

NLF 2018/1592

## Verbruik elektriciteit voor productie van elektriciteit; verplichte vrijstelling

HvJ 27 juni 2018, C-90/17, ECLI:EU:C:2018:498

Belastingtijdvak 2012-2013

Wetsartikelen 14, 21 Richtlijn Energiebelastingen

Formele relaties

A-G HvJ: ECLI:EU:C:2018:169

### SAMENVATTING

Turbogás is een vennootschap naar Portugees recht die actief is in de productie van elektriciteit door middel van het stoken van aardgas. De productie-faciliteit van Turbogás heeft een geïnstalleerde capaciteit van 990 MW, wat ongeveer 9% van de totale elektriciteitsopwekking in Portugal uitmaakt. Turbogás gebruikt een deel van de zelf opgewekte elektriciteit voor die productie.

Turbogás heeft een geding met de belastingautoriteiten over een naheffingsaanslag met betrekking tot de belasting van Turbogás' verbruik van zelf geproduceerde elektriciteit.

De Tribunal Arbitral Tributário (scheidsgerecht voor belastingzaken, Portugal) heeft in het kader van dit geding prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie (HvJ) over de uitlegging van artikel 21, lid 5, derde alinea, Richtlijn 2003/96 (Richtlijn Energiebelastingen).

Het HvJ verklaart voor recht dat een entiteit zoals die in het hoofdgeding, die voor eigen gebruik elektriciteit produceert, ongeacht haar omvang en hoofd-activiteit moet worden beschouwd als een 'distributeur' in de zin van artikel 21, lid 5, derde alinea, Richtlijn Energiebelastingen, waarvan het verbruik van elektriciteit voor de productie van elektriciteit echter valt onder de verplichte vrijstelling van artikel 14, lid 1, onderdeel a, van die richtlijn. Enigszins anders Conclusie A-G Szpunar (NLF 2018/0698).



### NOOT

#### Achtergrond: geharmoniseerde regeling energiebelastingen

Deze zaak betrof de verenigbaarheid van de Portugese heffing van accijns op de levering van elektriciteit met de bepalingen van Richtlijn 2003/96 (Richtlijn Energiebelastingen). Deze richtlijn heeft als doel de energiebelastingen binnen de EU te harmoniseren door onder andere minimumbelastingniveaus voor bepaalde energieproducten vast te stellen en kaders te bieden voor belastingvrijstellingen en -verlagingen. De EU-lidstaten kennen verschillende soorten belastingen op energieproducten en elektriciteit. De lidstaten kunnen zelf bepalen via welke heffingen ze de Richtlijn Energiebelastingen implementeren. In Nederland zijn de bepalingen van de Richtlijn Energiebelastingen onder andere geïmplementeerd via de energiebelasting die wordt geheven op grond van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm). In Portugal gaat het om de accijnsregelgeving, die in deze zaak ter discussie stond.

#### Naheffingsaanslag voor eigen verbruik elektriciteit door Portugese producent

De Portugese vennootschap Turbogás — Produtora Energética SA (Turbogás) produceerde elektriciteit met behulp van aardgas in een zogenoemde thermo-elektrische centrale. Voor de werking van de centrale werd een klein deel van de door de centrale geproduceerde elektriciteit tevens aangewend voor het elektriciteitsproductieproces. Turbogás verbruikte de door haar opgewekte elektriciteit dus deels zelf in het productieproces. Over dit eigen verbruik van elektriciteit legde de Portugese belastingdienst een naheffingsaanslag op. De naheffingsaanslag was gebaseerd op een schatting, nu het eigen verbruik niet was bijgehouden met behulp van een meter (of op enige andere wijze was vastgelegd).

#### Heffing bij productie van elektriciteit voor eigen verbruik

De prejudiciële vragen van de Portugese rechter spitsten zich toe op artikel 21, lid 5, derde alinea, Richtlijn Energiebelastingen. Op grond van deze bepaling wordt een entiteit die voor eigen gebruik elektriciteit produceert (in casu Turbogás), beschouwd als 'distributeur'. Dit is relevant voor het belastbare feit, dat (onder andere) bestaat uit de levering van elektriciteit door een distributeur. Artikel 21, lid 5, derde alinea, Richtlijn Energiebelastingen vervolgt dat de EU-lidstaten 'kleine elektrici-

teitsproducenten' onder bepaalde voorwaarden een vrijstelling kunnen verlenen. De Portugese taalversie suggereert echter dat alleen kleine elektriciteitsproducenten als distributeur kunnen worden aangemerkt (nu bij de optionele vrijstelling wordt gesproken over 'die kleine producenten'; dat lijkt terug te verwijzen naar alle eerdergenoemde entiteiten die voor eigen gebruik elektriciteit produceren). Hiermee zou een grote producent als Turbogás, goed voor 9% van de Portugese elektriciteitsproductie, voor het eigen verbruik niet kunnen worden aangemerkt als producent en in zoverre dus buiten de heffing vallen.

