Publieke consultatie

1. Inleiding

Nederland maakt met andere landen afspraken in belastingverdragen om te voorkomen dat mensen en bedrijven dubbel belasting betalen als ze over de grens werken, zakendoen of investeren. De Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 (NFV 2020) bevat het Nederlandse beleid voor de inzet bij onderhandelingen over zulke belastingverdragen. Het onderdeel over specifieke categorieën landen beschrijft dat Nederland in relatie tot de armste groep ontwikkelingslanden bereid is een bronheffing op bruto-betalingen voor technische diensten op te nemen wanneer de technische diensten zijn verricht in het ontwikkelingsland. Nederland ziet bij onderhandelingen met ontwikkelingslanden in toenemende mate de wens om ook een heffingsrecht toe te wijzen aan de staat van waaruit een inwoner betalingen voor diensten plaatsvinden, zelfs wanneer de dienst niet in het ontwikkelingsland is verricht. Daardoor lukt het Nederland doorgaans niet om binnen het geldende verdragsbeleid met deze categorie landen overeenstemming te bereiken over een nieuw belastingverdrag of over het herzien van een bestaand verdrag.

Voor Nederland is een uitgebreid verdragennetwerk van groot belang aangezien bilaterale belastingverdragen belemmeringen wegnemen en zekerheid creëren zowel voor het Nederlandse bedrijfsleven als voor individuen (zoals werknemers, zelfstandigen en gepensioneerden) die in het buitenland activiteiten ontplooien, daar beleggen of daar (gaan) wonen. Het wegnemen van belemmeringen en het creëren van rechtszekerheid zijn tegelijkertijd voor landen in het mondiale zuiden reden om belastingverdragen af te willen sluiten.

Om met ontwikkelingslanden overeenstemming te kunnen bereiken over een nieuw belastingverdrag of een wijziging van bestaande verdragen bestaat het voornemen om het verdragsbeleid ten aanzien van betalingen voor diensten (op basis van het bruto-inkomen) te wijzigen.

Wat is een bronheffing op betalingen voor diensten?

Een bronheffing op betalingen voor diensten betekent dat de staat van waaruit een inwoner een betaling doet voor een dienst (betaalstaat) belasting inhoudt op het bedrag dat wordt betaald voor de dienst. Met andere woorden: zodra een bedrijf of persoon een dienst afneemt en daarvoor geld betaalt aan een partij in het buitenland, kan het land van de betalende partij direct belasting inhouden op dat brutobedrag. Afhankelijk van hoe de heffing is vormgegeven, hoeft het voor de heffing niet uit te maken waar de dienst is verricht. Het kan gaan om diensten tussen concernonderdelen van een multinational, maar bijvoorbeeld ook financiële advies- of ingenieursdiensten van derden (bijvoorbeeld consultants) die vanuit Nederland worden verricht. Ook betalingen voor (kortdurende) baggerdiensten of infrastructuurprojecten ter plaatse kunnen eronder vallen.

2. Doel consultatie voorgenomen wijziging Fiscaal Verdragsbeleid

De consultatie vindt plaats om belangstellenden de gelegenheid te geven om voor hen van belang zijnde aangelegenheden in relatie tot de voorgenomen wijziging van het fiscaal verdragsbeleid onder de aandacht van het Ministerie van Financiën te brengen.

3. Toelichting op te voorgenomen wijziging

3.1. Aanleiding

In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 is aangegeven dat de lopende internationale discussie over winstverdeling tot wijziging van het verdragsbeleid kan leiden. In de Kamerbrief over onderhandeling van belastingverdragen 2026 is toegezegd nader te bezien of aanpassing van het verdragsbeleid ten aanzien van ontwikkelingslanden nodig is. Met deze voorgenomen wijziging wordt hieraan invulling gegeven.

3.2. Internationale ontwikkelingen

Door globalisering en digitalisering ontstaan door technologische vooruitgang, handelsliberalisering en grotere mobiliteit van kapitaal en arbeid, staat de verdeling van heffingsrechten internationaal ter discussie. De vraag die met name ontwikkelingslanden opwerpen is of het huidige systeem – waarin fysieke aanwezigheid centraal staat – nog passend is bij hedendaagse economische realiteiten.

