

Vergaderjaar 2011–2012

25 087

Internationaal fiscaal (verdrags)beleid

Nr. 31

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 14 maart 2012

Uw Kamer heeft via een schriftelijk overleg in februari vragen gesteld over de problematiek van grensarbeiders, waaronder internationale fiscale aspecten van overheidspensioenen en de positie van voormalige dwangarbeiders met een Duitse Rente (Kamerstuk 33 000 IXB, nr. 13).

Voorts is op 1 februari 2011 in een AO gesproken over de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (hierna: «NFV 2011») (Kamerstuk 25 087, nr. 30). Tijdens dit overleg heb ik toegezegd per brief te zullen terugkomen op een aantal vragen over internationale fiscale aspecten omtrent overheidspensioenen.

Tevens verzocht u mij per brief nog openstaande vragen uit het AO te beantwoorden in voorbereiding op een VAO. Bij deze brief geef ik invulling aan deze toezegging en dat verzoek.

Bovendien zal ik ingaan op de invloed van het fiscale verdragsbeleid op ontwikkelingslanden. Tijdens het AO gaf ik aan voornemens te zijn dit onderwerp te behandelen bij ratificatie van het eerstvolgende verdrag met een ontwikkelingsland. Om de totstandkoming van een nieuw verdrag niet te hoeven afwachten, neem ik dit onderwerp echter al in deze brief mee.

Omdat in het voornoemde schriftelijke overleg dezelfde problematiek omtrent internationale fiscale aspecten van overheidspensioenen aan de orde is gesteld als in het AO over de NFV 2011, is gekozen voor één geïntegreerde brief waarin zowel de vragen van het schriftelijke overleg als de vragen en onderwerpen naar aanleiding van dit AO worden behandeld.

De antwoorden op de vragen uit het schriftelijk overleg doe ik u mede namens de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid toekomen.

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

Internationale fiscale aspecten van overheidspensioenen

Tijdens het AO op 1 februari jl. heb ik toegezegd per brief te zullen terugkomen op een aantal vragen over internationale fiscale aspecten omtrent overheidspensioenen. Dit heb ik in het voorgaande reeds uitvoerig gedaan bij de beantwoording van de in het schriftelijk overleg inzake grensarbeiders c.a. over deze problematiek gestelde vragen, zodat ik daar naar verwijst.

Inwonerschap

De heer Omtzigt heeft gevraagd om een schriftelijke reactie op het onderwerp van het verdragsinwonerschap in relatie tot de daarvoor vereiste onderworpenheid.

Diverse keren heb ik stilgestaan bij de definitie van inwonerschap, zowel in de NFV 2011, in brieven¹ als in het AO van 1 februari jl. Uiteraard ben ik graag bereid de hoofdlijn nog eens te schetsen en waar nodig te verduidelijken.

De beleidsinzet die Nederland kiest, wijkt niet af van de OESO-kaders. Het OESO-commentaar laat immers meerdere opties open, waaruit kan worden afgeleid dat OESO-lidstaten uiteenlopende visies hebben over de exacte invulling van het verdragsbegrip «inwoner». Juist nu er verschillende visies bestaan, poogt Nederland in bilaterale onderhandelingen met de verdragspartner de uitwerking van het begrip inwonerschap nader in te vullen en te verduidelijken. Een voorbeeld van een uitwerking is opgenomen in het reeds geratificeerde belastingverdrag Nederland-Panama (*Trb.* 2011, 11).

Belangrijk is, ten slotte, dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen de personele reikwijdte van een belastingverdrag enerzijds en de heffingsverdeling per inkomenscategorie anderzijds. Nederland heeft als uitgangspunt dat een brede groep van personen binnen de personele reikwijdte valt. Vervolgens kan bij de verdeling van heffingsrechten voor bepaalde inkomstenbestanddelen maatwerkafspraken worden gemaakt, die zijn ingegeven door specifieke kenmerken van het belastingstelsel van de verdragspartner, of die rekening houden met de kenmerken van het fiscale regime van het lichaam dat toegang tot het verdrag heeft. Dit is belangrijk om bijvoorbeeld verdragsmisbruik tegen te gaan. Zo is voor de vrijgestelde beleggingsinstelling («vbi») – gelet ook op de motie-Omtzigt/Van Vliet² – de verdragsinzet dat de vbi (onder meer) geen aanspraak zal kunnen maken op een lagere bronheffing op interest en royalty's.

Dubbele belastingheffing burgers

De heer Bashir vraagt aandacht voor dubbele belastingheffing van burgers.

