

Vergaderjaar 2010–2011

25 087

Internationaal fiscaal (verdrags)beleid

B

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 24 juni 2011

Op 5 april 2011 heb ik met u van gedachten gewisseld over de door mij op 11 februari aan u toegezonden Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹ (NFV 2011). Ik heb toegezegd schriftelijk een reactie te geven op het commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) dat u op 16 maart en 1 april werd toegezonden. In de bijlage bij deze brief ga ik in op het commentaar en de vragen van de Orde.

De staatssecretaris van Financiën,
F. H. H. Weekers

¹ Bijlage bij mijn brief van 11 februari 2011, *Kamerstukken II* 2010–11, nr. 25 087, nr. 7.

Inleiding

Opmerkingen vanuit de wetenschap, het bedrijfsleven en de belastingadviespraktijk zijn nuttig bij de uitwerking van het fiscale verdragsbeleid. Daarom ga ik dan ook graag in op door de Orde opgeworpen vraagpunten. Wel wijs ik erop dat niet alle vragen van de Orde zien op het verdragsbeleid zelf. Sommige vragen zien voornamelijk op de interpretatie van bestaande belastingverdragen of de toepassing van nationale wetgeving in individuele gevallen, zodat de beantwoording van dergelijke vragen niet aansluit bij een parlementaire gedachtewisseling over het toekomstige fiscale verdragsbeleid. Vragen die feitelijk zien op concrete gevallen kunnen aan de orde komen binnen de bestaande, directe contacten en van de desbetreffende belastingplichtigen en hun adviseurs met de Belastingdienst.

Aard en status van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011

De op 11 februari aan u aangeboden Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (hierna: NFV 2011) verwoordt het kabinetsstandpunt over het fiscale verdragsbeleid. De Orde stelt voor in de parlementaire behandeling opgekomen relevante punten op te nemen in een aangevulde versie van de notitie, dan wel in een addendum aan de NFV 2011 toe te voegen. De NFV 2011 is inmiddels een parlementair document geworden dat is opgenomen in een dossier¹ waarin ook alle aanvullende documenten worden opgenomen. Daarmee vormen alle relevante verslagen en brieven als de onderhavige de facto al addenda. Bovendien zullen op het onderdeel van Rijksoverheid.nl over belastingverdragen² alle documenten die betrekking hebben op deze NFV 2011 worden opgenomen. Waar de discussie over de NFV 2011 leidt tot bespreking van details van beleidsvoornemens, zullen deze uitgewerkte details daar ook terug te vinden zijn. Het uitbrengen van een additionele, technische nota is bovendien niet nodig omdat de voorgaande notities over het verdragsbeleid hun waarde behouden voor de vele punten waar geen beleidswijziging heeft plaatsgevonden.

De Orde vraagt tevens om een meer technische nota om de praktijk houvast te bieden waar het concrete kwesties betreft. In concrete kwesties draait het echter om de interpretatie van één of meer belastingverdragen. Voor deze interpretatiedoeleinden zijn de officiële toelichtingen bij de afzonderlijke verdragen het meest relevant. Deze toelichtingen zullen, rekening houdend met de relevante aanwijzingen voor de regelgeving, zo uitgebreid en zelfstandig leesbaar mogelijk worden opgesteld, zoals ook verzocht door de Orde.

De wens van de Orde om zoveel mogelijk gebruik te maken van gezamenlijke toelichtingen van de verdragsluitende staten zal in de praktijk moeilijk te zijn verwezenlijken. De onderlinge afstemming tussen de staten, rekening houdend met de interne voorschriften binnen de ratificatieprocedures van de landen, zou namelijk kunnen leiden tot aanzienlijke vertragingen van het ratificatieproces. Bovendien zijn lang niet alle verdragspartners bereid tot een gezamenlijke toelichting te komen.

Verdragstoepassing en wijzigingen in het OESO-model en -commentaar

De Orde stelt een aantal vragen over de dynamische toepassing van het OESO-modelverdrag en -commentaar en over compartimentering bij wijziging van verdragen.

¹ Kamerstukken II 2010–11, nr. 25 087, nrs. 7 en verder.

² rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/notas/2011/02/11/notitie-fiscaal-verdragsbeleid-2011.html.

De uiteindelijke bedoeling van bilaterale verdragen is het voorkomen van dubbele belasting en dubbele vrijstelling. Om dat te bereiken biedt in mijn ogen voor de praktijk een dynamisch gebruik van OESO-commentaar de meeste voordelen, omdat het beide landen de meeste ruimte geeft adequaat in te spelen op nieuwe ontwikkelingen. In de Nederlandse jurisprudentie zie ik ruimte om een dergelijk dynamisch gebruik van het OESO-modelverdrag en -commentaar te verdedigen. Uiteindelijk is het natuurlijk aan de rechter om in een concrete situatie te beoordelen of en in welke mate een gewijzigde bepaling in het OESO-modelverdrag, of een gewijzigde passage in het OESO-commentaar, in Nederland relevant is voor de uitleg van bilaterale verdragen die eerder zijn afgesloten.

Anders dan de Orde meen ik dat het hanteren van een overgangsregeling bij gewijzigde verdragsinterpretatie geen goed idee is. Dit zou immers vergen dat bij elke wijziging in het commentaar bij het OESO-modelverdrag wordt aangegeven voor welke gevallen dit een wijziging is waarop die overgangsregeling van toepassing is. Dat is niet uitvoerbaar. Daar komt bij dat als de Nederlandse rechter in hoogste instantie beslist dat een wijziging in het commentaar relevant is voor de toepassing van een eerder afgesloten verdrag er naar mijn mening ook geen aanleiding is een overgangsperiode toe te passen.

De Orde vraagt in het verlengde van zijn voorstel ook wat toepassing van de dynamische methode betekent voor de aanslagregeling van «lopende jaren» en bij onherroepelijk vaststaande aanslagen.

Ook bij het toepassen van verdragen geldt de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) en geldt het besluit van 16 december 2010, DGB2010/6799M, gepubliceerd in *Stcrt.* 2010, 20999. Dat betekent dat op onherroepelijke aanslagen uitsluitend middels een navordering kan worden teruggekomen wanneer voldaan is aan de eisen die artikel 16 Awr daaraan stelt en er dus sprake is van een zogenoemd «nieuw feit». Een veranderde interpretatie van een verdragsbepaling is niet een dergelijk «nieuw feit» en kan dus niet tot navordering leiden. Voor de vraag of middels een ambtshalve vermindering teruggekomen zal worden op een onherroepelijke aanslag moet naar mijn mening een wijziging in de interpretatie van een verdragsbepaling gelijkgesteld worden met nieuwe jurisprudentie en nieuw gepubliceerd beleid en zal dat dus niet leiden tot een ambtshalve vermindering.