Dit debat heeft onder andere geleid tot initiatieven zoals onderzoek van het Inclusive Framework van de OESO, naar of landen waar afnemers (klanten) zich bevinden, meer heffingsrechten zouden moeten krijgen (Pijler 1). Deze discussie vindt nu ook plaats bij de VN in het intergouvernementele onderhandelingscomité voor het ontwikkelen van een VN-raamwerkverdrag over internationale belastingsamenwerking. Daarbij is het VN-modelverdrag sinds 2017 op meerdere punten aangepast en bevat inmiddels bronstaatheffingen op betalingen voor diensten (waaronder digitale diensten) en verzekeringspremies.

Bij veel ontwikkelingslanden leeft sterk de wens om bronbelasting op betalingen voor diensten onder verdragen te kunnen effectueren, ook wanneer deze diensten niet daadwerkelijk in het ontvangende land zijn verricht. Het huidige Nederlandse verdragsbeleid biedt hiervoor echter onvoldoende ruimte. Dit blijkt in de praktijk, onder andere bij onderhandelingen met Uganda, Kenia, Nigeria en Zimbabwe, waar de standpunten vooralsnog te ver uit elkaar liggen.

Andere met Nederland vergelijkbare (West-Europese) landen gaan wisselend om met de internationale ontwikkelingen en de vraag van ontwikkelingslanden. Zo zijn er landen in deze groep die een bronbelasting op betalingen voor diensten in de afgelopen jaren hebben geaccepteerd in enkele verdragen, zoals Zwitserland, België, Luxemburg en Frankrijk. Een andere groep landen neemt een meer terughoudende of afwachtende houding in.

3.3. Huidig beleid en knelpunten

Volgens paragraaf 5.2.6 van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 staat Nederland bronstaatheffing op betalingen voor technische diensten enkel toe voor de armste groep ontwikkelingslanden die het meest kwetsbaar zijn[1], en alleen wanneer die diensten ook daadwerkelijk in dat land zijn verricht. Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Bvdb 2001) staat eveneens verrekening toe bij technische diensten verricht in het ontwikkelingsland.[2] Nederland is momenteel dus niet bereid met andere (minder arme) ontwikkelingslanden een bronstaatheffing over dienstverleningsbetalingen af te spreken,

---

[1] Voor wat onder de armste groep ontwikkelingslanden wordt verstaan wordt aangesloten bij de eerste kolom van de lijst van het Development Assistance Committee (DAC) van de OESO. Hieronder vallen de LDCs (minst ontwikkelde landen).

[2] Zie NvT, besluit van 21 december 1989, Stb. 1989, 594 en NvT, besluit van 21 december 2000, Stb. 2000, 642, p. 32 en 33.

zeker niet als de dienst niet lokaal is verricht. Een enkele uitzondering is in een specifiek geval denkbaar wanneer in het kader van een totaalcompromis voor een bepaalde periode toch een dergelijke bronstaatheffing op technische diensten wordt toegestaan, bijvoorbeeld wanneer een ontwikkelingsland te maken heeft met een groot gebrek aan alternatieve bronnen voor belastingheffing. Benadrukt wordt dat het huidige beleid beperkt tot technische diensten – voor andere categorieën diensten wordt bronstaatheffing helemaal niet toegestaan.

