

Vergaderjaar 2010–2011

**25 087**

## **Internationaal fiscaal (verdrags)beleid**

**Nr. 24**

### **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 24 juni 2011

Op 8 juni 2011 heb ik tijdens een Algemeen Overleg met u van gedachten gewisseld over de door mij op 11 februari aan u toegezonden Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011<sup>1</sup> (NFV 2011). Ik heb u toegezegd bij die gelegenheid onbeantwoord gebleven inhoudelijke c.q. technische vragen over de NFV 2011 schriftelijk te beantwoorden. Ook heb ik toegezegd 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 bijlage I ga ik in op de inhoudelijke en technische vragen die opkwamen tijdens het Algemeen Overleg van 8 juni en die rechtstreeks betrekking hebben op de NFV 2011. In bijlage II ga ik in op het commentaar en de vragen van de Orde, voor zover nog niet behandeld in bijlage I.

In het AO zijn tevens vragen opgekomen die niet rechtstreeks betrekking hebben op de NFV 2011, maar die betrekking hebben op belastingheffing in internationaal verband. Die vragen beantwoord ik in een afzonderlijke brief met het kamerstuk 25 087, nr. 23.

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

<sup>1</sup> Bijlage bij mijn brief van 11 februari 2011, Kamerstukken II 2010–11, 25 087, nr. 7.

### Inleiding

Tijdens het Algemeen Overleg op 8 juni jongstleden konden niet alle vragen met betrekking tot de NFV 2011 mondeling worden beantwoord. In deze bijlage zal ik ingaan op deze overgebleven vragen. Sommige vragen vertonen overlap met de vragen en opmerkingen van de Orde. De vragen van de Orde zal ik beantwoorden in bijlage II. Als gevolg van mijn streven bijlage II zoveel mogelijk zelfstandig leesbaar te houden is het onvermijdelijk dat hier en daar dubblures ontstaan tussen de twee bijlagen.

### De Tweede Kamer en de totstandkoming van belastingverdragen

Onder meer het lid Van Vliet (PVV) heeft gevraagd of het mogelijk is de Kamer meer te betrekken bij onderhandelingen over belastingverdragen. Ik herken, mede uit mijn eerdere functie, dat het soms weinig bevredigend kan zijn om aan het eind van een – wellicht lang – onderhandelingstraject alleen «ja» of «nee» te kunnen zeggen tegen het eindresultaat, ook al is dat de procedure die voor alle voor het Koninkrijk tot stand gebrachte verdragen geldt.

In de laatste jaren werden steeds meer vragen gesteld over algemene lijnen van het verdragsbeleid. Ik denk bijvoorbeeld aan de relatie met laagbelastende landen en met ontwikkelingslanden of aan meer technische vragen rond inwonerschap. Veel van die vragen zijn terug te voeren op het soms onbevredigende gevoel dat wordt veroorzaakt door de omstandigheid dat de Staten-Generaal verdragen pas in een laat stadium voorgelegd krijgt in de vorm van een kant en klaar product.

Dit is voor mij één van de redenen geweest om de toezegging van mijn ambtsvoorganger uit te voeren om een nieuwe notitie over het fiscale verdragsbeleid uit te brengen. Zoals ik tijdens het AO al heb gezegd, zie ik vooral de NFV 2011 als een uitgelezen mogelijkheid voor de Kamer om invloed op toekomstige belastingverdragen uit te oefenen. De notitie beoogt politiek beleidsmatige uitgangspunten te formuleren die bij onderhandelingen zullen worden gehanteerd, aangevuld met enkele technische punten waar in de periode sinds de publicatie van de notitie van 1998 veranderingen zijn opgetreden. Ik wijs er daarnaast nogmaals op dat het onderhandelingsprogramma voor belastingverdragen jaarlijks door mij wordt gepubliceerd op [rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingen-internationaal](http://rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingen-internationaal). Daarnaast heb ik het onderhandelingsprogramma voor 2011 ook per brief aan u kenbaar gemaakt, in de vorm van een bijlage bij de aanbiedingsbrief voor de NFV 2011. Naar aanleiding van de publicatie van dit onderhandelingsprogramma kan iedereen vooraf kenbaar maken welke aandachtspunten meegenomen dienen te worden in de verdragsonderhandelingen met een specifiek land.

