van de context van het verdrag naar de bedoeling van de verdragssluitende partijen. In het algemeen is echter van de bedoeling van de verdragssluitende partijen – buiten de verdragstekst (inclusief preambule en protocollen) en een eventuele (gezamenlijke) toelichting – niet veel terug te vinden.

Inzake de vraag naar de status van het OESO-commentaar voor de verdragsinterpretatie worden – zoals gezegd – verschillende opvattingen verdedigd. Aan het ene uiterste van het spectrum aan opvattingen vinden we Engelen, die van mening is dat OESO-lidstaten bij de verdragsuitleg op grond van het internationaal recht gebonden zijn aan het OESO-commentaar. Hij concludeert dat bij het sluiten van een belastingverdrag tussen OESO-lidstaten een stilzwijgende overeenkomst tot stand komt die inhoudt dat de bepalingen van het verdrag die zijn overgenomen uit het OESO-modelverdrag, moeten worden uitgelegd overeenkomstig de betekenis die daaraan in de dan geldende versie van het OESO-commentaar wordt gegeven, tenzij bij dat commentaar of tijdens de verdragsonderhandelingen in dit verband een voorbehoud is gemaakt. Een dergelijke overeenkomst, waaraan de verdragssluitende partijen krachtens het volkenrecht zijn gebonden, behoort op grond van artikel 31, tweede lid, aanhef en onderdeel a, Verdrag van Wenen tot de context waarin de betekenis van de in het verdrag gebezigde termen moet worden vastgesteld. De overgrote meerderheid van de schrijvers volgt deze opvatting niet, maar probeert wel het OESO-commentaar een andere plaats te geven binnen het raamwerk van de artikelen 31 t/m 33 van het Verdrag van Wenen. In zoverre kan David Ward aangeduid worden als vertegenwoordiger van een standpunt aan het andere uiterste van het spectrum. Behalve voor de uitleg van verdragsuitdrukkingen, waarvoor hij de status van bijzondere betekenis in de zin van artikel 31 lid 4 VvW inruimt, ziet Ward geen rol voor de artikelen 31 t/m 33 van het Verdrag van Wenen bij de toepassing van het OESO-commentaar in het interpretatieproces. Dat wil echter in zijn optiek geenszins zeggen dat de rol van het OESO-commentaar in dit interpretatieproces verwaarloosbaar klein zou zijn. Op basis van de door hem ondergekende interpretatieregels van logica en gezond verstand hanteert Ward de veronderstelling dat de verdragssluitende partijen, mits het OESO-lidstaten betreft en de tekst van het desbetreffende verdrag overeenkomt met het OESO-

modelverdrag, bedoeld hebben dat het door hen afgesloten verdrag wordt uitgelegd conform het OESO-commentaar. Ook de Nederlandse Hoge Raad acht het OESO-commentaar van “grote betekenis” voor de verdragsinterpretatie van OESO-model conforme verdragen, daarbij overigens in het midden latend of deze conclusie nu gebaseerd is op het raamwerk van de artikelen 31 t/m 33 VvW of anderszins.

De uitwerking van het verschil in opvatting tussen Engelen en Ward, juist bij de latere wijziging van het OESO-commentaar, wil ik graag aan de hand van het volgende voorbeeld illustreren: we vervangen de Aziatische reder uit het beginvoorbeeld door een Griekse reder die zijn schip niet in eigendom heeft, maar heeft ingehuurd op basis van een bare boat charter van een Nederlandse eigenaar. De fiscale vraag die opkomt in de relatie tussen de Griekse reder en de Nederlandse scheepseigenaar is wie het heffingsrecht heeft over de inkomsten uit de bare boat charter. Ook tussen Griekenland en Nederland bestaat een OESO-conform belastingverdrag dat dateert van 1981. Op grond van het OESO-commentaar uit 1977 vallen inkomsten uit bare boat charter niet onder het scheepvaartartikel (art. 8 OESO-modelverdrag). Laten we aannemen dat Griekenland en Nederland om die reden artikel 12 van het Grieks – Nederlands verdrag (royalty artikel) van toepassing achten, zodat Griekenland op de charter betalingen 7% Griekse bronbelasting inhoudt, waarvoor Nederland op grond van artikel 25 lid 3 van dit verdrag verrekening met de Nederlandse vennootschapsbelasting toestaat. In 1994 is het OESO-commentaar op artikel 8 OESO-modelverdrag echter aangepast, waarbij is verduidelijkt dat de inkomsten uit een bare boat charter niet onder artikel 8 OESO-modelverdrag vallen maar onder artikel 7 (winst artikel). Toepassing van artikel 7 op de voorliggende casus zou betekenen dat Griekenland geen bronbelasting meer mag inhouden op de charter betalingen en dat Nederland het volledige heffingsrecht krijgt toebedeelt. Uiteraard doet zich de vraag voor of voor de uitleg van het verdrag tussen Griekenland en Nederland vanaf 1994 bare boat charter inkomsten niet meer onder artikel 12 belast kunnen worden, maar slechts op grond van artikel 7. Er vanuit gaande dat de toevoeging in 1994 aan het OESO-commentaar niet slechts een verduidelijking betreft, maar de facto een wijziging van de voorgeschreven verdragstoepassing, zou in de visie van Ward het OESO-commentaar in de versie van



1994 niet voor de uitleg van het verdrag Nederland – Griekenland van 1981 van belang zijn. Het blijft dus bij het bronbelasting recht van Griekenland, ook na 1994. In de visie van Engelen kan Griekenland wel aan de gewijzigde opvatting in het OESO-commentaar worden gebonden, mits Griekenland niet een voorbehoud heeft gemaakt bij de wijziging van het OESO-commentaar en ook Nederland niet binnen afzienbare tijd op de hoogte heeft gesteld dat zij een afwijkende visie op het gewijzigde OESO-commentaar heeft.

Veel meer dan een stelling in te nemen ten aanzien van de hiervoor beschreven opvattingen heb ik mij in het kader van deze inaugurele rede afgevraagd hoe de OESO en Nederland als verdragssluitende staat de hiervoor genoemde interpretatieproblemen zouden kunnen oplossen c.q. mitigeren.

