

DE RELATIE MET DUITSLAND EN DE GEBOORTE VAN HET NEDERLANDSE FISCALE VERDRAGSBELEID

M. EVERS LL.M.¹

1 Inleiding

De publicaties over het fiscale verdragsbeleid van het afgelopen jaar richten zich vooral op het recente verleden, de actualiteit en de toekomst.² De weinige publicaties die wel aandacht schenken aan de totstandkoming van de eerste Nederlandse belastingverdragen, leggen nadruk op het werk van de Volkenbondcommissies inzake dubbele belasting en de Nederlandse betrokkenheid in de jaren twintig.³ De ontwikkeling van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid begint echter in een periode ver daarvoor. En in die ontwikkeling speelt de relatie met Duitsland een grote rol.

In deze bijdrage analyseer ik de vroege ontwikkeling van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid en de rol van de relatie met de Oosterburen. Door middel van literatuur- en archiefonderzoek zal in kaart gebracht worden welke actoren de Nederlandse autonomie om fiscaal verdragsbeleid te ontwikkelen, hebben beïnvloed. Omdat deze dergelijke actoren niet alleen een rol spelen in de ontwikkeling van het Nederlandse beleid, kunnen de

onderzoekresultaten vanuit het perspectief van *historic recurrence* oorzakelijke verbanden blootleggen en helpen patronen te ontwaren in de beleidsontwikkeling in andere landen.

Internationale overeenkomsten op het gebied van internationale handel, kapitaaltransacties en belastingen zijn ouder dan de weg naar Rome.⁴ Als startpunt voor mijn bijdrage kies ik echter de eerste helft van de negentiende eeuw.⁵ Het onderzoek is in deze bijdrage weergegeven in twee delen. Het eerste, kortere deel gaat in op de periode 1845 tot en met 1903. In deze periode sloot Nederland diverse verdragen op fiscaal gebied en werd de basis gelegd voor de eerste volledige verdragen ter voorkoming van dubbele belasting door andere landen. Het tweede, langere deel gaat in op de periode 1904 tot en met 1939, waarin Nederland niet zonder slag of stoot onderhandelde over zijn eerste belastingverdrag: het Belastingverdrag met Duitsland.

1 Auteur is verbonden aan de capaciteitsgroep Fiscaal Recht van de Erasmus School of Law, Rotterdam. Deze bijdrage is geschreven in het kader van het onderzoeksprogramma fiscale autonomie en haar grenzen. Op etld.blogspot.com zijn achtergronddocumenten te vinden behorende bij het onderzoek dat aan deze bijdrage ten grondslag ligt.

2 Zonder te beogen volledig te zijn, kan ik wijzen op de themanummers van het Maandblad Belasting Beschouwingen van april 2011 (MBB 2011, nr. 4), het themanummer van het Weekblad in het kader van het Symposium van 21 maart 2011 (WFR 2011/520, p. 520-567) en het meer recente themanummer van TFO (TFO 2012/119).

3 In het kader van het 80-jarige bestaan van MBB beschreven Bunders, Burgers en Pötgens de geschiedenis van de Nederlandse belastingverdragen sinds 1932: E. Bunders, I.J.J. Burgers en F.P.G. Pötgens, 'Belastingverdragen: van Europees-Noord-Amerikaanse kraamkamer tot wereldomspannend volwassen rechtsinstrument', MBB 2011, nr. 12, p. 526-540.

4 Weber-Fas verwijst naar het in de IBR-literatuur overgenomen Dictum van Spitaler: "Dubbele belastingheffing eeuwenoud. Zij is zo oud als de oudste belasting", A. Spitaler, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, Keulen: Verlag dr. Otto Schmidt 1936. Ik sluit mij echter aan bij de nuancering die Weber-Fas vervolgens maakt dat zowel de moderne idee van de staat als stelsels van directe belastingen jong zijn in politiek-historisch opzicht; R. Weber-Fas, *Staatsverträge im internationalen Steuerrecht: zur Rechtsnatur, Geschichte und Funktion der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*, Tübingen: J.C.B. Mohr 1982, p. 2-3.

5 In een recente publicatie kiest ook Jogarajan de negentiende eeuw als periode waarin het modern belastingverdragenrecht ontsproten is; Sunita Jogarajan, 'Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815-1914 Early Tax treaties and the Conditions for Action', *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 31, 2004-4, p. 679-707.

2 1845-1903

2.1 Inleiding

De economische en politieke ontwikkelingen in de negentiende eeuw vormen de basis voor het vroege verdragsbeleid van Nederland. De strijd tussen grote, dominante Europese staten heeft in belangrijke mate de politieke en economische ontwikkeling van de andere, nabijgelegen staten bepaald. Als onderdeel van deze ontwikkelingen werden ook de eerste verdragen gesloten die de basis vormen voor belastingverdragen zoals wij die nu kennen. In onderdeel 2.2 richt ik allereerst een blik op het zuiden om te belichten wat het effect was van de strijd tussen Frankrijk en Duitsland op België en Nederland. Onderdeel 2.3 gaat over de ontwikkelingen ten oosten van Nederland. Strijd en samenwerking tussen de vele Duitstalige staten leidde uiteindelijk tot verregaande economische en politieke integratie tussen deze staten. Als onderdeel van dit integratieproces werden veel nieuwe rechtsinstrumenten geschapen.

2.2 Ontwikkelingen in het zuiden

In 1845 sloot Nederland een – nog steeds geldende – wederzijdsebijstandsregeling met België.⁶ Deze bijstandsregeling paste in een reeks van verdragen die Nederland sloot met het pas onafhankelijke België. Deze formaliseerden de jonge interstatelijke betrekkingen en kunnen gezien worden als een sluitstuk van de onafhankelijkheidsstrijd van de Belgen. De Belgisch-Nederlandse verdragen waren gebaseerd op recente verdragen tussen België en Frankrijk. Noord-Frankrijk was economisch van België en Frankrijk wilde bovendien voorkomen dat België aansluiting zou zoeken bij de Duitse staten. België was relatief sterk uit de onafhankelijkheidsstrijd gekomen en Nederland was economisch erg afhankelijk van België. Hoewel België een belangrijke partner was van Nederland, vormde het tegelijk de belangrijkste concurrent van Nederland in de relatie met de Oosterburen. De Duitsers wisten daar handig op in te spelen.

2.2.1 Strijd om België

Het Belgische onafhankelijkheidsstreven bestond feitelijk al toen het een aantal decennia eerder aan de armere, Noordelijke Nederlanden werd toegevoegd. Op het Weens Congres van 1814 en 1815 hadden grootmachten Groot-Brittannië, Pruisen, Rusland en Oostenrijk besloten nieuwe Europese staatsgrenzen vast te stellen nadat Napoleon was verslagen. Nieuwe staatshoofden werden aangesteld. Ten-

einde een nieuwe, noordelijke expansie van Frankrijk tegen te gaan, werd beoogd een middelgrote staat te creëren op het grondgebied van de huidige Benelux. Het Huis Oranje-Nassau werd aangezocht om een staatshoofd te leveren en Willem Frederik I van Oranje werd gekroond tot soeverein vorst van de Nederlanden.⁷

Het Nederlandse bewind in België hield slechts korte tijd stand. België scheidde zich in 1839 formeel af na een hevige strijd met Koning Willem I,⁸ in belangrijke mate gesteund door Frankrijk. Omdat Frankrijk economisch zeer afhankelijk was van het relatief welvarende België, wilde het meer greep hebben op België dan mogelijk was onder het Nederlandse bewind. Het Belgische voornemen tot het aanstellen van de Hertog van Nemour, zoon van de Franse koning, als Koning van België kon de goedkeuring van andere landen niet wegdragen.⁹ Ook een alternatief Frans voorstel tot opsplitsing van België werd internationaal niet omarmd.¹⁰ Uiteindelijk werd de Duitse Leopold van Saksen-Coburg aangesteld als Koning der Belgen.

