

Verschillen tussen wets- en verdragsinterpretatie

Mr. D.M. Broekhuijsen⁷⁷

Inleiding

Naar aanleiding van het symposium 'Kwaliteit van belastingrechtspraak', gehouden ter gelegenheid van het 10-jarige afdelingsvoorzitterschap van Allard Lubbers, leek het moment daar eens na te gaan op welke wijze de methodiek van verdragsinterpretatie verschilt van de methodiek van de wetsinterpretatie. Indien deze verschillen de verdragsuitlegger scherp op het netvlies staan, zou dat de kwaliteit van de belastingrechtspraak bij de toepassing van belastingverdragen kunnen bevorderen.

De verschillen tussen de interpretatie van een wet en de interpretatie van een verdrag kunnen worden teruggevoerd op de te gebruiken interpretatieve bronnen zoals de tekst, rechterlijke uitspraken, parlementaire geschiedenis, OESO-materialen en de nationaalrechtelijke betekenis. De verschillen tussen de te gebruiken bronnen bij wetsuitleg enerzijds en verdragsuitleg anderzijds zullen dan ook de kern van deze bijdrage vormen.

Eerst zal worden uiteengezet wat precies de verschillen tussen wets- en verdragsinterpretatie teweegbrengt. Daarna worden de verschillen bij het gebruik van diverse interpretatieve bronnen benoemd. De nadruk zal steeds liggen op de te gebruiken bronnen bij verdragsinterpretatie.

Het dient te worden opgemerkt dat voor de in de bijdrage gebruikte woorden 'wetsuitlegger' en 'verdragsuitlegger' dienen te worden verstaan de rechter als wetsuitlegger respectievelijk de rechter als verdragsuitlegger.

1 Wat zorgt voor verschillen tussen wets- en verdragsinterpretatie?

Dat de methodiek van verdragsinterpretatie op belangrijke punten verschilt met de methodiek van wetsinterpretatie kan worden aangetoond met behulp van verwijzingen naar de al wat oudere boeken gevonden in de kasten op en rondom de kamer van Allard Lubbers. Ten aanzien van de ontwikkeling van het verdragenrecht werd al snel inspiratie gehaald uit de analogie met het (privaatrechtelijk) contract ten aanzien van regels voor sluiting, nakoming en ontbinding van ver-

77. Promovendus bij de afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden. Hij is prof. mr. T. Bender zeer erkentelijk voor haar bijdrage aan de totstandkoming van dit opstel.

dragen.⁷⁸ In zekere zin kunnen belastingverdragen worden gezien als wederkerige overeenkomsten, gesloten door twee soevereine staten, die aan de inhoud van die overeenkomsten een bepaalde betekenis toekennen.

Wetsinterpretatie kent daarentegen andere uitgangspunten: het is daarbij de bedoeling “door te dringen tot de achtergrond van het door de wetgever gesproken “woord” en het verband ervan met het toen bestaande maatschappelijke leven. Vanuit die achtergrond dienen dan de verschijnselen van het moderne leven te worden beschouwd om tot een beslissing te komen hoe de in het “woord” neergelegde gedachte op de tegenwoordige verschijnselen moet worden toegepast”.⁷⁹

Het belangrijkste verschil is dus dat de uitlegger van belastingverdragen rekening heeft te houden met de intenties van beide verdragspartijen – hoe zouden partijen de overeenkomst zélf hebben uitgelegd? – terwijl de wetsuitlegger enkel de bedoeling heeft om, eventueel onder niet eerder bekende omstandigheden, datgene te bereiken wat de wetgever voor ogen heeft gehad, gelet op de maatschappelijke omstandigheden op het moment dat de feiten zich voordoen.

Daarnaast is de verdragsuitleg gestroomlijnd door de interpretatieregels van het Weens Verdragenverdrag, welke regels als gewoonterecht worden beschouwd.⁸⁰ Bij de uitleg van de wet bestaan er geen vaste interpretatieregels.