Een duidelijke aanbeveling voor de OESO is om wijzigingen in de verdragstoepassing zo min mogelijk via het OESO-commentaar door te voeren doch zoveel mogelijk via het OESO-modelverdrag zelf. Dit heeft uiteraard als groot nadeel dat, indien Staten de wijzigingen van het OESO-modelverdrag willen doorvoeren, zij alle bestaande, door hen afgesloten belastingverdragen zullen moeten heronderhandelen. Een snelle blik op de lijst van Nederlandse verdragen leert dat een belastingverdrag gemiddeld één keer in de twintig à dertig jaar wordt vervangen door een nieuw verdrag. Echter, er bestaat ook de mogelijkheid om via een wijzigingsprotocol aanpassingen door te voeren. Het recente protocol met Frankrijk ten gevolge van de overname van de KLM door Air France leert dat dergelijke wijzigingen ook op relatief korte termijn kunnen worden doorgevoerd. Ten opzichte van een sluipende wijziging via het OESO-commentaar heeft de wijziging van het OESO-modelverdrag en daarop gebaseerde belastingverdragen mijns inziens duidelijk de voorkeur, aangezien in de meeste Staten, waaronder Nederland, een belastingverdrag aan goedkeuring van het parlement onderworpen is. De OESO schijnt zich hier ook meer en meer van bewust te worden, nu bij de Discussion Drafts voor de toerekening van winst aan vaste inrichtingen (artikel 7 OESO-modelverdrag) vastgesteld wordt dat de invoering van deze nieuwe inzichten niet mogelijk is zonder ook artikel 7 OESO-modelverdrag zelf aan te passen. Voor deze aanpassing wordt gezocht naar de mogelijkheid

van een multiple aanpassing van alle bestaande belastingverdragen tussen de OESO-lidstaten door een soort van multilaterale framework overeenkomst.

Ook Nederland als verdragssluitende Staat kan zelf behulpzaam zijn bij het mitigeren van interpretatieproblemen. Uiteindelijk gaat het bij de verdragsinterpretatie om het vaststellen van de bedoeling van de verdragssluitende partijen. Zoals hiervoor reeds gememoreerd is het vaak lastig deze bedoeling af te leiden uit de verdragstekst zelf, inclusief preambule en bijbehorende protocollen. Het verdient daarom mijns inziens aanbeveling om de bedoeling van de verdragssluitende partijen zoveel mogelijk schriftelijk vast te leggen in bijvoorbeeld een gezamenlijke Nota van Toelichting bij het verdrag. Een mooi voorbeeld van een dergelijke gezamenlijke Nota vormt de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting bij het nieuwe verdrag met België uit 2001. Ook eenzijdige toelichtingen kunnen interpretatieve waarde hebben omdat daaruit kan blijken in hoeverre partijen beoogd hebben aan te sluiten bij het OESO-modelverdrag en Commentaar of daarvan juist willen afwijken. In dat verband kunnen ook nationale publicaties omtrent het verdragsbeleid of een nationaal modelverdrag goede diensten bewijzen. Het verdient mijns inziens dan ook aanbeveling om zowel het Nederlands Standaard Verdrag alsmede de Notitie Algemeen Fiscaal Verdragsbeleid in ere te herstellen c.q. aan de actuele gang van zaken aan te passen. Tot slot kan nog gewezen worden op de mogelijkheid, die wel door Oostenrijk wordt gehanteerd, om het OESO-commentaar, al dan niet inclusief toekomstige wijzigingen, tot context van het verdrag te verheffen door in het belastingverdrag zelf vast te leggen dat bepalingen die conform het OESO-modelverdrag luiden, dienen te worden uitgelegd overeenkomstig het OESO-commentaar. Discussies over de reikwijdte c.q. status van het OESO-commentaar, zoals hiervoor beschreven, zullen dan goeddeels tot het verleden behoren.

## 2.2 Tweede bedreiging: de wetgever

*“There is a fraction too much f(r)iction, lately” (2)*

---

<sup>2</sup> Naar de gelijknamige titel van het liedje gecomponeerd door Tim Finn in .

Vermoedelijk zult u enigszins vreemd opkijken, indien u voor het verlaten van deze aula een aanslagbiljet, vergezeld van – naar goed Rotterdams gebruik – directe invordering, in de hand krijgt gedrukt waardoor u wordt belast voor één uur kijk- en luistergenot. Echter, indien staatssecretaris Wijn het Nederlandse parlement zover zou krijgen om een wetsvoorstel met als inhoud een dergelijke belasting aan te nemen, dan vrees ik dat er weinig aan te doen zal zijn. Belastingen worden immers op grond van art. 104 van de Grondwet geheven uit kracht van een wet en op grond van art. 120 treedt de rechter niet in de beoordeling van de grondwettigheid van wetten.

De rol van de overheid bij het afsluiten van belastingverdragen ligt aanzienlijk gecompliceerder dan bij het invoeren van belastingwetten. De regering is zowel verdragsonderhandelaar, vertegenwoordiger in de OESO-gremia die zich bezighouden met de verdere ontwikkeling van het OESO-modelverdrag en Commentaar, als medewetgever (en uitvoerder) van de nationale belastingwetten. Op grond van art. 91 lid 1 van de Grondwet is Nederland niet aan verdragen gebonden dan na voorafgaande goedkeuring van de Staten-Generaal. Is echter deze goedkeuring (uitdrukkelijk of stilzwijgend) verkregen, dan is Nederland enerzijds aan het verdrag gebonden jegens de andere verdragspartij (art. 26 VvW; “Pacta sunt servanda”) en bovendien heeft het verdrag een hogere juridische status dan een nationale wet. Art. 94 GrW zegt het aldus: “binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften vinden geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties”. In het geval van belastingverdragen zijn in het algemeen het overgrote deel van de verdragsbepalingen een ieder verbindend. Zoals hiervoor in de inleiding reeds aangegeven, is één van de belangrijkste functies van belastingverdragen het verdelen van heffingsrechten tussen de verdragssluitende Staten. Zijn de heffingsrechten eenmaal weggegeven aan de andere Staat, dan is dit derhalve vanwege de werking van art. 94 GrW niet meer te repareren door wijziging van de nationale belastingwet, zo zou men denken. U onderschat echter de inventiviteit van de Nederlandse wetgever. Door het gebruik van ficties is het in het verleden toch mogelijk gebleken om heffingsrechten die onder het verdrag al waren weggegeven,

gedeeltelijk weer terug te halen. Het volgende, bekende voorbeeld moge dit verduidelijken:

