



Universiteit
Leiden
The Netherlands

A multilateral tax treaty: designing an instrument to modernise international tax law

Broekhuijsen, D.M.; Broekhuijsen D.M.

Citation

Broekhuijsen, D. M. (2017, November 16). *A multilateral tax treaty: designing an instrument to modernise international tax law*. The Meijers Research Institute and Graduate School of the Leiden Law School of Leiden University. E.M. Meijers Institute, Leiden. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/57407>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/57407>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Cover Page



Universiteit Leiden



The handle <http://hdl.handle.net/1887/57407> holds various files of this Leiden University dissertation

Author: Broekhuijsen, D.M.

Title: A multilateral tax treaty : designing an instrument to modernise international tax law

Date: 2017-11-16

Samenvatting

(Dutch summary)

HET ONTWERP VAN EEN MULTILATERAAL BELASTINGVERDRAG TER MODERNISERING VAN HET INTERNATIONAAL BELASTINGRECHT

SAMENVATTING

Introductie

Sinds het Base Erosion and Profit Shifting ('BEPS') Project is de noodzaak van een multilateraal belastingverdrag duidelijk zichtbaar geworden. De regels van het internationale belastingrecht zijn verouderd. Desalniettemin is de huidige manier waarop het internationale belastingrecht wordt gemoderniseerd – via wijzigingen van het OESO-Modelverdrag of het daarbij behorende Commentaar – langzaam en weinig coherent. Een multilateraal belastingverdrag is daarom noodzakelijk om doeltreffend tegen collectieve actieproblemen, zoals belastingontwijking, op te kunnen treden.

Dit onderzoek richt zich op de juridische en politieke consequenties van een multilateraal belastingverdrag. Hoe zou een multilateraal belastingverdrag moeten worden vormgegeven?

Hoofdstuk 2 biedt een kort historisch overzicht van eerdere pogingen om een multilateraal belastingverdrag te sluiten. In hoofdstuk 3 wordt betoogd dat de huidige methode waarop uniforme veranderingen in de belastingverdragen worden doorgevoerd niet werkt. Een multilateraal belastingverdrag is derhalve noodzakelijk om het internationaal belastingrecht snel en op coherente wijze te kunnen moderniseren. In hoofdstukken 4 en 5 zijn vervolgens twee perspectieven op internationale belastingssamenwerking uiteengezet: een *normatief* perspectief (aan welke voorwaarden moet internationale belastingssamenwerking idealiter voldoen om tot 'fair' internationaal belastingrecht te leiden?) en een *realistisch* perspectief (wat kan daadwerkelijk met internationale samenwerking worden bereikt?). Deze twee perspectieven vormen samen de basis van het in hoofdstuk 6 voorgestelde multilaterale belastingverdrag, dat in hoofdstuk 7 is uitgewerkt met voorbeelden uit het internationale publiekrecht. Het Multilateraal Instrument (hierna: MLI), dat binnen het kader van het BEPS-Project is ontwikkeld, is in hoofdstuk 8 aan het voorgestelde multilaterale belastingverdrag getoetst.

Eerdere pogingen om een multilateraal belastingverdrag te sluiten: 1920-1992

Een multilateraal belastingverdrag werd lang gezien als de meest ideale manier om dubbele belastingheffing te voorkomen. Maar een multilateraal belastingverdrag, dat het probleem van dubbele belastingheffing geheel had moeten oplossen, bleek onhaalbaar. Landen konden geen multilaterale overeenstemming bereiken ten aanzien van de verdeling van heffingsrechten over passief inkomen (d.w.z., dividenden en interest). Terwijl het sluiten van een dergelijk allesomvattend multilateraal belastingverdrag keer op keer mislukte, groeide de populariteit van het bilaterale alternatief. Met het niet-verbindende OESO-Modelverdrag als blauwdruk voor de te maken afspraken, ontwikkelde het internationaal belastingrecht zich tot het netwerk van bilaterale belastingverdragen dat wij nu kennen. Toch komt multilaterale consensus wel degelijk voor in het internationale belastingrecht. Kernbegrippen uit het OESO-Modelverdrag (bijv. 'inwoner', 'vaste inrichting' 'arm's length') kunnen *de facto* multilateraal worden genoemd; zij zijn onderdeel van een '*international tax language*' dat wereldwijd wordt herkend en toegepast.