3.4. Belang van belastingverdragen

Vanwege de betrokken belangen van het bedrijfsleven en individuen, rekening houdend met wens van ontwikkelingslanden om met belastingverdragen investeringen en activiteiten aan te trekken en de belangen van Nederland bij het faciliteren van internationale activiteiten en investeringen, hecht het kabinet eraan om met ontwikkelingslanden in onderlinge overeenstemming nieuwe belastingverdragen af te kunnen sluiten of verouderde belastingverdragen te kunnen herzien. Het scenario waarin geen nieuwe belastingverdragen met ontwikkelingslanden kunnen worden gesloten of waarin verouderde belastingverdragen niet kunnen worden herzien zou volgens het kabinet in zijn totaliteit bezien ongunstiger zijn voor alle betrokken partijen (het bedrijfsleven, individuen, ontwikkelingslanden en Nederland). Belastingverdragen nemen namelijk belemmeringen weg door het voorkomen van dubbele belasting voor bedrijven en individuen die tussen de betrokken landen activiteiten ontplooien of investeren of op andere wijze inkomen ontvangen uit een ander land dan waar zij (gaan) wonen. Zonder belastingverdrag kunnen zij tegen dubbele belasting aanlopen in het geval dat beide landen (elk op basis van hun nationale wet) over hetzelfde inkomen van deze personen, belasting heffen. Door langetermijnafspraken over het voorkomen van dubbele belasting zorgt het verdrag ook voor rechtszekerheid voor de belastingplichtigen in beide landen. Daarnaast is het belastingverdrag nuttig bij het ondersteunen van de belastingadministraties van de betrokken landen door afspraken over uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering. Dit kan helpen bij de aanpak van belastingontduiking en belastingontwijking. Een breed verdragennetwerk is daarom in het algemeen behulpzaam voor Nederland. Bovendien zijn belastingverdragen niet alleen goed voor de economische relatie tussen landen, maar versterken zij ook de bredere band met deze landen.

3.5. Voorgestelde wijziging

Omdat het sluiten of herzien van belastingverdragen voor Nederland soms zwaarder kan wegen dan het vermijden van een bronstaatheffing op diensten, stelt Nederland voor het beleid aan te passen. De belangrijkste punten van de voorgestelde wijziging zijn:

- Nederland is bereid om, bij onderhandelingen met **alle** ontwikkelingslanden (dus niet alleen de armste groep die het minst kwetsbaar is), een bronstaatheffing op betalingen voor diensten overeen te komen.
- Dit geldt **niet alleen voor technische diensten**, maar voor alle soorten diensten.
- Deze concessie wordt alleen gedaan als het onderdeel is van een acceptabel totaalcompromis en de nadelen zoveel mogelijk worden beperkt door bij het tarief rekening te houden met de winstmarge die verwacht kan worden bij diensten waarbij de kans op verlies minimaal is. Bij voorkeur wordt daarbij de optie geboden aan belastingplichtigen om te kiezen voor belastingheffing op nettobasis.
- Het huidige vereiste dat de dienst daadwerkelijk in het ontwikkelingsland is verricht, **vervalt**.

4. De voorgenomen wijziging

Het voornemen bestaat om het verdragsbeleid dat is opgenomen in paragraaf 5.2.6. van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 te wijzigen en dit beleid te vervangen door de volgende tekst:

In verdragsonderhandelingen met ontwikkelingslanden ziet Nederland de toenemende wens om het heffingsrecht over betalingen voor diensten toe te wijzen aan de betaalstaat. Dit vloeit onder meer voort uit het VN-modelverdrag dat, in tegenstelling tot het OESO-modelverdrag, sinds 2017 een specifieke bepaling voor een bronstaatheffing op betalingen voor (technische) diensten kent (artikel 12A VN-modelverdrag). Het VN-modelverdrag is sindsdien uitgebreid met een bronstaatheffing voor alle diensten (artikel 12AA VN-modelverdrag), een specifieke bepaling voor betalingen voor digitale diensten (artikel 12B VN-modelverdrag) en een specifieke bepaling voor betalingen van verzekeringspremies (artikel 12C VN-modelverdrag). Nederland is geen voorstander van deze bepalingen en kent zelf geen bronstaatheffing op betalingen voor diensten. Met deze bepalingen in het VN-modelverdrag wordt het heffingsrecht van de bronstaat niet begrensd op basis van de plaats waar de dienst is verricht. Hierdoor kan de bronstaat (betaalstaat) ook belasting heffen over betalingen voor diensten die niet in dat land zijn verricht, maar waarvoor een inwoner van dat land wel betaalt. Dit zou – afhankelijk van het tarief – kunnen resulteren in excessieve belasting, omdat het land dat de bronheffing effectueert doorgaans belasting heft over het bruto-inkomen zonder rekening te houden met de aan dat inkomen verbonden kosten. Het bronland houdt bovendien geen rekening met situaties waarbij de kosten tot verlies leiden. Het land van waaruit de diensten worden verricht heft daarentegen doorgaans wel belasting op basis van het netto-inkomen (na aftrek van de kosten) en dit land houdt bovendien doorgaans wel rekening met verliessituaties. De dienstverlener kan de bronbelasting niet volledig verrekenen als zijn eigen woonland hem op netto basis belast en daarmee onvoldoende grondslag bestaat voor volledige verrekening. Dit kan belemmerend werken voor internationale dienstverlening, omdat niet te verrekenen bronstaatheffing mogelijk moet worden afgewenteld op de afnemer van de diensten. Ook zou een bronstaatheffing die niet volledig kan worden verrekend kunnen leiden tot een concurrentienadeel ten opzichte van het bedrijfsleven uit andere vergelijkbare (West-Europese) landen die geen bronstaatheffing op betalingen voor (technische) diensten hebben opgenomen in de verdragen met ontwikkelingslanden. Afhankelijk van het tarief zou een dergelijke heffing daarom de belangen van Nederlandse belastingplichtigen onevenredig kunnen schaden.