De Nederlandse reder X bezit 100% van de aandelen B.V. Y. Het aandelenbezit (een zgn. aanmerkelijk belang) behoort fiscaal tot Box II, wat betekent dat niet alleen dividenden, maar ook vervreemdingswinsten worden belast tegen een tarief van 25%. Onder belastingverdragen conform het OESO-modelverdrag wordt de belastingheffing over zowel dividenden (art. 10 OESO-modelverdrag) als vervreemdingswinsten (art. 13 lid 5 OESO-modelverdrag) toegewezen aan de woonstaat, waarbij slechts in het geval van dividenden de bronstaat het recht tot heffing van een bronbelasting tegen een veelal verlaagd tarief behoudt. Concreet betekent dit dat, indien de heer X mocht besluiten zijn woonplaats te verplaatsen naar het buitenland (een land waarmee Nederland een OESO-conform belastingverdrag heeft afgesloten) en pas daarna overgaat tot verkoop van zijn aandelenpakket in B.V. Y, Nederland door de werking van het belastingverdrag geen heffingsrecht meer heeft over de gerealiseerde verkoopwinst. Nederland heeft getracht dit potentiële ontgaansprobleem op te lossen door als belastbaar feit in de inkomstenbelasting de fictieve vervreemding bij emigratie op te nemen. De belastingheffing, ook wel aangeduid als exitheffing, vindt derhalve een logische tweede plaats voordat de belastingplichtige inwoner wordt van de andere Staat, zodat het belastingverdrag nog niet van toepassing is. Nederland heeft de fictieve vervreemding bij emigratie ingebed in een enigszins geciviliseerde regeling van de zogenoemde conserverende aanslag, wat wil zeggen dat voor de fictieve vervreemding wel een aanslag wordt opgelegd, waarvoor de invordering echter niet direct plaatsvindt maar uitstel van betaling plaatsvindt gedurende een periode van 10 jaar. Vindt de echte vervreemding binnen deze 10 jaarsperiode plaats, dan vindt de invordering alsnog plaats. Vindt de vervreemding niet plaats binnen deze periode dan wordt de belastingschuld na afloop van de 10 jaarsperiode kwijtgescholden.

Het blijkt dat de fictieve vervreemding bij emigratie niet de enige inkomensfictie is die de Wet op de inkomstenbelasting kent. Wattel en Marres stellen in een ET-artikel dat er zoveel inkomensficties worden gehanteerd dat je je soms afvraagt of het niet beter is om de huidige inkomstenbelasting te vervangen door een poll tax. Bij

mijzelf kwam de oorwurm van de Australische band Tim Finn op, die ik graag als opschrift bij deze paragraaf aan u mee wil geven. Het is met oorwurmen net als met inkomensficties niet de vraag hoe kom je eraan, maar hoe kom je er vanaf? Voor zover door de invoering van inkomensficties heffingsrechten worden teruggehaald die eerder bij de verdragsonderhandelingen zijn weggegeven aan de andere verdragspartij, doet zich de vraag voor of door het posterieur invoeren van een dergelijke inkomensfictie de goede trouw tussen verdragspartijen niet wordt geschonden. Zowel artikel 26 ("Pacta sunt servanda") als artikel 31 VvW noemen de goede trouw, waarbij het in artikel 26 gaat om het te goeder trouw uitvoeren van een verdrag en in artikel 31 om het te goeder trouw uitleggen. Inderdaad heeft de Hoge Raad in een inmiddels indrukwekkende reeks van arresten de toepassing van dergelijke nationale wetsficties onder de belastingverdragen met een beroep op de goede trouw tussen verdragspartners opzij gezet.

Voor het hiervoor gegeven voorbeeld bestaat nog geen concreet arrest van de Hoge Raad, maar het Hof 's Hertogenbosch besliste reeds in een situatie onder het oude verdrag met België van 1970 (dus voor de invoeringsdatum van het fictieve vervreemdingsmoment) dat de opgelegde conserverende aanslag in strijd is met de goede trouw tussen verdragspartners en derhalve vernietigd moet worden. Deze zaak is nog aanhangig bij de Hoge Raad, maar gegeven de hiervoor genoemde jurisprudentie laat de uitkomst zich raden.

Gezien het grote aantal van gevallen, waarin de Hoge Raad inmiddels heeft beslist, lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat de wetgever een reële bedreiging voor het functioneren van belastingverdragen vormt, m.n. in situaties waar door de invoering van posterieure nationale belastingwetgeving heffingsrechten die reeds waren weggegeven bij de totstandkoming van een belastingverdrag weer worden teruggehaald. Op zich is deze opstelling merkwaardig, indien men bedenkt dat de overheid ook optreedt als verdragsonderhandelaar en partij is bij de diverse OESO-gremia. Uiteraard zijn m.n. de ficties die worden gehanteerd bij de zogenoemde exitheffingen bedoeld om emigranten te treffen die vertrekken naar verdragslanden die geen of veel minder zwaar gebruik maken van de hun toebedeelde heffingsrechten, bijv. België

met betrekking tot vervreemdingswinst van aandelen en pensioenafkoop. Indien de wetgever dit vluchtgedrag wil tegengaan dan dient hij mijns inziens de “koninklijke weg” te bewandelen en de desbetreffende verdragen te heronderhandelen. Zoals bekend, is dat met het verdrag met België ook gebeurd. In zijn algemeenheid doet de wetgever er goed aan om het gebruik van ficties in de relatie met belastingverdragen zo veel mogelijk te beperken. Een nadere bezinning, al dan niet in OESO-verband, is hier zeker op zijn plaats.