De «kapstokbepaling» waar in onderdeel 1.3.3. van de NFV 2011 op wordt gedoeld, zou kunnen bestaan uit een bepaling in het verdrag waarin de verdragspartners expliciet overeenkomen op welke delen van hun verdrag altijd de meest recente versie van het OESO-commentaar van toepassing is bij de uitvoering c.q. interpretatie van het verdrag. Voorbeelden van bepalingen met afspraken over de toepassing van de meest actuele versie van het OESO-commentaar zijn artikel I van het protocol bij het belastingverdrag met Azerbeidzjan (*Trb.* 2008, 202) en artikel I van het protocol bij het belastingverdrag met Hongkong (*Trb.* 2010, 198). Een mogelijkheid ten aanzien van de toepassing van Artikel 7 van het OESO-modelverdrag (2010-versie) is de bepaling die is opgenomen in artikel VII van het protocol bij het binnenkort aan u voor te leggen belastingverdrag met Panama (*Trb.* 2011, 11). Daarin is kort gezegd opgenomen, dat ter zake van de toerekening van winst aan vaste inrichtingen de bepalingen van dat verdrag geen beletsel vormen voor de toepassing van de (ten tijde van de onderhandelingen) nog goed te keuren nieuwe OESO-benadering. Door een dergelijke kapstokbepaling op te nemen in een belastingverdrag wordt voorkomen dat voor implementatie van een nieuwe OESO-benadering wijzigingsprotocol moet worden opgesteld, waarvoor een

tijdrovend ratificatieproces geldt. Met een kapstokbepaling kan een belastingverdrag toekomstbestendiger worden.

Overigens maak ik van deze gelegenheid gebruik om op dit punt de NFV 2011 te nuanceren. In onderdeel 1.3.3. van de NFV 2011 is geschreven dat in de meeste door Nederland afgesloten verdragen de dynamische toepassing van het OESO-commentaar expliciet is neergelegd. Dit is echter nog slechts in een beperkt aantal belastingverdragen het geval.

De Orde vraagt ook naar mijn visie op compartimentering onder belastingverdragen. De vraag naar compartimentering komt op wanneer een verdrag zodanig wordt gewijzigd dat inkomsten die vóór wijziging van het verdrag door het ene land belast mochten worden, na wijziging aan het andere land ter heffing worden toegewezen. Bij lopende inkomsten is die vraag niet aan de orde, het is in elk jaar waarin inkomsten opkomen helder welk land mag heffen. Anders ligt dat bij incidentele inkomsten, bijvoorbeeld wanneer vervreemdingswinsten worden gerealiseerd. Het kan dan voorkomen dat op het moment van de vervreemding Nederland het heffingsrecht heeft, terwijl de waardestijging gedeeltelijk is ontstaan in de periode dat de verdragspartner het heffingsrecht had over een eventuele vervreemding. De vraag is dan of Nederland ook over dat deel van de vervreemdingswinst mag heffen. De Hoge Raad heeft in relatie tot het in 1980 aangepaste belastingverdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk geoordeeld dat indien Nederland door verdragswijziging het heffingsrecht verkrijgt over winsten behaald met de vervreemding van onroerende zaken, dit slechts ziet op de waardestijging die is opgetreden sinds het moment dat Nederland dit heffingsrecht verkreeg.¹ Ik denk dat de verdragsluitende staten vaak niet tevreden zullen zijn met de gevolgen van die conclusie. Als in zulke gevallen onze verdragspartner heft over de waardestijging tot dat moment (bijvoorbeeld door een exitheffing) is dit een evenwichtig resultaat. Als dat echter niet gebeurt, ontstaat er een ongewenst heffingslek. Om een dergelijk heffingslek en onzekerheid daarover te voorkomen zal ik bij wijzigingen van het verdrag inzetten op expliciete afspraken met de verdragspartner over compartimentering.

Onderworpenheidsvereiste (inwonerschap en onderworpenheid)

De Orde verzoekt om een algemene toelichting op het onderworpenheids-criterium als vereiste voor inwonerschap, enerzijds ten aanzien van inwonerschap voor vrijgestelde lichamen en anderzijds wanneer het gaat om lichamen uit jurisdicties zonder winstbelasting. De Orde vraagt of een algemeen beleid voor deze beide situaties niet wenselijk is.

Ik ben van mening dat het algemeen beleid waar de Orde om vraagt reeds afdoende is uiteengezet in de NFV 2011. Zowel aan de positie die Nederland inneemt in relatie tot laagbelastende jurisdicties (de wenselijkheid om eventueel verdragsrelaties aan te gaan met landen die nauwelijks een (winst)belasting heffen), als aan het onderworpenheidscriterium als vereiste voor inwonerschap is in de NFV 2011 ruim aandacht besteed. Ik verwijs met name naar onderdeel 1.2.5. (verdragsrelaties met laagbelastende staten) en onderdeel 2.2. (inwonerschap en onderworpenheid) van de NFV 2011. Op concrete vragen die desondanks nog leven, ben ik uiteraard graag bereid in te gaan en dat zal ik in het navolgende (over inwonerschap en onderworpenheid) dan ook ruimschoots doen.

De Orde vraagt een toelichting op de inzet van Nederland ten aanzien van de vrijgestelde beleggingsinstelling (hierna te noemen: «vbi») waar het gaat om verdragsinwonerschap en toekenning van de verdragsvoordelen. De Orde begrijpt uit de NFV 2011, dat het Nederland bij de vbi primair

¹ HR 12 juli 2002, nr. 36 954, *BNB* 2002/402.

gaat om een verruiming van het Nederlandse heffingsbereik. In dat verband vraagt de Orde waarom het niet evenzeer van belang is, dat een bronland in voorkomende gevallen zijn bronheffing(en) onder een toepasselijk belastingverdrag ten behoeve van de in Nederland gevestigde vbi vermindert.

Met de Orde ben ik van mening, dat ook in relatie tot de vbi geldt, dat er in beginsel geen reden is, dat de vrijstelling van winstbelasting die Nederland hier verleent, zou moeten leiden tot een uitbreiding van het heffingsrecht van de bronstaat ten laste van de vbi. Dit uitgangspunt laat echter onverlet dat bij Nederland, als onderdeel van een algeheel onderhandelingscompromis, wel de bereidheid bestaat af te spreken dat de vbi voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking komt. Hierbij is van belang te realiseren, dat op de vbi – anders dan geldt voor de fiscale belegginginstelling – geen uitdelingsverplichting van toepassing is. Hier speelt tevens een belangrijke rol, dat winstuitdelingen door de vbi niet zijn onderworpen aan dividendbelasting.