De huidige manier waarop het internationaal belastingrecht wordt gemoderniseerd werkt niet

Het OESO-Modelverdrag en het daarbij behorende OESO-Commentaar zijn van groot belang geweest om de uniformiteit van het internationaal belastingrecht te waarborgen. Maar zij zijn niet geschikt om de bilaterale belastingverdragen snel en uniform aan te passen. Wijzigingen van het OESO-Modelverdrag komen pas bindend in de bilaterale belastingverdragen terecht zodra landen deze wijzigingen in de belastingverdragen opnemen. Dat vereist dat de bilaterale belastingverdragen op die punten moeten worden heronderhandeld. Dit is, aldus de analyse van hoofdstuk 3, een tijdrovend proces: het duurt gemiddeld 18 jaar voordat wijzigingen van het OESO-Modelverdrag in de bilaterale belastingverdragen terechtkomen. Daarnaast hoeven OESO-lidstaten zich niet op het OESO-Modelverdrag te baseren. Zij kunnen hun bilaterale belastingverdragen van het OESO-Modelverdrag laten afwijken.

De OESO kan ook het OESO-Commentaar aanpassen om zo de inhoud van de op het OESO-Modelverdrag gebaseerde bilaterale belastingverdragen te wijzigen. Door het OESO-Commentaar op fundamentele punten te veranderen poogt de OESO de uitleg van de bilaterale belastingverdragen te beïnvloeden. De hoop is dat, door de uitleg van verouderde verdragsteksten 'op te rekken', de inhoud van de belastingverdragen actueel blijft. Maar ook dit is problematisch: uit het jurisprudentieonderzoek van hoofdstuk 3 blijkt dat grondige wijzigingen van het OESO-Commentaar niet eendrachtig door rechters van OESO-lidstaten worden overgenomen.

Uit de analyse van hoofdstuk 3 volgt dus dat de bestaande 'methode' om het internationale belastingrecht te moderniseren niet doeltreffend is. Zij is langzaam en er ontbreekt een 'level playing field' (d.w.z.: gelijke concurrentievoorwaarden). Een multilateraal belastingverdrag biedt een veelbelovende

oplossing: noodzakelijke wijzigingen kunnen door middel van een multilateraal belastingverdrag coherent en in één keer in de bilaterale verdragsrelaties worden geïmplementeerd.

Maar hoe zou een multilateraal belastingverdrag moeten worden vormgegeven? Om die vraag te beantwoorden, zijn in hoofdstuk 4 en 5 twee perspectieven op belastingsamenwerking uiteengezet.

Het normatieve perspectief op internationale belastingsamenwerking

Het normatieve perspectief is gebaseerd op het idee dat een multilateraal belastingverdrag kan worden gebruikt om het internationaal belastingrecht 'eerlijk' ofwel 'fair' te maken. Maar wat is 'fair' internationaal belastingrecht? Het lijkt zeer lastig een ideale multilaterale norm te omschrijven waarmee heffingsrechten tussen landen eerlijk kunnen worden verdeeld. Daarnaast leidt de vaststelling van een verdelingsnorm in de praktijk altijd tot discussie. Internationale samenwerking is immers een anarchistische aangelegenheid, waarbij een hogere macht of rechtsorde ontbreekt. Wat met een multilateraal belastingverdrag kan worden bereikt, mag daarom niet worden overschat (zie het realistische perspectief hieronder). Om die reden lijkt een procedurele invulling van 'fair' internationaal belastingrecht kansrijker dan een inhoudelijke invulling daarvan. Daar waar onenigheid over de invulling en inhoud van het internationale belastingrecht bestaat, kan men met elkaar in debat.

