

OVER KERNWAARDEN EN BELASTINGVERDRAGEN

FRANK PÖTGENS

1. Inleiding

In het kader van een kort gesprek (in verband met een bijdrage voor het Weekblad) dat ik een tijd geleden met Sjaak Jansen had over het belastingverdrag tussen Nederland en Japan (uit 2010), maakte hij een zijdelingse opmerking over een advies dat de Raad van State moest uitbrengen over de goedkeuringswet van dat verdrag (wetsvoorstel 32776). Op dat moment realiseerde ik mij, hoewel dat uiteraard zeer voor de handliggend is, dat belastingverdragen (naar het inkomen en/of vermogen) ook tot het brede takenpakket van de Raad van State behoren en daarmee tot Sjaak's werkterrein. Het (mogelijk) vergemakkelijken van zijn werk is een gegronde reden het opstellen van kernwaarden die zouden moeten worden geformuleerd met het oog op het sluiten en appreciëren van belastingverdragen opnieuw onder de aandacht te brengen. Hierover is ook gediscussieerd in het kader van het fiscale verdragsbeleid hetgeen geleid heeft tot het opstellen van een aantal standaardcriteria (zie aangenomen motie Van Vliet, 25087, nr.8, V-N 2011/43.8) en uiteindelijk tot een toetschema (25087, nr.27). Echter, deze criteria zijn in feite een herhaling van de abstracte uitgangspunten en standpunten die reeds in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (hierna: "NFV 2011") waren genoemd (vergelijk H.Pijl, Waakzaam internationaal verdragsbeleid gewenst, NTFR 2011/2357), maar zij vormen een onvoldoende van de hierna te noemen kernwaarden.

2. Kwaliteitseisen

NFV 2011 is zodanig vormgegeven dat zij vooral beleidsmatig van aard is. Voor de techniek kan in veel gevallen te rade worden gegaan bij de eerdere notities die handelden over het fiscale verdragsbeleid. Alleen wanneer zich een ingrijpende ontwikkeling of wijziging heeft voorgedaan, wordt op technische punten ingegaan. Voor het overige bevat NFV 2011 dan ook de kerninzet van het Nederlandse verdragsbeleid en de wijze waarop daaraan invulling wordt gegeven (NFV 2011, blz. 13-14). Het vorenstaande neemt naar mijn mening niet weg dat beleid en ook verdragsbeleid een aantal kernwaarden en principiële uitgangspunten

dient te bevatten. Hierdoor kunnen de verdragsonderhandelaars heldere richtlijnen worden geboden en zij vormen voor het parlement en (mogelijk tot op zekere hoogte) voor de Raad van State een toetsingskader (dat in ieder geval verder gaat en meer houvast biedt dan het eerdergenoemde toetschema, vergelijk H. Mooij, Verdragsmisbruik en het Nederlandse fiscale verdragsbeleid, MBB 2011, nr.4, blz. 189). Deze kernwaarden reflecteren kwaliteitseisen waarvoor inspiratie kan worden gezocht bij de eisen die ook aan de nationale wetgeving gesteld zouden kunnen worden (vergelijk nota "Zicht op wetgeving", 22008, nr.1-2, alsmede nota "Wetgevingskwaliteit", 27475, nr.2). Zij kunnen gekenschetst kunnen worden met, onder andere, de volgende begrippen (en rekening houdend met het karakter van belastingverdragen en de relatie tot de nationale wetgeving):