De Orde vraagt waarom de onderworpenheidsbepaling niet tevens zover zou kunnen gaan, dat ook transparante rechtsvormen verdragsbescherming krijgen, omdat volgens de Orde het onderscheid tussen transparante en niet-transparante lichamen gering kan zijn. De Orde stelt een analyse van de verschillen tussen beide situaties op prijs. De Orde stelt in dit verband tevens de vraag of Nederland verdragsbescherming waarborgt ten behoeve van een lichaam in Nederland dat Nederland als transparant kwalificeert, terwijl het bronland dit lichaam als niet-transparant aanmerkt.

Bij fiscaal transparante versus fiscaal niet-transparante lichamen betreft het situaties die in juridische zin van elkaar verschillen. De belastingheffing volgt de juridische werkelijkheid. Dit brengt een fiscale behandeling van beide situaties mee die wezenlijk verschillend is. In het geval van een transparant lichaam is niet dat lichaam, maar zijn de participanten in het transparante lichaam onderworpen aan een belasting naar de winst. In de situatie, daarentegen, dat sprake is van een niet-transparant lichaam is het lichaam zelf aan belasting onderworpen. Een andere vraag is, of de hier bedoelde «abstracte» onderworpenheid vervolgens ook resulteert in een effectieve onderworpenheid, hetgeen door de toepassing van een mogelijke – subjectieve of objectieve – vrijstelling van belasting niet altijd het geval hoeft te zijn. Niet-onderworpenheid aan belasting door de toepassing van een vrijstelling is echter iets geheel anders dan de niet-onderworpenheid aan belasting bij transparante lichamen. De toepassing van een eventuele vrijstelling op fiscaal niet-transparante lichamen is immers in de regel verbonden aan het voldoen aan bepaalde (strikte) voorwaarden, die zijn opgenomen in de relevante heffingswet (in Nederland met name de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Zo dient bijvoorbeeld een stichting geen onderneming te drijven en dient een pensioenfonds aan een reeks van voorwaarden te voldoen om de subjectieve vrijstelling van vennootschapsbelasting deelachtig te zijn. Daarentegen komen fiscaal transparante lichamen reeds op voorhand niet in «fiscaal vaarwater»: de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (in het geval van Nederland) vindt in het geheel geen toepassing op het niveau van het transparante lichaam. Het invoeren van een subjectieve of objectieve vrijstelling van belasting – met alle voorwaarden van dien – is dan niet aan de orde, noch nodig; daar wordt bij fiscaal transparante lichamen eenvoudigweg niet aan toegekomen.

Het is ook internationaal algemeen aanvaard dat aan fiscaal transparante lichamen geen verdragsvoordelen worden verleend, maar dat in het geval van een transparant lichaam de participanten in dat lichaam een beroep

zullen moeten doen op het belastingverdrag¹, omdat het de participanten in het lichaam zijn die aan belasting zijn onderworpen². Verwezen wordt naar het OESO Partnership Report³. Met een afwijkende benadering die de Orde lijkt voor te staan, zou Nederland derhalve ook internationaal gezien een uitzonderingspositie innemen.

Uit het vorengaande volgt derhalve – gelet op de tweede vraag die de Orde in dit verband stelt – dat Nederland evenmin verdragsbescherming zal waarborgen ten behoeve van een lichaam (samenwerkingsverband) in Nederland dat Nederland niet als zelfstandige entiteit ziet, maar als fiscaal transparant kwalificeert (en dus niet zelfstandig in de belastingheffing betreft), terwijl het bronland dit lichaam juist wél als zelfstandig belaste entiteit aanmerkt («hybride entiteit»). Overigens zou dit ook op gespannen voet staan met het principe dat is neergelegd in het OESO Partnership Report in dezen, namelijk dat het hier juist de bronstaat zou moeten zijn, die de kwalificatie van de woonstaat van het samenwerkingsverband, c.q. van de participanten daarin, volgt. Op basis hiervan zou de kwalificatie die Nederland als woonstaat geeft, doorslaggevend moeten zijn. De Orde lijkt exact het omgekeerde te bepleiten.

Verdragsvoordelen in driehoekssituaties

In onderdeel van 1.3.5. van de NFV 2011 is het beleidsvoornemen geuit om met verdragspartners afspraken te maken over toekenning van verdragsvoordelen aan vaste inrichtingen.

De Orde vraagt of het hier ook om niet EU-situaties gaat.

Het gaat hier om zogenoemde driehoekssituaties, die niet alleen spelen in de EU-context. Het beleidsvoornemen ziet dan ook niet alleen op vaste inrichtingen in relatie tot de EU-rechtelijke vrijheid van vestiging, maar ook op driehoekssituaties buiten de EU-context.

De Orde vraagt zich bovendien af of dit beleidsvoornemen ook geldt voor in Nederland gelegen vaste inrichtingen van niet-onderworpen lichamen. Het beleidsvoornemen maakt geen onderscheid tussen onderworpen en niet-onderworpen lichamen.

De Orde wil graag kennis nemen van de bepaling die Nederland wil voorstellen om de driehoekssituaties op te lossen.

Driehoekssituaties zijn twee decennia geleden al onderwerp van studie en discussie binnen de OESO geweest, naar aanleiding waarvan een rapport is opgesteld.⁴ In het voornoemde OESO-rapport is een conceptbepaling opgenomen die kan worden geïmplementeerd in het non-discriminatieartikel. In par. 70 van het OESO-commentaar bij artikel 24 OESO-modelverdrag is in het verlengde van het OESO-rapport over driehoekssituatie ook een conceptbepaling opgenomen. Deze bepalingen vormen het startpunt van een discussie met verdragspartners tijdens de onderhandeling over de toekenning van verdragsvoordelen aan vaste inrichtingen. Tevens zal worden gesproken over het waarborgen van voldoende mogelijkheden voor informatie-uitwisseling in de desbetreffende driehoekssituatie en het uitsluiten van het risico op verdragsmisbruik.

Corporate tiebreaker

De Orde vraagt om een toezegging dat Nederland voortaan onverkort zal vasthouden aan een corporate tiebreaker zoals is opgenomen in het OESO-modelverdrag. In de NFV 2011 is duidelijk aangegeven dat Nederland streeft naar opname van een corporate tiebreaker gebaseerd op het OESO-modelverdrag. Wel wil Nederland zich de ruimte voorbehouden om zo mogelijk een totaalcompromis te sluiten met de verdragspartner, indien voor deze verdragspartner de opname van een alternatieve

¹ Of de participanten daadwerkelijk aanspraak kunnen maken op de verdragsvoordelen hangt uiteraard vervolgens af van verschillende factoren (zij zullen bijvoorbeeld moeten kwalificeren als uiteindelijk gerechtigde tot de inkomsten die het betreft).

² In vorenbedoelde zin, zodat – wederom – de eventuele toepassing van vrijstellingen niet aan deze onderworpenheid kan afdoen.

³ OESO, *Application of the OECD model tax convention to partnerships*, Parijs: OESO 1999.