Aan dit uitgangspunt is invulling gegeven in hoofdstuk 4. Uit de analyse van hoofdstuk 4 blijkt dat voor 'faire' samenwerking drie eisen gelden. Allereerst moet samenwerking doorlopend plaatsvinden, zodat normen continue kunnen worden aangepast aan de wensen van de maatschappij. Ten tweede moet samenwerking transparant zijn, zodat burgers internationale besluitvorming kunnen volgen en bekritisieren. Tot slot moeten alle landen aan de besluitvorming over de inhoud van het internationaal belastingrecht kunnen meedoen. De OESO, de organisatie waarbinnen de besluitvorming over het internationaal belastingrecht thans plaatsvindt, voldoet niet aan deze eisen. Zo zijn niet alle landen als gelijken bij de besluitvorming betrokken en vindt besluitvorming achter gesloten deuren plaats. Hierdoor bestaat de indruk dat het internationaal belastingrecht oneerlijk is, omdat niet met ieders belang rekening wordt gehouden. Een multilateraal belastingverdrag kan echter zo worden ontworpen dat het aan de drie eisen voldoet.

Het realistische perspectief op internationale belastingsamenwerking

Onder welke omstandigheden zijn landen bereid binnen het internationale belastingrecht multilaterale regels af te spreken? Deze vraag staat centraal in hoofdstuk 5. Vanuit een 'neoliberaal-institutioneel' gezichtspunt blijkt dat de keuze voor een multilaterale of bilaterale afspraak afhankelijk is van twee factoren: (1) de omvang van het verdelingsconflict dat centraal staat (d.w.z., de grootte van de nationale winst die of het nationale verlies dat op het spel staat) en (2) de onzekerheid daaromtrent. Naarmate de economische belangen

die op het spel staan groter worden, groeit de kans dat staten de voorkeur geven aan een bilaterale overeenkomst. Een multilaterale afspraak lijkt dan onwaarschijnlijk. Maar naarmate gepercipieerde kosten en baten van een multilaterale afspraak klein zijn, of indien de onzekerheid omtrent het toekomstige beloop van de baten of kosten toeneemt, zijn multilaterale afspraken wel mogelijk. De rationele deelnemer van een multilaterale onderhandeling komt, in het vooruitzicht van omvangrijke maar onzekere veranderingen, 'centrale' of 'eerlijke' afspraken overeen, d.w.z., afspraken die de risico's beperken ingeval hij in de toekomst tot de verliezers blijkt te behoren.

Hieruit volgt dat multilaterale belastingregels flexibel moeten zijn. Flexibele regels zijn regels waarmee staten onderling van een multilateraal vastgestelde norm kunnen afwijken (bijvoorbeeld met behulp van 'reservations'), of waarvan de werking 'eerlijk' uitpakt omdat zij afhankelijk is van de concrete omstandigheden van het geval. De laatstgenoemde regels worden 'rules of the road' genoemd, verwijzend naar de voorrangsregels uit het verkeer. Deze gedachtegang verklaart dat regels die de specifieke eigenschappen van elk van de deelnemers van een multilaterale onderhandeling benadrukken (zoals bijv. het geval is bij formulary apportionment) politiek lastig haalbaar zullen zijn. Maar hij verklaart ook waarom multilaterale overeenstemming heeft kunnen ontstaan ten aanzien van kernbegrippen zoals 'inwoner', 'vaste inrichting' en 'arm's length' (zie hst. 2). Dit zijn namelijk 'rules of the road'.

Een ontwerpstrategie voor een multilateraal belastingverdrag

Met de conclusies van hoofdstukken 4 en 5 in het achterhoofd is vervolgens in hoofdstuk 6 het centrale argument van het boek uiteengezet. Een multilateraal belastingverdrag moet worden gezien als een flexibele procesafpraak, waarmee duurzame samenwerking ten aanzien van bijv. belastingontwijking kan worden 'gemanaged'.

