

# VERSLAG ORATIE

## PROF. MR. F.P.G. PÖTGENS

MR. L.J.A. PIETERSE\*

*'Het vijfde wiel aan de wagen. Over de rol van belastingverdragen tijdens het fiscale wetgevingsproces'*

### 1 Inleiding

Het was van dat laat-winterse, buitengemeen heldere weer, toen prof. mr. F.P.G. Pötgens op vrijdagmiddag 20 maart 2009 aan – wat gemeenlijk wordt genoemd – de Amsterdamse Zuidas zijn oratie uitsprak. Voor geïnteresseerden in de internationale facetten van het belastingrecht zal zijn promotie nog vers in het geheugen liggen; dat was ruim twee jaar geleden.<sup>1</sup> Net voor die – indrukwekkende – promotie liet de toen aanstaande doctor in het Weekblad optekenen dat 'het schrijven van een proefschrift uiteraard iets (is) dat je in het algemeen maar één keer in je leven doet.'<sup>2</sup> Hetzelfde zal doorgaans ook gelden voor het uitspreken van een inaugurele rede, al bestaan er uitzonderingen.

De titel van de oratie 'Het vijfde wiel aan de wagen. Over de rol van belastingverdragen tijdens het fiscale wetgevingsproces', maakt spoorsslags duidelijk dat Pötgens een onderwerp met (ook) een internationale inslag bij de kop heeft genomen. Dat zijn keuze daarop gevallen is zal, voor wie het werk van hem enigszins volgt, wel niemand verbazen. De eerste oratie op fiscaal terrein, die de Amsterdamse advocaat en Nijmeegse hoogleraar G.M.G.H. Russel in 1928 uitsprak, handelde overigens eveneens over (onder andere) de internationale context van het Nederlands belastingrecht.<sup>3</sup> Wat er van deze parallel zij, nadat de redenaar het podium van de aula had betreden, maakte hij zijn gehoor duidelijk dat hij aandacht zou gaan besteden aan het fiscale wetgevingsproces, en dan met name aan de rol die bij fundamentele wijzigingen of herzieningen van de Nederlandse belastingwetgeving wordt toegedacht aan – bestaande – belastingverdragen.

### 2 Europees recht

Na een vluchtige schets van het fiscale wetgevingsproces en de verschillende actoren daarin, ging de redenaar allereerst in op enkele voorbeelden van nationale wetgevingsproducten waarbij de invloed van het primaire gemeenschapsrecht een rol speelt. Daarbij stelde hij zich de vraag: op welke wijze wordt tijdens het fiscale wetgevingsproces omgegaan met het Europese recht? De jonge hoogleraar wees erop dat de staatssecretaris in zijn reactie op het rapport van het Ministerie van Financiën 'Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001'<sup>4</sup> heeft aangegeven dat een toetsing van fiscale wetgeving aan gemeenschapsrecht in een zo vroeg mogelijk stadium plaatsvindt.

Pötgens bracht in dit verband twee voorbeelden naar voren. Hij startte met de wetgevende wetenswaardigheden van de groepsrentebox.<sup>5</sup> In het kader van de herziening van de Wet VPB 1969 is, zoals iedereen vast wel weet, deze groepsrentebox ter uitdrukkelijke goedkeuring voorgelegd aan de Europese Commissie. Of deze regeling

\* Mr. L.J.A. Pieterse is werkzaam als gerechtsauditeur bij het Wetenschappelijk Bureau van de Hoge Raad.

<sup>1</sup> Op vrijdag 12 januari 2007 promoveerde Frank Pötgens aan de Erasmus Universiteit Rotterdam op het proefschrift *Income from International Private Employment. An analysis of Article 15 of the OECD Model*, (Doctoral Series nr. 12), IBFD 2006.

<sup>2</sup> 'Promovendus aan het woord', *WFR* 2007/20.

