
Vergaderjaar 2011–2012

33 056**Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Sultanaat Oman tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol; Muscat, 5 oktober 2009**

B/ Nr. 2

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 24 maart 2011 en het nader rapport d.d. 13 oktober 2011, aangeboden aan de Koningin door de minister van Buitenlandse Zaken. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 24 februari 2011, no.11.000462, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Buitenlandse Zaken, mede namens de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Sultanaat Oman tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol; Muscat, 5 oktober 2009 (Trb. 2010, 181), met toelichtende nota.

Het Verdrag bevat regels om dubbele belasting te vermijden en het ontgaan van belasting te voorkomen met betrekking tot belastingen naar het inkomen. De Afdeling advisering van de Raad van State onderschrijft de goedkeuring van het Verdrag maar plaatst daarbij de volgende kanttekeningen.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 24 februari 2011, nr. 11.000462, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde verdrag rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 24 maart 2011, nr. W06.11.0052/III, bied ik U hierbij aan.

1. Inwoner

- a. *Ingevolge artikel 4, eerste lid, van het Verdrag wordt als inwoner van een van de Verdragsluitende Staten onder andere beschouwd de natuurlijke persoon die in die Staat «liable to tax» is. Uit het commentaar op het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO-modelverdrag) en de Nederlandse rechtspraak¹ kan worden afgeleid dat de onderworpenheid aan belasting een volledige onderworpenheid («full liability to tax») moet*

¹ HR 28 februari 2001, nr. 35 557, BNB 2001/295 en HR 4 december 2009, nr. 07/10383, V-N 2009/63.17.

zijn. Omdat Oman geen belasting heft van natuurlijke personen die geen onderneming in Oman drijven, wordt alleen belasting geheven van binnenlandse bronnen. Hiermee wordt niet voldaan aan de eis van «full liability to tax». Dit roept de vraag op wat het onderscheidend criterium voor het begrip inwoner is.

De Afdeling adviseert in de toelichtende nota aan te geven of alle natuurlijke personen die in Oman «wonen», ongeacht de samenstelling van hun inkomen, voor de toepassing van het Verdrag als inwoner van Oman kunnen worden beschouwd en zo ja, op grond van welke criteria het inwonerschap van degenen die geen onderneming in Oman drijven, voor de toepassing van het Verdrag wordt beoordeeld.

- b. *Op grond van Protocolbepaling IV wordt voor de toepassing van het Verdrag, onder bepaalde voorwaarden, een Nederlands lichaam waarvan minder dan drie jaren geleden de werkelijke leiding naar Oman is verplaatst, gedurende drie jaren niet als inwoner van Oman aangemerkt, maar als inwoner van Nederland. Dit betekent dat Nederland in die periode onbeperkt kan heffen over dividenden en vermogenswinsten.*

Bij de verplaatsing van de feitelijke leiding van een Nederlandse vennootschap naar Oman wordt op basis van artikel 7.5, zevende lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) een conserverende aanslag opgelegd. Daarbij is niet van belang dat voor de toepassing van het Verdrag is bepaald dat de verplaatsing van de werkelijke leiding tot gevolg heeft dat het Nederlandse lichaam gedurende drie jaren niet als inwoner van Oman wordt aangemerkt.

In Protocolbepaling XIII, onderdeel b, is een andere anti-ontgaansbepaling opgenomen. Nederland behoudt zijn nationale heffingsrecht over in Nederland opgebouwde winsten van houders van een aanmerkelijk belang, indien een zogeheten conserverende aanslag is opgelegd.

Uit de toelichting komt niet duidelijk naar voren hoe de anti-ontgaansbepalingen in de Protocolbepalingen IV en XIII, onderdeel b, en de Wet IB 2001 zich tot elkaar verhouden. Indien de anti-ontgaansbepalingen leiden tot het opleggen van twee conserverende aanslagen, bijvoorbeeld één bij de emigratie van de houder van een aanmerkelijk belang en één bij het verplaatsen van de feitelijke leiding, rijst bovendien de vraag of bij de tweede conserverende aanslag de tienjaarstermijn die voor een conserverende aanslag geldt, opnieuw begint te lopen.

De Afdeling adviseert hier in de toelichtende nota aandacht aan te besteden.