2.2.2 Onderlinge afhankelijkheid en onderhandelingsstactiek

Met het onafhankelijke België wilde Frankrijk de economische banden aanhalen. Frankrijk ging daarom diverse verdragen aan op het gebied van handel, economie en ook belastingen. Hiermee wilde Frankrijk Duitsland voor zijn, vreemde dat België zich volledig zou aansluiten bij de Duitse *Zollverein* (zie hierna).¹¹ Toen België in 1844 het voornemen uitte een douane-unie aan te gaan met de Duitse bond, dreigde de Franse Koning zelfs met een oorlog,¹² waarop België afzag van zijn voornemen.

7 Bij Protocol van Londen van 21 juni 1814, op voorstel van Willem Frederik zelf. Willem Frederik was toen nog vorst van Nassau-Dietz, maar deed daar later afstand van, met verkrijging van de soevereiniteit over Luxemburg, zie onder meer *Stcrt.* 1816, 123.

8 Verdrag van Londen van 19 april 1839. Aan dit verdrag gingen negen jaar van onderhandelingen vooraf, zie E. Witte, *De Constructie van België 1828-1847*, Leuven: LannooCampus 2006, p. 72-83.

9 Zie ook C. Smit, *De conferentie van Londen - Het vredesverdrag tussen Nederland en België van 19 April 1839*, Leiden: E.J. Brill 1949, p. 110-127.

10 Voorstel van de Franse diplomaat Talleyrand. Westelijk Vlaanderen zou een vrijstaat worden onder Brits Protectoraat, Antwerpen zou zelfstandig worden en de overige gedeelten werden verdeeld onder Frankrijk, Pruisen en Nederland.

11 België had in 1844 al een handelsovereenkomst gesloten met de *Zollverein*.

12 E. Mahaim, 'La politique commerciale de la Belgique', in: G. Schmoller (red.), *Die Handelspolitik Nordamerikas, Italiens, Österreichs, Belgiens, der Niederlande, Dänemarks, Schwedens und Norwegens, Russlands und der Schweiz in den letzten Jahrzehnten sowie die deutsche Handelsstatistik von 1880 bis 1890*, Leipzig: Verlag von Duncker & Humblot 1892, p. 205.

6 Overeenkomst inzake de wisseling van renvoeien tussen de Nederlandsche en Belgische administratie van 24 mei 1845. Zie ook *Regeling van 25 september 1997*, nr. AFZ97/3531, *Stcrt.* 1997, 232 (herpublicatie).

“Nederland en België waren feitelijk de speelballen van de dominante machten in het Europa van de negentiende eeuw”

Net als Frankrijk zocht ook Nederland toenadering tot het pas onafhankelijke België. Gedwongen door zijn erbarmelijke economische gesteldheid,¹³ kon Nederland zich snel over wrokgevoelens heen zetten. Nederland kwam met België daarom al snel verdragen overeen die gebaseerd werden op de Belgisch-Franse regelingen. En in dat kader werd tevens de genoemde wederzijdse bijstandsregeling gesloten in 1845.

Nederland zag België als belangrijke handelspartner, maar vreesde net als Frankrijk verdere Belgische toenadering tot de *Zollverein*. Deze toenadering bedreigde de Nederlandse concurrentiepositie.¹⁴ De Nederlandse relatie met de *Zollverein* was namelijk moeizaam. Weliswaar hadden Nederland en de *Zollverein*-staten een handelsovereenkomst gesloten in 1839, maar de Duitse staten wilden hier al snel weer van af.¹⁵ Ze zegden het verdrag in 1849 op, waarmee Nederland in een achtergestelde positie voor heronderhandeling belandde. Het ervaren Pruisen speelde in de onderhandelingen namelijk met succes Nederland uit tegen het inmiddels onafhankelijke België.¹⁶ Gezien de grote economische belangen moest Nederland grote concessies doen, waarop in 1851 een nieuw *Verdrag van*

handel en Scheepvaart met Pruisen en de verdere Staten van het Duitse Tolverbond gesloten kon worden.¹⁷ Nederland en België waren feitelijk de speelballen van de dominante machten in het Europa van de negentiende eeuw. Deze omstandigheid bepaalde in belangrijke mate de Nederlandse autonomie om verdragen te sluiten op het gebied van handel en belastingen.

2.3 Ontwikkelingen in het oosten

De dominantie van Duitstalig Europa groeide in de loop van de negentiende eeuw door toenemende economische en politieke integratie. Strijd en samenwerking tussen grotere en kleine machten in dit integratieproces hebben de achtergrond gevormd van de ontwikkeling van allerlei juridische instrumenten. Pruisen paste hierbij een uitgekiende onderhandelingsstrategie toe. Tevens vergde het Duitse integratiestreven ook ontwikkeling van instrumenten ter voorkoming van dubbele belasting, die de basis zouden leggen voor enkele concepten die nog steeds in het internationale belastingrecht gebruikelijk zijn.

2.3.1 Duitse eenwording

In het begin van de negentiende eeuw lagen ten oosten van Nederland nog vele kleine en enkele grote vorstendommen en vrije steden. Op de Conventie van Wenen van 1814 en 1815 werd niet besloten tot unificatie van Duitstalig Europa. Een sterk, verenigd Duitsland zou een bedreiging vormen voor de andere Europese staten.¹⁸ Er werd slechts een nieuwe, losse confederatie ingesteld: de Duitse Bond. Integratie binnen de Duitse Bond verliep langzaam en vond in eerste instantie vooral plaats op economisch gebied. Belangrijk product van de samenwerking was de reeds genoemde Duitse *Zollverein* (in het Nederlands vaak aangehaald als *Tolverbond*), die in 1834 werd opgericht.¹⁹ Binnen deze unie konden goederen tussen de aangesloten deelnemers vrij van tolheffingen of tegen gereduceerde tarieven verhandeld worden. Deze unie werd stapsgewijs aangegaan en vormde het hart van de Duitse economische integratie. In de klassieke academische literatuur werd de *Zollverein* vooral gezien als een Pruisisch

13 De strijd tegen de Belgen had Nederland veel geld gekost, waardoor Nederland gebukt ging onder een hoge staats-schuld, zie o.a. E.H. Kossmann, *the Low Countries: 1780-1940*, Oxford: Clarendon Press 1978, p. 182.

14 W.O. Henderson, *The Zollverein*, Cambridge: Cambridge University Press 1938, p. 167-171.

15 Verdrag van 21 januari 1839. Het verdrag leidde onder meer tot een fiscaal gunstige behandeling van de Nederlandse suikerproductie. Duitse suikerproducerende staten kwamen in protest en dwongen uiteindelijk opzegging van het verdrag af.

16 Zie onder meer *Tijdschrift voor Geschiedenis*, 42e jaargang (1927), p. 416, in een analyse van de stukken opgenomen in N. W. Posthumus, *De Nederlandsche Handelspolitiek. Documenten betreffende de buitenlandsche handelspolitiek van Nederland, in de negentiende eeuw, Deel V en XVI*, Den Haag: Martinus Nijhoff 1927.

17 Verdrag van 31 december 1851. In de memorie van toelichting bij de goedkeuringswet voor het verdrag doet de Nederlandse regering verslag van de moeizame totstandkoming van het verdrag, *Kamerstukken II 1851/52*, zonder nummer, p. 619-623.

18 Zie over het Duitse unificatieproces onder meer F.B. Tipton, *A history of modern Germany since 1815*, Londen: Continuum International Publishing Group 2003, p. 25-89.

19 Zie over de ontstaansgeschiedenis en de economische effecten van de *Zollverein*: F.T. Ploeckl, *The Zollverein: Formation and impact of a Customs Union*, Michigan: Proquest UMI Dissertation Publishing 2011.

voorsorteren op een politieke unificatie van Duitsland.²⁰ Recentere analyses van de douane-unie hebben aangetoond dat het succes van de *Zollverein* op een heel andere leest gestoeld was. Economische onderzoeken laten namelijk zien dat de voornaamste drijfveer voor Duitse staten om toe te treden tot de *Zollverein* gelegen was in het economische voordeel van de unie.²¹ Dit economische voordeel verklaart evenwel niet alles. Een belangrijke invloed op het totstandkomingsproces van de unie zijn de zogenoemde *coalition externalities*: de effecten van coalitievorming op partijen die geen onderdeel zijn van de coalitie. De samenwerking binnen de unie verandert het speelveld in de regio, wijzigt concurrentieverhoudingen en kan aanleiding zijn voor partijen om zich aan te sluiten tot de unie. Volgens Ploeckl verklaart dit hoe de *Zollverein* er telkens in slaagde zeer gunstige voorwaarden overeen te komen met potentiële verdragspartners.²² De Duitse economische integratie verliep niet zonder aanzienlijke strijd. De machtsstrijd tussen de dominante partijen Pruisen en Oostenrijk leidde tot een oorlog, waarop in 1866 de Duitse bond uiteenviel. Oostenrijk vormde een dubbelmonarchie met Hongarije, terwijl Pruisen samen met andere staten ten noorden van Mainz een nieuwe samenwerking aanging in de Noord-Duitse Bond. Deze nieuwe bond was verlost van de machtsstrijd tussen twee dominante partijen, zodat de weg vrij was voor verdergaande integratie: zowel economisch, maar nu ook politiek.