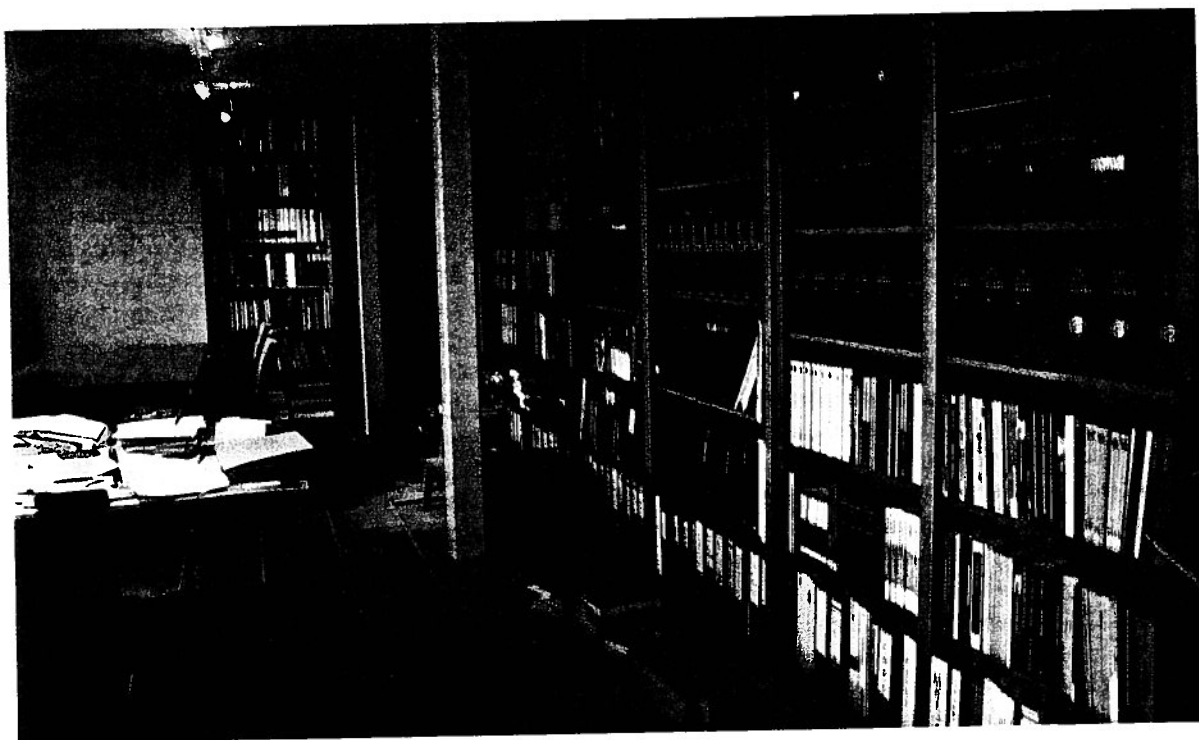
1. rechtmatigheid (niet in strijd met hoger recht) en verwerkelijkheid van algemene rechtsbeginselen (waar- onder rechtszekerheid);
2. doeltreffendheid en doelmatigheid;
3. subsidiariteit en evenredigheid;
4. uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.

3. Van kwaliteitseisen naar kernwaarde

Ik meen dat deze kwaliteitseisen op een fundamentele wijze tot uitgangspunt hadden moeten worden genomen zodanig dat tot een aantal kernwaarden kan worden gekomen. Hierin verschilt deze benadering van de standaardcriteria en toetschema die uiteindelijk zijn opgesteld. Een en ander komt in NFV 2011 naar mijn mening niet of onvoldoende tot uitdrukking. Ik licht een en ander toe met behulp van een aantal voorbeelden.

3.1. Rechtmatigheid; relatie met EU-recht

Conform het vereiste van rechtmatigheid zouden door Nederland gesloten belastingverdragen niet in strijd mogen zijn met het primaire EU-recht. Derhalve dienen de non-discriminatiebepalingen uit het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie ("VWEU") gerespecteerd te worden indien Nederland een belastingverdrag sluit, ook indien dit een derde staat betreft (d.w.z. geen lidstaat van de EU). Het HvJ