De vele vragen die over de NFV 2011 zijn gesteld, zijn voor mij de bevestiging dat de Kamer het belang van deze Notitie ziet. Tijdens het Algemeen Overleg werd door enkele leden de wens uitgesproken een duidelijk ijkpunt te hebben voor de beoordeling van nieuw voorgelegde belastingverdragen. De NFV 2011 vormt tezamen met het OESO-modelverdrag het ijkpunt voor nieuwe belastingverdragen. Zoals ik al benadrukte in de NFV 2011 en tijdens het Algemeen Overleg past een nieuw Nederlands Standaardverdrag niet bij de onderhandelingspraktijk van de 21<sup>ste</sup> eeuw, waarbij Nederland met een pluriforme groep landen onderhandelt. De inzet verschilt per land, zodat een verdragsmodel geen reëel beeld geeft van de te verwachten onderhandelingsresultaten. Belangrijker is dat elk te ratificeren belastingverdrag zoals gebruikelijk zal

worden voorzien van een uitgebreide technische toelichting. In deze toelichting zal zo inzichtelijk gemaakt worden welke afwijkingen ten opzichte van het ijkpunt zijn opgenomen in dat specifieke verdrag. Elk belastingverdrag vormt immers maatwerk en daar past dan ook een uitgebreide toelichting bij. Ik hoop dat deze documenten en de gedachte-wisseling tijdens debatten en in schriftelijke vorm het vertrouwen geven dat het parlement voldoende betrokkenheid heeft bij de totstandkoming van belastingverdragen.

### **Vrijgestelde beleggingsinstellingen**

In het kader van het onderwerp «verdragsinwonerschap en onderworpenheid» zijn verschillende vragen gesteld over de positie in dezen van de vrijgestelde beleggingsinstelling. De leden Omtzigt (CDA) en Bashir (SP) vragen waarom de niet daadwerkelijk aan belasting onderworpen vrijgestelde beleggingsinstelling toch aanspraak zou moeten kunnen maken op verdragsvoordelen. De Orde, daarentegen, in de brief van 16 maart 2011, heeft vragen bij de in de NFV 2011 neergelegde lijn, dat ten aanzien van de vrijgestelde beleggingsinstelling Nederland bereid is bepaalde verdragsvoordelen te ontzeggen.<sup>1</sup> Vanwege de sterke samenhang worden beide vragen hierna tezamen beantwoord.

Belastingverdragen zijn uitsluitend van toepassing op personen die inwoner zijn van één van de verdragstaten of van beide verdragstaten (artikel 1 OESO-modelverdrag). Daarvoor is het een vereiste dat, kort weergegeven, de persoon is onderworpen aan een belasting naar het inkomen (artikel 4, eerste lid, OESO-modelverdrag). In relatie tot deze onderworpenheidseis zijn twee posities denkbaar. De ene positie is dat het lichaam effectief moet zijn onderworpen aan een belasting. Dat betekent dat indien sprake is van een subjectieve vrijstelling zoals in het geval van een vrijgesteld pensioenfonds of een vrijgestelde beleggingsinstelling in die visie geen sprake is van onderworpenheid en dus in beginsel evenmin van verdragsinwonerschap. Een meerderheid binnen het verband van de OESO, waaronder Nederland, is echter van mening dat (subjectieve) vrijstellingen niet afdoen aan de voor verdragsinwonerschap vereiste onderworpenheid. Doorslaggevend in die benadering is of het lichaam op grond van oprichting naar het recht van een verdragstaat of feitelijke vestiging in een verdragstaat een dusdanige band met die verdragstaat heeft dat deze staat de rechtsmacht heeft om het lichaam in de belastingheffing te betrekken. Het is vervolgens het soevereine recht van die staat indien deze om bepaalde beleidsmatige redenen besluit een subjectieve vrijstelling te verlenen (als het desbetreffende lichaam aan de daarvoor gestelde voorwaarden voldoet).

