



Ministerie van Financiën

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011

sterie van Financiën Ministerie

Ministerie van Fin

nanciën Ministerie van Financi

e van Financiën M

Ministerie van Financiën Min



Ministerie van Financiën

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011

Datum 11 februari 2011

Status Definitief

Colofon

Titel	Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011
Bijlagen	6
Inlichtingen	Ministerie van Financiën Directie Internationale Fiscale Zaken Directie Communicatie

Inhoud

Voorwoord—9

Lijst van afkortingen—11

1 Het verdragsbeleid op hoofdlijnen—13

1.1 Inleiding—13

1.2 Kerninzet—14

1.2.1 Hoofddoelen van belastingverdragen—14

1.2.2 Onderhandelingsproces—15

1.2.3 Nederlandse inzet—15

1.2.4 Overwegingen van Nederland voor het aangaan van een belastingverdrag—16

1.2.5 Verdragsrelaties met laagbelastende staten—17

1.2.6 Bijzondere regimes—19

1.2.7 Relaties met ontwikkelingslanden—19

1.3 Instrumentarium—21

1.3.1 Inleiding—21

1.3.2 Voorkoming van dubbele belastingheffing: methodiek en impact—21

1.3.3 Ontwikkelingen in de OESO en implicaties voor het instrumentarium—23

1.3.4 Het voorkomen van verdragsmisbruik—25

1.3.5 Relevante invloeden van het EU-recht op het instrumentarium—27

2 Specifieke elementen—31

2.1 Inleiding—31

2.2 Woonplaatsartikel: Inwonerschap en onderworpenheid—31

2.2.1 Onderworpenheidsvereiste—31

2.2.2 Corporate tiebreaker—34

2.3 Kwalificatie van hybride (rechts)vormen en afgezonderde vermogens—34

2.4 Asset pooling: besloten fonds voor gemene rekening—37

2.5 Afgezonderde particuliere vermogens—38

2.6 Ondernemingswinsten—39

2.6.1 Algemeen—39

2.6.2 Definitie vaste inrichting—39

2.6.3 Offshore—40

2.6.4 Winsttoerekening vaste inrichtingen en arm's-lengthbeginsel—42

2.6.5 Lucht- en scheepvaartwinsten—44

2.7 Dividenden—45

2.7.1 Algemeen—45

2.7.2 Het tegengaan van het ontgaan van de Nederlandse dividendbelasting—46

- 2.8 Interest en royalty's—47
 - 2.8.1 Algemeen—47
 - 2.8.2 Het tegengaan van het ontgaan van door de verdragspartner geheven bronbelasting op interest en royalty's—47
- 2.9 Vermogenswinsten—48
 - 2.9.1 Algemeen—48
 - 2.9.2 Aandelen in onroerendezaakvennootschappen—48
 - 2.9.3 Aanmerkelijkbelangvoorbehoud—49
 - 2.9.4 Aanmerkelijkbelangdividend—51
 - 2.9.5 Inkoop- en liquidatiebate—51
- 2.10 Inkomsten uit grensoverschrijdende werkzaamheden in dienstbetrekking en materieel werkgeversbegrip—52
- 2.11 Pensioenen & lijfrenten—53
 - 2.11.1 Algemeen: woonstaatheffing of bronstaatheffing—53
 - 2.11.2 Splitsing particuliere en publieke pensioenen—55
 - 2.11.3 Conserverende aanslagen—56
 - 2.11.4 Lijfrentedefinitie—57
 - 2.11.5 Aftrek pensioenpremies—58
- 2.12 Sporters & Artiesten—58
- 2.13 Hoogleraren—59
- 2.14 Grensarbeiders—60
- 2.15 Voorkomingsmethodiek: enkele specifieke elementen—62
 - 2.15.1 Uitwerking verrekeningsmethode—62
 - 2.15.2 Tax Sparing Credits—63
- 2.16 Administratieve samenwerking—63
 - 2.16.1 Fiscale informatie-uitwisseling—63
 - 2.16.2 Bijstand bij invordering—64
- 2.17 Overleg en arbitrage—65
 - 2.17.1 Algemeen—65
 - 2.17.2 Arbitrage en thin capitalisation—66
- 2.18 Meestbegunstiging—67
- 2.19 Treaty override—68
- 2.20 Instrumentarium bij het voorkomen van verdragsmisbruik—69
 - 2.20.1 Nationale leerstukken—69
 - 2.20.2 Verdragsbepalingen—70
- 2.21 Terug- en overnameclausule—71

Bijlage I. Relevante ontwikkelingen in de nationale regelgeving—	72
Bijlage II. Internationale ontwikkelingen—	76
Bijlage III. Impact Staatkundige hervorming op belastingverdragen—	85
Bijlage IV. Globaal beslisschema aangaan verdragsrelaties—	88
Bijlage V. Chronologisch overzicht voornaamste ontwikkelingen OESO—	89
Bijlage VI. Ontwikkelingen op het gebied van informatie-uitwisseling—	91

Voorwoord

Over het Nederlandse fiscale verdragsbeleid hebben mijn ambtsvoorgangers in 1987¹, 1996² en 1998³ notities uitgebracht. Sinds het verschijnen van de laatste notitie heeft de wereld ingrijpende veranderingen doorgemaakt op politiek en economisch gebied. Zo is in 2009 bijvoorbeeld wereldwijd op het hoogste politieke niveau de noodzaak erkend om meer transparantie en informatie-uitwisseling in belastingzaken tot stand te brengen. De daaruit voortgevloeide nieuwe normen hebben een effectieve bijdrage geleverd aan de strijd tegen het zwartsparen en illegale internationale financiële stromen. Nederland wil hiermee uitdrukkelijk bijdragen aan internationale fiscale transparantie en informatie-uitwisseling, zodat alle staten de mogelijkheid kunnen benutten om hun fiscale stelsels naar hun eigen inzicht in te richten en te effectueren. Mede in relatie hiermee is de aandacht toegenomen voor misbruik van belastingverdragen en worden in toenemende mate antimisbruikbepalingen opgenomen in belastingverdragen. Verder is de Nederlandse fiscale regelgeving, gedeeltelijk geïnspireerd door deze internationale ontwikkelingen, aan ingrijpende veranderingen onderhevig geweest. Daarom heeft mijn ambtsvoorganger een nieuwe notitie over het fiscale verdragsbeleid toegezegd.⁴ Het doet mij genoegen u hierbij de toegezegde notitie aan te bieden. Ik wil daarbij mijn erkentelijkheid uitspreken voor de vele reacties van betrokkenen op uitnodiging van mijn ambtsvoorganger in augustus 2009. Deze reacties zijn van grote waarde geweest bij de totstandkoming van deze notitie.

Naast het noodzakelijke onderhoud aan bestaande verdragen maken verschuivingen in productieprocessen, handelsstromen en economische machtsverhoudingen die zijn opgetreden door de voortgeschreden globalisering en andere veranderingen in de wereld-economie, een heroriëntatie op partnerlanden noodzakelijk. Ik ben ervan overtuigd dat de inzet in de komende jaren vooral gericht zal moeten zijn op de fiscale relaties met snel groeiende economieën. Deze staten behoren veelal niet tot onze traditionele kring van verdragspartners en zijn geen OESO-lidstaten. Nederland zal in die onderhandelingen dan ook geconfronteerd worden met een grote variëteit aan fiscale systemen, rechtssystemen en verdragspolitieke uitgangspunten. Alleen met maatwerkvoorstellen kan goed worden ingespeeld op de specifieke eigenschappen van zulke bilaterale betrekkingen. Ook in dat maatwerk wil ik met deze pluriforme groep staten belastingverdragen blijven sluiten die zo veel mogelijk overeenkomen met het OESO-modelverdrag. Omdat als algemene uit-

¹ *Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 2.*

² *Kamerstukken II 1996/97, 25 087, nr. 1.*

³ *Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4.*

⁴ Nota naar aanleiding van het verslag bij het belastingverdrag tussen Nederland en Bahrein (*Trb.* 2008, 119), *Kamerstukken II 2008/09, 31 824, nr. 5, blz. 1.*

gangspunt het OESO-modelverdrag als basis fungeert en Nederland veel maatwerk beoogt is naar mijn mening geen apart Nederlands standaardverdrag meer bruikbaar.

In deze nieuwe notitie zijn de voornaamste beleidsmatige uitgangspunten weergegeven die ik bij toekomstige verdragsonderhandelingen wens te hanteren en wordt met name ingegaan op de punten waar het voor de komende jaren beoogde Nederlandse verdragsbeleid afwijkt van het OESO-modelverdrag en de eerdere notities, die voor grote delen hun waarde behouden.

Ik verheug mij op een open en constructieve gedachtewisseling over deze notitie en hoop dat de uitkomsten van de discussie bijdragen aan de kwaliteit van het Nederlandse fiscale verdragennetwerk als één van de voornaamste pijlers van het vestigingsklimaat.

De Staatssecretaris van Financiën,

mr. drs. F.H.H. Weekers

Lijst van afkortingen

AOA	Authorised OECD Approach
APV	Afgezonderd particulier vermogen
ATAF	African Tax Administration Forum
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in belastingzaken/Nederlandse Belastingrecht-spraak
BVDB 2001	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
CFA	<i>Committee on Fiscal Affairs</i> van de OESO
CIAT	<i>Centro Interamericano de Administraciones Tributarias</i>
Ecofin	Raad Economische en Financiële Zaken (EU)
EER	Europese Economische Ruimte
EU	Europese Unie
fbi	Fiscale beleggingsinstelling
FGR	Fonds voor gemene rekening
G-20	Groep van negentien staten met de grootste nationale economieën en de EU
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
NGO	Non-governmental organisation
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwik-keling (Engels: <i>Organisation for Economic Co-operation and De-velopment</i> , OECD)
Stb	Staatsblad
Stcrt	Staatscourant
SWF	<i>Sovereign Wealth Fund</i> (staatsfonds)
TIEA	Tax Information Exchange Agreement (fiscaal informatie-uitwisselingsverdrag)

Trb	Tractatenblad
vbi	Vrijgestelde beleggingsinstelling
VN	Verenigde Naties
V-N	Vakstudienieuws
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet Div. Bel. 1965	Wet op de dividendbelasting 1965
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
Wet Vpb 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

1 Het verdragsbeleid op hoofdlijnen

1.1 Inleiding

Deze notitie bouwt voort op de eerdere notities over het fiscale verdragsbeleid. Veel van de vaak technische uiteenzettingen in die notities is nog relevant. In deze notitie wordt dan ook alleen op dergelijke technische punten ingegaan waar een wijziging of ingrijpende ontwikkeling is opgetreden.

De omgeving waarin de Nederlandse belastingverdragen tot stand komen is constant in beweging. Zo is de Nederlandse, nationale fiscale regelgeving en uitvoeringspraktijk aan veranderingen onderhevig geweest en hebben in de afgelopen jaren ook internationale ontwikkelingen plaatsgevonden. Deze ontwikkelingen zijn weergegeven in bijlage I respectievelijk bijlage II. Het is onwaarschijnlijk dat de omgeving in de komende jaren tot rust komt. Discussies over vereenvoudiging van het Nederlandse fiscale stelsel en ongetwijfeld voortschrijdende internationale en Europese ontwikkelingen zullen hun invloed blijven hebben. Daarnaast is per 1 oktober 2010 de bijzondere omstandigheid ontstaan dat Nederland voortaan twee fiscale stelsels kent: één voor Nederland in Europa en één voor de BES eilanden. De relevante implicaties van deze omstandigheid voor het verdragsbeleid zijn weergegeven in bijlage III.

Het parlement wordt pas in de eindfase van een soms lang onderhandelingstraject in de goedkeuringsprocedure van een verdrag betrokken. Er is dan slechts een keuze tussen integrale instemming met de ondertekende verdragstekst of onthouding van goedkeuring. Amendementen, zoals bij nationale wetgeving mogelijk, kunnen niet worden voorgesteld en initiatieven kunnen vanuit de Tweede Kamer niet worden genomen. Mede door deze omstandigheid zijn in het kader van de goedkeuring van een aantal in de afgelopen jaren aan de Staten-Generaal voorgelegde verdragen, vragen aan de orde geweest die van meer beleidsmatige aard waren en betrekking hadden op de lijnen voor de toekomst. Het is daarom de bedoeling in deze notitie politiek-beleidsmatige lijnen te schetsen voor de Nederlandse inzet bij belastingverdragsonderhandelingen. Daarbij zal in blauwe kaders per deelonderwerp het concrete Nederlandse verdragsbeleid worden weergegeven. Indien de uitgangspunten die hierna worden beschreven worden gedeeld door de Staten-Generaal, zou het goed zijn als de toelichtingen in het kader van de goedkeuring van toekomstige belastingverdragen (toelichtende nota dan wel memorie van toelichting) zich kunnen beperken tot de punten waar afgeweken wordt van de beschreven Nederlandse inzet. In het verlengde hiervan bestaat er mijns inziens in de hoofdregel geen noodzaak om nieuw ondertekende belastingverdragen ter expliciete goedkeuring aan te bieden aan de Staten-Generaal. Uiteraard neemt dit niet de vrijheid van de Staten-Generaal weg om zoals nu ook reeds het geval is een stilzwijgende goedkeuring te doorbreken indien er behoefte bestaat een verdrag desalniettemin ter expliciete goedkeuring te behandelen.

Met inachtneming van de eerder genoemde factoren, beschrijft deze notitie de kerninzet van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid en de wijze waarop aan deze kerninzet invulling kan worden gegeven. De invulling moet passen binnen een kader van beleidsmatige uitgangspunten die rekening houden met veranderingen in economische omstandigheden, met ontwikkelingen van fiscaal beleid in Nederland zoals die tot uitdrukking komen in aanpassing van onze heffingswetten en met internationale fiscale ontwikkelingen die bijvoorbeeld hun weerslag vinden in aanpassingen van het OESO-modelverdrag.

1.2 Kerninzet

1.2.1 Hoofddoelen van belastingverdragen

Kort gezegd dienen belastingverdragen ertoe om op basis van wederkerigheid dubbele heffing van belasting te voorkomen en om het ten onrechte ontlopen van belastingheffing tegen te gaan. Het gaat bij belastingverdragen om personen die grensoverschrijdend investeren of activiteiten ontplooiën. Dan kunnen immers twee of meer staten⁵ ingevolge hun nationale belastingwetgeving het gegenereerde inkomen of het betrokken vermogen in de heffing betrekken.

Het eerste hoofddoel van belastingverdragen is om de zogenoemde juridische dubbele belastingheffing weg te nemen door het overeenkomen van een verdeling van de heffingsbevoegdheid. De OESO en de VN hebben voor het instrumentarium voor verdeling van heffingsbevoegdheden verdragsmodellen ontwikkeld. Duidelijke regels met betrekking tot welke staat mag heffen bieden rechtszekerheid aan internationaal opererende bedrijven en natuurlijke personen en dragen bij aan vermindering van de administratieve lasten. Dit draagt bij aan de aantrekkelijkheid van het fiscale vestigingsklimaat. Bij de verdeling van de heffingsbevoegdheden moet bovendien het risico van verdragsmisbruik worden geminimaliseerd.

Het tweede hoofddoel is om het in strijd met de nationale wet ontgaan van belastingen te voorkomen. In belastingverdragen worden met het oog daarop voorzieningen getroffen voor administratieve samenwerking in de vorm van fiscale informatie-uitwisseling en bijstand bij invordering.

De in de afgelopen jaren gesloten verdragen die uitwisseling van informatie in belastingzaken mogelijk maken, zijn met name voor dit tweede hoofddoel van belang. Door de inspanningen op het terrein van deze TIEA's, verdragen die uitsluitend de rechtsbasis

⁵ In deze notitie wordt kortheidshalve gesproken over 'staten'. Hiermee wordt ook een onderdeel van een staat bedoeld voor zover in dit onderdeel een afzonderlijk fiscaal stelsel geldt en jurisdicties die formeel geen afzonderlijke staat zijn maar wel, soms met machtiging van een 'moederland', verdragen kunnen sluiten. De bilaterale of multilaterale afspraken die Nederland met andere staten maakt kunnen in plaats van een verdrag ook de vorm aannemen van bijvoorbeeld een Rijkswet (in de relatie tot de andere landen in ons Koninkrijk) of een tweezijdig besluit (zie de regeling ter voorkoming van dubbele belasting ten aanzien van Taiwan). In deze notitie worden al deze varianten simpelweg aangeduid als (belasting)verdrag.

bieden voor fiscale informatie-uitwisseling, is een netwerk van verdragen met (voormalige) belastingparadijzen opgebouwd dat in ruime mate aan de Nederlandse behoeften aan informatie uit die staten tegemoet komt. De Nederlandse inzet op dit terrein is voor de komende jaren om meer ruimte te creëren voor spontane en automatische gegevensuitwisseling met meer staten. Daarmee zal het ontgaan van belastingheffing nog effectiever kunnen worden bestreden dan wanneer informatie alleen op verzoek wordt verstrekt. Op de informatie-uitwisseling wordt in par. 2.16.1 nader teruggekomen. Doordat op het gebied van deze tot gegevensuitwisseling beperkte verdragen veel voortgang is geboekt, staat in deze notitie met name het volledige belastingverdrag centraal.

1.2.2 Onderhandelingsproces

Het onderhandelingsproces bepaalt uiteindelijk de inhoud van een specifiek belastingverdrag. Het is een proces van geven en nemen ('do ut des') waarvan de uitkomst sterk afhangt van de punten waaraan beide zijden bijzonder belang hechten. Dat de voornaamste wensen op elkaar aansluiten is uitzonderlijk. Vaak blijven er aan het eind van het onderhandelingsproces een aantal verschilpunten over die alleen in een totaalcompromis overbrugd kunnen worden. In die gevallen wordt voor het niet-inwilligen van een onderdeel van de Nederlandse inzet compensatie elders gezocht. Zo kan op punten waaraan in deze notitie of in de eerdere notities groot belang wordt toegedicht soms een concessie wenselijk zijn om een eindresultaat te bereiken dat als geheel voldoende positieve elementen voor Nederland bevat. Hierbij spreekt het voor zich dat niet elke compensatie rechtstreeks te koppelen is aan een eventueel niet-ingewilligde wens van Nederland. Zoals gezegd is het resultaat immers een totaalcompromis.

Als resultaat van de bilaterale onderhandelingen kunnen de uiteindelijke teksten van afzonderlijke belastingverdragen redactionele verschillen vertonen. Veel staten hebben vaak op basis van de OESO- of VN-modelverdragen eigen standaardteksten ontwikkeld waarin termen of uitdrukkingen worden gebruikt die voorkomen in hun nationale wetgeving. Als Nederland met een dergelijke staat in onderhandeling is, wordt geprobeerd om zo dicht mogelijk te blijven bij internationaal gebruikelijke teksten en bij de reeds door Nederland gesloten belastingverdragen. De onderhandelingspartner zal echter op zijn beurt eveneens vast willen houden aan zijn andere belastingverdragen. In het kader van compromissen is het in die gevallen onvermijdelijk dat teksten afwijken van de modelverdragen en andere door Nederland afgesloten verdragen. Met dergelijke redactionele verschillen worden echter niet per definitie materiële afwijkingen beoogd.

1.2.3 Nederlandse inzet

Nederland heeft een zeer open economie, mede door de beperkte omvang van de eigen binnenlandse markt. Anders dan staten met een grote binnenlandse markt moet Nederland er nauwlettend zicht op houden hoe zijn (fiscale) vestigingsklimaat zich verhoudt tot

het vestigingsklimaat van vergelijkbare staten. Het gaat hierbij vooral om vergelijkbaarheid op fiscaal-economisch vlak. Ook geografische nabijheid kan het nodig maken om staten in de vergelijking te betrekken. Hierbij moet evenwel in gedachten worden gehouden dat sommige staten wegens de omvang van hun economie hun fiscale verdragsbeleid baseren op beginselen van *kapitaalexportneutraliteit*, zie ook par. 1.3.2. Dit betekent dat deze staten in hun verdragsbeleid uitgaan van de mogelijkheid om belasting bij te heffen tot het eigen nationale belastingniveau. Dit verslechtert weliswaar de concurrentiepositie van in het buitenland opererende ondernemingen die zijn gevestigd in die staat, maar door de grote omvang van de eigen binnenlandse markt hebben deze ondernemingen het alternatief om alleen op de binnenlandse markt te opereren en daar te groeien.

Het netwerk van goede belastingverdragen is van oudsher één van de belangrijkste pijlers van het Nederlandse beleid om fiscale belemmeringen met betrekking tot het grensoverschrijdende verkeer weg te nemen en om rechtszekerheid te bieden aan bedrijven en natuurlijke personen die internationaal actief zijn. De verdragen bevorderen internationale activiteiten van Nederlandse ondernemingen en dragen bij aan een aantrekkelijk vestigingsklimaat in Nederland. Zo dragen de belastingverdragen bij aan de economische groei en werkgelegenheid in Nederland. Zij stellen bovendien Nederlandse heffingsrechten veilig. Het sluiten van belastingverdragen blijft dan ook onverminderd van belang waarbij, waar mogelijk, ook wordt geprobeerd economische dubbele belastingheffing weg te nemen. In par. 1.3.2 wordt hierop nader ingegaan.

Het ministerie van Financiën zal ook in de komende jaren zorg dragen voor onderhoud en uitbreiding van het fiscale verdragennetwerk, in samenwerking met andere betrokken ministeries. Een evenwichtige en solide uitwerking van de hoofdoelen van belastingverdragen vormt daarbij de kerninzet voor het Nederlandse fiscale verdragsbeleid. Hierdoor kunnen de grensoverschrijdende economische activiteiten over de volle breedte van de open Nederlandse economie fiscaal zo doeltreffend mogelijk worden ondersteund.

1.2.4 *Overwegingen van Nederland voor het aangaan van een belastingverdrag*

De overwegingen van Nederland bij de beslissing om al dan niet onderhandelingen over een belastingverdrag met een andere staat te beginnen, zijn gelegen in een complex van factoren. Onder meer de volgende vier factoren spelen hierbij een rol:

Interactie fiscale stelsels

De inrichting van het fiscale stelsel van een mogelijke verdragspartner en de juridisch-economische interactie met het Nederlandse fiscale stelsel zijn relevant om te beoordelen of een belastingverdrag nodig is. De betrokken fiscale stelsels worden zorgvuldig bestudeerd met inachtneming van signalen van belastingplichtigen, adviseurs en belangengroepen. Ook vindt er een analyse plaats van belastingverdragen die de potentiële verdragspartner heeft gesloten met andere staten. Dit geeft inzicht in de gebieden waar dubbele belastingheffing optreedt en hoe deze verminderd kan worden. Ook maakt het inzichtelijk

welke heffingslacunes bestaan en op welke wijze de betrokken staten al voorzien in unilaterale maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting. Wordt vervolgens geconstateerd dat voor grensoverschrijdende economische activiteiten toch dubbele heffing of heffingslacunes bestaan, dan kan gezocht worden naar oplossingen in de vorm van verdragen.

Economische betrekkingen

Ook de aard en omvang van de economische betrekkingen tussen Nederland en de potentiële verdragspartner zijn van belang. Bezien wordt welk effect het sluiten van een belastingverdrag op de bestaande economische betrekkingen en de verwachte ontwikkelingen daarin zal hebben. Met het sluiten van een belastingverdrag kan ook een specifiek economisch doel worden nagestreefd, bijvoorbeeld door fiscale belemmeringen ten aanzien van specifieke inkomenscategorieën weg te nemen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het faciliteren van investeringen door Nederlandse pensioenfondsen in het buitenland of van investeringen van buitenlandse SWF's in Nederland, zie ook par. 2.2.1 en bijlage II, par. 2.

Concurrentiepositie werknemers, ondernemers en investeerders

Verder vindt onderzoek plaats naar de positie van personen en ondernemingen die vanuit Nederland economische activiteiten ontplooiën in de potentiële verdragsstaat in vergelijking met personen en ondernemingen die aldaar vanuit een derde staat opereren. Deze concurrentiepositie kan met name beïnvloed worden door belastingverdragen die de potentiële verdragsstaat met de derde staat heeft gesloten. Een belastingverdrag kan een eventueel nadelige concurrentiepositie wegnemen.

Samenhang met andere economische, politieke en diplomatieke factoren

Ten slotte kunnen economische, politieke en diplomatieke factoren het wenselijk maken om een belastingverdrag te sluiten met een bepaalde staat of juist niet. Zo kan in het kader van een economische missie duidelijk worden dat het sluiten van een belastingverdrag onderdeel kan zijn van een pakket maatregelen voor de opheffing van belemmeringen voor wederzijdse investeringen. Vaak wordt in deze verhoudingen ook een investeringsbeschermingsovereenkomst wenselijk geacht. Het honoreren van de wens van een andere staat om een belastingverdrag te sluiten kan ook een gewenste doorbraak forceren in een bilateraal politiek of diplomatiek dossier. Op grond hiervan kunnen onderhandelingen over een belastingverdrag een hogere prioriteit krijgen dan het geval zou zijn als alleen de drie eerder genoemde factoren in aanmerking worden genomen.

1.2.5 Verdragsrelaties met laagbelastende staten

In sommige bilaterale relaties bestaat geen of een gering risico van dubbele heffing, in het bijzonder als de andere staat geen of weinig directe belastingen heft. Het internationaal breed gedragen uitgangspunt dat alle staten in beginsel autonomie bezitten ten aanzien van de inrichting van hun fiscale stelsel brengt mee dat het ook voornamelijk de eigen verantwoordelijkheid van iedere staat is om maatregelen te nemen tegen uitholling

van de eigen belastinggrondslag. Hierbij is evenwel van cruciaal belang dat belastingautoriteiten grensoverschrijdend fiscale informatie uitwisselen, hetgeen Nederland al jaren uitdrukkelijk propageert. Indien Nederland overweegt een bilaterale verdragsrelatie aan te gaan met een staat die zijn fiscale autonomie zodanig aanwendt dat deze staat is aan te merken als laagbelastende staat, moeten bijzondere afwegingen worden gemaakt. Deze afwegingen zijn eerder onderwerp van debat geweest tijdens de parlementaire behandeling van de belastingverdragen met Qatar en Bahrein.⁶

Het overeenkomen van een belastingverdrag met een dergelijke laagbelastende staat houdt een risico in van grondslaguitholling. Het kan gaan om uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag, maar ook om uitholling van de grondslag van een derde staat, waarmee Nederland ook een belastingverdrag heeft gesloten. Het laatstgenoemde risico doet zich bijvoorbeeld voor indien personen inkomensstromen via Nederlandse entiteiten laten lopen en daarbij gebruik maken van het verdrag met de laagbelastende staat. Vooral voor passief inkomen bestaat dit risico gezien het mobiele karakter van dit inkomen. Derde staten zullen dan mogelijk in de nationale wet of door middel van een herziening van het belastingverdrag met Nederland antimisbruikmaatregelen willen treffen, die vervolgens Nederlandse economische activiteiten kunnen treffen. Dit kan derhalve uiteindelijk leiden tot verslechtering van het Nederlandse verdragennetwerk.

De beoordeling of met een laagbelastende staat een belastingverdrag wordt gesloten is gebaseerd op dezelfde factoren als bij potentiële verdragsrelaties met andere staten. In bijlage IV zijn deze factoren en de mogelijke uitkomsten schematisch weergegeven. Bij de beoordeling van het complex van factoren die bepalen of Nederland een verdragsrelatie wil aangaan met de betrokken laagbelastende staat zal binnen de in par. 1.2.4 vermelde afwegingsfactoren bijzondere aandacht bestaan voor raakvlakken met andere politieke en diplomatieke factoren en de invloed die het sluiten van een belastingverdrag kan hebben op de concurrentiepositie van Nederlandse personen en ondernemingen in die staat. Vooral handhaving en verbetering van de concurrentiepositie van Nederlandse personen en ondernemingen kunnen een belangrijke overweging zijn om toch een volledig of partieel belastingverdrag na te streven. De overeen te komen heffingsverdeling moet dan wel zien op reële economische activiteiten.

Is in een bilaterale verhouding het risico op het ontstaan van ontgaansconstructies groot, dan kan dit een overweging zijn om geen (volledig) belastingverdrag overeen te komen. Uit het oogpunt van eenvoud en efficiënte inzet van onderhandelingscapaciteit biedt deze

⁶ Wetsvoorstel Goedkeuring van het op 24 april 2008 te 's-Gravenhage totstandgekomen verdrag tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Staat Qatar tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (*Trb.* 2008, 112) (*Kamerstukken* 31764) en Wetsvoorstel Goedkeuring van het op 16 april 2008 te 's-Gravenhage totstandgekomen verdrag tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Koninkrijk Bahrein tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (*Trb.* 2008, 119) (*Kamerstukken* 31824).

optie een belangrijk voordeel boven een onderhandelingsproces waarin gezocht wordt naar een heffingsverdeling die voorziet in doeltreffende antimisbruikmaatregelen. De wijze waarop antimisbruikmaatregelen kunnen worden vormgegeven zal aan bod komen in par. 2.20.2. Indien het sluiten van een volledig belastingverdrag uiteindelijk niet voor de hand ligt, kan gekozen worden voor het treffen van regelingen die zien op specifieke fiscale aspecten. Als voorbeeld kunnen genoemd worden de verdragen die tot stand zijn gebracht met Bermuda. Deze verdragen regelen informatie-uitwisseling, onderlingoverlegprocedures inzake verrekenprijzen, een heffingsverdeling inzake lucht- en scheepvaartwinsten en de voorkoming van dubbele belasting voor inkomsten uit tegenwoordige en vroegere dienstbetrekking van natuurlijke personen.⁷

1.2.6 *Bijzondere regimes*

Potentiële verdragspartners kennen soms een bijzonder regime voor bepaalde bedrijfstakken en/of bepaalde geografische gebieden waardoor inkomsten binnen dat regime niet of nauwelijks worden belast.

Nederland streeft ernaar inkomsten of personen die binnen de reikwijdte van een bijzonder regime vallen geheel of gedeeltelijk uit te zonderen van verdragsvoordelen indien het risico bestaat op verdragsmisbruik.