Het HvJ constateert dat de Portugese taalversie van artikel 21, lid 5, derde alinea, Richtlijn Energiebelastingen afwijkt van de Duitse, Engelse en Franse versies. In die omstandigheden legt het HvJ de bepaling uit conform de algemene opzet en het doel van de betreffende richtlijn. Het HvJ concludeert vervolgens dat, gelet op de structuur van de richtlijnbevestiging, alle entiteiten die voor eigen gebruik elektriciteit produceren (ongeacht hun omvang) moeten worden beschouwd als 'distributeur'. De vrijstelling voor kleine producenten vormt hierop een uitzondering, die in dit geval niet van toepassing was. Daarmee was de kous echter niet af.

### Vrijstelling voor productie elektriciteit; evenredigheidsbeginsel

De vrijstelling voor kleine producenten van artikel 21, lid 5, derde alinea, Richtlijn Energiebelastingen verwijst tevens naar (en vormt een *lex specialis* ten opzichte van) artikel 14, lid 1, onderdeel a, Richtlijn Energiebelastingen. Deze bepaling bevat een dwingende vrijstelling voor elektriciteit die wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, en elektriciteit die wordt gebruikt tot instandhouding van het vermogen elektriciteit te produceren. De Portugese verwijzende rechter had in zijn prejudiciële vragen geen aandacht besteed aan deze bepaling. Conform het advies van de A-G gaat het HvJ niettemin expliciet in op deze bepaling, onder verwijzing naar het beginsel van een nuttige uitlegging van het Unierecht.

Volgens het HvJ leverde het eigen verbruik door Turbogás weliswaar een belastbaar feit op, maar kwam zij voor dit verbruik in aanmerking voor de vrijstelling van artikel 14, lid 1, onderdeel a, Richtlijn Energiebelastingen, nu zij voldeed aan de voorwaarden van deze vrijstelling. Een andere uitleg zou volgens het HvJ leiden tot dubbele belasting (namelijk op de – zelf opgewekte – input-

elektriciteit en nogmaals op de daarmee in de centrale geproduceerde elektriciteit).

In dit geval was problematisch dat Turbogás niet precies kon aantonen welk deel van de opgewekte elektriciteit verbruikt was in het elektriciteitsproductieproces. Er was immers geen sprake van bemetering. De naheffingsaanslag van de Portugese fiscus was daarom gebaseerd op een schatting. Volgens het HvJ regelt de Richtlijn Energiebelastingen niet op welke manier een belastingplichtige moet bewijzen dat hij in aanmerking komt voor de vrijstelling van artikel 14, lid 1, Richtlijn Energiebelastingen. Het is volgens het HvJ aan de EU-lidstaten om voorwaarden voor de vrijstelling vast te stellen, met een tweeledig doel: het verzekeren van een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling en het voorkomen van fraude, ontwijking of misbruik. Daarbij moet volgens het HvJ echter wel het evenredigheidsbeginsel in acht worden genomen. Op grond hiervan meent het HvJ dat Turbogás wellicht de vormvereisten van de vrijstelling had geschonden, maar dat zij niettemin in aanmerking kwam voor deze verplichte vrijstelling, nu zij voldeed aan de voorwaarden daarvan.

### Relevantie voor Nederland

De vrijstelling van artikel 14, lid 1, onderdeel a, Richtlijn Energiebelastingen is in Nederland geïmplementeerd in artikel 64, lid 1, Wbm. Deze bepaling voorziet onder bepaalde voorwaarden in een vrijstelling van energiebelasting ter zake van de levering van aardgas en elektriciteit die worden gebruikt voor het opwekken van elektriciteit. Nadere voorwaarden en beperkingen voor toepassing van de vrijstelling zijn opgenomen in artikel 22 Uitv.besl. Wbm. Zo bepaalt artikel 22, lid 1, Uitv.besl. Wbm dat de vrijstelling alleen van toepassing is als de verbruiker aan de leverancier een verklaring heeft afgegeven dat het aardgas of de elektriciteit voor vrijgestelde doeleinden worden gebruikt. Artikel 22, lid 6, Uitv.besl. Wbm vereist dat de administratie van degene die de vrijstelling toepast aan bepaalde eisen moet voldoen en dat deze de hoeveelheid van het vrijgestelde product met behulp van meters vaststelt. Gelet op de uitspraak van het HvJ in de zaak Turbogás is het echter de vraag in hoeverre het niet voldoen aan deze nadere (administratieve) voorwaarden aan een belastingplichtige tegengeworpen kan worden, indien hij wél voldoet aan de algemene voorwaarden van de vrijstelling. Het HvJ is immers stellig in zijn oordeel dat het niet voldoen aan de (nationale) vormvereisten

niet afdoet aan toepassing van de vrijstelling, indien overigens is voldaan aan de voorwaarden daarvan.