Net als bij bedrijven met rechtspersoonlijkheid kan het ook bij natuurlijke personen voorkomen dat de belastingheffing niet in overeenstemming is met het belastingverdrag. Het kan dan zowel gaan om dubbele belastingheffing als om dubbele vrijstelling. Tot hen die met deze problematiek te maken kunnen krijgen, behoren in het bijzonder de grensarbeiders in relatie tot onze beide buurlanden, België en Duitsland. Aan de problematiek van de grensarbeiders is uitvoerig aandacht besteed in deel I van deze brief, «vragen schriftelijk overleg (2012D05497)». Hierin is ook stilgestaan bij concrete problematiek waarmee grensarbeiders te maken kunnen hebben. Bovendien is onder het tussenkopje «Grensarbeiders – overige problematiek» een aantal specifieke maatregelen opgesomd, die Nederland in de relatie tot de buurlanden heeft getroffen, waaronder

¹ Brief van 14 juni 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 25 087, nr. 24, en brief van 18 oktober 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 25 087, nr. 27.

² *Kamerstukken II* 2010/11, 25 087, nr. 13.

afspraken met deze landen om in een aantal concrete situaties dubbele belastingheffing weg te nemen en (voor de toekomst) te voorkomen.

Nederlands Fiscaal Verdragsbeleid en ontwikkelingslanden

In de NFV 2011 heb ik benadrukt dat bijzondere aandacht voor ontwikkelingslanden op zijn plaats is. Uw schriftelijke en mondelinge vragen naar aanleiding van de publicatie van de NFV 2011 bevestigen het belang van dit onderwerp. Ik heb daarom mondeling¹ en schriftelijk² uitgebreid stilgestaan bij de positie van ontwikkelingslanden. Ik acht namelijk een bestendige fiscale relatie met ontwikkelingslanden van groot belang. Belastingontwijking en -ontduiking is immers een serieus probleem voor ontwikkelingslanden, aangezien deze de zwakke overheidsfinanciën van die landen relatief hard raakt.

De gedachtewisseling tot nu toe ten spijt, blijken nog steeds veel misverstanden te bestaan over de impact van belastingverdragen op ontwikkelingslanden. Een heldere beleidslijn is van belang om de fiscale relatie (en toekomstige verdragen) met ontwikkelingslanden op basis van de juiste feiten te beoordelen. Daarom wil ik in deze brief ingaan op terugkerende stellingen die mijns inziens zijn gebaseerd op onjuiste veronderstellingen. Allereerst zal ik ingaan op belastingopbrengsten die ontwikkelingslanden volgens diverse maatschappelijke organisaties zouden mislopen. In het verlengde daarvan wil ik stilstaan bij het belang van belastingverdragen voor ontwikkelingslanden.

Belastingontwijking, belastingverdragen en ontwikkelingslanden

Door maatschappelijke organisaties worden uiteenlopende bedragen genoemd die ontwikkelingslanden zouden mislopen als gevolg van belastingontwijking en -ontduiking. De heer Braakhuis sprak in het AO over een bedrag van 140 mld. op jaarbasis. Mij is echter niet bekend waar dit bedrag op gebaseerd is en het risico is dat dit soort bedragen een eigen leven gaan leiden, terwijl de bedragen veelal een wetenschappelijke basis ontberen.

Zoals ik al schreef in mijn brief van 19 december 2011 aan de Eerste Kamer³ hebben onderzoekers van de Universiteit van Oxford in een onderzoek in opdracht van het Britse Ministerie van Ontwikkelingssamenwerking kritiek geuit op bestaande publicaties over vermeende bedragen van misgelopen belastingen in ontwikkelingslanden.⁴ In dit onderzoek zijn de bestaande cijfers sterk gerelativeerd. Cijfers bleken veelal gebaseerd te zijn op doorrekening van aannames in plaats van op betrouwbaar cijfermateriaal. Een wezenlijk probleem is de gebrekkige beschikbaarheid van zulk materiaal. Als cijfermateriaal al beschikbaar kan komen en kan worden geanalyseerd, dan zal dat bovendien vermoedelijk slechts op geaggregeerd niveau mogelijk zijn. Uitsplitsing per (ontwikkelings)land zal helaas nog veel moeilijker zijn.

De betrouwbaarheid van de genoemde getallen is volgens het Oxford-onderzoek gering gebleken. Bovendien worden veel verschillende soorten bedragen door elkaar gehaald.⁵ Dit maakt het nog moeilijker gegevens te kunnen vinden over de impact van belastingverdragen. Ik heb de hoop dat de inspanningen van de Task Force on Tax and Development van de OESO bijdragen aan het beschikbaar komen van bruikbaar cijfermateriaal over belastingheffing en belastingontduiking in ontwikkelingslanden.

