

Verslag van de NOB Rondetafelbijeenkomst Internationaal Belastingrecht, gehouden op 27 mei 2026 te Utrecht

WFR 2026/234

Verslag van de Rondetafelbijeenkomst Internationaal Belastingrecht, georganiseerd door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), gehouden op 27 mei 2026 in het Van der Valk Hotel Utrecht.

Op 27 mei 2026 vond de eerste NOB Rondetafelbijeenkomst Internationaal Belastingrecht plaats. Centraal stonden vier onderwerpen: verdragsinwonerschap, misbruik van belastingverdragen, de thuiswerk-vaste inrichting en internationaal fiscaal gewoonterecht. Deze werden besproken aan de hand van recente ontwikkelingen, jurisprudentie en praktijkcasussen.

1. Inleiding

Op 27 mei 2026 heeft onder leiding van Loes van Hulten³ en Susan Adriaans⁴ de eerste editie van de NOB Rondetafelbijeenkomst Internationaal Belastingrecht plaatsgevonden in het Van der Valk Hotel te Utrecht. Het programma omvat vier inhoudelijke blokken: (I) verdragsinwonerschap; (II) PPT/misbruik van belastingverdragen; (III) thuiswerk-vaste inrichting; en (IV) internationaal fiscaal gewoonterecht in een Nederlandse context. Aan de hand van recente ontwikkelingen en jurisprudentie maar ook praktijkcasussen zijn deze onderwerpen door een grote groep aanwezigen besproken en bediscussieerd. Dit brengt niet alleen nieuwe invalshoeken met zich, maar toont ook aan hoe het internationaal belastingrecht vandaag de dag voor meerdere interpretaties vatbaar is en de toepassing ervan nauw luistert.

2. Verdragsinwonerschap

2.1 Inleiding

In het eerste inhoudelijke blok van de bijeenkomst bespreken Mees Vergouwen⁵ en Jan Gooijer⁶ het thema verdragsinwonerschap aan de hand van drie subonderwerpen, te weten het *liable to tax*-vereiste, de *place of effective*

management (POEM) en de MAP-tiebreaker. Vertrekpunt vormt art. 4 lid 1 OESO-modelverdrag, dat verdragsinwonerschap definieert als het zijn van een persoon die op grond van de wetgeving van een staat aan belasting is onderworpen (*liable to tax*) wegens woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enig ander soortgelijk criterium.

2.2 *Liable to tax*

Vergouwen opent met een uiteenzetting van de twee visies die in het OESO-commentaar naast elkaar bestaan. De meerderheidsvisie hanteert een formele benadering (*subject to the tax laws*): een lichaam is *liable to tax* zodra het op grond van de wetgeving van een staat aan belastingheffing is onderworpen, ook indien het feitelijk geen belasting betaalt. Onder deze benadering zijn ook subjectief vrijgestelde personen verdragsinwoner. Volgens de minderheidsvisie is volledige materiële onderworpenheid noodzakelijk en zijn subjectief vrijgestelde lichamen dus geen verdragsinwoner op basis van een OESO-conforme inwonersbepaling. Vergouwen benadrukt voorts de dubbelfunctie van het inwonerschap: het definieert niet alleen de verdragstoegang, maar ook de bron. Zo vereist art. 10 OESO-modelverdrag bijvoorbeeld dat een dividend wordt uitgekeerd door een inwoner; het inwonerschap speelt daarmee bij zowel verdragstoegang als verdragstoepassing een rol.

Interessant is de vraag hoe de *liable to tax*-toets uitwerkt bij vrijgestelde lichamen. Gooijer staat in dit kader uitvoerig stil bij het 'VS-verenigingenarrest',⁷ waarin de Hoge Raad oordeelt over het verdragsinwonerschap van een niet-nijvere vereniging onder het belastingverdrag met de Verenigde Staten. Het ging om de vraag of Nederland heffingsrecht had over het loon van de bestuurder van de vereniging; daarvoor moest eerst worden vastgesteld of de vereniging als inwoner van Nederland kon worden aangemerkt. De Hoge Raad overwoog dat de afzonderlijke vermelding van vrijgestelde pensioenfondsen en organisaties in art. 35 en 36 erop wijst dat deze zonder die vermelding niet, althans niet in alle gevallen, op basis van het criterium van onderworpenheid als verdragsinwoner kunnen worden aangemerkt.⁸ Nu de vereniging niet voldeed aan de vereisten van art. 35 of 36 van dit belastingverdrag en evenmin binnenlands belastingplichtig was op grond van art. 2 Wet Vpb 1969, werd zij niet als verdragsinwoner aangemerkt. Opgemerkt dient te worden dat de Hoge Raad in dit arrest geen aandacht besteedt aan de zienswijze van de Verenigde Staten, die in eigen beleid art. 35 en

1 Daan Goedemoed is werkzaam als advocaat bij Norton Rose Fulbright LLP en verbonden aan de Universiteit Leiden als universitair docent.

2 Rianne de Rijk is werkzaam als junior belastingadviseur bij de afdeling International Tax Services van BDO.

3 Werkzaam bij de afdeling Netherlands Knowledge Management van Deloitte Tax & Legal BV en verbonden aan het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

4 Werkzaam bij de afdeling Netherlands Knowledge Management van Deloitte Tax & Legal BV.

5 Werkzaam bij Meijburg & Co als senior tax manager en verbonden aan de Universiteit Leiden als universitair docent.

6 Werkzaam bij de Belastingdienst. Zijn bijdrage is op persoonlijke titel.

7 HR 4 december 2009, ECLI:NL:HR:2009:BF0938.

8 HR 4 december 2009, ECLI:NL:HR:2009:BF0938, r.o. 3.3.2

36 als verduidelijkende bepalingen beschouwt en subjectief vrijgestelde lichamen als belastingplichtig aanmerkt.

De vraag komt op welke gevolgen dit arrest heeft voor andere vrijgestelde lichamen. Gooijer wijst erop dat de reikwijdte van het arrest niet zonder meer duidelijk is. Het arrest ziet uitsluitend op een niet-nijvere vereniging in relatie tot het Amerikaanse verdrag. Het is de vraag of daaruit iets kan worden afgeleid over het inwonerschap onder andere verdragen van subjectief vrijgestelde lichamen zoals pensioenfondsen. Volgens het Besluit toepassing voorschriften internationaal belastingrecht in de winstfeer (onderdeel 2.4.2) impliceert de expliciete vermelding van een bepaalde entiteit als inwoner van een verdrag, dat andere (subjectief vrijgestelde) entiteiten niet als inwoner kunnen worden aangemerkt. Daarbij verwijst het besluit naar het VS-verenigingsarrest. Vergouwen merkt op dat sinds de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 Nederland het streven heeft om in verdragsonderhandelingen expliciet op te nemen dat vrijgestelde entiteiten verdragsinwoner zijn, niet alle verdragspartners daaraan willen meewerken.⁹ De vraag of het ontbreken van een dergelijke expliciete bepaling *a contrario* betekent dat vrijgestelde lichamen géén verdragsinwoner zijn, blijft onbeantwoord.