⁴ Zie OESO, *Report on triangular cases*, Parijs: OESO 23 juli 1992.

corporate tiebreaker een voorwaarde is om een (nieuw) verdrag te kunnen overeenkomen. Daarbij wordt aanvullend opgemerkt, dat een «alternatieve» corporate tiebreaker uitdrukkelijk als mogelijkheid is opgenomen in het OESO-commentaar. Verwezen wordt naar paragraaf 24.1 van het OESO-commentaar op artikel 4 OESO-modelverdrag.¹

Bij het eventueel als onderdeel van een totaalcompromis overeenkomen van de alternatieve corporatie tiebreaker («MAP-variant») zal het echter zonder meer om uitzonderingsgevallen gaan. Uitgangspunt van het Nederlandse verdragsbeleid is en blijft de corporate tiebreaker zoals deze onderdeel is van het OESO-modelverdrag.

Aanmerkelijk belang

De Orde vraagt ook aandacht voor de wisselwerking van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 13, vierde lid van het OESO-modelverdrag. De Orde suggereert daarbij de toepassing van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 eenzijdig terug te nemen in gevallen waarin het aandelen in een vastgoedlichaam betreft. Ik deel het oordeel van de Orde in dezen niet. Wat er zij van de achtergrond van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet op de vennootschapsbelasting 1969, het leidt in alle gevallen tot een heffing bij de aandeelhoudende vennootschap die buitenlands belastingplichtig is, naast de heffing van vennootschapsbelasting bij het Nederlandse lichaam waarin de aandelen worden gehouden. Ik zie geen goede reden voor een andere benadering wanneer de bezittingen van de Nederlandse vennootschap grotendeels uit vastgoed bestaan. De (mogelijke) strijdigheid van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet op de vennootschapsbelasting 1969, met het Europese recht is een punt dat los staat van het verdragsbeleid. Ik ben voornemens op afzienbare termijn met voorstellen tot wetgeving dienaangaande te komen.

Met betrekking tot aanmerkelijkbelangdividenden vraagt de Orde te bevestigen dat de tekst in het kader bij onderdeel 2.9.4. van de NFV 2011 alleen geldt voor dividenden die aan natuurlijke personen worden betaald. Dat kan ik niet bevestigen. In de gevallen waarin Nederland het, vanwege het ontbreken van effectieve heffing in het buitenland, gewenst vindt het volledige heffingsrecht over de voordelen van een buitenlandse aanmerkelijkbelanghouder / natuurlijke persoon te behouden kan het zinvol zijn een vergelijkbaar heffingsrecht voor lichamen te hebben, bijvoorbeeld als maatregel tegen het ontgaan van die heffing in de inkomstenbelasting. Indien Nederland op grond van een verdrag het recht heeft over aanmerkelijkbelangdividenden het IB-tarief van 25% te heffen (in plaats van het dividendbelasting tarief van 15%) zal Nederland er ook naar streven in de voorkomingsbepalingen af te spreken dat het bestemmingsland ook voor die 25% verrekening geeft. Onder de huidige verdragen is dat bijvoorbeeld het geval met Albanië (*Trb.* 2004, 281), Jordanië (*Trb.* 2007, 22), Japan (*Trb.* 2010, 249), Oeganda (*Trb.* 2004, 262) en Zwitserland (*Trb.* 2010, 98).

De Orde acht het wenselijk dat Nederland streeft naar een zogenoemde step up voor het aanmerkelijk belang, te verlenen door de nieuwe woonstaat (immigratiestaat).

In de nieuwste versie van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud die Nederland inbrengt in verdragsonderhandelingen, wordt inderdaad een dergelijke step up, waar de Orde op doelt, nagestreefd. Ik zal dit nader toelichten. Nederland streeft thans een nieuw, modern aanmerkelijkbelangvoorbehoud na op basis van een rechtstreekse verwijzing naar de nationale wet. Onderdeel van deze bepaling is daarbij tevens dat de nieuwe woonstaat – dus de immigratiestaat – een step up verleent voor de

¹ Nederland heeft naast het Verenigd Koninkrijk (2008) verder verdragen gesloten waarin een op onderling overleg gebaseerde corporate tie-breaker bepaling staat met: de Verenigde Staten, Canada, Barbados, Belarus, China, Estland, de Filipijnen, Indonesië, Japan, Letland, Litouwen, Nigeria, Thailand en Turkije, alsmede het nog niet in werking getreden verdrag met Hongkong.

waarde waarover fiscaal was «afgerekend» in de vertrekstaat (emigratiestaat). Dit is uiteraard in het bijzonder van belang indien de immigratiestaat geen – of geen volledige – step up verleent onder zijn nationale recht.

De Orde vraagt of Nederland ook aanmerkelijkbelang waardestijgingen na emigratie wil kunnen belasten. Tevens vraagt de Orde, ingeval het andere land over de aanmerkelijkbelanginkomsten geen belasting heft, of Nederland dan ook onder reeds bestaande verdragen belasting zal heffen over de aanmerkelijkbelang waardestijging na emigratie. Met betrekking tot het laatste scenario vraagt de Orde of andere staten dit dan onderschrijven.

Bij het aanmerkelijkbelangvoorbehoud gaat het Nederland als uitgangspunt alleen om de waarde die is aangegroeid tijdens de periode van inwonerschap van de aanmerkelijkbelanghouder, in aansluiting op de Nederlandse nationaalrechtelijke exitheffing voor het aanmerkelijkbelang. Slechts indien de andere staat de aanmerkelijkbelangvoordelen effectief niet in de belastingheffing betreft (hierbij moet worden gedacht aan landen met bijvoorbeeld een territoriaal belastingstelsel), streeft Nederland naar opname van een aanmerkelijkbelangvoorbehoud op grond waarvan de buitenlandse belastingplicht voor het aanmerkelijkbelang volledig kan worden geëffectueerd, derhalve met inbegrip van (de belastingheffing over) aanmerkelijkbelangwaardestijgingen die zich voordoen na een eventuele emigratie uit Nederland.

Het betreft hier de inzet van Nederland in nieuwe verdragsonderhandelingen. Met betrekking tot de toepassing van bestaande belastingverdragen verandert er dus niets.

Behandeling arbeidsinkomsten

De Orde vraagt waarom Nederland – met name binnen de Europese Unie – niet streeft naar afstemming tussen de detacheringregeling in het artikel voor niet-zelfstandige arbeid in belastingverdragen enerzijds en de regelingen met betrekking tot de sociale verzekeringen anderzijds. Nederland probeert met de buurlanden België en Duitsland in dit verband wel degelijk zoveel mogelijk te komen tot zogenoemde coördinatie van belastingheffing en sociale zekerheid. Deels is het ook gelukt op dit terrein concrete afspraken te maken. Ik doel op onderdelen uit de regeling voor grensoverschrijdende bedrijventerreinen, die in 2004 bij Derde Aanvullend Protocol in het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959 is ingevoegd. Meer omvattende regelingen liggen echter moeilijk bij onze buurlanden. Dat is overigens niet heel verwonderlijk, omdat de uitvoering van de belastingheffing en de premieheffing in België en Duitsland moeilijker op elkaar lijken aan te sluiten dan in Nederland. Overigens leidt de gebruikelijke «183-dagenregeling» in de belastingverdragen – en zoals deze is opgenomen in artikel 15, tweede lid, van het OESO-modelverdrag (niet-zelfstandige arbeid) – er al toe dat discoördinatie tussen belasting- en premieheffing in verreweg het merendeel van de gevallen niet aan de orde is.