2 De te gebruiken bronnen

Het primaat van de tekst

Vanwege bovengenoemde verschillen ligt bij verdragsinterpretatie de nadruk meer op de tekst dan bij de interpretatie van een wet. Dat komt omdat er, naast de tekst, bij verdragen weinig andere bronnen voorhanden zijn waarvan kan worden gezegd dat deze bronnen de intentie van beide verdragspartners reflecteren.

De uitleg op basis van de tekst van een verdrag is tamelijk begrensd. De verdragsuitlegger kan, indien het verdrag niet expliciet naar bepaalde normen verwijst, niet zomaar (eenzijdig) normen in een verdrag ‘inlezen’ zonder de soevereine positie van de andere verdragsluitende staat te schaden. *Pacta sunt servanda*. De verdragsuitlegger zal zich dus voornamelijk moeten baseren op de interpretatieve bronnen waaruit die gezamenlijke intentie blijkt: de tekst van een verdrag, eventueel in combinatie met doel en strekking van dat verdrag. Doel en strekking van een verdrag zijn doorgaans wel duidelijk te vinden in

78. Voor een uiteenzetting: zie H. Lauterpacht, *Private law sources and analogies of international law: with special reference to international arbitration*, Longmans, Green and Co., Londen 1927. Zie ook bijvoorbeeld de uitspraak van het Amerikaans Hooggerechtshof waarin werd beslist dat verdragen moesten worden gezien als contracten tussen twee soevereine staten: *Ware vs. Hylton*, (1796) 3 U.S. (3 Dall.) 199, p. 235-237.

79. P.J.A. Adriani en J. van Hoorn Jr., *Het belastingrecht: zijn grondslagen en ontwikkeling*, Uitgeverij L.J. Veen, Amsterdam 1948-1950, hoofdstuk XVIII, nr. 81.

80. IGH 27 juni 2001, LaGrand, (Duitsland/Verendigde Staten).

de preambule van het verdrag: zij betreffen het voorkomen van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.

De wetsuitlegger heeft daarentegen meer autonomie: hij moet ook rekening houden met de tekst van de wet, maar in de gevallen waarin de tekst een beslissende betekenis blijkt te missen, dan staan hem eventueel ruimere interpretatietechnieken, zoals de extensieve en analoge interpretatiemethoden, ter beschikking.⁸¹ De wetsuitlegger hoeft, met andere woorden, de tekst van de wet niet altijd slaafs te volgen.

De authentieke verdragstekst

De authentieke verdragstekst is niet altijd (alleen) in het Nederlands opgesteld. De verdragsuitlegger dient op basis van art. 33, lid 1, Weens Verdragenverdrag alle authentieke verdragsteksten in aanmerking te nemen, aangezien beide authentieke teksten dezelfde autoriteit hebben. Indien er twee authentieke verdragsteksten bestaan, kunnen nuanceverschillen ontstaan.

Alhoewel de presumptie dient te worden gehanteerd dat beide authentieke teksten dezelfde betekenis toekomt, is het vaststellen van deze betekenis bij een nuanceverschil alsnog problematisch. De teksten moeten dan zo worden geïnterpreteerd dat de gekozen uitleg het voorwerp en doel en strekking van beide teksten verzoent.⁸² Maar welke van de twee betekenissen is dan doorslaggevend?⁸³

Bij sommige verdragen is de authentieke verdragstekst enkel in een andere taal dan het Nederlands opgesteld. Een vertaling naar het Nederlands, om vervolgens de heersende interpretatie ten aanzien van die Nederlandse term te onderzoeken, volstaat dan niet.⁸⁴

Een andere vraag die opkomt is of een Nederlandse rechter bij het bepalen van de betekenis van dezelfde term in twee verschillende verdragen, twee verschillende betekenissen kan toekennen. De rechter kan kiezen: of de betekenis van dezelfde term verschilt van verdrag tot verdrag, of de betekenis van dezelfde term is onder alle verdragen gelijk. Het hanteren van dezelfde betekenis komt ten goede aan de rechtszekerheid van belastingplichtigen. Het gebruik van maatwerk daarentegen voorkomt dubbele belastingheffing. Dit probleem zal zich voornamelijk voordoen bij bepalingen die niet op het OESO-Modelverdrag zijn gebaseerd. De bedoelingen van partijen zijn dan van doorslaggevende betekenis.