Gooijer illustreert de onduidelijkheid aan de hand van de toelichtende nota bij het verdrag met Ierland.¹⁰ Daarin wordt vermeld dat Nederland en Ierland het erover eens zijn dat subjectief vrijgestelde lichamen in aanmerking komen voor verdragsbescherming, in aansluiting bij de meerderheidsvisie van par. 8.6 van het OESO-commentaar bij art. 4. Vanuit de zaal wordt de juridische status van deze eenzijdige nota ter discussie gesteld: zij heeft niet de status van een volkenrechtelijke context in de zin van het Weens Verdragenverdrag. Bovendien kijkt de Hoge Raad in het VS-verenigingsarrest niet naar de zienswijze van de verdragspartner. Het ontbreken van een expliciete bepaling kan ook *a contrario* worden uitgelegd: juist het feit dat voor pensioenfondsen wél een specifieke bepaling is opgenomen, kan erop wijzen dat andere vrijgestelde lichamen niet onder het verdrag vallen.

Vervolgens wordt ingegaan op de positie van natuurlijke personen met ruimhartige fiscale regimes. Vergouwen bespreekt het standpunt van de kennisgroep Internationaal belastingrecht over het Portugese *non habitual resident*-regime, waaruit volgt dat een belastingplichtige die onder dit regime valt niet uitsluitend aan Portugese bronnen is onderworpen en dus verdragsinwoner is.¹¹ De stelling wordt geponeerd dat soortgelijke regimes – bijvoorbeeld de Zwitserse *Pauschalbesteuerung*,¹² het Italiaanse lump-sum-regi-

me¹³ en de Spaanse Beckham-regeling¹⁴ – leiden tot onderworpenheid voor verdragsdoeleinden. De zaal ontvangt dit kritisch: als € 1 over het buitenlandse inkomen reeds voldoende zou zijn, rijst de vraag naar het realiteitsgehalte.

Gooijer wijst op de bijzondere situatie in de VAE: omdat inwonerschap voor verdragsdoeleinden voor natuurlijke personen de nationaliteit vereist, ontbreekt voor veel inwoners van de VAE verdragsbescherming. Dit kan ertoe leiden dat het gehele inkomen in Nederland kan worden belast bij zelfs één werkdag in Nederland; hetzelfde geldt voor een zuivere box 2-situatie.

2.3 Place of effective management

Vergouwen schetst het kader voor de vaststelling van de POEM aan de hand van de Hoge Raad-jurisprudentie.¹⁵ de POEM is de plaats waar de kernbeslissingen met betrekking tot de activiteiten van het lichaam worden genomen, waar de eindverantwoordelijkheid voor deze beslissingen wordt gedragen en van waaruit in voorkomende gevallen instructie wordt gegeven. De dagelijkse leiding is voor de bepaling van de POEM niet van betekenis. Uitgangspunt is het bestuur, maar uitzonderingen bestaan voor gevallen waarin aandeelhouders of adviseurs feitelijk de touwtjes in handen hebben.

In de recente Britse zaak *Haworth v HMRC*¹⁶ oordeelde het *Court of Appeal* dat de POEM van een trust niet in Mauritius lag, maar in het Verenigd Koninkrijk, omdat de beslissingen van de Mauritiaanse trustees van tevoren waren vastgesteld (*pre-ordained*) en zij slechts hun rol speelden in een 'script dat door anderen was geschreven'. Het Verenigd Koninkrijk heeft expliciet bepaald dat het nationale begrip '*central management and control*' (CMC) niet hetzelfde is als het verdragsautonome POEM-begrip; in Nederland wordt dit onderscheid minder scherp gemaakt. In Zwitserland laten recente uitspraken van het *Bundesgericht* zien dat de POEM aan de hand van verschillende factoren wordt vastgesteld en dat bij het ontbreken van één duidelijke plaats de POEM op de plaats van registratie wordt gelegd.¹⁷

Vervolgens wordt de stelling geponeerd dat passieve naar Nederlands recht opgerichte vennootschappen zonder actieve leiding in Nederland verdragsinwoner van Nederland moeten kunnen zijn. Vanuit de zaal wordt opgemerkt dat het vaststellen van de jaarrekening reeds als be-

9 Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, onderdeel 2.2.1.

10 Toelichtende nota bij het belastingverdrag met Ierland; *Kamerstukken II* 2019/20, 35318, nr. 1, p. 12.

11 KG:041:2024:7.

12 Dit regime hanteert belasting op basis van onkosten in plaats van inkomen.

13 Dit regime hanteert een vast bedrag van € 300.000 per jaar belasting over het buitenlandse inkomen, ongeacht de hoogte van het buitenlandse inkomen.

14 Dit regime houdt in dat kwalificerende personen gedurende maximaal zes jaar worden belast tegen een vast tarief van 24% op Spaans arbeidsinkomen (tot € 600.000), terwijl buitenlands inkomen in beginsel buiten de Spaanse belastingheffing blijft.

15 HR 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:47 in samenhang met HR 2 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1044.

16 [2025] EWCA Civ 822.

17 Zie o.a. Bundesgericht 8 april 2025, 9C_547/2023, waarin werd geoordeeld dat bij ontbreken van voldoende bewijs voor een afzonderlijk geografisch centrum van effectieve leiding de statutaire zetel als hoofd-steuermozil geldt.

stuurshandeling geldt, maar sommige vennootschappen maken zelfs geen jaarrekening op. Gooijer merkt op dat soms de stelling wordt ingenomen dat de werkelijke leiding niet in Nederland is, maar ook niet ergens anders: er moet echter een POEM zijn. Een aandachtspunt is dat actieve bemoeienis van een aandeelhouder ertoe kan leiden dat de vennootschap in het woonland van de aandeelhouder als belastingplichtig wordt aangemerkt.¹⁸

In de discussie over de stelling dat het fysieke POEM-criterium vanwege digitalisering en *remote* werken moet worden vervangen door *day-to-day management*, wordt opgemerkt dat dit bij passieve vennootschappen weinig soelaas biedt: er gebeurt *day-to-day* immers weinig tot niets. Bij actieve vennootschappen met *board members* in verschillende jurisdicties zou *day-to-day management* een realistischer aanknopingspunt kunnen bieden. De Hoge Raad heeft evenwel geoordeeld dat het aansturen van divisiedirecteuren door een hoofdkantoor niet bepalend is voor de POEM van een dochter.¹⁹

2.4 MAP-tiebreaker

Tot slot wordt de in 2017 gewijzigde tiebreaker van art. 4 lid 3 OESO-modelverdrag besproken. De automatische POEM-tiebreaker is vervangen door een procedure van onderling overleg (*Mutual Agreement Procedure*, MAP), waarbij de bevoegde autoriteiten het inwonerschap bepalen met inachtneming van de POEM, de plaats van oprichting en andere relevante factoren. Het OESO-commentaar opent daarbij de mogelijkheid om ook misbruik van het verdrag mee te wegen.²⁰ Vanuit de zaal wordt aangegeven dat in MAP-procedures als onderdeel van de procedure wel moet worden opgeschreven waarom geen sprake is van misbruik – de bewijslast ligt daarbij bij de belastingplichtige –, maar dat inhoudelijke vragen hierover nog nauwelijks voorkomen. Ervaringen zijn er met onder meer Duitsland (werknemersvraagstukken), Zuid-Afrika (soepele en snelle afwikkeling) en het Verenigd Koninkrijk.