De Orde vraagt voorts of Nederland de wijzigingen in het OESO-commentaar 2010 die zien op inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid en daarvan in het bijzonder op situaties van in- en uitgeleend personeel, onderschrijft. Nederland volgt inderdaad de wijzigingen in 2010 in het commentaar bij artikel 15 van het OESO-modelverdrag en onderschrijft de voorbeelden zoals die in de nieuwe passages in het OESO-commentaar op artikel 15 zijn opgenomen. De Orde stelt deze vraag ook met het oog op het zogenoemde 60-dagen-besluit (Besluit van 12 januari 2010, nr. DGB2010/267M).

De voorbeelden die zijn opgenomen in dit besluit sluiten aan op het gewijzigde OESO-commentaar, wat – naast het feit, overigens, dat Nederland geen opmerking heeft gemaakt bij de 2010-wijzigingen in het commentaar op artikel 15 – eveneens illustreert dat Nederland achter de desbetreffende wijzigingen in het OESO-commentaar staat. De aanvullingen in 2010 in het OESO-commentaar op artikel 15 OESO-modelverdrag passen bovendien in de invulling die de Hoge Raad heeft gegeven aan het begrip «verdragswerkgever». Verwezen wordt naar Hoge Raad 1 december 2006, nrs. 38 850, 38 950, 39 535, 39 710, 40 088, *BNB* 2007/75 tot en met *BNB* 2007/79.

Tot slot stelt de Orde met betrekking tot de inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid nog de vraag hoe Nederland in dat kader omgaat met de doorbelasting (toerekening) van loonkosten onder artikel 7 van het OESO-modelverdrag, met name na de aanpassing van het OESO-commentaar in 2010. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 23 november 2007 (nr. 42 743) geoordeeld, dat – voor de toepassing van het artikel inzake niet-zelfstandige arbeid (daarvan het tweede lid, de zogenoemde detacheringregeling) – een beloning ten laste komt van een vaste inrichting, indien de beloning op grond van artikel 7 van het belastingverdrag dient te worden toegerekend aan de vaste inrichting, dat wil zeggen aan de arbeid die ten behoeve van die vaste inrichting is verricht. Feitelijke doorbelasting is dus niet vereist. Van deze lijn wordt uitgegaan, ook na de wijziging van het OESO-commentaar op artikel 15 in 2010. In dit verband wordt eveneens verwezen naar voornoemd Besluit van 12 januari 2010, nr. DGB2010/267M. Eén en ander spoort met het kernprincipe van het in 2010 gewijzigde OESO-commentaar op artikel 15, dat als hoofdregel eveneens uitgaat van de hiervoor beschreven «normatieve» benadering, waarin het erom gaat of de beloning op grond van artikel 7 van het belastingverdrag dient te worden toegerekend aan de vaste inrichting.

De Orde suggereert om de 60-dagen-regeling onderdeel te doen zijn van bepalingen in belastingverdragen.

Er bestaat in beginsel geen noodzaak de 60-dagen-regeling op te nemen in belastingverdragen. Wel kunnen signalen uit de praktijk aanleiding geven de 60-dagen-regeling, als onderdeel van de uitleg van het verdragsbegrip «werkgever», met een concrete verdragspartner te bespreken. Hierbij moet bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat de Nederlandse 60-dagen-regeling in relatie tot het desbetreffende verdragsland tot dubbele vrijstelling zou leiden, omdat dit verdragsland evenmin belasting heft.

Heffing over pensioeninkomsten

De Orde doet ten aanzien van pensioenen de suggestie van een niet-exclusieve bronstaatheffing, vergelijkbaar met het systeem, zoals dat bekend is voor dividenden.

Uitgangspunt van het nieuwe Nederlandse verdragsbeleid is een volledige bronstaatheffing ten aanzien van pensioenen en lijfrenten. Dat betekent dat wordt gestreefd naar een verdragsbepaling op grond waarvan de staat waarin de opbouw van het pensioen of de lijfrente in aanmerking is gekomen voor een fiscale faciliteit volledig heffingsbevoegd is ter zake van de pensioen- en lijfrente-uitkeringen. Daarbij dient de woonstaat van de genietter van de pensioen- of lijfrente-inkomsten ter zake van deze inkomsten vermindering ter voorkoming van dubbele belastingheffing te verlenen.

In het kader van een finaal onderhandelingscompromis is het echter mogelijk dat niet een volledige bronstaatheffing wordt afgesproken, maar dat het heffingsrecht tussen bron- en woonstaat wordt gedeeld. Dit is bijvoorbeeld denkbaar in de vorm van een maximumpercentage dat de bronstaat mag heffen over de pensioen- en lijfrentetermijnen. Desgewenst kan de woonstaat de pensioen- en lijfrentetermijnen dan eveneens belasten onder verrekening van de belasting die is geheven door de bronstaat, tot het verdragsmaximum. In dat geval wordt een verdeling van heffingsrechten overeengekomen, die dan inderdaad lijkt op de systematiek die in belastingverdragen in de regel wordt opgenomen ten aanzien van portfoliodividenden.

De Orde vraagt of het nodig is vast te houden aan het niet anders kunnen genieten van pensioen dan als periodieke en levenslange uitkering. De Nederlandse fiscale faciliteiten voor pensioen- en lijfrenteopbouw strekken ertoe te stimuleren dat mensen ook na de arbeidzame periode kunnen voorzien in hun levensonderhoud. Pensioen en lijfrente hebben dus een verzorgingskarakter. Het anders dan periodiek -en in beginsel ook levenslang- genieten van pensioen- of lijfrente-uitkeringen verdraagt zich niet met het beoogde verzorgingsdoel. Reeds de mogelijkheid van afkoop ontnaemt een pensioenregeling of lijfrentecontract het karakter van pensioenregeling respectievelijk het lijfrentekarakter. Indien een pensioen of lijfrente desondanks wordt afgekocht of op andere wijze niet-regulier wordt afgewikkeld, zijn daaraan dan ook ingrijpende fiscale consequenties verbonden.¹ Deze houding ten aanzien van niet-reguliere afwikkeling van pensioenen en lijfrenten die Nederland sinds jaar en dag aanneemt, heeft tevens consequenties voor het Nederlandse fiscale verdragsbeleid. Voor Nederland als bronstaat is daarom, gelet op het voorgaande, een volledig heffingsrecht ingeval van niet-reguliere afwikkeling van pensioenen en lijfrenten (bijvoorbeeld afkoop) noodzakelijk. Anders gezegd, indien een pensioenregeling of een lijfrente waarvoor ten laste van de Nederlandse schatkist een fiscale faciliteit was verleend, in strijd met de wettelijke voorwaarden wordt afgekocht, wil Nederland in een dergelijke situatie als bronstaat onvoorwaardelijk volledig belasting kunnen heffen.² Ook moet worden bedacht, dat – in aanvulling op en ter ondersteuning van de conserverende aanslagen ter zake van pensioenen en lijfrenten – een volledig heffingsrecht voor de bronstaat ingeval van niet-reguliere afwikkeling van pensioenen en lijfrenten fiscaal geïndiceerde emigratie uit Nederland ontmoedigt.³