**Alexander Bosman**

*Loyens & Loeff / Vrije Universiteit*

**BRON** ECLI:EU:C:2018:498

(...)

### Beantwoording van de prejudiciële vragen

23. Met zijn vragen, die gezamenlijk dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 21, lid 5, derde alinea, van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat iedere entiteit, met name die in het hoofdgeding, die voor eigen gebruik elektriciteit produceert, ongeacht haar omvang en hoofdactiviteit moet worden beschouwd als distributeur waarvan de elektriciteit is onderworpen aan belasting overeenkomstig artikel 21, lid 5, eerste alinea, van deze richtlijn.

24. Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof, de taak is van het Hof om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan beslechten. Daartoe dient het Hof de voorgelegde vragen in voorkomend geval te herformuleren (arrest van 21 december 2011, *Evroetil*, C-503/10, EU:C:2011:872, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25. De omstandigheid dat een nationale rechterlijke instantie bij de formulering van een verzoek om een prejudiciële beslissing formeel heeft verwezen naar bepaalde voorschriften van het Unierecht, staat er niet aan in de weg dat het Hof deze rechterlijke instantie alle uitlegingsgegevens verschaft die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van het bij haar aanhangige geding, ongeacht of de uitgelegde bepalingen in haar vragen worden vermeld. Het staat in dit verband aan het Hof om uit alle door de nationale rechter verschaft gegevens, met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing, de aspecten van Unierecht te putten die, gelet op het voorwerp van het geschil, uitlegging behoeven (arrest van 29 september 2016, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26. Zoals in dit verband blijkt uit de verwijzingsbeslissing betwist Turbogás de rechtmatigheid van de belasting op

aardolie- en energieproducten die is geheven over het deel van de geproduceerde elektriciteit waarvan het verbruik inherent is aan het elektriciteitsproductieproces. Zoals voorgesteld door de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen en uiteengezet door de advocaat-generaal in punten 13 en 27 van zijn conclusie, dient derhalve tevens te worden onderzocht of een dergelijk gebruik eventueel is vrijgesteld op grond van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, dat voorziet in de vrijstelling van energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit.

27. Bijgevolg dienen de gestelde vragen te worden geherformuleerd als ertoe strekkende te vernemen of artikel 21, lid 5, derde alinea, en artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een entiteit zoals die in het hoofdgeding, die voor eigen gebruik elektriciteit produceert, ongeacht haar omvang en hoofdactiviteit moet worden beschouwd als een 'distributeur' in de zin van eerstgenoemde bepaling, waarvan echter het verbruik van elektriciteit voor de productie van elektriciteit valt onder de verplichte vrijstelling van artikel 14, lid 1, onder a).

28. In de eerste plaats dient te worden opgemerkt dat artikel 21, lid 5, derde alinea, eerste zin, van richtlijn 2003/96 bepaalt dat een entiteit die voor eigen gebruik elektriciteit produceert, wordt aangemerkt als 'distributeur'. Daarnaast bepaalt de Portugese taalversie van artikel 21, lid 5, derde alinea, tweede zin, van deze richtlijn dat lidstaten vrijstelling kunnen verlenen aan 'estes pequenos produtores', wat in het Nederlands kan worden vertaald als 'die kleine producenten'. Andere taalversies van richtlijn 2003/96, zoals de Duitse, de Engelse of de Franse taalversie, spreken echter niet van 'die kleine producenten', maar van 'kleine producenten'.

29. Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, is het dientengevolge mogelijk om op grond van die Portugese taalversie een verband te leggen tussen de twee zinnen waaruit artikel 21, lid 5, derde alinea, van richtlijn 2003/96 bestaat, wat zou impliceren dat met de in artikel 21, lid 5, derde alinea, eerste zin, van deze richtlijn genoemde entiteiten die elektriciteit produceren voor eigen gebruik, enkel 'kleine producenten' worden bedoeld. Bijgevolg kan een entiteit zoals die in het hoofdgeding niet worden beschouwd als distributeur van elektriciteit. Die uitlegging strookt echter niet met alle taalversies van deze richtlijn.