Deze onderhandelingsinzet geldt voornamelijk indien de verwachting bestaat dat door de aanwezigheid van deze regimes de risico's zich zullen verwezenlijken die hierna in onder meer par. 2.7.2 geschetst zullen worden. Een oplossing kan gevonden worden door de inkomsten of personen die onder een dergelijk regime vallen, expliciet uit te zonderen met verwijzing naar het toepasselijke regime. Soms kan ook voor een aanvullende onderworpenheidseis worden gekozen, met name als het lastig is de bijzondere regimes te identificeren. Een derde alternatief is om bij de vormgeving van een meer algemene antimisbruikmaatregel rekening te houden met het bestaan van het bijzondere regime. Bij de mogelijke vormgeving van antimisbruikmaatregelen zal worden stilgestaan in par. 2.20.

1.2.7 *Relaties met ontwikkelingslanden*

In bijlage II wordt een aantal internationale ontwikkelingen beschreven die relevant zijn voor het Nederlandse fiscale verdragsbeleid. Wegens de recente aandacht van de G-20 in Seoul voor de toekomst van ontwikkelingssamenwerking is bijzondere aandacht op zijn plaats voor de relatie van Nederland met ontwikkelingslanden.⁸

⁷ Deze verdragen zijn gepubliceerd in *Trb.* 2009, 108 tot en met 111.

⁸ Zie onder meer de uitkomsten van de G-20-top van november 2010, *The Seoul summit document*, punt 50, onderdeel h.

Het kabinet-Rutte streeft indachtig het WRR-rapport 'Minder pretentie, meer ambitie' voor de komende jaren een meer resultaatgerichte ontwikkelingssamenwerking na.⁹ Sleutelwoorden zijn bevordering van duurzame groei en zelfredzaamheid in een beperkt aantal staten waarmee Nederland bilateraal hechte ontwikkelingsbanden wil onderhouden (de partnerlanden). Hierdoor zal hun afhankelijkheid van ontwikkelingshulp kunnen worden verminderd en zullen zij op termijn in staat zijn om zelf in hun behoefte te voorzien. Meer dan in het verleden wordt daarbij aan bedrijven, burgers en NGO's een rol toebedacht. Nederland streeft een zakelijke relatie na uit welbegrepen wederzijds economisch belang ('meer koopman, minder dominee').

Verder wees de WRR in het genoemde rapport ook al op het belang van het tegengaan van belastingontduiking en van een fair fiscaal stelsel in de ontwikkelingslanden. Ook de G-20 heeft tijdens de top in Seoul 'domestic resource mobilisation' één van de pijlers gemaakt voor de steun van de rijkste staten bij het bereiken van de *Millennium Development Goals*, met name bij het terugdringen van de armoede.¹⁰

Tegen deze achtergrond wil Nederland een bijdrage leveren aan een betere belastingheffing in ontwikkelingslanden, juist omdat dit een cruciaal element is in duurzame groei en het bevorderen van zelfredzaamheid. Goede belastingheffing speelt ook een belangrijke rol in het versterken van de legitimatie van de overheid. Het gaat om het tot stand brengen van een goede belastingwetgeving en een effectieve uitvoering door een integere en efficiënte belastingdienst.

Mede op Nederlands initiatief is in de OESO besloten tot een gezamenlijke aanpak door het Ontwikkelingscomité, het Comité voor Fiscale Zaken en het *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Een daarvoor in mei 2010 in het leven geroepen *OECD Informal Task Force on Tax and Development*, met daarin overheden uit OESO- en ontwikkelingslanden, non-gouvernementele organisaties, internationale instellingen en internationaal bedrijfsleven zal begin 2011 met een breed programma van start gaan. De *Task Force*, onder co-voorzitterschap van Nederland, en het *African Tax Administration Forum*, zal werken aan concrete en voor ontwikkelingslanden bruikbare voorstellen op het gebied van uitwisseling van informatie, *transfer pricing*, *country by country reporting* en capaciteitsversterking.¹¹

Ontwikkelingslanden zijn bovendien steeds belangrijker voor investeringen door Nederlandse bedrijven als productielocatie en/of afzetmarkt. Het bijgestelde Nederlandse beleid

⁹ Rapport van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid van 18 januari 2010: *Ontwikkelingssamenwerking: minder pretentie, meer ambitie*, wrr.nl/content.jsp?objectid=5185.

¹⁰ Zie onder meer de uitkomsten van de G-20-top van november 2010, *The Seoul summit document*, punt 50, onderdeel h.

¹¹ Zie de beantwoording van vragen van het lid Braakhuis (GL) aan de staatssecretaris van Financiën, *Aanhangsel Handelingen II 2010/11*, nr. 919.

op het gebied van ontwikkelingssamenwerking waarin in toenemende mate wordt vertrouwd op kennisoverdracht en investeringen door het bedrijfsleven in de partnerlanden, zal de belangstelling voor investeringen in ontwikkelingslanden verder versterken. Belastingverdragen bieden samen met investeringsbeschermingsovereenkomsten de rechtszekerheid die ondernemers en burgers zoeken wanneer zij investeringen in ontwikkelingslanden overwegen.

Nederland zal in de komende jaren er naar streven het netwerk van belastingverdragen verder uit te breiden tot ontwikkelingslanden en zal ontwikkelingslanden bilateraal en via internationale initiatieven ondersteunen bij de verbetering van de fiscale stelsels en de inrichting van de belastingadministraties.

1.3 Instrumentarium

1.3.1 Inleiding

Zoals vermeld in par. 1.2.1 kan samenloop van heffingsrechten van verschillende staten leiden tot dubbele belastingheffing die een belemmering vormt voor economische activiteiten tussen staten. Daarnaast kunnen heffingslacunes bestaan, bijvoorbeeld als gevolg van verschillen tussen fiscale stelsels van staten. Belastingplichtigen kunnen deze lacunes gebruiken om belastingheffing te ontgaan. Het Nederlandse beleid bij het tot stand brengen van belastingverdragen is gericht op het vinden van oplossingen voor deze problemen door middel van het instrumentarium dat hierna wordt besproken. Par. 1.3.2 geeft in hoofdlijnen weer hoe dit instrumentarium van dubbele belastingheffing door middel van belastingverdragen ingezet kan worden. In par. 1.3.3 wordt beschreven hoe ontwikkelingen in OESO-verband de inrichting van dit instrumentarium beïnvloeden. Het instrumentarium dient bovendien zodanig ingezet te worden dat verdragsmisbruik verhinderd wordt, zoals nader uiteengezet wordt in par. 1.3.4. In par. 1.3.5 zal ten slotte beschreven worden welke invloed het EU-recht heeft op het instrumentarium.

1.3.2 Voorkoming van dubbele belastingheffing: methodiek en impact

Door middel van het sluiten van een belastingverdrag kan een instrumentarium worden geïmplementeerd om in de relatie tot één of meer staten vormen van dubbele belastingheffing weg te nemen. Belastingverdragen gaan voornamelijk juridisch dubbele belastingheffing tegen. Deze vorm van dubbele belastingheffing treedt op indien één subject voor hetzelfde object door meerdere staten wordt belast. De veel voorkomende situatie is dat de woonstaat van een belastingplichtige diens wereldinkomen in de belastingheffing betreft, terwijl een andere staat waarin een bron van inkomen van deze belastingplichtige is gelegen als bronstaat deze belastingplichtige ook in de heffing zal betrekken.

Ten einde de ontstane (juridisch) dubbele belastingheffing weg te nemen kunnen de betrokken staten door middel van een belastingverdrag de heffingsrechten onderling verde-

len. Dit kan betekenen dat de bronstaat geheel of gedeeltelijk terugtreedt in zijn belastingheffing. Ook kan de woonstaat geheel of gedeeltelijk terugtreden door een objectvrijstelling, belastingvrijstelling of een belastingverrekening toe te kennen.¹²

Staten kunnen per categorie inkomen of vermogen verschillende wijzen van heffingsverdeling overeenkomen. De onderhandelingsinzet voor de heffingsverdeling verschilt per staat. Nederland sluit in de hoofdregel aan bij de heffingsverdeling zoals die wordt voorgesteld in het OESO-modelverdrag, zie ook par. 1.3.3 hierna. Niet-OESO-lidstaten knopen veelal aan bij het modelbelastingverdrag dat de Verenigde Naties hebben ontwikkeld. In dit verdragsmodel worden meer dan in het OESO-modelverdrag heffingsrechten toegekend aan de bronstaat.

De keuze tussen de methoden ter voorkoming van dubbele belasting door de woonstaat heeft potentieel gevolgen voor de concurrentiepositie van de belastingplichtigen die actief zijn in de andere verdragsstaat. Heeft de belastingplichtige in zijn woonstaat recht op verrekening van de in de in de andere staat betaalde belasting, dan is het niveau van de belastingheffing in de woonstaat van de belastingplichtige leidend. Dit wordt wel *kapitaal-exportneutraliteit* genoemd, omdat het in dat geval voor de belastingdruk niet uitmaakt of een potentiële investeerder investeert in zijn woonstaat of in een andere staat. Immers, verrekening van de door de bronstaat ingehouden belasting betekent dat de woonstaat bij kan heffen tot het belastingniveau in deze woonstaat, indien het belastingniveau in de bronstaat lager is.

Kiest de woonstaat echter voor de vrijstellingsmethode, dan is het niveau van de belastingheffing in de bronstaat leidend. Dit wordt wel *kapitaalimportneutraliteit* genoemd. De gedachte achter dit begrip is dat indien de belastingdruk op het rendement op een kapitaalverstreking vanuit het buitenland gelijk is aan de belastendruk op het rendement van een kapitaalverstreking vanuit het binnenland het niet uitmaakt of kapitaal wordt aange trokken vanuit het binnenland of buitenland. Het Nederlandse verdragsbeleid is er – net als het BVDB 2001 – op gericht om zoveel mogelijk het principe van *kapitaalimportneutraliteit* te realiseren voor actieve inkomsten, zodat Nederlandse werknemers en ondernemers in het buitenland zich in dezelfde concurrentiepositie bevinden als lokale werknemers en ondernemers aldaar. Dit is van belang, omdat Nederlandse werknemers en ondernemers slechts gebruik kunnen maken van een kleine binnenmarkt, zodat toegang tot buitenlandse markten van wezenlijk belang is. Bij zogenoemde 'passieve inkomsten', zoals portfoliodividenden, interest en royalty's, ligt dit anders. Er is dan sprake van weinig of geen daadwerkelijke economische activiteiten van de buitenlandse investeerder in de

¹² De methoden van voorkoming van dubbele belasting door Nederland als woonstaat zijn uitgewerkt in het BVDB 2001 en zijn onder meer toegelicht in het Besluit van 13 april 2004, nr. IFZ2004/236M: *Syllabus Vrijstelling, Verrekening, Verliescompensatie Internationaal Belastingrecht*. Dit besluit zal begin 2011 vervangen worden door een nieuwe handleiding voor de voorkomingsmethodiek, welke onder meer geplaatst zal worden op Belastingdienst.nl.

bronstaat. In die gevallen geeft Nederland slechts recht op verrekening van de buitenlandse belasting en heft bij tot het nationale tarief.

Naast juridisch dubbele belastingheffing komt ook economisch dubbele belastingheffing voor. Economisch dubbele belastingheffing vindt plaats indien meerdere subjecten feitelijk voor hetzelfde object meerdere malen worden belast. In internationaal verband is de oorzaak hiervan veelal gelegen in het feit dat verschillende nationale belastingstelsels worden toegepast, die verschillende methoden van inkomenstoerekening kennen of die uiteenlopende wijzen van verrekenprijvaststelling kennen. Door de complexiteit van deze vorm van dubbele belastingheffing is een oplossing vaak niet eenvoudig. Desalniettemin zoekt Nederland met zijn verdragspartners voor diverse categorieën van economische dubbele heffing naar (maatwerk)oplossingen die zoveel mogelijk rechtszekerheid bieden. De twee voornaamste categorieën zijn dubbele heffing door verrekenprijverschillen (zie onder meer par. 2.6.4) en dubbele heffing als gevolg van kwalificatieverschillen ten aanzien van samenwerkingsverbanden (zie par. 2.3 over hybride entiteiten).

1.3.3 *Ontwikkelingen in de OESO en implicaties voor het instrumentarium*

Als richtsnoer voor de verdeling van heffingsrechten heeft de OESO een Modelverdrag¹³ met bijbehorend commentaar ontwikkeld dat internationaal groot gezag heeft en waarnaar in deze notitie veelvuldig wordt verwezen. Nederland is actief lid van de OESO en de bilaterale verdragen die Nederland heeft gesloten zijn gebaseerd op het OESO-modelverdrag.

Lidstaten hebben de mogelijkheid om bij het OESO-modelverdrag en het bijbehorende OESO-commentaar voorbehouden en opmerkingen te maken. Omdat Nederland van oordeel is dat de kracht van het OESO-modelverdrag het best in stand blijft als het aantal opmerkingen en voorbehouden beperkt blijft, heeft Nederland weinig van die mogelijkheid gebruikgemaakt.

Daar waar in bilaterale verdragen teksten zijn gebruikt die overeenkomen met die van het OESO-modelverdrag heeft het daarbij behorende OESO-commentaar grote betekenis bij de interpretatie, ook wanneer het een verdrag met een niet-OESO-lidstaat betreft.¹⁴ Dat is zeker het geval wanneer het OESO-commentaar sinds het sluiten van het verdrag niet is gewijzigd.

Voor gevallen waarin het OESO-commentaar sinds het sluiten van het bilaterale verdrag wel is gewijzigd, maar de (OESO-model)verdragstekst niet, is in de introductie van het OESO-modelverdrag zelf neergeschreven dat verdragen moeten worden uitgelegd aan de

¹³ OESO, *OECD Model Convention on the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital 2010*, Parijs: OESO 2010.

¹⁴ Zo vindt ook de Hoge Raad, vgl. HR 2 september 1992, *BNB* 1992/379.

hand van het meest recente OESO-commentaar, de zogenoemde dynamische toepassing van het commentaar. Ook in de meeste door Nederland afgesloten verdragen is die benadering expliciet neergelegd. Zie voor recente relevante wijzigingen in OESO-verband bijlage V.

Van wijzigingen in het OESO-commentaar, die zijn bedoeld om de werking van de verdragstekst of van het eerdere OESO-commentaar te verduidelijken mag men daarom in elk geval aannemen dat betrokken OESO-lidstaten de werking van dat nieuwe commentaar van toepassing achten op hun bilaterale verdrag en zich daaraan gebonden achten. Hetzelfde geldt voor wijzigingen in het commentaar die een vraag beantwoorden die nog niet eerder bij de toepassing van het verdrag was opgekomen, bijvoorbeeld door veranderde economische omstandigheden. Ook de Hoge Raad lijkt hiervan uit te gaan.¹⁵

In relatie met niet-OESO-lidstaten mag hetzelfde verwacht worden, zeker waar die staten (desgevraagd) geen opmerkingen hebben gemaakt bij die wijzigingen. Daarbij dient in de beschouwing te worden betrokken dat voor veel niet-OESO-lidstaten het VN-modelverdrag als uitgangspunt geldt en dat veel bepalingen daarin overeenkomen met die in het OESO-modelverdrag.

Bij wijzigingen van het OESO-commentaar die een artikel anders uitleggen dan voorheen, zal van geval tot geval beoordeeld moeten worden of het redelijk is het nieuwe OESO-commentaar toe te passen op een verdrag dat dateert van voor die wijziging. Wanneer een wijziging is aangebracht omdat het oude OESO-commentaar, bijvoorbeeld vanwege veranderde economische omstandigheden, bij nader inzien in strijd werd bevonden met de oorspronkelijke bedoeling van het artikel, zou het gewijzigde commentaar ook relevant moeten zijn bij de interpretatie van oudere verdragen.

Wanneer behalve het OESO-commentaar ook de tekst van een artikel in het OESO-modelverdrag wordt gewijzigd, zal dit in het algemeen slechts betekenis hebben voor verdragen die na die wijziging worden afgesloten en die de nieuwe verdragstekst volgen. Zelfs in die gevallen echter kan, onder omstandigheden, worden verdedigd dat het nieuwe commentaar uitleg geeft aan de oude tekst.

De praktijk heeft uitgewezen dat verdragsonderhandelingen een lange periode in beslag kunnen nemen. Het kan daardoor enige tijd duren voordat wijzigingen in het OESO-modelverdrag of in het OESO-commentaar geïmplementeerd worden in een nieuw of aangepast verdrag. In verdragsonderhandelingen kunnen daarom op onderwerpen afspraken gemaakt worden over de toepassing van recente of toekomstige wijzigingen in de modelverdragen en de toepasbaarheid onder bestaande verdragen. De eisen die de ratificatieprocedures in de betrokken staten stellen aan dergelijke afspraken dienen dan vanzelfsprekend in acht genomen te worden. Een mogelijke oplossing kan gevonden worden door

¹⁵ HR 21 februari 2003, nr. 31.011, *BNB* 2003/177 & 178 c*.

in het belastingverdrag een 'kapstok'-bepaling op te nemen die eenvoudige implementatie van nieuwe bepalingen of interpretatiewijzen mogelijk maakt, door de bevoegde autoriteiten middels delegatie toe te staan afspraken te maken over deze wijzigingen.

1.3.4 *Het voorkomen van verdragsmisbruik*

Als gevolg van het overeenkomen van een verdeling van heffingbevoegdheden tussen verdragspartners bestaat het risico dat belastingplichtigen pogen belasting in strijd met het nationale recht te ontgaan. Door oneigenlijk gebruik te maken van de regels van het belastingverdrag kunnen namelijk verdragsvoordelen worden verkregen door personen voor wie deze niet bedoeld zijn. Dit zal hierna worden aangeduid als 'verdragsmisbruik'.

Er moet wel duidelijk onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds het voorkomen van verdragsmisbruik en anderzijds het tegengaan van het ontgaan van belasting in strijd met de nationale wetgeving. Het laatste is één van de hoofdoelen van het sluiten van een belastingverdrag en betreft situaties die zich voordoen onafhankelijk van het bestaan van een belastingverdrag. Een voorbeeld van een dergelijke situatie is het verbergen van vermogen in een andere jurisdictie, zodat bij afwezigheid van verdragsrechtelijke informatie-uitwisselingsinstrumenten de belastingautoriteit geen informatie van de andere staat kan krijgen om de inkomsten uit dit vermogen te belasten. De bestrijding van verdragsmisbruik richt zich tegen situaties die juist kunnen ontstaan doordat er een belastingverdrag van toepassing is.

Nederland streeft in verdragsonderhandelingen naar het bereiken van een resultaat waarin verdragsmisbruik niet mogelijk is. Dit kan worden bereikt door bij het verdelen van de heffingsrechten in het belastingverdrag rekening te houden met de specifieke kenmerken van de belastingstelsels van de verdragspartijen en alleen heffingsrechten op te geven als zekere waarborgen bestaan.

Met de toenemende transparantie op belastinggebied verbetert het zicht van belastingautoriteiten op de manieren waarop belastingplichtigen hun activiteiten structureren. Daarbij komen ook situaties van verdragsmisbruik aan het licht. De laatste jaren is dan ook een toename te zien van het aantal bepalingen dat wereldwijd in belastingverdragen is opgenomen om verdragsmisbruik te voorkomen. Verdragsmisbruik is grofweg in te delen in drie categorieën:

- (i) fiscaal vluchtgedrag; een inwoner van Nederland emigreert naar de andere verdragspartij om te kunnen profiteren van de combinatie van het buitenlandse fiscale regime en de verdeling van heffingsrechten waarin het belastingverdrag voorziet;
- (ii) 'shopping' binnen het verdrag; een inwoner van Nederland of de andere verdragspartij verricht gekunstelde rechtshandelingen teneinde aanspraak te maken

op een verdragsvoordeel, terwijl zonder die handelingen slechts aanspraak zou bestaan op een minder gunstig verdragsvoordeel;

- (iii) 'treaty shopping'; een inwoner van een derde staat verschaft zich toegang tot een verdragsvoordeel dat niet voor deze persoon bedoeld is.

Ad (i)

Net als andere staten kent Nederland in zijn nationale belastingwetgeving regelingen die fiscaal vluchtgedrag ontmoedigen. Gedacht kan worden aan belastingheffing gekoppeld aan de emigratie van de belastingplichtige, zodat fiscale claims door Nederland toch in de heffing kunnen worden betrokken. Door het sluiten van een belastingverdrag kan onduidelijkheid ontstaan ten aanzien van de toepassing van deze nationale bepalingen onder het desbetreffende belastingverdrag. Ter verduidelijking kunnen daarom specifieke regelingen in het belastingverdrag worden opgenomen. In het bijzonder kan worden gedacht aan de verdragsregeling met betrekking tot een aanmerkelijk belang (par. 2.9). Voorts kan in de context van fiscaal geïndiceerde emigratie ook worden gedacht aan een bronstaatheffing in verdragen ter zake van (afkoop van) pensioenen en lijfrente (par. 2.11).

Ad (ii) en (iii)

Bij 'shopping' binnen het verdrag wordt het belastingverdrag gebruikt door personen die wel onder de reikwijdte van het verdrag vallen, maar niet direct recht hebben op het verdragsvoordeel dat zij claimen. Bij 'treaty shopping' zijn het juist inwoners van derde staten die van het belastingverdrag gebruik willen maken. Binnen deze categorieën gaat het voornamelijk om het verkrijgen van een zo laag mogelijke bronheffing.

Voor verdragspartners van Nederland spelen 'shopping' binnen het verdrag en 'treaty shopping' een grotere rol naarmate de verdragspartner een grote waarde hecht aan het heffen van bronbelastingen. Uitgangspunt is dat, ook in gevallen waarin het voor Nederland als bronstaat zelf niet noodzakelijk is, Nederland bereid is bepalingen op te nemen die verdragsmisbruik voorkomen. Wel moet aan de vereisten van proportionaliteit en subsidiariteit worden voldaan. Dit betekent dat dergelijke bepalingen niet ten koste moeten gaan van het goedwillende bedrijfsleven. Wel is het voorstelbaar dat striktere voorwaarden gelden om aanspraak te kunnen maken op een verdragsvoordeel naarmate de verdragspartner het nationale tarief van de desbetreffende bronbelasting verder matigt onder het verdrag. Immers, schrijft het belastingverdrag een sterk gereduceerd bronheffingstarief voor, dan is het aannemelijker dat belastingplichtigen overgaan tot het opzetten van '(treaty) shopping'-constructies omdat het meer voordeel oplevert. Uiteraard moet er altijd ruimte zijn voor belastingplichtigen om aan te tonen dat geen sprake is van het ontgaan van belasting.

Het instrumentarium waar Nederland over beschikt bij het voorkomen van verdragsmisbruik en de wijze waarop antimisbruikmaatregelen kunnen worden vormgegeven, zullen aan bod komen in par. 2.20.2.

1.3.5 *Relevante invloeden van het EU-recht op het instrumentarium*

Sinds het verschijnen van de vorige notitie in 1998 zijn er op het gebied van het recht van de EU diverse ontwikkelingen geweest die potentieel invloed hebben op onderdelen van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid. De invloed van het EU-recht kan enerzijds voortvloeien uit beleidsintegratie door de implementatie van het secundaire EU-recht door de EU-lidstaten. Anderzijds beïnvloedt het primaire EU-recht het belastingrecht, zoals blijkt uit de fiscaalgerelateerde rechtspraak van het HvJ EU die de afgelopen jaren een grote vlucht heeft genomen.

Op het gebied van beleidsintegratie zijn de ontwikkelingen die een raakvlak hebben met het verdragsbeleid in de afgelopen jaren relatief beperkt gebleven. Er is in de afgelopen periode dan ook weinig secundaire EU-regelgeving op het gebied van directe belastingen vastgesteld. Dit komt niet in de laatste plaats omdat totstandkoming van secundaire EU-regelgeving op het gebied van belastingen ingevolge artikel 115 VWEU unanimitieit vereist. Hoewel de ontwikkelingen op het gebied van Europese beleidsintegratie periodiek aanbod komen in de Ecofinrapportages, wordt hierna toch een overzicht gegeven van de belangrijkste invloeden van het EU-recht op het internationale belastingrecht. Sinds 1998 is namelijk op twee deelgebieden een aantal stappen gezet tot beleidsintegratie op het gebied van directe belastingen die invloed hebben op het verdragsbeleid.

Ten eerste is in 2003 de Rente- en Royaltyrichtlijn¹⁶ tot stand gekomen. Deze richtlijn heeft -kort gezegd- tot doel uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen uit verschillende EU-lidstaten vrij te stellen van belastingen in de bronstaat. In hetzelfde jaar is ook de in 1998 reeds bestaande Moeder-dochterrichtlijn aangepast.¹⁷ Deze richtlijn regelt onder andere dat de winst die een EU-dochteronderneming uitkeert aan haar in de EU gevestigde moedermaatschappij onder voorwaarden vrijgesteld moet worden van een belasting in de bronstaat. Met de in 2003 doorgevoerde wijziging zijn de toepassingvoorwaarden voor deze vrijstelling stapsgewijs versoepeld, zodat in nog meer situaties bronheffing op dividenduitkeringen achterwege dient te blijven. Met de toetreding van een grote groep staten tot de EU is bovendien de territoriale reikwijdte van deze vrijstellingen aanzienlijk uitgebreid. Hiermee is de mogelijkheid om als bronstaat in intra-EU-situaties belasting te heffen over dividenden, interest en royalty's aanzienlijk ingeperkt.

Ten tweede is een aantal regelingen inzake administratieve samenwerking tot stand gekomen. In 2003 is de Spaarrenterichtlijn tot stand gekomen.¹⁸ Deze richtlijn voorziet in

¹⁶ Richtlijn van 3 juni 2003, nr. 2003/49/EG, *PbEU* 2003, L 157. Een wijzigingsvoorstel van de Europese Commissie is momenteel aanhangig, zie COM(2003)841.

¹⁷ Richtlijn van 23 juli 1990, nr. 90/435/EEG, *PbEG* 1990, L 225, gewijzigd bij Richtlijn van 22 december 2003, nr. 2003/123/EG, *PbEU* 2004, L 7, blz. 41.

¹⁸ Richtlijn van 3 juni 2003, nr. 2003/48/EG, *PbEU* 2003, L 157/38. Op 13 december 2008 heeft de Commissie een voorstel gedaan voor een richtlijn tot wijziging van de Spaartegoedenrichtlijn COM(2008) 727 def.

automatische uitwisseling van (bank)rentegegevens voor fiscale doeleinden binnen de Europese Unie. EU-lidstaten kunnen echter gedurende een overgangperiode kiezen voor het alternatief om in plaats van gegevens uit te wisselen een bronheffing toe te passen, waarvan 75 procent van de netto-opbrengst wordt overgemaakt aan de betrokken lidstaten. Momenteel is in het Europese Parlement een wijzigingsvoorstel voor de Spaarrenterichtlijn aanhangig dat constructies ter ontwijking van de Spaarrenterichtlijn onmogelijk moet maken. Daarnaast wordt inmiddels gewerkt aan een aantal andere instrumenten, zoals verbetering van de EU-bijstandsrichtlijn en diverse bilaterale akkoorden met niet-EU-lidstaten, zie ook par. 2.16.1 over fiscale informatie-uitwisselinginstrumenten.

Op het gebied van het primaire EU-recht heeft het HvJ EU in de afgelopen jaren een groot aantal arresten gewezen in relatie tot directe belastingen. Een uitvoerige analyse van deze rechtspraak gaat het kader van deze notitie te buiten. De in relatie tot het verdragsbeleid voornaamste invloeden dienen evenwel niet onbesproken te blijven.

In de eerste plaats is op grond van de rechtspraak van het HvJ EU de directe invloed van het EU-recht op belastingverdragen en de daarin overeengekomen verdeling van heffingsbevoegdheden relatief beperkt. Dit volgt uit de omstandigheid, dat volgens vaste rechtspraak van het HvJ EU de lidstaten bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen binnen de EU bevoegd blijven om de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen teneinde onder meer dubbele belasting te voorkomen. Daarbij staat het de lidstaten vrij om in het kader van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting de aanknopingsfactoren voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen. Het HvJ EU heeft eveneens erkend dat verschillende behandeling van onderdanen van de twee verdragspartijen als *gevolg* van deze verdeling, een niet met de verkeersvrijheden strijdige discriminatie kan opleveren.¹⁹ Echter, volgens vaste rechtspraak van het HvJ EU zijn de lidstaten niettemin verplicht hun bevoegdheid om de criteria voor heffingsverdeling in overeenstemming met het EU-recht uit te oefenen.²⁰

Als voornaamste voorbeeld hiervan kan worden genoemd dat, als gevolg van het recht op secundaire vestiging, een lidstaat ook voor de toepassing van een belastingverdrag een vaste inrichting van een onderdaan van een andere lidstaat niet slechter mag behandelen dan een binnenlandse vennootschap. Dit betekent dat, wanneer vaste inrichtingen en binnenlandse vennootschappen zich in een objectief vergelijkbare situatie bevinden, beide vestigingsvormen onder dezelfde voorwaarden aanspraak kunnen maken op gelijke verdragsvoordelen.²¹ Voordelen van een belastingverdrag die volgens de bepalingen van het belastingverdrag alleen toekomen aan inwoners van de verdragsluitende lidstaat komen in deze situaties ook toe aan vaste inrichtingen van een vennootschap van een andere EU-

¹⁹ HvJ EU 12 mei 1998, zaak C-336/96, *Gilly*, *Jur. blz.* I-2793, r.o. 24, 30 en 31.

²⁰ Zie onder meer HvJ EU 16 juli 1998, zaak C-264/96, *ICI*, *blz.* I-4695, r.o. 39.

²¹ HvJ EU 21 september 1999, zaak C-307/97, *Saint-Gobain*, *Jur. blz.* I-6161, r.o. 56 en 57.

lidstaat. Gezien de rechtstreekse werking van de EU-verkeersvrijheden en de hogere rangorde van het VWEU ten opzichte van belastingverdragen bestaat deze aanspraak van rechtswege, zodat er geen noodzaak is daartoe expliciet een bepaling op te nemen in een belastingverdrag.

Echter, dit kan in zogenaamde driehoekssituaties leiden tot onduidelijkheden en onvolkomenheden, in het bijzonder in verdragsrelaties waarin één van de verdragspartners geen EU-lidstaat is. Dit probleem is op te lossen door een regeling te treffen in het belastingverdrag. Het betreft de situatie waarin bijvoorbeeld interest, dividenden of royalty's in een niet-EU-lidstaat opkomen, welke zijn toe te rekenen aan een Nederlandse vaste inrichting, die een secundaire vestiging is van een vennootschap van een andere EU-lidstaat.