De bevindingen in Oxford sporen met de bevindingen van staatssecretaris Knapen die in het kader van de voorbereiding van de notitie over de ontwikkelingsdimensie van prioritaire internationale publieke goederen en

¹ Onder meer in het AO van 1 februari jongstleden.

² In de NFV 2011 zelf, maar ook onder meer in mijn brief van 24 juni 2011 aan de Tweede Kamer, *Kamerstukken II* 2010/11, 25 087, nr. 23, alsmede in mijn brief van 19 december 2011 aan de Eerste Kamer.

³ Inmiddels opgenomen in Verslag van een Schriftelijk overleg van, vastgesteld op 21 december 2011, *Kamerstukken I* 2011/12, 25 087, C.

⁴ Clemens Faust & Nadine Riedel, *Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: a review of the literature*, Report prepared for the UK Department of International Development, 19 juni 2009.

⁵ De onderzoekers van Oxford hebben de verschillende schattingen geprobeerd te ontrafelen en te categoriseren. In veel gevallen gaat het niet om belastingopbrengsten die worden misgelopen door het bestaan van belastingverdragen. Sterker nog, belastingverdragen kunnen juist een rechtsbasis bieden voor het tegengaan van transfer mispricing of het opsporen van buitenlandse inkomsten en vermogensbestanddelen van zogenoemde high net worth individuals.

naar aanleiding van de motie van het lid El Fassed¹ een eerste verkenning heeft laten uitvoeren naar de mogelijkheden de negatieve gevolgen van Nederlands beleid in partnerlanden te kwantificeren. Deze verkenning bestond uit een literatuuronderzoek en consultaties met wetenschappers, internationale organisaties en donoren. Hieruit blijkt dat er (nog) geen betrouwbare methodiek bestaat om een gezaghebbende kwantitatieve analyse te kunnen maken van de gevolgen van het beleid van een ontwikkeld land voor individuele ontwikkelingslanden, zoals gevraagd in de motie.

Hoe moeten nu de schattingen van gemiste belastingopbrengsten worden beoordeeld?

Zo lang nog geen betrouwbare gegevens bestaan, moet het noemen van bedragen misschien vooral gezien worden als een uiting van bezorgdheid over belastingontduiking en -ontwijking in ontwikkelingslanden. Overigens moet niet worden vergeten dat belastingontwijkend gedrag helaas overal kan voorkomen. In die zin is de problematiek in ontwikkelingslanden niet anders dan de problematiek in andere landen, maar onderdeel van een algemene problematiek.

Belastingplichtigen kunnen proberen belasting te ontwijken via verdragsmisbruik. Mijn inschatting is dat misbruik van ons verdragen-netwerk ten laste van ontwikkelingslanden relatief beperkt zal zijn. Nederland heeft dan ook maar met een beperkt aantal ontwikkelingslanden belastingverdragen gesloten. Bovendien wijken deze belastingverdragen lang niet altijd significant af van de belastingwetten die de ontwikkelingslanden zelf hanteren. Tijdens het AO van 1 februari heb ik al het voorbeeld van het belastingverdrag Nederland-Ghana aangehaald. Ghana heft op grond van zijn nationale belastingwet een bronbelasting op royalty's van 10%. In het belastingverdrag wordt dat gereduceerd tot 8%. Voor het serieuze bedrijfsleven kan deze verlaging aanzienlijk schelen. Voor partijen die doorstroomstructuren via Nederland willen opzetten, is een bronheffing van 8% normaal gesproken prohibitief.

Bovendien kunnen maatregelen worden getroffen die verdragsmisbruik voorkomen. Ik heb al meerdere malen aangegeven dat in het bijzonder in de relatie met ontwikkelingslanden voor verdragsmisbruik wordt gewaakt. Het accepteren van hogere bronheffingen dan voor Nederland gebruikelijk kan op zich al een goede maatregel zijn tegen het voorkomen van verdragsmisbruik. In de gevallen waar ondanks de hogere bronheffingen toch nog het risico op verdragsmisbruik bestaat, kunnen antimisbruikbepalingen worden opgenomen. Bovendien moet niet alleen gedacht worden aan maatregelen tegen verdragsmisbruik in de belastingverdragen zelf, maar beschikken ontwikkelingslanden vaak ook over niet-fiscale instrumenten om inkomens- en kapitaalstromen te reguleren, bijvoorbeeld via valutaregulering.