30. Het is in dit verband vaste rechtspraak dat de in een van de taalversies van een Unierechtelijke bepaling ge-

bruikte formulering niet als enige grondslag voor de uitlegging van die bepaling kan dienen of voorrang kan hebben boven de andere taalversies. Unierechtelijke bepalingen moeten immers uniform worden uitgelegd en toegepast in het licht van de tekst in alle talen van de Europese Unie. Wanneer er verschillen bestaan tussen de taalversies van een Unierechtelijke bepaling, moet bij de uitlegging van de betrokken bepaling worden gelet op de algemene opzet en het doel van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt (arrest van 20 december 2017, Gusa, C-442/16, EU:C:2017:1004, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31. Wat de opzet van richtlijn 2003/96 betreft, bepaalt artikel 21, lid 5, eerste alinea, ervan dat de levering van elektriciteit door de distributeur het betrokken belastbaar feit oplevert.

32. Ingeval een entiteit elektriciteit produceert voor eigen gebruik is deze elektriciteit niet het voorwerp van distributie. Het is om die reden dat zulke elektriciteit, bij gebreke van specifieke bepalingen die deze onderwerpen aan de genoemde belasting, niet onder de bij richtlijn 2003/96 vastgestelde geharmoniseerde belastingregeling valt.

33. Door te vermelden dat een entiteit die voor eigen gebruik elektriciteit produceert, ongeacht haar omvang en hoofdactiviteit, dient te worden beschouwd als distributeur, heeft artikel 21, lid 5, derde alinea van deze richtlijn juist tot doel deze lacune op te vullen.

34. Deze uitlegging wordt bevestigd door de doelstellingen die door richtlijn 2003/96 worden nagestreefd. In dit verband dient eraan te worden herinnerd dat deze richtlijn met de invoering van een geharmoniseerde regeling voor de belasting op energieproducten en op elektriciteit, blijkens de overwegingen 2 tot en met 5 en 24 ervan, beoogt de goede werking van de interne energiemarkt te bevorderen door met name concurrentievervalsingen te vermijden (arresten van 7 september 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, punt 26, en 7 maart 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35. Te dien einde heeft de Uniewetgever, wat in het bijzonder de productie van elektriciteit betreft, ervoor gekozen, zoals met name blijkt uit bladzijde 5 van de toelichting bij het door de Raad ingediende voorstel van een richtlijn tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting op energieproducten (PB 1997, C 139, blz. 14), om de lidstaten overeenkomstig artikel 1 van richtlijn 2003/96 te verplichten belasting te heffen op

gedistribueerde elektriciteit, met dien verstande dat de energieproducten die voor de productie van elektriciteit worden gebruikt, tegelijkertijd van de belasting moeten worden vrijgesteld om te vermijden dat elektriciteit dubbel wordt belast (arrest van 7 maart 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punt 30).

36. Bij wijze van uitzondering op dit beginsel van outputbelasting op elektriciteit biedt artikel 21, lid 5, derde alinea, tweede zin, van deze richtlijn aan lidstaten de mogelijkheid om de door kleine producenten voor eigen gebruik geproduceerde elektriciteit vrij te stellen, op voorwaarde dat zij wel de energieproducten belasten die voor de productie van deze elektriciteit worden gebruikt.

37. Gelet op de doelstellingen van richtlijn 2003/96 heeft deze bepaling betreffende kleine producenten echter alleen betrekking op de wijze waarop de elektriciteit wordt onderworpen aan de geharmoniseerde belastingregeling, teneinde met name, zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 21 van zijn conclusie, de administratieve kosten te vermijden die in deze specifieke omstandigheid met de belasting zijn gemoeid, zonder evenwel afbreuk te doen aan de status van distributeur zoals toegerekend krachtens artikel 21, lid 5, derde alinea, eerste zin, van deze richtlijn.

38. Hieruit volgt dat iedere entiteit – met name die in het hoofdgeding – die voor eigen gebruik elektriciteit produceert, ongeacht haar omvang en hoofdactiviteit moet worden beschouwd als ‘distributeur’ in de zin van artikel 21, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn.

39. In de tweede plaats dient te worden gepreciseerd dat deze conclusie betreffende het betrokken belastbaar feit evenwel niet afdoet aan het feit dat de economische activiteiten van de entiteit die voor eigen gebruik elektriciteit produceert, van belang zijn voor de toepassing van de vrijstellingen waarin voorgenoemde richtlijn voorziet.