Ik stap nu over naar de

### 2.3 Vierde bedreiging: Europese Unie

*“Eigenlijk kan ik er alleen dit over zeggen: als de lidstaten problemen hebben met het juridische samenspel van regels, dan moeten ze daar zelf verandering in aanbrengen” (3)*

Indien ik hier een jaar geleden had gestaan, dan had ik u wellicht de afschaffing van belastingverdragen binnen de Europese Unie voorspelt. In zijn arrest van 5 juli 2005 in de zgn. D-zaak heeft het Hof van Justitie echter de positie van belastingverdragen in tact gelaten. Het betrof een situatie waarin een inwoner van Duitsland, die Nederlands onroerend goed bezat, een belastingvrije som voor de vermogensbelasting claimde die normaliter slechts een ingezetene van Nederland toestond. Het bijzondere aan dit geval was dat een inwoner van België met Nederlands onroerend goed op grond van het toenmalige belastingverdrag tussen Nederland en België wel recht had op een dergelijke belastingvrije som. De vraag van de Duitse belastingplichtige moge duidelijk zijn: “Waarom hij (de inwoner van België) wel, en ik (inwoner van Duitsland) niet? We zijn toch beiden woonachtig binnen de Europese Unie?” Toch verwierp het Hof van Justitie dit standpunt met een beroep op het wederkerige karakter van bilaterale belastingverdragen. Door het afsluiten van een belastingverdrag ontstaat een set van wederkerige rechten en verplichtingen die slechts gelden voor de inwoners van de verdragssluitende partijen. Een dergelijke overeenkomst kan niet worden uitgebreid naar inwoners van Staten, zelfs als het betreft inwoners van EU-lidstaten, die geen partij waren bij het

---

<sup>3</sup> Advocaat-generaal Miguel Polares Maduro in het FD van 9 juni 2006.

belastingverdrag. Voordat het Hof tot deze conclusie komt, herhaalt het een aantal belangrijke standpunten ten aanzien van de relatie tussen belastingverdragen en EG-recht uit eerder gewezen arresten, m.n. de sleutelarresten Gilly en Saint-Gobain. Ik wil hier de in mijn ogen belangrijkste drie noemen:

(i). Op grond van artikel 293 EG treden de Lidstaten, voorzover nodig, met elkaar in onderhandeling ter verzekering, voor hun onderdanen, van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap. Het betreft hier slechts een inspanningsverplichting en heeft in zoverre geen rechtstreekse werking. Behoudens een aantal richtlijnen en het Arbitrageverdrag is er op het niveau van de Gemeenschap geen enkele unificatie- of harmonisatiemaatregel tot afschaffing van dubbele belasting vastgesteld. Ook is er door de Lidstaten ter uitvoering van artikel 293 EG evenmin enige multilaterale overeenkomst met dat oogmerk gesloten. Bij gebreke van andere communautaire maatregelen of verdragen waarbij alle Lidstaten partij zijn, hebben de lidstaten wel talrijke bilaterale verdragen gesloten, die veelal op het hiervoor reeds besproken OESO-modelverdrag zijn gebaseerd;

(ii). Het Hof van Justitie treedt in principe niet in het recht van de Lidstaten om de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid via bilaterale belastingverdragen vast te stellen. Hoewel op dit punt het Gilly-arrest niet geheel duidelijk is, lijkt het er bovendien op dat het Hof van Justitie de Lidstaten ook vrijlaat in de keuze van de methode ter voorkoming van dubbele belasting, hetzij de verrekeningsmethode dan wel de vrijstellingsmethode;

(iii). De vrijheid van de Lidstaten vindt haar grens in die gevallen waarin de uitoefening van de door het belastingverdrag verdeelde heffingsrechten in strijd komt met de verdragsvrijheden. Zo verplichtte het beginsel van de nationale behandeling Duitsland in de Saint-Gobain zaak om aan vaste inrichtingen van in andere Lidstaten gevestigde vennootschappen verdragsvoordelen toe te staan, die op grond van bilaterale belastingverdragen normaliter slechts voorbehouden zijn aan inwoners van de beide verdragssluitende staten. Op grond van het De Groot-arrest moest Nederland zijn voorkomingsmethodiek bijstellen omdat het Hof van

Justitie oordeelde in een geval dat een Nederlander deels ook werkzaam was in een aantal andere Lidstaten dat het niet in overeenstemming is met het vrije verkeer van werknemers (art. 39 EG) indien door de toepassing van voorkomingsregels de werknemer die grensoverschrijdend werkzaam is, geheel of gedeeltelijk wordt beroofd van persoonlijke aftrekposten. Het Hof van Justitie gaf daarbij aan dat de woonstaat in zijn algemeenheid de aangewezen staat is om rekening te houden met persoonlijke aftrekposten.

Uit deze gezichtspunten van het Hof zou men op het eerste gezicht kunnen afleiden dat het EG-recht weinig bedreigingen oplevert voor de werking van belastingverdragen. Op grond van art. 293 EG zou men zelfs tot de conclusie kunnen komen dat het EG-verdrag bepaald een stimulans vormt voor de EU-lidstaten om nieuwe belastingverdragen onder elkaar af te sluiten. Het Hof van Justitie heeft daarbij het OESO-modelverdrag als standaard een aantal malen geaccepteerd. Betekent dit nu dat de relatie tussen belastingverdragen als onderdeel van het internationale belastingrecht en het EG-recht geheel onproblematisch is? Bepaald niet, zou ik wil zeggen. De problematiek steekt met name in de verschillende uitgangspunten die bij het EG-verdrag en bilaterale belastingverdragen conform het OESO-modelverdrag worden gehanteerd. In een belastingverdrag beogen de verdragsluitende partijen via de verdeling van heffingsrechten en vastlegging van voorkomingsmethoden dubbele belasting te voorkomen. Dubbele belasting die het wederzijdse handelsverkeer zou kunnen belemmeren. Op grond van het EG verdrag wordt beoogd één gemeenschappelijke binnenmarkt te creëren, waarbij uiteraard dubbele belasting uit de weg moet worden geruimd, maar de doelstelling van ruimer en verdergaand is. Binnen het beperkte kader van deze rede noem ik de volgende kritische punten in wat Peter Wattel noemt “the basic clash between ITL and Community Law”:

1°. Het basisprincipe van het internationale belastingrecht, zoals ook vast verankerd in het OESO-modelverdrag en bijbehorend Commentaar, is het onderscheid tussen belastingheffing naar woonplaats (“residence”) en naar bron (“source”). De inwoner wordt in het algemeen belast naar zijn wereldwijde inkomen (onbeperkte



of binnenlandse belastingplicht), terwijl de niet-inwoner slechts wordt belast voor bepaalde uit de bronstaat genoten inkomstenbronnen (beperkte of buitenlandse belastingplicht). Het OESO-modelverdrag legt duidelijk het primaat van heffing bij de woonstaat, zoals wij hiervoor reeds bij de behandeling van o.a. de saldobepaling (art. 21 OESO-modelverdrag) zagen. Als uitvloeisel van dit primaat bepaalt artikel 24 OESO-modelverdrag (non.discriminatie) dan ook dat discriminatie tussen onderdanen van beide verdragssluitende staten die zich in gelijke omstandigheden bevinden, zoals met betrekking tot hun woonplaats, verboden is. Inwoners en niet-inwoners mogen derhalve principieel ongelijk behandeld worden. Hoe anders is dit onder het EG-verdrag, waar elke vorm van directe of indirecte discriminatie, of bij afwezigheid van discriminatie elke belemmering in het grensoverschrijdende verkeer, verboden is. Op grond van het EG-recht dienen niet-inwoners en inwoners derhalve in principe juist wel gelijk behandeld te worden. Het Hof van Justitie heeft geprobeerd op dit punt een compromis te vinden tussen het internationale belastingrecht en het EG-recht, door wel verschillen tussen niet-inwoners en inwoners toe te staan, indien voor het verschil in behandeling een rechtvaardigingsgrond kan worden aangevoerd (“rule of reason”), maar de koers van het Hof is bepaald niet duidelijk en men kan zich afvragen of het Hof wel ver genoeg gaat.

2°. Vanuit het primaat van de woonstaat noemt het OESO-modelverdrag in artikel 23 twee methoden ter voorkoming van dubbele belasting: de verrekeningsmethode (credit method) en de vrijstellingsmethode (exemption method). De OESO-lidstaten worden vrijgelaten in de af te sluiten verdragen te kiezen voor één van beide methoden of ook een combinatie van beide methoden. Bij de verrekeningsmethode wordt de door de buitenlandse bronstaat geheven belasting verrekend met de belasting verschuldigd over het wereldwijde inkomen in de woonstaat. Indien de in het buitenland geheven belasting plaatsvindt tegen een lager tarief dan het tarief in de woonstaat, vindt er in deze methode derhalve een bijheffing plaats in de woonstaat over het in het buitenland verdiende inkomen. Deze methode wordt met name gebruikt door landen (veelal met een grote binnenmarkt) die kapitaal export neutraliteit nastreven. Op grond van deze theorie dienen investeringen in het binnenland en in het buitenland even zwaar te worden belast. Door gebruik te maken

van de verrekeningsmethode wordt dit doel in principe bereikt. Problemen ontstaan in de situatie dat het buitenlandse tarief hoger is dan het binnenlandse tarief. Veel staten geven dan slechts verrekening van buitenlandse belasting tot de binnenlandse belasting die verschuldigd is over het in het buitenland genoten inkomen (ordinary credit). Om volstrekte neutraliteit te bereiken zou ook de additioneel verschuldigde buitenlandse belasting door de woonstaat dienen te worden verrekend of terug te worden gegeven (full credit). Onder de vrijstellingsmethode worden de buitenlandse inkomsten vrijgesteld van heffing in de woonstaat. Deze methode wordt gebruikt door landen (meestal met een grote buitenland) die zoals Nederland streven naar kapitaal import neutraliteit. Op grond van deze methode dient de belastingheffing over buitenlandse inkomsten even zwaar te zijn als de belastingheffing over die inkomsten door de bronstaat, zodat investeerders uit de woonstaat in het buitenland (de bronstaat) kunnen concurreren met lokale en andere buitenlandse investeerders in de bronstaat. Lage tarieven in de bronstaat komen zo ten goede aan de investeerders uit de woonstaat en gaan niet rechtstreeks naar de schatkist van de woonstaat zoals onder de verrekeningsmethode. Het OECD-modelverdrag en ook secundair EG-recht (bijvoorbeeld de Moeder-Dochterrichtlijn) laten zoals gezegd lidstaten de keuze tussen één van beide methodes. Men kan zich echter afvragen of de verrekeningsmethode wel in overeenstemming is met het EG-recht, zeker indien slechts een ordinary credit wordt gegeven. Zoals hiervoor reeds aangegeven lijkt echter het Hof van Justitie in het Gilly-arrest de keuze van Frankrijk voor de verrekeningsmethode te respecteren, maar is dit niet geheel duidelijk omdat het Hof vermoedelijk de specifieke uitwerking van de Franse methode niet heeft begrepen. Ook op dit punt is de koers van het Hof van Justitie derhalve geenszins duidelijk en doet zich de vraag voor of niet principeel een keuze gemaakt moet worden voor de vrijstellingsmethode.

Uit het vorenstaande moge duidelijk geworden zijn dat de huidige belastingverdragen tussen EU-lidstaten onderling en mogelijk tussen EU-lidstaten en derde staten, die voor het grootste gedeelte gebaseerd zijn op het OESO-modelverdrag, niet voldoen aan de doelstellingen en de logica van het EG-verdrag. De vraag dringt zich derhalve op hoe dit probleem op te lossen? Dit kan via negatieve

integratie, maar ook op het gebied van belastingverdragen lijkt het Hof van Justitie – de soevereiniteit van de Lidstaten op het gebied van de directe belastingen respecterend – de tussen de verdragspartners afgesproken verdeling van heffingsrechten en de keuze voor een voorkomingsmethode te respecteren. Het Hof van Justitie grijpt pas in, indien er ondanks de gemaakte verdeling c.q. keuze dubbele belasting blijft bestaan (die er niet zou zijn in een vergelijkbare interne situatie), maar is niet principeel in de keuze wie – de woonstaat of de bronstaat – de onstane dubbel belasting moet wegnemen. Veelal is de eerste Staat die voor het Hof wordt gebracht, de klos. In dat opzicht lijkt het Hof van Justitie veel op een dronken zeeman die van de ene kant van de straat naar de andere kant zwalkt. Wat te doen met een dronken zeeman? In elk geval niet achter het stuur van het schip zetten, zo dunkt mij. Er is veel kritiek op de soms onduidelijke koers van het Hof van Justitie, maar dat is mijns inziens niet terecht. Het Hof van Justitie heeft als taak de uitlegging van het EG-verdrag te bewaken, maar is afhankelijk van de zaken en prejudiciële vragen die aan het Hof worden voorgelegd. Indien Lidstaten het niet eens zijn met de resultaten van de arresten van het Hof van Justitie dan rest er slechts één oplossing: de regels veranderen, m.a.w. positieve integratie. In zoverre kan ik het hier boven weergegeven citaat van A-G Maduro slechts onderschrijven.