Teneinde te verzekeren dat ook de bronstaat verdragsvoordelen toekent aan in Nederland gelegen vaste inrichtingen die zich in dezelfde situatie bevinden als inwoners van Nederland, zal Nederland in zijn verdragsbeleid ernaar streven daartoe een bepaling op te nemen in de nieuwe belastingverdragen.

In de tweede plaats heeft het HvJ EU in zijn rechtspraak over belastingverdragen inmiddels bevestigd dat geen recht op meestbegunstiging kan worden ontleend aan het VWEU. Immers, het feit dat wederkerige rechten en verplichtingen van een belastingverdrag slechts gelden voor personen die ingezetenen zijn van één van de beide verdragsluitende lidstaten is een inherent gevolg van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting.²² Zie over meestbegunstiging ook par. 2.18.

In de derde plaats heeft in de rechtspraak van het HvJ EU een aantal ontwikkelingen plaatsgevonden die op indirecte wijze effect hebben op het Nederlandse fiscale verdragsbeleid.

De in dit verband meest noemenswaardige indirecte invloed is de jurisprudentie op het gebied van bronheffingen en de verhouding van deze heffingen met de door het VWEU en EER-verdrag gegarandeerde vrijheden. Zo heeft het HvJ EU -kort gezegd- bepaald dat een bronstaat dient te waarborgen dat belastingheffing over kapitaalvergoedingen betaald aan niet-inwoners welke zich kunnen beroepen op een verkeersvrijheid, niet hoger mag zijn dan de belastingheffing waarmee binnenlandse ontvangers van kapitaalvergoedingen worden geconfronteerd.²³ Voor Nederland betekent dit bijvoorbeeld in beginsel dat indien in een binnenlandse situatie een (inhoudings)vrijstelling toekomt aan een aandeelhouder in deelnemingsituaties, een vergelijkbare in de EU gevestigde aandeelhouder recht heeft op eenzelfde vrijstelling. Hoewel in de rechtspraak van het HvJ EU op dit punt nog rechts-

²² Zie HvJ EU 5 juli 2005, zaak C-376/03, *Jur.* blz. I-5821, *D*, r.o. 61-63 en latere arresten.

²³ HvJ EU 8 november 2007, zaak C-379/05, *Amurta*, *Jur.* blz. I-9569, r.o. 83-84, en in het verlengde hiervan o.m.: HvJ EU 14 december 2006, *Denkavit Internationaal en Denkavit France*, C-170/05, *Jur.* blz. I-11949, HvJ EU 11 juni 2009, *Commissie vs. Nederland*, *Jur.* blz. I-4873, HvJ EU 19 november 2009, zaak C-540/07, *Commissie vs. Italië*, blz. I-10983, HvJ EU 3 juni 2010, zaak C-487/08, *Commissie vs. Spanje*, blz. I-0000.

vragen openstaan, is duidelijk dat EU-lidstaten zoals Nederland als gevolg van de verkeersvrijheden aanzienlijk beperkt worden in hun mogelijkheden om belasting te heffen over uitgaande kapitaalbewegingen.

Als gevolg van ontwikkelingen in het primaire en secundaire EU-recht zijn de mogelijkheden voor Nederland en andere EU-lidstaten om een bronheffing te effectueren op bijvoorbeeld dividendbelasting in deelnemingssituaties beperkt. Dit betekent voor het verdragsbeleid op dat terrein dat Nederland in verdragsonderhandelingen met EU-lidstaten en partijen bij het EER-verdrag slechts beperkte beleidsruimte heeft.

Ook in de komende jaren kunnen nieuwe ontwikkelingen op het gebied van het primaire en secundaire EU-recht invloed hebben op het Nederlandse verdragsbeleid. Gedacht kan worden aan ontwikkelingen op het gebied van een bankenbelasting, de geharmoniseerde belastinggrondslag (Common Consolidated Corporate Tax Base) of aan uitkomsten in nog lopende procedures. Het verloop en het effect van deze ontwikkelingen zijn momenteel ongewis, zodat het niet voor de hand ligt om vooruit te lopen op mogelijke gevolgen voor het verdragsbeleid.

2 Specifieke elementen

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zullen de specifieke elementen van het Nederlandse verdragsbeleid uiteengezet worden, waarbij de nadruk ligt op actuele ontwikkelingen die leiden tot afwijking of nuancering van het beleid zoals dat met name in de notitie van 1998 is beschreven. De navolgende paragrafen behandelen de specifieke elementen hoofdzakelijk in de volgorde waarin deze elementen zijn opgenomen in het OESO-modelverdrag.

2.2 Woonplaatsartikel: Inwonerschap en onderworpenheid

Op grond van artikel 1 OESO-modelverdrag is het verdrag uitsluitend van toepassing op personen die inwoner zijn van één van de verdragslanden. Volgens artikel 3 OESO-modelverdrag omvat het begrip 'persoon' natuurlijke personen, lichamen en andere verenigingen van personen. Artikel 4, eerste lid, OESO-modelverdrag bepaalt vervolgens dat een persoon inwoner is wanneer hij in die staat ingevolge de wetgeving van die staat, onderworpen is aan belasting op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid.

2.2.1 *Onderworpenheidsvereiste*

De meeste Nederlandse belastingverdragen bevatten een woonplaatsartikel overeenkomstig artikel 4 OESO-modelverdrag. Voor inwonerschap van één van de staten is dan, zoals gezegd, vereist dat de desbetreffende persoon aan belasting is onderworpen. Het is niet geheel duidelijk wat onder deze onderworpenheid moet worden verstaan. Vooral met betrekking tot lichamen kan dat tot onduidelijkheid leiden. Het OESO-commentaar op artikel 4 OESO-modelverdrag²⁴ sluit aan bij de verschillende vormen van persoonlijke verbondenheid met een staat die in de nationale belastingwetten de basis vormen voor een *comprehensive taxation (full liability to tax)*. Uit het OESO-commentaar wordt niet duidelijk of vrijstellingen afdoen aan de onderworpenheid van een lichaam dat op grond van één van de genoemde criteria is verbonden met een belastingjurisdictie.

De Hoge Raad is blijkens zijn arrest van 4 december 2009²⁵ van oordeel dat, indien (het woonplaatsartikel in) een verdrag bepaalde vrijgestelde lichamen uitdrukkelijk als verdragsinwoner aanmerkt, andere vrijgestelde lichamen niet als verdragsinwoner gelden. Uit het arrest kan evenwel niet met zekerheid worden afgeleid hoe de HR zou oordelen over vrijgestelde lichamen²⁶ onder een verdrag met een woonplaatsartikel overeenkomstig

²⁴ Zie met name de paragrafen 3, 4 en 8.

²⁵ HR 4 december 2009, nr. 08/05071, V-N 2009/63.17.

²⁶ Niet-ondernemende verenigingen of stichtingen, verenigingen of stichtingen met een verhoudingsgewijs zeer beperkte onderneming, de onder artikel 5 tot en met 6a Wet Vpb 1969 vrijgestelde lichamen, vbi's in de zin van

artikel 4 OESO-modelverdrag, derhalve zonder dat dit bepaalde vrijgestelde lichamen uitdrukkelijk als inwoner bestempelt.

De Nederlandse verdragsinzet is er van oudsher op gericht de verdragsgerechtigdheid van pensioenfondsen en van centrale en lagere overheden uitdrukkelijk vast te leggen.²⁷ Ten behoeve van de rechtszekerheid verdient het, zeker na bovengenoemd arrest van de Hoge Raad, de voorkeur om in het woonplaatsartikel een bepaling op te nemen waarin het onderworpenheids criterium nader wordt ingevuld, zodat met betrekking tot *alle* van belasting vrijgestelde lichamen (zowel in Nederland als in de andere verdragssluitende staat) duidelijk is of zij als verdragsinwoner gelden of niet, met een mogelijkheid tot overleg voor eventuele later geïntroduceerde lichamen.

In het kader van de vraag of vrijgestelde lichamen verdragsvoordelen zouden moeten genieten en daartoe als inwoner aangemerkt zouden moeten worden, moet worden benadrukt dat belastingverdragen niet alleen zien op voorkoming van dubbele belasting, maar ook in meer algemene zin heffingsrechten verdelen tussen de verdragssluitende staten. Behoudens gevallen van misbruik is er in beginsel geen reden waarom een belastingvrijstelling verleend door de feitelijke vestigingsstaat zou moeten leiden tot een uitbreiding van het heffingsrecht van de bronstaat. Dat zou waarschijnlijk ook niet sporen met de bedoeling die de feitelijke vestigingsstaat heeft met het verlenen van de vrijstelling.

Nederland wenst daarom de in artikel 5 Wet Vpb 1969 vrijgestelde pensioenfondsen en instellingen als verdragsinwoners aan te merken. Naar Nederlandse opvatting dienen dergelijke feitelijk in Nederland gevestigde pensioenfondsen en non-profitorganisaties voor verdragstoepassing in aanmerking te komen.²⁸ Hetzelfde geldt voor hier te lande gevestigde verenigingen en stichtingen, ongeacht of en zo ja, in welke omvang, zij een onderneming drijven.²⁹ Ook de vbi als bedoeld in artikel 6a Wet Vpb 1969 en de fbi als bedoeld in artikel 28 Wet Vpb 1969 zou Nederland als verdragsinwoner willen aanmerken.

Nederland streeft naar opname van een regeling in belastingverdragen die voorschrijft dat een lichaam geacht wordt aan belasting in een verdragssluitende staat onderworpen te zijn indien dat lichaam wordt beheerst door de wetten van die staat of zijn plaats van leiding

artikel 6a Wet Vpb 1969 of fbi's in de zin van artikel 28 Wet Vpb 1969, waarvoor onder voorwaarden een belastingtarief van 0% geldt.

²⁷ Overigens hebben krachtens het Besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2008/1527M in verdragsstaten gevestigde, aldaar (subjectief) van belasting vrijgestelde pensioenfondsen en non-profit organisaties, alsmede overheidsinstellingen, op basis van wederkerigheid, ook recht op toekenning van de verdragsvoordelen indien het desbetreffende belastingverdrag geen uitdrukkelijke bepaling terzake bevat.

²⁸ Zie ook het reeds genoemde Besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2008/1527M.

²⁹ Een beperking van het verdragsinwonerschap tot ondernemende verenigingen en stichtingen is niet alleen ongeachtvaardigd maar leidt ook tot problemen. Zo rijst de vraag of een in verhouding tot bijvoorbeeld het stichtingsvermogen zeer beperkte onderneming voldoende zou zijn voor verdragsinwonerschap van de stichting, terwijl verdragen geen ruimte bieden voor een gedeeltelijk inwonerschap of een beperkte gerechtigdheid tot verdragsvoordelen.

in die staat heeft, en die fiscaal transparante lichamen uitdrukkelijk van inwonerschap uitsluit.

De vbi kan dan wel als verdragsinwoner van Nederland gelden, zodat Nederland als bronstaat kan heffen over bijvoorbeeld dividenden die door de vbi aan haar buitenlandse aanmerkelijkbelangaandeelhouders worden uitgekeerd of over de beloning die een in het buitenland wonende bestuurder van de vbi ontvangt. Wel is het zo dat Nederland bereid zal zijn af te spreken dat de vbi voor een aantal verdragsvoordelen niet in aanmerking komt. Zo zou een andere staat zijn bronheffing op bijvoorbeeld aan de vbi uitgekeerd dividend niet hoeven te verminderen.

Daarentegen streeft Nederland ernaar aan fbi's wel alle verdragsvoordelen toe te kennen. Dit verschil in benadering tussen beide typen beleggingsinstellingen heeft te maken met de verschillende regimes die voor deze beleggingsinstellingen gelden. Als gevolg van de jaarlijkse uitdelingsverplichting van de fbi is de heffing over de beleggingsinkomsten bij de achterliggende deelnemers gewaarborgd, waardoor verdragsbescherming voor de fbi gerechtvaardigd is. De vbi kent daarentegen geen uitdelingsverplichting, zodat de door de vbi gemaakte winst jarenlang kan worden opgepot. Het is denkbaar dat de verdragspartner een vergelijkbaar fiscaal regime kent als de vbi. Met de verdragspartner zal gesproken worden over de aanwezige fiscale regimes om te bezien of entiteiten die vallen onder speciale regimes uitgesloten dienen te worden van toegang tot sommige verdragsvoordelen.³⁰

Nederland is bereid af te spreken dat de vbi voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking komt. Hetzelfde kan gelden voor entiteiten die vallen onder bijzondere regimes van de verdragspartner, afhankelijk van de eigenschappen van dit regime.

Ten slotte kan ten aanzien van het verdragsinwonerschap van SWF's worden gemeld dat hierover momenteel een discussie wordt gevoerd binnen de OESO.³¹ Of dergelijke fondsen voor verdragsvoordelen in aanmerking komen, hangt af van de feiten en omstandigheden van het desbetreffende geval.

Nederland streeft ernaar rechtszekerheid te creëren over de verdragstoegang van SWF's met het oog op het belang dat deze fondsen als kapitaalverstrekker in de wereldeconomie hebben. Van geval tot geval zal bezien worden of en hoe specifieke SWF's in aanmerking kunnen komen voor verdragstoegang en specifieke verdragsvoordelen.

³⁰ In verschillende Nederlandse verdragen zijn reeds uitsluitingsbepalingen opgenomen voor vennootschappen die onder een speciaal regime vallen. Voorbeelden van dergelijke bepalingen zijn: Barbados 2006 (artikel 31), Luxemburg 1968 (artikel 29); Malta 1977 (artikel 30); en Portugal 1999 (artikel II, lid 3 en 4, Protocol). Ook bevat een aantal verdragen subject-to-tax-achtige clausules voor dividenden; zie bijvoorbeeld de verdragen met Armenië 2001 (artikel XII Protocol), Koeweit 2001 (artikel 5 Protocol), Macedonië 1998 (artikel V Protocol) en Venezuela 1991 (artikel 7 Protocol 1991 jo. artikel 4 Protocol 1995).

³¹ Globaal te omschrijven als: beleggingsfondsen waarvan het beheer en (doorslaggevende) zeggenschap in handen zijn van de overheid. Zie OESO, 'Discussion Draft on the Application of tax treaties to state-owned entities, including sovereign wealth funds', Parijs: OESO 2009.

2.2.2 *Corporate tiebreaker*

De toepassing van artikel 4, eerste lid, OESO-modelverdrag kan ertoe leiden dat een persoon in beide verdragsluitende staten zijn woonplaats heeft. Deze dubbele woonplaats wordt ten gunste van één van de verdragsluitende staten ontdubbeld door de tiebreakbepalingen in het tweede (natuurlijke personen) en derde lid (lichamen) van artikel 4. Volgens het OESO-modelverdrag is voor lichamen de plaats van de werkelijke leiding doorslaggevend.

Sinds 2008 noemt par. 24.1 van het OESO-commentaar op artikel 4 OESO-modelverdrag de onderlingoverlegprocedure als alternatief. Daarbij wordt uitdrukkelijk aangegeven dat de bevoegde autoriteiten bij hun overleg ook in aanmerking kunnen nemen of de toewijzing van de woonplaats van de vennootschap aan een van de verdragsluitende staten een risico op oneigenlijk gebruik van het verdrag oplevert. In het verdrag met het Verenigd Koninkrijk 2008 is als tiebreaker een onderlingoverlegprocedure opgenomen.³²

Nederland streeft naar opname van een corporate tiebreaker gebaseerd op de plaats waar de werkelijke leiding zich bevindt.

Wel dient te worden voorkomen dat lichamen hun verdragswoonplaats kunnen manipuleren door hun management telkens te verplaatsen en aldus hun belangrijkste beslissingen formeel te nemen in een voor hen fiscaal gunstige jurisdictie (zogenoemd *fly-in, fly-out management*). Naar aanleiding van een tweetal discussiestukken van de OESO³³ is met ingang van juli 2008 in par. 24 van het OESO-commentaar op artikel 4 OESO-modelverdrag verduidelijkt dat de plaats van de werkelijke leiding de plaats is waar de belangrijkste besluiten op bestuurlijk en commercieel gebied die nodig zijn voor de bedrijfsvoering van het lichaam als geheel, hoofdzakelijk worden genomen. Deze verduidelijking zal veelal voldoende zijn om de bedoelde manipulaties de pas af te snijden.

2.3 **Kwalificatie van hybride (rechts)vormen en afgezonderde vermogens**

In internationaal verband doet zich met enige regelmaat de situatie voor dat de ene staat een rechtsvorm als zelfstandig belastingplichtige aanmerkt, terwijl de andere staat die rechtsvorm als transparant beschouwt. Dat kan ertoe leiden dat de ene staat de rechtsvorm aan belasting wil onderwerpen terwijl de andere staat de in het samenwerkingsverband participerende personen in de belastingheffing wil betrekken. Er is dan sprake van hybride entiteiten.

Gevolg van kwalificatieverschillen tussen twee staten kan onder omstandigheden zijn dat dezelfde opbrengsten dubbel belast worden, bijvoorbeeld in de ene staat met winstbelas-

³² Zie *Kamerstukken II* 2009/10, 32 145, nr. 3, blz. 9-10.

³³ Zie de discussiestukken: OESO, *The impact of the communications revolution on the application of 'place of effective management' as a tie breaker rule*, Parijs: OESO 2001 en OESO, *Place of effective management concept: suggestions for changes to the OECD model tax convention*, Parijs: OESO 2003.

ting op het niveau van de rechtsvorm en in de andere staat met inkomstenbelasting of winstbelasting bij de participanten. Ook kan zich onder omstandigheden een situatie voordoen waarbij de ene staat ervan overtuigd is een nationale bronbelasting op inkomsten als dividend, interest of royalty's in te kunnen houden, terwijl de andere staat veronderstelt niet te hoeven verrekenen. Naast deze kans op (vanuit het doel en de strekking van belastingverdragen geredeneerd) te veel aan belastingheffing bestaat ook het tegenovergestelde risico. Als derde variant blijkt in de praktijk dat soms niet eens dubbele heffing of afwezigheid van heffing aan de orde hoeft te zijn, maar dat simpelweg langdurige rechtsonzekerheid voor de betrokkenen kan bestaan over de juiste wijze van verdragstoepassing. Alle drie genoemde gevolgen zijn onderwerp van gesprek tijdens verdragsonderhandelingen. In de notitie uit 1998 is op deze problematiek ingegaan. Naast een aantal tijdgebonden en derhalve deels verouderde opmerkingen staat daar ook een aantal regels in die nog steeds actueel zijn. Zo is in die tekst uitdrukkelijk aangegeven dat het de Nederlandse voorkeur heeft om zich concreet voordoende problematiek ten aanzien van hybride entiteiten in een specifieke bilaterale relatie waar mogelijk op te lossen in het kader van de verdragsonderhandelingen dan wel in het kader van een overlegprocedure.

Vanuit Nederlands perspectief is de afgelopen jaren in beleidsbesluiten duidelijk gemaakt op basis van welke criteria buitenlandse rechtsvormen worden gekwalificeerd als transparant of niet-transparant, in het bijzonder in het besluit van 11 december 2009, nr. CPP 2009/519M, over de kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden. Het toetsingskader omvat criteria als de vraag of het samenwerkingsverband juridische eigendom van vermogensbestanddelen kan hebben, de mate van aansprakelijkheid van de participanten, de vraag of het samenwerkingsverband een in aandelen verdeeld kapitaal bezit en welke regels gelden voor toetreding of vervanging van participanten. Het feit dat Nederland zijn eigen criteria voor kwalificatie van rechtsvormen hanteert, zoals ook andere staten dat doen, brengt mee voornoemde kwalificatieverschillen ten aanzien van rechtsvormen zich kunnen voordoen. Dat bevestigt dan vervolgens de noodzaak daar waar zich daadwerkelijk problemen voordoen die voortvarend aan te pakken.

Ook de OESO heeft inmiddels het rapport 'The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships' uitgebracht dat deze problematiek behandelt en een aantal oplossingen aandraagt.³⁴ In het bijzonder wordt in het commentaar bij artikel 1 van het OESO-modelverdrag, par. 2 tot en met 6.7, nader ingegaan op wel of niet transparantie van 'partnerships'. De conclusies van het rapport beogen dubbele belasting en dubbele vrijstelling in een serie, soms meer en soms minder specifiek benoemde, gevallen te voorkomen door een bepaalde interpretatie van de bepalingen van een belastingverdrag. Omdat de interpretatie die in het rapport wordt gebruikt niet altijd duidelijk blijkt uit de OESO-modelverdragstekst, was en is het voor Nederland onzeker of de conclusies uit het rapport

³⁴ OESO, *Application of the OECD model tax convention to partnerships*, Parijs: OESO 1999.

kunnen worden toegepast onder de bilaterale belastingverdragen. Daarbij vindt Nederland de tekst van het OESO-rapport niet in alle gevallen even helder. Mede om niet richting verdragspartners en belastingplichtigen de mogelijk onterechte verwachting te wekken dat Nederland de conclusies uit het rapport automatisch toepast, heeft Nederland het voorbehoud gemaakt dat het de conclusies van het rapport alleen volgt voor zover dit uitdrukkelijk blijkt uit een belastingverdrag, een afspraak op grond van een onderlinge overlegprocedure of unilateraal beleid. Dit voorbehoud is opgenomen in paragraaf 27 van het OESO-commentaar bij artikel 1 OESO-modelverdrag.

Nederland hecht echter belang aan het wegnemen van rechtsonzekerheid die kan ontstaan als gevolg van kwalificatieverschillen. In enkele situaties is recent meer zekerheid gezocht ten aanzien van potentiële kwalificatieverschillen.

In dit kader waren in de notitie uit 1998 beleggingsfondsen een speerpunt. Ook nu nog zijn beleggingsfondsen voor de Nederlandse economie zeer belangrijk. Nederland hecht er dan ook aan helder te maken hoe het belastingverdrag wordt toegepast als een (transparant) besloten fonds voor gemene rekening of een (niet transparante) fiscale beleggingsinstelling wordt gebruikt om gezamenlijk te beleggen. Aan de kwalificatie van dergelijke fondsen is sinds 2010 in de paragrafen 6.8 tot en met 6.34 van het OESO-commentaar op artikel 1 OESO-modelverdrag een passage gewijd ('Cross-Border Issues Relating to Collective Investment Vehicles').

Meer algemeen zijn ter oplossing van kwalificatieverschillen bijvoorbeeld uitwerkingen van concrete varianten overeengekomen. In het verlengde van het belastingverdrag tussen de Verenigde Staten en Nederland uit 1992 zijn in het nieuwe belastingverdrag tussen Japan en Nederland uit 2010 (nog niet in werking getreden) varianten uitgewerkt in met name artikel 4, vijfde lid, onderdeel a tot en met e. Daarnaast zijn in de memorie van toelichting bij de goedkeuringswet bij het nieuwe belastingverdrag tussen het Verenigd Koninkrijk en Nederland uit 2008 ook varianten uitgewerkt.

Verder worden ook met enige regelmaat (potentiële) individuele gevallen van kwalificatiediscussies in het kader van een onderlingoverlegprocedure (par. 2.17) besproken. De dagelijkse praktijk leert dat kwalificatieverschillen ten aanzien van rechtsvormen bijna van geval tot geval variëren. Per staat en soms zelfs per entiteit kan de problematiek ten aanzien van de 'karaktertrekken' van een bepaalde rechtsvorm verschillen. Verder is er nog ruime variëteit in de heffingsregels in het nationale recht van de staten en de verdragsregels die tot complicaties leiden. Maatwerkbenadering blijft dus ook in dit kader in veel gevallen noodzakelijk.

Nederland streeft ernaar bij de totstandkoming van verdragen en bij het behandelen van concrete kwesties in onderlingoverlegprocedures oplossingen te zoeken voor dubbele heffing of dubbele vrijstelling die het gevolg kan zijn van kwalificatieverschillen ten aanzien van hybride (rechts)vormen.

2.4 **Asset pooling: besloten fonds voor gemene rekening**

Institutionele beleggers, waaronder pensioenfondsen, zoeken mogelijkheden om hun internationaal belegde vermogen te bundelen. Behalve schaalvoordelen die leiden tot reductie van kosten van vermogensbeheer, schept deze bundeling meer mogelijkheden tot diversificatie van het beleggingsportfolio en daarmee tot een hoger rendement. Bij deze *asset pooling* zullen de beleggers de aanspraken op belastingverdragsvoordelen die zouden bestaan in geval van onmiddellijke belegging, willen behouden. Een fiscaal transparante entiteit is hiervoor het meest aangewezen instrument. Het fonds voor gemene rekening is een vorm van een civiel juridische overeenkomst die voor de belastingheffing aangemerkt kan worden als een transparante of een niet-transparante entiteit. Vanuit Nederlands belastingperspectief is het zogenaamde *besloten* fonds voor gemene rekening (besloten FGR, in het Engels ook wel: limited fund for mutual account / LFMA) fiscaal transparant.³⁵ Voor de vermogensbeheerders is het vanzelfsprekend van groot belang dat zoveel mogelijk andere staten het FGR ook als transparant behandelen. Dit geldt in het bijzonder voor de staten waarmee Nederland een belastingverdrag is overeengekomen. Het kan voorkomen dat bij een verdragspartner vragen rijzen over de toekenning van verdragsvoordelen wanneer via een besloten FGR wordt belegd. Het ministerie van Financiën is daarom in overleg getreden met de bevoegde autoriteiten van verdragspartners om rechtszekerheid te creëren. Bovendien kunnen beheerders van besloten FGR's in dit kader contact opnemen met de directie Internationale Fiscale Zaken van het ministerie van Financiën om praktijkproblemen te bespreken, zodat met de verdragspartner naar oplossingen kan worden gezocht.

In algemene zin wordt gestreefd naar overeenstemming met zoveel mogelijk verdragspartners over de transparantie van besloten FGR's, bij voorkeur in de vorm van een 'competent authority agreement'.

In het overleg met de verdragspartners worden ter voorbereiding van een 'competent authority agreement' de volgende punten besproken:

- (i) kwalificatie van het besloten FGR als fiscaal transparant door de andere staat;
- (ii) afspraken tussen Nederland en de andere staat die het mogelijk maken dat het fonds zelf namens de participanten de verdragsvoordelen kan claimen; en
- (iii) publicatie van de 'competent authority agreement' in de Nederlandse Staatscourant.

Op 27 april 2010 hebben de bevoegde autoriteiten van Nederland en Canada een overeenkomst gesloten die voorziet in erkenning van de fiscaal transparante status van het

³⁵ Zie ook Besluit van 11 januari 2007, nr. CPP2006/1870M, *Stcrt.* 15, 2007 inzake het toestemmingsvereiste m.b.t. fiscale transparantie van fondsen voor gemene rekening.

besloten FGR en de wijze waarop verdragsvoordelen kunnen worden geclaimd.³⁶ Een vergelijkbare overeenkomst is op 9 augustus 2010 gesloten met het Verenigd Koninkrijk.³⁷

Indien een algemene afspraak inzake de fiscale transparantie (en het claimen van de verdragsvoordelen door het fonds zelf namens de participanten) met een verdragspartner niet mogelijk is, zal de directie Internationale Fiscale Zaken van het ministerie van Financiën zich inzetten om inzake individuele casusposities overeenstemming te bereiken met de desbetreffende verdragspartner.

2.5 Afgezonderde particuliere vermogens

Met ingang van 1 januari 2010 zijn zowel in de Wet IB 2001 als in de Successiewet 1956 bepalingen opgenomen met betrekking tot afgezonderde particuliere vermogens (APV's). Deze bepalingen hebben tot effect dat afgezonderde particuliere vermogens in de Nederlandse belastinggrondslag kunnen worden begrepen, indien dit vermogen belast wordt met een tarief van niet meer dan 10% over een naar Nederlandse maatstaf berekende grondslag. Deze regeling vindt toepassing op inkomsten en vermogensbestanddelen in Nederlandse APV's en in APV's die zich bevinden in een andere staat. Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel dat deze regeling voorstelde rees de vraag of deze fiscale behandeling strijd kon opleveren met de goede verdragstrouw.

APV's die onder de reikwijdte vallen van artikel 2.14a Wet IB 2001 bevinden zich veelal niet in staten waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten. Dit is logisch, omdat belastingplichtigen juist een juridisch stelsel willen gebruiken dat een grote mate van geheimhouding kent en voorziet in lage of geen belastingheffing. Nederland is met staten met een dergelijk stelsel inmiddels wel al vaak een TIEA overeengekomen waardoor de geheimhouding wordt doorbroken. Dit betekent dat Nederland bij deze staten informatie kan opvragen ten behoeve van de uitvoering van artikel 2.14a Wet IB 2001 en dat Nederland ten aanzien van deze staten niet door fiscale verdragen wordt beperkt in zijn heffingsmogelijkheden op grond van artikel 2.14a Wet IB 2001.³⁸

Nederland schenkt tijdens de onderhandelingen aandacht aan de interactie tussen de Nederlandse regeling voor APV's en het fiscale stelsel van de verdragspartner. Nederland

³⁶ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Canada en Nederland met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2010/284M, *Stcrt.* 2010, 8567.

³⁷ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk en Nederland met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2010/534M, *Stcrt.* 2010, 13491.

³⁸ Er kan in deze situaties dus per definitie geen sprake zijn van schending van de goede verdragstrouw. Zie ook het externe juridische advies van de parlementair advocaat van 7 oktober 2009 over dit onderwerp, *Kamerstukken II*, 2009-10, nr. 18, waarbij in het bijzonder aandacht werd geschonken aan de toepasbaarheid van artikel 2.14a Wet IB 2001 in relaties tot staten waarmee Nederland wel een volledig belastingverdrag is overeengekomen.

is bereid ter verduidelijking een verdragsbepaling op te nemen over de behandeling van inkomensbestanddelen in relatie tot APV's indien de verdragspartner daarom verzoekt.