2.3.2 De eerste voorkomingsregelingen

Om economische ontwikkeling en industrialisatie te bespoedigen werden vele maatregelen getroffen om barrières tussen de bondsstaten weg te nemen. Eén van de voornaamste stappen is de *Gesetz über die Freizügigkeit* van 1 november 1867 die vrij verkeer tussen de bondsstaten moest waarborgen. Toename van het verkeer tussen de bondsstaten bracht in toenemende mate confrontatie met dubbele belastingheffing mee. Dubbele belastingheffing was vooral tussen Duitse staten een probleem, aangezien zij relatief vroeg inkomstenbelastingen hadden geïntroduceerd.²³ Op 16 april 1869 sloten

Pruisen en Saksen een belastingverdrag. Artikel 8 van dit bilaterale verdrag bood andere staten van de Noord-Duitse Bond de mogelijkheid ook toe te treden.²⁴ Slechts een jaar later werd besloten bij *Reichsgesetz* van 13 mei 1870 een multilaterale regeling te treffen. De inspiratie voor de vormgeving van deze regeling was gelegen in een vergelijkbare regeling²⁵ die gold binnen de Zwitserse confederatie²⁶ en deels in het eerdere verdrag tussen Pruisen en Saksen.

Op 18 januari 1871 werd het Duitse Keizerrijk uitgeroepen, een politieke unie onder dominantie van Pruisen waarin de Noord-Duitse bond opging.²⁷ Al spoedig zocht het Duitse rijk toenadering tot Oostenrijk-Hongarije en later Italië, uit strategische overwegingen binnen Bondskanselier Bismarcks *Realpolitik*. Duitsland, Oostenrijk-Hongarije en Italië vormden een bondgenootschap. Bismarcks opvolger Caprivi was helder over zijn motieven: "Wenn ich jemand wirtschaftlich mit einem Krieg überziehe, so will ich ihn schwächen; wir aber haben gerade das Interesse, unsere Verbündeten zu stärken".²⁸ Enerzijds doelde hij op het belang van economische hegemonie binnen de alliantie, maar impliciet verwees hij ook naar de economische oorlog die hij voerde tegen staten als Frankrijk. In essentie betekent opgeven van autonomie op het gebied van economie, belastingen en handel binnen een alliantie een streven naar vergroting van de autonomie in relatie tot derde landen. Net als bij de totstandkoming van de *Zollverein* is dit het effect van *coalition externalities*.

20 H. von Treitschke, 'Die Anfänge des deutschen Zollvereins', *Preußische Jahrbücher* 1872, p. 397-466.

21 Economische voordelen zijn bijvoorbeeld schaalvoordelen en verminderde administratieve lasten, R.H. Dumke, *The political economy of German economic unification: tariffs, trade, and politics of the Zollverein era* (diss. University of Wisconsin), Madison: 1976.

22 Zie Ploeckl, noot 19, en F.T. Ploeckl, 'The Zollverein and the formation of a customs union', *discussion Papers in Economic and Social History* nr. 84, augustus 2010, via ideas.repec.org.

23 In Pruisen bestond namelijk al enige tijd belastingheffing naar afkomst (klassenbelasting) en inkomen, terwijl in dezelfde periode landen zoals Engeland nog geen inkomstenbelasting kende, anders dan tijdelijke belasting ter financiering van oorlogen.

24 Zie ook J. Kippenberg, 'Ältestes DBA: Das DBA Preußen-Sachsen von 1869', *ISr* 24/2006, p. II-III.

25 T. Claus, 'Das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung unter vergleichender Berücksichtigung des schweizer Bundesrechtes', *Finanzarchiv*, nr. 1888/1, p. 138-197.

26 De Zwitserse kantons waren al vroeg bezig met het treffen van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting. Zo kwam bijvoorbeeld het kanton Vaud (Lausanne e.o.) op 27 augustus 1872 een successieverdrag overeen met het Verenigd Koninkrijk.

27 Op dat moment waren de Duitse staten in oorlog met Frankrijk. Aanleiding van deze oorlog was de Franse weerstand tegen de beoogde nieuwe koning van Frankrijk: de Duitse Leopold von Hohenzollern.

28 "Wanneer ik iemand in een handelsoorlog betrek, dan doe ik dat om hem te verzwakken; hier hebben we daarentegen het belang onze bondgenoten te versterken", bondskanselier Caprivi tijdens zijn termijn bij de zitting op 10 december 1891 voor de ratificatie van de tol- en handelsverdragen met Oostenrijk-Hongarije, Italië en België, R. Arndt (red.), *Die Reden des Grafen von Caprivi, Hamburg Severus* 2011, p. 177.

“Uit archiefonderzoek blijkt dat de aanleiding gelegen is in een klacht van een double resident avant la lettre”

In het verlengde van de handelsverdragen die ter bestendiging van het bondgenootschap werden gesloten,²⁹ werd ook gewerkt aan regelingen ter voorkoming van dubbele belasting. Het Pruisisch-Saksische verdrag en de Duitse voorkomingsregeling van 1870 dienden als inspiratie voor wat door velen wordt beschouwd als het eerste volledige belastingverdrag: het belastingverdrag tussen Pruisen en Oostenrijk-Hongarije van 21 juni 1899. In deze vroege regelingen werden concepten ontwikkeld die later belangrijke onderdelen zouden worden van het internationale belastingrecht, zoals toedeling van heffingsrechten ten aanzien van vaste inrichtingen, de *Betriebstätte*.³⁰

3 Deel II: Het eerste Nederlandse Algehele Belastingverdrag 1904-1944

3.1 Inleiding

Een paar jaar nadat Pruisen en Oostenrijk-Hongarije hun belastingverdrag sloten, begon in Nederland het onderhandelingsproces over het eerste echte Nederlandse belastingverdrag. In de onderdelen hierna zal ik dit proces beschrijven. In onderdeel 3.2 zal uiteengezet worden, dat anders dan Bunders, Burgers en Pötgens recent nog veronderstelden, de aanleiding voor het sluiten van het eerste Nederlandse belastingverdrag ook

niet gelegen was in de bevindingen van de Volkenbond-commissie die in 1928 modelverdragen uitbracht.³¹

3.2 Startschot Nederlands verdragennetwerk

3.2.1 Aanleiding

Aan het einde van de negentiende eeuw besloot de Nederlandse wetgever het fiscale stelsel te hervormen. Na lange discussies werd het accijnsstelsel gewijzigd en werd een vermogensbelasting ingevoerd. Een algemene inkomstenbelasting liet nog op zich wachten. In meerdere landen bestond al wel een vermogensbelasting en dus ook de mogelijkheid tot internationale dubbele belastingheffing. De eerste stappen van het Nederlandse Ministerie van Financiën voor de totstandkoming van een verdrag ter voorkoming van deze dubbele belasting werden niet gezet op basis van een algemeen internationaal fiscaal beleid. Uit archiefonderzoek blijkt dat de aanleiding gelegen is in een klacht van een *double resident avant la lettre*, die werd getroffen door dubbele heffing van vermogensbelasting. Graaf Willem van Bentinck en Waldeck Limpurg had bezittingen in zowel Gelderland (landgoed Middachten te Rheden) als in Gaildorf, in het toenmalige Koninkrijk Württemberg (nu de Duitse deelstaat Baden-Württemberg). Op aandringen van deze graaf richtte de Duitse gezant te Den Haag zich in 1904 per brief tot Robert Melvil baron van Lynden, Minister van Buitenlandse Zaken in het Kabinet-Kuyper. Deze verzocht vervolgens zijn ambtsgeenoot van Financiën een oplossing te zoeken voor dit probleem.³² In reactie op dit verzoek toonde de Minister van Financiën zich bereid een oplossing te zoeken en voor het probleem in onderhandeling te willen treden met de “Duitsche (c.q. de Wurtembergsche) Regeering”.³³ Het verdiende volgens hem de voorkeur om eerst “de zaak met de Staten-Generaal principieel te behandelen”.³⁴