<sup>3</sup> G.M.G.H. Russel, *Beschouwingen over nationaal en internationaal belastingrecht*, Nijmegen: Dekker & Van de Vegt 1928.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nr. 2.

<sup>5</sup> Art. 12c Wet VPB 1969.

verboden staatssteun oplevert, moet nog worden afge- wacht, maar de redenaar meent dat de alertheid op de verenigbaarheid met het Europese recht ongetwijfeld is ingegeven door de, zoals hij dat eufemistisch noemde, 'mindere ervaringen' die in dit verband zijn opgedaan met het nu niet langer bestaande concernfinancieringsregime.<sup>6</sup> Pötgens signaleerde dat door de regering een pro-actievere houding is ingenomen en bovendien heeft bij de groeps- rentebox, althans naar zijn indruk, een duidelijkere afwe- ging plaatsgevonden wat de relatie met de verboden staatssteunregels betreft dan indertijd bij het concernfi- nancieringsregime. Hij betitelde de benaderingswijze van de regering als verstandig.

Een ander voorbeeld dat Pötgens als illustratiemateriaal onder de aandacht bracht, is het – inmiddels – befaamde keuzerecht dat is neergelegd in art. 2.5 Wet IB 2001. Op grond van deze bepaling kunnen bepaalde buitenlandse belastingplichtigen, waaronder inwoners van de Europese Unie, opteren voor een behandeling als binnenlandse be- lastingplichtige, met alle voordelen van dien. De orator typeerde de regeling als 'genereus' en maakte zijn gehoor duidelijk dat bij een aantal elementen van het keuzerecht vraagtekens kan worden gezet, althans vanuit Europees- rechtelijk perspectief, zoals de gevolgen die zijn verbonden aan het niet langer uitbrengen van de keuze voor behan- deling als binnenlandse belastingplichtige (art. 2.5, derde lid). Daarnaast roept het verschil in voorkomingstechniek dat bestaat tussen de kiezende buitenlandse belasting- plichtige en de binnenlandse belastingplichtige, vragen op. Kortom, dat de regeling problemen van Europees- rechtelijke aard herbergt, is wel duidelijk. Deze kwestie heeft, mede naar aanleiding van recente Haagse<sup>7</sup> en Luxemburgse jurisprudentie,<sup>8</sup> al heel wat auteurs ertoe gebracht daarover iets aan het papier toe te vertrouwen. Het keuzerecht is ook vanuit een andere invalshoek in- teressant, aldus Pötgens, namelijk vanwege de vraag of de systematiek wel in overeenstemming is met de door Nederland gesloten belastingverdragen gezien het zoge- noemde grensambtenarenarrest van de Hoge Raad.<sup>9</sup> Net als in het grensambtenarenarrest is Nederland ook bij de kiezende buitenlandse belastingplichtige de bronstaat voor het belastingverdrag met diens woonstaat. Zodoende mag Nederland in die situatie alleen die inkomensbe- standdelen in zijn heffingsgrondslag betrekken die aan Nederland ter belastingheffing zijn toegewezen. De rege- ling houdt echter in dat (ook) een deel van een buiten- landse grondslag wordt geïncorporeerd in de Nederlandse grondslag. Een dergelijk 'grondslagvoorbehoud' mag Nederland in deze omstandigheden evenwel niet maken. En met het aanroeren van deze problematiek en met name het feit dat daar tijdens het fiscale wetgevingsproces van regeringszijde aan voorbij is gegaan, belandde de hoog- leraar bij het eigenlijke onderwerp van zijn redevoering.

### 3 Belastingverdragen

Pötgens illustreerde aan de hand van drie voorbeelden dat de wetgever bij systeemwijzigingen onvoldoende blijkt

geeft van – zoals hij dat zo mooi noemde – de interactie met belastingverdragen.