2.6 Ondernemingswinsten

2.6.1 Algemeen

De inzet van Nederland bij de verdeling van heffingsrechten over actieve inkomsten is dat de staat waar de ondernemingsactiviteiten feitelijk worden verricht, de (exclusieve) heffingsrechten krijgt toegewezen. Zo wordt de buitenlandse ondernemer op die lokale markt met dezelfde belastingdruk geconfronteerd als zijn concurrenten. Voor buitenlandse ondernemingsactiviteiten van een in Nederland gevestigde vennootschap die worden verricht via een buitenlandse dochtermaatschappij wordt dit doel al bereikt door de werking van de Wet Vpb 1969. Indien immers een in Nederland gevestigde onderneming haar ondernemingsactiviteiten uitoefent in het buitenland via een aldaar gevestigde dochtervennootschap, stelt de Nederlandse deelnemingsvrijstelling de door de dochtervennootschap verstrekte winstuitkering vrij van Nederlandse vennootschapsbelasting. De in het buitenland gevestigde vennootschap is bovendien in de hoofdregel niet vennootschapsbelastingplichtig in Nederland over de in het buitenland behaalde winsten.

Indien een in Nederland gevestigde onderneming haar buitenlandse activiteiten echter niet via een afzonderlijke vennootschap in het buitenland uitoefent, wordt daarvoor in het belastingverdrag vastgelegd dat die andere staat de exclusieve heffingsrechten krijgt indien en voor zover de winst aldaar wordt behaald door middel van een vaste inrichting. Over deze buitenlandse winsten verleent Nederland als woonstaat van de onderneming vervolgens een belastingvrijstelling. Hoewel artikel 5 OESO-modelverdrag betrekking heeft op de vaste inrichting en als zodanig niet de verdeling van heffingsrechten voor winsten betreft, vormt het artikel wel het aanknopingspunt voor die verdeling en wordt het daarom in dit onderdeel over ondernemingswinsten meegenomen.

2.6.2 Definitie vaste inrichting

Van een vaste inrichting is pas sprake wanneer de activiteiten in de andere verdragsstaat een zekere omvang en duurzaamheid hebben bereikt. Artikel 5 OESO-modelverdrag geeft daar een invulling aan die Nederland ook aanhangt. Artikel 5 OESO-modelverdrag vormt namelijk een toepassingdrempel voor het heffingsrecht voor de bronstaat. Indien deze drempel niet wordt overschreden, omdat bijvoorbeeld de omvang of de duurzaamheid van de ondernemingsactiviteiten in de bronstaat beperkt is, komt de bronstaat geen heffingsrecht toe en wordt de onderneming niet of in mindere mate geconfronteerd met fiscale administratieve verplichtingen in de bronstaat.

In 2008 is in het OESO-commentaar naar aanleiding van het vervallen van artikel 14 OESO-modelverdrag een onderdeel ingevoerd over de heffing op diensten die geleverd wor-

den in een andere staat. Bij dienstverlening bestaan bijzondere problemen bij het vaststellen of sprake is van een vaste inrichting omdat veel van de diensten verleend kunnen worden zonder dat behoefte bestaat aan het aanhouden van een ruimte (bijvoorbeeld een kantoor) in de andere staat van waaruit de diensten worden verricht. In het OESO-commentaar wordt sinds 2008 aandacht besteed aan staten die de bepalingen in artikel 5 zo zouden willen aanpassen dat de bronstaat eerder een heffingsrecht krijgt over diensten die in die staat worden geleverd. Artikel 5, derde lid, onderdeel b, VN-modelverdrag kent zelfs een bepaling die dat effect beoogt.

Nederland is geen voorstander van bepalingen die het vasteinrichtingsbegrip uitbreiden: belastingplichtigen moeten niet te snel opgezadeld worden met de administratieve lasten in de andere verdragsstaat. Deze administratieve lasten kunnen immers een belemmering vormen om een nieuwe buitenlandse markt te betreden. Om die reden bestaat ook bij het uitvoeren van bouwwerkzaamheden een voorkeur voor de drempeltermijn die het OESO-modelverdrag stelt (12 maanden) boven die van het VN-modelverdrag (zes maanden). In relatie tot ontwikkelingslanden, die zowel op het punt van de diensten als de drempeltermijn vooral vanuit budgettaire oogpunt de uitgangspunten van het VN-modelverdrag hanteren, is Nederland wel bereid daarmee in te stemmen als deze grens een vast element van het verdragsbeleid van die staat is, mits overigens sprake is van een acceptabel onderhandelingsresultaat voor Nederland. Onderdeel van een dergelijke uitbreiding kan ook gelegen zijn in afspraken over winsttoerekening, op grond waarvan bijvoorbeeld bepaalde activiteiten in het andere verdragsland, hoewel niet door de vaste inrichting verricht, bij wijze van uitzondering toch wegens de nauwe band met de activiteiten van de vaste inrichting tot die activiteiten worden gerekend en in de belasting worden betrokken.

Nederland streeft naar het overeenkomen van een beperkte definitie van het begrip vaste inrichting teneinde belastingplichtigen pas bij een zekere omvang en duurzaamheid van de buitenlandse activiteiten aan fiscale administratieve verplichtingen en belastingheffing in het andere verdragsland te confronteren. Met name in de relatie met ontwikkelingslanden kan Nederland in het kader van een finaal compromis desalniettemin instemmen met een van de OESO-beginselen afwijkende definitie van het begrip 'vaste inrichting'. In dergelijke situaties streeft Nederland uitdrukkelijk naar het maken van nadere afspraken over winsttoerekening.

2.6.3 *Offshore*

Als gevolg van de toenemende olie- en gaswinning op het Nederlandse deel van het continentale plat is per 1 januari 1990 de Nederlandse fiscale jurisdictie tot dit gebied uitgebreid. De nationale wet- en regelgeving³⁹ biedt sindsdien de mogelijkheid de winst behaald met werkzaamheden die verband houden met de opsporing en winning van natuur-

³⁹ Met name artikel 2, derde lid, sub d, ten tweede, AWR.

lijke rijkdommen op het continentale plat te belasten indien deze werkzaamheden 30 dagen of langer in beslag nemen. Deze activiteiten worden dan geacht een Nederlandse onderneming te vormen. Na de instelling van de Nederlandse exclusieve economische zone in 2000 is Nederlandse belastingheffing mogelijk over alle activiteiten die worden verricht in, op of boven het Noordzeewinningsgebied.

Om het nationale heffingsrecht over werkzaamheden buitengaats ook onder belastingverdragen te kunnen effectueren, wordt sinds begin jaren '90 gestreefd naar het opnemen in het verdrag van een specifiek hiervoor in het leven geroepen bepaling. Op grond van deze bepaling mag Nederland via een uitbreiding van het begrip vaste inrichting het heffingsrecht uitoefenen over winst behaald met werkzaamheden buitengaats die verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen indien deze werkzaamheden 30 dagen of langer in beslag nemen. Voor overige werkzaamheden buitengaats – waarover pas sinds 2000 nationaal een mogelijkheid tot belastingheffing bestaat – gelden onder belastingverdragen de reguliere regels met betrekking tot de verdeling van de heffingsbevoegdheid.

De belangrijkste reden voor het eerder aannemen van een Nederlands heffingsrecht voor werkzaamheden buitengaats die verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen, is de claim van Nederland op deze natuurlijke rijkdommen. Deze bevinden zich immers in Nederlandse bodem. Daarbij komt dat vanwege het specifieke karakter van werkzaamheden buitengaats er veelal niet op een andere manier aan Nederlandse belastingheffing wordt toegekomen. Dit is anders bij vergelijkbare werkzaamheden op het vasteland, waarbij vaak vanuit een vast kantoor wordt gewerkt.

Niet alle verdragspartners van Nederland zijn bereid een specifieke bepaling voor werkzaamheden buitengaats in het verdrag op te nemen. Dit hangt vooral af van het feit of de verdragspartner zelf een continentaal plat (en eventueel een exclusieve economische zone) heeft met daarin exploiteerbare natuurlijke rijkdommen. Het gewicht dat Nederland aan de bepaling geeft, is ook afhankelijk van de verdragspartner. Van belang is of ondernemingen uit de desbetreffende staat actief zijn op het Nederlandse continentale plat. In het kader van het tegengaan van het ontgaan van belasting is het ook van belang of het voordelig en eenvoudig zou zijn om dergelijke werkzaamheden te structureren via de (potentiële) verdragspartner. Nederland kan er zelfs voor kiezen de bepaling in het geheel niet voor te stellen, omdat in sommige gevallen de kans bestaat dat de verdragspartner de bepaling zal aangrijpen als aanknopingspunt voor het uitbreiden van de definitie van het begrip vaste inrichting met betrekking tot andere activiteiten.

Het wordt niet langer nodig geacht ook het loon van werknemers die voor buitenlandse ondernemingen op het Nederlandse continentale plat werken onder de reikwijdte van de specifieke verdragsbepaling te brengen. Dit levert niet of nauwelijks extra heffingsrechten

voor Nederland op ten opzichte van de reguliere regeling voor inkomen uit dienstbetrekking.

Nederland streeft in de hoofdregel naar opname van een bepaling op grond waarvan Nederland, in afwijking van de hoofdregel van het OESO-modelverdrag, eerder een heffingsrecht heeft over de winst behaald met werkzaamheden buitengaats. Omdat geen specifieke regelingen meer nodig worden geacht voor loon uit dienstbetrekking en de voorkoming van dubbele belasting, kan voortaan worden volstaan met een specifieke bepaling in het artikel dat het begrip 'vaste inrichting' definieert.

2.6.4 *Winsttoerekening vaste inrichtingen en arm's-lengthbeginsel*

Indien sprake is van een vaste inrichting, moet vastgesteld worden hoeveel winst aan de vaste inrichting moet worden toegerekend. In 2008 heeft de OESO een uitgebreid rapport gepubliceerd over de wijze waarop die winst moet worden vastgesteld.⁴⁰ In dat rapport wordt, uitgaande van de huidige economische werkelijkheid en inzichten, een aanpak beschreven voor het toerekenen van winsten aan vaste inrichtingen: de zogenoemde *Authorised OECD Approach (AOA)*. De OESO heeft daarvoor een tweestapsbenadering ontwikkeld gebaseerd op de zogenoemde 'functionally separate entity approach'.

Uitgangspunt is een feitelijke analyse van de doorslaggevende personele functies die in de generale onderneming en in de vaste inrichting worden vervuld. Met de eerste stap worden de bedrijfsmiddelen die bij die functies worden gebruikt en de risico's die ermee worden gelopen, toegerekend. Daarnaast zijn er methodes ontwikkeld om eigen en vreemd vermogen aan de vaste inrichting toe te rekenen. Ten slotte schetst het rapport bij die eerste stap onder welke omstandigheden de 'separate entity approach' ertoe leidt dat fictieve transacties (zogenoemde 'dealings') tussen hoofdhuis en vaste inrichting aangenomen moeten worden.

Met de tweede stap worden baten en lasten toegerekend aan de functies, de bedrijfsmiddelen, de risico's, het vermogen en de dealings. De prijzen die bij die dealings worden gehanteerd moeten gebaseerd worden op het arm's-lengthbeginsel. Dat beginsel houdt in dat, voor de fiscale winstvaststelling, transacties tussen afhankelijke partijen worden geacht te hebben plaatsgehad onder dezelfde voorwaarden als die tussen onafhankelijke partijen gebruikelijk zijn.

Nederland onderschrijft het rapport volledig en vindt het nieuwe artikel 7 OESO-modelverdrag, zoals gewijzigd bij het in 2010 opnieuw uitgebrachte OESO-modelverdrag, en het bijbehorende commentaar een juiste en moderne invulling van de beginselen die altijd aan artikel 7 OESO-modelverdrag ten grondslag hebben gelegen. Nederland is daarom bereid om, ook onder verdragen die zijn gebaseerd op de oude tekst van artikel 7

⁴⁰ OESO, *Report on the attribution of profits to permanent establishments*, Parijs: OESO 2008.

OESO-modelverdrag en het oude OESO-commentaar, in overleg met de verdragspartners de beginselen van het rapport (AOA) toe te passen. Voor (potentiële) verdragspartners voor wie toepassing van deze beginselen momenteel nog een brug te ver is kan gedacht worden aan het opnemen van een verdragsbepaling die expliciet voorziet in een aanknopingspunt voor de bevoegde autoriteiten om op een later moment te bepalen dat de AOA toepassing kan vinden.⁴¹

Het arm's-lengthbeginsel ligt ook ten grondslag aan artikel 9 OESO-modelverdrag. Ook dat artikel neemt Nederland vanzelfsprekend op in zijn bilaterale verdragen. Het bepaalt dat wanneer verbonden vennootschappen onzakelijk met elkaar handelen de staat waar als gevolg van het onzakelijke handelen in eerste instantie te weinig belasting werd geheven (alsnog) belasting mag heffen alsof er wel zakelijke prijzen zouden zijn afgesproken. De OESO heeft met zijn Transfer Pricing Guidelines⁴² een uitgebreide handleiding gemaakt om die arm's-lengthvoorwaarden te bepalen. Nederland past deze Transfer Pricing Guidelines dan ook volledig toe.

Wanneer Nederland of een verdragspartner bij een belastingplichtige een winstcorrectie aanbrengt, kan zowel bij de toepassing van artikel 7 OESO-modelverdrag als van artikel 9 OESO-modelverdrag de andere verdragspartij van mening verschillen over de juiste hoogte van de arm's-lengthprijs. Transfer pricing is immers geen exacte wetenschap. Van belang is dan dat beide staten uiteindelijk dezelfde winsttoedeling hanteren zodat dubbele belasting wordt voorkomen. Nederland vindt daarom dat in situaties waarin beide staten niet dezelfde winsttoedeling hanteren en daardoor dubbele belasting resteert, de belastingheffing niet in overeenstemming met het verdrag heeft plaatsgevonden. Belastingplichtige heeft dan, op grond van het eerste lid van artikel 25 van het OESO-modelverdrag, toegang tot een onderlingoverlegprocedure en, indien het verdrag daarin voorziet, tot arbitrage.

Nederland streeft naar opname van de nieuwe (2010) tekst van artikel 7 OESO-modelverdrag en past conform het besluit inzake winstallocatie vaste inrichtingen⁴³ bij uitvoering van reeds bestaande verdragen de Authorised OECD Approach toe. Indien zich verschillen van mening over winsttoerekening respectievelijk verrekenprijzen correcties op basis van artikel 7 of artikel 9 OESO-modelverdrag voordoen, moet belastingplichtige toegang hebben tot onderlingoverlegprocedures en eventueel noodzakelijke arbitrage.

⁴¹ Een voorbeeld is artikel VII van het Protocol bij het belastingverdrag Nederland-Panama, dat rechtsbasis biedt voor het maken van afspraken ter implementatie van de Authorised OECD Approach. Deze methode van winsttoedeling was nog niet vastgelegd in het OESO-modelverdrag ten tijde van de onderhandelingen, maar met opname van deze bepaling kon toch worden voorgesorteerd op de vernieuwde OESO-benadering.

⁴² OESO, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, Parijs: OESO 2010.

⁴³ Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, *Stcrt.* 2011, 1375.

2.6.5 *Lucht- en scheepvaartwinsten*

Het Nederlandse fiscale verdragsbeleid ten aanzien van de in het internationaal verkeer behaalde scheep- en luchtvaartwinst is, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, erop gericht het heffingsrecht over winst toe te kennen aan de staat waar zich de werkelijke leiding van de onderneming bevindt. Dit geldt ook voor de gevallen dat de onderneming wordt geëxploiteerd via een pool, een gemeenschappelijke onderneming of een internationaal agentschap. Op verzoek van een verdragspartner – vooral als het een ontwikkelingsland betreft – kan in het kader van een finaal compromis worden ingestemd met een beperkte heffing door de bronstaat. Gezien de praktische problemen die deze bronstaatheffing meebrengt, betracht Nederland daarin grote terughoudendheid. Nederland zal daarbij in het bijzonder de concurrentieverhoudingen tussen Nederlandse en buitenlandse scheep- en luchtvaartondernemingen in ogenschouw nemen.

Nederland streeft naar toekenning van het heffingsrecht over scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer aan de staat waar de werkelijke leiding zich bevindt en is daarom geen voorstander van een beperkte bronstaatheffing.

Sinds de fusie tussen KLM en Air France in 2004 wordt in de Nederlandse verdragen een bepaling opgenomen op grond waarvan de werkelijke leiding van KLM geacht wordt in Nederland te zijn gelegen zolang Nederland de uitsluitende heffingsbevoegdheid heeft ter zake van KLM uit hoofde van het tussen Nederland en Frankrijk gesloten belastingverdrag. Door middel van deze bepaling wordt het Nederlandse heffingsrecht over de winst van KLM ook onder andere belastingverdragen veiliggesteld. Bovendien worden daarmee discussies over de plaats van de werkelijke leiding van KLM onder die verdragen buiten de deur gehouden.

In het verleden is gebleken dat Nederlandse ondernemingen in het buitenland geconfronteerd kunnen worden met een heffing die andere staten heffen over de omzet behaald met passagiers- en vrachtvervoer, bijvoorbeeld aan de hand van ticketverkoop. Dergelijke heffingen naar de omzet vallen echter -zonder specifieke regeling- buiten de reikwijdte van de belastingverdragen. Immers, deze belastingverdragen zien in de hoofdregel slechts op belastingen naar het inkomen. Deze belastingverdragen staan daarom niet in de weg aan heffingen die de verdragspartner relateert aan de omzet van de lucht- of scheepvaartonderneming.

Nederland acht heffingen over de omzet behaald met passagiers- en vrachtvervoer onwenselijk en streeft in dit kader naar de opname van een bepaling in de verdragen die Nederlandse ondernemingen van dergelijke heffingen vrijwaart.

2.7 Dividenden

2.7.1 Algemeen

Op basis van het klassieke belastingstelsel van Nederland worden ondernemingsinkomsten van een vennootschap éénmaal op vennootschapsniveau en éénmaal op het niveau van de uiteindelijke aandeelhouder belast. Indien dividenden worden betaald aan een in het buitenland woonachtige genieter, heft Nederland de dividendbelasting ofwel als eindheffing ofwel als voorheffing op de aanmerkelijkbelangheffing om belastingheffing op het niveau van de uiteindelijke aandeelhouder te waarborgen. Een voorbeeld is de in het buitenland woonachtige DGA van een in Nederland gevestigde vennootschap, die als buitenlands belastingplichtige in de inkomstenbelasting wordt betrokken in box 2. Nederland verlangt namelijk dat belastingheffing op het niveau van deze aandeelhouder dient plaats te vinden, mede teneinde de concurrentiepositie te waarborgen van een in Nederland binnenlands belastingplichtige natuurlijke persoon, die in de hoofdregel inkomstenbelasting verschuldigd is over de vergoeding van de door hem ter beschikking gestelde vermogensrechten.

Om de (economisch) dubbele belasting op vennootschapsniveau te voorkomen, kent Nederland de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting en de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting. De deelnemingsvrijstelling is ook van toepassing op uit het buitenland ontvangen deelnemingsdividenden. Dit heeft tot gevolg dat op deze dividenden ingehouden buitenlandse bronheffing niet kan worden verrekend. Het inkomensbestanddeel wordt immers geheel buiten de heffing gehouden (objectvrijstelling). Een bronheffing op deelnemingsdividenden zal investeringen door Nederlandse bedrijven in het buitenland dus duurder maken. Een vermindering of vrijstelling van de belasting op deelnemingsdividenden door de bronstaat is daarom een belangrijk instrument om drempels te verlagen voor het verwerven of opzetten van buitenlandse deelnemingen. Het is dan aan de woonstaat van de dividenden om te bezien hoe de ontvangen dividenden aldaar in de belastingheffing worden betrokken.

Steeds meer staten kennen een met de Nederlandse deelnemingsvrijstelling vergelijkbare regeling. Ook de Nederlandse dividendbelasting kan daardoor investeringsbelemmerend werken en zodoende een negatieve impact hebben op het (fiscale) vestigingsklimaat van Nederland. Binnen de EU is op grond van het primaire en secundaire EU-recht voorkoming van economisch dubbele belasting in veel gevallen al gewaarborgd, zoals uiteengezet in par. 1.3.5.

Nederland streeft ernaar in belastingverdragen een uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden overeen te komen.

2.7.2 *Het tegengaan van het ontgaan van de Nederlandse dividendbelasting*

Implementatie van een uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden in belastingverdragen mag in de ogen van Nederland niet tot gevolg hebben dat onvoorwaardelijk onbelaste doorstroom van dividenden vanuit Nederland via de verdragspartner naar inwoners van derde staten mogelijk is. Onvoorwaardelijk onbelaste doorstroom van deelnemingsdividenden kan plaatsvinden als de verdragspartner geen winstbelasting heft over de inkomende dividenden noch belasting heft over uitgaande dividenden in de vorm van bijvoorbeeld dividendbelasting. Als onvoorwaardelijk onbelaste doorstroom van deelnemingsdividenden mogelijk is en een uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden is opgenomen in een bepaald belastingverdrag, is het vaak eenvoudig voor personen uit derde staten om zich toegang te verschaffen tot dat belastingverdrag, bijvoorbeeld door het tussenschuiven van een vennootschap teneinde aanspraak te maken op een lagere belastingdruk dan die zou bestaan indien de dividenden zonder de tussengeschoven vennootschap werden uitgekeerd. Er kan dan namelijk sprake zijn van verdragsmisbruik in de vorm van 'treaty shopping' (zie par. 1.3.4). Indien de verdragspartner wel een dividendbelasting kent, maar deze - net als Nederland - onder belastingverdragen of andere regelingen tot nihil terugbrengt, zal met de verdragspartner besproken worden onder welke voorwaarden de verdragspartner deze vrijstelling van dividendbelasting toepast. Wanneer daarbij geconstateerd wordt dat ongewenste effecten optreden als gevolg van mogelijke 'treaty shopping' zal Nederland met de verdragspartner bezien hoe dit effect middels een verdragsbepaling weggenomen kan worden.

Doordat vrijstelling van dividendbelasting onder belastingverdragen in het algemeen alleen wordt toegestaan als de ontvanger ook de uiteindelijk gerechtigde is, wordt al een deel van de onvoorwaardelijk onbelaste doorstroom van deelnemingsdividenden voorkomen. Nederland hanteert het begrip 'uiteindelijk gerechtigde' zelf ook in de Wet Div. Bel. 1965.⁴⁴ Het stellen van additionele vereisten is desalniettemin nodig, met name in relatie met laagbelastende staten, maar ook bij staten die een territoriaal belastingstelsel kennen. Zie over het instrumentarium dat benut kan worden om potentieel verdragsmisbruik tegen te gaan par. 2.20.2.

Om gevallen van verdragsmisbruik tegen te gaan die niet door het vereiste van uiteindelijke gerechtigdheid worden belet, zal Nederland een daartegen gerichte bepaling in het belastingverdrag voorstellen.

Voor dividenden die niet in de categorie deelnemingsdividenden vallen (portfoliodividenden) speelt het tegengaan van het ontgaan van de Nederlandse dividendbelasting nauwelijks een rol, omdat doorstroom via de genietters van dit soort dividenden – veelal natuurlijke personen – niet of nauwelijks mogelijk is. Bovendien is het Nederlandse verdragsbe-

⁴⁴ Zie artikel 4, zevende lid, van de Wet Div. Bel. 1965.

leid erop gericht het tarief voor portfoliodividenden niet te verlagen. Hiermee worden problemen in de uitvoerings sfeer voorkomen, doordat in de meeste gevallen eenvoudigweg het nationale dividendbelastingtarief van 15% kan worden geheven over uit Nederland afkomstige portfoliodividenden.

Het Nederlandse verdragsbeleid voor portfoliodividenden is erop gericht het Nederlandse nationale tarief van 15% niet te verlagen.

2.8 Interest en royalty's

2.8.1 Algemeen

Nederland kent geen bronheffing op interest en royalty's. Andere staten kennen die echter wel. Deze staten zijn van mening dat zij het recht hebben over deze inkomensbestanddelen te heffen omdat er geld wordt verdiend dat aan hun grondgebied kan worden toegerekend. De betalingen zullen bijvoorbeeld meestal in de bronstaat aftrekbaar zijn. Bronheffingen over interest en royalty's worden vrijwel altijd geheven over het bruto-inkomen. Verrekening door de woonstaat biedt dan niet altijd een volledige voorkoming van dubbele belasting, omdat de woonstaat voor de verrekening het netto-inkomen in aanmerking neemt. Als bijvoorbeeld een verstrekker van vreemd vermogen zelf ook vermogen heeft ingeleend, dan zal de interest die deze geldverstrekker betaalt in aftrek mogen worden gebracht op de ontvangen interest. Hetzelfde kan gelden voor royalty-inkomsten waarbij in de woonstaat bijvoorbeeld de aan de royalty's toerekenbare ontwikkelingskosten aftrekbaar zijn. Hoewel de kosten van de eventueel resterende dubbele belastingheffing in de meeste gevallen zullen worden doorberekend, zet dit de investeerder uit het buitenland op achterstand ten opzichte van de investeerder uit de bronstaat zelf. Deze bronheffingen bemoeilijken in die zin investeringen en het delen van kennis en technieken met (ondernemingen en personen in) andere staten.

Nederland kent zelf in de hoofdregel geen bronheffing op interest en royalty's en streeft er daarom naar om in belastingverdragen een uitsluitende woonstaatheffing op te nemen met betrekking tot interest- en royalty-inkomsten. Indien de verdragspartner toch vasthoudt aan het heffen van een bronheffing op interest of royalty's, dan streeft Nederland ernaar zoveel mogelijk uitzonderingen voor dit bronheffingsrecht op te nemen.

2.8.2 Het tegengaan van het ontgaan van door de verdragspartner geheven bronbelasting op interest en royalty's

Veel staten zijn niet bereid de bronbelasting op interest en royalty's (substantieel) te verlagen zonder een bepaling op te nemen die verdragsmisbruik tegengaat, ook al worden interest en royalty's in Nederland in de belastingheffing betrokken. Nederland zal dergelijke bepalingen die door de verdragspartner worden voorgesteld accepteren als een reële kans op verdragsmisbruik bestaat.

Nederland is daarom binnen de grenzen van de redelijkheid bereid op verzoek van de verdragspartner bepalingen op te nemen ter voorkoming van verdragsmisbruik ten aanzien van interest en royalty's (zie par. 2.20.2).

2.9 Vermogenswinsten

2.9.1 Algemeen

De hoofdregel voor vermogenswinsten is een exclusieve heffingsbevoegdheid voor de woonstaat van de vervreemder; deze regel is in de meeste Nederlandse verdragen opgenomen in artikel 13, vierde lid, en komt overeen met artikel 13, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag. Artikel 13 OESO-modelverdrag bevat daarnaast ook afwijkende regels voor voordelen behaald met de vervreemding van enige specifieke categorieën vermogensbestanddelen, zoals voor vervreemding van onroerend goed waarvoor situsstaatheffing geldt. Met name is voor Nederland van belang dat geen bronstaatheffing wordt overeengekomen voor vermogenswinsten verkregen met de vervreemding van aandelen. Dit streven is in het bijzonder van belang ten aanzien van winsten behaald met de vervreemding van deelnemingen in de zin van artikel 13 Wet Vpb 1969. Voor deelnemingswinsten streeft Nederland immers, evenals bij deelnemingsdividenden, naar voorkoming van economisch dubbele belasting. Om dit te bereiken dient het heffingsrecht over vervreemding van deelnemingen exclusief aan de woonstaat toebedeeld te worden (vgl. par. 2.7.1). Niettegenstaande deze verdragsinzet, wordt Nederland in verdragsonderhandelingen in toenemende mate geconfronteerd met de wens van een bronstaatheffing voor vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen, bijvoorbeeld omdat de onderhandelingspartner dit consistent acht met de wens om een bronheffingsrecht op dividenden te hanteren. Een dergelijke bronstaatheffing is in een aantal verdragen ook daadwerkelijk opgenomen.⁴⁵

2.9.2 Aandelen in onroerendezaakvennootschappen

Sinds 2003 bevat artikel 13 OESO-modelverdrag in het vierde lid een bepaling die de bronstaat een heffingsrecht toewijst ter zake van vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen die direct of indirect meer dan 50% van hun waarde ontleen aan onroerende zaken die zijn gelegen in de bronstaat (situsstaat). De bepaling bewerkstelligt dat winsten behaald met de vervreemding van dergelijke aandelen evenzeer worden toegewezen aan de situsstaat als winsten behaald met de vervreemding van de onderliggende onroerende zaken (zie artikel 13, eerste lid, OESO-modelverdrag). Aldus wordt voorkomen dat vermogenswinsten behaald met onroerende zaken alsnog aan de heffing door de situsstaat zouden kunnen worden onttrokken door middel van verkoop van

⁴⁵ Zie bijvoorbeeld de verdragen met Argentinië 1996, India 1988, Mexico 1993 (zie ook protocol 2008), Nigeria 1991, Saoedi-Arabië 2008, Turkije 1986, en Zimbabwe 1989. Deze bepalingen bevatten veelal uitzonderingen, een minimaal vereist belang en/of een beperking van het toe te passen tarief.

de aandelen in een vennootschap waarin de onroerende zaken zijn ingebracht. Anderzijds geldt dat de heffingsbevoegdheid met betrekking tot de in de vennootschap ingebrachte onroerende zaken zelf onverminderd toegewezen blijft aan de situsstaat ingevolge artikel 6 OESO-modelverdrag.

Nederland wil zoveel mogelijk vasthouden aan de hoofdregel die het heffingsrecht over winsten behaald met de vervreemding van aandelen toewijst aan de woonstaat, ongeacht de aard van de vermogensbestanddelen van de vennootschap. Indien desalniettemin op verzoek van de verdragspartner een dergelijke bepaling voor aandelen in onroerendezaakvennootschappen wordt opgenomen, moet deze zoveel mogelijk worden beperkt.⁴⁶

Indien in het kader van een finaal compromis Nederland bereid is het voorstel van de verdragspartner te volgen om een bepaling op te nemen inzake onroerendezaakvennootschappen, dan wenst Nederland hierin een aantal zaken vast te leggen. In de eerste plaats streeft Nederland ernaar dat een hoger percentage dan 50 wordt opgenomen.⁴⁷ Voorts streeft Nederland naar het opnemen van uitzonderingen voor aandelen in beursgenoteerde vennootschappen, kleine aandelenbelangen, bedrijfsonroerendgoed, belangen gehouden door pensioenfondsen en vervreemdingswinsten gemaakt als gevolg van reorganisaties in concernverband.