¹ De waarde van de pensioenaanspraak wordt in de heffing van de loonbelasting betrokken, respectievelijk ter zake van de lijfrente worden negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen. Daarenboven is in beide gevallen revisierende verschuldigd (overigens met een tegenbewijsregeling ten behoeve van de belastingplichtige).

² Het verschil met de periodieke pensioen- en lijfrente-uitkeringen is derhalve, dat – anders dan ten aanzien van de periodieke uitkeringen, waar Nederland bereid is als onderdeel van een algeheel compromis een gedeeld heffingsrecht overeen te komen – Nederland ter zake van niet-reguliere afwikkeling van pensioenen en lijfrenten onverkort inzet op een volledig heffingsrecht voor de bronstaat.

³ Een dergelijke fiscale route kan erin bestaan dat een belastingplichtige tijdelijk emigreert naar een land dat pensioenen niet of slechts beperkt belast. Na zijn ten laste van de Nederlandse schatkist opgebouwde pensioen fiscaalvriendelijk te hebben afgekocht in dit buitenland, kan deze belastingplichtige terugkeren naar Nederland. Vervolgens heeft hij dan de mogelijkheid gebruik te maken van de voorzieningen in Nederland.

De Orde vraagt of het nog langer nodig is om onder belastingverdragen een onderscheid te maken tussen private salarissen en -pensioenen enerzijds en overheidssalarissen en -pensioenen anderzijds. De Orde pleit ervoor in verdragen niet langer een separaat verdragsartikel op te nemen voor publiekrechtelijke werknemers.

Het is in overeenstemming met het internationale gebruik om het heffingsrecht over overheidssalarissen en overheidspensioenen toe te kennen aan de staat die de betalingen verricht (de kasstaat, derhalve). Dit is ook op deze wijze opgenomen in het OESO-modelverdrag. De reden voor de afwijkende behandeling van overheidssalarissen en overheidspensioenen is van oudsher het gegeven geweest, dat staten er aan hechten belasting te heffen over betalingen waarvoor ze zelf de middelen hebben moeten verschaffen. Nederland blijft om die reden streven naar een afzonderlijk verdragsartikel voor overheidssalarissen en -pensioenen, in overeenstemming met het artikel hiervoor in het OESO-modelverdrag.

Ten aanzien van de (overheids)pensioenen wordt opgemerkt, dat hier tevens een verband bestaat met de nieuwe inzet van Nederland om tot een onvoorwaardelijke, volledige bronstaatheffing voor pensioenen (en lijfrenten) te komen. Indien in verdragsonderhandelingen inderdaad een

dergelijke bronstaatheffing wordt overeengekomen, kan worden overeengekomen dat het onderscheid tussen privaatrechtelijke en publiekrechtelijke *pensioenen* – in afwijking van de «hoofdregel» – vervalt, omdat er in dat geval in beginsel nauwelijks een belang lijkt dit onderscheid nog te hanteren.

Conserverende aanslagen bij pensioen/lijfrenten

De Orde vraagt een nadere toelichting ten aanzien van de houdbaarheid van conserverende aanslagen voor pensioen en lijfrente in relatie tot de toepassing van sommige belastingverdragen, gezien de opvattingen die in de literatuur dienaangaande zijn geuit.

Naar mijn mening laat de Hoge Raad uitdrukkelijk ruimte voor het opleggen van een conserverende aanslag ter zake van pensioen of lijfrente onder alle belastingverdragen. Wel is het zo, dat Nederland onder een aantal belastingverdragen de conserverende aanslag alleen zal mogen opleggen over de in aftrek gebrachte premies en dus niet tevens over het behaalde rendement (de waarde in het economische verkeer van de aanspraak). Met de reparatiewetgeving¹ zoals die in juni 2009 zijn beslag heeft gekregen, is de Nederlandse wetgeving daarmee in overeenstemming gebracht.

Ik zal dit kort toelichten. Kern van het bezwaar van de Hoge Raad tegen de toenmalige emigratieregeling was dat de heffing zozeer leek op een heffing over de afkoopsom, dat de heffing strijdig kon zijn met de goede verdragstrouw, afhankelijk van de regeling ter voorkoming van dubbele belasting die in het concrete geval van toepassing is. De Hoge Raad overwoog daarbij dat de emigratieheffing voor pensioen werd opgelegd over de waarde (in het economische verkeer) van het opgebouwde pensioen, en niet over de indertijd fiscaal in mindering gekomen premies. Daarmee was er volgens de Hoge Raad feitelijk sprake van een heffing over de afkoopsom in plaats van het enkele «terugnemen» van de fiscale vrijstelling.

Met de reparatiewetgeving van juni 2009 is aan het bezwaar van de Hoge Raad tegemoet gekomen door in plaats van de waarde in het economische verkeer van de aanspraak, het bedrag van de afgetrokken premies in de heffing te betrekken (te kwalificeren als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen), zulks afhankelijk van de inhoud van de toepasselijke regeling ter voorkoming van dubbele belasting.

Regeling grensarbeiders

De Orde stelt de vraag wat wordt beoogd met de grensarbeidersregeling onder het verdrag met Duitsland. Nederland zet zich in voor grensarbeiders die wonen in Nederland en werken in Duitsland. Het Nederlandse streven voor deze groep omvat concreet: de zogenoemde «gelijkheid met de buurman», alsmede de «gelijkheid op de werkvloer». In het Nederlands-Belgische belastingverdrag van 2001 zijn op dit gebied reeds regelingen opgenomen.

