

Belastingverdragen: van Europees-Noord-Amerikaanse kraamkamer tot wereldomspannend volwassen rechtsinstrument

Mr. E. Bunders¹, mw. prof.dr. I.J.J. Burgers² en
prof.mr. F.P.G. Pötgens³

1. Inleiding

In 1932 stond het verschijnsel belastingverdragen in de kinderschoenen. Het probleem van dubbele belasting speelde in de tweede helft van de 19e eeuw met name tussen de verschillende staten van een federatie respectievelijk tussen staten en hun koloniën. Door de toenemende industrialisering en grensoverschrijdende handel, alsmede door de opkomst van de inkomstenbelasting, ontstond eind 19e eeuw ook behoefte aan regelingen ter voorkoming van dubbele belasting tussen onafhankelijke staten. Het eerste verdrag ter voorkoming van dubbele inkomstenbelasting werd in 1899 gesloten tussen Oostenrijk-Hongarije en Pruisen.⁴

Wereldwijd waren er tachtig jaar geleden 53 belastingverdragen van verschillende aard gesloten met als verdragspartners met name België, Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Italië, Hongarije, Oostenrijk, Spanje, Tsjecho-Slowakije, het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten en Zwitserland.⁵ Ons land kende destijds de volgende fiscaal gerelateerde verdragen:

- zeven scheepvaart- (en luchtvaart)verdragen met Duitsland (1898⁶), Canada (1929), Frankrijk (1929), Polen (1929) en Denemarken;
- één belastingverdrag inzake ondernemingswinst met Duitsland (1899); en
- één informatie-uitwisselingsverdrag (al in 1845 gesloten met België).

Per 1 oktober 2011 kent Nederland 93 regelingen inzake voorkoming van dubbele belasting en ontgaan van dubbele inkomsten- (en vermogens)belasting⁷, 7 successieverdragen, 41 scheep- en/of luchtvaartverdragen, 28 informatie-uitwisselingsverdragen, 3 invorderingsverdragen, 4 winstcorrectieverdragen en 1 miniverdrag voor natuurlijke personen. Voorts zijn in enkele investeringsbeschermingsovereenkomsten bepalingen inzake belastingheffing opgenomen.⁸

Met name de afgelopen jaren is het aantal belastingverdragen sterk toegenomen. Wereldwijd zijn vele duizenden belastingverdragen gesloten, waarbij met name de laatste dertig jaar ook landen in Azië, Zuid-Amerika en Afrika (waaronder staten in het Midden-Oosten) in toenemende mate verdragspartner zijn.⁹

1 Verbonden aan Loyens & Loeff en de Treasury Isle of Man.

2 Hoogleraar Internationaal en Europees belastingrecht, Faculteit Rechtsgeleerdheid RU Groningen en hoogleraar Economics of Taxation, Faculteit Economie en Bedrijfskunde RU Groningen.

3 Hoogleraar Internationaal en Europees belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en belastingadviseur bij De Brauw Blackstone Westbroek NV.

4 Volkenbond, Document C.345.M.102.1928.II.45, p. 249.

5 Volgens E.R.A. Seligman, *Double Taxation and international fiscal cooperation*, the Macmillan Company, 1928, p. 53-55 is het eerste successieverdrag in 1872 gesloten tussen het Verenigd Koninkrijk en het Zwitserse kanton Vaud, dat in dat jaar een erfbelasting invoerde, en het eerste algemene belastingverdrag betreffende inkomen tussen Oostenrijk en Pruisen in 1899 als gevolg van de recent in die landen ingevoerde inkomstenbelasting. Laatstgenoemd verdrag bepaalde net als de verdragen die Oostenrijk in 1901 met Liechtenstein en in 1912 met Griekenland sloot dat onroerend goed en handel die het resultaat was van 'fixed industry', alsmede hypotheek aan de bronstaat werden toegewezen, salarissen en pensioenen aan de staat waar deze inkomsten betaald werden en ander vermogen of het inkomen daarvan in de woonstaat.

6 Hieraan gingen vooraf het in 1851 gesloten verdrag met de Duitse Zollverein en het in 1873 gesloten verdrag met Duitsland betreffende tolheffingen voor het gebruikmaken van internationale waterwegen.

7 En wel met Albanië (2004, 2005); Argentinië (1996, 1998); Armenië (2001, 2002); Australië (1975, 1976); Oostenrijk (1970, 1971); Azerbeidzjan (2008, 2010); Bahrein (2008, 2010); Bangladesh (1993, 1995); Barbados (2006, 2008); Wit-Rusland (1996, 1998); België (2001, 2003); Bermuda (2009, 2010); Bosnië en Herzegovina (1982, 1984); Brazilië (1990, 1992); Bulgarije (1990, 1995); Canada (1986, 1987); China (1987, 1989); Kroatië (2000, 2002); Tsjecho-Slowakije (1974, 1972); Denemarken (1996, 1999); Egypte (1999, 2001); Estland (1995, 1997); Finland (1995, 1998); Frankrijk (1973, 1974); Georgië (2002, 2004); Duitsland (1959, 1956); Ghana (2008, 2009); Griekenland (1987, 1981); Hongkong (2010); Hongarije (1986, 1988); IJsland (1997, 1999); India (1988, 1989); Indonesië (2002, 2004); Ierland (1969, 1965); Israël (1973, 1970); Italië (1990, 1993); Japan (1970, 1970, (2010); Jordanië (2006, 2008); Kazachstan (1996, 1996); Korea (1978, 1982); Kosovo (1982, 1984); Koeweit (2001, 2001); Kirgistan (1986, 1988); Letland (1994, 1996); Litouwen (1999, 2001); Luxemburg (1967, 1968); Macedonië (1998, 2000); Malawi (1964, 1969); Maleisië (1985, 1988); Malta (1976, 1977); Mexico (1993, 1995); Moldavië (2000, 2002); Mongolië (2002, 2004); Marokko (1977, 1987); Nieuw-Zeeland (1980, 1981); Nigeria (1991, 1992); Noorwegen (1990, 1991); Oman (2009); Pakistan (1982, 1982); Panama (2010); de Filipijnen (1989, 1992); Polen (2002, 2004); Portugal (1999, 2001); Qatar (2008, 2010); Roemenië (1998, 2000); Rusland (1996, 1999); Saoedi-Arabië (2008, 2011); Servië en Montenegro (1982, 1984); Singapore (1968, 1971); Slowakije (1972, 1974); Slovenië (2004, 2006); Zuid-Afrika (2005, 2009); Spanje (1971, 1973); Sri Lanka (1979, 1982); Suriname (1975, 1975); Zweden (1991, 1993); Zwitserland (1949, 1951), (2010, 2011); Taiwan (2001, 2002, formeel geen belastingverdrag omdat Taiwan geen soevereine staat is); Tadzjikistan (1986, 1988); Thailand (1975, 1976); Tunesië (1995, 1996); Turkije (1986, 1989); Turkmenistan (1986, 1988); Oeganda (2004, 2006); Oekraïne (1995, 1997); Verenigde Arabische Emiraten (2007, 2010); het Verenigd Koninkrijk (2008, 2011); de Verenigde Staten (1992, 1994); Oezbekistan (2007, 2003); Venezuela (1997, 1998); Vietnam (1995, 1996); Zambia (1977, 1983) en Zimbabwe (1989, 1992), alsmede de Belastingregeling voor het Koninkrijk (1964, 1965, formeel een nationale wet). In het eerstgenoemde jaar is het verdrag getekend, in het laatstgenoemde jaar is het verdrag in werking getreden. Voor de data van ondertekening en inwerkingtreding zie <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingen-internationaal>.

8 In de in 2003 met Laos gesloten investeringsbeschermingsovereenkomst is bijvoorbeeld geregeld dat Nederlandse investeerders eenzelfde behandeling krijgen in Laos als Laotiaanse investeerders. Dit geldt zowel voor belastingen, voor vergoedingen, voor heffingen als voor fiscale aftrekposten. <http://www.evd.nl/zoeken/showbouwsteenkvk.asp?bstnum=107880&location=&highlight=>.

9 Voor een overzicht zie <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingen-internationaal/belastingverdragen>.

In deze bijdrage schetsen wij een beeld van de voornaamste ontwikkelingen die zich de afgelopen tachtig jaar hebben voorgedaan in het verdragsrecht.¹⁰ De door Nederland gesloten belastingverdragen zijn in sterke mate beïnvloed door de Modelverdragen van de Volkenbond (1928, 1943 en 1946) en de OESO (1963, 1977, 1992-2010). Wij starten deze bijdrage dan ook met een schets van de belangrijkste ontwikkelingen die zich hebben voorgedaan in deze Modelverdragen (paragraaf 2). In de paragrafen 3-7 gaan wij vervolgens in op de belangrijkste ontwikkelingen in de door Nederland gesloten verdragen. Zijn er tendensen waar te nemen in de keuze van de Nederlandse verdragssluiters voor landen waarmee verdragen werden gesloten in bepaalde periodes (paragraaf 3 en 4)? Is de wijze waarop verdragen tot stand komen en waarop informatie over deze verdragen openbaar wordt gemaakt (paragraaf 5) gelijk gebleven? Hoe heeft het verdragsbeleid zich ontwikkeld (paragraaf 6)? En in hoeverre wijken de door Nederland gesloten verdragen af van de Modelverdragen (paragraaf 7)?

In de paragrafen 3, 4 en 6 beperken wij ons – gezien de omvang van deze bijdrage – tot belastingen naar het inkomen (en vermogen). In paragraaf 7 schetsen wij alleen enige opvallende afwijkingen.

2. Modelverdragen en hun ontwikkeling

2.1. Algemeen

In deze paragraaf wordt aan de hand van de historie geïllustreerd dat bepaalde beginselen die heden ten dage gehanteerd worden in het OESO-Modelverdrag inzake inkomsten en vermogen (of in individuele Modelverdragen die sommige staten hanteren) hun oorsprong vinden in de door de Volkenbond ontwikkelde verdragen en in sommige gevallen in het prille begin van die ontwikkeling. Te dien einde wordt dieper ingegaan op de evoluties in de Volkenbond. Hierbij veronderstellen wij in enige mate kennis van dit OESO-Modelverdrag en de daarin gehanteerde uitgangspunten zodat we ons wat dat betreft beperken tot het in kaart brengen van een aantal ontwikkelingen.

2.2. Volkenbond

2.2.1. Rapport van de economen (1923)

De oprichtingsvergadering van de Internationale Kamer van Koophandel in Atlantic City in 1919 riep de Volken-

bond (Genève) op maatregelen voor te bereiden teneinde de 'evils of double taxation' te elimineren.¹¹ De Internationale Kamer van Koophandel herhaalde haar oproep op het 'International Financial Congress' dat gehouden werd in Brussel in 1920.¹² In reactie daarop verzocht de Volkenbond vier economen¹³ de economische aspecten van dubbele belasting in kaart te brengen. In hun uit 1923 daterende rapport¹⁴ was de voornaamste conclusie dat de toerekening en verdeling van inkomen tussen staten moest worden gebaseerd op de doctrine van 'economic allegiance' (economische verknoctheid) van het inkomen met een staat. Op basis van deze doctrine werden de volgende aanknopingspunten van belang geacht:

- de staat waar de rijkdom in fysieke of economische zin wordt geproduceerd (oorsprong);
- de plaats waar de uiteindelijke resultaten van het volledige productieproces van de rijkdom kunnen worden gesitueerd (ligging);
- de staat waar de rechten op een bestanddeel van de rijkdom geldend kunnen worden gemaakt (invorderbaarheid);
- de staat waarbinnen de rijkdom wordt gependend, geconsumeerd of anderszins wordt aangewend (woonplaats).¹⁵

De Commissie concludeerde dat oorsprong en woonplaats in dit verband de belangrijkste aanknopingspunten zijn. Het werd wenselijk geacht de 'economic allegiance' van de

11 De Internationale Kamer van Koophandel onderschreef op haar oprichtingsvergadering het belang van de verrekening van buitenlandse belasting en sprak de wens uit dat staten deze methode zouden toepassen. Vergelijk Mitchell B. Carroll, 'The Historical Development of Tax Treaties', in *Income Tax Treaties* (red. J.E. Bischel), Practising Law Institute, 1978, p. 53.