81. Voor een discussie omtrent het gebruik van de analoge interpretatiemethode in het belastingrecht, zie bijvoorbeeld Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale Rechtsvinding*, FED, Amsterdam 1965, p. 85-95.

82. Art. 33 Weens Verdragenverdrag.

83. Zie voor dit probleem bijvoorbeeld HR 29 september 1999, nr. 34 482, *BNB* 2000/17 (met noot van I.J.J. Burgers). In deze uitspraak bestond het verschil tussen de Duitse en Nederlandse authentieke verdragstekst uit een komma, waardoor twee verschillende wijzen van interpretatie mogelijk waren.

84. Zie ook de noot van C. van Raad, par. 4, bij HR 28 oktober 1998, nr. 32 330, *BNB* 1999/347 (conclusie van Van den Berge).

Parlementaire geschiedenis

In 2012 schreef Lubbers, tezamen met Sangster, een artikel over het gebruik van de parlementaire geschiedenis bij de wetsinterpretatie.⁸⁵ Hij constateerde dat het gebruik van de parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg in Nederland niet tot veel discussie heeft geleid. Sterker nog: in fiscale rechtspraak wordt zwaar geleund op de parlementaire geschiedenis en een parlementaire discussie bij een bepaling is vaak geënt op het gebruik daarvan bij latere uitleg van die bepaling.⁸⁶ De wetsuitlegger kan te rade gaan bij de parlementaire geschiedenis voor de bedoeling van de wetgever (in het kader van een wetshistorische uitleg) of om doel en strekking van een bepaling te achterhalen.

Bij de uitleg van belastingverdragen is het niet zonder meer duidelijk of er 'parlementaire geschiedenis' bestaat die kan assisteren bij die uitleg. Alhoewel er een gezamenlijke toelichting bij het verdrag Nederland-België is gepubliceerd, zijn alle overige Nederlandse verdragstoelichtingen eenzijdig van aard. Deze toelichtingen kunnen niet blindelings worden gebruikt om verdragstermen uit te leggen aangezien zij slechts de intentie van Nederland bij een verdrag weergeven. Wel kan, om tot een uitleg te komen die de bedoelingen van beide partijen reflecteert, gebruik worden gemaakt van de eenzijdige toelichtingen van *beide* staten.⁸⁷

In dit kader is ook nog interessant of gebruik kan worden gemaakt van een verdragshistorische interpretatiemethode, zoals toegepast in de conclusie van A-G Van Kalmthout bij *BNB 2002/258*. In zijn conclusie verwees de advocaat-generaal voor de interpretatie van het verdrag met het Verenigd Koninkrijk van 1980 naar het oude verdrag met het Verenigd Koninkrijk van 1967. De Hoge Raad ging in zijn overwegingen niet op dit punt in.⁸⁸

OESO-materialen

Het OESO-commentaar kan ook inzicht geven in de ontstaansgeschiedenis of doel en strekking van een bepaling van een belastingverdrag. Het commentaar behoort immers bij het OESO-Modelverdrag, waarop veel van de Nederlandse verdragen zijn gebaseerd. Zonder nader in te gaan op de 'status' van het OESO-commentaar, lijkt er geen twijfel over te bestaan dat het OESO-commentaar grote betekenis toekomt.⁸⁹ Desalniettemin is meer voorzichtigheid geboden bij het gebruik van het commentaar bij verdragsinterpretatie dan bij het gebruik van de parlementaire geschiedenis bij wetsinterpretatie. Met name in situaties waarin het commentaar later is gepubliceerd dan het verdrag dient de verdragsuitlegger voorzichtigheid te betrachten. Van deze situaties kan namelijk niet

85. A.O. Lubbers en L.M.J. Sangster, 'Het gebruik en bruikbaarheid van de parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg', *WFR* 2012/1521.