3.2.2 Aanpassingen fiscale wetgeving

De klacht van Graaf Bentinck vormde het startpunt van het moderne beleid van Nederland op het gebied van

29 Nederland dacht gedurende korte tijd dat Duitsland en Oostenrijk-Hongarije ook toenadering tot Nederland zouden zoeken. Dat bleek al snel niet het geval. Zie brief van de Minister van Buitenlandse Zaken aan de Ministerraad van 22 mei 1891, tweede afdeling, nr. 5288/91, J. Woltring, *Bescheiden betreffende de buitenlandse politiek van Nederland – Tweede periode 1871-1989, Deel V*, Den Haag: Martinus Nijhoff 1970, p. 111-114.

30 T. Wustenberghs, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijden: de ondernemingswinst: de vaste inrichting op de helling*, Brussel: De Boeck & Lacier 2005, p. 24-26.

31 E. Bunders, I.J.J. Burgers & F.P.G. Pötgens, *supra* noot 3, schrijven in onderdeel 3: “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”, waarna zij verwijzen naar wat volgens hen “het eerste algemene verdrag ter voorkoming van dubbele inkomstenbelasting is”: het verdrag met België van 20 februari 1933.

32 Brief van 5 mei 1904, Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Buitenlandse Zaken: A-dossiers (NL-HaNA, BuZa/A-dossiers), nummer toegang 2.05.03, 130.

33 NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, 2.05.03, 130.

34 In de Tweede Kamer werd op dat moment nog gedebatteerd over de invoering van een inkomstenbelasting, naar aanleiding van een in 1906 ingediend voorstel van Minister De Meester.

het internationale belastingrecht. In de eerste plaats zou namelijk de Nederlandse fiscale wetgeving geschikt gemaakt worden voor verdragsbeleid. De principiële discussie met het parlement zou worden geopend door aan het aanhangige voorstel voor de invoering van een Nederlandse inkomstenbelasting een bepaling toe te voegen die de regering de bevoegdheid zou geven belastingverdragen te sluiten.³⁵

“Opmerkelijk genoeg werd namelijk in het streven om dubbele belasting ‘weg te nemen’ dubbele belasting gecreëerd”

In de toelichting bij dit voorstel wordt het wegnemen van dubbele belasting dan ook als principieel punt naar voren gebracht: “Hiervoor kan en mag de wetgever niet onverschillig zijn. Het ligt in de lijn der algemeene ontwikkeling, dat de nadelen van politieke grenzen zooveel mogelijk worden weggenomen of verminderd en er is geen reden, waarom, bij het streven in die richting, een uitzondering zou moeten worden gemaakt waar het belastingzaken betreft.”³⁶ Vervolgens verwees de Minister van Financiën naar de bovengenoemde *Reichsgesetz* van 13 mei 1870 en verdragen gesloten tussen diverse Duitstalige staten.

35 In het voorstel art. 123: “Wij behouden Ons voor, met vreemde mogendheden verdragen te sluiten, waardoor, onder inachtneming van het beginsel van wederkeerigheid, zooveel mogelijk wordt voorkomen, dat inkomsten zoowel hier te lande als in het vreemde land — rechtstreeks of door middel van de bron waaruit zij worden verkregen — door directe belastingen van den Staat worden getroffen.”

36 “Eenzijdige regeling van het onderwerp is minder raadzaam, omdat het niet zeker en zelfs niet waarschijnlijk is, dat de buitenlandsche belastingwetgevingen, waarbij Nederlanders belang hebben, zich bij de Nederlandsche wet zouden aansluiten, in dier voege dat zoowel dubbele belasting als nuttelooze leemten werden voorkomen. Zoolang niet overal dezelfde belastingbeginselen gehuldigd worden, is in het algemeen een goede oplossing slechts te bereiken langs den weg der internationale overeenkomst. Dat daarbij het beginsel van wederkeerigheid moet gelden, is niet twijfelachtig en wordt bovendien in de voorgestelde bepaling uitdrukkelijk gezegd.”; Kamerstukken II 1907/08 nr. 98, p. 22-23, tevens aangehaald in de eerste Notitie Algemeen Verdragsbeleid, Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 2, p. 6-7.

Nederland moest vergelijkbare regelingen gaan treffen, want bij het ontbreken daarvan zouden Nederlandse belangen worden geschaad tegen aanzienlijke bedragen.

3.2.3 Startschot bouw verdragennetwerk

De Minister van Financiën besloot uitdrukkelijk in te zetten op wederkerige regelingen ter voorkoming van dubbele belasting,³⁷ waarmee startschot werd gegeven voor het opbouwen van een groot verdragennetwerk. Ter ondersteuning van dit streven werd nog een wetsaanpassing doorgevoerd. Opmerkelijk genoeg werd namelijk in het streven om dubbele belasting *weg te nemen* dubbele belasting gecreëerd. Het voorstel voor de inkomstenbelasting werd namelijk uitgebreid met een belastingplicht ten aanzien van inkomsten uit in Nederland gelegen onroerende zaken van niet-inwoners.³⁸ Derhalve draaide introductie van deze buitenlandse belastingplicht in de inkomstenbelasting dus niet alleen om ‘s Rijks schatkist,³⁹ maar ook om de onderhandelingspositie. Of in de woorden van de minister “omdat eene vruchtbare internationale belastingpolitiek daardoor kan worden bevorderd”.⁴⁰ Overigens heeft dividendbelasting in de ogen van de wetgever eenzelfde mede rol.⁴¹ De wetgever heeft echter nooit zover willen gaan

37 Enkele jaren later zouden wel enkele unilaterale maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting worden opgenomen. In de eerste plaats kan gewezen worden op de regelingen die getroffen werden voor deelnemingen in de koloniën en het buitenland, onder meer op aandringen van (inmiddels Kamerlid) De Meester (Aanhangsel Handelingen 1913/14, nr. 18, ondernummer 3, stukken 28 en 42), zie ook J.A.G. van der Geld, *De herziene deelnemingsvrijstelling: met name in internationale verhoudingen*, Deventer: Kluwer 2008, p. 25-29.

38 Handelingen II 1907/08 nr. 98, p. 22-23 (MvA). Het voorstel van de inkomstenbelasting was gebaseerd op het draagkrachtbeginsel, hetgeen aanleiding was om inkomsten in de belastingheffing van inwoners te betrekken ongeacht waar dat inkomen opkwam. Dubbele belastingheffing zou het doel van een heffing naar draagkracht ondermijnen.

39 Ibid. De derving als gevolg van het opgeven van heffingsrechten onder belastingverdragen zou voornamelijk gedekt worden met het belasten van inkomsten uit onroerend goed in bezit van niet-inwoners.

40 Memorie van toelichting bij een nieuw Voorstel tot Wet Heffing eener inkomstenbelasting, Handelingen II 1911/12, nr. 144, ondernummer 3, p. 17. Het eerdere voorstel was niet tot stand gekomen, maar in de latere versie zijn veel concepten en bepalingen, inclusief toelichting, weer teruggekeerd.