Ondersteuning belastingheffing in ontwikkelingslanden

Ook uit contacten met ministeries van Financiën en belastingdiensten in ontwikkelingslanden zelf blijkt dat zij verdragsmisbruik niet als een groot probleem zien. Het grote probleem voor ontwikkelingslanden is dat potentiële belastingderving vooral is gelegen in problemen in de nationale belastinggrondslag (gebrekkige wetgeving) en in de uitvoeringspraktijk.

Diverse ontwikkelingslanden hebben in de loop der jaren al contact gezocht met Nederland met het verzoek om kennis te mogen opdoen ter verbetering van de belastingadministratie. Eerder ben ik al uitgebreid

¹ Kamerstukken II 2010/11, 32 605, nr. 10 (El Fassed, GroenLinks).

ingegaan op de initiatieven die Nederland in bilateraal verband, in samenwerking met de staatssecretaris van Buitenlandse Zaken, en in internationaal verband neemt om de belastingheffing in ontwikkelingslanden te verbeteren, in lijn met internationale aandacht voor *Domestic Resource Mobilization*. Door ontwikkelingslanden op deze wijze te ondersteunen, kunnen zij beter hun nationale belastinggrondslag beschermen en zorgen dat iedereen via belastingen bijdraagt zoals de wetgever in het betreffende land dat bedoeld heeft. In samenwerking met andere landen kunnen bijvoorbeeld verrekenprijzen beter gecontroleerd worden en waar nodig gecorrigeerd. Door gegevensuitwisseling kan belastingontduiking door de lokale elite tegengegaan worden. En door middel van professionalisering van de belastingadministraties kan een goed tegenwicht gecreëerd worden tegen de adviespraktijk.

Country-by-country reporting

De Nederlandse regering zal voortgaan op de ingeslagen weg door internationale afspraken op het gebied van country-by-country reporting te ondersteunen. Momenteel betekent dit vooral dat Nederland, naast de activiteiten in OESO- en EITI-verband, zich ervoor inzet dat het voorstel dat de Europese Commissie heeft gedaan ter verbetering van transparantie van betalingen aan overheden tot een goed resultaat leidt.

Nederland ondersteunt daarom internationale initiatieven in besprekingen en onderhandelingen, maar ook via financiële bijdragen.

In de eerste plaats is Nederland actief betrokken bij het *Extractive Industries Transparency Initiative* (EITI), dat succesvol is doordat grondstofrijke landen samenwerken met bedrijven en NGO's om op een geleidelijke en gezamenlijke wijze financiële informatie publiek te maken, rekening houdend met de omstandigheden in elk gastland. Nederland ondersteunt EITI onder meer via een nieuwe, meerjarige bijdrage aan het secretariaat van het EITI voor de periode 2011–2014.

De Nederlandse inzet ten aanzien van het Europese voorstel is kenbaar gemaakt aan de Tweede Kamer¹. De Nederlandse regering zal het voorstel toetsen op effectiviteit en efficiëntie en acht het voorts van belang dat er een level playing field voor bedrijven is en ook blijft. In de Task Force on Tax and Development van de OESO staat het onderwerp country-by-country reporting op de agenda als één van vier speerpunten ter bevordering van belastingheffing in ontwikkelingslanden. Onder meer wordt in een werkgroep, waarin naast overheden ook NGO's en het bedrijfsleven participeren, gekeken naar inschattingen van kosten en baten van grotere fiscale transparantie.

Verdragsrelaties Nederland en ontwikkelingslanden

In de NFV 2011 is aangegeven dat Nederland zijn belastingverdragen-netwerk wil uitbreiden. Daarmee heeft Nederland dan al gauw te maken met ontwikkelingslanden, aangezien met de meeste ontwikkelde landen al belastingverdragen zijn gesloten.

Sommige personen en belangengroepen zijn van mening dat Nederland geen belastingverdragen moet sluiten met ontwikkelingslanden in het belang van die landen. Ik ben het daar om meerdere redenen uitdrukkelijk mee oneens. In de eerste plaats strookt een dergelijke, radicale beslissing mijns inziens niet met de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit. Het kan niet zo zijn dat ondernemers, werknemers en investeerders die in of vanuit ontwikkelingslanden opereren de faciliteiten van een belastingverdrag geheel ontegensprekend worden om het enkele feit dat er een

¹ Kamerstukken II, 2011/12, 22 112, nr. 1284.

kleine kans op verdragsmisbruik bestaat. Verdragsmisbruik kan mijns inziens veel beter met de daartoe geschikte instrumenten worden bestreden, zoals uiteengezet in de NFV 2011. In de tweede plaats ben ik het oneens met de stelling die door sommigen wordt ingenomen, dat dubbele belasting ook eenzijdig kan worden weggenomen. Al honderd jaar streeft de regering naar het treffen van wederkerige regelingen ter voorkoming van dubbele belasting. Niet alleen kunnen verdragen het beste zorgen voor aansluiting tussen twee fiscale stelsels, maar ook voorziet een verdrag in verbeterde rechtszekerheid en administratieve samenwerking.