86. Zie R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken* (oratie Radboud Universiteit Nijmegen), SDU Uitgevers Amersfoort, Amersfoort 2009, par. 2.3.

87. De Verenigde Staten publiceert bijvoorbeeld een 'technical explanation' bij veel verdragen, zo ook bij het verdrag tussen de VS en Nederland. Zie <http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/Netherlands-Technical-Explanation>.

88. HR 3 mei 2002, nr. 36 915, *BNB 2002/258* (conclusie van A-G Van Kalmthout, met noot van Van Weeghel).

89. Zie HR 2 september 1992, nr. 26 059, *BNB 1992/379*.

worden gezegd dat de verdragsluitende staten, ten tijde van het sluiten van het verdrag, rekening hebben kunnen houden met dat latere commentaar.

Van de onduidelijkheid ten aanzien van het gebruik van het commentaar kan strategisch gebruik worden gemaakt. De overheid kan zonder nadere parlementaire goedkeuring het commentaar aanpassen met het argument dat zij een politieke of morele verplichting heeft het commentaar dynamisch toe te passen: de OESO-*recommendation* roept de OESO-lidstaten hiertoe op.⁹⁰ De belastingplichtige daarentegen hóeft zich niet op een nadeligere dynamische interpretatie te beroepen. Het probleem van dynamische verdragsinterpretatie is daarmee voornamelijk een probleem van de rechter, die niet aan de *recommendation* is gebonden,⁹¹ en moet beslissen of het beginsel van de rechtszekerheid voorrang krijgt boven de noodzaak om verdragsbepalingen dynamisch uit te leggen.

De rechter dient bij deze afweging onderscheid te maken naar gelang de latere versie van het commentaar van eerder commentaar verschilt. Indien het latere commentaar in vergelijking met het eerdere commentaar onveranderd is gebleven, is het gebruik van het latere commentaar niet bezwaarlijk. Indien daarentegen de uitleg in het latere commentaar verschilt van de uitleg in eerder commentaar dient de rechter behoedzaam te zijn bij de dynamische toepassing daarvan.⁹²

Het gebruik van andere interpretatieve bronnen zoals rapporten gepubliceerd door de OESO is evenzeer problematisch. Het gebruik van deze rapporten vereist een extra interpretatieve ‘stap’: de verdragsuitlegger komt pas, via het OESO-commentaar, terecht in de specifieke OESO-rapporten waarnaar het commentaar verwijst.⁹³ Het 2010 OESO-commentaar verwijst bijvoorbeeld naar het Partnership report,⁹⁴ het Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments en naar de Transfer Pricing Guidelines.⁹⁵

Dat betekent ook dat OESO-rapporten waarnaar het OESO-commentaar niet verwijst niet zomaar kunnen worden gebruikt bij de uitleg van een belastingverdrag. Wat zou anders de schakeling tussen dat rapport en het desbetreffende verdrag legitimeren? Dat betekent ook dat het gebruik van de rapporten afhan-

90. OESO, *Recommendation of the Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital*, 23 oktober 1997, C(97)195/FINAL.

91. Voor het argument dat strategisch gebruik kan worden gemaakt van de onduidelijkheid omtrent het commentaar, zie H. Pijl, ‘De financiering van de vaste inrichting: interpretatie- en dynamiek-problemen’, *WFR* 2011/201, par. 4.3.

92. Zie M. Waters, ‘The relevance of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties’, in: M. Lang en H. Jurosek (red.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts, Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag*, Linde Verlag, Wenen 2005. Zie ook H. Pijl, a.w., par. 3.