Indien de staat van feitelijke vestiging van het lichaam inderdaad een dergelijke (subjectieve) vrijstelling verleent, zou dat in de visie van Nederland vervolgens niet moeten leiden tot een uitbreiding van het heffingsrecht van de bronstaat. Daarmee kan immers de vrijstelling van belasting die de staat van vestiging bewust verleent, deels worden tenietgedaan. Dat kan wat mij betreft in reële<sup>2</sup> situaties niet de bedoeling zijn.

Een bekend voorbeeld sinds jaar en dag is het vrijgestelde pensioenfonds. Voor zover bronheffingen worden ingehouden ten laste van een vrijgesteld pensioenfonds (bijvoorbeeld op door een dergelijk fonds ontvangen dividenden), leidt dit tot een financiële last voor het fonds (de bronheffing «blijft hangen»; verrekening is immers niet mogelijk). Op een vergelijkbare wijze als het vrijgestelde pensioenfonds, kan ook de niet-ondernemende stichting of – vereniging, alsmede de fiscale beleggingsinstelling en de vrijgestelde beleggingsinstelling (hierna: «vbi») meer dan

---

<sup>1</sup> De Orde vraagt 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.

<sup>2</sup> Dus behoudens gevallen van verdragsmisbruik.

nodig is te maken krijgen met niet verrekenbare bronheffingen, voor zover geen aanspraak bestaat op de relevante verdragsvoordelen.

Inzet van Nederland onder nieuwe verdragen is daarom dat al deze (rechts)vormen als verdragsinwoner dienen te worden beschouwd en de verdragsvoordelen deelachtig dienen te worden. Echter, in dit geheel neemt de vbi een wat afwijkende positie in (de Orde refereert hieraan), omdat op de vbi – anders dan geldt voor de fiscale belegginginstelling – geen uitdelingsverplichting van toepassing is en bovendien winstuitdelingen door de vbi niet zijn onderworpen aan dividendbelasting. Om die redenen zouden verdragspartners zeer wel aarzelingen kunnen hebben bij de verdragsgerechtigdheid van de vbi en bestaat bij Nederland, als onderdeel van een algeheel onderhandelingscompromis, de bereidheid af te spreken dat de vbi voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking komt.

### **Bij naam genoemde ondernemingen**

Het lid Bashir (SP) merkte op, dat in belastingverdragen soms ondernemingen en fondsen bij naam worden genoemd.

Dat is internationaal alles behalve ongebruikelijk en ligt in het verlengde van de rechtszekerheid die belastingverdragen pogen te bieden. Nederland streeft er bijvoorbeeld naar om in Nederlandse belastingverdragen een bepaling op te nemen om de Nederlandse heffingsrechten ten aanzien van het Nederlandse deel van Air France-KLM zeker te stellen. Daartoe wordt een verdragsbepaling opgenomen om die helderheid verschaft over de heffingsverdeling ten aanzien van – kort gezegd – winsten van het Nederlandse deel van deze luchtvaartonderneming, in het verlengde van de fiscale regeling die is overeengekomen tussen Nederland en Frankrijk in het kader van de fusie van de betrokken luchtvaartondernemingen.<sup>1</sup>

### **Staatsfondsen**

Een ander voorbeeld van het noemen van specifieke ondernemingen of fondsen betreft ondernemingen of fondsen van één van de verdragsluitende staten. Het is in belastingverdragen gebruikelijk dat verdragsvoordelen worden toegekend aan (onderdelen van) de verdragsluitende staten. Veel staten brengen echter activiteiten of vermogen onder in afzonderlijke lichamen of fondsen. Ten einde te verzekeren dat deze feitelijke overheidsonderdelen ook aanspraak maken op de verdragsvoordelen kan daarom ten behoeve van de rechtszekerheid in het verdrag expliciet worden opgenomen welke lichamen of fondsen het dan betreft.