De Orde verzoekt aandacht te besteden aan de vraag of het wenselijk is om de keuzeregeling van artikel 2.5 Wet IB 2001 te vervangen door een 90% regeling, liefst met een lager percentage. De afgelopen jaren heeft het Hof van Justitie EU op het terrein van de keuzeregeling voor binnenlandse belastingplicht enkele arresten gewezen. Naar aanleiding daarvan is in delen van de fiscale rechtspraak de vraag opgekomen of de Nederlandse keuzeregeling nog wel langer wenselijk is en of deze nog volledig in overeenstemming is met Europees recht. Mijn ambtsvoor-

¹ Wet van 8 juli 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteanspraken), Stb. 2009-304.

ganger heeft in antwoord op Kamervragen¹ naar aanleiding van het arrest Gielen² reeds aangegeven dat nog zal worden gezien of verdere aanpassing van de keuzeregeling noodzakelijk en wenselijk is. Dit proces is momenteel gaande.

Instrumentarium bij het voorkomen van verdragsmisbruik

De Orde stelt een aantal samenhangende vragen over de invulling van het begrip «beneficial owner». De artikelen 10, 11 en 12 van het OESO-modelverdrag beperken het heffingsrecht over dividenden, rente en royalty's van de staat waar de betaler is gevestigd voor gevallen waarin de «beneficial owner» van die betalingen inwoner is van de andere Staat. Voor het internationaal opererende bedrijfsleven lijkt het mij het belangrijkste dat er internationaal een zo groot mogelijke consensus bestaat over de invulling van het begrip «beneficial owner». In het OESO-Commentaar bij die artikelen wordt een toelichting gegeven op het gebruik van dit begrip. Op 29 april jongstleden heeft het Comité on Fiscal Affairs van de OESO een discussiestuk³ gepubliceerd waarin het voorstellen doet voor aanvullingen op het genoemde commentaar. Nederland is als lid van de OESO betrokken geweest bij de voorbereiding van dat stuk en indien het ongewijzigd zou worden opgenomen in het commentaar, zou er voor mij geen aanleiding zijn daar een opmerking of voorbehoud bij te maken. Ik meen dat daarmee de door de Orde gevraagde duidelijkheid vergroot wordt. Of het nodig is in concrete belastingverdragen deze definitie op te nemen, verschilt van geval tot geval. Zijn beide onderhandelingspartners lidstaten van de OESO en hebben zij geen opmerkingen geplaatst, dan lijkt opname van een definitie allesbehalve voor de hand te liggen. Blijkt, daarentegen, in onderhandelingen de verdragspartner een geheel afwijkende invulling te geven aan het begrip «beneficial ownership», dan zal tijdens de onderhandelingen worden gezien of bijvoorbeeld met interpretatieve bepalingen invulling kan worden gegeven aan dit begrip voor de desbetreffende bilaterale relatie.

In de NFV 2011 is aangegeven dat aan het hanteren van subjectieve toetsen binnen anti-misbruikmaatregelen voor- en nadelen kleven. Ook aan objectieve toetsen kleven nadelen. Objectieve toetsen lenen zich eenvoudiger voor het opzetten van structuren. Niet alle structuren kunnen immers bij voorbaat worden voorzien tijdens de onderhandelingen over een belastingverdrag. Structuren kunnen op zodanig wijze worden opgezet dat zij voldoen aan de letter van objectieve toetsingselementen van anti-misbruikmaatregelen, terwijl betrokken belastingplichtige(n) desalniettemin het oogmerk tot verdragsmisbruik hebben. Een natuurlijke reactie in onderhandelingen kan dan zijn over de hele linie niet terug te treden ten aanzien van een bepaald nationaal heffingsrecht. Daardoor zouden echter ook de *bona fide* situaties getroffen worden, wat uiteraard niet gewenst is. Daarom kan tijdens de onderhandelingen toch besloten worden een anti-misbruikmaatregel met subjectieve elementen op te nemen. Ten overvloede zij er op gewezen dat als gevolg van een anti-misbruikmaatregel in een belastingverdrag nooit méér belasting kan worden geheven dan op grond van de nationale heffingswetten van de betrokken staten mogelijk is. Gezien de voordelen die aan subjectieve toetsen kleven, wil ik er op voorhand niet naar streven in belastingverdragen slechts anti-misbruikmaatregelen te treffen op basis van objectieve toetsingselementen, al kan dat wel de uitkomst zijn van het onderhandelingsproces.

Wel ben ik het met de Orde eens dat objectieve richtsnoeren voor de invulling van subjectieve toetsingselementen een groot deel van de rechtsonzekerheid kunnen wegnemen. Het Nederlandse streven is er daarom ook op gericht om richtsnoeren te geven bij de invulling van de

¹ Aanhangsel Handelingen II, 2009/10, nr. 1857.

² HvJ EU 18 maart 2010, zaak C-440/08, *Jur.* 2010 blz. I-0000.

³ OESO, *Clarification of the meaning of «beneficial ownership» in the OECD model tax convention – discussion draft*, OESO: Parijs 29 april 2011, oecd.org/dataoecd/49/35/47643872.pdf.

subjectieve elementen. Bovendien kan door een combinatie van subjectieve en objectieve toetsingselementen het beste van twee werelden worden bereikt. Voorbeelden zijn de maatregelen tegen treaty shopping die zijn opgenomen in de verdragen met Barbados (wijzigingsprotocol, *Trb.* 2009, 229), Hongkong (*Trb.* 2010, 198) en Panama (*Trb.* 2011, 11). In deze verdragen zijn objectieve «entity based»-toetsen opgenomen op grond waarvan diverse categorieën verdragsgerechtigden aanspraak kunnen maken op verdragsvoordelen, in combinatie met een zogenoemde vangnetbepaling op basis van een subjectieve hoofdzakelijk doel-toets (main purpose) voor belastingplichtigen die niet in deze categorieën vallen. Kort gezegd kunnen op grond van een dergelijke bepaling belastingplichtigen die niet voldoen aan de objectieve criteria, maar die ook niet als hoofdzakelijk doel of als één van de hoofdzakelijke doelen hebben gebruik te maken van de verdragsvoordelen, vervolgens via een verzoek aan de bevoegde autoriteiten alsnog aanspraak maken op die verdragsvoordelen. Ik ben van mening dat in veel gevallen mogelijk verdragsmisbruik kan worden tegengegaan met anti-misbruikmaatregelen die een dergelijke mix van objectieve en subjectieve elementen kennen.

Voor een doeltreffende werking van een anti-misbruikbepaling is een evenwichtige bewijslastverdeling tussen belastingplichtige(n) en belastingdiensten van wezenlijk belang. Het gaat echter te ver om in belastingverdragen overeen te komen dat de bewijslast voor toepassing van anti-misbruikbepalingen enkel bij de betrokken belastingdiensten ligt, omdat de belastingplichtigen vaak beter in staat zijn gegevens te verstrekken waaruit blijkt dat zij in omstandigheden verkeren die om aanspraak te kunnen maken op de verdragsvoordelen. Uitgangspunt voor de toepassing van anti-misbruikbepalingen is dat de reguliere bewijslastverdeling geldt, waarbij het in eerste instantie aan de belastingautoriteiten is om aan te tonen dat een anti-misbruikmaatregel toepassing kan vinden.