Indien het verdrag een dergelijke bepaling bevat en sprake is van vervreemding van aandelen in een Nederlandse onroerendezaakvennootschap, geeft dit Nederland de mogelijkheid tot effectuering van de buitenlandse belastingplicht voor inkomen uit aanmerkelijk belang bij zowel natuurlijke personen (los van een eventueel aanmerkelijkbelangvoorbehoud) als lichamen (artikel 17, derde lid, letter b, Wet Vpb 1969). In beide gevallen moet het dan gaan om vervreemding van een niet tot het ondernemingsvermogen behorend belang van ten minste 5% in een vennootschap waarvan de bezittingen voor een bepaald percentage uit in Nederland gelegen onroerende zaken bestaan.

2.9.3 *Aanmerkelijkbelangvoorbehoud*

Een uitzondering op de woonstaatheffing voor vermogenswinsten behaald met aandelen is de door Nederland sinds jaar en dag gewenste bronstaatheffing voor aanmerkelijkbelangwinst behaald door natuurlijke personen. Het aanmerkelijkbelangvoorbehoud in zijn oorspronkelijke vorm is gericht op het na emigratie kunnen effectueren van de Nederlandse belastingclaim over de periode waarin de aanmerkelijkbelanghouder in Nederland woonde. De Hoge Raad⁴⁸ heeft begin 2009 beslist dat de emigratieheffing ook kan worden toegepast onder verdragen zonder een aanmerkelijkbelangvoorbehoud, aangezien de emigra-

⁴⁶ Overeenkomstig de mogelijkheden genoemd in par. 28.6-28.8 van het OESO-commentaar bij artikel 13 OESO-modelverdrag.

⁴⁷ Veel Nederlandse belastingverdragen bevatten een percentage van 70 of 90.

⁴⁸ HR 20 februari 2009, nrs. 42.701, 43.760 en 07/12314, *BNB* 2009/260-262.

tieheffing niet in strijd komt met de bepaling inzake de overige vervreemdingsvoordelen binnen het vermogenswinstartikel van het verdrag. Het aanmerkelijkbelangvoorbehoud behoudt desalniettemin zijn nut: het maakt duidelijk dat de voormalige woonstaat gerechtigd is de emigratieheffing op te leggen en -voor zover de Nederlandse wet in die mogelijkheid voorziet - de belasting na emigratie in te vorderen, en verplicht de nieuwe woonstaat tot het eventueel verlenen van een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. Een discussie over heffingsrechten gedurende de looptijd van de conserverende aanslag wordt aldus voorkomen.

Momenteel stelt Nederland in onderhandelingen een aanmerkelijkbelangvoorbehoud voor dat nog meer dan in het verleden is toegesneden op de emigratieheffing. Deze sluit rechtstreeks aan bij de emigratieheffing, bevat geen gedetailleerde beschrijving meer van de aanmerkelijkbelangvereisten en ziet ook op - eveneens tot het aanmerkelijk belang behorende - winstbewijzen, koopopties en vruchtgebruik. De aanmerkelijkbelangbepaling wordt daarmee aanzienlijk vereenvoudigd. Schuldvorderingen worden overigens nog steeds onder het aanmerkelijkbelangvoorbehoud gebracht. Ook over schuldvorderingen die onder de terbeschikkingstellingsregeling van artikel 3.92 Wet IB 2001 vallen, moet immers bij emigratie worden afgerekend, tenzij buitenlandse belastingplicht ontstaat.⁴⁹

Met het aanmerkelijkbelangvoorbehoud beoogt Nederland ter verduidelijking neer te leggen dat aan de voormalige woonstaat het heffingsrecht wordt toegewezen met betrekking tot de in de binnenlandse periode aangegroeide waarde van de hiervoor benoemde vermogensbestanddelen. Hierop wordt echter een uitzondering gemaakt, indien vaststaat dat de andere verdragsstaat de waardeaan groei van dergelijke vermogensbestanddelen effectief niet in de belastingheffing betreft. Het kan dan bijvoorbeeld gaan om de situatie dat de andere verdragsstaat een zogenoemd territoriaal belastingstelsel heeft. In een dergelijke situatie streeft Nederland naar het opnemen van een onbeperkt heffingsrecht voor de bronstaat, zodat Nederland zijn heffingsmogelijkheden die de buitenlandse belastingplicht biedt ten aanzien van de waardeaan groei van deze vermogensbestanddelen volledig kan effectueren.

Ter bevordering van de rechtszekerheid streeft Nederland naar opname van een vereenvoudigde versie van het reeds gebruikelijke aanmerkelijkbelangvoorbehoud. In sommige verdragsrelaties kan Nederland bovendien streven naar uitbreiding van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud indien vaststaat dat de verdragspartner de waardeaan groei van de tot het aanmerkelijk belang behorende vermogensbestanddelen effectief niet in de belastingheffing betreft.

⁴⁹ Zie de artikelen 3.61 jo. 3.95 en artikel 7.2, lid 1, letter c, Wet IB 2001.

2.9.4 *Aanmerkelijkbelangdividend*

Indien een aanmerkelijkbelanghouder na emigratie reguliere voordelen geniet uit een in Nederland gevestigde vennootschap, wordt hij daarvoor – onder verrekening van de geheven Nederlandse dividendbelasting – als buitenlands belastingplichtige belast. Teneinde dubbele Nederlandse heffing over dezelfde winstreserves te voorkomen, wordt de over de reguliere voordelen geheven Nederlandse belasting afgeboekt op de bij emigratie opgelegde conserverende aanslag. In verdragsrelaties streeft Nederland sinds 1997 naar het opnemen in het dividendartikel van een speciale bepaling voor aanmerkelijkbelangdividend die Nederland toestaat zijn nationale inkomstenbelastingtarief toe te passen. Het buiten toepassing stellen van het gebruikelijke tarief voor portfoliodividend van 15% betekent dat Nederland ook in verdragsrelaties bij uitkering van aanmerkelijkbelangdividend zijn nationale tarief voor inkomen uit aanmerkelijk belang van 25% kan toepassen. Van deze mogelijkheid wordt alleen gebruikgemaakt voor zover er nog een bedrag op de conserverende aanslag openstaat. Wordt binnen de tienjaarstermijn een dividend op de aanmerkelijkbelangaandelen uitgekeerd, dan geeft een dergelijke bepaling in het dividendartikel Nederland meer ruimte om de in de conserverende aanslag begrepen aanmerkelijkbelangclaim te realiseren. Het gaat dus om een flankerende maatregel ten opzichte van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het vermogenswinstartikel.

In het vorengaande is de Nederlandse inzet neergelegd ter zake van aanmerkelijkbelangdividenden dat geldt in het merendeel van de verdragsrelaties. Net als voor de vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang geldt echter ook hier een uitzondering ingeval vaststaat dat de verdragspartner dividenden betaald door een in Nederland gevestigd lichaam effectief niet in de belastingheffing betreft. In deze gevallen wil Nederland zijn heffingsmogelijkheden die de buitenlandse belastingplicht biedt voor reguliere voordelen uit aanmerkelijk belang, volledig of tot een overeen te komen maximumpercentage kunnen effectueren.

Nederland streeft naar het opnemen van een heffingsmogelijkheid voor de bronstaat ingeval vaststaat dat de verdragspartner dividenden die zijn betaald door een in Nederland gevestigd lichaam, effectief niet in de belastingheffing betreft.

2.9.5 *Inkoop- en liquidatiebate*

Baten die aandeelhouders realiseren naar aanleiding van inkoop van eigen aandelen of liquidatie van de vennootschap worden door Nederland in de heffing betrokken. Deze inkomsten vormen voor de dividendbelasting inkomsten uit aandelen, maar worden met betrekking tot aanmerkelijkbelanghouders sinds 1997 voor de inkomstenbelasting aangemerkt als vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang. Lange tijd bestond onzekerheid over de vraag of voor de toepassing van het belastingverdrag het artikel over divi-

denden of het artikel over vervreemdingswinsten moet worden gevolgd. De Hoge Raad⁵⁰ heeft met betrekking tot een aanslag inkomstenbelasting geoordeeld dat bedoelde inkomsten voor de toepassing van belastingverdragen moeten worden aangemerkt als vervreemdingswinsten. Om duidelijkheid bij de verdragspartner te creëren en eventuele rechtsonzekerheid voor belastingplichtigen weg te nemen kan een oplossing gevonden worden door opname van een protocolbepaling die aangeeft welke verdragsbepalingen toepassing dienen te vinden. Hiervoor wordt door Nederland in verdragen een bepaling opgenomen om deze inkomsten onder het dividendartikel in plaats van onder het vermogenswinstartikel te laten vallen.⁵¹ Aangezien ook inkomsten genoten bij de afkoop en inkoop van winstbewijzen voor de dividendbelasting inkomsten uit aandelen vormen, maar wat betreft het aanmerkelijk belang met ingang van 1997 voor de inkomstenbelasting als vervreemdingsvoordelen worden aangemerkt, wordt ernaar gestreefd ook deze inkomsten onder de protocolbepaling te brengen.

Het Nederlandse verdragsbeleid is er erop gericht door middel van een bepaling in het protocol expliciet vast te leggen dat inkomsten genoten bij de inkoop van aandelen of bij liquidatie worden beheerst door het dividendartikel.

2.10 Inkomsten uit grensoverschrijdende werkzaamheden in dienstbetrekking en materieel werkgeversbegrip

Ten aanzien van grensoverschrijdende werkzaamheden in dienstbetrekking bevat artikel 15, eerste lid, OESO-modelverdrag, de hoofdregel dat het heffingsrecht over de beloning toekomt aan de woonstaat, tenzij de dienstbetrekking in de andere staat wordt uitgeoefend. In dat laatste geval mag de werkstaat de beloning belasten.

Als de werknemer in een tijdvak van twaalf maanden dat begint of eindigt in het belastingjaar gedurende in totaal niet meer dan 183 dagen in de werkstaat verblijft, is de beloning van de werknemer slechts belastbaar in de woonstaat van de werknemer. Naast de 183-dageneis wordt voor woonstaatheffing bovendien vereist dat de beloning voor de werkzaamheden van de werknemer wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de werkstaat is en dat het salaris van de werknemer niet ten laste komt van een vaste inrichting die de werkgever in de werkstaat heeft.

In die gevallen van tijdelijke grensoverschrijdende werkzaamheden wordt als werkgever van een werknemer die de desbetreffende werkzaamheden verricht, beschouwd, degene die:

⁵⁰ HR 12 december 2003, nr. 38.461, *BNB* 2004/123 (inkoopbate), en HR 9 juni 2006, nr. 41.376, *BNB* 2007/41 (liquidatiebate).

⁵¹ Overigens zijn er ook enige oudere verdragen waarin de inkoop- en liquidatiebate onder het dividendartikel vallen; zo wordt in artikel 10 van het verdrag met Australië 1976 het begrip 'dividend' wat Nederland betreft gedefinieerd als inkomsten die aan de Nederlandse dividendbelasting zijn onderworpen.

- (i) met betrekking tot die werkzaamheden het gezag over de werknemer uitoefent, dat wil zeggen jegens de werknemer instructiebevoegd is, en
- (ii) de arbeidsbeloning van de werknemer voor die werkzaamheden en de voordelen, nadelen en risico's van die werkzaamheden draagt.⁵²

In dit verband is goedgekeurd dat buitenlandse werknemers die binnen concernverband niet langer dan 60 werkdagen per twaalf maanden in Nederland worden tewerkgesteld, voor de uitleg van het begrip werkgever in de 183-dagenregeling niet tot het Nederlandse concernonderdeel of Nederlandse concernonderdelen in gezagsverhouding staan (dus geen heffing in Nederland, tenzij – uiteraard – de werknemer meer dan 183 dagen in de werkstaat, Nederland, verblijft, of het salaris ten laste komt van een vaste inrichting in Nederland).⁵³ Daarnaast zijn Nederlandse werknemers die binnen concernverband niet langer dan 60 werkdagen per twaalf maanden in het buitenland worden tewerkgesteld, niet vrijgesteld van de inhouding van de Nederlandse loonbelasting (dus heffing in Nederland).

Nederland streeft ernaar in zijn belastingverdragen de zogenaamde 183-dagenbepaling op te nemen (overeenkomstig artikel 15, tweede lid, OESO-modelverdrag).

Indien tijdens verdragsonderhandelingen blijkt, dat de andere staat de materiële benadering in het commentaar op artikel 15 OESO-modelverdrag ten aanzien van het begrip werkgever als uitgangspunt niet onderschrijft, zal Nederland trachten in overleg met deze staat hiervoor een oplossing te vinden. De uitkomst van dit onderlinge overleg kan aanleiding zijn tot opname van een verduidelijkende bepaling in (het protocol bij) het verdrag.

2.11 Pensioenen & lijfrenten

2.11.1 Algemeen: woonstaatheffing of bronstaatheffing

De Nederlandse belastingwetgeving gaat voor inkomsten uit dienstbetrekking in de particuliere sector uit van een heffing door de werkstaat, dat wil zeggen: een heffing door de staat waar de arbeid is verricht. Dit geldt voor inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking, maar ook voor inkomsten uit vroegere dienstbetrekking, waaronder pensioenen. Pensioenuitkeringen vormen feitelijk uitgesteld loon. Dit komt ook tot uitdrukking in het zogenoemde EET-systeem (exempt, exempt, taxed) dat Nederland hanteert, waarbij de premies aftrekbaar zijn en de aanspraken onbelast blijven, terwijl de uitkeringen wel worden belast. Lang niet alle staten hanteren een dergelijk EET-systeem.

Voor lijfrenten geldt een soortgelijke systematiek (premie aftrekbaar, toekomstige uitkeringen belast). In het navolgende wordt met het oog op de leesbaarheid veelal slechts

⁵² Zie HR 1 december 2006, nrs. 40088, 38950, 39710 en 39535, *BNB* 2007/76c-79c.

⁵³ Besluit van 12 januari 2010, *DGB2010/267M*, *Stcrt.* 2010, 788.

gesproken van pensioen en pensioengerechtigde, welke begrippen echter worden geacht mede de lijfrente te omvatten. Waar dat nodig is, wordt de lijfrente specifiek benoemd (zoals in par. 2.11.4, waar het gaat over de lijfrentedefinitie).

Artikel 18 OESO-modelverdrag, het pensioenartikel, gaat uit van de toedeling van het heffingsrecht aan de woonstaat van de pensioengerechtigde in plaats van aan de staat waarin het pensioen is opgebouwd (de bronstaat), nu de pensioengerechtigde in de eerstgenoemde staat gebruikmaakt van de openbare voorzieningen. In de notitie uit 1998 is om die reden aangegeven dat het Nederlandse verdragsbeleid artikel 18 OESO-modelverdrag als hoofdregel zou volgen, in weerwil van het systeem in de Nederlandse belastingwetgeving. Wel formuleerde de notitie uit 1998 twee uitzonderingen. Ten eerste wilde Nederland fiscaal geïndiceerde emigratie naar een staat met een gunstig fiscaal regime voor pensioenafkoop tegengaan (zie de in par. 1.3.4 onder (i) benoemde variant van verdragsmisbruik). Ten tweede streefde Nederland naar een (al dan niet gedeeltelijke) bronstaatheffing voor reguliere pensioenuitkeringen, indien de bronstaat de pensioenopbouw fiscaal gefacilieerd heeft en de woonstaat de uitkeringen aan een bijzonder regime onderwerpt.

Demografische en andere ontwikkelingen van het afgelopen decennium en de verwachte ontwikkelingen in het komende decennium, tezamen met de steeds verder gaande internationalisering van de arbeidsmarkt, leiden tot een toename van het aantal belastingplichtigen dat het in Nederland opgebouwde pensioen na pensionering in het buitenland gaat genieten. Hiermee groeit het financiële belang van Nederland als bronstaat, nu pensioenopbouw alhier – internationaal gezien: in relatief ruime mate – met gebruikmaking van fiscale faciliteiten mogelijk is. Daarbij komt, dat ook in internationaal verband de heffingswens van de staat die de pensioenopbouw fiscaal heeft gefacilieerd in toenemende mate wordt erkend.⁵⁴

Nederland streeft naar het overeenkomen van bronstaatheffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen – zowel voor reguliere pensioenuitkeringen als voor afkoopsommen van pensioenen – onafhankelijk van de fiscale behandeling van de pensioenen in de (nieuwe) woonstaat van de pensioengerechtigde.⁵⁵

In het kader van een finaal compromis kan Nederland met individuele verdragspartners als alternatief een beperkt heffingsrecht voor de bronstaat overeenkomen, afhankelijk van de interactie tussen de fiscale stelsels van de beide verdragspartners en de waarschijnlijke

⁵⁴ Zie de per 2005 in het OESO-commentaar op artikel 18 opgenomen passages over een heffing door het bronland. Aldaar wordt ook een viertal voorbeelden gegeven van alternatieve verdragsbepalingen.

⁵⁵ Daarvoor is ook van belang dat inmiddels ervaring is opgedaan met de in de eerder genoemde ten tweede genoemde regeling (al dan niet gedeeltelijke, bronstaatheffing), waarbij de toewijzing van het heffingsrecht mede afhankelijk is van de fiscale behandeling van het pensioen in het woonland van de pensioengerechtigde en welke ervaring heeft geleerd dat het in de praktijk niet eenvoudig is inzicht te krijgen in de wijze van belastingheffing in bedoeld woonland.

migratiepatronen tussen de desbetreffende staten. In dit scenario mag de bronstaat slechts tot een vooraf vastgesteld maximumpercentage heffen. De woonstaat, de pensioengerechtigde toegang geeft tot openbare voorzieningen, kan dan desgewenst de pensioenuitkering eveneens belasten, onder verrekening van de door het verdrag gelimiteerde belasting die is geheven door de bronstaat.

Bij het vormgeven van dergelijke verdragsbepalingen zal aandacht worden geschonken aan aspecten van uitvoerbaarheid voor de betrokken partijen, in het bijzonder ten aanzien van personen die slechts gedurende korte tijd in Nederland of de andere staat verblijven.

Ten slotte wordt nog gewezen op de in de Wet LB 1964 met ingang van 1997 geïntroduceerde eindheffing (artikel 31) en de later ingevoerde pseudo-eindheffingen met betrekking tot VUT-uitkeringen (artikel 32ba), excessieve vertrekvergoedingen (artikel 32bb) en pensioenaanspraken op basis van een eindloonstelsel (artikel 32bc). Voor de toepassing van belastingverdragen is irrelevant of het betrokken loonbestanddeel bij de werknemer dan wel, door middel van eindheffing, bij de werkgever wordt belast. In hoeverre in concrete gevallen deze eindheffingen kunnen worden geëffectueerd hangt af van het van toepassing zijnde belastingverdrag. Daarom moet per verdrag beoordeeld worden of het toepasselijke verdrag het heffingsrecht over de betrokken inkomensbestanddelen (kwalificerend als loon, pensioen of een soortgelijke beloning, of immateriële schadevergoeding) ten aanzien van de werknemer toewijst aan Nederland.⁵⁶

2.11.2 *Splitsing particuliere en publieke pensioenen*

In afwijking van de heffingsregeling voor pensioen dat is opgebouwd in de particuliere sector (woonstaatheffing), wijzen belastingverdragen heffingsrechten over pensioenuitkeringen die zijn opgebouwd in publiekrechtelijke dienstbetrekkingen toe aan de staat die deze pensioenen uitbetaalt (ook wel kasstaat of overheidstaat genoemd). Indien het pensioenartikel uitgaat van een algemene bronstaatheffing, is er daarmee in wezen geen aanleiding meer om een splitsing aan te brengen tussen particuliere en publiekrechtelijke pensioenen.

Indien Nederland in onderhandelingen zijn doelstelling van volledige bronstaatheffing niet kan verwezenlijken, rijst een praktisch probleem. Het is namelijk in de praktijk lastig om bij een overstap van een belastingplichtige van de publieke naar de private sector en vice versa met medeneming van de opgebouwde pensioenrechten, precies vast te stellen welk deel van het pensioen aan welke dienstbetrekking moet worden toegerekend. Om dit probleem op te lossen is Nederland in diverse belastingverdragen al een splitsingsbepaling overeengekomen. Een dergelijke splitsingsbepaling is geënt op het zogenoemde PTT-

⁵⁶ Zie ook *Kamerstukken II 1996/97*, 25 051, nr. 3, blz. 28-29, alsmede *Kamerstukken II 2007/08*, 31 459, nr. 6, blz. 13.

arrest van de Hoge Raad⁵⁷ en is in lijn met par. 5.5, tweede volzin, van het OESO-commentaar op artikel 19 OESO-modelverdrag en de 'observation' van Nederland in par. 7 van het OESO-commentaar op artikel 19 OESO-modelverdrag.

Indien in een individueel verdrag een bronstaatheffing voor pensioenen wordt overeengekomen, streeft Nederland niet meer naar een splitsing tussen particuliere en publiekrechtelijke pensioenen.

Indien in het kader van een finaal compromis in een verdrag toch een (vorm van een) woonstaatheffing voor pensioenen wordt overeengekomen, wordt in beginsel wel een splitsing tussen particuliere en overheidspensioenen aangebracht. In dat geval streeft Nederland naar opname van een bepaling die voor een gecombineerd pensioen vastlegt welk deel van het pensioen wordt geacht een particulier pensioen te zijn en welk deel een overheidspensioen.

2.11.3 *Conserverende aanslagen*

Op 19 juni 2009 heeft de Hoge Raad de conserverende aanslag ten aanzien van pensioenaanspraken opgelegd aan emigrerende belastingplichtigen aangemerkt als strijdig met belastingverdragen die Nederland geen heffingsrechten toekennen ter zake van pensioenen.⁵⁸ De Hoge Raad oordeelde dat de pensioenaanspraak alleen bij toekenning ervan onder het artikel voor niet-zelfstandige arbeid valt, en dat artikel 3.83 Wet IB 2001 niet alsnog de indertijd vrijgestelde aanspraak in de belasting betreft, maar de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde pensioenrechten belast op basis van een fictie. Deze fictie komt evenwel in strijd met de goede verdragstrouw, omdat (zonder deze fictie) het pensioenartikel in de betrokken belastingverdragen alle inkomsten uit de pensioenaanspraken zou toewijzen aan de woonstaat. De Hoge Raad⁵⁹ heeft voorts geoordeeld – met betrekking tot de afkoop van een lijfrente door een inwoner van België – dat de heffing ingevolge artikel 3.133 (jo. artikel 3.137) Wet IB 2001 over de waarde in het economische verkeer op het onmiddellijk aan afkoop voorafgaande tijdstip in strijd is met de goede verdragstrouw. Deze heffing wijkt volgens de Hoge Raad niet wezenlijk af van heffing over de afkoopsom zelf, die op grond van het restartikel uitsluitend door België mocht worden belast. Naar aanleiding van deze arresten is met ingang van 29 juni 2009 de heffingssystematiek met betrekking tot pensioenaanspraken en lijfrenteverzekeringen zodanig aangepast dat de oplegging van conserverende aanslagen ter zake van pensioenen en lijfrenten in alle gevallen in overeenstemming is met belastingverdragen.⁶⁰ In geval van emigratie naar een staat waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat

⁵⁷ HR 23 november 1994, *BNB* 1995/117.

⁵⁸ HR 19 juni 2009, *BNB* 2009/263, 265 en 266.

⁵⁹ HR 19 juni 2009, *BNB* 2009/264.

⁶⁰ Wet van 8 juli 2009, *Stb.* 2009, 304.

Nederland geen heffingsrechten toekent over (afkoopsommen van) pensioenen respectievelijk lijfrenten, wordt de belasting niet berekend over de waarde in het economische verkeer van de pensioenaanspraak respectievelijk het lijfrenterecht, doch worden slechts de in Nederland genoten belastingfaciliteiten teruggenomen. In geval van emigratie naar een verdragsstaat in de verhouding waarmee Nederland wél heffingsrechten toekomen (of indien geen regeling ter voorkoming van dubbele belasting toepassing vindt), wordt de waarde in het economische verkeer in aanmerking genomen. Bij door-emigratie naar een verdragsstaat in de verhouding waarmee Nederland, vergeleken met de eerste emigratie, meer of juist minder heffingsrechten toekomen, wordt de conserverende aanslag verhoogd respectievelijk verlaagd.

2.11.4 *Lijfrentedefinitie*

De pensioenbepaling in de Nederlandse belastingverdragen is doorgaans ook van toepassing op lijfrenten en afkoopsommen daarvan. Wat voor de toepassing van het verdrag als lijfrente wordt beschouwd, is in de regel in het verdrag gedefinieerd. De definitie van het begrip lijfrente in (de pensioenbepaling in) de Nederlandse belastingverdragen sluit aan bij de definitie daarvan in de Wet IB 2001, waarvan de reikwijdte tot 1 januari 2008 was beperkt tot lijfrenten met een verzekeringskarakter (artikel 1.7, lid 1, letter a Wet IB 2001).⁶¹

De Nederlandse fiscale wetgeving ten aanzien van inkomensfaciliteiten is echter regelmatig aan veranderingen onderhevig. Zo is met ingang van 1 januari 2008 de definitie van het begrip lijfrente in de Wet IB 2001 uitgebreid met lijfrentespaarrekeningen en lijfrentebeleggingsrechten, zijnde 'bancaire' lijfrentevarianten, zonder verzekeringskarakter (zie artikel 1.7, lid 1, letter b, Wet IB 2001). Ook deze lijfrentevormen dienen in de Nederlandse optiek voor de verdragstoepassing als lijfrenten te worden aangemerkt, maar het is niet geheel zeker of dit mogelijk is onder de huidige definitie van lijfrenten in het pensioenartikel in belastingverdragen.

Ook bij stamrechten kunnen dergelijke vragen over de verdragstoepassing rijzen. In de eerste plaats moet duidelijk gemaakt worden dat het pensioenartikel ook ziet op lijfrentespaarrekeningen en lijfrentebeleggingsrechten. In de tweede plaats dient een definitie van 'lijfrente' in een belastingverdrag duidelijkheid te creëren dat met name stamrechtuitkeringen alleen nog onder het pensioenartikel ressorteren, indien de uitkeringen in overwegende mate erop zijn afgestemd en ertoe strekken te voorzien in de behoefte aan levensonderhoud vanaf de datum van beëindiging van de dienstbetrekking tot aan het bereiken

⁶¹ Het gaat daarbij om een aanspraak volgens een overeenkomst van levensverzekering op vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden. Aan het verzekeringskarakter is inherent dat de verzekeringnemer een premie betaalt waartegenover de verzekeraar op zeker tijdstip een bepaald bedrag uitkeert aan de verzekeringnemer of een derde. In de lijfrentedefinitie in het pensioenartikel komen deze kenmerken terug. Zie echter ook de navolgende alinea over de lijfrentespaarrekeningen en de lijfrentebeleggingsrechten, voor welke producten geldt dat een verzekeringskarakter ontbreekt.

van de pensioengerechtigde leeftijd. Alle andere stamrechtuitkeringen vallen dan onder het artikel voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid (dan wel een van de andere arbeidsinkomstenartikelen). Voor levensloopuitkeringen geldt in beginsel eveneens dat het arbeidsartikel toepassing vindt.

Teneinde onduidelijkheid met betrekking tot de verdragskwalificatie van lijfrentespaarrekeningen, lijfrentebeleggingsrechten en stamrechtuitkeringen zoveel mogelijk te voorkomen, streeft Nederland ernaar in zijn belastingverdragen steeds het begrip 'lijfrente' te definiëren overeenkomstig de definitie van dat begrip onder de Wet IB 2001, waarvan de uitkeringen tot het belastbare inkomen uit werk en woning behoren.

2.11.5 *Aftrek pensioenpremies*

In par. 31-65 van het OESO-commentaar op het pensioenartikel van artikel 18 OESO-modelverdrag is de mogelijkheid beschreven een bepaling op te nemen die een non-discriminatoire aftrek in de werkstaat bewerkstelligt van pensioenpremies die natuurlijke personen betalen bij voortgezette deelname aan een fiscaal erkende pensioenregeling in de andere staat (veelal de voormalige werkstaat). Het opnemen van de bepaling inzake voortgezette pensioenopbouw is met name van belang indien de andere staat pensioenopbouw wel fiscaal faciliteert, maar deze faciliteiten – anders dan Nederland - in beginsel niet toekent aan inkomende werknemers.

Nederland streeft naar opname van een regeling inzake voortgezette pensioenpremieaftrek in het non-discriminatieartikel.

2.12 **Sporters & Artiesten**

Artikel 17 OESO-modelverdrag wijst de heffingsrechten over inkomsten van sporters en artiesten toe aan de staat waarin opgetreden wordt. In het merendeel van de door Nederland gesloten belastingverdragen is deze wijze van heffingsverdeling opgenomen. Het OESO-modelverdrag suggereert verder dat de woonstaat dan het best de verrekeningsmethode kan gebruiken om dubbele belasting en dubbele vrijstelling te voorkomen. Dat heeft Nederland niet in alle verdragen gedaan. In een aantal verdragen is Nederland de vrijstellingsmethode overeengekomen.

In de praktijk is gebleken dat aan dit uitgangspunt een aantal praktische bezwaren kleeft. Ten eerste brengt een bronstaatheffing zowel voor de desbetreffende belastingplichtige als voor de overheid extra lasten met zich mee. Ten tweede kennen veel staten in hun nationale recht een bronstaatheffing voor sporters en artiesten over een brutogrondslag.⁶² Als gevolg (onder andere) daarvan is voor belastingplichtige volledige verrekening in de

⁶² Voor situaties binnen de EU is voor lidstaten de mogelijkheid om van buitenlandse sporters en artiesten belasting te heffen op basis van een brutogrondslag aanzienlijk beperkt op grond van HvJ EU 12 juni 2003, zaak C-234/01, *Arnoud Gerritse, Jur.* blz. I-5933.

woonstaat, waar in het algemeen wordt geheven over de nettogrondslag, niet altijd mogelijk. Daarbij komt dat één van de redenen om een bronstaatheffing toe te passen, was gelegen in de problemen die de woonstaat zou hebben met het verzamelen van de juiste informatie voor heffing. Dit probleem heeft door de ontwikkelingen in de informatietechnologie en de verbeterde uitwisseling van inlichtingen tussen verdragspartners aan betekenis ingeboet.