12 Mitchell B. Carroll, 'International Tax Law', *International Lawyer*, 1968, nr. 4, p. 692. Zie ook de 'Recommendation of the Brussels Conference', Resolutie voorgesteld door de 'Commission on International Credits', nr. 1. Zie verder B. Schippers, *Buitenlandsch Belastingrecht*, Publicatie nr. 6 van het Wetenschappelijk Bureau van het Nederlands Instituut van Belastingconsulenten, 1935, p. 11 en 12 en Ke Chin Wang, 'International Double Taxation of Income: Relief through International Agreement 1921-1945', *Harvard Law Review*, 1945, vol. 59, p. 81.

13 Dit waren senator prof. Einadi (hoogleraar in Turijn en Milaan), prof. Bruins (de eerste hoogleraar en eerste rector-magnificus van de Nederlandsche Handels-Hoogeschool Nederland), prof. Seligman (Colombia University, VS) en Sir Josiah Stamp (Directeur of the Bank of England). Het door hen opgestelde rapport wordt in het algemeen aangeduid als het rapport van de economen of het rapport van de vier economen (zie S. Simontachi, *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention*, Kluwer Law International, 2007, p. 4 en Mitchell B. Carroll, *Prevention of International Double Taxation and Tax Evasion – Two Decades of Progress under the League of Nations*, League of Nations, 1939, p. 13). Dit laatste is opvallend aangezien Einadi een jurist was en geen econoom.

14 Rapport van 3 april 1923, Volkenbond, Document E.F.S.73.F.19, opgenomen in Legislative History of United States Tax Conventions ('LHUSTC'), U.S. Government Printing Office, Volume 4, 1962, p. 4009 e.v. Voor een uitgebreider overzicht van de resultaten van het rapport van de economen kan worden verwezen naar Mitchell B. Carroll, League of Nations, t.a.p., p. 13-15.

15 Document E.F.S.73.19, p. 25 (LHUSTC, p. 4029).

10 De eerste oratie over internationaal belastingrecht werd overigens uitgesproken door G.M.G.H. Russel bij de aanvaarding van het ambt van buitengewoon hoogleraar in het belastingrecht en de belastingpolitiek aan de Rooms-Katholieke universiteit te Nijmegen op vrijdag 30 maart 1928 (G.M.G.H. Russel, *Beschouwingen over nationaal en internationaal belastingrecht*, Dekker & Van de Vegt en Van Leeuwen, Nijmegen 1928; zie ook L.J.A. Pieterse, *Fiscale oraties en afscheidsredes – Een bibliografie*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2011, p. 31).

diverse vormen van rijkdom als volgt tussen woonplaats en oorsprong te verdelen:¹⁶

- *woonplaats*: geld, juwelen, meubilair, aandelen, obligaties, staatsobligaties, algemene kredieten en professionele inkomsten;
- *oorsprong*: inkomen uit grond, hypotheek, mijnen, oliebronnen, industriële inrichtingen (met name fabrieken), commerciële inrichtingen met een vaste locatie (met een kantoor of een hoofdkantoor op een bepaalde plaats), agrarische outillage, machines, schapen en rundvee, alsmede schepen (plaats van registratie).¹⁷

Ter voorkoming van dubbele belasting werd in het rapport een viertal methoden ter voorkoming van dubbele belasting ontwikkeld:¹⁸

- de *aftrekmethod*e inhoudende dat de staat van de belasting die zijn inwoners aldaar verschuldigd zijn, de aftrek van belasting toestaat die dergelijke inwoners over hun inkomen in de oorsprongstaat hebben moeten betalen;
- de *vrijstellingsmethode* waarbij de oorsprongstaat alle belastingplichtigen die buiten zijn territorium wonen vrijstelt van belastingheffing over inkomen uit alle bronnen van inkomen die op zijn grondgebied zijn gesitueerd;
- de *methode van belastingverdeling* waarbij de woon- en oorsprongstaat in een verdrag een verdeling overeenkomen van de belastingen (de woon- en oorsprongstaat verminderen hun belasting, bijvoorbeeld, elk tot de helft);
- de *methode van bronnenverdeling* waarbij bepaalde categorieën inkomen hetzij geheel in de oorsprongstaat (beleggingsinkomsten, huurinkomsten van gronden, huizen, hypotheek) dan wel geheel in de woonstaat worden belast (zoals inkomen verkregen uit 'enterprise securities').¹⁹

De voorkeur van de Commissie gaat uit naar de vrijstellingsmethode met als motivering dat deze methode eenvoudig is en de opbouw van het bedrijfsleven in weinig ontwikkelde landen bevordert doordat vreemd kapitaal vrij kan toestromen.

2.2.2. Rapport van de Commissie van technische experts (1925)

In 1922 verzocht het Financiële Comité van de Volkenbond een aantal technische experts van diverse belastingadministraties een nader onderzoek te verrichten naar dubbele belastingheffing en belastingontwijking waarbij de nadruk op praktische en administratieve aspecten diende te liggen.

De Commissie van technische experts bracht op 7 februari 1925 haar rapport uit.²⁰ Hierin wees zij de conclusie die de economen in hun rapport hadden getrokken van de hand omdat deze gevolgtrekking onacceptabel zou zijn voor de staten waar het kapitaal is belegd.

De Commissie van technische experts maakte in dat verband een onderscheid tussen zakelijke belastingen (*impersonal of schedular taxes, impôts réels*) en persoonlijke belastingen (*personal taxes*).

Voor zakelijke belastingen zou, aldus de Commissie van technische experts, het beste een competentieaanwijzing naar bronnen functioneren.²¹ Als bronnen werden aange-merkt onroerende zaken en hypotheek (situs), bestuurdersbeloningen (staat inwonerschap vennootschap), arbeidsinkomsten (staat waar werkzaamheden worden verricht), interestinkomsten (woonstaat debiteur), agrarische ondernemingen (situs), industriële en commerciële inrichtingen (woonstaat) behoudens een onderneming die een hoofdhuys heeft in staat A, maar een 'branch, agency, an establishment, a stable commercial or industrial organisation, or a permanent representative' in staat B. In dat geval zouden staat A en staat B belasting mogen heffen overeenkomstig het deel van het netto-inkomen dat in hun respectieve grondgebieden is geproduceerd. Een vergelijkbare verdelingsmaatstaf wordt gehanteerd voor schip-, spoorweg-, elektriciteits-, trans-Atlantische kabel- en luchtvaartondernemingen, alsmede banken en verzekeringsmaatschappijen.

Voor persoonlijke belastingen (*personal of general income taxes*) ging de voorkeur van de Commissie uit naar het woonplaatsbeginsel,²² hetgeen verzacht zou worden door een aftreksysteem voor bepaalde inkomensbestanddelen die in de bronstaat belast zouden mogen worden: inkomen uit onroerende zaken, agrarische ondernemingen en industriële en commerciële ondernemingen met uitzondering van dividendinkomen.

In het rapport van de Commissie van technische experts is ook een definitie van woonplaats opgenomen: voor natuurlijke personen was dit de plaats waar het duurzaam tehuis (*permanent home*) kan worden gesitueerd²³ en voor vennootschappen de plaats waar het hoofdkantoor is gelegen (of indien dit niet overeenkwam met het centrum van management en control, de plaats van dat centrum).²⁴

16 Zie Document E.F.S.73.19, p. 27-39 (LHUSTC, p. 4031-4043).

17 Zie voor een gerubriceerd overzicht van de diverse vormen van rijkdom die in de woonstaat of in de oorsprongstaat kunnen worden belast, Simontach, t.a.p., 10-21.

18 Document E.F.S.73.19, p. 41 en 42 (LHUSTC, p. 4045 en 4046).

19 Mitchell B. Carroll, League of Nations, t.a.p., p. 14 en 15 en P. VerLoren van Themaat, *Internationaal Belastingrecht: een studie naar aanleiding van literatuur en verdragen over de uitschakeling van dubbele belasting*, H.J. Paris, 1946, p. 12 en 13.

20 Document F.212, LHUSTC, p. 4057 e.v.

21 Zie Document F.212, Resolutie I (p. 31 en 32), LHUSTC, p. 4091 en 4092.

22 Zie Document F.212, art. 1 van Resolutie II (p. 32 en 33; LHUSTC, p. 4092 en 4093) waarin een general income tax wordt omschreven als een belasting die wordt geheven door de woonstaat (eventueel tegen een progressief tarief) over het wereldinkomen van de belastingplichtige.

23 Document F.212, art. 1 van Resolutie IV (p. 33; LHUSTC, p. 4093).

24 Document F.212, art. 2 van Resolutie IV (p. 34; LHUSTC, p. 4094).

In dit rapport kan al een aantal duidelijke contouren worden onderscheiden die hun ingang hebben gevonden in het huidige OESO-Modelverdrag, zoals de definitie van woonplaats, belastingheffing van ondernemingen, salaris, onroerende zaken, bestuurdersbeloningen etc.

2.2.3. Rapport van de uitgebreide Commissie van technische experts (1927)

Het rapport uit 1925 van de Commissie van technische experts suggereerde reeds dat er een uitgebreidere Commissie van technische experts moest worden geïnstalleerd die een aantal modelverdragen zou ontwerpen. Een dergelijke Commissie werd in 1925 in het leven geroepen en haar rapport verscheen in 1927.²⁵ Deze Commissie was aanvankelijk van mening dat – naast een successierechtverdrag, een bijstandsverdrag en een invorderingsverdrag – een multilateraal modelverdrag wenselijk was inzake directe belastingen naar inkomen en vermogen. Gezien de verschillen in belastingssystemen van de diverse landen koos zij er evenwel voor met betrekking tot de directe belastingen naar inkomen en vermogen een aantal bilaterale modelverdragen te ontwerpen. In dit verband zag één modelverdrag op zakelijke belastingen en een ander handelde over persoonlijke belastingen. Echter, de betreffende categorieën van belastingen werden niet van een definitie voorzien teneinde ter zake zo veel mogelijk flexibiliteit te houden. Qua voorkomings- en toewijzingsbepalingen werd voortgeborduurd op het rapport van de Commissie van technische experts uit 1925.

In vergelijking met het rapport uit 1925 werd bijvoorbeeld voor de zakelijke belastingen toegevoegd, daarmee het woonplaatsbeginsel respecterende, dat voor rente-inkomsten die worden betaald door een schuldenaar die inwoner is van de ene staat aan een schuldeiser die inwoner is van de andere staat, een recht bestaat op teruggaaf van de bronbelasting die in de eerste staat is ingehouden en afgedragen (art. 2 van het betreffende modelverdrag).²⁶ Verder zijn er in vergelijking met het rapport uit 1925 bepalingen opgenomen voor dividenden (art. 4; belastingheffing in de staat waar het daadwerkelijke 'centre of management' van de onderneming is gelegen), pensioenen (art. 8; heffingsrecht toegewezen aan de staat waarvan de schuldenaar van de pensioenen inwoner is) en een bepaling voor lijfrenten, alsmede een restartikel (art. 9; toewijzing heffingsrecht aan woonstaat).

Voor persoonlijke belastingen is een nadere verfijning van de voorkomingsbepaling opgenomen (art. 10)²⁷ en tevens

een oplossing geformuleerd voor inwoners met een dubbel domicilie (art. 11; de persoonlijke belasting wordt geheven naar rato van het verblijf in iedere van de respectieve staten of een dubbel domicilie wordt in onderling overleg beslecht door de bevoegde autoriteiten).