In de literatuur worden als vormen van positieve integratie grofweg drie alternatieven genoemd om de gespannen relatie tussen de op OESO-leest geschoeide belastingverdragen en het EG-recht op te lossen:

1. de invoering van een EU richtlijn;
2. het afsluiten van een multilateral belastingverdrag; en
3. de introductie van een EU Modelverdrag

Voor de relatie tussen de EU-lidstaten onderling ben ik om meerdere redenen een voorstander van de invoering van een EU richtlijn, waarin de verdeling van heffingsrechten tussen EU-lidstaten en de methode(n) ter voorkoming van dubbele belasting worden vastgelegd. Belangrijkste reden die pleit voor de invoering van een dergelijke richtlijn is mijns inziens dat na aanpassing van de nationale wetgevingen de belastingverdragen tussen de EU-lidstaten in feite overbodig zijn geworden en dan kunnen verdwijnen.

Het onderhouden van bijna 300 bilaterale belastingverdragen door een Unie op weg naar een gemeenschappelijke binnenmarkt lijkt mij al een belemmering op zich. Het nadeel van een EU Modelverdrag is dan ook dat in principe alle bilaterale belastingverdragen in stand blijven en één voor één dienen te worden aangepast. Zelfs al zou men er in slagen om alle aanpassingen in één klap te kunnen doorvoeren door gezamenlijk te ondertekenen protocollen, dan nog blijft er een gigantisch netwerk van verdragen, allen met min of meer dezelfde inhoud, bestaan. Het vervangen van alle bestaande verdragen door één multilateraal verdrag zou dan mijn voorkeur hebben.

Tweede reden die mijns inziens pleit voor een EU richtlijn in plaats van een multilateraal of modelverdrag is dat veel van de problematiek vraagt om verdergaande implementatie in nationale wetgevingen dan het louter vastleggen van de verdeling van heffingsbevoegdheden. Als voorbeelden kunnen worden genoemd de problematiek van exitheffingen en die van economisch dubbele belasting.

Als derde reden voor het invoeren van een richtlijn in plaats van een multilateraal of EU modelverdrag wil ik tenslotte de competentie bij uitleggingsvraagstukken aanvoeren. Zowel in de modellen voor een multilateraal EU-verdrag als in die voor het EU modelverdrag, die inmiddels in de literatuur verschenen zijn, wordt de competentie bij uitleggingsverschillen bij het Hof van Justitie gelegd. Op zich is dat begrijpelijk zover het de EG-rechtelijke componenten in deze modelverdragen betreft. Echter, een relatief groot aantal bepalingen wordt letterlijk uit het OESO-modelverdrag overgenomen. Indien een uitleggingsverschil over één van deze bepalingen wordt voorgelegd, dan wordt het Hof van Justitie gedwongen om zich bezig te houden met de interpretatie van OESO-conforme verdragsbepalingen. Dit lijkt mij niet de taak van het Hof van Justitie en bovendien kan men zich afvragen of het Hof van Justitie op dat punt wel voldoende expertise in huis heeft. In het geval van een EU-richtlijn worden de bepalingen geïncorporeerd in het nationale recht, waardoor over de EG-rechtelijke aspecten de normale procedure van art. 234 EG (prejudiciële beslissingen) gevolgd kan worden.

Het grote nadeel van een EU-richtlijn is uiteraard dat op grond van artikel 94 EG een richtlijn slechts met eenparigheid van stemmen door de Raad kan worden vastgesteld, wat op het gebied van de directe belastingen slechts zelden wordt bereikt. Langzaam

lijkt echter de tijd gekomen dat ook de EU-lidstaten inzien dat positieve integratie veel voordelen biedt, m.n. ook budgettair, boven negatieve integratie. Mocht er geen eenstemmigheid bereikt kunnen worden, dan zou ik als “second best” oplossing voorstander zijn van een multilateraal belastingverdrag tussen een kleinere groep van Lidstaten (de voorstanders), waarna na gebleken succes de overige Lidstaten (de tegenstanders) één voor één of gezamenlijk zouden kunnen toetreden.

Voor de relatie tussen de EU-lidstaten en derde staten lijkt mij het uiteindelijke doel om te komen tot een belastingverdrag tussen de Europese Unie en iedere, afzonderlijke derde staat. Inmiddels is er één precedent, nl. de verdragen die de Europese Unie sloot met Zwitserland als uitvloeisel van de Spaarrenterichtlijn. Vooralsnog lijkt dit echter een absolute uitzondering te zijn, die niet snel zal worden gevolgd door een tweede geval. Tot die tijd lijkt mij voor deze relatie een EU Modelverdrag een nuttige functie te kunnen vervullen bij de onderhandelingen tussen EU-lidstaten en derde staten. Om tot een dergelijk ontwerp te komen, zal echter nog de nodige studie van de complexe relatie tussen EU-lidstaten en derde staten nodig zijn.

### **3. Conclusies**

Het wordt tijd om de balans op te maken van mijn onderzoek. Uit het vorengaande moge duidelijk geworden zijn dat belastingverdragen niet bepaald een bedreigde diersoort vormen. Een groei van het aantal belastingverdragen en daardoor de vermindering van dubbele belasting in het grensoverschrijdende handelsverkeer, is uiteraard slechts toe te juichen. De groei moet echter niet tot een wildgroei ontaarden.