40. Artikel 14, lid 1, onder a), eerste zin, van richtlijn 2003/96, krachtens welke energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit en elektriciteit die wordt gebruikt tot instandhouding van het vermogen elektriciteit te produceren zijn vrijgesteld van belasting, kan namelijk niet worden genegeerd bij het beoordelen van de belastingsituatie van een entiteit zoals die in het hoofdgeding.

41. In dit verband moet in herinnering worden gebracht dat deze bepaling dwingend is voor lidstaten, behoudens de aan hen verleende mogelijkheid om krachtens artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 2003/96 van deze vrijstellingsregeling af te wijken uit milieu-

beleidsoverwegingen (zie in die zin arrest van 7 maart 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, punten 26-28). Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt echter niet dat de Portugese Republiek gebruik heeft gemaakt van deze mogelijkheid.

42. Hieruit volgt dat het verbruik door een entiteit zoals die in het hoofdgeding van een deel van de door haar geproduceerde elektriciteit voor de productie van elektriciteit weliswaar een belastbaar feit oplevert krachtens artikel 21, lid 5, eerste en derde alinea, van deze richtlijn, maar moet worden vrijgesteld van belasting krachtens artikel 14, lid 1, onder a), van genoemde richtlijn. Elke andere uitlegging zou in strijd zijn met de doelstellingen van richtlijn 2003/96, zoals die in de punten 34 en 35 van het onderhavige arrest in herinnering zijn gebracht. Aldus geproduceerde elektriciteit zou namelijk noodzakelijkerwijs dubbel belast worden. Bovendien zou een situatie van ongelijke behandeling kunnen ontstaan tussen entiteiten zoals die in het hoofdgeding en andere elektriciteitsproducenten die voor hun eigen productie energieproducten en elektriciteit geleverd krijgen van derden, wat tot verstoring van de concurrentie zou kunnen leiden (zie in die zin arrest van 7 maart 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, punt 33).

43. In dit verband dient te worden gepreciseerd dat richtlijn 2003/96 niet regelt op welke wijze moet worden bewezen dat de energieproducten zijn gebruikt voor doeleinden waarvoor vrijstelling wordt verleend. Integendeel, deze richtlijn laat het, zoals uit artikel 14, lid 1, ervan blijkt, aan de lidstaten over om de voorwaarden voor de in deze bepaling bedoelde vrijstelling vast te stellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen. Dit neemt echter niet weg dat de lidstaten, bij de uitoefening van de hun door artikel 14, lid 1, van die richtlijn verleende bevoegdheid om de voorwaarden voor de vrijstellingen vast te stellen, de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder met name het evenredigheidsbeginsel, in acht moeten nemen (arrest van 2 juni 2016, *Polihim-SS*, C-355/14, EU:C:2016:403, punten 57 en 59).

44. Hoewel de lidstaten een geldboete kunnen opleggen voor de schending van vormvereisten (zie in die zin arrest van 2 juni 2016, *ROZ-ŠWIT*, C-418/14, EU:C:2016:400, punt 40), doet een dergelijke schending geen afbreuk aan de verplichte vrijstelling waarin artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 voorziet, indien is voldaan

aan de voorwaarden voor de toepassing ervan (zie in die zin arrest van 13 juli 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, punt 51).

45. Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 21, lid 5, derde alinea, en artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 aldus moeten worden uitgelegd dat een entiteit zoals die in het hoofdgeding, die voor eigen gebruik elektriciteit produceert, ongeacht haar omvang en hoofdactiviteit moet worden beschouwd als een ‘distributeur’ in de zin van eerstgenoemde bepaling, waarvan het verbruik van elektriciteit voor de productie van elektriciteit echter valt onder de verplichte vrijstelling van artikel 14, lid 1, onder a).

(...)

NLF 2018/1593

## Nota naar aanleiding van het verslag inzake het multilateraal verdrag

MvF 4 juli 2018, 34 853 (R2096)

Belastingtijdvak 2018

### SAMENVATTING

De staatssecretaris van Financiën heeft mede namens de minister van Buitenlandse Zaken de schriftelijke vragen van de Tweede Kamerfracties van de VVD, de PVV, het CDA, D66, GroenLinks, de SP en de PvdA beantwoord (nota naar aanleiding van het verslag) over het wetsvoorstel ter goedkeuring van het Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (Trb. 2017, 86, en Trb. 2017, 194) (Kamerstukken 34 853 (R2096)).

Het uitgangspunt van het kabinet is om de verdragsgerelateerde BEPS-uitkomsten te laten doorwerken op het hele Nederlandse netwerk van belastingverdragen. Het kabinet wil daarom in beginsel alle Nederlandse belastingverdragen ter vermijding van dubbele belasting naar het inkomen (en vermo-