41 In de jaren vijftig is daarom het dividendbelastingtarief zelfs verhoogd van 15% naar 25%, aangezien dat in de ogen van de staatssecretaris de Nederlandse onderhandelingspositie voor belastingverdragen zou versterken; zie onder meer Kamerstukken II 1959/60, 5380, nr. 3, p. 10-13; Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 3, p. 26 (MvT).

een bronbelasting in te voeren op bijvoorbeeld interest. Sporadische voorstellen daartoe hebben op de nodige weerstand mogen rekenen.⁴²

3.3 Daadwerkelijke onderhandelingen

3.3.1 Eerste Wereldoorlog

Terwijl in Den Haag de weg werd geplaveid voor een vruchtbare belastingpolitiek, verliepen de gesprekken tussen Nederland en Duitsland niet in grote vaart. Dat is niet zo verrassend, aangezien bij de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 1914, inclusief het artikel met de machtiging voor de regering om belastingverdragen te sluiten, in werking treedt op het moment dat de Eerste Wereldoorlog al was uitgebroken. Vanwege deze oorlog tussen de grootmachten, die overigens wederom grotendeels op Belgisch grondgebied werd uitgevochten, verhoogden veel landen hun belastingen. Het probleem van dubbele belastingheffing nam toe, terwijl de staten in de oorlogssituatie niet of nauwelijks bilaterale oplossingen leken te kunnen treffen voor voorkoming van dubbele belasting. Dat bemoeilijkte het streven van de Nederlandse regering om Nederland als succesvolle tussenschakel te laten fungeren bij economische betrekkingen tussen de partijen die tijdens de oorlog tegenover elkaar stonden.⁴³ Bij het uitblijven van bilaterale regelingen met andere landen besloot de wetgever toch diverse unilaterale maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting te treffen.⁴⁴

⁴² Minister Vissering verslikte zich zelfs in zijn voorstel voor invoering van een interestbelasting in 1881: hij moest hierdoor zelfs aftreden. Het oorspronkelijke voorstel voor de Inkomsten- en Winstbelasting van 1939 bevatte ook een voorstel tot heffing van een belasting op inkomsten uit vorderingen met een tarief van 2%. Bij de uiteindelijke invoering van de inkomsten- en winstbelasting door de Duitse bezetter is deze heffing echter niet ingevoerd. Ook bij de herziening van de dividendbelasting wees de Regering de suggestie om een bronheffing op rente te introduceren uitdrukkelijk van de hand, Kamerstukken II 1965/66, nr. 6000, nr. 15 (EV).

⁴³ Bij de invoering van de Wet Inkomstenbelasting 1914 sprak de regering dit streven al uit, vooruitkijkend naar de periode na de net begonnen oorlog, memorie van toelichting bij Grondslagen van het stelsel van 's Rijks belastingen, Bijlagen Kamerstukken II 1915/16, nr. 198, nr. 3, p. 17.

⁴⁴ Uiteindelijk werd in 1920 in art. 101 Wet IB 1914 voor de Minister van Financiën de machtiging neergelegd om eenzijdige regelingen ter voorkoming van dubbele belasting voor natuurlijke personen voor zover via verdragen hierin niet was voorzien. Bij resolutie van 7 juli 1920 maakte de Minister van Financiën van deze bevoegdheid gebruik, Stcrt. 1920, 131. In de jaren daarna zouden diverse regelingen volgen, zie ook A.H. Boekhoudt, *De eenzijdige regeling – Het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989*, Deventer: Kluwer 2000, p. 5-8.

3.3.2 Ontwerpverdragen

Achter de schermen was Nederland nog steeds actief bezig met de voorbereidingen van een verdrag en startte Nederland aan het einde van de Eerste Wereldoorlog (hernieuwde) onderhandelingen met Duitsland. In 1917 wisselden de onderhandelaars de eerste ontwerpverdragen.⁴⁵ Te Berlijn⁴⁶ parafeerde in 1921 Sinninghe Damsté⁴⁷ namens Nederland een ontwerpverdrag.⁴⁸ Dit is dus nog voordat de Volkenbond de eerste verdragsmodellen uitbracht (1927,⁴⁹ 1928⁵⁰) en zelfs voordat zeven economen in 1925⁵¹ hun rapport over voorkoming van dubbele belasting hadden uitgebracht. Het geparafeerde ontwerpverdrag bevatte slechts een tiental artikelen.⁵² Uitgangspunt voor de verdelingswijze was heffing in de woonstaat,⁵³ maar met enige uitzonde-

⁴⁵ Brief van de Minister van Financiën aan de Minister van Buitenlandse Zaken van 8 februari 1917, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, 2.05.03, 130.

⁴⁶ Het voormalige Koninkrijk Württemberg werd als Freier Volksstaat Württemberg onderdeel van het Duitse Rijk. Bij Reichsgesetz van 29 maart 1920 werd een rijksbrede inkomstenbelasting ingevoerd, ter vervanging van de afzonderlijke stelsels van de bondsstaten.

⁴⁷ Volgens de gearchiveerde personeelsdossiers, werkte Sinninghe Damsté (1881-1960) van 1904 tot en met 1937 voor het Ministerie van Financiën, Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Financiën, personeelsdossiers belangrijke personen, nummer toegang 2.08.83, 88. Lange tijd was hij Directeur-Generaal der Belastingen. Van 1937 tot 1951 was hij raadsheer bij de Hoge Raad.

⁴⁸ De Duitse onderhandelaren waren de heren Pfeiffer en Dorn. Van Nederlandse zijde onderhandelden Sinninghe Damsté en De Vries.

⁴⁹ Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, *Double taxation and tax evasion*, Genève: Volkenbond 1927 (G. 216 M. 85. 1927. II.1927.II.), p. 6. Sinninghe Damsté en Dorn maakten deel uit van dit Comité.

⁵⁰ *Double taxation and Tax Evasion, Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion*, Genève: Volkenbond 1928 (Publications of the League of Nations 1928.II.49).

⁵¹ Op verzoek van de Internationale Kamer van Koophandel vroeg het Financiële Comité van de Volkenbond aan een groep technische experts advies uit te brengen over probleem van dubbele belastingheffing. In 1925 brachten zeven experts, onder wie Nederlander Sinninghe Damsté, hun rapport uit, dat deels een economische invalshoek heeft, maar vooral is gericht op het vinden van praktische oplossingen.

⁵² Uit de archieven wordt niet altijd duidelijk welk ontwerp op welk moment tot stand gekomen is. Eén van de ontwerpen die de hierna beschreven opzet volgt lijkt te zijn geparafeerd in 1921 en lijkt te zijn gevoegd als bijlage bij een schrijven van 27 augustus 1921 van het Ministerie van Financiën aan Directie Economische Zaken van het Ministerie van Buitenlandse Zaken (nr. 1921/128).

⁵³ Waarbij een dubbele woonplaats kon worden opgeheven via een onderlingoverlegprocedure.

ringen. Daarnaast zou in deze tekst geen bepaling inzake administratieve bijstand worden opgenomen. Het lijkt er namelijk op, dat de onderhandelaars van plan waren een tweede verdrag te sluiten met regelingen voor administratieve bijstand, rechtsbescherming, non-discriminatie en meestbegünstiging. In 1922 constateerden de Nederlandse en Duitse belastingambtenaren echter dat de meningsverschillen tussen beide partijen groot waren en een resultaat nog enige tijd op zich zou laten wachten.⁵⁴ Nederlandse gemeenten in de grensregio klopten ondertussen ongeduldig aan op de Haagse deuren, wijzend op grensarbeidersproblematiek.⁵⁵ Hoewel de Nederlandse ambassadeur te Berlijn op pad gestuurd werd om oplossingen te zoeken voor deze problematiek,⁵⁶ lijken de Nederlandse inspanningen op dit punt zonder resultaat te zijn gebleven.