In de praktijk is met name relevant vanaf welk moment aan de uitkomst van de MAP-procedure terugwerkende kracht toekomt. Vergouwen werpt voorts de vraag op naar de reikwijdte van art. 10 lid 1 onderdeel e Wet Vpb 1969: zolang in een MAP-procedure geen overeenstemming is bereikt, rijst de vraag of er een ‘regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is’ in de zin van die bepaling, en of kostenafrek dus mogelijk is. Dezelfde problematiek speelt bij de objectvrijstelling: het verdrag is weliswaar van toepassing, maar de voordelen worden nog niet genoten.

¹⁸ vgl. HR 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:47.

¹⁹ HR 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:47, r.o. 2.3.4.

²⁰ OESO, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Commentary on Article 4*, par. 23 en 24.1, waarin de wijziging naar een case-by-case MAP-benadering wordt geplaatst tegen de achtergrond van “tax-avoidance cases involving dual resident companies”.

3. PPT/misbruik van belastingverdragen

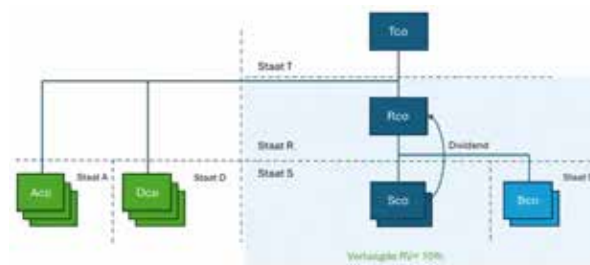
3.1 Inleiding

Abigail Kennedy²¹ opent het tweede onderdeel van de dag met de constatering dat *fraus legis* in 2026 honderd jaar oud is geworden, maar conform de jurisprudentie van de Hoge Raad niet doorwerkt naar verdragen: het verdrag zal voortgaan op *fraus legis*.²² Deze lacune wordt nu ingevuld door de *Principal Purpose Test* (PPT).

De PPT kent twee cumulatieve toetsen: (1) een van de voornaamste doelen van een constructie of transactie is het verkrijgen van een verdragsvoordeel; en (2) het toekennen van dat voordeel zou tegenstrijdig zijn met het voorwerp en doel van de desbetreffende verdragsbepaling. Kennedy benadrukt daarbij dat de eerste toets een geobjectiveerde test is: het gaat om de voornaamste doelen die van de constructie zelf zijn af te leiden, niet van een persoon.

3.2 De eerste toets: treaty shopping

De eerste toets wordt besproken aan de hand van een casus over een tussengeplaatste vennootschap Rco – een regionaal investeringsplatform met twee personeelsleden in staat R –, opgericht (zeer) kort vóór een dividenduitkering door Sco vanuit staat S, waardoor het bronheffingsstarief wordt verlaagd van 30% (bij uitkeringen van Sco naar Tco in staat T) naar 10% bij uitkeringen van Sco naar Rco. Rco houdt tevens investeringen in andere staten aan en verricht daarnaast *group services*. De casus kan als volgt worden geïllustreerd:



Mélanie Massant²³ benadrukt dat het kiezen van een land met een gunstig belastingverdrag op zichzelf niet doorslaggevend is volgens het OESO-commentaar. Wel relevant zijn de timing (oprichting kort voor de dividenduitkering), de expertise en rol van de personeelsleden, de vraag of de dividenden meteen worden doorbetaald aan Tco en of Rco *beneficial owner* is.

Massant merkt op dat het voor de PPT minder relevant lijkt of de personeelsleden fysiek in staat R aanwezig zijn dan voor het inwonerschap; bij de PPT wordt ervan uitgegaan dat Rco sowieso inwoner is en de inwonerschap- en PPT-discussie twee afzonderlijke analyses betreffen. Vanuit de zaal wordt benadrukt dat de intentie tot waardecreatie

²¹ Beleidsadviseur bij het Ministerie van Financiën.

²² HR 6 december 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8510.

²³ Promovendus Internationaal Belastingrecht aan de KU Leuven.

relevant is, mits daaraan ook uitvoering is gegeven: de reële activiteiten moeten overeenkomen met de zakelijke redenen. De infrastructuur en het personeel van Rco moeten aansluiten bij het doel waarvoor zij is opgericht. Het louter hebben van een ondersteunende functie met een kleine *management fee* (en geen waardecreatie) volstaat naar de opvatting van enkele aanwezigen niet, hoewel de PPT volgens anderen andersom redeneert: ook bij een ondersteunende functie kunnen verdragsvoordelen worden geclaimd.

De discussie over de eerste toets wordt verder verdiept met de vraag wat er gebeurt indien Tco en Sco een verdrag hadden met hetzelfde bronheffingstarief van 10%. Massant meent dat dan het verkrijgen van een belastingvoordeel waarschijnlijk niet als het voornaamste doel kan worden aangemerkt. Voorts wordt opgemerkt dat volgens het OESO-commentaar verdragen met andere landen niet relevant zouden moeten zijn; de toets concentreert zich op de relatie Sco-Rco.²⁴ Bij de beoordeling van de omvang van het deelnemingspercentage is tevens relevant dat bij een belang van 80% de reële functie doorgaans beter kan worden beargumenteerd dan bij een belang van bijvoorbeeld 14%, al wordt vanuit de zaal gewezen op de mogelijkheid van defensieve investeringen.²⁵

3.3 De tweede toets: doel en strekking

Massant neemt de zaak *Alta Energy* van het Canadese *Supreme Court* als vertrekpunt voor de bespreking van de tweede toets. In deze zaak werd een Luxemburgse vennootschap (Luxco) zonder substance tussengeplaatst om vermogenswinsten op Canadese olie- en gasbelangen onbelast te laten. Aan de eerste toets is daarmee duidelijk voldaan: de enige reden voor het bestaan van Luxco was het verkrijgen van het voordeel dat vermogenswinsten niet in Canada werden belast. Massant stelt de vraag of het tegenstrijdig is met doel en strekking van art. 13 lid 4 verdrag tussen Luxemburg en Canada om dit voordeel te verlenen. Het ging hier om een pre-BEPS-situatie, hetgeen de context kleurt. In dit verband bespreekt zij tevens de Indiase *Sky High*-zaak,²⁶ waarin een lagere rechter oordeelde dat *treaty shopping* juist past binnen de doelen van het verdrag – namelijk het aantrekken van buitenlandse investeringen. Vanuit de zaal wordt opgemerkt dat indien

dit doel verandert door voortschrijdend inzicht, bijvoorbeeld omdat India inmiddels minder behoefte heeft aan buitenlandse investeringen, dit kenbaar moet worden gemaakt aan de verdragspartner (in casu Luxemburg) en niet eenzijdig kan worden gewijzigd.