Een dergelijke procesafpraak biedt enkele voordelen ten opzichte van het huidige, op het OESO-Modelverdrag gebaseerde, bilaterale stelsel van belastingverdragen. Zouden landen een 'rule of the road' overeenkomen, dan kunnen zij daarmee in één klap alle bilaterale verdragsrelaties aanpassen. Maar ook als dat niet lukt, biedt een procesafpraak voordelen. Het is immers goedkoper om elkaar één keer in New York te ontmoeten en daar, aan de hand van wat gezamenlijk gedeelde uitgangspunten, bilaterale relaties vorm te geven ('speed dating'), dan telkens, twee aan twee, op verschillende plekken af te moeten spreken. Daarnaast creëert een procesafpraak, wegens de juridische verbindendheid waarmee verplichtingen worden aangegaan, een 'level playing field'. Dit is een noodzakelijke voorwaarde voor het oplossen van collectieve actieproblemen, zoals belastingontwijking.

Aldus hoofdstuk 6 kan duurzame samenwerking worden gefaciliteerd als:

- (1) zij doorlopend blijft plaatsvinden, waardoor landen gewin op de korte termijn kunnen afwegen tegen de voordelen van duurzame samenwerking;
- (2) zij op basis van transparantie en inclusiviteit op bestaande maatschappelijke

opvattingen voortbouwt (d.w.z., er moet gebruik worden gemaakt van begrippen die al bij het bredere publiek bekend zijn) en (3) ontstane gedeelde opvattingen in rechtsnormen worden gegoten, zodat reeds gevoerde discussies niet constant hoeven te worden herhaald. Duurzame samenwerking vereist dus in ieder geval procedurele rechtvaardigheid (vgl. hst. 4). Een goede vergelijkingscasus is het VN-Klimaatverdrag, dat gebruikmakend van deze drie elementen, samenwerking faciliteert op het gebied van het klimaat.

Het ontwerp van een multilateraal belastingverdrag

Een op de bovenstaande uitgangspunten gestoeld multilateraal belastingverdrag is vervolgens, aan de hand van verschillende 'tools' uit het internationaal publiekrecht, uitgewerkt in hoofdstuk 7. In het licht van de genoemde uitgangspunten ligt het voor de hand dat het multilaterale belastingverdrag enkele gecodificeerde onderhandelingsuitgangspunten evenals een verdragslichaam ('Conference of the Parties') komt te bevatten. Hiermee geven de deelnemende landen gestalte aan de hier beoogde duurzame vorm van samenwerking. Voor de verdere invulling van het verdrag kan gebruik worden gemaakt van de elementen van (elk van de) twee gepresenteerde prototypen: het '*framework convention-protocol design*' of het '*agreement to scope*'. Het eerstgenoemde type verdrag bevat *materieel* multilaterale normen (d.w.z., 'rules of the road'), waarmee in één klap alle bilaterale belastingverdragen kunnen worden aangepast. Dit type verdrag moet derhalve ook conflictregels komen te bevatten die de relatie tussen het multilaterale verdrag en de bilaterale belastingverdragen regelen. Binnen het laatstgenoemde type verdrag komen landen een procedureverplichting overeen (*formeel* multilateralisme) en onderhandelen zij multilateraal geformuleerde uitgangspunten verder bilateraal uit. De twee prototypen zijn nader uitgewerkt in de Annex.

Toetsing van het in het kader van het BEPS-Project ontwikkelde Multilaterale Instrument

Tot slot is in hoofdstuk 8 het MLI met het voorgestelde multilaterale belastingverdrag vergeleken. Het MLI weerspiegelt de in hoofdstuk 5 geformuleerde uitgangspunten en bevat elementen van zowel het '*framework convention-protocol design*' als het '*agreement to scope*'. Desalniettemin zal het MLI niet de voorgestelde vorm van duurzame samenwerking teweeebrengen. Het MLI is bovenal een instrument om de uitkomsten van het BEPS Project in de bilaterale verhoudingen te implementeren.