3.3.3 Beleidsvorming territoriale reikwijdte

Hangende de onderhandelingen werd door de Haagse ministeries achter de schermen al wel verder gewerkt. Zo correspondeerden de ministeries over de positie van de Nederlandse overzeese gebiedsdelen en werd verdragsbeleid inzake de territoriale reikwijdte vastgesteld. Het gouvernement van Nederlands-Indië liet weten dat uitbreiding van verdragen tot Nederlands-Indië ongewenst zou zijn.⁵⁷ Slechts bij uitzondering zou kunnen worden overwogen toekomstige verdragen met Duitsland en andere landen tot Nederlands Indië uit te breiden. In het westen was men positiever. Het Gouvernement van Suriname liet juist weten dat uitbreiding van toekomstige regelingen gewenst was.⁵⁸ In de conceptteksten tussen Nederland en Duitsland wordt dan ook overeengekomen dat het verdrag van toepassing zal zijn op Nederland in Europa en Amerika.⁵⁹ Ook wordt tussen de

ministeries afgestemd dat het verdrag mogelijk kan zien op gemeentelijke belastingen.⁶⁰

3.3.4 Ondertekening

Pas in 1926 leek meer schot in de zaak te komen. Op een schrijven van Nederland uit begin 1926 kwam Duitsland met een geheel nieuw Duits tegenvoorstel, dat dicht bij een compromis leek te liggen. Deze ontwerp tekst volgde een geheel andere opbouw dan de oudere voorstellen,⁶¹ inclusief regelingen voor onderling overleg en wederzijdse bijstand. Duitsland had het gevoel dat op basis van dit ontwerp spoedig een verdrag ondertekend kon worden en drong aan op spoedige ondertekening.⁶² Ondanks dit aandringen verleende Den Haag pas in het voorjaar van 1928 een volmacht voor ondertekening aan de Nederlandse ambassadeur te Berlijn.⁶³ Op 24 augustus 1928 liet de ambassade te Berlijn aan Den Haag per telegram weten: "verdrag heden ondertekend regeering heeft korte mededeeling aan pers gedaan".

3.4 Ratificatie

De Nederlandse regering liet Duitsland weten optimistisch te zijn over ratificatie en verwachtte daartoe het verdrag spoedig aan te kunnen bieden aan het parlement. Door de mededeling aan de pers werd het nieuws al snel opgenomen in de Nederlandse en Duitse kranten en het publiek werd nieuwsgierig. Anders dan tegenwoordig gebruikelijk werd de tekst niet openbaar gemaakt. Wel deed Sinninghe Damsté en marge van de Volkenbondbijeenkoms te Genève een aantal mededelingen over de inhoud van het verdrag. Deze mededeling leidde tot een schokgolf, omdat bekend werd dat het verdrag een gegevensuitwisselingsbepaling zou bevatten. Het bedrijfsleven beklagde zich geen inspraak te hebben gehad in de totstandkoming van het verdrag, terwijl ze ook al meenden te weinig geraadpleegd te zijn in het kader van de volkenbondactiviteiten: "Met de organen der industrie is door de Regeering bij de voorbereiding van haar deelneming aan de Conferentie geen voeling gehouden. De Nederlandsche gedele-

54 Brief van het Ministerie van Buitenlandse Zaken aan de Nederlandse gezant te Berlijn van 28 oktober 1922, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37/2714.

55 Zo wendde het College van Burgemeesters en Wethouders van het Gelderse Dinxperloo zich tot de Minister van Arbeid met het verzoek om in afwachting van het verdrag alvast een gunstige regeling te treffen voor grensarbeiders in de regio Dinxperloo/Wesel. Brief van B&W Dinxperloo van 14 september 1922 aan de Minister van Arbeid, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37/2714.

56 Brief van Ministerie van Buitenlandse Zaken, aan de Minister van Arbeid van 29 oktober 1922, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37/2714.

57 Brief van het Gouvernement te Nederlands Indië van 12 mei 1922, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37/2714.

58 Brief van het Gouvernement te Suriname van 27 december 1921, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37, 2714.

59 "Dieses Uebereinkommen findet einerseits Anwendung auf Das Deutsche Reich und andererseits auf die in Europa und Amerika belegenen Teile des Königsreichs der Niederlanden", onder meer vermeld in een brief van het Ministerie van Buitenlandse Zaken aan het Ministerie van Financiën van 2 juni 1922, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37, 2714.

60 Later nog eens bevestigd bij brief van Ministerie van Financiën, nr. 95, 1927 aan Ministerie van Buitenlandse Zaken, Directie Economische Zaken, met verwijzing naar correspondentie met het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Landbouw, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37, 2714.

61 Opgenomen waren bijvoorbeeld artikelen inzake de zakelijke reikwijdte en scheepvaartinkomsten.

62 Onder meer bij brief van het Duitse Auswärtige Amt van 22 mei 1927, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37, 2714.

63 Brief van Ministerie van Buitenlandse Zaken aan de Nederlandse ambassade te Berlijn van 5 april 1928, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37, 2714.

geerde deed te Genève bedenkelijke mededeelingen. Zooals onze lezers uit de bladen zullen hebben gezien, heeft de vorige week te Genève een Volkenbondconferentie plaats gehad ter vermijding van dubbele belasting en belastingvlucht, waarop 28 staten vertegenwoordigd waren door Regeeringdeskundigen (...) Wij willen alleen de aandacht vestigen op eenige mededeelingen, ter Conferentie door den Nederlandschen gedelegeerde, Mr. Dr. Sinninghe Damsté gedaan, welke ons zeer verwonderd hebben.

Op zichzelf al komt het ons buitengewoon eigenaardig voor, dat we deze mededeelingen uitsluitend Uit de krant hebben mogen vernemen. Men kent in Regeeringskringen zo langzamerhand het adres van ons Verbond of van den Nijverheidsraad toch wel! (...) Overigens weet behalve de Regeering niemand in Nederland, ook zelfs niet de volksvertegenwoordiging, iets van dit verdrag af.(...) Voorts lezen wij, dat de heer Sinninghe Damsté o.a. heeft verklaard dat Nederland het bankgeheim wil bewaren en dat men zulks niet als een vijandelijkheid tegenover het buitenland moet opvatten, aangezien dit het logisch gevolg is van het beginsel van gelijkheid van behandeling.

(...) De Nederlandsche Regeering is echter te allen tijde bereid aan de buitenlandsche autoriteiten de inlichtingen te verstrekken, die voortkomen uit de boeken van de belastingplichtigen."⁶⁴

Het Ministerie van Buitenlandse Zaken had eerder al gewaarschuwd voor de *Alleingang* van Sinninghe Damsté in het onderhandelingsproces.⁶⁵ Toen ter voorbereiding van de goedkeuringswet de Raad van State op 12 februari 1929 advies opstelde bij het verdrag, barstte de bom. Hoewel de Raad van State zich kon vinden in de algemene strekking en op onderdelen slechts technische vragen en opmerkingen had,⁶⁶ zag de Raad bezwaren in de wijze van totstandkoming van het verdrag en het onderhandelingsresultaat ten aanzien van administratieve samenwerking:

"Art. 14, 1e lid van de overeenkomst, geeft den Raad van State aanleiding tot uitvoeriger beschouwing. Die bepaling

moge op zich zelf beschouwd onschuldig, althans weinig gevaarlijk schijnen, in het onderhavige geval waar zij bestemd is te worden toegepast op ingewikkelde toestanden, met wier eigenaardigheden zij geen rekening houdt, laat zich voorzien, dat zij ernstig nadeel zal berokkenen. De feitelijke omstandigheden zijn deze: eenerzijds plegen den Nederlandschen geldhandel reusachtige kapitaal in toeneemende mate te worden toevertrouwd door buitenlandsche (meerendeel Duitsche) cliënten, vooral, omdat zij zich verzekerd houden van absolute geheimhouding ter zake van de door hen hier te lande gedane beleggingen, enz.; anderzijds komt de afsluiting van bovenvermelde verdragsbepaling die verzekering vernietigen."

"Deze Nederlandse positie over gegevensuitwisseling is opmerkelijk, zeker in het licht van de Nederlandse strijd tegen het bankgeheim in de afgelopen jaren"

De Raad van State sprak in superlatieven over dit artikelid, dat "(...) in de kringen van den Nederlandschen beurs- en geldhandel diepe ontroering heeft gewekt, en dat door de belanghebbenden de verdere loop dezer zaak met groote bezorgdheid wordt gevolgd, (...)". De Raad van State wees daarom voorlegging aan de Staten-Generaal af en stuurde feitelijk aan op heronderhandeling, waarbij de stakeholders betrokken moesten worden. Hiermee heeft de Raad van State ten aanzien van de voorbereidingsfase van belastingverdragen de basis gelegd voor de doorlopende consultatie van belanghebbenden bij de totstandkoming van belastingverdragen.⁶⁷ Ook anno 2012 maakt het Ministerie van Financiën periodiek bekend met welke landen Nederland zal onderhandelen⁶⁸ en ook nodigde het ministerie be-

⁶⁴ De Nederlandsche Werkgever, nr. 1928, 44, p. 1.