Nog meer bevreemdend is de stelling dat ontwikkelingslanden geen verdragen zouden moeten sluiten met Nederland. Nederland hecht aan de het respecteren van de fiscale autonomie van landen, dus ook wat betreft de verdragspolitiek van andere landen. Momenteel zijn diverse ontwikkelingslanden bezig met het opzetten van een verdragennetwerk. Niemand dwingt hen daartoe. Het opzetten van een verdragennetwerk past in het streven van sterk groeiende ontwikkelingslanden om de economieën meer te openen en grensoverschrijdende activiteiten en investeringen op gepaste wijze te stimuleren. In dat kader hebben landen als Kenia en Ethiopië Nederland benaderd. Bovendien blijkt uit de contacten die mijn onderhandelaars hebben in ontwikkelingslanden dat veel van de ontwikkelingslanden alle gelegenheid hebben goed beslagen ten ijs te komen. Via internet hebben zij toegang tot allerlei bronnen van fiscale informatie. De onderhandelaars volgen doorgaans cursussen in Afrika, Europa en de Verenigde Staten over onderhandelen en internationaal belastingrecht. Daarmee staat er niets aan in de weg zich te verdiepen in de bijzonderheden van het fiscale stelsel van Nederland of welke potentiële verdragspartner dan ook.

Balans in onderhandelingen met ontwikkelingslanden

Nederlandse bedrijven en burgers die actief zijn in een ontwikkelingsland hebben baat bij belastingverdragen. Daarbij moet de concurrentiepositie in het ontwikkelingsland in ogenschouw genomen worden. Sluit een potentiële verdragspartner met andere landen belastingverdragen, dan wil Nederland in de regel voorkomen dat de Nederlandse ondernemers en werknemers in een slechtere positie komen dan personen uit een ander land, dat met hetzelfde ontwikkelingsland tevens een belastingverdrag heeft gesloten.

Voor het beoordelen van de concurrentiepositie is de benchmark van door de verdragspartner gesloten belastingverdragen belangrijk. Deze benchmark, tezamen met de onderhandelingsvoorstellen van Nederland en de onderhandelingspartner vormen het startpunt van onderhandelingen. In eerdere discussies over onderhandelingen met ontwikkelingslanden is al diverse malen gerefereerd aan het VN-modelverdrag. Qua structuur en inhoud komt het VN-modelverdrag grotendeels overeen met het OESO-modelverdrag, dat voor Nederland het uitgangspunt vormt. Het is niet zonder meer gezegd dat een ontwikkelingsland het VN-modelverdrag één-op-één overneemt als zijn onderhandelingsinzet. Het VN-modelverdrag kent weliswaar meer heffingsrechten toe aan het bronland dan het OESO-modelverdrag, maar niet elk ontwikkelingsland wil zonder meer vasthouden aan al deze heffingsrechten. Zo zijn er ontwikkelingslanden die in hun nationale wetgeving al relatief lage bronheffingen kennen. Dit kan betekenen, dat het onderhandelingsresultaat dat bereikt wordt met dergelijke ontwikkelingslanden relatief sterk kan lijken op het OESO-modelverdrag, als gevolg van het verdragsbeleid van het ontwikkelingsland zelf.

In onderhandelingen met een ontwikkelingsland zal Nederland samen met de verdragspartner de balans zoeken tussen het eerbiedigen van de belangen van het ontwikkelingsland, het bieden van rechtszekerheid en het waarborgen van de concurrentiepositie. Zoals in de NFV 2011 en in de discussies daarna al vele malen is aangegeven is Nederland bereid af te wijken van het verdragsbeleid dat wordt toegepast in relatie tot ontwikkelde landen. Dat kan dus betekenen dat hogere bronheffingen worden opgenomen in het verdrag, maar dat hoeft lang niet altijd het geval te zijn.

Ik heb er vertrouwen in, dat met de gecombineerde aanpak van ondersteuning van *capacity building* in ontwikkelingslanden, in samenwerking met de staatssecretaris van Buitenlandse Zaken, en een uitgebalanceerd verdragsbeleid met ontwikkelingslanden bijdragen aan een bestendige fiscale relatie met profijt voor burgers en bedrijven in Nederland als in ontwikkelingslanden.