93. In Nederlandse rechtspraak worden bijvoorbeeld de Transfer Pricing Guidelines door de advocaat-generaal als ondersteunend argument gebruikt om een andere interpretatie te bekrachtigen. Zie bijvoorbeeld de conclusie van A-G Niessen bij HR 4 januari 2013, nr. 11/00762, *BNB* 2013/77, waar de guidelines onder de kop ‘literatuur’ worden genoemd.

94. Par. 2 bij het 2010 OESO-commentaar op art. 1 OESO-Modelverdrag.

95. De verwijzing naar het Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments is te vinden in par. 6 en 7 bij het 2010 OESO-commentaar op art. 7 OESO-Modelverdrag, de verwijzing naar de Transfer Pricing Guidelines is te vinden in par. 1 bij het 2010 OESO-commentaar op art. 9 OESO-Modelverdrag.

kelijk is van de versie van het commentaar dat wordt gebruikt: eerdere versies van het commentaar verwijzen niet naar later gepubliceerde rapporten.

Het gebruik van rechterlijke uitspraken

Het behoeft geen toelichting dat bij zowel verdrags- als wetsinterpretatie gebruik kan worden gemaakt van de nationale jurisprudentie omtrent een bepaald probleem.

Omdat de verdragsuitlegger de bedoelingen van *beide* verdragsluitende staten dient te achterhalen, zou hij ook gebruik kunnen maken van rechterlijke uitspraken van het andere verdragsland. Dit uniformeert de toepassing van dat specifieke verdrag en voorkomt dubbele belasting onder dat verdrag. Het gebruik van uitspraken van de verdragspartner kan van beide partijen worden verwacht: de Nederlandse verdragspartners accepteren bij de verdragsuitleg ook uitspraken van Nederlandse rechters.⁹⁶

Bij het gebruik van buitenlandse uitspraken bestaat een praktisch bezwaar: uitspraken van verdragspartners zijn het makkelijkst te gebruiken bij verdragsuitleg, indien deze uitspraken zijn geschreven in een voor de rechter te begrijpen taal en afkomstig zijn uit een voor de rechter te bevatten juridische traditie.⁹⁷ Het is daarom niet verwonderlijk dat veel rechters van common law-staten gebruik maken van uitspraken van Angelsaksische collega's: er bestaat een groot aanbod aan goed te vinden Engelstalige jurisprudentie afkomstig uit landen met een vergelijkbare juridische traditie, zoals uit de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk, Australië en Canada.⁹⁸

Zou de Nederlandse rechter gebruik maken van een uitspraak van een buitenlands rechtscollege, dan dient hij rekening te houden met een aantal factoren. Onder andere de kracht van het door de buitenlandse rechter gebruikte argument speelt een rol, maar ook de versie van het OESO-commentaar dat door de buitenlandse rechter is gebruikt, de positie van de buitenlandse rechterlijke instantie binnen de rechtsgang aldaar, of de uitspraak bindend is voor andere rechters, de kracht van argumenten in de opinie van een advocaat-generaal en in hoeverre de opinie van een advocaat-generaal is overgenomen door de rechter.⁹⁹

De vraag komt op of de verdragsuitlegger ook zou kunnen verwijzen naar relevante uitspraken van rechters van andere staten, anders dan die van de

96. Zie bijvoorbeeld de Australische Federal Court bij de uitleg van het verdrag Nederland-Australië in de *Lamesa* zaak: "Had there been some decision of an appropriate Dutch court interpreting a treaty with identical or similar language, then, in our view, evidence of such a decision might well have been admissible". Zie: Federal Commissioner of Taxation vs. *Lamesa Holdings BV*, (1997) 36 ATR 589, p. 603.

97. Overigens zijn vertaalde of samengevatte internationale uitspraken tegenwoordig makkelijk terug te vinden in bijvoorbeeld de Tax Treaty Case Law database van het IBFD of in de International Tax Law Reports uitgegeven door Lexis Academic.