⁶⁵ Binnen het Ministerie van Buitenlandse Zaken was hierover al gediscussieerd. Op 23 februari 1927 schreef de Directie Juridische Zaken aan de directie Economische Zaken dat Buitenlandse Zaken mee moest kijken aangezien het verdrag één op één werd onderhandeld door Sinninghe Damsté, waardoor het Ministerie van Financiën onvoldoende kritisch zou zijn op het eigen werk. Overigens concludeerde de Directie Juridische Zaken dat het verdrag met Duitsland niet ter goedkeuring aan de Staten-Generaal voorgelegd hoefde te worden.

⁶⁶ Advies van de Raad van State van 12 februari 1921, nr. 31, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37, 2715. De Raad van State vraagt zich in het bijzonder af hoe winsttoerekening dient te geschieden tussen de buitenlandse bedrijfsinrichting en de rest van de onderneming.

⁶⁷ In de woorden van de Raad van State: "Zonder iets tekort te willen doen aan de bekwaamheden van de Departementale ambtenaren, die met deze voorbereiding plegen te worden belast, mag toch wel aangenomen worden, dat de praktische gevolgen van zoodanige tractaat voor handel, nijverheid en bankwezen het best kunnen worden overzien door deskundigen op dit gebied; in ieder geval zal hunne voorlichting van groote betekenis kunnen zijn voor bedoelde ambtenaren."

⁶⁸ 'Onderhandelingen in 2012', nieuwsbericht Ministerie van Financiën van 16 februari 2012, overheid.nl.

langhebbenden uit om inbreng te leveren voor de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.⁶⁹

Deze Nederlandse positie over gegevensuitwisseling is opmerkelijk, zeker in het licht van de Nederlandse strijd tegen het bankgeheim in de afgelopen jaren. In 1928 werd feitelijk de ratificatie van het eerste echte Nederlandse belastingverdrag doorkruist door het vasthouden aan het eigen Nederlandse bankgeheim. Het Nederlandse bankwezen had veel verdiend aan de toevlucht van Duits, Italiaans en Frans kapitaal in en na de Eerste Wereldoorlog, dankzij dit bankgeheim.⁷⁰ De tijden zijn dus veranderd. Veel Kamerleden waren erg terughoudend over gegevensuitwisseling met andere landen, ongerust over de behandeling van verstrekte gegevens in het buitenland.⁷¹ Andere Kamerleden zagen juist wel brood in internationale gegevensuitwisseling.⁷² In reactie daarop verklaart de Regering kort maar krachtig: "Tot opheffing van het bankgeheim ten behoeve van den fiscus kan, ook naar het oordeel van de deskundigen van den Volkenbond, niet worden overgegaan wegens de groote economische belangen die daarbij op het spel staan."⁷³ Ook opmerkelijk is de hoofdrol van Sinninghe Damsté in de ontwikkeling van het vroege Nederlandse verdragsbeleid. Bekend was al dat hij actief betrokken was bij het werk van de Volkenbondcommissies inzake internationale belastingen. Uit de geraadpleegde dossiers van het Nationaal Archief blijkt duidelijk dat de bilaterale fiscale betrekkingen met Duitsland feitelijk een persoonlijk project van hem waren. Zijn vroege onderhandelingservaring moet een significante invloed hebben gehad op het Nederlandse denken over fiscaal verdragsbeleid en op de Nederlandse bijdrage in de Volkenbondcommissies.

3.5 Heronderhandeling en nieuwe ratificatie

Nederland moest noodgedwongen opnieuw contact zoeken met Berlijn. Het Ministerie van Financiën verzocht

het gewraakte artikel 14 van het verdrag te schrappen. De gesprekken vlotten echter niet, terwijl het Nederlandse bankwezen steeds zenuwachtiger werd.⁷⁴ Op suggestie van de Duitse onderhandelaars dachten de onderhandelaars aan een aanvullend protocol.⁷⁵ Toen in 1931 een compromis bereikt leek te zijn, constateerde het Duitse Ministerie van Financiën echter, dat dit compromis niet op een meerderheid in de Bondsdag kon rekenen. Als oplossing opperde Berlijn⁷⁶ een alternatieve regeling in de vorm van een *Rahmenvertrag*. Dit korte fiscale verdrag op hoofdlijnen is echter niet tot stand gekomen, waarschijnlijk omdat Den Haag vasthield aan een volledig belastingverdrag. Dit Nederlandse streven had weinig succes, want in Berlijn kreeg Nederland nul op het rekest. Toen via kranten in 1933 bekend werd dat Duitsland met Zwitserland aan het onderhandelen was, vroeg Den Haag de ambassade te Berlijn na te gaan of er nu ook schot in de Nederlandse zaak zou komen. Dit bleek niet de verwachting, aldus de ambassadeur te Berlijn: "Een groot bezwaar was ook dat deze aangelegenheid vroeger door den Staatssecretaris van Financiën was behandeld en dat de tegenwoordige functionaris zulk werk niet verstond."⁷⁷ Besloten werd het dossier te laten rusten.

"Hiermee was meer dan drie decennia na de klacht van Graaf Bentinck nog steeds geen belastingverdrag met Duitsland tot stand gekomen"

⁶⁹ 'Ministerie van Financiën start consultatie fiscaal verdragsbeleid', nieuwsbericht Ministerie van Financiën van 31 augustus 2009, overheid.nl.

⁷⁰ Daarmee paste Nederland in het rijtje van onder meer Zwitserland, Liechtenstein en België. Zie voor een vergelijkende analyse: R.U. Vogler, *Das Schweizer Bankgeheimnis: Entstehung, Bedeutung, Mythos*, Zürich: Verein Für Finanzgeschichte 2005, p. 56-61.

⁷¹ O.a. Kamerlid Van Gijn uitte deze bezwaren, bovendien geërgerd door het feit dat de verdragstekst uit 1928 nog steeds niet aan de Staten-Generaal was verstrekt; vergadering van 12 december 1928, *Handelingen II 1928/29*, p. 987.

⁷² Kamerstukken II 1932/33, nr. 2, VII B. 6, Bijlage A, p. 1 (VV, algemene beschouwingen).

⁷³ Desalniettemin hebben diverse landen in de loop der tijd in de Volkenbond herhaaldelijk uitdrukkelijk aandacht gevraagd voor het tegengaan van fiscaal bedrog, waaronder Frankrijk. Zie ook Kamerstukken II 1936/37, nr. 2, III. 7., Bijlage A, p. 23.

⁷⁴ De Duitse clientèle werd angstig door berichten in de Duitse pers, zoals 'Achtung, ein Pakt gegen Steuerflucht! Deutschlands und Hollands Steuerbehörden beabsichtigen "Auslieferungsvertrag"', *Berliner 12 uhr Zeitung* 28 maart 1930, p. 2.

⁷⁵ Brief van de Nederlandse gezant te Berlijn aan de Minister van Buitenlandse Zaken van 13 september 1930, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37, 2715.

⁷⁶ Aldus Nederlandse gezant te Berlijn aan de Minister van Buitenlandse Zaken van 14 februari 1931, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37, 2715.

⁷⁷ Brief van de Nederlandse gezant te Berlijn aan de Minister van Buitenlandse Zaken van 7 juni 1932. Het was onder meer Graaf Bentinck die wees op deze krantenberichten in o.a. de *Neue Züricher Zeitung* van 22 januari 1932, p. 2, bij brief van L.A. Ruys van 11 februari 1932, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37, 2715.

Terwijl de onderhandelingen stillagen, groeiden in de Haagse ministeries de stapels klachtenbrieven van burgers en bedrijven. In 1934 werden de verdragsonderhandelingen heropend. Het verdrag van 1928 werd aangepast met minimale concessies van Duitsland. De gewraakte regeling over administratieve bijstand bleef materiaal grotendeels in tact. Het voornaamste verschil was dat zij nader werd uitgeschreven. Op 13 mei 1937 werd te Berlijn een vernieuwde versie van het verdrag van 1928 getekend, nog geen twee weken voordat Nederland naar de stembus zou gaan voor de Tweede Kamerverkiezingen.