Om voor niet-inwoners aan de hiervoor beschreven bezwaren van de verrekeningsmethode tegemoet te komen, zijn de Nederlandse heffingsregels voor sporters en artiesten in 2006 aangepast. Inwoners van staten waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten worden hier niet meer belast voor hun inkomen uit optreden in Nederland. Teneinde dubbele vrijstelling te voorkomen heeft Nederland geprobeerd in verdragen waarin de vrijstellingsmethode was opgenomen, deze te vervangen door de verrekeningsmethode. Dat is slechts in een beperkt aantal gevallen gerealiseerd. Voor gevallen waarin dit (nog) niet is gerealiseerd, betekent dit dat deze buitenlandse sporters en artiesten voor hun inkomen uit activiteiten in Nederland een ongewenste dubbele vrijstelling genieten.

Voor inwoners van Nederland die in het buitenland optreden betekent de huidige situatie in twee opzichten een concurrentienadeel ten opzichte van inwoners van andere verdragsstaten die in Nederland optreden. Inwoners van andere verdragsstaten die optreden in Nederland worden niet geconfronteerd met de problemen die de verrekeningsmethode meebrengt, terwijl inwoners van Nederland die problemen wel ondervinden bij optreden in het buitenland. Bovendien geniet een aantal niet-inwoners bij optreden in Nederland een dubbele vrijstelling die inwoners niet kennen.

Nederland streeft ernaar voor inkomsten van sporters en artiesten aan te knopen bij de bepalingen inzake inkomsten uit onderneming of uit dienstverband. Dat betekent dat over optredens met een incidenteel karakter of van korte duur door de woonstaat mag worden geheven.

Indien Nederland in het kader van een finaal compromis bereid is een (beperkte) bronstaatheffing overeen te komen, streeft Nederland ernaar overeen te komen dat de heffing door de bronstaat zal geschieden op basis van het netto-inkomen.

Bij verdragspartners waarmee nu nog de vrijstellingsmethode geldt zal nogmaals aandacht worden gevraagd voor het risico op de dubbele vrijstelling bij optredens in Nederland. Daarnaast kan worden heroverwogen of de vrijstelling naar nationaal recht wellicht beperkt moet worden tot situaties waarin met de verdragspartner de verrekeningsmethode is overeengekomen.

2.13 Hoogleraren

In de meeste Nederlandse belastingverdragen is in afwijking van het OESO-modelverdrag een bepaling opgenomen die voorziet in een uitsluitende woonstaatheffing voor inkomsten

van (hoog)leraren in verband met een tijdelijk verblijf in de andere verdragsluitende staat om aldaar les te geven of wetenschappelijk onderzoek te verrichten. Als gevolg van deze afwijking worden administratieve lasten verminderd door het heffingsrecht voor de inkomsten uitsluitend aan de woonstaat toe te wijzen. Voorwaarde is in het algemeen wel, dat de woonplaats van de (hoog)leraar niet wijzigt.

Deze bepaling is echter niet altijd doeltreffend gebleken. Zo kan het ondanks de toewijzing van het heffingsrecht aan de woonstaat nog steeds noodzakelijk zijn dat in de werkstaat belastingaangifte wordt gedaan. Voorts is zonder een specifieke bepaling voor deze inkomsten van (hoog)leraren op grond van de reguliere toewijzingsregels (de artikelen met betrekking tot winst uit onderneming, inkomsten uit dienstbetrekking, overheidsfuncties of overige inkomsten) in veel gevallen net zo zeer sprake van een uitsluitende woonstaatheffing. De reguliere toewijzingsbepalingen zorgen dus in veel gevallen voor eenzelfde resultaat als de bijzondere bepaling voor (hoog)leraren zou meebrengen. Mede op grond van het vorenstaande is er onvoldoende rechtvaardiging om onder belastingverdragen (hoog)leraren anders te (blijven) behandelen dan andere beroepsgroepen. Nederland is echter wel bereid in voorkomende gevallen een dergelijke specifieke bepaling ten aanzien van (hoog)leraren op verzoek van een verdragspartner te accepteren.

Nederland streeft het opnemen van een specifieke bepaling voor (hoog)leraren niet langer na.

2.14 Grensarbeiders

Voor Nederland vormt het bereiken van zoveel mogelijk gelijkheid een belangrijk uitgangspunt voor de fiscale behandeling van grensoverschrijdende arbeid in relatie tot onze buurlanden.

Werknemers die over de grens werkzaam zijn, kunnen fiscale nadelen ervaren. Het kan daarbij zowel gaan om nadelige gevolgen in de werkstaat ('ongelijkheid op de werkvloer') als om nadelige gevolgen in de woonstaat ('ongelijkheid in de straat'). Zo kan het voorkomen dat persoonlijke omstandigheden bij de belastingheffing in de werkstaat niet in alle gevallen (volledig) in aanmerking worden genomen. Aanpassingen in nationale wetgevingen van lidstaten van de EU naar aanleiding van de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie – met name het arrest in de zaak-Schumacker⁶³ – hebben de situatie voor (Nederlandse) grensarbeiders wel verbeterd, maar bieden niet altijd (volledig) soelaas. Dat geldt bijvoorbeeld als op grond van nationaalrechtelijke regelingen pas (persoonlijke) aftrekposten aan niet-inwoners worden verleend, indien deze ten minste 90% van het wereldinkomen in de desbetreffende lidstaat verdienen. In gevallen waarin niet wordt voldaan aan het 90%-criterium, moet de werknemer bezien of hij in zijn woonstaat zijn persoonlijke

⁶³ HvJ EU 14 februari 1995, zaak C-279/93, *Schumacker*, *Jur.* blz. I-225.

aftrekposten en tegemoetkomingen in fiscale zin te gelde kan maken. Naarmate de werknemer een groter deel van zijn inkomen, maar minder dan 90% van zijn totale inkomen in de werkstaat verwerft, is de kans groter dat hij in de woonstaat onvoldoende belastbare inkomsten heeft om zijn persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen (onmiddellijk) te vergelden.⁶⁴

Om voor inwoners van Nederland die in België of Duitsland werkzaam zijn zo veel mogelijk een 'gelijke behandeling op de werkvloer' te realiseren, dienen bilaterale afspraken te worden gemaakt, waarin wordt bewerkstelligd dat deze belastingplichtigen gerechtigd zijn tot dezelfde persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen als inwoners van die staten naar de mate waarin de belastingplichtige/inwoner van Nederland in die staten zijn inkomen verwerft. Met België is Nederland een dergelijke regeling overeengekomen in het belastingverdrag van 2001. Vergelijk in dit verband artikel 26, paragraaf 2, van het Nederlands-Belgische belastingverdrag van 5 juni 2001 (*Trb.* 2001, 136). Op deze wijze is in de relatie tot België reeds zo veel als mogelijk een 'gelijke behandeling op de werkvloer' gerealiseerd. In de relatie tot Duitsland wordt in de verdragsonderhandelingen een regeling nagestreefd die qua uitkomst een vergelijkbaar resultaat oplevert.

Naast de beoogde 'gelijke behandeling op de werkvloer' streeft Nederland tevens naar een 'gelijke behandeling in de straat'. In de relatie tot België is daartoe in artikel 27, eerste lid, van het Nederlands-Belgische belastingverdrag van 5 juni 2001 een algemene compensatieregeling neergelegd. Deze compensatieregeling ziet op inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid van inwoners van Nederland die aan belastingheffing in België onderworpen zijn. Met betrekking tot hun fiscale aftrekposten voor de Nederlandse inkomstenbelasting, met inbegrip van uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de persoonsgebonden aftrek en hypotheekrente van de eigen woning, worden zij fiscaal niet nadeliger behandeld dan inwoners van wie de inkomsten door Nederland in de belastingheffing worden betrokken. In dit kader kan door Nederland een vermindering worden verleend die er feitelijk toe leidt dat direct rekening wordt gehouden met Nederlandse fiscale aftrekposten, ondanks het feit dat over de inkomsten in België belasting wordt geheven en niet in Nederland.⁶⁵ In

⁶⁴ Nederland biedt in dit verband in zijn nationale wetgeving een oplossing in de vorm van de zogenoemde keuzeregeling (artikel 2.5 Wet IB 2001). Ingevolge deze regeling geeft Nederland een niet-inwoner – dus ook een inwoner van België of Duitsland – die buitenlands belastingplichtig is in Nederland, de mogelijkheid om voor de toepassing van de Nederlandse inkomstenbelasting te kiezen voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige. Op basis hiervan kan een buitenlandse belastingplichtige naar de mate waarin het Nederlandse inkomen onderdeel is van zijn wereldinkomen in aanmerking komen voor uitgaven voor inkomensvoorzieningen (hoofdstuk 3 van de Wet IB 2001), de persoonsgebonden aftrek (hoofdstuk 6 van deze wet) en de heffingskortingen (hoofdstuk 8). Omdat in de keuzeregeling de voornoemde 90%-eis niet wordt gesteld, gaat Nederland hiermee in zoverre verder dan hetgeen op grond van het Europese recht is vereist (vergelijk met name het voornoemde arrest in de zaak-Schumacker).

⁶⁵ Het recht op hypotheekrenteaftrek wordt ontleend aan artikel 3.120 Wet IB 2001. Als inwoners van Nederland inkomsten genieten uit België en het recht tot belastingheffing over die inkomsten is toegewezen aan België, kan het gevolg zijn dat voor deze inwoners van Nederland de aftrek van hypotheekrente voor hun in Nederland geleegen eigen woning niet leidt tot een vermindering van Nederlandse inkomstenbelasting. De algemene compensatieregeling in het Nederlands-Belgische belastingverdrag van 5 juni 2001 kan dan uitkomst bieden.

de relatie tot Duitsland wordt in een nieuw belastingverdrag eveneens ingezet op een (zoveel mogelijk) 'gelijke behandeling in de straat'.⁶⁶

2.15 Voorkomingsmethodiek: enkele specifieke elementen

2.15.1 Uitwerking verrekeningsmethode

In par. 1.3.2 is aangegeven dat de woonstaat dubbele belasting onder meer kan voorkomen door de door het buitenland geheven belasting te verrekenen met de in de woonstaat verschuldigde belasting. In belastingverdragen wordt met de verdragspartner afgesproken welke methode zal worden toegepast ten aanzien van welk type inkomen. Voor de uitwerking van deze methodes wordt meestal verwezen naar de nationale regelgeving. Voor Nederland is die uitwerking te vinden in het BVDB 2001. Daarin is een regeling opgenomen om over verschillende jaren heen een redelijk totaalresultaat te bereiken, de zogenoemde inhaal-, doorschuif- en voortwentelingsregelingen. Deze regelingen werken bijvoorbeeld in situaties waarin in het buitenland afwisselend winsten en verliezen behaald worden of in situaties waarin buitenlandse belasting niet verrekend kan worden omdat in Nederland onvoldoende belasting verschuldigd is.

Bij de publieke inbreng voor deze notitie is aandacht gevraagd voor het feit dat deze laatste regeling (de voortwentelingsregeling) door zijn vormgeving er niet in alle gevallen toe leidt dat onverrekenende buitenlandse belasting in een volgend jaar verrekend mag worden, waardoor belastingplichtige tekort komt. Daarnaast is bekend dat er situaties zijn waarin in feite teveel verrekend wordt omdat de eerder in Nederland gemaakte kosten niet in aanmerking worden genomen bij de beoordeling of er in Nederland voldoende grondslag is om mee te verrekenen.

Strikt genomen is een discussie over deze problematiek geen onderdeel van een discussie over het verdragsbeleid, aangezien het slechts een Nederlandse nationale aangelegenheid betreft. In verdragsonderhandelingen wordt bovendien niet tot in detail stilgestaan bij de wijze waarop de verdragspartner de voorkomingsmethodiek uitwerkt voor het buitenlandse inkomen van haar eigen inwoners. Het staat dan ook buiten kijf dat Nederland met de huidige voorkomingsregeling aan zijn verdragsverplichtingen tot voorkoming van dubbele belasting voldoet. Ook staat niet ter discussie wat Nederland probeert te bereiken met de bestaande vormgeving van de verrekeningsmethode (zoals toegelicht in par. 1.3.2 bestaat de Nederlandse voorkomingsmethode deels uit de vrijstellingsmethode en deels uit de verrekeningsmethode). De ontvangen kritiek kan wel aanleiding zijn om in overleg met betrokkenen te bezien of een betere regeling denkbaar is die ook uitvoerbaar is en waarbij

⁶⁶ Zie hierover ook: Antwoord op Kamervragen over hypotheekrenteaftrek voor grensarbeiders, Brief Staatssecretaris van Financiën van 31 augustus 2009, nr. IFZ2009/477 U, *Aanhangsel Handelingen II* 2008/09, nr. 3653.

de automatische processen van de Belastingdienst, gelet op de omvang van de problematiek, tegen redelijke kosten kunnen worden aangepast.

2.15.2 *Tax Sparing Credits*

Als variant op de reguliere verrekeningsmethode voorziet de zogenaamde tax sparing credit-methode in een verrekening van bronbelasting naar het tarief dat de bronstaat op grond van het verdrag zou mogen inhouden ongeacht het daadwerkelijke in de bronstaat ingehouden bedrag. In hoeverre de bronstaat van dat recht daadwerkelijk gebruikmaakt is dan niet relevant. De gedachte hierachter is dat zonder een dergelijke regeling stimulerende maatregelen in de bronstaat in de vorm van verlaging van bronheffingen zoals 'tax holidays' weinig (positief) economisch effect sorteren. Immers, dit belastingvoordeel zou in de woonstaat tenietgedaan worden door de additionele heffing aldaar. Er zijn echter belastingplichtigen die misbruik hebben gemaakt van dergelijke tax sparing credits in bestaande Nederlandse verdragen, zodat Nederland terughoudend is geworden met het overeenkomen van deze tax sparing credits. Bovendien bestaat in internationaal verband grote scepsis over het nut van stimulerende maatregelen in bronstaten in de vorm van bijvoorbeeld 'tax holidays'. Uit een onderzoek van de OESO uit 1998 volgde dan ook de aanbeveling dat de grootste terughoudendheid moest worden betracht bij het opnemen van tax sparing credits in belastingverdragen.⁶⁷

Nederland wenst in de toekomst niet akkoord te gaan met het opnemen van een tax sparing credit, gezien de bestaande twijfels over het economische nut en de gerede kans op misbruik.

In het verlengde hiervan spant Nederland zich in om tax sparing credit-clausules in bestaande Nederlandse belastingverdragen te beëindigen, zoals recent is geschied in de relatie tot Tunesië.⁶⁸

2.16 **Administratieve samenwerking**

2.16.1 *Fiscale informatie-uitwisseling*

De uitwisseling van informatie kan worden geregeld in specifiek daarop toegesneden bilaterale TIEA's of in belastingverdragen met een artikel dat overeenkomt met artikel 26 OESO-modelverdrag zoals dit artikel luidt sinds 2005. Beide soorten verdragen maken het mogelijk op verzoek informatie te krijgen die voor de belastingheffing relevant is. Het standaardartikel in belastingverdragen voorziet in beginsel ook in de mogelijkheid om informatie spontaan of op automatische basis uit te wisselen. Voor de laatste vorm van informatie-uitwisseling moeten nadere afspraken tussen de betrokken belastingautoritei-

⁶⁷ OESO, *Is there a need to re-evaluate tax sparing?*, Parijs: OESO 1998.

⁶⁸ *Trb.* 2010, 222.

ten worden gemaakt. Beide typen verdragsteksten komen overeen met de actuele normen van transparantie en informatie-uitwisseling die in 2009 in het verband van de OESO, G-20 en het Global Forum on Transparency and Exchange of Information zijn vastgesteld. Eén van de ontwikkelde normen is dat een aangezochte staat geen informatieverstrekking kan weigeren op basis van het ontbreken van een eigen (heffings)belang ('domestic interest') bij dergelijke informatie. Ook kan een aangezochte staat niet informatieverstrekking weigeren op grond van een nationaal bankgeheim.

Naast de bilaterale verdragen bestaat ook het multilaterale verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken van 25 januari 1988 van de Raad van Europa en de OESO.⁶⁹ Door een recente wijziging is het multilaterale verdrag aangepast aan de hiervoor genoemde nieuwe normen.⁷⁰ Het verdrag is van bijzonder belang voor staten die door gebrek aan middelen en knowhow niet tot onderhandelen over bilaterale verdragen in staat zijn, laat staan om twaalf van dergelijke verdragen te tekenen (de huidige OESO-norm om op de zogenaamde '*witte lijst*' te komen). Het multilaterale verdrag zal, indien het aantal ratificaties in de komende jaren toeneemt en ook (voormalige) belastingparadijzen partij worden, een goede mogelijkheid bieden voor ontwikkelingslanden om paal en perk te stellen aan kapitaalvlucht en andere illegale financiële stromen ten koste van hun begroting.

Nederland beschouwt de huidige OESO-normen als het minimum aan verplichtingen inzake fiscale informatie-uitwisseling. Nederland streeft zowel in multilaterale als bilaterale verhoudingen naar uitbreiding van informatie-uitwisselingsmogelijkheden, in het bijzonder middels spontane en automatische informatie-uitwisseling.

2.16.2 *Bijstand bij invordering*

Voor Nederland is de bijstand bij invordering een belangrijk element van het fiscale verdragsbeleid, dat ook op verbetering van administratieve samenwerking ziet. Bij verdragsonderhandelingen wordt ingezet op een bepaling inzake bijstand bij invordering conform artikel 27 OESO-modelverdrag. In aanvulling op het OESO-modelverdrag zet Nederland bovendien in op opname van de volgende elementen:

(i) *doelmatigheidsgrens ten aanzien van invorderingsverzoeken*

In dit verband zal aansluiting worden gezocht bij de EU-invorderingsbijstandsrichtlijn. Tevens zullen praktische afspraken worden gemaakt over onder andere termijnen, gebruik van standaardformulieren en digitalisering.

(ii) *waarborgen voor rechtsbescherming*

⁶⁹ *Trb.* 1991, 4.

⁷⁰ Protocol tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken van 27 mei 2010, *Trb.* 2010, 221.

Een niet-inwoner is waarschijnlijk minder op de hoogte van de bezwaar- en beroeps-mogelijkheden in de andere staat en daarom wordt meer rechtsbescherming geboden: een belastingschuld wordt alleen ingevorderd als deze niet meer openstaat voor beroep of een verklaring van de inspecteur is overgelegd waaruit blijkt dat de gevorderde som materieel verschuldigd is. Uitgangspunt is immers dat in beginsel alleen ingevorderd wordt als de schuldvordering onherroepelijk vaststaat en volledig invorderbaar is ('finally determined and fully recoverable'). Daarnaast blijft conform artikel 27 OESO-modelverdrag het uitgangspunt gelden dat verdragspartners slechts bijstand bij invordering leveren indien de ontstane materiële belastingschuld niet in strijd is met het belastingverdrag of een andere regeling waarbij de verdragspartners partij zijn.

Nederland streeft naar opname van een bepaling inzake bijstand bij invordering gestoeld op artikel 27 OESO-modelverdrag met toevoeging van de bovengenoemde twee elementen.

2.17 Overleg en arbitrage

2.17.1 Algemeen

Ondanks afspraken over de verdeling van heffingsrechten in de door Nederland gesloten belastingverdragen worden belastingplichtigen soms toch geconfronteerd met dubbele belastingheffing. Om in dergelijke gevallen tot een gezamenlijke oplossing te kunnen komen, komt Nederland in al zijn belastingverdragen de mogelijkheid tot een onderlingoverlegprocedure (ook wel 'Mutual Agreement Procedure' of 'MAP') overeen. Met ingang van 29 september 2008 is tevens het Besluit Onderlinge Overlegprocedure⁷¹ in werking getreden. Hierin is uitgewerkt hoe, bij een optredend geschil over de interpretatie en toepassing van de bepalingen van het belastingverdrag, de onderlingoverlegprocedure verloopt. Bovendien is vastgelegd hoe, wanneer en bij wie de belastingplichtige assistentie van de bevoegde autoriteiten kan inroepen. Om een zo snel en efficiënt mogelijke onderlingoverlegprocedure te bevorderen maakt Nederland tevens met sommige verdragslanden werkafspraken over de procedurele invulling van de onderlinge overlegprocedure.⁷² Als de onderlingoverlegprocedure heeft geleid tot overeenstemming tussen de betrokken bevoegde autoriteiten heeft belastingplichtige de mogelijkheid de uitkomst hiervan geheel te accepteren of geheel af te wijzen.⁷³

⁷¹ IFZ2008/248M, *Stcrt.* 2008, 188.

⁷² Zulke afspraken zijn bijvoorbeeld met de Franse en Amerikaanse bevoegde autoriteiten gemaakt.

⁷³ Belastingplichtige kan de uitkomst niet afwijzen indien belastingplichtige zijn verzoek heeft gebaseerd op het EU-Arbitrageverdrag (Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436/EEG)) en de uitkomst volgt na instellen van de raadgevende commissie.

De onderlingoverlegprocedure die in het verleden in de Nederlandse belastingverdragen werd opgenomen behelsde een inspanningsverplichting en geen resultaatsverplichting. Het Nederlandse verdragsbeleid is er echter al sinds het midden van de jaren '90 van de vorige eeuw op gericht om een arbitragebepaling in de Nederlandse belastingverdragen op te nemen als sluitstuk van de onderlingoverlegprocedure. Hierdoor wordt bevorderd dat een onderlingoverlegprocedure tijdig wordt afgerond zodat arbitrage niet meer nodig is. Om onder een arbitragebepaling, zoals in het verleden in Nederlandse verdragen werd overeengekomen, daadwerkelijk over te gaan tot arbitrage moeten beide bevoegde autoriteiten akkoord gaan met de arbitrage.⁷⁴ In de praktijk bleek de bereidheid hiertoe beperkt. Daarom heeft Nederland actief bijgedragen aan de ontwikkeling van een bepaling die sinds 2008 is opgenomen in artikel 25, vijfde lid, OESO-modelverdrag. Op grond van dit artikellid is het niet nodig dat bevoegde autoriteiten akkoord gaan met arbitrage, maar heeft een belastingplichtige die een verzoek om een onderlingoverlegprocedure heeft ingediend in beginsel te allen tijde de mogelijkheid om een arbitrageprocedure te starten indien de bevoegde autoriteiten in een onderlingoverlegprocedure niet binnen twee jaar tot een oplossing komen.

In tegenstelling tot de arbitragebepaling zoals opgenomen in de voorheen door Nederland gesloten belastingverdragen (waarbij het initiatief tot de arbitrage bij de bevoegde autoriteiten lag) ligt het initiatief tot de arbitrage thans bij de belastingplichtige. Hierdoor is een extra stimulans gecreëerd voor de betrokken staten om in een onderlingoverlegprocedure tot een oplossing te komen. De uitkomst van de arbitrageprocedure is in principe bindend voor de betrokken staten⁷⁵ tenzij de beslissing door de betrokken belastingplichtige wordt verworpen.

Nederland streeft naar opname van een arbitragebepaling conform artikel 25, vijfde lid, OESO-modelverdrag in alle nieuwe belastingverdragen.

Indien de verdragspartner een staat is die evenals Nederland kan afwijken van gerechtelijke uitspraken, kan echter gekozen worden voor opname van artikel 25, vijfde lid, OESO-modelverdrag zonder de tussenzin dat arbitrage wordt uitgesloten in de gevallen waarin reeds een gerechtelijke uitspraak is gedaan.

2.17.2 Arbitrage en thin capitalisation

Zuivere 'thin capitalisation'-correcties (correcties waarbij aftrek van rente is geweigerd op basis van de kapitaalstructuur van een belastingplichtige als geheel) of soortgelijke buitenlandse correcties komen niet voor onderling overleg en arbitrage in aanmerking. Dit

⁷⁴ Behoudens geschillen over verrekenprijscorrecties tussen gelieerde ondernemingen binnen de EU waarbij op basis van het EU-Arbitrageverdrag van meet af aan een verplichting tot arbitrage bestaat ingeval na twee jaar onderlingoverlegprocedure geen overeenstemming tussen beide landen was bereikt.

⁷⁵ Tenzij de betrokken staten vooraf zijn overeengekomen de mogelijkheid open te laten om binnen 6 maanden na arbitrage tot een gezamenlijke alternatieve oplossing te komen.

geldt onder het huidige artikel 25 OESO-modelverdrag. Rentecorrecties op basis van het arm's-lengthbeginsel die te herleiden zijn naar een individuele lening, komen onder artikel 25 OESO-modelverdrag wel voor overleg en arbitrage in aanmerking.⁷⁶ Nederland heeft bij de 'Revised Code of Conduct' met betrekking tot het EU/arbitrageverdrag het voorbehoud gemaakt dat geschillen omtrent rentetarieven wel, maar geschillen omtrent het leenbedrag of over rentecorrecties gebaseerd op onderkapitalisatie niet aan arbitrage onderworpen kunnen worden.⁷⁷ Nederland heeft inmiddels aangegeven dit voorbehoud niet in te zullen roepen bij gevallen waarin een correctie is te herleiden tot een individuele lening.

Voor rentecorrecties op basis van het 'at arm's length'-beginsel die te herleiden zijn naar een individuele lening is Nederland onder zijn bilaterale belastingverdragen bereid tot een arbitrageprocedure. Geschillen over rentecorrecties gebaseerd op de totale kapitaalstructuur van de belastingplichtige zullen niet aan arbitrage onderworpen kunnen worden.

2.18 Meestbegunstiging

Door middel van een meestbegunstigingsclausule (ook wel bekend als 'most favoured-nation clause') verplicht een verdragsland zich tot het toepassen van een gunstiger (bronheffings)tarief dan wel tot heronderhandelingen van een reeds gesloten belastingverdrag zodra dat verdragsland met een andere staat een gunstiger verdragstarief overeenkomt. Hiermee geven de verdragspartijen op voorhand mogelijkerwijs bepaalde heffingsrechten prijs. Verschillende varianten van meestbegunstigingsclausules kunnen worden onderscheiden. Zo zijn er meestbegunstigingsclausules met automatische werking, maar ook de minder vergaande meestbegunstigingsclausules waarbij de plicht tot heronderhandeling ontstaat. Daarnaast kan een algemene non-discriminatiebepaling een meestbegunstigingskarakter hebben. Het gaat daarbij om bepalingen die feitelijk non-discriminatiebepalingen zijn maar die, doordat ze uitgebreid zijn tot verhoudingen met derde staten, de verhouding tussen de twee verdragspartners kunnen beïnvloeden.

Zoals aangegeven in par. 1.3.5 kan aan de in het VWEU vervatte vrijheden geen recht op meestbegunstiging worden ontleend. Hieruit volgt dat een belastingplichtige die ingezetene is van de ene EU-verdragsstaat, zich ten aanzien van belastingheffing over inkomen of vermogen in een andere EU-verdragsstaat niet in dezelfde situatie bevindt als een belastingplichtige die buiten eerstgenoemde verdragsstaat woont. Dit sluit aan bij hetgeen al uit diverse onderdelen van deze uiteenzetting over het Nederlandse verdragsbeleid blijkt: een belastingverdrag vormt de evenwichtige uitkomst van onderhandelingen. Zoals ook het HvJ EU in feite heeft erkend, kan een voordeel dan ook niet zomaar worden losgekop-

⁷⁶ Zoals nader uiteengezet in OESO, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, Parijs: OESO 2010.

⁷⁷ Code of Conduct for the effective implementation of the "Arbitration Convention", *OJ C176 of 28/07/2006*, blz. 8.

peld van de rest van de overeenkomst, maar maakt het vrijwel altijd een integrerend deel uit van de overeenkomst, dat bijdraagt tot het algehele evenwicht daarvan.

De uitstraling van een meestbegunstigingsclausule naar verdragsrelaties met andere staten kan de onderhandelingsruimte in die verdragsrelaties in negatieve zin beperken. Onderhandelingen kunnen daardoor op slot komen te zitten. Feitelijk bleek dit ook toen de zaak-D⁷⁸ nog aanhangig was bij het HvJ EU en onzekerheid over de uitkomsten de meeste lidstaten terughoudend maakte om heffingsrechten op te geven in relatie tot een verdragspartner.

Nederland is terughoudend met het overeenkomen van een meestbegunstigingsclausule.

2.19 Treaty override

Een leidend beginsel in het internationaal publiekrecht is dat staten die een verdrag aangaan zich aan de daarin opgenomen verplichtingen houden: *pacta sunt servanda*. Dit beginsel is tevens neergelegd in artikel 26 Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht. Artikel 27 Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht geeft bovendien aan dat een staat niet bepalingen van het nationale recht mogen invoeren ter rechtvaardiging van het niet (correct) uitvoeren van regelingen neergelegd in een verdrag.⁷⁹ Staten met een (geheel of gedeeltelijk) monistisch staatsrechtelijk systeem hebben een dergelijk 'treaty priority principle' veelal verankerd in de grondwet. Zo geldt in Nederland dat een verdrag in principe gaat boven de nationale wet, zoals verankerd in de artikelen 93 en 94 Grondwet.

In sommige andere staten is dit echter niet het leidende beginsel. Binnen hun systeem of feitelijke praktijk hebben belastingverdragen en het nationale belastingrecht dezelfde juridische rangorde. Wanneer na inwerkingtreding van een belastingverdrag nieuwe, nationale belastingwetgeving tot stand komt die afwijkt van de verdragstekst, gaat deze nieuwe wetgeving in beginsel boven de verdragsteksten. Indien op deze wijze middels wijzigingen in de nationale belastingwetgeving bepalingen van een belastingverdrag opzij worden gezet, heeft dit mogelijk onwenselijke gevolgen. Voor belastingplichtigen staat er in staten met een dergelijk, veelal dualistisch stelsel in de hoofdregel geen rechtsgang open om formeel bezwaar aan te tekenen tegen deze 'treaty override'. Dit betekent dat een zorgvuldig uitonderhandelde verdeling van heffingsrechten of andere essentiële bepalingen van het verdrag door een nieuwe nationale wet opzij kunnen worden gezet. Dit is naar Nederlandse opvatting een inbreuk op de beginselen die zijn neergelegd in het Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht. Het is onwaarschijnlijk dat de traditionele interstatelijke geschilbeslechtingmethoden een oplossing bieden voor dit soort gevallen waarin grondwettelijke systemen zulke fundamentele verschillen vertonen. Desalniettemin

⁷⁸ HvJ EU 5 juli 2005, zaak C376/03, *D*, *Jur.* blz. I-5821, r.o. 61-63.