Door de introductie van het OESO-modelverdrag en bijbehorend commentaar is een grote mate van eenvormigheid in de inhoud en opzet van belastingverdragen ontstaan. Het OESO-modelverdrag heeft daarmee in hoge mate bijgedragen aan de succesvolle groei van het aantal belastingverdragen. Eenvormigheid houdt echter ook het risico in van verstarring, omdat de ontwikkelingen in het internationale belastingrecht bepaald niet stil staan, maar belastingverdragen veelal niet op korte termijn aangepast kunnen worden. De verleiding is dan groot om aanpassing niet via het

OESO-modelverdrag maar via het Commentaar door te voeren. Toch zou de OESO er goed aan doen om het middel van de aanpassing van het Commentaar te beperken tot situaties waarin slechts bedoeld is om een verduidelijking te geven en niet te gebruiken om de facto de inhoud van het OESO-modelverdrag te wijzigen. De energie kan dan beter worden gestoken in de ontwikkeling van nieuwe methoden om wijzigingen in het OESO-modelverdrag versneld door te voeren in de bestaande belastingverdragen. De onduidelijke status van het OESO-commentaar voor de verdragsinterpretatie vormt een tweede bedreiging voor de goede werking van belastingverdragen. Zowel binnen OESO-verband als voor de verdragssluitende partijen dient dit een aandachtspunt te zijn. Uiteindelijk gaat het bij de verdragsinterpretatie om het vaststellen van de bedoeling van de verdragssluitende partijen. Interpretatieproblemen kunnen worden gemitigeerd door de bedoeling van partijen, zoals bijvoorbeeld de verwijzing naar het OESO-commentaar, in het verdrag zelf, in een gezamenlijke toelichting of in een eenzijdige toelichting beter tot uitdrukking te brengen. In dat verband verdient het mijns inziens aanbeveling om zowel het Nederlands Standaard Verdrag alsmede de Notitie Algemeen Vereragsbeleid in ere te herstellen c.q. aan de actuele gang van zaken aan te passen.

De wetgever vormt een serieuze bedreiging voor de goede werking van belastingverdragen in die gevallen, waarin onder het verdrag weggegeven heffingsrechten door later ingevoerde wetgeving weer worden teruggenomen. De wetgever maakt hierbij veelvuldig gebruik van ficties. Voor het terugnemen van heffingsrechten past niet de weg van wetswijziging, maar dienen de verdagen heronderhandeld te worden. In zijn algemeenheid doet de wetgever er goed aan om het gebruik van ficties in de relatie met belastingverdragen zoveel mogelijk te beperken. Een nadere bezinning, al dan niet in OESO-verband, is hier zeker op zijn plaats.

De bedreiging door de wetgever is voor de posterieure invoering van wetgeving reeds een aantal malen door de Hoge Raad gerepareerd met behulp van de goede trouw tussen verdragspartners. Hoewel de uitkomst van deze arresten zeer bevredigend genoemd kan worden, schort het nog aan de motivering. De Hoge Raad brengt gesloten systemen aan waar ze er niet zijn en ziet het enige echte gesloten

systeem, de saldowerking van artikel 21 OESO-modelverdrag, over het hoofd. In zoverre er door het niet-toepassen van de saldobepaling dubbele belasting ontstaat, vormt ook de Hoge Raad een bedreiging voor de goede werking van belastingverdragen. Een goed remedium om de Hoge Raad te laten overstappen op een ander koers, is er in feite niet, hoewel de verdragspartijen door het opnemen van hun uitdrukkelijke, andersluidende bedoeling in de verdragstekst of een gezamenlijke toelichting de Hoge Raad de wind uit de zeilen kunnen nemen.

Het Europese Hof van Justitie heeft tot op heden de door de EU-lidstaten overeengekomen verdeling van heffingsrechten en methoden ter voorkoming van dubbele belasting in de veelal OESO-conforme belastingverdragen gesauveerd. Binnen de Europese Unie lijkt mij echter op termijn geen plaats meer voor bilaterale belastingverdragen naar het OESO-modelverdrag. Bij voorkeur dienen de bestaande belastingverdragen tussen EU-lidstaten onderling vervangen te worden door een EU richtlijn, waarin de incorporatie in de nationale wetgevingen van de Lidstaten van de verdeling van heffingsrechten en de voorkomingsmethode(n) wordt vastgelegd. Mocht de invoering van een EU-richtlijn politiek niet haalbaar zijn, dan zou als alternatief gekozen kunnen worden voor een multilateraal EU-belastingverdrag, waartoe de EU-lidstaten successievelijk toetreden. Voor de relatie tussen de EU-lidstaten en derde staten zou het einddoel dienen te zijn een belastingverdrag tussen de Europese Unie en iedere derde staat. Op weg naar dit einddoel zou een EU-modelverdrag goede diensten kunnen bewijzen.

## **Dankwoord**

Daarmee ben ik aan het einde van deze rede gekomen en wordt het de hoogste tijd voor de Intocht van de Mosselmannen. De Mosselmannen zijn een creatie van de heer Tjaard Hoogenraad, gepensioneerd arts en oud universitair hoofddocent aan het UMC te Utrecht, en vormen een symbool voor de drie gedaanten van de medisch specialist: de medicus practicus (u ziet dat hij net als een belastingadviseur af en toe in een boek moet kijken), de medisch onderzoeker (als sherlock holmes vormgegeven) en de medisch docent (het nut van die stok moet de heer Hoogenraad u bij

gelegenheid zelf maar uitleggen). Zij kunnen echter zonder meer ook dienst doen als symbool voor de (fiscaal) jurist, en daarmee ook voor mijzelf. Reeds Erasmus stelde de jurist gelijk aan de medicus, zij het dat hij hun beiden de twijfelachtige eer gaf om de hoogste plaatsen in te nemen op de ranglijst van schepsels met de minste intellectuele vaardigheden maar de hoogste inkomsten. Opvallend is verder dat de Practicus veruit het grootst is in vergelijking met de onderzoeker en de docent, iets wat wonderwel lijkt overeen te komen met de verhouding tussen mijn werk als belastingadviseur (1,0 fte) en dat van hoogleraar (0,2 fte). Ik zie mijn collega's van Loyens & Loeff al instemmend knikken. Ook de decaan van de juridische faculteit zie ik al glimmen, want de onderzoeker is eveneens een stuk groter dan de docent. Hoe dit alles in een aanstelling van één dag per week te verwezenlijken, blijft een zware maar mooie opgave. Velen hebben mij reeds gevraagd waar nu – na het bereiken van deze mijlpaal – mijn nieuwe ambities liggen. Echter, ik zie de benoeming als hoogleraar – evenals de benoeming als venoot nu reeds een aantal jaren geleden – eerder als een beginpunt dan als een eindpunt. Er valt nog heel veel te leren, te onderwijzen en te onderzoeken. Bij mijn afscheidsrede in 2026 zal ik u berichten in hoeverre ik hierin ben geslaagd.