T.S. Adams (één van de experts) was van mening dat er naast het bovengenoemde modelverdrag een alternatief modelverdrag moest worden ontwikkeld waarin het onderscheid tussen persoonlijke en zakelijke belastingen zou worden vervangen door woonplaats en bron.²⁸

2.2.4. Algemene Vergadering van Regeringsexperts (1928)

De concept-bilaterale modelverdragen uit 1927 en de corresponderende commentaren werden naar diverse regeringen gestuurd van lidstaten en niet-lidstaten van de Volkenbond. Deze regeringen vaardigden representanten af teneinde de modelverdragen te bespreken op de Algemene Vergadering van Regeringsexperts. De Regeringsexperts onderschreven de conclusie van de technische experts dat de diversiteit van de nationale stelsels het onmogelijk maakten een uniform modelverdrag te ontwerpen.²⁹

De Regeringsexperts voerden een aantal minieme wijzigingen door in de modelverdragen van de technische experts (Modelverdrag 1a). Daarnaast werden nog twee andere modelverdragen (1b en 1c) ontwikkeld, waarin overigens een vergelijkbare classificatie van inkomsten gevolgd werd en die met name verschilden wat betreft de techniek voor voorkoming van dubbele belasting (zie hierna).³⁰

Modelverdrag 1b zag met name op staten die een persoonlijke belasting hanteerden (de VS en het VK).³¹ Volgens Modelverdrag 1b belaste de woonstaat het wereldinkomen van de belastingplichtige waartegenover hij een verrekening toestond van de in de bronstaat verschuldigde belastingen voor, onder meer, inkomen uit onroerende zaken, inkomen uit industriële, commerciële of agrarische ondernemingen voor zover het toerekenbaar is aan een in de bronstaat gelegen vaste inrichting, beloningen van bestuurders en managers, salarissen en pensioenen.

28 T.S. Adams, 'Standard Form for a Bilateral Convention regarding Double Income Taxation', in Mitchell B. Carroll, *Double Taxation Relief*, US Dept. Of Commerce Trade Information Bulletin, 1928, No. 523, Appendix II, p. 28.

29 Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion, Volkenbond, 1928, Document C.562.M.178.1928.II, LHUSTC, p. 4159 e.v.; Mitchell B. Carroll, League of Nations, t.a.p., p. 21 en Mitchell B. Carroll, *Double Taxation Relief and the European Recovery Program*, National Foreign Trade Council, 1948, p. 5.

30 Mitchell B. Carroll, League of Nations, t.a.p., p. 21.

31 M. Chrétien, *Contribution à l'Étude Droit International Fiscal Actuel: Le Rôle des Organisations Internationales dans les Règlements des Questions D'Impôts entre les Divers États*, Académie De Droit International, Recueil Des Cours, 1954, Vol. II., A.W. Sijthoff, 1955, p. 47.

25 Rapport van 12 april 1927, Volkenbond, Document C.216.M.85.1927.II, LHUSTC, p. 4115 e.v.

26 Deze bepaling is uiteindelijk niet aanvaard door de Algemene Vergadering in 1928; vergelijk Mitchell B. Carroll, League of Nations, t.a.p., p. 19.

27 Vergelijk ook T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationaal dubbele belasting*, 2000 (academisch proefschrift), p. 97 en 98.

Modelverdrag 1c volgde voor een groot deel de belastingverdragen die destijds waren gesloten tussen Centraal-Europese landen.³² Het bevatte een exclusieve toewijzing van heffingsrechten aan de bronstaat of aan de woonstaat hetgeen overeenkwam met Modelverdrag 1a met als voornaamste uitzondering inkomen uit roerend kapitaal (interessen en dividenden) waarvoor de bronstaat een primair heffingsrecht had en de woonstaat voorkoming moest toestaan door middel van een verrekening, een vrijstelling of een teruggaaf.³³

In de daarop volgende periode werden de drie modellen gebruikt door diverse staten voor de onderhandeling van hun respectieve belastingverdragen.³⁴

2.2.5. De Volkenbond-Modelverdragen van Mexico (1943) en Londen (1946)

In 1928 werd een Fiscaal Comité geïnstalleerd dat een eerste bijeenkomst hield in datzelfde jaar.³⁵ En vervolgens hield dit Fiscaal Comité in de periode van 1929-1939 een achttal bijeenkomsten.³⁶ Een en ander heeft aanvankelijk, onder andere, geresulteerd in een drietal modellen voor een multilateraal belastingverdrag.³⁷

Het idee van multilaterale Modelverdragen werd in 1939 losgelaten. Gedurende de negende sessie van het Fiscale

Comité werd dan ook geconcludeerd dat de modellen uit 1928 grondig moesten worden herzien naar aanleiding van de ervaringen die waren opgedaan met de sindsdien gesloten belastingverdragen en de daaraan voorafgaande acht bijeenkomsten van het Fiscale comité.³⁸ De tiende bijeenkomst van het Fiscale Comité kan gezien worden als een introductie van de Modelverdragen van Mexico en Londen. De deelnemers aan het Mexico-Modelverdrag³⁹ waren (buiten Canada en de VS) met name Latijns-Amerikaanse en Zuid-Amerikaanse landen die als kapitaalimporterende staten belang hadden bij het toekennen van zo veel mogelijk heffingsrechten aan de bronstaat.⁴⁰

Enkele opvallende wijzigingen ten opzichte van de modelverdragen uit 1928 zijn de bepaling dat royalty's alleen belast mogen worden in de staat waar het onderliggende gebruiksrecht geëxploiteerd wordt (art. X, lid 2) en dat bestuurdersbeloningen verkregen voor diensten ten gunste van een vaste inrichting in die staat mogen worden belast (art. VI, lid 2).⁴¹

Mede op initiatief van de geïndustrialiseerde landen werd het Volkenbond-Modelverdrag van Mexico herzien, wat uitmondde in het Modelverdrag van Londen.⁴² De verschillen tussen het Mexico- en Londen-Modelverdrag doen zich met name bij inkomen uit roerend kapitaal gevoelen. Volgens art. IX van het Mexico-Modelverdrag is inkomen uit roerend kapitaal (dividenden en interesten) belast in de staat waar het geïnvesteerd is. Ingevolge art. VIII, lid 2 en 3, van het Londen-Modelverdrag zijn dividenden in beginsel belast in de woonstaat van de dividendgenieter, terwijl interesten eveneens in de woonstaat van de crediteur worden belast in welk verband de staat van de debiteur een beperkte bronheffing mag toepassen (art. IX).

Daarenboven werden naast de Volkenbond-Modelverdragen van Mexico en Londen met betrekking tot belastingen over inkomen en vermogen, tevens de volgende modelverdragen opgesteld: een successierechtverdrag, een invoeringsverdrag en een bijstandsverdrag.

32 Belastingverdrag tussen Oostenrijk en Tsjecho-Slowakije (1922), Volkenbond, Document C.345.M.102.1928.II, p. 21; belastingverdrag tussen Hongarije en Tsjecho-Slowakije (1923), Volkenbond Document C.345.M.102.1928.II, p. 37; belastingverdrag tussen Danzig en Polen (1924), Volkenbond Document C.345.M.102.1928.II, p. 40 en 41; belastingverdrag tussen Hongarije en Oostenrijk (1924), Volkenbond, Document C.345.M.102.1928.II, p. 46 en 50 en belastingverdrag tussen Polen en Tsjecho-Slowakije (1925), Volkenbond, Document C.345.M.102.1928.II.

33 Document C.562.M.178.1928.II, LHUSTC, p. 4175.

34 Voorbeelden van verdragen die gebaseerd zijn op Modelverdrag 1a zijn: het belastingverdrag tussen Frankrijk en Italië (1930), Volkenbond, 1931, Document C.415.M.171.1931.II.A. LHUSTC, p. 4226, alsmede Volkenbond, *Double Taxation and Fiscal Evasion, Collection of International Agreements and Integral Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion*, 1930, Document C.585.M.263.1930.II, p. 24 e.v. en het belastingverdrag tussen Hongarije en Joegoslavië (1928), Volkenbond, Document C.340.M.140.1930.II, LHUSTC, p. 4205 en Volkenbond, Document C.585.M.263.1930.II, p. 9 e.v. Een voorbeeld van een verdrag dat gebaseerd is op Modelverdrag 1b is het belastingverdrag tussen Frankrijk en de VS (1932) en voorbeelden van belastingverdragen die Modelverdrag 1c volgden, zijn het verdrag tussen Denemarken en IJsland (1939) en het verdrag tussen de VS en Zweden (1939); zie Mitchell B. Carroll, *League of Nations*, p. 49 en 50.

35 Volkenbond, Document C.613.M.19.D. 1928 II, p. 3 en 4 en Chrétien, t.a.p., p. 26.

36 17-26 oktober 1929 (Document C.516.M.175.1929.II, LHUSTC, p. 4195-4202); 22-31 mei 1930 (Document C.340.M.140.1930.II, LHUSTC, p. 4203-4224); 29 mei-6 juni 1931 (Document C.415.M.171.1931.II.A, LHUSTC, p. 4225-4240); 15-26 juni 1933 (Document C.399.M.204.1933.II.A., LHUSTC, p. 4241-4247); 12-17 juni 1935 (Document C.252.M.124.1935.II.A., LHUSTC, p. 4249-4263); 15-21 oktober 1936 (Document C.450.M.266.1936.II.A, LHUSTC, p. 4257-4263); 11-16 oktober 1937 (Document C.490.M.331.1937.II.A, LHUSTC, p. 4265-4273); 12-21 juni 1939 (Document C.181.M.110.1939.II.A., LHUSTC, p. 4275-4293).

37 Document C.415.M.171.1931.II.A. (derde bijeenkomst, 1931), LHUSTC, p. 4210.

38 Mitchell B. Carroll, *International Lawyer*, t.a.p., p. 707; Chrétien, t.a.p., p. 56.

39 Fiscaal Comité van de Volkenbond : *Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Tax Evasion*. Second Regional Tax Conference, Mexico, D.F., juli 1943, Genève, 1945, Document C.2.M.2.1945.II.A.

40 Mitchell B. Carroll, *International Lawyer*, t.a.p., p. 708 en K. Messere, 'The Precursors and Successors of the New OECD Model Tax Convention on Income and Capital', *European Taxation* 1993, nr. 8, p. 246.

41 Zie ook I.J.J. Burgers, *Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2011, p. 35.

42 Fiscaal Comité van de Volkenbond, *London and Mexico Model Tax Conventions*, Commentaar en tekst, Genève, 1946, Document C.88.M.88.1946.II. Voor het Volkenbond-Modelverdrag van Londen heeft het belastingverdrag tussen de VS en het VK (1945) een prominente rol vervuld (Mitchell B. Carroll, 'The Historical Development of Tax Treaties', t.a.p., p. 58 en 59).

2.3. OESO en de OEES

2.3.1. OEES

De projecten inzake modelverdragen ter voorkoming van dubbele belasting van de Volkenbond werden tot 1954 voortgezet door het Fiscale Comité van de Verenigde Naties. Daarna werd een en ander overgenomen door de Organisatie voor Europese Economische Samenwerking (OEES).⁴³ In 1956 werd een Fiscaal Comité geïnstalleerd dat, onder meer, de opdracht kreeg een modelverdrag op te stellen voor de voorkoming van dubbele belasting op inkomen en vermogen.⁴⁴ Hierbij werd het Volkenbond-Modelverdrag van Londen en het daarbij behorende commentaar als uitgangspunt genomen, hetgeen niet verrassend kon worden genoemd gezien de aard van de lidstaten van de OEES.⁴⁵

Het Fiscale Comité van de OEES stelde een viertal rapporten op:

- Eerste Rapport (1958)⁴⁶ betreffende de definitie van belasting naar inkomen en vermogen, concept van vaste inrichting, concept van inwonerschap en een non-discriminatiebepaling;
- Tweede Rapport (1959)⁴⁷ betreffende bepalingen met betrekking tot inkomen uit onroerende zaken, inkomen ter zake van zelfstandige en niet-zelfstandige arbeid, vervoerswinsten van schepen of luchtvaartuigen in het internationale verkeer en belastingheffing naar het vermogen;
- Derde Rapport (1960)⁴⁸ betreffende bepalingen aangaande toerekening van winsten aan vaste inrichtingen en gelieerde ondernemingen, overige inkomsten, personele reikwijdte en de territoriale uitbreiding;
- Vierde Rapport (1961)⁴⁹ betreffende bepalingen inzake dividenden, interesten, royalty's, mutualagreementprocedure en voorkoming van dubbele belasting.