Bij de tweede toets rijst de vraag hoe het doel en de strekking van de relevante verdragsbepaling moeten worden bepaald. In de *Alta Energy*-zaak leek de rechter uitsluitend naar de eigen intenties van Canada bij de onderhandelingen te kijken, maar vanuit de zaal wordt de vraag opgeworpen of men niet de intenties van beide verdragspartners in ogenschouw zou moeten nemen. Bijzondere aandacht gaat uit naar de functie van de gewijzigde MLI-preambule. Sommige aanwezigen betogen dat de preambule kan dienen als basis voor de stelling dat beide verdragspartners verdragsmisbruik niet hebben gewild. Anderen merken op dat de preambule niet zozeer het doel van het verdrag weergeeft, maar vooral een grens stelt aan de toegang tot verdragsvoordelen: een verdrag wordt immers niet gesloten met als doel verdragsmisbruik tegen te gaan, maar om dubbele belasting te voorkomen.

3.4 Overige casussen

Kennedy bespreekt vervolgens een casus over zetelverplaatsing, ontleend aan een artikel van Van Hulten en Adriaans.²⁷ Een dochtermaatschappij, opgericht naar het recht van land B, verplaatst haar feitelijke leiding naar land C voorafgaand aan een dividenduitkering aan de moeder in land A, waardoor een lager verdragstarief van toepassing wordt. Er ontstaat discussie of de zetelverplaatsing en de dividenduitkering als één constructie of transactie moeten worden beschouwd. In dat verband is van belang dat het OESO-commentaar de begrippen “*arrangement or transaction*” ruim uitlegt en daaronder ook stappen schaaft waarmee de verdragswoonplaats van een lichaam wordt gevestigd of gewijzigd. Een zetelverplaatsing voorafgaand aan een dividenduitkering kan daarom aanleiding geven tot nadere toetsing onder de PPT, ook indien voor de zetelverplaatsing mede andere motieven bestonden.²⁸ De zaal heeft geen eenduidige oplossing voor deze casus.

Kennedy behandelt vervolgens een casus over de invoering van de conditionele bronbelasting op dividenden (per 2024) ten aanzien van een reeds bestaande structuur met een Nederlandse vennootschap, gehouden door een Luxemburgse houdster die op haar beurt wordt gehouden door een tussenhoudster in een laagbelastende jurisdictie (LBJ) met daarboven een Amerikaanse moedervennootschap. Tussen de LBJ en Nederland bestaat geen verdrag. Aangenomen wordt dat in deze casus de antimisbruikbepaling van

24 Het kan zijn dat Tco indirect een voordeel haalt door de tussenplaatsing van Rco doordat de dividenden die van Bco aan Rco worden uitgekeerd nu ook tegen een verlaagd tarief worden belast o.b.v. het verdrag tussen staat B en staat R. Dit belastingvoordeel kan er echter niet toe leiden dat het verkrijgen van het belastingvoordeel voorzien door staat S en staat R geen voornaamste doel was van de tussenplaatsing van Rco.

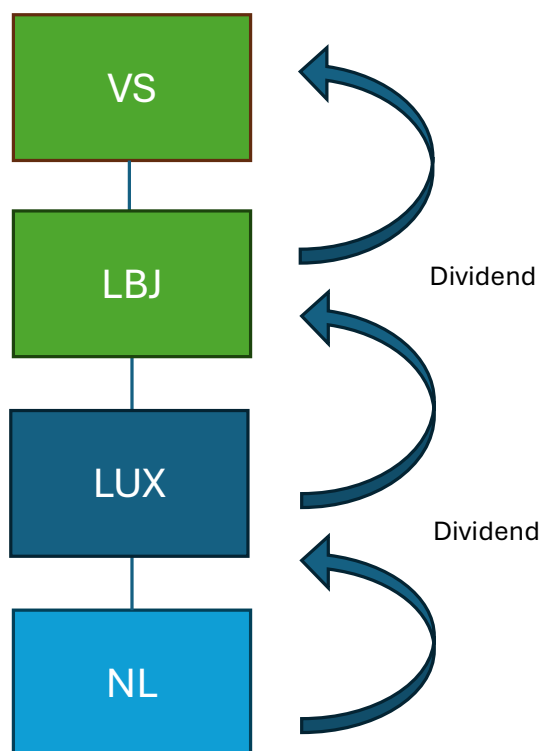
25 Onder ‘defensieve investeringen’ worden belangen verstaan die primair worden aangehouden ter bescherming van een bestaande strategische positie (bijvoorbeeld ter voorkoming van overnames, het waarborgen van toegang tot leveranciers of markten, of het monitoren en afschermen van concurrenten), en niet zozeer met het oog op het uitoefenen van controle of het realiseren van (direct) rendement.

26 *Sky High Leasing Company Ltd. v. ACIT* (2025), Mumbai Income Tax Appellate Tribunal (ITAT).

27 S.H.J.P. Adriaans & L.C. van Hulten, ‘De PPT en zetelverplaatsingen’, *WFR* 2021/151.

28 OESO, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Commentary on Article 29*, par. 177, 180 en 182.

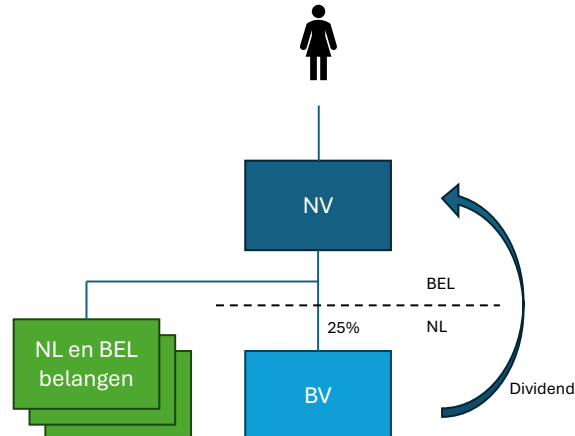
art. 2.1 lid 1 sub c Wet Bronbelasting 2021 wordt toegepast. De casus kan als volgt worden geïllustreerd:



De discussie spitst zich toe op de vraag of de eerste test moet worden getoetst op het moment van het belastbare feit of dat de historische redenen voor de structuur in ogenschouw moeten worden genomen, mede in het licht van het *Nordcurrent*-arrest.²⁹ Kennedy stelt de vraag in hoeverre het daarbij relevant is of de oorspronkelijke structuur was opgezet om Nederlandse dividendbelasting te voorkomen door met tussenplaatsing van de Luxemburgse vennootschap een beroep te kunnen doen op de inhoudingsvrijstelling. De meeste aanwezigen waren het erover eens dat hier geen sprake is van misbruik nu de structuur al vijftien jaar bestaat en de dividendbelasting een andere toets kent. De toelichting van de staatssecretaris, dat bij toepassing van de antimisbruikbepaling onder de bronbelasting er geen beperking van de heffingsbevoegdheid is door een belastingverdrag waarin een PPT is opgenomen,³⁰ wordt daarom kritisch ontvangen.