98. B.J. Arnold, 'Tax treaty monitor: tax treaty news', *Bulletin for International Taxation* 2009/1, p. 4.

99. Zie D.A. Ward, 'Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties', in: G. Maisto (red.), *Courts and tax treaty law*, IBFD, Amsterdam 2007, p. 166-167.

andere verdragsluitende staat. Een argument vóór het gebruik van deze uitspraken is dat dit, bijvoorbeeld ten aanzien van OESO-lidstaten maar ook binnen de Verenigde Naties, verdragsuitleg uniformeert. Hierdoor wordt dubbele belastingheffing voorkomen. Zeker bij problemen waaromtrent nog geen duidelijkheid bestaat, bijvoorbeeld daar waar het OESO-commentaar te kort schiet of waar het commentaar nieuwer is dan het verdrag, zouden uitspraken van rechters uit OESO- of VN-jurisdicties gebruikt kunnen worden als aanvullend argument in de verdragsinterpretatie.¹⁰⁰ Een tegenargument is dat als gebruik zou worden gemaakt van uitspraken van derde landen, dat alleen kan op basis van art. 32 Weens Verdragenverdrag. Het is echter onduidelijk of art. 32 Weens Verdragenverdrag ook verwijst naar uitspraken van niet-verdragsluitende staten: de nadruk lijkt te liggen op materialen die verwant zijn aan het verdrag en aan partijen bij dat verdrag.¹⁰¹

Nationaalrechtelijke betekenis

De verdragsuitlegger kan zich bij de verdragsuitleg ook baseren op de betekenis die voortkomt uit het nationale recht. Ten aanzien van het gebruik van een nationaalrechtelijke betekenis bevat een op het OESO-model gestoeld verdrag een nader interpretatievoorschrift in de vorm van art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag. Als het zinsverband niet anders vereist, is het de verdragsuitlegger via art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag toegestaan zich te beroepen op de nationaalrechtelijke betekenis. Aangezien verdragsuitleg geregeld is door de bepalingen in het Weens Verdragenverdrag, kan worden betoogd dat art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag door het gebruik van de woorden “als het zinsverband niet anders vereist”, grotendeels de toepassing van het Weens Verdragenverdrag concretiseert.¹⁰² Het uitgangspunt bij de verdragsuitleg ligt daarom bij de gemeenschappelijke verdragsbetekenis alvorens de nationaalrechtelijke betekenis aan bod komt. Dit leidt ertoe dat de verdragsuitlegger, in tegenstelling tot de wetsuitlegger, zich niet *zomaar* kan baseren op de nationaalrechtelijke betekenis. Het ‘klakkeloze’ gebruik van een nationaalrechtelijke verdragsuitleg kan de gemeenschappelijke verdragsbetekenis terzijde schuiven, met dubbele belasting tot gevolg. Daarom dient de verdragsuitlegger terughoudendheid te betrachten bij het gebruik van een nationaalrechtelijke betekenis, met name ten aanzien van situaties waarin het onzeker is of de andere verdragsstaat die nationale betekenis onderschrijft.

De situaties waarin het onduidelijk is of de andere verdragsluitende staat een nationale betekenis onderschrijft doen zich voornamelijk voor indien verdragsregels niet zijn ontleend aan het OESO-Modelverdrag of indien er geen gezamenlijke toelichting bij het verdrag bestaat waaruit de bedoeling van de andere verdragsluitende partij zou kunnen worden ontleend.¹⁰³ Ook doen deze situaties zich voor wanneer het nationale recht een herkwalificatie teweegbrengt, bijvoor-

100. Zie ook D.A. Ward, a.w., p. 161-162.

101. Zie M.E. Villiger, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff, Leiden-Boston 2009, p. 444-446.

102. F.A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law: A Study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their Application to Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam 2004, par. 10.10.2.

103. Voor dit argument, zie de noot van C. van Raad bij HR 28 oktober 1998, nr. 32 330, BNB 1999/347.

beeld op basis van *fraus legis*, of wanneer een verdragsstaat, door een aanpassing van de nationale wet, eenzijdig de heffingsbevoegdheid verschuift.