Dergelijke staatsfondsen (ook wel Sovereign Wealth Funds of SWF's) konden op aandacht rekenen van onder meer het lid Bashir (SP). Hij ging er van uit dat staatsfondsen of staatsondernemingen geen belasting zouden betalen over winsten die hier in Nederland worden gemaakt. Dit is echter niet de werkelijkheid. In de gebruikelijke heffingsverdeling zoals die wordt vastgelegd in belastingverdragen heeft namelijk de staat waarin de activiteiten worden uitgeoefend (middels een zogenoemde vaste inrichting of een Nederlandse dochtermaatschappij) juist wél een heffingsrecht over de winsten die voortvloeien uit de activiteiten. Dat is in de regel niet anders voor staatsfondsen of -ondernemingen. Tegenover het verschaffen van zekerheid over de verdragstoepassing aan deze fondsen of ondernemingen staat dat Nederland op zijn beurt in onderhandelingen afspraken kan vastleggen over de Nederlandse pensioenfondsen.

---

<sup>1</sup> Protocol van 7 april 2004 bij het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk, *Trb.* 2004, 150.

## Kasgeld- en holdingconstructie

Het lid Groot (PvdA) vraagt of dividenden kunnen worden «omgekat» in (onbelaste) vermogenswinsten en of op deze wijze belastingheffing kan worden ontgaan door het (oneigenlijk) gebruik van belastingverdragen.

De verdeling van heffingsrechten onder belastingverdragen in het geval van dividenden enerzijds en vermogenswinsten anderzijds verschilt in de regel. Het is gebruikelijk dat in het geval van dividenden de bronstaat een beperkt heffingsrecht heeft (behoudens, in ieder geval wat Nederland betreft, in het geval van deelnemingsdividenden), terwijl voor vermogenswinsten het uitgangspunt is dat de woonstaat het volledige heffingsrecht heeft. Als de woonstaat dergelijke vermogenswinsten niet of niet volledig in de belastingheffing betreft, kan het fiscaal aantrekkelijk zijn om dividenden te transformeren tot vermogenswinsten. In relatie tot die (potentiële) verdragstaten ten aanzien waarvan – gezien de bijzondere kenmerken van de concrete belastingjurisdictie (het betreft bijvoorbeeld een zogenoemd territoriaal belastingstelsel) – geldt dat het risico op dergelijk oneigenlijk gebruik zich in verhoogde mate voordoet, zet Nederland in op een bijzondere verdragsbepaling waarmee de bedoelde constructies kunnen worden bestreden. De bijzondere verdragsbepaling dient er dan bijvoorbeeld toe zeker te stellen dat Nederland het leerstuk van *fraus legis* ook kan toepassen onder het desbetreffende belastingverdrag. Voor recente voorbeelden verwijs ik naar de belastingverdragen met Hongkong (*Trb.* 2010, 198) en Panama (*Trb.* 2011, 11)<sup>1</sup>.

## Corporate tiebreaker

Het lid Harbers (VVD) stelt de zogenoemde corporate tiebreaker bepaling aan de orde, in de variant zoals deze onder meer is opgenomen in het verdrag met het Verenigd Koninkrijk (*Trb.* 2008, 201),<sup>2</sup> en wil een stevige bevestiging dat Nederland voortaan een corporate tiebreaker nastreeft zoals onderdeel is van 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 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.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> In het bijzonder zij gewezen op de bij de ondertekening van het belastingverdrag Nederland-Panama uitgevoerde briefwisseling, onder meer terug te vinden op [rijksoverheid.nl/nieuws/2010/10/15/de-jager-sluit-belastingverdrag-met-panama.html](http://rijksoverheid.nl/nieuws/2010/10/15/de-jager-sluit-belastingverdrag-met-panama.html).