Kennedy legt ten slotte een casus voor naar aanleiding van de Belgische houdsterzaken³¹ over een Belgische houdstervennootschap (NV) die onder meer een deelneming

van 25% houdt via een *private-equity*-fonds. De casus kan als volgt worden geïllustreerd:



De NV verricht in deze casus beheersactiviteiten bij haar overige deelnemingen, maar bij de Nederlandse deelneming van 25% is er geen bemoeienis: de BV is onderdeel van een *private-equity*-fonds en wordt bestuurd door het *private-equity*-huis. Het belang in BV kan derhalve niet functioneel worden toegerekend aan de materiële onderneming van NV. Bij een rechtstreekse uitkering aan de aandeelhouder van de NV (een natuurlijk persoon) zouden dividenden in Nederland tegen 15% belast zijn geweest. Verder wordt er in deze casus van uitgegaan dat door toepassing van de Nederlandse nationale antimisbruikbepaling dividenduitkeringen aan NV ook tegen 15% zijn belast en het verdrag een vrijstelling voorschrijft in deelnemingsverhoudingen.

De vraag is of de PPT kan worden ingeroepen om deze verdragsvrijstelling te doorbreken. De overheersende opvatting in de zaal is dat hier geen sprake is van misbruik: het verdrag is juist gesloten om dubbele belasting te voorkomen, en bij het ontbreken van een specifieke antimisbruikbepaling is het verdragsvoordeel in lijn met doel en strekking van het verdrag. Het verdrag voorziet bewust in een hoger tarief bij een natuurlijk persoon dan bij een NV. Dit toont aan dat het voordeel in lijn is met doel en strekking van de relevante verdragsbepaling(en). Men zou verwachten dat indien de verdragspartners deze situatie hadden willen aanpakken, zij een specifieke antimisbruikbepaling in het verdrag zouden hebben opgenomen.

Vanuit de zaal wordt in dit kader benadrukt dat een materiële onderneming niet het leidende begrip zou moeten zijn bij de toets of er sprake is van misbruik: ook een zuivere beleggingsstructuur kan zakelijk verantwoord zijn, bijvoorbeeld wanneer een belegger via een NV wil herinvesteren. De aanwezigheid van de NV hoeft niet uitsluitend te zijn ingegeven door de positie ten aanzien van de dividendbelasting. In dit geval zou het verkrijgen van verdragsvoordelen niet een van de voornaamste doelen zijn van de investering in het *private-equity*-fonds.

²⁹ HvJ EU 3 april 2025, ECLI:EU:C:2025:239.

³⁰ *Kamerstukken II* 2017/18, 34853 (R2096), nr. 6, p. 29.

³¹ HR 18 juli 2025, ECLI:NL:HR:2025:1162 en ECLI:NL:HR:2025:1163.

4. Thuiswerk-vaste inrichting

Annelotte Harteveld³² en Yves Van Brussel³³ leiden tijdens het derde onderdeel van de rondetafelbijeenkomst het actuele onderwerp van de thuiswerk-vaste inrichting (thuiswerk-VI) in. De thuiswerk-VI is uitgegroeid van een uitzonderingssituatie tot een structureel en blijvend onderdeel van de moderne arbeidscultuur, nu werknemers steeds vaker structureel vanuit een ander land werken dan waar hun werkgever is gevestigd. Het constateren van een vaste inrichting in dergelijke situaties is gebonden aan drie bekende cumulatieve vereisten:

- 1) een bedrijfsinrichting (die *ter beschikking* staat, aldus het commentaar);
- 2) met een vast karakter;
- 3) waaruit de *werkzaamheden van de onderneming* geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.

Harteveld gaat in op de wijzigingen van het commentaar op art. 5 lid 1 OESO-modelverdrag uit 1977, 2003, 2017 en meest recentelijk 2025. Het OESO-commentaar (1977) introduceert het beschikkingscriterium, dat vereist dat de belastingplichtige over de bedrijfsinrichting kan beschikken. Het OESO-commentaar (2003) verduidelijkt aan de hand van voorbeelden dat de beschikkingsmacht afhangt van het feitelijk gebruik van de locatie, de duur en mate van aanwezigheid op locatie en de aard van bedrijfswerkzaamheden die op locatie worden uitgevoerd. De thuiswerk-VI wordt hier nog niet genoemd.

In het OESO-commentaar (2017) wordt voor het eerst expliciet aandacht besteed aan de zogenoemde thuiswerk-VI. Een thuiswerkplek kan ter beschikking staan aan de buitenlandse werkgever indien deze op doorlopende basis wordt gebruikt voor de werkzaamheden van de buitenlandse onderneming en de werkgever eist dat de woning zo wordt gebruikt, bijvoorbeeld door geen kantoorruimte ter beschikking te stellen terwijl de aard van de werkzaamheden dit wel vereist.

De zaal vindt het commentaar (2017) moeilijk toepasbaar, aangezien het slechts beperkte aanknopingspunten biedt voor de toepassing van de criteria in concrete gevallen. In de praktijk blijkt dan ook dat nationale belastingautoriteiten en rechterlijke instanties uiteenlopende accenten leggen bij de beoordeling van een thuiswerk-VI, en in het bijzonder bij de invulling van het beschikkingscriterium. Sommige landen (waaronder Nederland) kennen bij deze beoordeling vooral betekenis toe aan de persoonlijke voorkeur van de werknemer om vanuit huis te werken en aan de vraag of de werknemer diens werkzaamheden

overal kan en mag uitoefenen.³⁴ Andere landen, met name de Scandinavische landen, achten het juist weer van doorslaggevend belang of de locatie van de werknemer een commercieel voordeel oplevert voor de werkgever, bijvoorbeeld vanwege de nabijheid tot klanten in de regio.³⁵

Van Brussel gaat dieper in op de ontstaansgeschiedenis van de 2017-update van het OESO-commentaar: hoewel de thuiswerk-VI pas in het 2017-commentaar is geïntroduceerd, zijn paragrafen 18 en 19 al in 2010 tot en met 2012 geschreven. Op dat moment was de OESO bezig met het vaste inrichtingsbegrip, onder andere op het gebied van thuiswerken en de scheepvaart. Na de COVID-19-pandemie is thuiswerken uitgegroeid tot een structureel onderdeel van de arbeidscultuur, wat wijdverspreide kritiek met zich heeft meegebracht over de beperkte aanknopingspunten en de verouderde passages van het commentaar.³⁶

Met het doel om het commentaar te moderniseren en de fiscale zekerheid te vergroten, heeft de OESO in de 2025-update van het OESO-modelverdrag het commentaar bij art. 5 lid 1 aanzienlijk uitgebreid en verduidelijkt. De verdragsbepaling zelf is daarbij ongewijzigd gebleven. Als uitgangspunt geldt dus dat de klassieke kenmerken van een vaste inrichting, zoals het vast-criterium, onverkort van toepassing blijven.