Tegelijkertijd heeft Nederland er begrip voor dat een bronstaatheffing op betalingen voor diensten voor ontwikkelingslanden met beperkte handhavingscapaciteiten een eenvoudige methode kan zijn om belastinginkomsten te genereren. Bovendien verandert door de digitalisering en globalisering de economie en de wijze waarop bedrijven opereren. Bedrijven kunnen hun producten en diensten aanbieden zonder dat ze fysiek aanwezig hoeven te zijn in een land. Dit heeft geleid tot een toename in internationale transacties, in het bijzonder dienstentransacties. Ontwikkelingslanden geven aan dat het marktland een heffingsrecht zou moeten krijgen over het inkomen dat wordt gegenereerd door diensten verleend aan een inwoner van hun land, omdat de vraag medebepalend is voor de waarde die aan die dienst kan worden toegekend.
Door economische, demografische en geopolitieke ontwikkelingen zullen er verschuivingen plaatsvinden in de handelsrelaties van Nederland. Zo zullen landen in met name Azië, Zuid-Amerika en Afrika naar verwachting in de toekomst voor Nederland nog belangrijkere handelspartners worden. In relatie tot opkomende economieën en handelspartners waarmee Nederland nog geen belastingverdrag heeft, is het belangrijk voor de economische relatie om fiscale belemmeringen weg te nemen door middel van het sluiten van een belastingverdrag. Tegelijkertijd lukt het momenteel juist met ontwikkelingslanden steeds minder vaak om

overeenstemming te bereiken over een nieuw belastingverdrag dan wel een wijziging van een bestaand verdrag vanwege de uiteenlopende standpunten over de verdeling van heffingsrechten, met name waar het over inkomen uit dienstverlening gaat.

Om het mogelijk te maken met ontwikkelingslanden wel een verdrag te sluiten dan wel bestaande verdragen te herzien is Nederland bereid om binnen een acceptabel totaalcompromis in relatie tot ontwikkelingslanden[3] een beperkte bronstaatheffing op betalingen voor diensten toe te staan, mits de hierboven genoemde nadelen van een bronstaatheffing – waaronder het risico op excessieve belastingheffing en een negatieve budgettaire impact – zoveel mogelijk worden weggenomen door bij het tarief rekening te houden met de winstmarge die verwacht kan worden bij diensten waarbij de kans op verlies minimaal is, bij voorkeur in combinatie met een optie voor de belastingplichtige om te kiezen voor heffing op netto-basis waardoor het bronland ook rekening houdt met kosten die verband houden met de verleende dienst.

Nederland is in relatie tot ontwikkelingslanden bereid binnen een acceptabel totaalcompromis een beperkte bronstaatheffing voor betalingen voor diensten op te nemen mits de nadelen zoveel mogelijk worden weggenomen door bij het tarief rekening te houden met de winstmarge die verwacht kan worden bij diensten waarbij de kans op verlies minimaal is, bij voorkeur in combinatie met een optie voor de belastingplichtige om te kiezen voor heffing op netto-basis.

[3] Voor wat onder ontwikkelingsland wordt verstaan wordt aangesloten bij artikel 6 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.