<sup>2</sup> Daarnaast vergelijkbare corporate tiebreakers ook opgenomen in de belastingverdragen met onder meer Canada (*Trb.* 1986, 65) en de Verenigde Staten van Amerika (*Trb.* 1993, 77; 2004, 166).

<sup>3</sup> 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, Wit-Rusland, China, Estland, de Filippijnen, Indonesië, Japan, Letland, Litouwen, Nigeria, Thailand en Turkije, alsmede het nog niet in werking getreden verdrag met Hongkong.

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.

## Overgangsrecht verdragen

Het lid Harbers (VVD) vraagt naar de wenselijkheid van overgangsrecht bij het van toepassing worden van nieuwe of heronderhandelde belastingverdragen.

Een belastingverdrag treedt niet eerder in werking dan (enige tijd) nadat de regering van Nederland en de regering van de andere verdragsluitende Staat elkaar schriftelijk hebben medegedeeld dat de in hun onderscheiden jurisdicties (grond)wettelijk vereiste formaliteiten zijn vervuld. Op dat

moment is de verdragstekst reeds geruime tijd openbaar (deze wordt immers reeds gepubliceerd na ondertekening ervan).

Inwerkingtreding van het belastingverdrag betekent vervolgens nog niet dat de bepalingen van dit verdrag onmiddellijk toepassing vinden. In tegendeel, doorgaans is in de Nederlandse belastingverdragen vastgelegd dat de bepalingen van het verdrag eerst toepassing zullen vinden op belastingjaren die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het jaar waarin het verdrag in werking was getreden.

Eén en ander brengt mee dat tussen het moment van openbaar worden van de (her)onderhandelde verdragstekst en het moment waarop de verdragsbepalingen daadwerkelijk toepassing zullen vinden, geruime tijd verstrijkt. De praktijk krijgt daarmee de gelegenheid zich op de nieuwe situatie in te stellen en zo nodig zich daarnaar te richten. Als uitgangspunt is daarom geen overgangsregeling nodig bij het van toepassing worden van nieuwe of herziene belastingverdragen.

Overigens staat in aanvulling daarop de mogelijkheid open dat de verdragspartijen overeenkomen dat voor bepaalde gevallen, al dan niet naar keuze van de belastingplichtige, gedurende een bepaalde periode de bepalingen van het eerdere verdrag van toepassing blijven. Een recent voorbeeld hiervan is het in 2010 ondertekende herziene belastingverdrag met Japan.

### **Hybride entiteiten**

Het lid Omtzigt (CDA) zit met mij op één lijn wanneer hij stelt dat het van belang is dat wordt voorkomen dat een belastingplichtige in twee staten niet in de heffing wordt betrokken door gebruik te maken van hybride entiteiten. Niet in alle gevallen is het achterwege blijven van heffing door gebruikmaking van hybride entiteiten het effect van toepassing van belastingverdragen. De dubbele vrijstelling volgt dan uit verschillen tussen de fiscale stelsels van betrokken landen. Het wegnemen van deze oorzaak van dubbele vrijstelling is dan niet gelegen in de sfeer van belastingverdragen. Immers, belastingverdragen kunnen geen heffingsrechten creëren die er onder de nationale wet niet zijn. Een oplossing van deze vorm van dubbele vrijstelling door hybride entiteiten kan slechts gerealiseerd worden door een vorm van beleidsafstemming op dit punt tussen alle betrokken landen en door een mate van harmonisatie van de belastingstelsels van deze landen.