Als eerste voorbeeld kwam hij met de vermogensren- dementsheffing voor de dag. Een heffing die, zoals be- kend, inkomsten uit vermogen op forfaitaire wijze in de heffing betreft. Hoewel de literatoren al in een vroeg sta- dium, onder andere tijdens een rondetafelgesprek in 1999, de vinger op de zere plek hebben gelegd, repliceerde de staatssecretaris bij voortduring dat hij – in internationaal verband – geen problemen voorzag. Pötgens wees erop dat van regeringszijde de mogelijkheid dat de forfaitaire ren- dementsheffing voor de toepassing van een verdrag een vermogensbelasting zou inhouden, buiten beschouwing is gelaten. De Hoge Raad heeft (uiteindelijk) in een arrest uit 2006<sup>10</sup> de wetgever 'de helpende hand geboden', zoals de orator het uitdrukte, en de heffing van box 3 als een facet van de inkomstenbelasting gekwalificeerd. Maar Pötgens liet het hier niet bij. Hij meent dat uit de overwegingen van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat hij van mening is dat de context in de zin van art. 3, tweede lid, OESO- modelverdrag in gevallen als het (toen) voorliggende geen andere betekenis vereist van 'belasting naar het inko- men'<sup>11</sup> dan de nationale wet daaraan toekent. Bij deze gevolgtrekking kunnen volgens Pötgens de nodige vraag- tekens worden geplaatst, die hij ongetwijfeld in de schrif- telijke versie van zijn rede zal behandelen. Hoe dan ook, pikant is in ieder geval dat de redenaar betoogt dat 'een andere opstelling van de Hoge Raad' de alertheid aan re- geringszijde zou kunnen verhogen (wat die andere opstel- ling dan zou kunnen of moeten inhouden, liet hij in het midden, maar de goede verstaander kan zich daar waar- schijnlijk van alles bij voorstellen). Maar ook de regering mag op kritiek rekenen: Nederland heeft verzuimd om aan zijn notificatieverplichting te voldoen (zie ook onderdeel 3). Dat de staatssecretaris een korte brief aan de OESO heeft gestuurd, acht hij onvoldoende. Verder wees Pötgens er fijntjes op dat bij de ambtelijke evaluatie van de belas- tingherziening 2001 in het geheel niet is ingegaan op de relatie van nationale bepalingen met belastingverdragen.<sup>12</sup>

<sup>6</sup> Art. 15b (oud) Wet VPB 1969.

<sup>7</sup> HR 12 september 2008, nr. 43 761, NTFR 2008/1743 (BNB 2009/22, m.nt. Gielen), betreffende het urencriterium van een in het buitenland wonende ondernemer.

<sup>8</sup> HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06, NTFR 2008/2144 (BNB 2009/50, m.nt. Renneberg), onder andere besproken door P. Kavelaars, 'Grensoverschrijdende renteaftrek', NTFR Beschouwingen 2008/55.

<sup>9</sup> HR 12 maart 1980, nr. 19 180, BNB 1980/170.

<sup>10</sup> Het betreft HR 1 december 2006, nr. 42 211, NTFR 2007/41 (BNB 2007/168).

<sup>11</sup> In de zin van art. 2, tweede lid, OESO-modelverdrag.

<sup>12</sup> In de zogenoemde wetenschappelijke evaluatie is daaraan wel aandacht besteed. Zie J.A. Booij 'De Wet IB 2001 en de toepassing van belastingverdragen', en E.C.C.M. Kemmeren 'Inwonerbehandeling in de Wet IB 2001' in: 'Vijf jaar Wet IB 2001, blz. 231-252 en blz. 253-284, Deventer: Kluwer 2006.

Een ander voorbeeld dat de spreker aanroert, is dat van de wet Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen.<sup>13</sup> Als er een onderwerp is dat het afgelopen jaar heel wat gif uit menig pen heeft doen vloeien, is dat het wel. Pötgens, nu duidelijk in zijn element, ging in op enkele verdragsaspecten die spelen bij excessieve vertrekvergoedingen en voordelen uit lucratieve belangen, onder aankondiging dat daarvan in de gedrukte versie van de rede een uitgebreide analyse wordt gegeven. Hij besprak onder andere de interessante vragen

1 of de excessieve vertrekvergoeding als loon is aan te merken; en

2 of de pseudo-eindheffing als een belasting in de zin van het verdrag kan worden aangemerkt.