43 A.J. van den Tempel, *Relief from Double Taxation, a Comparison of the Work of the League of Nations and the Organisation for Economic Cooperation and Development*, IBFD, 1967, p. 7 en 8.

44 Resolution of the Council of 16 March 1956, C (56) 49(Final); Report of the OECD Fiscal Committee, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, Organisation for Economic Co-operation and Development, Parijs, 1963, p. 25. Zie verder Mitchell B. Carroll, *The Historical Development of Income Tax Treaties*, t.a.p., p. 59.

45 Mitchell B. Carroll, *The Historical Development of Income Tax Treaties*, t.a.p., p. 59. De lidstaten van de OEES waren: Oostenrijk, België, Denemarken, het toenmalige West-Duitsland, Griekenland, IJsland, Ierland, Italië, Luxemburg, Nederland, Noorwegen, Portugal, Spanje, Zweden, Zwitserland, Turkije en het VK.

46 1st Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, Paris, 1958, LHUSTC, p. 4459 e.v.

47 2nd Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, Paris, 1959, LHUSTC, p. 4528 e.v.

48 3rd Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, Paris, 1960, LHUSTC, p. 4579 e.v.

49 4th Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, Paris, 1961, LHUSTC, p. 4621 e.v.

2.3.2. OESO

De op 14 december 1960 – als uitvloeisel van het Marshall-plan – opgerichte Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) hield haar eerste 'organisational meeting' op 30 september 1961. Zij was een voortzetting van de OEES, aangevuld met de VS, Canada, Japan, Australië en Nieuw-Zeeland. De rapporten van de OEES werden in dit verband geacht het resultaat te zijn van de werkzaamheden van de OESO. In 1963 publiceerde de OESO haar eerste modelverdrag betreffende inkomen en vermogen met bijbehorend commentaar wat de nodige gelijknissen vertoonde met de door de OEES gepubliceerde rapporten, zij het dat het OESO-Modelverdrag een bepaling bevatte inzake de uitwisseling van inlichtingen. Anders dan de Volkenbond in 1943 en 1946 werd niet voorzien in een model bijstandsverdrag en een model invoeringsverdrag. Wel werd in 1966 een successiemodelverdrag gepubliceerd. Pas in 2002 kwam in OESO-verband een inlichtingenuitwisselingsmodelverdrag tot stand.

In het OESO-Modelverdrag 1963 waren voor het eerst voorbehouden opgenomen van staten die zich niet konden verenigen met bepaalde delen van de tekst van het Modelverdrag en het Commentaar daarop.⁵⁰ Daarenboven speelde het Commentaar op het OESO-Modelverdrag een vooraanstaande rol bij de interpretatie van belastingverdragen die het OESO-Modelverdrag volgden, terwijl de Commentaren op de Modelverdragen van de Volkenbond veeleer waren te zien als een 'working document'.⁵¹

Wat betreft de inhoud van het OESO-Modelverdrag in vergelijking met de modelverdragen van de Volkenbond valt, onder meer, het volgende op: er wordt beoogd juridische dubbele belasting te voorkomen, aangenomen wordt dat de verdragsluitende staten hun belastingheffing op het woonplaats- of bronbeginsel baseren en de vrijstellings- en ordinarycreditmethode zijn aanvaard als methoden ter voorkoming van dubbele belasting. De toewijzingsbepalingen van het OESO-Modelverdrag uit 1963 gaan uit van het beginsel van de 'economic allegiance' zoals dat reeds was voorgesteld door Volkenbond commissie van de economen uit 1923 (paragraaf 2.2.1), zij het dat het OESO-Modelverdrag 1963 ook sociale en economische omstandigheden meewoog waarop de verdeling van heffingsrecht mede werd gebaseerd.⁵² In vergelijking met het Volkenbond-Modelverdrag van Londen deden zich met betrekking tot toewijzingsbe-

50 Van den Tempel, t.a.p., p. 22 en 23 merkt op dat deze voorbehouden een belangrijk verschil maken met de situatie binnen de Volkenbond aangezien hierdoor eerder en beter consensus kan worden bereikt tussen de lidstaten. Dit laatste nog gevoegd bij het feit dat de OESO zich gezien haar samenstelling op een bepaalde regio en bepaalde ontwikkelde landen concentreerde terwijl de Volkenbond in feite modelverdragen voor de 'hele wereld' trachtte vast te stellen.

51 Van den Tempel, t.a.p., p. 25 en 26.

52 Van den Tempel, t.a.p., p. 31.

palingen met name verschillen gevoelen bij dividenden en interesten waar het OESO-Modelverdrag in een beperkte heffing voor de bronstaat voorzorg (in plaats van toewijzing aan de woonstaat zoals het Volkenbond-Modelverdrag van Londen).⁵³

De groeiende complexiteit van de internationale fiscale betrekkingen, het feit dat het OESO-Modelverdrag uit 1963 een aantal last-minute compromissen bevatte en dat Canada en de VS (als niet-lidstaten van de OEES) onvoldoende inbreng hadden op de gebruikte voorontwerpen, alsmede de ontwikkelingen in het bedrijfsleven leidden in 1977 tot een herziening op een aantal onderdelen van het OESO-Modelverdrag.⁵⁴

Met name het Commentaar werd uitgebreid en herzien.⁵⁵

Globalisering, de verdere ontwikkeling van het vrije handelsverkeer, nieuwe technologieën en verfijnde methoden

tot belastingontgaan gaven de OESO aanleiding het Modelverdrag en het daarbij behorende Commentaar opnieuw te herzien en te wijzigen in een losbladige versie (1992).⁵⁶ De daaropvolgende wijzigingen in 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 en 2010 zagen met name op het Commentaar op het OESO-Modelverdrag. Desalniettemin wordt ook de tekst van het OESO-Modelverdrag met enige regelmaat gewijzigd.⁵⁷ Zonder naar volledigheid te streven, kunnen de volgende tekstwijzigingen worden vermeld:

- 1995: wijziging van art. 3, lid 2 waarin de dynamische interpretatiemethode werd neergelegd;
- 2000: schrappen van art. 14 (inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid) en wijziging van daarmee verband houdende artikelen (zoals de wijziging van de definitie van 'enterprise' in art. 3, lid 1, onderdeel c), een toevoeging van lid 4 aan art. 23 dat beoogde dubbele niet-belasting te voorkomen en een wijziging van art. 26 (uitwisseling van inlichtingen) waarmee werd bewerkstelligd dat de informatie die werd uitgewisseld niet beperkt was tot de belastingen van art. 2, maar met uitzondering van douanerechten, tevens op andere belastingen zag;
- 2003: toevoeging van art. 27 (wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingen) en lid 4 van art. 13 (het heffingsrecht over de vervreemding van aandelen in een onroerendezaaklichaam is toegewezen aan de staat waar de onroerende zaken zijn gelegen);
- 2005: toevoeging van lid 4 en 5 aan art. 26 (uitwisseling van inlichtingen). Lid 4 maakt duidelijk dat staten informatie kunnen verkrijgen en uitwisselen ook als de verdragspartner die de informatie moet verstrekken die informatie niet voor eigen gebruik nodig heeft en lid 5 voorkomt dat staten een beroep doen op bankgeheim;
- 2008: toevoeging van lid 5 aan art. 25 (mutualagreementprocedure) waarin een arbitrageclausule is opgenomen; en
- 2010: een geheel nieuw art. 7 (winsttoerekening aan vaste inrichtingen) met daarbij behorend commentaar.

Andere van belang zijnde ontwikkelingen zijn de bij art. 9 horende Transfer Pricing Guidelines die regelmatig worden

53 Van den Tempel, t.a.p., p. 32 en 33.

54 Enkele wijzigingen in de tekst van het OESO-Modelverdrag 1977 (althans in vergelijking met de 1963-versie) zijn: de fictieve vaste inrichting voor bouw- en constructiewerkzaamheden werd opgenomen in een apart lid 3 van art. 5 (en zij werd niet langer vermeld onder de voorbeelden van art. 5, lid 2) teneinde duidelijk te maken dat een dergelijke fictieve vaste inrichting niet separaat getoetst moest worden aan de algemene criteria van art. 5, lid 1; aan art. 9 (winsttoerekening tussen verbonden ondernemingen) werd een lid 2 toegevoegd waarin werd bepaald dat, indien de winst van een onderneming van een staat behaald met transacties met een in de andere staat gevestigde verbonden onderneming door de eerstgenoemde staat op basis van het at arm's length-beginsel werd gecorrigeerd, de andere staat een corresponderende correctie diende aan te brengen op de belastbare winst van de verbonden onderneming; in de tekst van de artikelen 10 (dividenden), 11 (interest) en 12 (royalty's) werd de term 'beneficial owner' (uiteindelijk gerechtigde) ingevoerd; aan art. 17 (artiesten en sportbeoefenaars) werd een lid 2 toegevoegd dat misbruik van verdragen d.m.v. een zgn. artiestenvennootschap diende tegen te gaan; in art. 21 (overige inkomsten) werd de tekst van lid 1 zodanig gewijzigd dat ook inkomsten uit derde staten door het verdrag gedekt zouden worden, in die zin dat het heffingsrecht ter zake van die inkomsten werd toegewezen aan de woonstaat en in het nieuwe lid 2 van art. 21 werd op de in lid 1 neergelegde hoofdregel een uitzondering gemaakt voor zover het inkomsten betrof die konden worden toegerekend aan een vaste inrichting van een in de andere verdragsluitende staat gevestigde onderneming; in art. 23 (methodes ter voorkoming van dubbele belasting) werd zowel bij de vrijstellingsmethode (art. 23A) als bij de verrekeningsmethode (art. 23B) de mogelijkheid geschapen om het zgn. progressievoorbehoud toe te passen; art. 24 (non-discriminatie) werd uitgebreid tot onderdanen die in derde staten woonde en verder werd een nieuw lid 5 ingevoegd dat in een gelijke aftrekmogelijkheid van interest- en royaltybetalingen voorzorg indien deze betaald werden aan een inwoner van de andere verdragsstaat, als in het geval dat de betaling geschiedde aan een inwoner van dezelfde staat als die waar de onderneming die de interest of royalty's betaalde, was gevestigd; in art. 25, lid 1 (mutualagreementprocedure) werd de mogelijkheid opgenomen dat onderdanen van de verdragsluitende staten een mutualagreementprocedure konden opstarten ongeacht hun woonplaats en tot slot werden diverse wijzigingen in art. 26 (uitwisseling van inlichtingen) doorgevoerd zodat ook informatie over niet-inwoners kon worden verstrekt en aangaande geheimhouding van informatie. Zie ook J.W.B. Westerburchen, 'Het OESO-Modelverdrag herzien', *WFR* 1978, nr. 5360, p. 477 e.v.

55 Vergelijk Burgers, t.a.p., p. 35 en K. Messere, 'The Precursors and Successors of the New OECD Model Tax Convention on Income and Capital', *European Taxation*, 1993 nr. 8, p. 247 en 248.