⁷⁹ 'A party may not invoke the provisions of internal law as justification for its failure to perform a treaty.'

zal Nederland intensief overleg voeren met verdragspartners die overgaan tot 'treaty override' om negatieve effecten voor ondernemingen en particulieren te verhelpen.

Nederland kan als ultimum remedium tegen 'treaty override' door een verdragspartner dreigen uitvoering van het belastingverdrag op te schorten dan wel over te gaan tot opzeggen van het belastingverdrag.

2.20 Instrumentarium bij het voorkomen van verdragsmisbruik

Er is een verscheidenheid aan instrumenten om verdragsmisbruik, zoals omschreven in onderdeel 1.3.4, te voorkomen. In de navolgende onderdelen komen de meest gebruikelijke algemeen toepasbare instrumenten en de relatie met het Nederlandse verdragsbeleid aan de orde.

2.20.1 Nationale leerstukken

Nederland heeft niet een modelbepaling om verdragsmisbruik te bestrijden, omdat de opzet en vormgeving van een dergelijke bepaling sterk afhangen van de vorm die het mogelijke misbruik aanneemt en van de (economische) relatie met de verdragspartner. In elke afzonderlijke verdragsonderhandeling zal worden gezocht naar een evenwicht tussen een adequate bestrijding van het misbruik en de uitermate belangrijke rechtszekerheid als onderdeel van het eerste hoofddoel van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid. Bij het vinden van dit evenwicht bestaat keuze uit verschillende typen antimisbruikmaatregelen.

Veel staten kennen leerstukken in het nationale recht om misbruik van (fiscale) regelingen in het algemeen tegen te gaan. Het is niet in alle rechtsordes vereist dat een dergelijk leerstuk of een verwijzing daarnaar in het belastingverdrag wordt opgenomen om toepassing te kunnen vinden. Uit oogpunt van transparantie richting de verdragspartners en belastingplichtigen kan het opnemen ervan echter wenselijk zijn. Daarbij kan gekozen worden voor codificatie van een leerstuk in het verdrag door het opnemen van een bepaling die dit leerstuk weergeeft of door in het verdrag een verwijzing naar het nationaalrechtelijke leerstuk op te nemen. Een dergelijke verwijzing brengt echter het risico mee dat het leerstuk zich bijvoorbeeld door rechtspraak van de nationale rechter in de ene staat ontwikkelt op een voor de andere staat ongunstige wijze, waarmee het evenwicht van het belastingverdrag verstoord kan worden. Het kan daarom raadzaam zijn in belastingverdragen vast te leggen dat een nationaalrechtelijk antimisbruikleerstuk pas zal worden toegepast nadat de bevoegde autoriteit van de andere verdragsstaat is geconsulteerd.

Nederland streeft naar het overeenkomen van een onderlingoverlegmogelijkheid ingeval tijdens de onderhandelingen wordt besloten expliciet aansluiting te zoeken bij nationaalrechtelijke (antimisbruik)leerstukken teneinde de rechtszekerheid te vergroten.

2.20.2 Verdragsbepalingen

De Nederlandse rechter is tot nu toe zeer terughoudend geweest met het toepassen van nationaalrechtelijke antimisbruikleerstukken zoals *fraus legis* in relatie tot belastingverdragen. Waar rechters in sommige staten, zoals in Duitsland en Italië, een dergelijke doorwerking wel mogelijk achten, zal binnen de rechtstelsels van andere staten zoals Nederland in de hoofdregel verdragsmisbruik slechts bestreden kunnen worden door middel van antimisbruikbepalingen die zijn opgenomen in de belastingverdragen. In steeds meer belastingverdragen worden bepalingen opgenomen op grond waarvan één of meer verdragsvoordelen kunnen worden geweigerd. Een dergelijke bepaling kan grofweg twee verschillende uitgangspunten hebben.

In de eerste plaats kan aangeknoopt worden bij de aard en activiteiten van de persoon die gerechtigd is tot het inkomstenbestanddeel. Voor een dergelijke 'person'- of 'entity based'-benadering wordt meestal gekozen uit een verzameling meer objectieve toetsingscriteria. De zogenoemde 'limitation on benefits'-bepaling is het bekendste voorbeeld van deze benadering. Het nadeel van een 'limitation on benefits'-bepaling is dat de technische uitwerking veelal leidt tot een zeer uitgebreide, moeilijk leesbare regeling die weliswaar veel rechtszekerheid biedt, maar die het risico van overkill in zich draagt. Als alternatief voor een bepaling die aanknoopt bij objectieve factoren kan een bepaling worden opgenomen die ruimte laat voor discretionaire beoordeling tijdens de toepassing van verdragen. Een dergelijke bepaling gaat geheel of gedeeltelijk uit van open normen, die vooral aanknopen bij subjectieve elementen, zoals de intentie van de belastingplichtige en andere betrokken personen. Deze subjectieve elementen bieden discretionaire bevoegdheid aan de bevoegde belastingautoriteiten. Dit alternatief maakt het weliswaar mogelijk een korte verdragsbepaling te formuleren die ruimte biedt voor maatwerk, maar de voor belastingplichtigen belangrijke rechtszekerheid is moeilijker te bewerkstelligen dan bij een gedetailleerde bepaling die van objectieve criteria uitgaat.

In de tweede plaats kan gekozen worden voor een 'transaction based'-benadering. Bij deze benadering ligt beoordeling van de transactie aan de hand van open normen voor de hand. Een 'transaction based'-benadering kan onder omstandigheden genuanceerder uitwerken dan een 'entity based'-benadering. Het is namelijk niet zonder meer uitgesloten dat een vennootschap die als zodanig voor een verdragsvoordeel zou kwalificeren op grond van een 'entity based'-toets toch betrokken is bij een transactie die als voornaamste doel heeft een verdragsvoordeel te verkrijgen, terwijl de verdragspartners in de werkelijk onderliggende situatie niet de bedoeling hadden een dergelijk verdragsvoordeel te verlenen.

Zowel bij de vormgeving van een 'transaction based'-verdragsbepaling als een 'entity based'-verdragsbepaling kan gebruik worden gemaakt van een zogenoemde 'main purpose test'. Een dergelijke test ontzegt toegang tot verdragsvoordelen ingeval een transactie

is aangegaan dan wel een juridische (bijvoorbeeld vennootschappelijke) relatie bestaat waarvan het hoofdzakelijke of één van de hoofdzakelijke doelen het verkrijgen van het verdragsvoordeel is. Hoewel met deze benadering meer maatwerk mogelijk is en minder overkill zal plaatsvinden, leidt zij ook tot minder rechtszekerheid. Deze rechtsonzekerheid is voor een groot deel weg te nemen door binnen deze 'main purpose'-test types transacties of vennootschappen/vennootschapsrelaties te omschrijven voor welke de verdragsvoordelen wel zullen worden verleend.

Nederland hecht aan het voorkomen van verdragsmisbruik en is daarom bereid verdragsvoordeelbepalende bepalingen op te nemen indien Nederland en/of de verdragspartner gezien de interactie tussen de betrokken fiscale stelsels een risico op verdragsmisbruik ziet.

2.21 Terug- en overnameclausule

Voor vreemdelingen die niet in Nederland mogen blijven (illegale vreemdelingen en uitgeprocedeerde asielzoekers) moet worden voorzien in de mogelijkheid van terugkeer naar de staat van herkomst. Daartoe worden speciale verdragen gesloten. Maar met staten waarmee (nog) geen verdragsbanden bestaan, kan besloten worden tot opname van een eenvoudige terug- en overnameclausule in een willekeurig ander verdrag. Indien met de betrokken staat over een belastingverdrag wordt onderhandeld, kan dat een goede mogelijkheid voor het tot stand brengen van een dergelijke bilaterale clausule bieden.

Nederland streeft naar opname van een terug- en overnameclausule in een belastingverdrag indien een belastingverdrag tot stand gebracht gaat worden met een staat waarmee een dergelijke clausule nog niet is overeengekomen.

Bijlage I. Relevante ontwikkelingen in de nationale regelgeving

Het onderstaande schema geeft voorname wijzigingen in de Nederlandse fiscale regelgeving sinds 1998 weer die mogelijke implicaties hebben voor het verdragsbeleid.

2001 De Wet IB 2001 verving de Wet op IB 1964: invoering van het boxensysteem, diverse vereenvoudigingen en tariefverlagingen. Enkele relevante wijzigingen met mogelijke implicaties verdragsbeleid:

- *Vermogensrendementsheffing box 3 (sparen en beleggen)*

In overeenstemming met het standpunt ingenomen tijdens de parlementaire behandeling⁸⁰ besloot de HR dat de vermogensrendementsheffing voor toepassing van belastingverdragen wordt aangemerkt als belasting naar inkomen.⁸¹ In de praktijk bestaat bovendien geen discussie met verdragspartners; de Nederlandse vermogensrendementsheffing kan worden verrekend met belasting geheven door het andere verdragsland.

Het verdragsbeleid behoeft geen aanpassing na invoering van de vermogensrendementsheffing.

- *Terbeschikkingstellingsregeling (voorkoming boxarbitrage)*

Niet-inwoners kunnen als buitenlandse belastingplichtigen onder de terbeschikkingstellingsregeling vallen indien werkzaamheden in Nederland worden verricht. Onder de terbeschikkingstellingsregeling vallende inkomsten kunnen onder diverse verdragsbepalingen vallen; de mogelijkheid tot effectuering bij buitenlandse belastingplichtigen in concrete situaties hangt af van de feiten en de omstandigheden van het geval en van de relevante artikelen van het toepasselijke belastingverdrag. Nederland streeft zoveel mogelijk naar voorkoming van dubbele vrijstelling.

- *Emigratieheffingen*

Het aantal emigratieheffingen is uitgebreid. Naast de bestaande emigratieheffing voor aanmerkelijkbelangsituaties zijn emigratieheffingen over pensioenaanspraken en lijfrenteverzekeringen ingevoerd. Daarnaast werd een conserverende heffing geïntroduceerd voor kapitaalverzekeringen eigen woning. Per 2001 worden deze emigratieheffingen vervat in afzonderlijke con-

⁸⁰ *Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 7, blz. 280-281.*

⁸¹ HR 1 december 2006, nr. 42.211, *BNB* 2007/68.

serverende aanslagen. Bovendien is vastgesteld dat de conserverende aanslag voor aanmerkelijkbelanghouders in overeenstemming is met het EU-recht.⁸² Aangenomen kan worden dat hetzelfde geldt voor de overige conserverende aanslagen. De HR⁸³ heeft de emigratieheffing voor emigrerende aanmerkelijkbelanghouders gesanctioneerd, aangezien deze heffing in overeenstemming is met de hoofdregel voor vermogenswinsten van artikel 13, lid 5, OESO-modelverdrag.

Voor duidelijkheid jegens verdragspartners en belastingplichtigen zal de inzet gericht blijven op opname van een bepaling gericht op emigratieheffing voor aanmerkelijkbelanghouders.

2002 In artikel 8b Wet Vpb 1969 is sinds 2002 het arm'slengthbeginsel gecodificeerd, in lijn met het beginsel opgenomen in artikel 9 OESO-modelverdrag. Hiermee is in de nationale wet en in de belastingverdragen expliciet vastgelegd dat transacties tussen verbonden lichamen worden geacht te zijn aangegaan onder voorwaarden die ook tussen onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen.

2003 Het HvJ EU achtte het oude verbod op renteaftrek ter zake van buitenlandse deelnemingen strijdig met het EU-recht.⁸⁴ In het kader van wetsaanpassingen is de thin capitalisation-regeling ingevoerd (artikel 10d Wet Vpb 1969). De strekking van de (overige) wettelijke aftrekbepalingen van groepsrente bleef daarnaast in grote lijnen ongewijzigd.

Het fiscale eenheidsregime van de Wet Vpb 1969 werd gewijzigd: de gedachte dat een dochtermaatschappij 'opgaat in' de moedermaatschappij is verlaten. Volgens de wettekst behoudt de dochtermaatschappij haar subjectieve belastingplicht. Daarmee staat buiten twijfel dat een feitelijk in Nederland gevestigde vennootschap die als dochtermaatschappij deel uitmaakt van fiscale eenheid, recht heeft op toepassing van de belastingverdragen.

2006 De toepassing van artiesten- en beroepssportersregeling (ABSR) leidde tot problemen; de ABSR werd aangepast. Voor optredens van korte duur buiten dienstbetrekking door beroepssporters, artiesten en gezelschappen die woonachtig zijn in een staat waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten geldt de ABSR niet meer: geen onderworpenheid meer aan Nederlandse loon- en inkomstenbelasting.

Zie par. 2.12 voor de nieuwe verdragsinzet.

⁸² HvJ EU 7 september 2006, zaak C-470/04, *N, Jur.* blz. I-7409.

⁸³ HR 20 februari 2009, *BNB* 2009/260-262.

⁸⁴ HvJ EU 18 september 2003, zaak C-168/01, *Bosal, Jur.* blz. I-9409.

2007 Maatregelen in het kader van *Wet Werken aan Winst*⁸⁵: versterking vestigingsklimaat:

- Het vennootschapsbelastingtarief werd aanmerkelijk verlaagd; in de jaren daarna zelfs nog verder.

Voor een succesvolle implementatie van het Nederlandse verdragsbeleid is van belang dat verlaging van tarieven voor de verdragspartners acceptabel blijft, zodat zij geen aanleiding zien nationale antimisbruikbepalingen toe te passen of anderszins verdragsvoordelen te ontzeggen.

- De octrooibox werd ingevoerd als aantrekkelijk regime voor innovatieve werkzaamheden.
- Naast de bestaande fiscale beleggingsinstelling (fbi) is de vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi) per 1 juni 2007 geïntroduceerd.

2009 De reikwijdte van de octrooibox werd uitgebreid; de octrooibox werd omgedoopt tot innovatiebox.

Het regime voor lucratieve belangen werd ingevoerd; *carried interest*-beloningen en vergelijkbare beloningen zijn voortaan als uitgangspunt onderworpen aan belastingheffing in box 1.

2010 De Successiewet 1956 werd herzien: tarieven werden verlaagd, de grondslag verbreed en het recht van overgang werd afgeschaft.⁸⁶ Het recht van overgang werd geheven van niet-inwoners voor bepaalde in Nederland gelegen vermogensbestanddelen. Daarnaast bestaat een internationale tendens naar afschaffing van schenk- en erfbelasting, waardoor het risico op dubbele schenk- en erfbelasting afneemt. Het belang van het sluiten verdragen ter voorkoming van dubbele successieheffing is daarmee verminderd. Er is immers minder kans op dubbele heffing. Bovendien heeft Nederland door de afschaffing een slechtere onderhandelingspositie, dus het is onwaarschijnlijk dat Nederland middels een belastingverdrag eenvoudig tot een evenwichtige heffingsverdeling kan komen. De kans op realisatie van een bepaling ter effectuering van de tienjaarsfictie (Nederland wil onderdanen tien jaar na emigratie nog kunnen belasten) is bovendien beperkt. Het BVDB 2001 voorziet in een voorkomingsregeling op grond van het woonplaatsbeginsel. Biedt het BVDB 2001 in een concreet geval geen mogelijkheid voor

⁸⁵ Wet van 12 december 2006, *Stb.* 2006, 631.

⁸⁶ Zowel in de Wet IB 2001 als in de Successiewet 1956 zijn bepalingen opgenomen met betrekking tot afgezonderde particuliere vermogens (APV's). Het zal hierbij veelal gaan om buitenlandse trusts of stichtingen. Zie 'Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet IB 2001 en de Successiewet 1956)', *Kamerstukken II 2008/09*, nr. 31 930.

vermindering van Nederlandse belasting, dan kan onder voorwaarden de buitenlandse erf- of schenkbelasting als schuld op de verkrijging in mindering worden gebracht.

Nederland streeft niet naar het sluiten van nieuwe verdragen ter voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting. Mochten in praktijk knelpunten worden gesignaleerd, dan kan worden bezien of deze op het niveau van het BVDB 2001 kunnen worden opgelost.

Bijlage II. Internationale ontwikkelingen

II.1 Inleiding

Het Nederlandse fiscale verdragsbeleid is onderhevig aan internationale en nationale ontwikkelingen. Deze bijlage beschrijft relevante internationale ontwikkelingen die zich sinds het verschijnen van de vorige notitie in 1998 hebben voorgedaan en geeft aan welke punten aanleiding zijn geweest tot partiële herziening van het Nederlandse verdragsbeleid. Achtereenvolgens wordt ingegaan op enkele belangrijke ontwikkelingen in de economie, in de Nederlandse relatie tot ontwikkelingslanden, in opvattingen over schadelijke belastingconcurrentie en in transparantie en gegevensuitwisseling.

II.2 Relevante ontwikkelingen in de wereldeconomie

In de periode na de vorige notitie over het Nederlandse fiscale verdragsbeleid hebben zich ingrijpende ontwikkelingen in de wereldeconomie voorgedaan.

Ten eerste hebben de toenemende vraag naar energie en grondstoffen en de daarmee gepaard gaande prijsstijgingen, staten met grote olie- en gasvoorraden een versterkte economische en geopolitieke positie gegeven. Gezien de positie van Nederland in de wereldenergiemarkt en de Nederlandse expertise op het gebied van exploratie, exploitatie en handel in energie en de 'off shore'-industrie, is het voor ons land van belang ook in de fiscale relaties in te springen op deze economische ontwikkeling.

In het Nederlandse verdragsbeleid en bij het opstellen van het onderhandelingsprogramma zal zoals gebruikelijk ingesprongen worden op actuele ontwikkelingen die relevant zijn voor de Nederlandse ondernemingen die in brede zin actief zijn in de grondstof- en olierijke staten.

Het belang van goede fiscale relaties met staten die rijk zijn aan grondstoffen en minerale oliën is nog eens versterkt doordat er in deze staten inmiddels veel kapitaal voorhanden is dat goed renderende bestemmingen zoekt. Dit kapitaal is door deze staten veelal ondergebracht in zogenoemde Sovereign Wealth Funds (SWF's). Nederland verwelkomt de investeringen van deze SWF's.

Door middel van zijn verdragsbeleid en de reeds bestaande Nederlandse fiscale en financiële infrastructuur wil Nederland de investeringen door deze SWF's stimuleren en wil Nederland de basis leggen om zich als regionaal investeringscentrum voor deze SWF's in de markt te zetten. Afspraken over de toegang voor SWF's tot verdragsvoordelen zijn hiervoor van wezenlijk belang.

Ten tweede hebben diverse opkomende economieën in het afgelopen decennium een snelle ontwikkeling doorgemaakt. Enkele staten, zoals Brazilië, China, India en Korea, veranderen bovendien in hoog tempo van lagelonen economieën in kenniseconomieën. Naast de

voordelen die Nederland als logistiek centrum plukt van de toegenomen handelsstromen met deze staten, is er sprake van belangrijke investeringen over en weer die nopen tot totstandkoming van kwalitatief hoogwaardige belastingverdragen of aanpassing van bestaande belastingverdragen. Gezien de toegenomen rol in de wereldeconomie van deze staten zullen deze in de verdragsonderhandelingen een stevige positie in kunnen nemen.

Voorname aandachtspunt voor het Nederlandse verdragsbeleid en de invulling van het onderhandelingsprogramma is het inspelen op ontwikkelingen ten aanzien van opkomende markten gezien de kansen die Nederlandse ondernemingen op deze markten willen benutten. De steeds steviger wordende onderhandelingspositie van deze staten zal Nederland ertoe nopen flexibel te zijn om afspraken te maken die op punten kunnen afwijken van de uitgangspunten van het OESO-modelverdrag, nu de meeste opkomende staten geen lidstaat van de OESO zijn.

Ten derde worden ontwikkelingslanden steeds meer ontdekt als productielocatie, ook door staten als China die deze rol eerder zelf speelden. Zij zijn eveneens belangrijke leveranciers van grondstoffen en afzetmarkten en de handelsstromen in relatie tot die staten nemen daardoor snel toe. De ontwikkelingslanden verkeren ondanks deze nieuwe economische activiteiten, nog steeds in ernstige economische problemen. Teruglopende inkomsten uit douanerechten maken een heroriëntatie op andere belastingmiddelen voor deze staten nodig terwijl kapitaalvlucht en corruptie de staatsinkomsten ondermijnen. Onmiskenbaar liggen er daarom ook op het terrein van de fiscaliteit uitdagingen in de relatie tot ontwikkelingslanden. Voor ontwikkelingslanden is er, naast de gebruikelijke democratische instellingen en een goed functionerend justitieel apparaat, met name behoefte aan goed opererende belastingautoriteiten. Deze dienen integer en effectief belasting te kunnen innen op basis van een op de omstandigheden van de betrokken staat toegesneden en heldere wetgeving. Op de Nederlandse relaties met ontwikkelingslanden wordt hierna in onderdeel II.3 verder ingegaan.

De bijzondere positie van ontwikkelingslanden en het belang dat Nederland hecht aan een succesvolle fiscale ontwikkeling van deze staten, rechtvaardigen afwijkingen van het Nederlandse verdragsbeleid. In onderhandelingen over belastingverdragen met ontwikkelingslanden zal Nederland bereid zijn onderdelen van het VN-modelverdrag te accepteren, mits de belangen van Nederlandse belastingplichtigen daardoor niet onevenredig worden geschaad. Bovendien zet Nederland in op technische samenwerking met ontwikkelingslanden.

Ten vierde werd de wereldeconomie in 2008 geconfronteerd met een kredietcrisis die van de financiële sector oversloeg naar de rest van economie. De overheden die grote investeringen moesten doen om met name de financiële sector overeind te houden, werden geconfronteerd met teruglopende belastingopbrengsten. Vooral toen enkele fiscaal-financiële zwendels (Lichtenstein-affaire, de UBS-perikelen en het Madoff-schandaal) ontmaskerd

werden, groeide het besef van de noodzaak tot het voorkomen en bestrijden van belastingontwijking en -ontduiking. Dit onderwerp is daarmee hoog op de agenda van de G-20 gekomen. De wereldwijde transparantie is sindsdien substantieel verbeterd (zie onderdeel II.4 hierna). Bovendien zullen als gevolg van de economische crisis, regeringen van staten die geconfronteerd zijn met ernstige begrotingstekorten meer dan ooit geneigd zijn hun belastinggrondslag te verstevigen. Dit zal veel van deze staten ertoe aanzetten vast te houden aan bronheffingen en kritisch te kijken naar fiscale regimes van andere staten die grondslaguitholling tot effect kunnen hebben.

Nederland streeft actief naar internationale verbetering van fiscale transparantie en verbetering van administratieve samenwerking teneinde het in strijd met de nationale wet ontstaan van belastingen te voorkomen.

Ten slotte hebben de ontwikkelingen in de wereldeconomie ook voor het Nederlandse bedrijfsleven en (daarmee) de Nederlandse arbeidsmarkt tot substantiële problemen geleid. Het aantrekkelijk houden van het vestigingsklimaat in Nederland is in dat kader van groot belang. Het fiscaal (verdrags)beleid is van grote invloed op de afwegingen van bedrijven inzake vestiging en investeringen.

Het Nederlandse fiscale verdragsbeleid is een belangrijke pijler van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat. Ook in de komende jaren zal Nederland actief inspringen op internationale fiscale ontwikkelingen om met het instrument van het fiscale verdragsbeleid het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat verder te verbeteren.

II.3 Relatie met ontwikkelingslanden en technische samenwerking

In het Nederlandse internationale fiscale beleid bestaat bijzondere aandacht voor de belangen van ontwikkelingslanden. Belastinginkomsten spelen immers een cruciale rol bij de financiering door ontwikkelingslanden van overheidsuitgaven in de strijd tegen armoede. De armste ontwikkelingslanden zijn echter ook sterk afhankelijk van ontwikkelingshulp die wordt verleend in de vorm van begrotingssteun, sectorale programma's en technische bijstandprogramma's, vaak via intergouvernementele of particuliere instellingen. Het genereren van eigen belastinginkomsten door ontwikkelingslanden heeft als groot voordeel dat overheden primair verantwoording moeten afleggen aan de eigen bevolking in plaats van aan donoren, hetgeen de effectiviteit en legitimiteit van overheid en politiek op termijn zal versterken. Het verstevigen van de fiscale stelsels en de belastingadministraties in ontwikkelingslanden bij aan de zelfredzaamheid van deze staten. Verbetering van de zelfredzaamheid van ontwikkelingslanden is één van de speerpunten van de regering op het gebied van ontwikkelingssamenwerking.

Internationaal heeft de problematiek omtrent de inrichting van fiscale stelsels en de slagkracht van belastingdiensten van ontwikkelingslanden de afgelopen jaren veel aandacht getrokken. Deze toegenomen aandacht past binnen de kaders van de in 2000 geformuleerde VN-millenniumdoelstellingen en het groeiende besef dat ontwikkelingssamenwer-

king zich meer zal moeten richten op een coherent internationaal beleid, zoals ook aanbevolen in het rapport van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid.⁸⁷ De G-20 heeft in 2009 al vastgesteld dat de 'tax compliance' in ontwikkelingslanden moet worden versterkt in samenhang met een verbetering van de transparantie en informatie-uitwisseling.⁸⁸

De ruimte die ontwikkelingslanden hebben om hun inkomsten uit eigen belastingheffing te verhogen wordt enerzijds bepaald door het verder uitbouwen van een internationaal klimaat gericht op het bevorderen van meer inzicht in ongewenste en illegale financiële stromen en anderzijds door verbetering van de nationale belastingstelsels (wetgeving, beleid en administratie). Met een juridisch instrumentarium dat ontwikkelingslanden in staat stelt om gegevens uit te wisselen met (voormalige) belastingparadijzen kunnen illegale financiële stromen ('illicit financial flows') die vaak via of naar belastingparadijzen lopen, beter worden bestreden. In breder internationaal kader besteden onder andere de Wereldbank, het IMF en de EU al enkele jaren aandacht aan een meer structurele financiering via eigen belastingheffing die de basis moet vormen voor het ontwikkelen van stabiele en efficiënte overheidsinstellingen.

In overleg met het ministerie van Buitenlandse Zaken heeft het Ministerie van Financiën ervoor gekozen om op fiscaal gebied in te zetten op een integrale benadering waarbij zowel de nationale als de internationale factoren die hogere belastinginkomsten door ontwikkelingslanden belemmeren, centraal staan.

Hierin past een versterkte rol voor de OESO in relatie tot de ontwikkelingslanden, mede wegens de expliciete steun van de G-20 voor een aantal door de OESO ontwikkelde normen. De OESO heeft in de afgelopen jaren al een begin gemaakt met nauwere samenwerking met ontwikkelingslanden. De Board for Co-operation with non-OECD Economies denkt samen met de ontwikkelingslanden na over andere wijzen van samenwerken en communiceren.

De Nederlandse inzet is om de toegenomen internationale samenwerking op belastinggebied ook ten goede te laten komen aan de armste staten.

Nederland is daarom actief in de informele Task Force 'tax and development', zoals aangegeven in par. 1.2.7. Na een inventarisatie van de lopende internationale activiteiten op dit gebied (onder andere van de Wereldbank, het IMF, de EU en diverse bilaterale programma's) is het de bedoeling van de Task Force met name onderwerpen op te pakken die niet of onvoldoende elders worden behandeld en waaraan ontwikkelingslanden behoefte hebben ('demand driven'). Via bilaterale contacten met ontwikkelingslanden maar ook

⁸⁷ Rapport van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid van 18 januari 2010: *Ontwikkelingssamenwerking: minder pretentie, meer ambitie*, wrr.nl/content.jsp?objectid=5185.

⁸⁸ Zie onder meer de uitkomsten van de G-20-top van november 2010, *The Seoul summit document*, punt 50, onderdeel h.

in overleg met organisaties van belastingadministraties als ATAF en CIAT zullen deze behoeften in kaart worden gebracht. Over de Nederlandse inzet in dit nieuwe forum wordt ook nationaal overlegd met stakeholders uit het internationaal opererende bedrijfsleven en NGO's. Nederland zal met dit geheel, in goede afstemming tussen de ministeries van Financiën en Buitenlandse Zaken, aan de vereiste capacity building in de ontwikkelingslanden een bijdrage leveren.⁸⁹

Naar Nederlandse opvatting is de versterking van de capaciteit in ontwikkelingslanden om binnen hun eigen jurisdictie effectief belastingen te heffen op burgers en (internationaal opererende) bedrijven een goed middel om op termijn de behoefte aan hoge bronheffingen te verminderen. Daarmee wordt ook voorkomen dat zulke hoge bronheffingen worden doorberekend aan de lokale afnemer en uiteindelijk alsnog ten laste komen van de lokale werknemers of inwoners. Op deze wijze worden bovendien fiscale drempels verminderd voor Nederlandse bedrijven om activiteiten te ontplooiën in ontwikkelingslanden. Met het ontplooiën van deze activiteiten kan de kennis die besloten ligt binnen het Nederlandse bedrijfsleven ook ten goede komen aan de ontwikkelingslanden. Daarom is het van belang dat Nederland niet alleen internationale initiatieven initieert en ondersteunt. Ook is het van belang dat het Nederlandse fiscale verdragsbeleid rekening houdt met de specifieke belangen van ontwikkelingslanden door hen de mogelijkheid te geven in eigen middelen te voorzien. In toekomstige onderhandelingen met ontwikkelingslanden zal hiervoor bijzondere aandacht bestaan.

Nederland zal ook in de komende jaren in de relatie tot ontwikkelingslanden, meer dan bij andere verdragspartners, begrip blijven tonen voor bijvoorbeeld verzoeken om uitbreiding van het begrip 'vaste inrichting' of om relatief hoge bronbelastingen. Wel zal van Nederlandse zijde benadrukt worden dat hoge bronbelastingen een extra hindernis kunnen vormen voor buitenlandse investeringen die juist in ontwikkelingslanden nodig zijn.

II.4 Schadelijke belastingconcurrentie in internationale gremia

In de globaliserende wereldeconomie is het voor burgers en bedrijven steeds eenvoudiger geworden activiteiten en dus belastinggrondslag te verschuiven van de ene naar de andere jurisdictie. Soms wordt hier uit puur fiscale motieven gebruik van gemaakt. Concurrentie tussen staten op het gebied van het fiscale beleid speelt daarbij een rol. Deze concurrentie heeft enerzijds haar oorsprong in dispariteiten die ontstaan doordat verschillende staten, afhankelijk van de eigenschappen van hun eigen economie en politieke voorkeuren, een belastingstelsel inrichten, maar ook door bewuste concurrentie tussen staten om met behulp van het fiscale stelsel bepaalde activiteiten aan te trekken.