Ten aanzien van het vast-criterium geeft voorbeeld A van het nieuwe commentaar aan dat een werknemer die gedurende drie maanden werkzaam is in een buitenlandse woning binnen een periode van twaalf maanden die begint of eindigt in het relevante belastingjaar, geen vaste inrichting zal vormen.³⁷ Uit dit en de andere nieuw toegevoegde voorbeelden in paragraaf 44.21 van het OESO-commentaar (2025-update) volgt volgens Harteveld dat de beoordeling of een woning of andere relevante locatie vanuit temporeel perspectief een 'vast' karakter heeft, plaatsvindt aan de hand van een referentieperiode van twaalf maanden die begint of eindigt in het desbetreffende belastingjaar. Uit eerdere versies van het OESO-commentaar kan niet worden afgeleid dat een dergelijke voortschrijdende twaalfmaandsperiode ook reeds gold voor de beoordeling van het 'vast'-criterium. Ondanks onverkorte toepassing van het vastheidscriterium is deze voortschrijdende twaalf-

³² Annelotte Harteveld is werkzaam bij PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. te Amsterdam.

³³ Werkzaam bij de *Tax Treaty Unit* in het *Centre for Tax Policy and Administration* van de OESO.

³⁴ Hof 's-Hertogenbosch 15 april 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:1219, r.o. 4.11 en 4.13 en Hof Antwerpen 12 februari 2019, nr. 2017/AR/1301, FJF, No. 2019/246.

³⁵ Zoals uiteengezet in A.I. Harteveld & F.P.G. Pötgens, 'Interpretatie van de vaste-inrichtingsdefinitie in een tijdperk van grensoverschrijdend thuiswerken', *WFR* 2025/175, onderdeel 4.2.2.2.

³⁶ Zie par. 19 van het Commentaar op art. 5 OESO-modelverdrag (2017): "It should be noted, however, that since the vast majority of employees reside in a State where their employer has at its disposal one or more places of business to which these employees report, the question of whether or not a home office constitutes a location at the disposal of an enterprise will rarely be a practical issue."

³⁷ Zie OESO-modelverdrag commentaar 2025 bij art. 5, par. 44.21.

maandsperiode volgens Harteveld een wijziging ten opzichte van het eerder gehanteerde kalenderjaar.

Een vergelijkbare referentieperiode is bekend uit de zogenoemde 183-dagenregeling van art. 15 lid 2 onderdeel a OESO-modelverdrag. In de toelichting bij die bepaling wordt benadrukt dat deze referentieperiode bewust is gekozen om planningsmogelijkheden te beperken, bijvoorbeeld door het verblijf van een werknemer zodanig over twee kalenderjaren of belastingjaren te spreiden dat in geen van beide jaren afzonderlijk de 183-dagengrens wordt overschreden.³⁸ Dat de OESO ook in relatie tot art. 5 lid 1 OESO-modelverdrag kiest voor een voortschrijdende twaalfmaandsperiode ligt volgens Harteveld minder voor de hand, aangezien de toepassing van de referentieperiode van art. 15 lid 2 een antimisbruikbepaling vormt, terwijl het OESO-commentaar (2025-update) juist fiscale zekerheid behoort te bieden.

Nieuw in het 2025-commentaar is de 50%-tijdsdrempel: een thuiswerk-VI kan worden gevormd indien de werknemer in ieder geval 50% van de tijd thuiswerkt en op basis van overige relevante feiten en omstandigheden, waaronder commerciële redenen, geconcludeerd kan worden dat de thuiswerkplek een bedrijfsinrichting van de onderneming is. De vraag komt op of dit criterium als *safe harbour* fungeert. Vanuit de zaal zijn de meningen hierover verdeeld. Bepaalde landen, waaronder Canada en Zwitserland, lijken het criterium in ieder geval niet als *safe harbour* op te vatten. In het licht van de doelstelling om de rechtszekerheid te vergroten is Harteveld van mening dat de 50%-tijdsdrempel juist wel als *safe harbour* geïnterpreteerd moet worden. Van Brussel vraagt de zaal of een *safe harbour* in het commentaar opgenomen kan worden. De *safe harbour* van twaalf maanden voor *building sites* is immers onderdeel van de verdragstekst als zodanig (art. 5 lid 3 OESO-modelverdrag).

Indien de 50%-drempel gepasseerd wordt, moeten de redenen voor het thuis uitoefenen van de werkzaamheden beoordeeld worden. Indien een van deze redenen een commerciële reden is, zal de thuiswerkplek als vaste inrichting aangemerkt worden. Volgens het commentaar is er sprake van commerciële redenen indien de fysieke aanwezigheid van de werknemer op de thuiswerkplek de uitoefening van bedrijfsactiviteiten van de onderneming bevordert. Vanuit de zaal komt de vraag op hoe de voorbeelden van mogelijk commerciële redenen uit het commentaar zich verhouden tot factoren om juist geen vaste inrichting te constateren, waaronder werkzaamheden met een incidenteel of bijkomstig karakter, ondergeschiktheid aan de business context, loutere talentaantreking of kostenbesparing. Daarop antwoorden Harteveld en Van Brussel dat het commentaar stelt dat het voldoende is dat één van de redenen voor het uitoefenen van de thuiswerkzaamheden een commerciële reden is.

³⁸ Par. 4 van het Commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag (1992-2017/2025).

Illustratief bij dit beoordelingskader is voorbeeld D uit het 2025-commentaar.³⁹ Een werknemer van Rco werkt 60% van de tijd thuis in staat S. De werknemer heeft een uitsluitend klantgerichte rol en verricht virtuele diensten aan klanten van Rco. De werknemer gaat tevens eens per kwartaal op bezoek bij klanten in staat S. Volgens het OESO-commentaar vormt zowel de enkele aanwezigheid van klanten in de woon- en werkstaat als het incidentele karakter van de klantbezoeken geen commerciële reden voor het verrichten van werkzaamheden vanuit de woning van de werknemer.

Volgens Harteveld kan deze uitleg in de praktijk een belangrijke rol spelen voor ondernemingen die in hun vestigingsstaat moeilijk gekwalificeerd personeel kunnen aantrekken, zoals technologiebedrijven. Dergelijke ondernemingen maken veelvuldig gebruik van *remote working*, waarbij werknemers formeel in dienst treden bij de onderneming, maar hun werkzaamheden digitaal verrichten vanuit een (soms ver verwijderde) woonstaat. In dergelijke situaties is, gelet op het OESO-commentaar, in beginsel geen sprake van een commerciële reden, ook niet indien zich in de woonstaat van de werknemer klanten van de werkgever bevinden en de werknemer deze klanten slechts sporadisch bezoekt.