Anders is het, als dubbele vrijstelling ontstaat door de allocatie van heffingsrechten in een belastingverdrag in combinatie met het gebruik van een hybride entiteit. In die situaties is het zaak dat verdragspartners deze vorm van verdragsmisbruik tegengaan door het opnemen van specifieke of meer algemene anti-misbruikmaatregelen. Afhankelijk van de bilaterale relatie kan bijvoorbeeld gekozen worden voor een uitgebreide verdragsregeling voor hybride entiteiten of voor een bepaling die de basis biedt voor een onderling overleg. De eerste variant is in het bijzonder aan de orde indien de economische betrekkingen met de verdragspartner omvangrijk zijn en de verdragspartner afdoende fiscale kennis heeft. Een voorbeeld wordt gevormd door de bepalingen in het recente verdrag met Japan (*Trb.* 2010, 249). Zijn de betrekkingen beperkt en is fiscaaltechnische kennis beperkt, dan is de andere optie meer op zijn plaats.

De suggestie van het lid Omtzigt namens de fractie van het CDA om in toekomstige belastingverdragen van de belangrijkste rechtsvormen aan te geven of deze als belastingplichtige dan wel als transparant lichaam

worden aangemerkt acht ik niet toekomstbestendig. Een statische lijst in belastingverdragen is immers niet toekomstbestendig, omdat belastingverdragen veelal gelden voor lange tijd, terwijl rechtsvormen en hun fiscale kwalificatie in de betrokken landen aan wijzigingen onderhevig kunnen zijn. Meer abstracte en daarmee dynamische regelingen zoals de bovengenoemde acht ik daarom meer toekomstbestendig.

## **Pensioenen**

Over de in de NFV 2011 neergelegde lijn dat Nederland zich wil inzetten voor een bronstaatheffing in belastingverdragen wanneer het gaat om pensioenen en lijfrenten, zijn diverse vragen gesteld.

Het lid Omtzigt (CDA) vraagt waarom in recente verdragen met Japan, het Verenigd Koninkrijk en met Zwitserland de heffing over pensioenen als uitgangspunt hoofdzakelijk is toegewezen aan het woonland.

Het lid Groot (PvdA) stelt de vraag of het correct is dat de bronstaatheffing op pensioenen slechts 15% zou bedragen en of dat dan niet te weinig is. Ook vraagt hij naar kwantificering van het aantal pensioenemigranten en de inzet van Nederland in relatie tot Frankrijk, Spanje en België.

De leden Omtzigt, Groot en Harbers (VVD) vragen allen (meer) duidelijkheid over de Nederlandse inzet ten aanzien van de beoogde bronstaatheffing voor pensioenen. Het lid Omtzigt wil daarbij tevens een toezegging dat in nieuwe Nederlandse verdragen zonder meer van een dergelijke volledige bronstaatheffing wordt uitgegaan. Tevens verlangt hij dat Nederland zich in OESO-verband hard maakt voor een bronstaatheffing voor pensioenen als onderdeel van het OESO-modelverdrag.

In het navolgende wil ik de voornoemde vragen die over het onderwerp pensioenen zijn gesteld in hun onderlinge samenhang behandelen.

Nederland wil zich in nieuwe verdragsonderhandelingen inzetten voor een volledige bronstaatheffing ter zake van pensioenen en lijfrenten. Deze inzet is ingegeven door 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. De combinatie van deze factoren leidt naar verwachting tot een toename van het aantal belastingplichtigen dat in Nederland fiscaal gefaciliteerd opgebouwd pensioen na pensionering in het buitenland gaat genieten. Relevante kwantificering waar het lid Groot naar vraagt is daarbij helaas niet te geven, maar duidelijk lijkt wel dat Nederland hier een aanzienlijk financieel belang heeft, mede gezien de in absolute en relatieve zin ruime fiscale faciliteit voor pensioenopbouw. In relatie tot landen als Frankrijk en Spanje – als klassieke emigratielanden – is het daarom voor Nederland in het bijzonder van belang in de respectievelijke belastingverdragen met die landen tot een bronstaatheffing ter zake van pensioenen te komen. Overigens lijkt dat in zijn algemeenheid en in verhouding tot deze landen in het bijzonder (Frankrijk, Spanje) geen eenvoudige opgave. Hoewel ik graag bereid ben om bij de eerstvolgende gelegenheid dat de pensioenbepaling in OESO-verband ter discussie staat, het gesprek met de medelidstaten aan te gaan over woonstaatheffing versus bronstaatheffing, kan ik dus geenszins garanderen dat dit zal leiden tot een toekomstige aanpassing van het OESO-modelverdrag op dit punt.