56 Burgers, t.a.p., p. 35. In 1992 zijn overigens drie wijzigingen in de tekst van het OESO-Modelverdrag doorgevoerd in vergelijking met de versie uit 1977: in art. 12 (royalty's) is de definitie van het begrip royalty ingeperkt door ervan uit te sluiten vergoedingen voor 'the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment', in art. 15 (inkomsten uit dienstbetrekking) is de tekst van de 183-dagenregeling in die zin aangepast dat de referentie aan 183 dagen 'in the fiscal year concerned' is vervangen door 183 dagen 'in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned' en in art. 24 (non-discriminatie) is in lid 1 (verbod van discriminatie naar nationaliteit) als referentie aan 'the same circumstances' toegevoegd het zinsdeel 'in particular with respect to residence'. Zie voor een overzicht van deze wijzigingen tevens A.H.M. Daniels, 'Opmerkingen bij het 1992-OECD-Modelverdrag en Commentaar', *TFO* 1993 nr. 8, p. 138 e.v. en G.H. de Soeten, 'Het OESO-Modelverdrag 1992', *WFR* 1998, nr. 5806, p. 96 e.v.

57 Voor de ontwikkelingen t/m 2005 kan worden verwezen naar I.J.J. Burgers, 'Recente ontwikkelingen in het Nederlands belastingverdragenrecht', *TFO* 2005 nr. 78, p. 45 e.v.

gewijzigd en up-to-date worden gehouden. Verder worden sinds 2000, alvorens het OESO-Modelverdrag en het daarbij behorende Commentaar wordt gewijzigd, rapporten en Discussion Drafts via internet gepubliceerd op bepaalde onderwerpen. Ook de voorgenomen wijzigingen aan het OESO-Modelverdrag of het Commentaar worden veelal eerst als Discussion Draft gepubliceerd. Derden wordt de mogelijkheid geboden hierop te reageren. De reacties op deze rapporten en Discussion Drafts worden eveneens gepubliceerd. Het internet faciliteert uiteraard een gemakkelijke communicatie in dit verband. De status van die rapporten en Discussion Drafts is hierdoor meer gezaghebbend.

2.4. Individuele modelverdragen

Sommige staten hebben een eigen modelverdrag ontwikkeld waarin in grote lijnen het OESO-Modelverdrag wordt gevolgd, maar waar rekening wordt gehouden met de economische positie van dat land, zijn nationale fiscale wetgeving, alsmede specifieke verdragswensen. Een voorbeeld hiervan is de VS dat een modelverdrag hanteert (de eerste versie dateerde uit 1976 en de laatste uit 2006) met een daarbij behorende Technical Explanation. De VS hebben een sterke positie bij de onderhandeling van belastingverdragen waardoor relatief veel elementen uit het Amerikaanse modelverdrag hun weg vinden in de Amerikaanse belastingverdragen. Een goed voorbeeld daarvan is de Limitation on Benefits-bepaling. Dit ligt uiteraard anders voor de wat kleinere landen. In weerwil hiervan heeft België recent (in 2007) toch een eigen modelverdrag gepubliceerd.⁵⁸ Nederland heeft een uit 1987 daterend Standaardverdrag, maar gebruikt dit niet meer bij zijn verdragsonderhandelingen (in plaats daarvan wordt het OESO-Modelverdrag gebruikt).⁵⁹ Bij de behandeling van de Notitie Verdragsbeleid 2011 is er door de Tweede Kamer via een motie op aangedrongen standaardcriteria op te stellen (zie nader paragraaf 6).

3. Tendensen in aard van de door Nederland gesloten verdragen betreffende inkomen (en vermogen)

Nederland sloot zijn eerste verdrag ter voorkoming van dubbele belasting al in 1851. Het betrof een verdrag inzake dubbele heffing op het gebruik van internationale waterwegen met de Duitse Zollverein. Blijkbaar was deze vorm van dubbele heffing – hetzij in de vorm van tol, dan wel in de vorm van een bedrijfsbelasting⁶⁰ – in de tweede helft van

de 19e eeuw een dusdanig groot probleem dat hiervoor een oplossing nodig werd geacht. Spitaler beschrijft in zijn standaardwerk *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*⁶¹ uit 1936 dat in de periode 1922-1934 maar liefst 78 scheepvaartverdragen ter voorkoming van dubbele belasting zijn gesloten, waarvan 34 in 1934. Bij negen van deze verdragen was Nederland contractpartij.⁶²

Op 27 juni 1899 werd een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting op bedrijfsopbrengsten gesloten met Duitsland.⁶³

De eerste algemene verdragen ter voorkoming van dubbele inkomstenbelasting werden door Nederland pas in de jaren dertig gesloten. Dat was in vergelijking tot de ons omringende landen relatief laat. Het eerste verdrag ter voorkoming van dubbele inkomstenbelasting is in 1899 tot stand gekomen tussen Oostenrijk-Hongarije en Pruisen⁶⁴. Al in 1914 had de Nederlandse regering erop gewezen dat er verdragen gesloten zouden moeten worden met de Nederlandse koloniën – waarvoor al wel unilaterale regelingen bestonden – maar voor zover wij konden nagaan is het daar niet van gekomen.

Het is niet onaannemelijk dat de totstandkoming van de modelverdragen in 1928 heeft bijgedragen aan de wens van Nederland ook verdragen ter voorkoming van dubbele inkomstenbelasting te sluiten. Het eerste algemene verdrag ter voorkoming van dubbele inkomstenbelasting werd door Nederland gesloten met België, en wel op 20 februari 1933. Vervolgens kwam op 21 maart 1935 een verdrag tot stand met Zweden, op 6 juni 1935 een verdrag met het Verenigd Koninkrijk en op 15 november 1938 een verdrag met Hongarije.

Successieverdragen kennen een vergelijkbare ontwikkeling, ook al kent deze heffing een aanzienlijk langere geschiedenis dan de inkomstenbelasting. Al ten tijde van de Republiek werd een successieheffing opgelegd. Sinds de Ordonnantie van 1805 heeft ons land steeds een successiebelasting gekend. Ook in andere staten is een dergelijke heffing al lange tijd gangbaar. Toch werden de eerste successieverdragen door Nederland pas in 1950 gesloten en wel met het Verenigd Koninkrijk, gevolgd in 1951 door een verdrag met Zweden. Op dezelfde data werden ook verdragen ter voor-

58 Zie voor een bespreking L. de Broe, 'Belgium's Tax Treaty Policy and the Draft Belgium Model Convention', *Bulletin for International Taxation*, 2008, nr. 8/9, p. 322 e.v.

59 Zie Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, p. 10.

60 Nederland kende al in 1819 een unilaterale vrijstelling van patentrechten voor buitenlandse schepen afkomstig uit landen die bereid zouden zijn ook een dergelijke vrijstelling te verlenen. Seligman, t.a.p., p. 52.

61 A. Spitaler, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, Habilitationsschrift, 1936, herdruk 1967, p. 42. Spitaler was hoogleraar Volkshuishoudkunde, Financiering, Financieringsrecht en Belastingrecht aan de Duitse Karluniversiteit in Praag van 1936 tot 1947 en vervolgens directeur van het Institut für Steuerrecht aan de Universiteit van Keulen.

62 Verdragen met België, Canada, Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Griekenland, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten.

63 Spitaler, t.a.p., p. 32.

64 Spitaler, t.a.p., p. 11.

koming van dubbele inkomstenbelasting gesloten met deze landen. Nederland was hiermee veel later dan, bijvoorbeeld, het Verenigd Koninkrijk. Al in 1899 kwam een dergelijk successieverdrag tot stand tussen het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten, in 1907 gevolgd door een verdrag met Frankrijk.

Verdragen betreffende administratieve en rechtsbijstand in belastingzaken kennen een langere historie dan de inkomstenbelasting- en successieverdragen. In de periode 1843-1938 waren er in Europa 75 verdragen tot stand gekomen. 41 van deze verdragen regelden de te verlenen bijstand in detail.⁶⁵ Hoeveel hiervan door Nederland zijn gesloten, konden wij niet traceren, wel dat Nederland tot de eerste landen behoort die dergelijke specifieke verdragen heeft gesloten.⁶⁶ Sedert 2005 heeft Nederland – mede doordat de OESO in 2002 een inlichtingenuitwisselingsmodelverdrag heeft gepubliceerd – tientallen bilaterale informatie-uitwisselingsverdragen (hierna TIEA's) gesloten, voor het eerst met Isle of Man.

Het eerste door Nederland gesloten bilaterale invorderingsverdrag kwam tot stand in 1999, en wel met Duitsland.

Een nieuwe tendens is het sluiten van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting die slechts een deel van het inkomen betreffen. Nederland heeft op het moment van schrijven van deze bijdrage specifieke transferpricingverdragen gesloten met Isle of Man (2005), Guernsey (2008, 2009), Jersey (2007, 2008) en Bermuda (2009, 2010). Voorts is Nederland een mini-verdrag voor natuurlijke personen overeengekomen met Bermuda (2009, 2010).

4. Tendensen in landen waarmee Nederland verdragen is overeengekomen

In de periode tot en met 1969 werden alleen verdragen gesloten met landen in Europa alsmede met Canada en de Verenigde Staten. In de jaren zeventig kwam daarin verandering en kwamen verdragen tot stand met Japan (1970), Singapore (1971), Indonesië (1973), Thailand (1975) en Marokko (1977). Gezien de handelsbetrekkingen met deze landen een begrijpelijke ontwikkeling. Heronderhandeling van algemene belastingverdragen betreffende inkomen (en vermogen) vond voor het eerst plaats eind jaren zeventig. In 1980 kwam een nieuw verdrag tot stand met het Verenigd Koninkrijk, gevolgd door nieuwe verdragen met Canada en Hongarije in 1986. Nieuwe verdragen kwamen

in de jaren tachtig voornamelijk met staten buiten Europa tot stand.

De jaren negentig kenmerken zich door een reeks aan heronderhandelingen van bestaande verdragen en toevoegingen van protocollen aan bestaande verdragen. Acht verdragen werden vervangen en 14 protocollen werden toegevoegd. Een ander kenmerk van deze periode is dat er diverse verdragen met – wat toen werd gezien als – ontwikkelingslanden tot stand kwamen (Argentinië, Bangladesh, Wit-Rusland, Brazilië, China, de Filipijnen, India, Kazachstan, Maleisië, Mexico, Oekraïne, Tunesië, Venezuela, Vietnam en Zimbabwe⁶⁷).

Ook de afgelopen tien jaar werden diverse verdragen gesloten met ontwikkelingslanden. Tevens werd in deze periode een aantal verdragen gesloten met (olie)staten in het Midden-Oosten (Bahrein, Egypte, Jordanië, Koeweit, Qatar en de Verenigde Arabische Emiraten), alsmede met drie tot voor kort door de OESO als belastingparadijs aangemerkte staten (Barbados, Bermuda (mini-verdrag voor natuurlijke personen) en Panama)⁶⁸. De verdragen met België, Indonesië, Polen en de Verenigde Staten werden vervangen door nieuwe verdragen en aan 12 verdragen werden protocollen toegevoegd.

Blijkens de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is het beleid thans dat verdragspartners worden gekozen op basis van de volgende overwegingen:

1. de interactie van fiscale stelsels;
2. economische betrekkingen;
3. de concurrentiepositie van werknemers, ondernemers en investeerders; alsmede
4. de samenhang met andere economische, politieke en diplomatieke factoren.⁶⁹

65 VerLoren van Themaat, t.a.p., p. 226. VerLoren van Themaat verwijst voor het aantal verdragen in Europa over dit onderwerp naar het standaardwerk van A. Piatier, *L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre états*, Strey, Parijs 1938.

66 Het eerste informatieuitwisselingsverdrag is volgens Seligman, t.a.p., p. 52 waarschijnlijk in 1843 gesloten tussen Frankrijk en België.

67 Landen die op door de Development Assistance Committee van de OESO op de DAC-lijst van landen die in aanmerking komen voor 'official development assistance' zijn geplaatst. Zie http://www.oecd.org/document/45/0,3746,en_2649_34447_2093101_1_1_1_1,00.html.