heeft in de Open Sky-arresten geoordeeld dat de vrijheid van vestiging (art. 49 VWEU) eraan in de weg staat dat EU-lidstaten een belastingverdrag sluiten indien geen rekening wordt gehouden met bepaalde EU-connecties (A.J.A. Stevens, *Met wie sluit Nederland belastingverdragen?* Weekblad 2011/6903, blz. 529, acht het opvallend dat NFV 2011 de open-sky-arresten niet noemt). Met name met betrekking tot bepaalde anti-misbruikbepalingen die in sommige belastingverdragen worden opgenomen, moet worden vastgesteld dat zij niet in overeenstemming zijn met deze principes. Zo kunnen onder de LOB-bepaling uit het nieuwe belastingverdrag met Japan (art. 21) vennootschappen die inwoner zijn van Nederland van bepaalde verdragsvoordelen worden uitgesloten omdat zij geheel of gedeeltelijk in handen zijn van inwoners van andere EU-lidstaten.

Voor een beroep op art. 49 VWEU is overigens een daadwerkelijke economische activiteit vereist en bovendien wordt misbruikbestrijding als rechtvaardigingsgrond geaccepteerd indien sprake is van volstrekt kunstmatige constructies die tot doel hebben de belasting te omzeilen die normaal verschuldigd is. Of van een volstrekt kunstmatige constructie sprake is, moet worden vastgesteld aan de hand van voor derden controleerbare objectieve criteria, zoals lokalen, personeel en uitrusting (HvJ EU, 12 september 2006, zaak C-196/04, Cadbury Schweppes). Bovendien moet per geval getoetst worden teneinde na te gaan of misbruik voorhanden is (HvJ EU, 17 juli 1997, zaak C-28/95, Leur-Bloem en HvJ EU, 28 oktober 2010, zaak C-72/09 *Établissements Rimbaud*).

Met inachtneming van deze uitgangspunten kan tot

een evenwichtige misbruikbepaling worden gekomen die aan objectieve criteria voldoet, die het rechtmatigheidsbeginsel eerbiedigt, die proportioneel is en die rechtszekerheid biedt maar toch afdoende doeltreffend is. T. Bender in *Antimisbruikregels in belastingverdragen: een balancing act*, Weekblad 2011/6903, blz. 547, wijst eveneens op het belang dat een LOB-bepaling EU-proof moet zijn, zie verder H. Mooij, t.a.p. blz. 189. Nederland zou dan ook moeten uitdragen dat het alleen anti-misbruikbepalingen accepteert in belastingverdragen indien zij voldoen aan het Europese recht. NFV 2011 ontbeert iedere referentie aan deze jurisprudentie en deze beginselen. Overigens maakt proportionaliteit of evenredigheid eveneens onderdeel uit van de toets of een bepaling uit een belastingverdrag in overeenstemming is met genoemde non-discriminatiebeginselen.

In de literatuur zijn diverse aanzetten gedaan voor anti-misbruikbepalingen in belastingverdragen die aan het EU-recht beantwoorden waarbij bovendien een separate toetsing heeft plaatsgevonden aan de criteria van rechtszekerheid, doeltreffendheid, proportionaliteit en uitvoerbaarheid (vergelijk A.C.G.A.C. de Graaf, *Visie over de vormgeving van een 'anti-treaty shopping' bepaling: een alternatief*, MBB 2007, nr.2, blz. 76 e.v.).

3.2. Rechtszekerheid: OESO-Commentaar en CIV's
Volgens de Hoge Raad is het Commentaar bij het OESO-Modelverdrag van groot belang voor de interpretatie van een bepaling uit een belastingverdrag indien zij overeenkomt met het OESO-Modelverdrag (HR 2 september 1992, BNB 1992/379, zie ook NFV 2011, blz.

23). Nederland committeert zich in die omstandigheden het OESO-Commentaar te volgen tenzij het een voorbehoud heeft gemaakt. NFV 2011 geeft aan dat het OESO-Commentaar in beginsel dynamisch dient te worden toegepast.