De uitkomst van deze casus zou anders kunnen zijn indien de werknemer, door een aanzienlijk tijdsverschil tussen de relevante staten, *round the clock* diensten zou bieden aan klanten in staat S.

Hoewel de discussie over de status van het 2025-commentaar – met het oog op verdragsinterpretatie⁴⁰ – niet het hoofdpunt van dit onderdeel van de dag heeft gevormd, geeft de zaal aan dat hier veel onduidelijkheid over bestaat. De zaal heeft het idee dat de Belastingdienst wel aan de slag wil met het nieuwe commentaar. Meerderen hebben het commentaar al in de praktijk toegepast, maar enkel onder voorbehoud dat beide verdragslanden dezelfde interpretatie hanteren. Harteveld vindt het 2017-commentaar al een materiële wijziging ten opzichte van het 1977-commentaar, en oordeelt hetzelfde over de 50%-tijdsdrempel, de commerciële-redentoets en de voortschrijdende referentieperiode bij het vastheidscriterium uit het 2025-commentaar.⁴¹ De vraag komt op hoe deze criteria gelezen kunnen worden in oude verdragen, gebaseerd op

³⁹ Zie OESO-modelverdrag, commentaar 2025 bij art. 5, par. 44.21. HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436, *BNB* 2023/33.

⁴¹ A.I. Harteveld & F.P.G. Pötgens, 'Interpretatie van de vaste-inrichtingsdefinitie in een tijdperk van grensoverschrijdend thuiswerken', *WFR* 2025/175, par. 3.3 en A.I. Harteveld & F.P.G. Pötgens, 'De thuiswerk-vaste-inrichting in internationaal fiscaal perspectief: een analyse van de wijzigingen in het OESO-commentaar 2025', *WFR* 2026/112, par. 4.

het loutere concept dat een vaste inrichting ter beschikking moet staan aan de onderneming.⁴²

5. Internationaal fiscaal gewoonterecht in een Nederlandse context

Dirk Broekhuijsen⁴³ en Lex van Heijningen⁴⁴ leiden tijdens het laatste onderdeel van de dag van de rondetafelbijeenkomst het onverminderd relevante onderwerp in van de rol van het internationaal fiscaal gewoonterecht in Nederlandse context. Met de *Undertaxed Profits Rule* (UTPR) worden de grenzen van het internationaal belastingrecht opgezocht. De vraag komt op welke grenzen het internationaal fiscaal gewoonterecht daadwerkelijk stelt.

De internationale rechtsorde heeft geen dwingendrechtelijke wetgever: uitgangspunt vormt de soevereine gelijkheid van staten. De volledigheid van deze soevereiniteit ligt aan het antwoord op de vraag of daarnaast nog minimumnormen bestaan, of niet.⁴⁵ Wel heeft de internationale rechtsorde in art. 38 lid 1 sub b Statuut van het Internationaal Gerechtshof twee cumulatieve vereisten voor het ontstaan van een gewoonterechtelijke regel gecodificeerd:

1. statenpraktijk, op uniforme, algemene en duurzame wijze; en
2. *opinio juris*: het gedrag moet worden gepleegd met de overtuiging dat dit voldoet aan een rechtsnorm.

Uit de *North Sea Continental Shelf*-zaak blijkt dat toepassing van de equidistantieregel⁴⁶ tussen Nederland en Denemarken als statenpraktijk niet wijdverspreid genoeg is om dezelfde regel aan Duitsland op te leggen.⁴⁷ Daarnaast zal bij de beoordeling van recent ontstane statenpraktijk de uniformiteit en wijdverspreidheid extra belangrijk zijn.

De Nederlandse fiscaliteit kent een aantal concrete uitingen van internationaal gewoonterecht, zoals het Weens Verdragenverdrag. Ook biedt art. 4a lid 8 Wet DB 1965 recht op vrijstelling 'indien volkenrecht dan wel het internationale gebruik daartoe noopt' en worden diplomaten door art. 38 AWR vrijgesteld van een aantal belastingen met als basis

dat 'het volkenrecht, dan wel naar het oordeel van Onze Minister het internationale gebruik, daartoe noopt'.

Impliciete uitingen van het internationaal gewoonterecht zien veelal op de grenzen van de fiscaliteit: bestaat er een nexus tussen de staat en het inkomen of vermogen? Denk hierbij aan de oprichtingsfictie, het *arm's length*-beginsel en vaste inrichtingen. Deze uitingen geven volgens de literatuur blijk van drie soorten heffingsjurisdicties: inwonerschap en nationaliteit vormen absolute heffingsjurisdicties, en territorialiteit op basis van waardecreatie vormt een beperktere heffingsjurisdictie.⁴⁸

De vraag komt op of het nexusvereiste zelf internationaal gewoonterecht vormt. In de literatuur zijn de meningen hierover verdeeld. Volgens Norr wordt nexus enkel toegepast uit pragmatische overwegingen, namelijk om conflicten met andere staten te vermijden. Hierdoor kan het nexusvereiste geen gewoonterechtelijke regel vormen.⁴⁹ Mosquera Valderrama en Broekhuijsen hebben hier een genuanceerdere blik op.⁵⁰ Zij lopen nog steeds tegen *opinio juris* aan, maar nemen ook mee dat het BEPS-project en het *Inclusive Framework* de internationale rechtsorde zodanig hebben aangepast dat belastingvermijding niet enkel wordt aangepakt uit eigenbelang, maar ook op basis van een morele overtuiging. Tegelijkertijd is 'nexus' volgens Broekhuijsen een vaag gedefinieerd begrip, waardoor mogelijk van alles en nog wat als internationaal gewoonterecht aangemerkt zou kunnen worden.

Van Heijningen gaat juist verder en beargumenteert dat het nexusvereiste niet alleen breed geaccepteerd is, maar ook aan de kern raakt van de internationale rechtsorde sinds de Vrede van Westfalen in 1648: het nexusvereiste is de fiscale species van de internationale grondnorm dat staten zich moeten houden aan eigen territoriale, personele en materiële jurisdictie.⁵¹

Praktische toepassing van vraagstukken op het vlak van gewoonterecht en heffingsjurisdictie was voorafgaand aan de UTPR-discussie in 2020 al (kort) aan de orde in Duitsland. Het Duitse Ministerie van Financiën was indertijd voornemens een bronbelasting te heffen op basis van loutere registratie van IP in Duitsland. Interessant aan deze discussie was dat art. 25 van de Duitse Grondwet aangeeft

42 Zie A.I. Harteveld & F.P.G. Pötgens, 'Interpretatie van de vaste-inrichtingsdefinitie in een tijdperk van grensoverschrijdend thuiswerken', *WFR* 2025/175, par. 3.3. Par. 4 van het 1977 OESO-commentaar noemt het beschikkingscriterium zonder nadere uitwerking.