Ter (verdere) illustratie ging hij ook in op de voordelen uit lucratieve belangen.<sup>14</sup> Volgens Pötgens is tijdens het wetgevingsproces niet eenduidig aangegeven onder welk verdragsartikel voordelen uit een lucratief belang moeten worden geclassificeerd, in welk verband de Raad van State overigens in het geheel geen opmerkingen heeft gemaakt. In weerwil van de uitlatingen die tijdens het wetgevingsproces zijn geventileerd, houdt de orator het erop dat naar nationaal recht geen sprake is van loon, zodat niet valt in te zien hoe via toepassing van art. 3, tweede lid, OESO-modelverdrag tot het oordeel kan worden gekomen dat de inkomsten onder art. 15 OESO-modelverdrag (inkomen uit dienstbetrekking) kunnen ressorteren.

Voor het luisterend publiek is de teneur dan wel duidelijk: de voorbeelden illustreren de opvatting van Pötgens dat de relatie tussen door de regering gelanceerde fiscale wetgeving en belastingverdragen verbetering behoeft. De interactie met belastingverdragen wordt als een soort 'vijfde wiel aan de wetgevende wagen' behandeld, aldus de hoogleraar.

#### 4 Aanbevelingen

Uit het onderzoek dat Pötgens voor zijn oratie heeft verricht, blijkt dat de Raad van State fiscale wetgeving niet of

niet structureel toetst op de interactie met belastingverdragen. Hij komt tot de aanbeveling dat de Raad van State aandacht dient te besteden aan dit aspect. Maar zaligmakend is dit niet: de orator meent dat de meeste verbetering valt te bereiken door een andere opstelling van de regering. Bij de voorbereiding van een wetsvoorstel zou niet alleen aandacht moeten worden besteed aan de inpasbaarheid van nieuwe nationale wetgeving in het bestaande stelsel van belastingverdragen, maar deze toets zou onderdeel moeten gaan uitmaken van de set van kwaliteitseisen, zoals die thans worden gehanteerd.<sup>15</sup> In dit kader, zo betoogde Pötgens, zouden externe deskundigen goede diensten kunnen bewijzen. Verder moet Nederland werk (gaan) maken van de notificatieverplichting, waartoe het verplicht is.<sup>16</sup> Ook instrumenten als voorontwerpen van wet, rondetafelgesprekken, hoorzittingen en evaluatie van wetgeving kunnen een goede bijdrage leveren aan de kwaliteit van de wetgeving, op voorwaarde dat de daaruit voortkomende op- en aanmerkingen serieus worden genomen. Tevens meent Pötgens dat – met name – de Hoge Raad de wetgever minder de helpende hand zou moeten bieden, indien althans in het wetgevingsproces bewust voorbij wordt gegaan aan vragen omtrent de inpasbaarheid van nieuwe wetgeving in het web van belastingverdragen. Tot slot benadrukte hij dat er ook een rol is weggelegd voor de fiscale wetenschap. Hij ziet kansen tot verbetering: de krachten van de diverse fiscale vakgroepen zouden kunnen worden gebundeld, zodat er meer aandacht komt voor het belastingverdragenrecht.

<sup>13</sup> Wet van 11 december 2008, Stb. 2008, 547.

<sup>14</sup> Art. 3.92b Wet IB 2001.

<sup>15</sup> Zie voor die kwaliteitseisen onder andere de nota 'Zicht op wetgeving', Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2. Deze kwaliteitseisen zijn herbevestigd in de nota 'Wetgevingskwaliteit', Kamerstukken II 2000/01, 27 475, nr. 2.

<sup>16</sup> Art. 2, vierde lid, OESO-modelverdrag.