68 Landen die voldoen aan de door de OESO opgestelde criteria van transparantie en informatie-uitwisseling worden niet aangemerkt als belastingparadijs. In 2000 stonden 41 landen op de in dat jaar door de OESO opgestelde lijst van belastingparadijzen. In 2009 voldeden ook de laatst overgebleven landen aan de minimumnorm vastgelegd in het op 18 april 2002 gepubliceerde Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters en het in 2005 gepubliceerde JAHGA Paper, Enabling Effective Exchange of Information: Availability and Reliability Standard. http://www.oecd.org/document/57/0,3746,en_2649_33745_30578809_1_1_1_1,00.html.

Voor een kritische bespreking van deze norm zie J.J. de Vries, 'De OESO TIEA- en JAHGA-normen voor "effectieve uitwisseling van betrouwbare informatie": een "effectieve" oplossing bij preventief toezicht op gestelde belastingregels?', *MBB* 2011, nr. 10, p. 403 e.v.

69 Zie ook A.J.A. Stevens, 'Met wie sluit Nederland belastingverdragen', *WFR* 2011/524.

5. Stilzwijgende of uitdrukkelijke goedkeuring van, en persberichten inzake door Nederland gesloten verdragen

5.1. Stilzwijgende of uitdrukkelijke goedkeuring

Artikel 91 van de Grondwet juncto de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen biedt twee mogelijkheden tot goedkeuring van een verdrag door het Nederlandse Parlement. De eerste mogelijkheid is een uitdrukkelijke goedkeuring door behandeling en goedkeuring in het Parlement van een goedkeuringswet van een verdrag. De tweede mogelijkheid is de zogenoemde stilzwijgende goedkeuring van een verdrag. Wanneer in een periode van dertig dagen na overlegging van een verdrag niet een vijfde deel van de leden van de Eerste of Tweede Kamer om uitdrukkelijke (door middel van een goedkeuringswet) goedkeuring verzoekt, is een verdrag stilzwijgend goedgekeurd.

Na de Grondwetwijziging van 1953 zijn de meeste belastingverdragen stilzwijgend goedgekeurd. Daarna is een aantal belastingverdragen bij goedkeuringswet goedgekeurd. Soms gebeurde dit op initiatief van de Regering, omdat men er belang aan hechte gezien de bijzonderheid van het verdrag. Het verdrag met de VS uit 1992 is hiervan een voorbeeld. Ook zijn er voorbeelden, waarin het Parlement daarom vroeg. Een ouder voorbeeld is het verdrag met Korea uit 1978.⁷⁰ De reden voor het Parlement voor een uitdrukkelijke goedkeuring is soms gelegen in de omstandigheid, dat de Kamer een meer algemene discussie wenst te voeren over het verdragsbeleid of over bepaalde aspecten daarvan. In het geval van Korea waren de twee hoofdpunten van discussie: misbruik van verdragen en de verdragsrelatie met ontwikkelingslanden. Korea werd in die tijd nog als ontwikkelingsland aangemerkt. De stilzwijgende procedure, hoe praktisch ook, biedt die gelegenheid (formeel) niet.

Een ander voorbeeld van uitdrukkelijke goedkeuring op initiatief van de Kamer betreft het verdrag met Canada van 1986.⁷¹ ⁷² Nederland stond niet langer achter een aantal regelingen uit het verdrag van 1957. Het betrof in het bijzonder de volgende regelingen. In de eerste plaats wilde Nederland af van de bepaling die voor hypothecaire interest een vergelijkbaar heffingsrecht aan de bronstaat gaf als opbrengst van een onroerende zaak.⁷³ Het gaat hier om de kwestie van de zogenoemde Canadese hypotheek. Op grond van het verdrag moest Nederland als woonstaat vrijstelling verlenen voor hypothecaire interest afkomstig

uit Canada, terwijl Canada deze interest vrijstelde op grond van zijn nationale wetgeving. Het resultaat was een dubbele vrijstelling. Daarnaast wilde Nederland af van een regeling, die voorzag in een vrijstelling van dividendbelasting voor dividenden afkomstig uit uitgedeelde winsten van dochtervennootschappen in derde staten (in wezen een doorstroombepaling). Deze bepaling was ooit op initiatief van Nederland opgenomen om in Canada tijdens en vlak na WO II opgepotte winsten van Nederlandse concerns belastingvrij naar Nederland te kunnen repatriëren. In de jaren zeventig werd geconstateerd, dat Canadese ondernemingen in toenemende mate van deze regeling gingen profiteren. Daarenboven wilde Nederland het regime voor pensioenen in lijn brengen van de OESO-aanpak. Het oude verdrag bevatte echter een uitzonderlijke bepaling die het uitsluitende heffingsrecht over overheidspensioenen aan de woonstaat verleende in plaats van aan de kasstaat. Voor een groep naar Canada geëmigreerde Nederlandse militairen zou heffing door Nederland een lastenverzwaring hebben betekend. Onder druk van de Tweede Kamer is bij de behandeling van de goedkeuringswet een overgangsregeling door de staatssecretaris verleend. Tijdens de behandeling van de goedkeuringswet heeft de toenmalige staatssecretaris toegezegd te komen met een Nota aangaande het verdragsbeleid (zie paragraaf 6). Het was tijdens de parlementaire behandeling van het verdrag duidelijk geworden dat de Kamer grote behoefte had aan een meer algemene bespreking van het verdragsbeleid.

Ook ten aanzien van het verdrag met Brazilië werd in 1989 de stilzwijgende goedkeuring doorbroken.⁷⁴ Het verdrag bevat een aantal bepalingen dat sterk afwijkt van het tot dan toe gevoerde verdragsbeleid. De Kamer was bevreesd voor een ongewenste precedentwerking en een slechtere behandeling voor inwoners van Nederland vergeleken met inwoners van andere Europese landen. De Regering heeft de Kamer kunnen overtuigen dat het resultaat vergelijkbaar was met wat door andere landen met Brazilië was overeengekomen.

Zoals hiervoor al is aangegeven, heeft de toenmalige Regering in 1992 voor het in dat jaar gesloten verdrag met de VS gekozen voor uitdrukkelijke goedkeuring⁷⁵, omdat het ging om een verdrag met één van de belangrijkste handelspartners. Daarnaast is dit een verdrag, waarin voor het eerst een zeer uitgebreide antimisbruikbepaling is opgenomen. Deze bepaling, opgenomen op verzoek van de VS, was één van de belangrijkste onderwerpen tijdens de onderhandelingen. Gezien het belang van dit verdrag voor het Nederlandse bedrijfsleven en de antimisbruikbepaling in het bijzonder, was het een voor de hand liggende keus dit verdrag uit-

70 Kamerstukken II, 1978-1979, 1979-1980, 1980-1981, 15 517.

71 Kamerstukken II, 1986-1987, 19 614.

72 Zie J.M. van der Beek, 'Het Verdrag met Canada nader beschouwd', MBB 1988/4.

73 Ook in andere oude verdragen kwam een dergelijke bepaling voor.

74 Kamerstukken II, 1989-1990, 21 672.

75 Kamerstukken II, 1992-1993, 23 220.

drukkelijk goed te keuren. Als de Regering het initiatief daartoe niet had genomen, dan had het Parlement er zeker zelf voor gekozen gezien de grote belangen van het bedrijfsleven bij dit verdrag.

Andere voorbeelden van verdragen, die uitdrukkelijk zijn goedgekeurd, zijn bijvoorbeeld: het wijzigingsprotocol uit 1995 bij het verdrag met Malta van 1977 (initiatief Kamer); meer recent nog de verdragen met het Verenigd Koninkrijk (initiatief Regering) en Bahrein in 2008 (initiatief Kamer).

Aanleiding voor de uitdrukkelijke goedkeuring van het verdrag met Malta was een voorziene terugwerkende kracht. Nederland wilde het verdrag met Malta wijzigen vanwege de invoering op Malta van een geprivilegieerd regime voor een bepaalde vennootschap en een daarmee samenhangende beperking om inlichtingen uit te wisselen. Interessant is in dit geval dat in de toelichting op het wijzigingsprotocol door de Regering wordt opgemerkt dat in januari 1993 de Ministerraad een voorstel tot opzegging van het verdrag al had aanvaard. Voor een daadwerkelijke opzegging zou het voorstel tot opzegging eerst moeten worden goedgekeurd door het Parlement, voordat het verdrag had kunnen worden opgezegd (de omgekeerde route van goedkeuring). Omdat uiteindelijk met Malta een oplossing werd gevonden, is niet tot opzegging overgegaan. Nederland is op zijn beurt wel met een keer met een opzegging geconfronteerd. Per 1 januari 2001 heeft Indonesië het verdrag met Nederland opgezegd. Deze opzegging is in 2002 weer 'gerepareerd' met een nieuw verdrag. Kennelijk wilde Indonesië het verdrag alleen aanpassen.

5.2. Persberichten

In de eerste jaren na de Tweede Wereldoorlog was het niet de gewoonte om plannen voor het aangaan van verdragsonderhandelingen aan te kondigen door middel van de uitgifte van een persbericht en belanghebbenden uit te nodigen hun eventuele problemen of wensen naar voren te brengen. Uit gesprekken met betrokken ambtenaren uit die tijd komt het beeld naar voren, dat men op basis van ervaringen uit de praktijk (het Ministerie en de Belastingdienst en het bedrijfsleven, meestal het grote internationale bedrijfsleven), besloot onderhandelingen aan te vangen of een uitnodiging door een ander land te accepteren. Men verzamelde cijfermateriaal om een beeld te vormen over de financiële belangen, zowel voor het Rijk als voor de betrokkenen. Voor de totstandkoming van het OESO-Modelverdrag 1963 keek men bij het ontwerpen van een voorstel naar de Volkenbond modellen (zie ook paragraaf 2), naar eerder gesloten verdragen alsook naar de door de potentiële verdragspartner al gesloten verdragen. Zodra echter de besprekingen in het Fiscaal Comité van de toenmalige OEEB in 1956 begonnen, werd de invloed daarvan op het Nederlandse ver-

dragsbeleid snel zichtbaar (zie paragraaf 2). Dit is ook niet verbazingwekkend gezien het feit, dat het voorzitterschap bij de Nederlander, de heer A.J. van den Tempel (Directeur-Generaal, Ministerie van Financiën) berustte. Ook de Nederlandse vertegenwoordiging was van gewicht. In een van de verslagen meldde de voorzitter, dat de heer Hofstra niet meer aan de beraadslagingen kon meedoen vanwege zijn recente benoeming tot minister van Financiën.

Het bovenstaande kan worden geïllustreerd aan de hand van het aanvullend verdrag Nederland-VS van 1965. In een artikel⁷⁶ van mevrouw B.M. Lavoo, voormalig Hoofd Bilaterale zaken, Directie IFZ, wordt aangegeven, dat de besprekingen over het aanvullend verdrag op initiatief van Nederland in 1962 zijn gestart mede onder invloed van de besprekingen in genoemd Fiscaal Comité. Het hoofdpunt voor de besprekingen vormde de behandeling van dividenden. Opgemerkt wordt dat Nederland voorheen in een verdrag volledig afzag van dividendbelasting. Vanaf dat moment wilde Nederland echter voor portfoliodividenden 15% hanteren als verdragstarief. In de relatie met de VS wordt ook nog een ander argument genoemd: sinds de totstandkoming van het verdrag met de VS in 1948 is de verhouding tussen uitgaande dividenden en binnenkomende dividenden belangrijk in de richting van uit Nederland uitgaande dividenden verschoven. Nederland kreeg dus ook een budgettair belang bij een verdragswijziging. Dat dit argument werd genoemd betekent ook dat men op Financiën goed zicht had (en heeft) op de diverse inkomensstromen. Voor deelnemingsdividenden wordt in het aanvullende verdrag conform het OESO-Modelverdrag 1963 een tarief van 5% opgenomen. In verband met de deelnemingsvrijstelling zien we, dat de Nederlandse inzet voor deelnemingsdividenden in het algemeen 0% is.