1. Inwoner

1. a. *Gevolg gevend aan het advies van de Afdeling advisering van de Raad, is in de toelichtende nota, bij artikel 4 onder de artikelsgewijze toelichting, aandacht geschonken aan de criteria voor het inwonerschap.*
- b. *Tevens worden de anti-ontgaansbepalingen nader toegelicht, met name waar het de verhouding tot de Wet IB 2001 betreft. Aan het einde van de toelichting op zowel artikel 4, artikel 10 als artikel 13 is een alinea toegevoegd.*

2. Vaste inrichting

In de toelichting op artikel 5, vijfde lid, onderdeel b, van het Verdrag is aangegeven dat Nederland bij wijze van compromis heeft ingestemd met het aanwezig zijn van een vaste inrichting (v.i.), indien een persoon in de bronstaat bepaalde activiteiten verricht, namelijk het gewoonlijk

aanhouden van een voorraad goederen of koopwaar en het leveren daaruit namens de onderneming. Het is niet duidelijk of en in hoeverre deze activiteiten verschillen van die welke worden genoemd in artikel 5, vierde lid, onderdelen a, b en f, van het Verdrag. Indien er geen verschillen zijn, is er sprake van een ongebruikelijk en niet gemotiveerd verschil in behandeling tussen de situatie waarin een derde/gemachtigde bedoelde activiteiten verricht (geen v.i. ingevolge het vijfde lid, onderdeel a, slotzinsnede, welke slotzinsnede verwijst naar het vierde lid) en de situatie waarin een derde/niet-gemachtigde dezelfde activiteiten verricht (wel een v.i. ingevolge het vijfde lid, onderdeel b).

De Afdeling adviseert in de toelichting op artikel 5 van het Verdrag de verhouding tussen het vierde lid, het vijfde lid, onderdeel a, en het vijfde lid, onderdeel b, te verduidelijken en een verschil in behandeling tussen een gemachtigde derde en een niet-gemachtigde derde nader te motiveren.

2. Vaste inrichting

Gevolg gevend aan het advies van de Afdeling advisering van de Raad is de toelichting op artikel 5 verduidelijkt.

3. Vermijding van dubbele belasting

In de toelichting op artikel 23, eerste lid, onderdeel d, van het Verdrag wordt gesteld dat voor winsten uit zogenoemde passieve financierings-vaste-inrichtingen van Nederlandse inwoners geen vrijstelling geldt, maar een vermindering volgens de verrekeningsmethode. In genoemd onderdeel d wordt echter ook verwezen naar de berekening van de vermindering in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting. Volgens artikel 39 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 geldt dat de vermindering gelijk is aan de in het buitenland geheven belasting, met een maximum van 50% van het Nederlandse tarief van de vennootschapsbelasting. Niet duidelijk is of deze maximering ook moet worden toegepast onder artikel 23, eerste lid, onderdeel d, van het Verdrag.

De Afdeling adviseert hier in de toelichtende nota aandacht aan te besteden.

3. Vermijding van dubbele belasting

Gevolg gevend aan het advies van de Afdeling advisering van de Raad is aandacht geschonken aan de toepasbaarheid van artikel 39 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 op artikel 23, eerste lid, onderdeel b, van het Verdrag. De toelichting op dit artikel is aangepast.

4. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Afdeling naar de bij het advies behorende bijlage.

4. Aan de redactionele kanttekeningen is gevolg gegeven.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging goed te vinden dat bedoeld Verdrag wordt overgelegd aan de beide kamers der Staten-Generaal, nadat aan het vorenstaande aandacht zal zijn geschonken.

*De waarnemend vice-president van de Raad van State,
P. van Dijk*

Ik moge U, mede namens de Staatssecretaris van Financiën, verzoeken mij te machtigen gevolg te geven aan mijn voornemen het verdrag vergezeld van de gewijzigde toelichtende nota ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen aan de Eerste en aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

De minister van Buitenlandse Zaken,
U. Rosenthal

Bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no. W06.11.0052/III met redactionele kanttekeningen die de Afdeling in overweging geeft.

- De toelichting op artikel 4, derde lid, eerste volzin, van het Verdrag en de bij dit derde lid behorende Protocolbepaling IV, aanvullen met een toelichting op artikel 4, derde lid, tweede volzin, van het Verdrag, aangezien deze tweede volzin afwijkt van artikel 4, derde lid, van het OESO-modelverdrag en van het Nederlands standaardverdrag, en niet is toegelicht.
- De toelichtende nota aanvullen met een toelichting op de van het OESO-modelverdrag afwijkende Protocolbepaling VI.
- De toelichting op artikel 8, eerste en tweede lid, van het Verdrag vermeldt dat de winst behaald met de exploitatie van schepen en vliegtuigen in het internationale verkeer, voor de belastingheffing is toegewezen aan de Verdragsluitende Staat waar de feitelijke leiding van de onderneming is gevestigd. Deze toelichting in overeenstemming brengen met de artikelen 8, eerste lid, 3, eerste lid, onderdeel f, en 4 van het Verdrag, die voor de toewijzing uitgaan van het inwonerschap van degene die de onderneming drijft. Op vergelijkbare wijze de toelichting op de artikelen 13, derde lid, en 15, derde lid, van het Verdrag aanvullen, aangezien deze leden afwijken van de artikelen 13, derde lid, respectievelijk 15, derde lid, van het OESO-modelverdrag en niet zijn toegelicht.