⁸⁹ Zie in dit verband ook de Intentieverklaring Samenwerking Belastingen en OS, www.millenniumakkoorden.nl/agreements/00063-intentieverklaring-samenwerking-belastingen-en-os.

Elke staat bezit naar de Nederlandse opvatting de fiscale autonomie om naar eigen inzichten het fiscale stelsel in te richten, door zelf te bepalen welk niveau van belastingopbrengsten noodzakelijk is en door middel van welk type heffingen deze opbrengsten gegeneerd worden. Daarbij geldt evenwel de voorwaarde dat transparantie en informatie-uitwisseling gewaarborgd moeten zijn zodat andere betrokken staten inzicht hebben in het stelsel en waar nodig antimisbruikmaatregelen kunnen treffen. Op deze wijze kunnen de staten naar hun eigen inzichten waarborgen dat burgers en bedrijven hun 'fair share' bijdragen aan de overheidsfinanciën van de staten. Dit standpunt wordt breed gedeeld.

De OESO heeft in 1998 het rapport 'Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue' gepubliceerd waarin de lijnen zijn uitgezet voor de aanpak van schadelijke belastingconcurrentie.⁹⁰ De OESO-lidstaten hebben gezamenlijk sleutelfactoren vastgesteld om te beoordelen of sprake is van een schadelijk regime, zie hieronder.

KEY FACTORS IN IDENTIFYING AND ASSESSING HARMFUL PREFERENTIAL TAX REGIMES FOR THE PURPOSES OF THIS REPORT

a) No or low effective tax rates

A low or zero effective tax rate on the relevant income is a necessary starting point for an examination of whether a preferential tax regime is harmful. A zero or low effective tax rate may arise because the schedule rate itself is very low or because of the way in which a country defines the tax base to which the rate is applied. A harmful preferential tax regime will be characterised by a combination of a low or zero effective tax rate and one or more other factors set out in this Box and, where relevant, in this section.

b) "Ring fencing" of regimes

Some preferential tax regimes are partly or fully insulated from the domestic markets of the country providing the regime. The fact that a country feels the need to protect its own economy from the regime by ring-fencing provides a strong indication that a regime has the potential to create harmful spillover effects. Ring-fencing may take a number of forms, including:

- a regime may explicitly or implicitly exclude resident taxpayers from taking advantage of its benefits.
- enterprises which benefit from the regime may be explicitly or implicitly prohibited from operating in the domestic market.

c) Lack of transparency

The lack of transparency in the operation of a regime will make it harder for the home country to take defensive measures. Non-transparency may arise from the way in which a regime is designed and administered. Non-transparency is a broad concept that includes, among others, favourable application of laws and regulations, negotiable tax provisions, and a failure to make widely available administrative practices.

d) Lack of effective exchange of information

The lack of effective exchange of information in relation to taxpayers benefiting from the operation of a preferential tax regime is a strong indication that a country is engaging in harmful tax competition.

In de OESO richtte de aandacht zich vooral op de beoordeling van belastingregimes die beogen mobiel kapitaal aan te trekken. Met name in die regimes werd een riskant voorbeeld gezien van schadelijke belastingconcurrentie en daarmee uitholling van de nationale

⁹⁰ OESO, *Harmful tax competition: an emerging global issue*, Parijs: OESO 1998. Zwitserland en Luxemburg hebben een voorbehoud geplaatst bij dit rapport.

belastinggrondslagen. De als schadelijk geïdentificeerde regimes zijn thans aangepast dan wel beëindigd.

In juni 2000 heeft de OESO het vervolgrapport '*Towards a Global Tax co-operation*' vastgesteld.⁹¹ In het kader van dit rapport hebben ook elf niet-OESO-lidstaten met een bijzonder belastingregime ('*participating partners*') een schriftelijke toezegging aan de OESO afgegeven om de als schadelijk gekenmerkte fiscale praktijken te beëindigen.

Op basis van dat rapport en nader uitgewerkte normen publiceert de OESO sindsdien jaarlijks een rapport waarin ten aanzien van de ruim tachtig staten die deelnemen aan het Global Forum on Taxation (inmiddels omgedoopt tot Global Forum on Transparency and Exchange of Information), beschreven wordt hoe deze staten de standaarden hebben geïmplementeerd.

Hoewel in de EU de aandacht voor vormen van schadelijke belastingconcurrentie groot is gebleven (onder meer tot uitdrukking komend in de EU-Gedragscode), is in OESO-kader de aandacht verschoven van het beoordelen van grondslagen en tarieven naar transparantie en gegevensuitwisseling.

II.5 Belastingparadijzen , nieuwe normen van transparantie en informatie-uitwisseling

In het hiervoor in onderdeel II.4 al genoemde rapport over schadelijke belastingconcurrentie, werden tevens beoordelingsmaatstaven vastgesteld om belastingparadijzen ('tax havens') te identificeren. De OESO-lidstaten hebben in het 1998-rapport cumulatieve maatstaven vastgesteld om te beoordelen of sprake is van een belastingparadijs, zie hieronder.⁹²

KEY FACTORS IN IDENTIFYING TAX HAVENS FOR THE PURPOSES OF THIS REPORT

a) No or only nominal taxes

No or only nominal taxation on the relevant income is the starting point to classify a jurisdiction as a tax haven.

b) Lack of effective exchange of information

Tax havens typically have in place laws or administrative practices under which businesses and individuals can benefit from strict secrecy rules and other protections against scrutiny by tax authorities thereby preventing the effective exchange of information on taxpayers benefiting from the low tax jurisdiction.

c) Lack of transparency

A lack of transparency in the operation of the legislative, legal or administrative provisions is another factor in identifying tax havens.

d) No substantial activities

⁹¹ OESO, *Towards a Global Tax co-operation*, Parijs: OESO 2000.

⁹² OESO, *Harmful tax competition: an emerging global issue*, Parijs: OESO 1998, blz. 27.

The absence of a requirement that the activity be substantial is important since it would suggest that a jurisdiction may be attempting to attract investment or transactions that are purely tax driven.

Een staat kan niet als belastingparadijs gekwalificeerd worden louter op basis van het feit dat het geen of lage belastingen heft. Zoals in het vorige onderdeel al aangegeven, wordt internationaal breed erkend dat een staat zijn fiscale autonomie mag uitoefenen door de eigen aanknopingspunten voor belastingheffing te kiezen, zolang de transparantie maar wordt verzekerd en fiscale informatie wordt uitgewisseld met andere staten. Dit komt overeen met het Nederlandse standpunt in deze discussies.

In 2002 heeft de OESO een 'Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters' gepubliceerd voor de uitwisseling van gegevens. Dit TIEA-modelverdrag werd gezien als de (minimum) standaard voor effectieve gegevensuitwisseling op verzoek. De OESO beoogde via deze minimumnorm de internationale samenwerking in belastingaangelegenheden te stimuleren. De in het TIEA-modelverdrag neergelegde minimumstandaard is vervolgens ook bij de herziening van het OESO-modelverdrag verwerkt in artikel 26. De laatste aanpassing van dit artikel vond plaats bij de publicatie van het OESO-modelverdrag 2005.

Nederland heeft ook in het proces van het sluiten van informatie-uitwisselingsverdragen een voorloperrol gespeeld en heeft dertig van deze TIEA's gesloten en bestaande belastingverdragen aangepast aan de nieuwe norm. Nederland heeft voorts op 27 mei 2010 een Protocol ondertekend tot wijziging van het Verdrag van de OESO en de Raad van Europa inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken. Deze uitbreidingen van de juridische mogelijkheden tot informatie-uitwisseling zijn een belangrijke ruggensteun geweest bij de strijd tegen het zwartsparen en hebben veel zwartsparenders overgehaald om in te keren. In de afgelopen twee jaren hebben bijna 10.000 personen zich gemeld voor de inkeerregeling, waarmee een bedrag van meer dan € 3,1 miljard aan vermogen in het buitenland aan het licht is gekomen.

De recente ontwikkelingen op het gebied van transparantie en fiscale informatie-uitwisseling kunnen worden beschouwd als een begin van het einde van het tijdperk van het bankgeheim en vormen een opmaat naar een verdere intensivering van de internationale samenwerking in de bijstand bij heffing en invordering van belasting. Het is van belang dat meer staten in meer situaties tot automatische en spontane informatieverstrekking overgaan dan momenteel het geval is.

In 2009 is besloten het Global Forum on Transparency and Exchange of Information een meer zelfstandige rol te geven en in een eigen begroting te voorzien om meer draagvlak

te creëren bij niet-OESO-staten zoals China en de ontwikkelingslanden.⁹³ Verder is besloten om te beginnen met 'peer reviews' waarin wordt beoordeeld of staten de nodige wetgevende stappen hebben genomen, organisatorisch klaar zijn om informatie-uitwisseling mogelijk te maken en ook daadwerkelijk informatie op verzoek te verstrekken. Deze 'peer reviews' zijn van belang voor Nederland doordat zij inzicht bieden in de wijze waarop andere landen de gegevens behandelen. Ook Nederland zal onderworpen worden aan een 'peer review' en kan dit onderzoek met vertrouwen tegemoetzien omdat de nationale organisatie en werkwijzen op het gebied van de uitwisseling van informatie recent zijn aangepast.

De beschreven economische ontwikkelingen hebben invloed op het fiscale verdragsbeleid. In dit beleid zal uitdrukkelijk rekening worden gehouden met de wijzigingen in de zwaartepunten in de wereldeconomie en de potentiële snelle groei van enkele ontwikkelingslanden. Het behartigen van de belangen van burgers en bedrijven die onder deze veranderende omstandigheden grensoverschrijdend actief zijn, blijft een belangrijke factor bij de vaststelling van het onderhandelingsprogramma. Dit geldt evenzeer voor de effectuering van Nederlandse heffingsrechten via bestrijding van schadelijke belastingconcurrentie en uitwisseling van informatie.

⁹³ Zie over de bijeenkomsten en werkzaamheden van dit Forum:
www.oecd.org/site/0,3407,en_21571361_43854757_1_1_1_1_1,00.html.

Bijlage III. Impact Staatkundige hervorming op belastingverdragen

Per 10 oktober 2010 is het land Nederlandse Antillen opgeheven. Tot die datum bestond dat land Nederlandse Antillen uit de vijf eilandgebieden Bonaire, Curaçao, Sint Eustatius, Saba en Sint Maarten. De eilandgebieden Curaçao en Sint Maarten zijn autonome landen in het Koninkrijk der Nederlanden geworden, terwijl de huidige eilandgebieden Bonaire, Sint Eustatius en Saba (hierna: de BES eilanden) een onderdeel van het land Nederland zijn geworden. Deze drie eilanden vormen separate openbare lichamen in de zin van artikel 134 van de Grondwet.

De BES eilanden krijgen met de Belastingwet BES,⁹⁴ de Invoeringswet fiscaal stelsel BES⁹⁵ en de Douane- en Accijnswet BES⁹⁶ een eigen fiscaal stelsel, dat afwijkt van het Nederlandse fiscale stelsel.

De recente staatkundige hervorming en de daaruit voortvloeiende staatsrechtelijke constellatie zullen in het Nederlandse beleid ten aanzien van belastingverdragen in ogenschouw genomen worden.

In de eerste plaats is het namelijk van belang stil te staan bij de toepassing van reeds bestaande fiscale verdragen die van toepassing zijn op de Nederlandse Antillen dan wel op Nederland in Europa. Naar internationaalrechtelijk gebruik zullen de internationaalrechtelijke rechten en verplichtingen, in analogie met het principe van statenopvolging, de opvolgende staatkundige eenheden blijven toekomen. Dit betekent dat in beginsel de verdragen op het gebied van voorkoming van dubbele belasting en op het gebied van informatie-uitwisseling die tot 10 oktober 2010 golden op de Nederlandse Antillen van toepassing zullen blijven op de BES eilanden. In beginsel geldt hetzelfde voor de landen Curaçao en Sint Maarten. Deze landen hebben elk autonomie op het gebied van belastingen, inclusief het (verder) ontwikkelen en uitvoeren van een beleid op het gebied van belastingverdragen. De door Nederland reeds gesloten belastingverdragen zullen geen toepassing vinden op de BES eilanden. Dit is ingegeven door de territoriale reikwijdte van de bestaande belastingverdragen die voor de in deze verdragen overeengekomen heffingsverdeling beperkt is tot Nederland in Europa. Bovendien ligt toepassing van de Nederlandse belastingverdragen op het fiscale stelsel van de BES eilanden niet voor de hand, aangezien het een ander stelsel betreft dan waarvoor Nederland en zijn verdragspartners een regeling ter voorkoming van dubbele belasting hebben gesloten. De fiscale informatie-

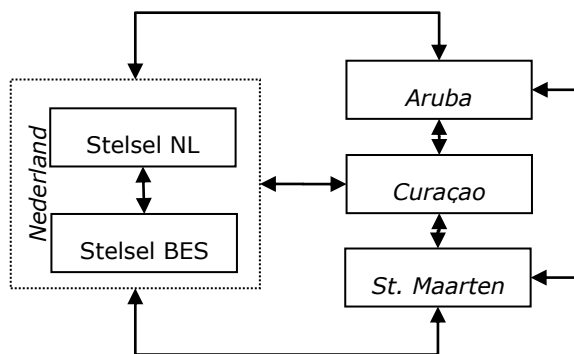
⁹⁴ *Kamerstukken II 2009/10*, 32 189.

⁹⁵ *Kamerstukken II 2009/10*, 32 276.

⁹⁶ *Kamerstukken II 2009/10*, 32 190.

uitwisseling die Nederland is overeengekomen in zijn verdragen vormen evenwel een uitzondering, ook nu deze informatie-uitwisselingsinstrumenten ingevolge de Belastingwet BES eenzijdig door Nederland ten aanzien van de BES eilanden kunnen worden toegepast.

In de tweede plaats is het van belang de onderlinge fiscale verhoudingen tussen de verschillende onderdelen van het Koninkrijk in ogenschouw te nemen. Waar het Koninkrijk vóór de staatkundige hervorming nog bestond uit drie separate landen met een eigen fiscaal stelsel, bestaat er in de toekomst een veelvoud aan fiscale stelsels in het Koninkrijk. Samenloop van deze stelsels kan leiden tot meervoudige belastingheffing waarvoor regelingen ter voorkoming van dubbele belasting getroffen zullen worden. Dubbele belastingheffing die binnen het land Nederland (het deel Nederland in Europa en de BES eilanden) op kan treden zal worden weggenomen met de Belastingregeling voor het land Nederland (BRN). Voor dubbele heffing die optreedt door de interactie tussen de fiscale stelsels van de afzonderlijke landen in het Koninkrijk wordt beoogd regelingen tot stand te brengen die de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK) opvolgen, waarschijnlijk in de vorm van meerdere Rijkswetten. Binnen het Koninkrijk der Nederlanden bestaan op dit moment vier verschillende fiscale stelsels (twee in Nederland, het eigen stelsel van Aruba en in Curaçao en Sint Maarten is op dit moment (voorlopig) nog het Antilliaanse stelsel van toepassing). Dit betekent dat de regelingen die dubbele belasting moeten voorkomen bij gelijktijdige toepassing van twee of meer van deze stelsels tal van mogelijke situaties moeten regelen, zoals ook blijkt uit figuur 1.



Figuur 1 - Schematische weergave interactie toekomstige fiscale stelsels

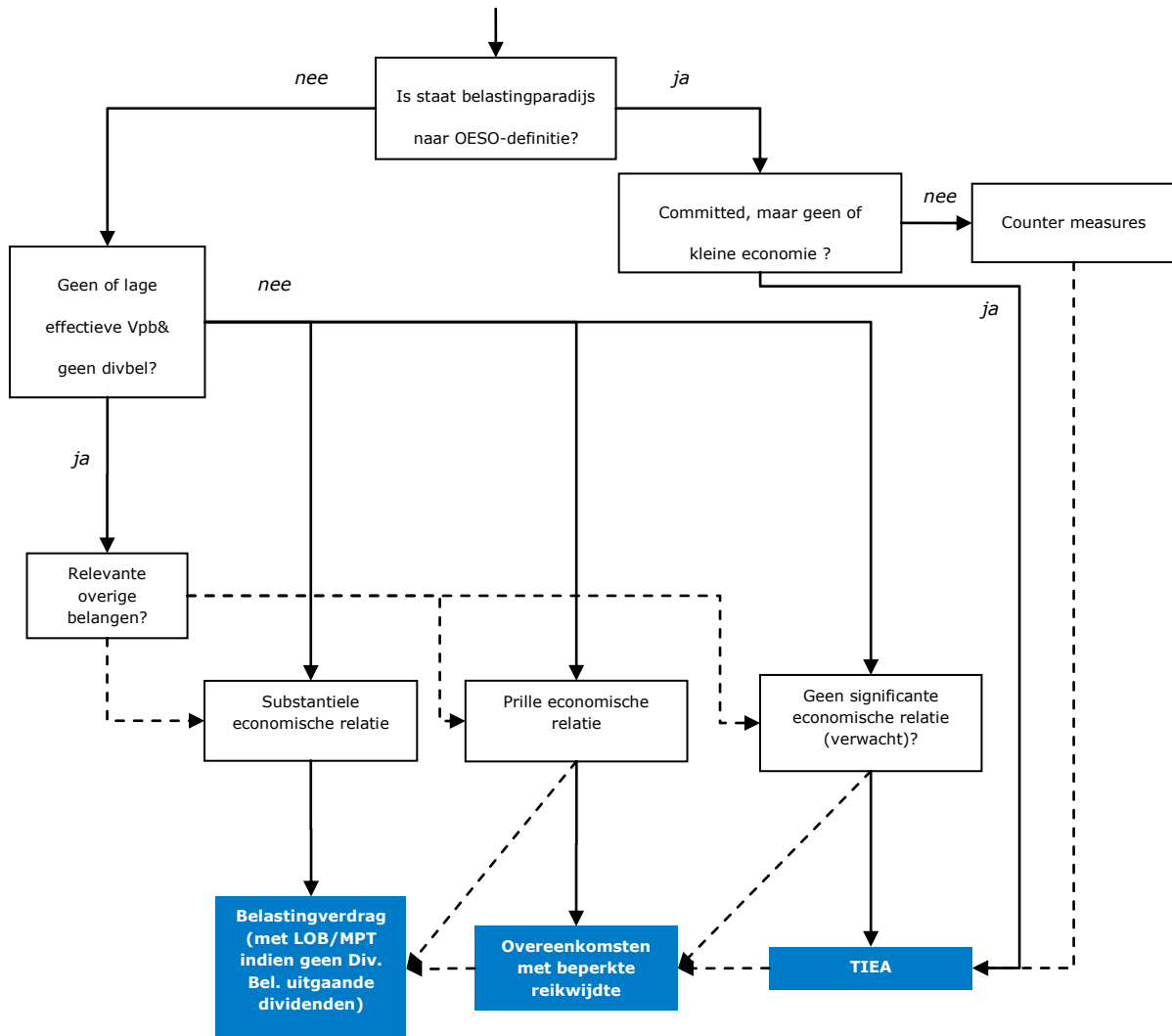
Voor de totstandkoming van de regelingen die dubbele belasting moeten voorkomen zal Nederland waar toepasselijk er in elk geval naar streven dezelfde uitgangspunten te hanteren als die in deze nota uiteen zijn gezet voor het verdragsbeleid ten aanzien van derde staten. Tot het moment waarop deze vernieuwde regeling tot stand is gekomen blijft de huidige BRK van toepassing, slechts aangepast aan de nieuwe staatkundige verhouding.

In de derde plaats dient aandacht geschonken te worden aan de positie van de BES eilanden bij het overeenkomen of vernieuwen van Nederlandse belastingverdragen. Het ligt echter niet voor de hand dat het land Nederland eenzelfde regeling ter voorkoming van

dubbele belasting overeen kan komen met een (potentiële) verdragspartner ten aanzien van zowel het fiscale stelsel van Nederland als het fiscale stelsel van de BES eilanden. Belangrijke elementen van het stelsel van de BES eilanden wijken af van het Nederlandse stelsel, zodat potentiële verdragspartners mogelijk terughoudend zijn om voor de BES eilanden speciale afspraken te maken indien de economische betrekkingen tussen de potentiële verdragspartner en de BES eilanden beperkt zijn. Het is bovendien goed denkbaar dat een (potentiële) verdragspartner gezien het bijzondere karakter van het fiscale stelsel van de BES eilanden en de beperkte omvang van de economie van de BES eilanden in het geheel niet bereid is met Nederland te onderhandelen over een regeling ter voorkoming van dubbele belasting ten aanzien van de BES eilanden.

Nederland zal in onderhandelingen met (potentiële) verdragspartners het belang van de belastingplichtigen die op of vanuit de BES eilanden economisch actief zijn uitdrukkelijk behartigen en zal zoveel mogelijk pragmatische oplossingen zoeken voor eventuele dubbele belastingheffing.

Bijlage IV. Globaal beslisschema aangaan verdragsrelaties



Toelichting: Schematische weergave van het beoordelingsproces voor het aangaan van een fiscale relatie met een laagbelastende staat, zie ook par. 1.2.5. De onderbroken pijlen geven alternatieve mogelijkheden c.q. doorgroeimogelijkheden weer voor het aangaan van verdragsrelaties.

Bijlage V. Chronologisch overzicht voornaamste ontwikkelingen OESO

1999	Publicatie van rapport inzake samenwerkingsverbanden, ⁹⁷ Nederland plaatste voorbehoud.
2000	Publicatie OESO-modelverdrag 2000; naar aanleiding van rapport over persoonlijk inkomen buiten dienstbetrekking is artikel 14 verwijderd uit OESO-modelverdrag. ⁹⁸ Publicatie rapport inzake wereldwijde fiscale samenwerking op gebied van transparantie en informatie-uitwisseling; opmaat naar TIEA-modelverdrag. ⁹⁹
2002	Publicatie TIEA-modelverdrag.
2003	Publicatie OESO-modelverdrag 2003; wijzigingen aangebracht in OESO-modelverdrag en OESO-commentaar met betrekking tot misbruik van belastingverdragen; ¹⁰⁰ toevoeging aan artikel 13 OESO-modelverdrag inzake onroerendgoedvennootschappen.
2005	Publicatie OESO-modelverdrag 2005; uitbreiding van mogelijkheden voor administratieve samenwerking in artikel 26 en 27 OESO-modelverdrag en aanpassingen in het OESO-commentaar bij onder meer artikel 18 OESO-modelverdrag.
2006	Publicatie rapport over relatie tussen dienstverlening en het concept 'vaste inrichting' ¹⁰¹
2007	Publicatie rapport over onderling overleg over interpretatie van belastingverdragen. ¹⁰²
2008	Publicatie OESO-modelverdrag 2008; introductie arbitragebepaling; aanpassing commentaar bij artikel 7 (winsten uit vaste inrichtingen) naar aanleiding

⁹⁷ OESO, *Application of the OECD model tax convention to partnerships*, Parijs: OESO 1999.

⁹⁸ OESO, *Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*, Parijs: OESO 2000.

⁹⁹ OESO, *Towards a Global Tax co-operation*, Parijs: OESO 2000.

¹⁰⁰ OESO, *Restricting the entitlement to treaty benefits*, Parijs: OESO 2002.

¹⁰¹ OESO, *The tax treaty treatment of services*, Parijs: OESO 2006.

¹⁰² OESO, *Improving the resolution of tax treaty disputes*, Parijs: OESO 2007.

van rapport over methodiek voor de winstallocatie tussen hoofdhuis en vaste inrichting¹⁰³; publicatie discussiestuk over een wijzigingsvoorstel voor artikel 7 OESO-modelverdrag.¹⁰⁴

2010 OESO-modelverdrag 2010 werd uitgebracht. Belangrijkste wijziging is aanpassing van artikel 7 OESO-modelverdrag. Daarnaast naar aanleiding van CIV-rapport¹⁰⁵ onderdelen in OESO-commentaar opgenomen over CIV's. Ten slotte is een herziene versie van de Transfer Pricing Guidelines uitgebracht met een hoofdstuk over *business restructuring*.¹⁰⁶

¹⁰³ OESO, *Report on the attribution of profits to permanent establishments*, Parijs: OESO 2008.

¹⁰⁴ OESO, *Discussion draft on a new article 7 (business profits) of the OECD Model Tax convention*, Parijs: OESO 2008, oecd.org/document/48/0,3343,en_2649_33747_40970288_1_1_1_1,00.html.

¹⁰⁵ OESO, *The granting of treaty benefits with respect to the income of collective investment vehicles*, Parijs: OESO 2010.

¹⁰⁶ OESO, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, Parijs: OESO 2010.

Bijlage VI. Ontwikkelingen op het gebied van informatie-uitwisseling

-
- 1928** Start bij verschillende organisaties zoals de Verenigde Naties en de Volkenbond van ontwikkeling modelverdragen die zien op informatie-uitwisseling. Van deze verdragen is nooit effectief gebruikgemaakt.
-
- 1963** Totstandkoming eerste OESO-modelverdrag, met een bepaling over informatie-uitwisseling. Deze bepaling ziet alleen op informatie-uitwisseling op verzoek en, indien hierover tussen verdragsstaten overeenstemming wordt bereikt, ook automatisch.
-
- 1977** Herzien OESO-modelverdrag, met een artikel 26 over informatie-uitwisseling. Dit artikel ziet op uitwisseling van informatie op verzoek, automatisch en spontaan.
-
- 1977** Totstandkoming 'Bijstandsrichtlijn'.¹⁰⁷ Deze bijstandsrichtlijn heeft de onderlinge informatie-uitwisseling tussen EG-lidstaten tot doel, spontaan, op verzoek en/of automatisch.
-
- 1979** Inwerkingtreding Bijstandsrichtlijn.
-
- 1986** Inwerkingtreding van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB).
-
- 1988** In 1988 is door de Raad van Europa en de OESO het 'Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken' opgesteld (WABB-verdrag). Het betreft een multilateraal verdrag dat zowel ziet op bijstand bij heffing als bijstand bij invordering.
-
- 1996** WABB-verdrag treedt voor Nederland in werking.
-
- 1998** OESO brengt rapport 'Tax Competition, an emerging global issue' uit, waarin de lijnen zijn uitgezet voor de aanpak van schadelijke belastingconcurrentie, met een focus op mobiel kapitaal.¹⁰⁸
-
- 2000** OESO brengt vervolgrapport "*Towards a Global Tax co-operation*" uit.
-
- 2000** Artikel 26 OESO-modelverdrag wordt aangepast. De zakelijke werkingssfeer van het artikel wordt uitgebreid tot alle belastingen van welke soort of benaming ook.
-
- 2002** In 2002 heeft de OESO de '*Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*' ontwikkeld voor de uitwisseling van gegevens. Verdragen die op basis
-

¹⁰⁷ Richtlijn van 19 december 1977, nr. 77/799/EEG, PbEu 1977, L 336.

¹⁰⁸ OESO, *Harmful tax competition: an emerging global issue*, Parijs: OESO 1998.

van deze modelovereenkomst zijn afgesloten worden Tax Information Exchange Agreements (TIEA's) genoemd. Deze model-TIEA vormt de (minimum)standaard voor effectieve gegevensuitwisseling op verzoek.

2005 De Spaarrenterichtlijn (Richtlijn nr. 2003/48/EG) wordt van kracht. Op grond van deze richtlijn zijn de EU-lidstaten en hun afhankelijke en geassocieerde gebieden gehouden tot automatische gegevensuitwisseling over rentebetalingen.

2005 Artikel 26 van het OESO-modelverdrag wordt gewijzigd. De wijzigingen houden in dat de aangezochte staat geen ruimte heeft om de informatieverstrekking te weigeren indien deze staat geen eigen (heffings)belang heeft ("domestic interest"). Ook kan een aangezochte staat niet weigeren informatie te verstrekken op grond van een nationaal bankgeheim.

2005 Nederland ondertekent eerste TIEA (met Isle of Man).

2007 TIEA met Jersey ondertekend.

2008 TIEA met Guernsey ondertekend.

2009 Voorstel tot wijziging van de Bijstandsrichtlijn.

2009 G-20 bepaalt dat landen aan de internationale standaarden voldoen als ze twaalf overeenkomsten hebben gesloten die zien op uitwisseling van informatie. G-20 geeft aan dat als landen niet voldoen aan de internationale standaarden van informatie-uitwisseling, tegenmaatregelen zullen volgen. Tegenmaatregelen kunnen zijn belastingheffing op grensoverschrijdende betalingen, het stopzetten van ontwikkelingshulp aan ontwikkelingslanden of het niet langer toestaan van belastingaftrek voor zakelijke kosten gemaakt in staten die niet voldoen aan de standaarden. Aan de hand van het minimumvereiste van twaalf overeenkomsten heeft de OESO lijsten opgesteld waarin staten worden verdeeld in drie groepen. De eerste groep bestaat uit staten die de standaard hebben ingevoerd (de witte lijst). De tweede groep zijn staten die hun toezegging ('commitment') hebben uitgesproken de standaard in te voeren, maar dat nog niet in voldoende mate hebben gedaan (de grijze lijst). Staten in de derde groep hebben zich nog niet verbonden de 'standaard' in te voeren (de zwarte lijst). In de loop van 2009 verdwijnen alle staten op de zwarte lijst door hun inspanningen.

2009 Nederland ondertekent TIEA's of wijzigingsprotocollen inzake artikel 26 met Andorra, Anguilla, Antigua en Barbuda, Bahama's, Barbados, België, Bermuda, BVI, Cayman, Liechtenstein, Luxemburg, Maleisië, Montserrat, Oostenrijk, Saint Kitts and Nevis, Samoa, Singapore, St. Lucia, Saint Vincent and Grenadines en Turks and Caicos.

2010 TIEA's of wijzigingsprotocollen inzake artikel 26 worden door Nederland ondertekend met Belize, Dominica, Gibraltar, Grenada, Liberia, Marshall Islands, Monaco, San Marino en de Seychellen.

2010 Nederland ondertekent op 27 mei het Protocol tot wijziging WABB-verdrag. Ecofin bereikt akkoord over nieuwe Richtlijn administratieve samenwerking (directe belastingen).