In de loop van de jaren zeventig/tachtig is men stelselmatig persberichten gaan uitgeven, waarin onderhandelingen met een bepaald land worden aangekondigd en belanghebbenden worden uitgenodigd problemen en wensen naar voren te brengen. Daarna werd en wordt regelmatig een persbericht uitgegeven met vermelding met welke landen men van plan is op korte termijn onderhandelingen aan te vangen. Ook wordt vaak een persbericht uitgegeven bij ondertekening van een verdrag en soms bij ambtelijke overeenstemming daarover.

6. Totstandkoming Nota's Verdragsbeleid

Er bestond aan de zijde van het Parlement, zo bleek in 1986 tijdens de behandeling van het verdrag met Canada een grote behoefte om met de Regering uitgebreid van

76 B.M. Lavoo, 'Aanvullend belastingverdrag Nederland-Verenigde Staten', *WFR* 1965, nr. 4761.

gedachten te wisselen over het Verdragsbeleid. Deze eerste Nota over het Nederlandse fiscale verdragsbeleid is in 1987 uitgebracht.⁷⁷ Bij die gelegenheid is tevens een Nederlands Standaardverdrag gepresenteerd. De Nota en het Standaardverdrag zijn op elkaar afgestemd. Bij toekomstige goedkeuringsprocedures zou de Regering in het vervolg in de Toelichtende Nota bij het goed te keuren verdrag afwijkingen van het Standaardverdrag aangeven en het waarom daarvan toelichten. Op deze wijze meende men het Parlement een praktische toets te geven om een verdrag te beoordelen en vast te stellen of het stilzwijgend of uitdrukkelijk zou kunnen worden goedgekeurd.

Deze Nota is in 1996⁷⁸ en 1998⁷⁹ gevolgd door twee Nota's die het Parlement inzicht moesten verschaffen in de ontwikkelingen op het terrein van de belastingverdragen, zowel in bilateraal als in OESO-verband sinds het verschijnen van de Nota uit 1987. Verder werd ingegaan op de relevante ontwikkelingen in EU-verband. In de Nota uit 1998 werd uitgebreid ingegaan op de Nederlandse doelstellingen bij de totstandkoming van belastingverdragen. Deze reflecteert ook de toenemende aandacht voor het bestrijden van oneigenlijk gebruik van belastingverdragen. De huidige staatssecretaris heeft naar aanleiding van een toezegging van zijn ambtsvoorganger bij de Kamerbehandeling van het belastingverdrag met Bahrein (2008⁸⁰) op 11 februari 2011 een nieuwe Nota over het fiscale verdragsbeleid uitgebracht. Tijdens de behandeling in de Tweede Kamer van de goedkeuringswet van het verdrag met Bahrein bleek aan de zijde van de leden van de Tweede Kamer niet alleen behoefte te bestaan het desbetreffende verdrag te bespreken, maar er bleek een bredere behoefte te bestaan om over veel aspecten van de belastingverdragen met de Regering van gedachten te wisselen.

Het leek de toenmalige staatssecretaris van Financiën een beter idee hierover met de Kamer in discussie te gaan aan de hand van een nieuwe Nota Verdragsbeleid teneinde de voortgang in de goedkeuringsprocedure niet te vertragen. In deze Nota stelt de staatssecretaris dat er minder behoefte bestaat aan een Standaardverdrag als toetssteen. Er is dan ook van afgezien een (nieuw) Standaardverdrag toe te voegen aan de Nota.⁸¹ Tijdens het debat bleek er bij de Kamerleden toch wel enige behoefte te bestaan aan iets dergelijks. Hoewel de staatssecretaris de motie heeft afgeraden, heeft de Kamer een motie aangenomen waarin de Regering wordt gevraagd een set van standaardcriteria op te stellen. Daarmee meent de Kamer meer betrokkenheid te krijgen

bij fiscale verdragsonderhandelingen en eventuele afwijkingen bij maatwerk optimaal in beeld te krijgen. Dit was precies het doel van het Standaardverdrag, zoals opgesteld voor de Nota in 1987.

7. Uitwisseling van inlichtingen en bijstand bij invordering

7.1. Uitwisseling van inlichtingen

De Nederlandse bilaterale belastingverdragen bevatten vrijwel altijd een bepaling, die het mogelijk maakt inlichtingen uit te wisselen. In 1957 schreef drs. D.A. van Waardenburg onder de titel 'Uitwisseling van inlichtingen' al een artikel over dit onderwerp.⁸² Onder invloed van het OESO-Modelverdrag 1963 konden inlichtingen worden uitgewisseld voor de toepassing van het verdrag en de nationale wetgeving met betrekking tot de belastingen, waarop het verdrag van toepassing is.

In die periode, jaren vijftig/zestig, was het kennelijk standaard Nederlands beleid geen gegevens van banken of verzekeraars uit te wisselen. In sommige verdragen komen nog protocolbepalingen voor, die dat regelen. Genoemd kunnen worden de verdragen met Ierland (1969), Spanje (1971) en Israël (1973). Dit beleid was gebaseerd op afspraken na WO II met het Nederlandse bankwezen. Voor Ierland en Spanje heeft deze bepaling haar belang verloren in verband met de EG-Richtlijn van 19 december 1977. In de relatie tot Israël lijkt de beperking nog steeds van toepassing. Als dat zo is, zal deze bepaling haar langste tijd hebben gehad, omdat onder invloed van de G20 vanaf 2008 een eind wordt gemaakt aan dit soort van voorbehouden (zie ook paragraaf 2).

Overigens heeft Nederland vanaf de jaren zeventig deze aanpak verlaten. In 2000 voorziet het OESO-Modelverdrag in uitwisseling van gegevens onder een belastingverdrag voor elke soort van belastingen; dus niet alleen meer voor belastingen die onder de reikwijdte van het verdrag vallen (zie ook paragraaf 2). Nederland volgt deze opzet. Voorts heeft Nederland na 2008 met een aantal verdragslanden wijzigingen in het Inlichtingenartikel doorgevoerd om duidelijk te maken, dat bepaalde nationale beperkingen niet meer kunnen zien op gegevens van banken. Het betreft verdragspartners die geen bankgegevens konden uitwisselen onder hun nationale wetgeving. Hierbij kan gedacht worden aan landen als Luxemburg, België, Singapore e.d. Vanaf 2005 is Nederland ook gestart met het sluiten van zogenoemde Tax Information Exchange Agreements (TIEA's). Het eerste TIEA werd in 2005 gesloten met Isle of Man (zie

77 Kamerstukken II, 1987-1988, 20 365, nr. 2.

78 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 087.

79 V-N 1998, nr. 22.

80 Kamerstukken II, 2008-2009, 31 824.

81 Zie ook I.J.J. Burgers, 'Standaardverdrag en Notitie Internationaal Fiscaal Verdragsbeleid aan vernieuwing toe', *NTRF* 2008/1455, p. 1-3.

82 *MBB* 1957/58.

paragraaf 3). Deze verdragen regelen de uitwisseling van gegevens op verzoek.

Voorts heeft Nederland in 1996 het tussen de Raad van Europa en de lidstaten van de OESO gesloten Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken geratificeerd.⁸³ Op 1 juni 2011 is een Protocol bij dit Verdrag in werking getreden dat het voor ontwikkelingslanden gemakkelijker maakt toe te treden.

Ten slotte is in EU-verband een aantal inlichtingenuitwisselingsrichtlijnen tot stand gekomen.

7.2. Bijstand bij invordering

Ook bijstand bij invordering komt al in oude verdragen voor, alsmede in het Benelux Invorderingsverdrag van 1952. Tot de jaren negentig kan niet gezegd worden, dat dergelijke bepalingen stelselmatig in Nederlandse belastingverdragen werden opgenomen. Aangenomen mag worden, dat er aan de zijde van de verdragspartners ook nog wel aarzeling bestond een dergelijke bepaling in een belastingverdrag op te nemen. In 1975 is een invorderingsbepaling in het verdrag met Suriname⁸⁴ opgenomen. Dit verdrag is gesloten in verband met de onafhankelijkheid van Suriname en diende min of meer ter vervanging van de BRK 1965. De BRK bevat(te) een invorderingsbepaling.

Het WABB-Verdrag bevat ook een invorderingsbepaling. In EU-verband is daarnaast een aantal Richtlijnen inzake wederzijdse bijstand bij invordering tot stand gekomen.⁸⁵

Na 1990 is in de meeste door Nederland gesloten verdragen een invorderingsbepaling opgenomen. Het OESO-Modelverdrag bevatte vanaf de wijziging in 2003 een dergelijke bepaling. Met Duitsland in 1999 en met Nieuw-Zeeland in 2002 zijn afzonderlijke Invorderingsverdragen overeengekomen.

8. Enige opvallende afwijkingen in de door Nederland gesloten verdragen van de OESO- Modelverdragen inzake inkomen en vermogen

Door Nederland gesloten belastingverdragen komen doorgaans in grote lijnen overeen met de Modelverdragen. Dat was al zo voor WO II en dat is nog steeds zo. Maar alle verdragen wijken ook in bepaalde opzichten af. De afwijking

kan het gevolg zijn van de economische omstandigheden en de positie in de wereldeconomie van de verdragsluitende staten. Een andere reden kan zijn de eigenaardigheden van de fiscale wetgeving in die staten (de Nederlandse aanmerkelijkbelangheffing en remittance-base-bepalingen die sommige staten kennen). Redenen voor afwijkingen vallen soms af te leiden uit persberichten inzake tot stand gekomen verdragen, uit toelichtende nota's dan wel in geval van uitdrukkelijke goedkeuring, uit de parlementaire behandeling. Vaak is evenwel niet expliciet gemaakt waarom is afgeweken. Zonder volledig te willen zijn, noemen wij hieronder een aantal opvallende afwijkingen in door Nederland gesloten verdragen met de Modelverdragen van de Volkenbond, de OESO en de Verenigde Naties.

Soms verschillen verdragen in vorm aanzienlijk van de Modelverdragen, maar qua inhoud weinig. Dat is bijvoorbeeld het geval met het in 1951 met Zwitserland gesloten verdrag.

Sommige door Nederland gesloten verdragen bevatten bepalingen die (veel) later ook in de Modelverdragen zijn opgenomen. Zo bevatten de Volkenbondmodelverdragen 1928, 1943 en 1946 (anders dan de OESO-Modelverdragen) geen bepaling voor bouw- en constructiewerkzaamheden. Een bepaling overeenkomende met art. 5, lid 3, OESO-Modelverdragen is echter al wel te vinden in het Verdrag dat Nederland in 1935 met Zweden sloot. Arbitragebepalingen komen sinds 1992 in de meeste door Nederland gesloten verdragen voor, terwijl een dergelijke bepaling pas in 2008 is toegevoegd aan het OESO-Modelverdrag (zie paragraaf 2). Een arbitragebepaling stond overigens al wel in een in 1927 gepubliceerd voorstel voor het Volkenbondmodelverdrag.⁸⁶ Ook invorderingsbepalingen stonden al eerder in door Nederland gesloten verdragen dan in de Modelverdragen. Art. 27 OESO-Modelverdrag is pas in 2003 toegevoegd (zie paragraaf 2).⁸⁷

Andere verdragen bevatten bepalingen die niet zijn opgenomen in Modelverdragen. Voorbeelden zijn de in de meeste door Nederland gesloten verdragen opgenomen turnkeybepaling, costsharingbepaling en regeling betreffende werkzaamheden buitengaats, reversecreditbepalingen⁸⁸, alsmede non-discriminatierregels voor premies betaald aan pensioen-

83 Zie het themanummer van *MBB* maart 1988, 'Internationale fiscale bijstand en verdragsbeleid' en in het bijzonder de bijdrage van P. den Boer, 'Het multilaterale bijstandsverdrag'.

84 Jap Kim Siong, 'Belastingverdrag met Suriname getekend', *MBB* 1976/2.

85 Zie voor een bespreking van de op Nederland van toepassing zijnde bepalingen inzake inlichtingenuitwisseling en invordering Burgers, t.a.p., H 14.