Belastingplichtigen kunnen de belastingdienst met een beroep op het vertrouwensbeginsel in voorkomende gevallen aan het Commentaar en de dynamische toepassing daarvan houden (zie ook H. Pijl, De financiering van de vaste inrichting: interpretatie- en dynamiekproblemen, Weekblad 2011/6894, onderdeel 3). Derhalve zou, mede vanuit het oogpunt van rechtszekerheid, dienen te gelden dat Nederland zich houdt aan hetgeen in het Commentaar wordt vermeld. Nederland stemt daarenboven in met de respectieve Recommendations van de Raad van de OESO (zie nader Engelen, t.a.p. blz. 548). In dat verband heeft Nederland zich eraan geconformeerd een Collective Investment Vehicle ("CIV") als een inwoner in de zin van een verdrag en als beneficial owner aan te merken. Van een CIV is sprake indien een beleggingsfonds wordt aangeboden aan een breed publiek, een gediversifieerde portefeuille van financiële instrumenten bevat en onder regulier toezicht staat (par. 6.8 van het Commentaar op art. 1 van het OESO-Modelverdrag).

Het vorenstaande heeft dan ook onverkort te gelden voor een vrijgestelde beleggingsinstelling ("VBI") (in de zin van art. 6a Wet VPB 1969) die als CIV kwalificeert. Het is dan ook onbegrijpelijk dat Nederland onder bestaande verdragen niet bereid is een dergelijke als CIV kwalificerende VBI onverkort als inwoner aan te merken en onder nieuwe belastingverdragen bereid is een als CIV kwalificerende VBI van de verdragsvoordelen uit te sluiten. Gezien het feit dat een dergelijke VBI onder toezicht staat, zal het naar kan worden aangenomen met vermeend misbruik overigens wel meevallen (waaraan dus evenmin afdoet dat de VBI anders dan de Fiscale Beleggingsinstelling, art. 28 Wet VPB 1969, niet aan een uitdelingsverplichting onderhevig is (MvA, 32776, C, blz. 4, wijst ook op de uitdelingsverplichting)).

Nederland dient zich zowel in zijn nieuwe belastingverdragen als in bestaande verdragen in dit verband te conformeren aan hetgeen in het OESO-Commentaar is opgenomen. Overigens gaat van het toestaan van verdragsvoordelen aan een als CIV kwalificerende VBI een gunstige werking uit op het Nederlandse vestigingsklimaat en is daarmee de rechtszekerheid gediend (vergelijk F.P.G. Pötgens, Verdragstoegang en inwonerschap in de Notitie Verdragsbeleid 2011, Weekblad 2011/6903, blz. 536-537).

3.3. Doeltreffendheid; het Nederlandse voorbehoud op kwalificatieconflicten kan vervallen
Nederland heeft een voorbehoud gemaakt op het OESO-Commentaar inzake kwalificatieconflicten (para. 80 van het Commentaar op art. 23 van het OESO-Model-

verdrag). Bij een dergelijk kwalificatieconflict waarbij beide verdragsluitende staten als gevolg van een referentie naar hun nationale recht (art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag) een inkomensbestanddeel onder verschillende toewijzingsbepalingen van een belastingverdrag kwalificeren, kan dubbele belasting ontstaan. Dit wordt opgelost doordat de woonplaats in dergelijke situaties verplicht is de kwalificatie van de bronstaat te volgen (par. 32.3 van het Commentaar op art. 23 van het OESO-Modelverdrag). Uit hoofde van effectiviteit en doeltreffendheid zou het voorbehoud moeten vervallen omdat de OESO-benadering in een aantal gevallen dubbele belasting voorkomt. Dit effectiviteitsbeginsel wordt overigens ook toegepast door het Internationale Gerechtshof bij de interpretatie van verdragen en is vervlochten in art. 31, lid 1, van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht.