Dat de nationaalrechtelijke herkwalficatie op basis van *fraus legis* niet zonder meer gevolgen heeft voor de verdragsuitleg, blijkt bijvoorbeeld uit HR 6 december 2002, nr. 36 773, *BNB* 2003/285. In deze uitspraak dacht de inspecteur bij de toepassing van het nationale recht een verkoop van aandelen weg en belaste het samenstel van rechtshandelingen als een uitgekeerd dividend op basis van *fraus legis*. De vraag was of deze herkwalficatie ook kon worden gebruikt voor de verdragsuitleg: zou dat het geval zijn, dan zou het de inspecteur op basis van art. 10 OESO-Modelverdrag zijn toegestaan in beperkte mate te heffen. De Hoge Raad ging niet mee met deze verdragsinterpretatie. Om de zaak af te doen gebruikte de Hoge Raad een standaardformulering, die in vergelijkbare vorm ook in oudere arresten is terug te vinden.¹⁰⁴

“Uit niets blijkt echter van een gemeenschappelijke bedoeling van de verdragsluitende Staten om, in omstandigheden als die van het onderhavige geval (...) de op de verkochte aandelen uitgekeerde dividenden aan te merken als dividenden die betaald worden aan de in België wonende verkoper van de aandelen.”

De andere grens van het gebruik van het nationale recht voor de verdragsinterpretatie wordt bewaakt door de goede verdragstrouw. Indien, door een verandering in de Nederlandse nationale wetgeving, de betekenis van een verdragsuitdrukking anders komt te luiden en Nederland daarmee eenzijdig de heffingsbevoegdheid onder een verdrag verschuift, dan staat de goede verdragstrouw aan die verschuiving in de weg.¹⁰⁵ Uit een gezamenlijke toelichting op een verdrag kunnen echter de bedoelingen van beide partijen blijken ten aanzien van die verdragsuitdrukking. Indien uit een dergelijke toelichting blijkt dat de verdragspartner de gemuteerde verdragsuitleg onderschrijft, is die uitleg, waarmee Nederland zich de heffingsbevoegdheid eenzijdig toe-eigent, niet in strijd met de goede trouw. Dit blijkt uit HR 9 november 2012, nr. 11/02127, *BNB* 2013/72.

3 Conclusie

De methodiek bij verdragsinterpretatie is anders dan bij wetsinterpretatie. De kern van dit verschil is dat bij verdragsuitleg altijd rekening moet worden gehouden met de gemeenschappelijke bedoeling van de verdragspartijen terwijl bij wetsuitleg de bedoeling van enkel de wetgever centraal staat. Dit leidt tot verschillen bij de te gebruiken interpretatieve bronnen. Zo dient er een ander gewicht te worden toegekend aan de tekst van een verdrag, is de Nederlandse parlementaire geschiedenis bij een verdrag niet zonder meer bruikbaar en moet de verdragsuitlegger oppassen bij het gebruik van een nationaalrechtelijke

104. Zie *BNB* 2003/285 par. 3.4. Een vergelijkbare formulering is terug te vinden in HR 29 juni 1994, nr. 28 734, *BNB* 1994/294, par. 3.3. en in HR 15 maart 1995, nr. 29 531, *BNB* 1995/150, par. 3.4. Zie eveneens de bijdrage van J. Vleggeert in deze bundel.

105. Deze leer is door de Hoge Raad geïntroduceerd in het pensioenafkoop-arrest, HR 5 september 2003, nr. 37 657, *BNB* 2003/380. Zie ook: F.A. Engelen, *Over waarden en normen: Het beginsel van de goede trouw in het (fiscale) verdragenrecht*, Kluwer, Deventer 2006.

betekenis. Ook is de authentieke verdragstekst niet altijd (alleen) in het Nederlands opgesteld, waardoor een Nederlandse betekenis niet zonder meer het uitgangspunt kan vormen. Daarnaast kan worden afgevraagd welke waarde OESO-materialen en rechterlijke uitspraken hebben bij verdragsinterpretatie.