Verder wil ik iedereen bedanken die behulpzaam was bij de totstandkoming van deze rede, in welke vorm dan ook, en tevens om vergeving vragen aan diegenen die ik het afgelopen jaar wegens drukke werkzaamheden tekort heb gedaan. Op het gevaar af mensen over het hoofd te zien wil ik in het bijzonder bedanken “mijn” secretaresses Yolande, Caroline, Dayene en Reini, voor de secretariële ondersteuning en Lisa voor het maken van de foto's van de Mosselmannen.

Aan het einde van dit dankwoord wil ik graag gebruik maken van de mooie traditie om enkele personen vanaf deze plek in het bijzonder toe te spreken.

Waarde Loth, beste Marc,  
en overige collega's van de juridische faculteit,  
Eén van de dingen die ik met deze rede heb getracht duidelijk te maken is dat er juist ook op het gebied van het internationale belastingrecht veel aanknopingspunten zijn om samen te werken



met andere juridische vakgebieden, zoals daar zijn het internationale recht, het Europese recht, het staats- en bestuursrecht en het zeerecht. De lijntjes zijn inmiddels uitgegoid, nu nog vastmaken, zou ik willen zeggen. Binnen mijn beperkte aanstelling en de zware taakopdracht hoop ik niet alleen de professionele, maar zeker ook de persoonlijke banden verder aan te trekken.

Geachte studenten,  
In de tijd dat ik studeerde aan de toenmalige Katholieke Universiteit Brabant, eigenlijk nog niet zo heel lang geleden, verschenen er gemiddeld één à twee richting gevende arresten per jaar op het terrein van het IBR. Nu zijn er dat minstens 4 à 5, waarbij ik de arresten van het Hof van Justitie nog niet eens meetel. Het vak IBR is daarmee aanzienlijk verzaamd, maar ook vele malen interessanter geworden. Ik hoop een gids en inspirator voor jullie te zijn op dit boeiende vakgebied.

Waarde Ellis, beste Maarten,  
Tegen jou zou ik willen zeggen: “Waar blijft de tijd?” Het lijkt al weer zo lang geleden dat jij afscheid nam als venoot van Loyens & Volkmaars. Na afloop van het officiële gedeelte, waar ik als organist mocht optreden, vertrouwde jij mij toe het jammer te vinden niet samen in de maatschap Loyens & Volkmaars te hebben gezeten. “La histoire se répète”, zo lijkt het althans. Ik ben er zeer trots op dat ik in jouw voetsporen mag treden als hoogleraar IBR aan deze universiteit.

Waarde Arendonk, waarde Jansen,  
Beste Henk en Sjaak,  
Als “100%-ters” zijn jullie de admiraals van de vloot van de cap groep belastingrecht. Het is een voorrecht om als kapitein van een eigen schip in jullie flottielje te mogen varen.

Waarde Feteris, Monsma, Kogels, en Van Sonderen,  
Beste Maarten, Jan, Han en Hans,  
Als ervaren kapiteins kan ik van jullie nog veel leren. Helaas moesten wij reeds het wegvallen van één kapitein meemaken. Ik wens ons een inspirerende en prettige samenwerking toe over een groot aantal jaren.

Geachte De Graaf, Nijkeuter, Pötgens en Smit,  
Beste Arnaud, Erwin, Frank en Daan,  
Zowel kwantitatief als kwalitatief vormen wij als sectie IBR een sterk team. Ik ben er trots op dat ik in dit team als aanvoerder mag aantreden en hoop dat we nog vele jaren in dezelfde samenstelling kunnen samenwerken.

Waarde Essers, Kemmeren, Rijkers, Van der Geld en Van Vijfeiken,  
Beste Peter, Eric, Arie, Jan en Inge,  
De Tilburgse hoogleraar als exportproduct. Dat was de eerste gedachte die mij te binnen schoot, toen ik dit dankwoord aan het voorbereiden was. Ik dank jullie nogmaals voor de twee jaar dat ik in jullie midden mocht zijn en ben er van overtuigd dat we ook in de toekomst de persoonlijke en professionele contacten warm zullen kunnen houden.

Beste L&L-ers,  
Veel dank voor de tijd en ruimte die ik van jullie heb gekregen bij het kunnen realiseren van mijn wetenschappelijke ambities.

Beste Pa en Ma,  
Zonder jullie zou ik hier nu niet staan, zo eenvoudig is dat. Ik ben blij dat jullie hier beiden nog in relatief goede gezondheid bij dit hoogtepunt aanwezig kunnen zijn. Bedankt voor alle goede zorgen, moeite en inspanningen uit het verleden die dit eindresultaat mede mogelijk hebben gemaakt. Hopelijk mogen jullie nog vele jaren in goede gezondheid van ons kinderen en de kleinkinderen genieten.

Lieve Trixi,  
In Brabant luidt het spreekwoord: "Lest best". Hoewel de Mosselmannen pas sinds kort in ons bezit zijn, vecht jij al vele jaren tegen hen. Drie mannen tegen één vrouw, het lijkt op het eerste gezicht een oneerlijke strijd. Toch weet ik dat je die strijd vrij gemakkelijk gaat winnen. Immers tweemaal per jaar mosselen eten als je op vakantie bent bij je moeder, is voor mij meer dan voldoende en aan mannen heb ik nog nooit iets aantrekkelijks kunnen ontdekken. Bovendien heb je drie wonderschone Amazones aan je zijde om je in de strijd te assisteren. Trixi, je bent en blijft mijn grote liefde. Ik hoop dat je de slag met de Mosselmannen ook in de

toekomst wilt blijven aangaan en dat we samen nog vele hoogte- en dieptepunten mogen beleven.

**IK HEB GEZEGD**

en wil besluiten met de wijze woorden, die Erasmus sprak aan het einde van zijn Lof der Zotheid: Vaarwel, Leef naar uw zin, en Neem nu flink in !!!