Het verdrag van 1937 werd eveneens niet geopenbaard bij ondertekening. Ook dit verdrag strandde op een negatief advies van de Raad van State. De Raad van State constateerde dat het verdrag materieel weinig verschilde van het Verdrag van 1928, zodat de voornaamste bezwaren nog steeds bestonden.⁷⁸ Inmiddels was het Kabinet-Colijn IV aangetreden, waarin de Liberale Staatspartij niet meer was teruggekeerd. De betrokken bewindslieden uit dit nieuwe kabinet besloten zich aan te sluiten bij het advies van de Raad van State, waarop besloten werd het wetsvoorstel tot goedkeuring van het belastingverdrag weer in te trekken.

Hiermee was meer dan drie decennia na de klacht van Graaf Bentinck nog steeds geen belastingverdrag met Duitsland tot stand gekomen. Via zijn rentmeester van het Landgoed Middachten liet Bentinck⁷⁹ aan de Minister van Financiën weten dat hij met leedwezen het bericht van de *Regerings-Persdienst* over het niet-ratificeren tot zich had genomen.⁸⁰ Hij beklagde zich nogmaals dat hij niets liever zou willen dan voltijds op Middachten te wonen,⁸¹ maar dat hij zich dit door de dubbele heffing niet kon veroorloven. En ook de vele

arbeiders en ondernemers in het grensgebied bleven verstoken van een belastingverdrag.

Ook in relatie tot andere landen moesten burgers en bedrijven het lange tijd stellen zonder belastingverdragen. In het interbellum wist Nederland slechts een handvol belastingverdragen tot stand te brengen, ondanks de betrokkenheid van Nederland bij de totstandkoming van de modelverdragen.⁸² Het eerste algehele belastingverdrag dat wel geratificeerd wordt is het verdrag met België (1933).⁸³ Dit verdrag maakte samen met een handelsverdrag en een vestigingsverdrag onderdeel uit van een pakket verdragen.⁸⁴ Daarnaast zou Nederland nog verdragen sluiten met Zweden (1935), het Verenigd Koninkrijk (1935) en Hongarije (1938). Het zou tot ver na de Tweede Wereldoorlog duren voordat Nederland een belastingverdrag met zijn belangrijkste handelspartner sloot.

4 Conclusie

De wortels van het huidige Nederlandse fiscale verdragsbeleid zijn gelegen in de politieke en economische ontwikkelingen in het Europa van de negentiende eeuw. De vroege verdragen op het terrein van het belastingrecht zijn een product van het schaakspel tussen Europese grootmachten, dat deels op het grondgebied van de Benelux plaatsvond. De economische integratie van de Duitstalige staten noopten tot het vinden van juridische oplossingen voor problemen op het gebied van onder meer dubbele belastingheffing. Dit gold voor samenwerking binnen de Duitse Bond en de latere Noord-Duitse bond (Belastingverdrag Pruisen-Saksen 1869), maar ook binnen de tripartiete alliantie (Belastingverdrag Pruisen-Oostenrijk-Hongarije 1899). De Pruisen waren meesters in het spel van onderhandelingen, zo heeft onderzoek naar de totstandkoming van de *Zollverein* aangetoond en zo kwam ook naar voren in het uitspelen van Nederland tegen België door de *Zollverein*-staten.

78 Advies van de Raad van State van 21 december 1937, nr. 46. NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, nr. 2.05.37, 2716.

79 Gedurende de gehele beschreven periode klopten Bentinck en zijn vertegenwoordigers herhaaldelijk aan bij de Nederlandse ministers. Overigens wordt uit de archiefstukken niet direct duidelijk welke generatie Bentinck het betreft. Waarschijnlijk ging het in alle gevallen om William Frederick Charles Henry Bentinck (1880-1958), maar wellicht betrof het in de vroege correspondentie zijn vader Wilhelm Carl Philipp Otto (1848-1916).

80 Brief van rentmeester L.A. Ruys aan de Minister van Financiën van 16 maart 1938, NL-HaNA, BuZa/A-dossiers, 2.05.03, 2716.

81 In 1929 besloot Bentinck niet meer dan 90 dagen in Nederland te verblijven om in Nederland niet meer als inwoner beschouwd te worden. Toen Bentincks dochter in 2011 de Zilveren Anjer van het Anjerfonds ontving voor de restauratie-inspanningen voor het landgoed Middachten getuigde zij: "In 1929 moesten we sluiten door de belastingen, anders werd het te duur"; video Oranjefonds in het kader van de Zilveren Anjer 2011 (via Youtube, zie etld.blogspot.com).

82 Het aantal gesloten belastingverdragen tussen Volkenbond-lidstaten liet zelfs een teruggang zien in de tien jaren na publicatie van de volkenbondmodellen, zie ook Spitaler, supra noot 4, p. 31.

83 Verdrag van 20 februari 1933. Al sinds 1920 werd overwogen een belastingverdrag te sluiten.

84 Brief van de Minister van Buitenlandse Zaken aan de Minister van Financiën van 16 januari 1932, nr. DEZ 32/1802, W.J.M. Klaassen, J. Woltring & W.F. Renaud (bew.), Documenten betreffende de Buitenlandse politiek van Nederland 1931-1945 – Periode B 1931-1940, deel I, Den Haag: Martinus Nijhoff 1985, p. 561-564.

“Met deze wetenschap kan een fiscalist een belastingverdrag in zijn context beschouwen, beseffende dat het verdrag niet een verzameling uit de lucht gevallen regels is”

Pas aan het begin van de twintigste eeuw ving Nederland aan met het onderhandelen over zijn eerste belastingverdrag. Hoewel de parlementaire geschiedenis anders doet vermoeden, is de aanleiding voor belastingverdragsonderhandelingen blijkens archiefonderzoek niet gelegen in principiële, macro-economische overwegingen, maar in een klacht van een adellijke *double resident*. Om een vruchtbaar beleid voor het sluiten van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting te kunnen voeren, werd dubbele belasting opmerkelijk genoeg *gecreëerd*: de paradox van dubbele belastingheffing. De verdragspolitiek was door diverse omstandigheden weinig succesvol. Ondanks het initiële voornemen tot het treffen van wederkerige regelingen, ging de Nederlandse wetgever toch schoorvoetend overstag en voorzag in unilaterale maatregelen. In de onderhandelingen met Duitsland was een centrale rol weggelegd voor Directeur-Generaal der Belastingen

Sinninghe Damsté. Aangezien hij en zijn Duitse tegen-speler Dorn samen onderhandelingservaring hadden opgedaan voordat zij zitting namen in de Volkenbondcommissies is het waarschijnlijker dat de eerste verdragsonderhandelingen vormend waren voor het werk in de Volkenbond dan omgekeerd. De *Alleingang* van Sinninghe Damsté was een groot risico, toen bleek dat de door hem overeengekomen gegevensuitwisselingsbepaling de goedkeuring van de Nederlandse achterban niet kon wegdragen. Het in 1928 gesloten verdrag werd nooit geratificeerd. De Raad van State dwong af dat voortaan stakeholders geraadpleegd moeten worden door de verdragsonderhandelaars. Het machtige Duitsland wilde echter de gegevensuitwisselingsbepaling niet laten vallen, terwijl de Nederlandse politiek het Nederlandse bankgeheim niet wilde opgeven. Een hernieuwde poging tot ratificatie strandde eind jaren dertig. Pas in de jaren vijftig zou met succes een Verdrag gesloten worden tussen Nederland en Duitsland. De ontwikkeling van verdragsbeleid is afhankelijk van vele factoren. Enerzijds beïnvloeden de macro-economische schaakspellen van grootmachten de fiscale autonomie van nabijgelegen staten, ook op het gebied van belastingverdragen. Anderzijds kunnen bepaalde individuen een sleutelrol spelen in de wijze waarop bepaalde beslissingen worden genomen in de ontwikkeling van verdragsbeleid. Deze invloeden zijn meestal niet op het eerste gezicht duidelijk, maar reconstructies zoals opgenomen in deze bijdrage kunnen helpen patronen te herkennen. Met deze wetenschap kan een fiscalist een belastingverdrag in zijn context beschouwen, beseffende dat het verdrag niet een verzameling uit de lucht gevallen regels is.