Met een ander land klassiek emigratieland, België, is reeds een belastingverdrag overeengekomen (2001) dat in ieder geval in belangrijke situaties (pensioenafkoop, niet-adequate belastingheffing) voorziet in een volledig heffingsrecht voor het bronland. Daarmee is een belangrijk element (afkoop) in die relatie in ieder geval reeds adequaat geregeld.

Bij de na te streven volledige bronstaatheffing voor pensioenen en lijfrenten gaat het om de voorgenomen *nieuwe* inzet van Nederland in verdragsonderhandelingen. Dit verklaart waarom in bestaande belastingverdragen, inclusief de recent afgesloten verdragen, de door Nederland nagestreefde volledige bronstaatheffing voor pensioenen veelal nog niet is terug te vinden. Overigens, in belastingverdragen die na de voorgaande verdragsnotitie uit 1998 zijn gesloten, is reeds wel een bronstaatheffing voor pensioenen overeengekomen wanneer het om pensioenafkopsommen gaat en veelal ook voor periodiek pensioeninkomen ingeval het woonland daarover niet adequaat belasting heft. Dit geldt ook voor de door het lid Omtzigt genoemde recente belastingverdragen (Verenigd Koninkrijk, Japan en Zwitserland).

Nederland zet in op een *volledige* bronstaatheffing ter zake van pensioenen en lijfrenten. Een 15%-tarief voor de bronstaat is daarmee niet het vertrekpunt waarmee Nederland verdragsonderhandelingen wil ingaan. Wel kan het zo zijn, dat in het kader van het totale onderhandelingscompromis Nederland en de desbetreffende verdragspartner uiteindelijk uitkomen op een gedeeld heffingsrecht, waarbij de bronstaat een bepaald vooraf overeengekomen percentage over het pensioen mag heffen, afhankelijk van de interactie tussen de fiscale stelsels van de beide verdragspartners en de waarschijnlijke migratiepatronen tussen de staten. In deze variant kan desgewenst de woonstaat ook belasting heffen, onder verrekening van de belasting die is geheven door het bronland. Van een dergelijk gedeeld heffingsrecht bestaan reeds voorbeelden in de Nederlandse belastingverdragen. Ik noem het belastingverdrag dat Nederland heeft gesloten met Canada. Het percentage voor de bronstaat is in dat verdrag vastgesteld op 15%, hetgeen dus moet worden gezien in het kader van de specifieke verdragsonderhandelingen tussen Canada en Nederland en dus niet als blauwdruk voor toekomstige verdragsonderhandelingen met andere landen.

Uit het voorgaande volgt dat ik de heer Omtzigt niet kan garanderen dat in alle nieuwe belastingverdragen die Nederland sluit, zal worden uitgegaan van een onvoorwaardelijke en volledige bronstaatheffing ter zake van pensioenen. Ik zet daar op in, maar in het kader van een totaalcompromis zijn andere uitkomsten denkbaar, bijvoorbeeld in de vorm van een gedeeld heffingsrecht zoals hiervoor beschreven.

Tot slot heeft het lid Harbers (VVD) over pensioenen nog de vraag gesteld of praktische problemen denkbaar zijn als gevolg van de Nederlandse inzet ter zake (bronstaatheffing).