3.4. Rechtszekerheid en rechtmatigheid; geen doorwerking nationaalrechtelijke anti-misbruikbepalingen

De Nederlandse Hoge Raad heeft zich terughoudend betoond wat betreft de doorwerking van nationale anti-misbruikbepalingen, zoals *fraus legis*, naar belastingverdragen (indien zulks niet uit de tekst of de verdragstoelichtingen kan worden afgeleid) (vergelijk HR 15 december 1993, BNB 1994/259; HR 29 juni 1994, BNB 1994/294 en HR 6 december 2002, BNB 2003/285). Dienovereenkomstig heeft Nederland een voorbehoud gemaakt op het andersluidende OESO-Commentaar (par. 27.7 van het Commentaar op art. 1 van het OESO-Modelverdrag). NFV 2011, blz. 69, schrijft terzake de onderlinge overlegprocedure (art. 25 OESO-Modelverdrag) voor indien beide verdragsluitende staten doorwerking van dergelijke anti-misbruikconcepten naar het vigerende belastingverdrag geoorloofd achten. Gezien het feit dat (i) deze doorwerking eenzijdig is (in de zin van de eerder aangehaalde jurisprudentie van de Hoge Raad) en (ii) het om nationale regelingen gaat die buiten de invloedssfeer van Nederland liggen maar wel verdragsverplichtingen opzij zetten, dient aan de rechtszekerheid nog meer gewicht te worden toegekend. De Graaf, t.a.p. blz. 76 e.v. en in navolging daarvan Mooij, t.a.p. blz. 189, stellen dat verdragsbepalingen die voorzien in de doorwerking van nationale anti-misbruikbepalingen naar een verdrag op het gebied van rechtszekerheid het slechtst scoren en voor het overige te veel vraagtekens oproepen. Dit pleit voor het opnemen van bepalingen in het verdrag die de doorwerking van nationale anti-misbruikconcepten naar het verdrag verhinderen (vergelijk Bender, t.a.p., blz. 541).

4. Slot

Het verdragsbeleid zou een aantal kernwaarden moeten formuleren en concretiseren, waar het NFV 2011

en de in verband daarmee opgestelde standaardcriteria in onvoldoende mate in voorzien. Hiermee zouden heldere richtlijnen voor de verdragsonderhandelaars kunnen worden geboden en zij bieden tevens een toetsingskader voor de parlementaire goedkeuring en behandeling. Het vorenstaande is slechts een aanzet.

Uiteraard kunnen en moeten er meer kernwaarden worden geformuleerd die uiteindelijk in de plaats van of naast de al vastgelegde standaardcriteria zouden worden toegepast.