43 Werkzaam bij de Belastingdienst en universitair hoofddocent bij de Universiteit Leiden. Zijn bijdrage is op persoonlijke titel.

44 Verbonden aan het Tax Knowledge Center van KPMG Meijburg & Co en als docent aan de Universiteit van Amsterdam (UvA).

45 Een vraag die Broekhuijsen negatief beantwoordt, en Van Heijningen positief.

46 De equidistantieregel houdt in dat een grens tussen twee staten wordt getrokken langs een lijn waarvan elk punt even ver verwijderd is van de dichtstbijzijnde punten van de kustlijnen van beide staten. Dit pakt goed uit voor landen met convexe kusten zoals Nederland en Denemarken, maar minder goed voor landen met concave kusten zoals Duitsland.

47 ICJ 20 februari 1969, *North Sea Continental Shelf*, ICJ Rep. 1969, p. 3.

48 Naast het bekende Amerikaanse voorbeeld noemt Van Heijningen ook nog het enig andere land (althans voor zover hem bekend) met een heffingsjurisdictie op basis van nationaliteit: Eritrea. Eritrea is daarnaast vrij agressief met het innen van de diasporatax op grondgebied van andere staten, wat tot Kamervragen heeft geleid. Zie *Aanhangsel Handelingen II* 2023/24, nr. 03117.

49 M. Norr, 'Jurisdiction to Tax and International Income', *Tax Law Review*, Vol. 17, No. 3, 1962, p. 431-462.

50 D. Broekhuijsen & I.J. Mosquera Valderrama, 'Revisiting the Case of Customary International Tax Law', *International Community Law Review*, Vol. 23, No. 1, 2021, p. 79-103.

51 L. van Heijningen, 'Ongeschreven internationaal fiscaal gewoonterecht, de Nederlandse rechtsorde en de UTPR', *NLF-W* 2024/11, par. 5.1.

dat internationaal gewoonterecht voorgaat op federaal recht en dat het Duitse *Bundesverfassungsgericht* in 1983 heeft geoordeeld dat voor belastingheffing voldoende, inhoudelijk passende, aanknopingspunten moeten bestaan.⁵² De desbetreffende Duitse IP-heffing is echter nooit in volle omvang doorgevoerd, waardoor de gewoonterechtelijke discussie nimmer tot volle wasdom is gekomen.

Het betoog dat de UTPR de nexus te buiten gaat, inmiddels een klassieker binnen de gewoonterechtelijke discussie, vat Van Heijningen als volgt samen: de UTPR heft over inkomen van een inwoner in een andere staat, zonder dat deze ook inwoner is van de UTPR-staat zelf, zonder dat de inkomsten worden gegenereerd uit bronnen op het grondgebied van de UTPR-staat en zonder dat het inkomen anderszins valt toe te rekenen aan de UTPR-staat.⁵³ Met de UTPR wordt formeel over een eigen inwoner geheven, maar materieel wordt volledig aangesloten bij het inkomen en de belastingpositie van de *low taxed constituent entity*.⁵⁴ Deze truc lijkt volgens Van Heijningen op die van Amerika in de jaren 30 in hun *Personal Holding Corporations* regime. Anders dan voor *Domestic Personal Holding Corporations* – waarbij de vennootschap in de heffing werd betrokken – koos Amerika ervoor om bij *Foreign Personal Holding Corporations* de heffing te laten plaatsvinden bij de Amerikaanse aandeelhouder (via een gefingeerd dividend) teneinde een schending van het internationaal gewoonterecht te voorkomen.⁵⁵

Een tegenargument zou zijn dat de UTPR op eigen kracht een gewoonterechtelijke basis heeft gekregen.⁵⁶ De zaal vraagt zich ten aanzien van de *Substance Based Income Exclusion* (SBIE) hetzelfde af: kan gewoonterechtelijke status ontstaan nu 137 landen door ondertekening van het *Inclusive Framework* beloofd hebben de SBIE en UTPR te implementeren? Aan de andere kant hebben slechts dertig landen de UTPR daadwerkelijk geïmplementeerd of plannen gemaakt om deze te implementeren. De vraag komt op of dertig landen een voldoende wijdverbreide statenpraktijk kunnen creëren in de korte periode dat de UTPR bestaat, en of deze landen de UTPR met gewoonterechtelijke overtuiging geaccepteerd hebben, of als een ‘moetje’.

De discussie over de UTPR en het gewoonterecht heeft ook plaatsgevonden tijdens de parlementaire behandeling.⁵⁷

Als antwoord op het betoog dat c.q. de vraag of de UTPR in strijd is met ongeschreven internationaal gewoonterecht, liet de staatssecretaris weten dat internationaal gewoonterecht geen praktische gevolgen kan hebben voor de UTPR, aangezien wetten in formele zin niet aan ongeschreven internationaal gewoonterecht getoetst kunnen worden. Van Heijningen vindt deze passage opmerkelijk, gegeven het feit dat uit de parlementaire behandeling van de grondwetsherziening van 1983 blijkt dat het juist de taak van de wetgever is om te beoordelen of een (aanhangige) wet in strijd is met het ongeschreven internationaal gewoonterecht. Verder beargumenteert Van Heijningen dat de UTPR wel aan het ongeschreven internationaal gewoonterecht kan worden getoetst omdat de UTPR in wezen een jurisdictievraagstuk is waarover de rechter wel mag oordelen.

Als laatste discussiepunt vraagt de zaal zich af wat de rechtsingang is voor belastingsubjecten bij een beroep op internationaal gewoonterecht. Bij MAP-discussies praten belastingplichtigen immers niet mee. In het strafrecht kan dit bij uitzetting wel, en dat lijkt ook een jurisdictievraagstuk.

⁵² Bundesverfassungsgericht 22 maart 1983, BvR 475/78, *BVerfGE* 63, 343.

⁵³ L. van Heijningen, ‘Ongeschreven internationaal fiscaal gewoonterecht, de Nederlandse rechtsorde en de UTPR’, *NLF-W* 2024/11, par. 5.2.1

⁵⁴ Idem, par. 5.2.2

⁵⁵ Zie nader D.M. Broekhuijsen & L.C.J. van Apeldoorn, ‘De toets aan het internationaal gewoonterecht vermomt politieke rechtsopvattingen’, *NLF-W* 2024/20, par.3.

⁵⁶ Zie Avi-Yonah, ‘The UTPR and the Treaties’, *Tax Notes International* 2023 (Vol. 109), No. 1, p. 45.

⁵⁷ *Kamerstukken II* 2022/23, 36369, nr. 6; zie L. van Heijningen, ‘Ongeschreven internationaal fiscaal gewoonterecht, de Nederlandse rechtsorde en de UTPR’, *NLF-W* 2024/11, par. 5.2.1.