Indien het heffingsrecht over pensioenen is toegewezen aan het land waarin de arbeid is verricht en waar de pensioenopbouw fiscaal gefaciliteerd heeft plaatsgevonden, brengt dit met zich dat moet worden gevolgd welke pensioenuitkering en voor welk deel belastbaar is in het voormalige werkland, omdat in een dergelijk werkland eventueel aangifte inkomstenbelasting zal moeten worden gedaan zodra de pensioenuitkeringen worden genoten.

In verreweg het merendeel van de gevallen (denk aan de klassieke emigratiesituaties waarin het pensioen *volledig* in Nederland is opgebouwd), echter, levert dit naar verwachting geen belangrijke praktische moeilijkheden op. In gevallen, daarentegen, waarin een belastingplichtige zijn pensioen in een aantal verschillende werklanden heeft opgebouwd (bij in- en uitzending van werknemers binnen internationaal concernverband is dit bijvoorbeeld denkbaar) en/of pensioen heeft opgebouwd bij verschillende werkgevers (zonder waardeoverdracht van de opgebouwde pensioenrechten om tot één pensioenuitvoerder te



komen), kan dit iets anders liggen. Afhankelijk van de verwachte migratiestromen tussen verdragslanden (bijvoorbeeld wanneer het om een buurland gaat, zal het volume naar verwachting groter zijn) kan het dan een oplossing zijn om kleine pensioenbedragen van de bronstaatheffing uit te sluiten, bijvoorbeeld door overeen te komen dat pas indien het totale pensioen een bepaald drempelbedrag overschrijdt de bronstaat het heffingsrecht heeft.

### 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 dossier<sup>1</sup> 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 belastingverdragen<sup>2</sup> 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.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2010–11, nr. 25 087, nrs. 7 en verder.

<sup>2</sup> [rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/notas/2011/02/11/notitie-fiscaal-verdragsbeleid-2011.html](http://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.<sup>1</sup> 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 onderworpenheids-criterium 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

---

<sup>1</sup> 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 zélf 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.

<sup>1</sup> 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).

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 belastingverdrag<sup>1</sup>, omdat het de participanten

in het lichaam zijn die aan belasting zijn onderworpen<sup>1</sup>. Verwezen wordt naar het OESO Partnership Report<sup>2</sup>. 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.<sup>3</sup> In het voornoemde OESO-rapport is een conceptbepaling opgenomen die kan worden geïmplementeerd in het non-discriminatie-artikel. 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 corporate tiebreaker een voorwaarde is om een (nieuw) verdrag te kunnen overeenkomen. Daarbij wordt aanvullend opgemerkt, dat een «alterna-

<sup>1</sup> In vorenbedoelde zin, zodat – wederom – de eventuele toepassing van vrijstellingen niet aan deze onderworpenheid kan afdoen.

<sup>2</sup> OESO, *Application of the OECD model tax convention to partnerships*, Parijs: OESO 1999.

<sup>3</sup> Zie OESO, *Report on triangular cases*, Parijs: OESO 23 juli 1992.

tieve» 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.<sup>1</sup>

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 waarde waarover fiscaal was «afgerekend» in de vertrekstaat (emigratie-

---

<sup>1</sup> 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.

staat). 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-dagenregeling, 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 ontnemt 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.<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> 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).

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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 bronstaathetfening wordt overeengekomen, kan worden overeengekomen dat het onderscheid tussen privaatrechtelijke en publiekrechtelijke *pensioenen* – in afwijking van de «hoofregel» – 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 reparatiewetgeving<sup>1</sup> 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-

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

ganger heeft in antwoord op Kamervragen<sup>1</sup> naar aanleiding van het arrest Gielen<sup>2</sup> 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 Committee on Fiscal Affairs van de OESO een discussiestuk<sup>3</sup> 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

---

<sup>1</sup> Aangangsel Handelingen II, 2009/10, nr. 1857.

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

<sup>3</sup> 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](http://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.<sup>1</sup> 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 zwaarderwegende 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.

---

<sup>1</sup> 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.