- 1 Momenteel verricht mr. drs. Tj. Hoekstra promotieonderzoek aan de Vrije Universiteit Amsterdam (onder begeleiding van prof. mr. J.W. Bellingwout) naar de effectiviteit van de adviezen van de Raad van State voor de fiscale wetgeving. Hij heeft mij deelgenoot gemaakt van een deel van zijn onderzoeksresultaten waaruit blijkt dat over 2010 en 2011, 24 adviezen door de Raad van State betreffende belastingverdragen zijn verstrekt. Hiervan hadden de meeste adviezen overigens betrekking op informatie-uitwisselingsverdragen (met Monaco, Liechtenstein, San Marino, Montserrat, Andorra, Belize, Samoa, Grenada, Saint Luca, Cooke-eilanden, Bahama's, Gemeenbest Dominica, Gibraltar, Marshall-eilanden, Liberia, Seychellen en wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken) en een zevental op een belastingverdrag naar het inkomen of het vermogen of een daarbij behorend protocol: Barbados (protocol), Maleisië (protocol), Slowakije (protocol), Hongkong (belastingverdrag), Panama (belastingverdrag), Zwitserland (belastingverdrag) en Japan (belastingverdrag).
- 2 Notitie Fiscaal Verdragbeleid 2011, Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 7 (tevens opgenomen in V-N 2011/12.4). Vergelijk Algemeen overleg van de vaste commissie voor Financiën, Internationaal fiscaal (verdrags)beleid, Kamerstukken II, 25 087, nr. 25, blz. 2 en 3, het op 1 juni 2011 gehouden Rondetafelgesprek, alsmede F.P.G. Pötgens, Position Paper ten behoeve van Rondetafelgesprek inzake de Nota Verdragsbeleid 2011 d.d. 1 juni 2011, gepubliceerd op <http://dare.uvu.vu.nl/bitstream/1871/19845/5/PositionPaperNFV2011Potgens.pdf>.
- 3 NFV 2011 verwijst herhaalde malen naar de rechtszekerheid: bijvoorbeeld blz. 14 (heldere regels betreffende de verdeling van de heffingsrechten komen de rechtszekerheid van het internationale bedrijfsleven en natuurlijke personen die grensoverschrijdend actief zijn ten goede), blz. 32 (verdragsinwonerschap van subjectief vrijgestelde lichamen vastleggen) en blz. 33 (verdragstoegang voor sovereign wealth funds).
- 4 NFV 2011, blz. 14, blz. 40 en blz. 60 refereren aan de vermindering van administratieve lasten (als gevolg van duidelijke toewijzingsbepalingen in een belastingverdrag, respectievelijk bezwaren tegen de uitbreiding van het vaste inrichting-begrip en het laten vervallen van de hooglerarenbepaling) en blz. 64 verwijst naar doelmatigheid bij invorderingsbijstand.
- 5 NFV 2011, blz. 26 verwijst hierna in het kader van in verdragen op te nemen anti-misbruikbepalingen.
- 6 NFV 2011, blz. 55 refereert aan de uitvoerbaarheid bij een heffingsrecht aan de bronstaat ingeval van pensioenuitkeringen.
- 7 HvJ, 5 november 2002 in de arresten Commissie/Verenigd Koninkrijk (C 466/98), Commissie/Denemarken (C 467/98), Commissie/Zweden (C 468/98), Commissie/Finland (C 469/98), Commissie/België (C 471/98), Commissie/Luxemburg (C

472/98), Commissie/Oostenrijk (C 475/98) en Commissie/Duitsland (C 476/98), alsmede HvJ, 14 oktober 2004, zaak C-299/02, Commissie/Nederland en HvJ, 27 april 2007, zaak C-523/04, Commissie/Nederland. Anders dan de parlementaire toelichting bij het belastingverdrag met Japan (NV Kamerstukken II 2011/12, 32 776, nr. 6, blz. 15) betoogt, is deze jurisprudentie niet beperkt tot bilaterale luchtvaartverdragen, maar zij strekt zich ook uit tot andere verdragen (waaronder belastingverdragen); zie ook HvJ 15 januari 2002, zaak C-55/00, Gottardo (met betrekking tot een sociaal zekerheidsverdrag). Een aanwijzing hiervoor kan ook worden gevonden in HvJ, 21 september 1999, zaak C-307/97, Saint Gobain.