86 Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, *Double Taxation and Tax Evasion*, League of Nations, Genève, 1927, C.216.M.1927.II.

87 Een dergelijke bepaling was ook niet opgenomen in het in 1927 gepubliceerde concept voor een bilateraal verdrag inzake administratieve bijstand van de Volkenbond. Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, *Double Taxation and Tax Evasion*, League of Nations, Genève, 1927, C.216.M.1927.II.

88 Opgenomen in de BRK en de verdragen met België (2001), Portugal (1999) en de Verenigde Staten (1992).

fondsen⁸⁹ en bepalingen inzake liefdadigheidsinstellingen⁹⁰. Diverse door Nederland gesloten verdragen bevatten een specifieke bepaling voor professoren en studenten. De meeste door Nederland gesloten verdragen kennen het exclusieve heffingsrecht op scheep- en luchtvaartinkomsten toe aan de staat van exploitatie tenzij de plaats van leiding in de andere staat is gelegen.

De toegestane maximale tarieven voor bronheffingen wijken in veel gevallen af van de Modelverdragen. Ook daarin is door de tijden heen geen verandering gekomen. Zo stond het in 1935 met het Verenigd Koninkrijk gesloten belastingverdrag niet toe dat de bronstaat dividend betaald door een in die staat gevestigde maatschappij aan een inwoner van de andere staat en interest of royalty's verkregen uit bronnen in het ene gebied door een inwoner van het andere gebied, belastte. Een opvallende afwijking stond tot 1965 in het verdrag met de Verenigde Staten. De Verenigde Staten mochten 15% of 5% bronbelasting op dividend inhouden, Nederland moest – zoals al opgemerkt in paragraaf 5 – het dividend vrijstellen.

Voor wat betreft de – van de Modellen afwijkende – mogelijkheid die de meeste van de door Nederland gesloten verdragen kennen om het toepassingsbereik uit te breiden tot de Nederlandse Antillen en Suriname: het verdrag met de Verenigde Staten 1948 is voor zover wij konden nagaan het enige verdrag dat gedurende enige tijd ook van toepassing was op de Nederlandse Antillen en Suriname (Protocol 15 juni 1955 en Protocol 23 oktober 1963). In 1986 werd overeenstemming bereikt over een afzonderlijk verdrag tussen de Verenigde Staten en de Nederlandse Antillen. Dat verdrag is evenwel nooit in werking getreden en de Verenigde Staten hebben de uitbreiding van het 1948-verdrag voor alle verdragsbepalingen met uitzondering van de interestbepaling beëindigd op 1 januari 1988.⁹¹

Met name vanaf de jaren tachtig wijken door Nederland gesloten verdragen af van de Modelverdragen voor wat betreft de anti-ontgaansbepalingen. Zo bevat het verdrag met Canada (1986) een bepaling dat dual residents geen verdragsinwoner zijn als de bevoegde autoriteiten niet tot overeenstemming kunnen komen. Eenzelfde bepaling is ook opgenomen in de verdragen met Estland, Letland, Litouwen, het Verenigd Koninkrijk (2008) en de Verenigde Staten. Diverse verdragen bevatten anti-ontgaansbepalingen inzake (de afkoop van) pensioenen.

9. Internationaal belastingrecht en 80 jaar MBB

MBB bestaat 80 jaar. Het internationale belastingrecht is in Nederland als in vele andere landen in die periode tot wasdom gekomen. Wij hadden verwacht dat er met name in de eerste jaren van het *Maandblad* veel aandacht zou zijn voor het werk van de Volkenbond. Maar dat blijkt niet het geval: er wordt geen enkele aandacht aan besteed! De enige artikelen die voor WO II in het *Maandblad* zijn gepubliceerd over internationaal belastingrecht gaan in op het verdrag met België 1933 en het verdrag met het Verenigd Koninkrijk 1935 (jaargang 1936-1937). Meer aandacht was er voor de rechtsstelsels van andere landen. De keuze van onderwerpen is, vanuit hedendaags perspectief, opmerkelijk. Zo werd in de jaargang 1936-1937 een overzicht gegeven van het Japanse huwelijksgoederen- en erfrecht. De jaargang 1938-1939 bevat de tekst van het in dat jaar tussen Nederland en België gesloten verdrag betreffende de fiscale behandeling van motorrijtuigen en die van het in 1937 met België gesloten verdrag inzake vrijstelling van invoerrechten op brandstof en smeermiddelen in het internationale luchtverkeer. In de jaargang 1939-1940 zijn diverse artikelen te vinden over andere rechtsstelsels. Er wordt ingegaan op het Japanse belastingstelsel, de bewapeningsbelasting in Algerië (thans Algerije genoemd), de deviezenbelasting in Brazilië, de Zuid-Afrikaanse inkomstenbelasting, omzetbelasting en gebruiksrechten.

Tijdens WO II werd geen enkele aandacht besteed aan het internationale belastingrecht, in de jaren vlak na WO II slechts sporadisch. In de jaargang 1945-1946 worden nieuwe fiscale maatregelen in Denemarken besproken. In de jaargang 1948-1949 wordt aandacht besteed aan het in 1948 gesloten verdrag met de Verenigde Staten en wordt een overzicht gegeven van wettelijke bepalingen tot het voorkomen van dubbele belasting. Ook bevat deze jaargang een verslag van het eerste congres van de Internationale Vereniging voor Financieel en Fiscaal recht. In de jaargang 1950-1951 wordt ingegaan op het nieuwe belastingverdrag met Noorwegen en op de extra belasting die België in die tijd oplegde op de in oorlogstijd behaalde exceptionele inkomsten.

Vanaf de jaargang 1952-1953 neemt het aantal artikelen over belastingverdragen en over de belastingwetgeving van andere staten aanzienlijk toe. Vanaf dat jaar is het register van het blad thematisch ingedeeld. Internationale belastingproblemen is één van de onderwerpen. In de jaargangen 1950-1960 wordt met name veel aandacht besteed aan het nationale belastingrecht van de Verenigde Staten, van West- en Oost-Duitsland, van het Verenigd Koninkrijk en van België. Ook wordt in de jaren vijftig driemaal aandacht besteed aan congressen van de International Fiscal Association. In de jaargang 1952-1953 wordt ingegaan op de

89 De verdragen met Albanië, België, Georgië, Koeweit, Oeganda, Polen, Portugal en Taiwan.

90 De verdragen met Wit-Rusland, Kazachstan, Letland en Oekraïne.

91 Zie L. Wesenhagen, 'De fiscale toekomst van de Nederlandse Antillen', *WFR* 1988, p. 1105 e.v.

in 1950 en 1951 met Engeland respectievelijk Zwitserland gesloten verdragen. Voor het eerst zijn in deze jaargangen ook meer algemene internationaalrechtelijke beschouwingen te vinden, bijvoorbeeld over de ontwikkeling van de belastingheffing uit internationaal standpunt, over internationale vestigingsmogelijkheden, over algemene aspecten van dubbele successiebelasting en dubbele vermogensheffing en over internationale gegevensuitwisseling.

De jaargangen uit de jaren zestig geven een vergelijkbaar beeld. Noviteit zijn artikelen gericht op de voorkoming van dubbele belasting van een bepaalde inkomenscategorie, alle geschreven door medewerkers van het Internationaal Belasting Documentatie Bureau: Van Waardenburg publiceerde enkele bijdragen over vaste inrichtingen, Dik een artikel over interest op winstdelende obligaties in belastingverdragen, Van Hoorn een artikel over aspecten van internationaal belastingrecht in verband met vennootschappen in het bijzonder ter zake van moeder-dochterverhoudingen, mw. Comello een bijdrage over de eenzijdige maatregelen die Nederland had getroffen tegen dubbele successierechten. In de jaargang 1966-1967 wordt aandacht besteed aan de door de IFA ingestelde Mitchell B. Carroll-prijs.

Vanaf 1970 zijn in de rubriek 'Korte literatuurnotities' ook buitenlandse publicaties te vinden. In 1974 wordt een afzonderlijke rubriek Nederlandse Antillen toegevoegd – waarbij in dat jaar aandacht wordt besteed aan de belastingverhoging voor aardolieverwerkende industrieën, alsmede aan het eerste belastingverdrag dat de Nederlandse Antillen hebben gesloten (met Noorwegen). Ook bevat die jaargang voor het eerst rubrieken Korte berichten over belastingverdragen (in die jaargang vijf), en Korte berichten in de marge over buitenlandse rechtssystemen (in die jaargang maar liefst 53). In de korte berichten wordt met name aandacht besteed aan de belastingssystemen van België, de BRD, Canada, Ierland, Indonesië, Suriname, de VS, Zuid-Afrika en Zweden. In 1971 heeft Nederland voor het eerst een belastingverdrag gesloten met een ontwikkelingsland, en wel met Singapore, welk land in die tijd als ontwikkelingsland werd aangemerkt. Sindsdien wordt er een enkele keer aandacht besteed aan belastingverdragen met ontwikkelingslanden, bijvoorbeeld in 1974 in het artikel van Klep over 'Roerende rechten, ontwikkelingshulp en fiscus' en in 1995 in het artikel van Har Govind 'New tax treaties between India and some countries of the European Community in relation to the Indo-Dutch tax treaty', één van de weinige niet-Nederlandstalige bijdragen aan het blad. Het eerste Engelstalige artikel werd in 1978 gepubliceerd. Barry Bracewell-Milnes schreef over 'The Meade Committee Report', een rapport van het Institute for Fiscal Studies in Londen, waarin het Engelse belastingstelsel wordt beoordeeld op rationaliteit. Een Duitstalig artikel is opgenomen in de jaargang 1979 (Lothar Hintzen, 'Vorschlag zur Lösung

der Besteuerungs-Problems von Liefergewinnen im grenzüberschreitenden Verkehr').

Sinds de jaargang 1978 ligt de nadruk in artikelen over internationaal belastingrecht niet zo zeer meer op de belastingwetgeving in of belastingverdragen met specifieke landen, maar wordt een bredere invalshoek gekozen. Zo gaat Christiaanse in de jaargang 1978 in op ontwikkelingen naar een echt internationaal belastingrecht, Van Raad op interpretatie van belastingverdragen en Wisselink op internationale gegevensuitwisseling. De gevolgen van de omwenteling in Oost-Europa voor het fiscale stelsel bleven echter niet onbelicht. In de jaargang 1990 is veel aandacht voor de belastingwetgeving in de Sovjet-Unie, Polen, Tsjecho-Slowakije, Bulgarije en Roemenië. Ook de gevolgen van de ontmanteling van de Nederlandse Antillen werden belicht, en wel in een speciaal themanummer Caribisch gebied in jaargang 2011. Het tweede themanummer van deze jaargang betreft eveneens een internationaal onderwerp, namelijk de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011. Vrijwel iedere jaargang bevat echter nog steeds één of meer bijdragen over het nationale recht in één van de eerder in deze bijdrage genoemde landen. De jaargang 2005 bevat bijvoorbeeld een artikel over de Nederlands-Antilliaanse bv, de jaargang 2008 over de Zwitserse financierings-v.i. en de jaargang 2010 over inlichtingenuitwisseling en het Zwitserse bankgeheim en over ontwikkelingen in de Duitse belastingwetgeving voor kapitaalvennootschappen.

Het eerste peer-reviewed artikel met een onderwerp dat gericht is op het internationale belastingrecht is de bijdrage van De Vries aan *MBB* 2011/10 'De OESO TIEA- en JAHGA-normen voor "effectieve uitwisseling van betrouwbare informatie": een "effectieve" oplossing bij preventief toezicht op gestelde belastingregels'.

Vele waardevolle bijdragen inzake internationaal belastingrecht bleven in bovenstaand overzicht onvermeld, en de namen van slechts enkele auteurs werden genoemd. Ons doel was slechts te laten zien hoe niet alleen het internationaal belastingrecht als zodanig, maar ook de belichting daarvan in *MBB* tot volle wasdom is gekomen.