De Orde vraagt bij de vormgeving van een subjectieve toets gebaseerd op een «main purpose»-test alleen uit te gaan van het hoofdzakelijke doel. De «main purpose»-test is een toets die het mogelijk maakt verdragsvoordelen te ontzeggen aan de hand van de beoordeling van de motieven van de belastingplichtige of andere betrokkenen bij een constructie of transactie. Indien de verdragsvoordelen alleen worden ontzegd in geval iemand als hoofdzakelijk doel heeft het claimen van het verdragsvoordeel, dan zouden betrokkenen eenvoudig aan deze anti-misbruikmaatregel kunnen ontkomen door aannemelijk te maken dat er ook nog een ander hoofddoel is voor de constructie of transactie. Daarom knopen verdragsbepalingen niet alleen aan bij één hoofddoel, maar kunnen verdragsvoordelen ook worden ontzegd als het verkrijgen van het verdragsvoordeel – bijvoorbeeld de uitsluitende woonstaathetfing voor deelnemingsdividenden – één van de hoofdzakelijke doelen is. Een dergelijke bepaling dient evenwel niet zo uitgelegd te worden dat *bona fide* constructies of transacties worden getroffen.

De Orde vraagt of Nederland streeft naar het opnemen van anti-misbruikbepalingen in alle belastingverdragen. Binnen het Nederlandse fiscale verdragsbeleid is het voorkomen van verdragsmisbruik belangrijk. Echter, doet dit risico zich voor Nederland in een bepaalde bilaterale relatie niet voor, dan streeft Nederland niet naar het opnemen van anti-misbruikbepalingen in dat bilaterale belastingverdrag.

Of het risico van verdragsmisbruik zich voordoet, heeft in belangrijke mate te maken met de interactie tussen de stelsels van de betrokken landen. Daarmee heeft de belastingwetgeving van het andere land per definitie invloed op de vormgeving van een anti-misbruikbepaling. In relatie tot een land met bijvoorbeeld een territoriaal stelsel ligt verdrags-

misbruik ten nadele van Nederland op de loer. Immers, uit Nederland afkomstige inkomensbestanddelen worden in een dergelijk land niet belast. In dat geval liggen breed werkende anti-misbruikmaatregelen voor de hand. Ook spelen economische betrekkingen een rol. In het bijzonder bij het formuleren van objectieve aanknopingsfactoren kan gekeken worden naar de aard van de investeringen over en weer. Zijn bijvoorbeeld in Nederland veel regionale hoofdkantoren van concerns uit de andere verdragsstaat actief, dan is het voor Nederland belangrijk om voor dergelijke groepen belastingplichtigen rechtszekerheid te creëren bij de vormgeving van anti-misbruikbepalingen. De vormgeving van de anti-misbruikbepaling kan ook worden ingegeven door een combinatie van de economische betrekkingen en het (fiscale) kennisniveau van de betrokken onderhandelingspartner. In geval de betrokken onderhandelingspartner beperkte fiscale kennis heeft, kan het opnemen van een uitgebreide anti-misbruikbepaling met uiteenlopende testen een hoge drempel opwerpen voor om overeenstemming over een verdrag te bereiken en vervolgens tot ratificatie van het verdrag te komen.

Terug- en overnameclausules

De Orde stelt met verbazing kennis genomen te hebben van het streven terug- en overnameclausules in belastingverdragen. Zoals ik onder meer heb aangegeven in het Algemeen Overleg in de Tweede Kamer van 8 juni 2011 vormt het beleid inzake terug- en overnameclausules al jarenlang staand verdragsbeleid.¹ Er is geen aanleiding om daar in het kader van belastingverdragen aan te tornen. In aanvulling op wat over terug- en overnameregelingen al eerder heb gezegd wil ik benadrukken dat ik de impact van het kabinetsbeleid op het belastingverdragenbeleid zeer beperkt tot nihil zal zijn. Er is al met ruim honderd landen succesvol onderhandeld over dergelijke regelingen, geheel los van belastingverdragen. Op dit moment voert Nederland geen onderhandelingen met landen waarbij opname van een terug- en overnameregeling aan de orde is. Zo is Nederland voornemens om met Irak, Angola en Ethiopië verdragsonderhandelingen te starten. Voor geen van deze drie landen behoeft een terug- en overnameregeling getroffen te worden, omdat dit al in een Europees verdrag is geregeld. In de kabinetsnotitie uit 2003 is bovendien verwoord dat onder omstandigheden kan worden afgezien van het opnemen van een terug- en overnameregeling, ook al zijn nog geen een terug- en overnameafspraken met het betrokken land gemaakt. Eén van die omstandigheden is het geval waarin sprake is van zwaarder wegende economische of financiële belangen voor het Nederlandse bedrijfsleven of de Nederlandse overheid. De afweging zal van geval tot geval worden gemaakt en uiteraard wordt de Kamer geïnformeerd over die afweging via de Toelichtende Nota. In de praktijk zal het dus een hoge uitzondering zijn dat een terug- en overnameclausule overeengekomen moet worden en dan nog zal het lang niet altijd zo zijn, dat deze clausule in het belastingverdrag zelf moet worden opgenomen.

Schenk- en erfbelasting

Met betrekking tot de schenk- en erfbelasting is ervoor gekozen niet meer te streven naar het afsluiten van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting omdat dubbele belasting zich daar in de praktijk niet of nauwelijks meer kan voordoen. Voor de inwoner van Nederland die (ook) in het buitenland wordt belast, bestaat een afdoende eenzijdige regeling, bij niet-inwoners wordt niet meer geheven omdat in 2010 het recht van overgang is afgeschaft.

¹ Kamerstukken II 2003/04, 29 344, nr. 20.

Verdragstoepassing van inkomsten uit lucratieve belangen

De Orde verzoekt om een nadere toelichting op de verdragskwalificatie van lucratieve belangen. De opvattingen in de fiscale literatuur ten aanzien van de verdragskwalificatie van lucratieve belangen lopen uiteen. Voor zover in de literatuur het standpunt wordt ingenomen dat de desbetreffende («lucratieve») inkomsten onder het vermogenswinstartikel of een vermogensinkomstenbepaling vallen, wordt daarbij mijns inziens onvoldoende gewicht toegekend aan het gegeven dat het bij carried interest-beloningen en vergelijkbare beloningen gaat om vermogensbestanddelen die mede een beloning beogen te zijn voor werkzaamheden. Indien deze werkzaamheden worden verricht in dienstbetrekking of als bestuurder, ben ik derhalve van opvatting dat het verdragsartikel inzake niet-zelfstandige arbeid respectievelijk het artikel voor bestuurders en commissarissen toepassing dient te vinden.