- 8 Zie ook D. A. Hofland en F.P.G. Pötgens, Antimisbruikbepalingen in het nieuwe belastingverdrag met Japan. Onduidelijkheden en relatie met het Europese recht nopen tot heroverweging, Weekblad 2011/6888, onderdeel 6.1. Hierin wordt ook geanticipeerd op de opmerking in de parlementaire toelichting bij het belastingverdrag met Japan (NV Kamerstukken II 2011/12, 32 776, nr. 6, blz. 15) inhoudende dat HvJ, 12 december 2006, zaak C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation meebrengt dat LOB-bepalingen zijn toegestaan; het HvJ heeft deze zaak behandeld tegen de achtergrond van meestbegünstiging (HvJ 5 juli 2005, zaak C-376/03, D) en niet, zoals in de Open Sky-arresten, tegen de achtergrond van discriminatie van de vrijheid van vestiging (of een belemmering daarvan).
- 9 Het NFV 2011, blz. 23 en 24 maakt terzake overigens een nuance die het OESO-Commentaar (par. 33 van de Inleiding op het OESO-Commentaar) en het Besluit inzake winstallocatie aan vaste inrichtingen d.d. 15 januari 2011, IFZ2010/457M niet maken. F.A. Engelen, Fiscaal verdragsbeleid en het OESO-modelverdrag, Weekblad 2011/6903, blz. 552 en 553 pleit ervoor de betekenis van het OESO-Commentaar en of het dynamisch moet worden toegepast, uitdrukkelijk in een belastingverdrag neer te leggen.
- 10 Par. 6.12 van het Commentaar op art. 1 van het OESO-Modelverdrag. Zie ook B. da Silva, Granting Tax Treaty Benefits to Collective Investment Vehicles: A Review of the OECD Report and the 2010 Amendments to the Model Tax Convention, Intertax 2011/4, blz. 199 en 200.
- 11 Volgens de aangenomen motie Omzigt/Halbers, Fiscaal Verdragsbeleid, Kamerstukken II, 2010/11, 25 087, nr. 13 (tevens opgenomen in V-N 2011/43.8) dient een VBI van de verdragsvoordelen met betrekking tot interesten, dividenden en royalty's te worden uitgesloten. In de parlementaire behandeling bij het belastingverdrag met Japan (2010) is uitdrukkelijk ingegaan op de vraag of een als VBI kwalificerende CIV de verdragsvoordelen deelachtig moet kunnen worden. Volgens MvA, Kamerstukken I, 2011/12, 32 776, C, blz. 4 zou het

geen uitgemaakte zaak zijn dat een dergelijke VBI als inwoner voor doeleinden van een verdrag kan worden aangemerkt (par. 6.12 van het Commentaar op art. 1 van het OESO-Modelverdrag lijkt niet voor meerdere uitleg vatbaar). Verder wordt erop gewezen dat het belastingverdrag met Japan is gesloten voor de paragrafen inzake de CIV in het OESO-Commentaar zijn opgenomen wat niet geheel overtuigend overkomt gezien de door de Staatssecretaris voorgestane dynamische toepassing van het OESO-Commentaar. Tijdens de algemene beraadslaging, TK 15, Belastingverdrag Japan, 15-8-84 (lk) wordt overigens aangegeven dat de als CIV kwalificerende VBI onverkort van de relevante verdragsvoordelen is uitgesloten.

12 Er zijn wat dat betreft meer onvolkomenheden; zie P. Kavelaars, *Arbeidsinkomsten en verdragsbeleid*, MBB 2011, nr. 4, blz. 170 die er terecht op wijst dat het besluit van 11 februari 2002, BNB 2002/145 niet geheel overeenstemt met par. 12-12.15 van het Commentaar op art. 15 van het OESO-Modelverdrag inzake opties (zie ook F.P.G. Pötgens en M. Jakobsen, *Het OESO-commentaar betreffende werknemersopties: hinken op twee gedachten!*, Weekblad 2008/6792, blz. 1391-1404).

13 Zie ook Engelen, t.a.p., blz. 549 en 550, alsmede F.P.G. Pötgens en L.J. de Heer, *Het internationaal publiekrechtelijke effectiviteitsbeginsel en kwalificatieconflicten*, Weekblad 2010/6870, blz. 1024-1034. Hetzelfde kan worden betoogd voor het voorbehoud dat Nederland heeft gemaakt bij de OESO-oplossing voor hybride entiteiten (par. 27.1 van het Commentaar op art. 1 van het OESO-Modelverdrag). G.K. Fibbe, A.W.G. Lamers en A.J.A. Stevens, *De Nederlandse fiscale behandeling van hybride entiteiten onder belastingverdragen*, MBB 2011, nr. 5, blz. 207-223 betogen evenwel dat dit voorbehoud toch gehandhaafd kan worden aangezien de OESO-documenten niet in oplossingen voorzien voor outboundsituaties en daarenboven een aantal onduidelijkheden en innerlijke tegenstrijdigheden bevatten.

