

Vergaderjaar 2008–2009

31 764

Goedkeuring van het op 24 april 2008 te 's-Gravenhage totstandgekomen verdrag tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Staat Qatar tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (Trb. 2008, 112)

Nr. 7

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 17 juli 2009

Allereerst wil ik, mede namens de Minister van Buitenlandse Zaken, de leden van de fracties van CDA, SP en PVV dank zeggen voor hun inbreng op het voorliggende wetsvoorstel. Het verheugt mij dat de leden van de CDA-fractie de inspanningen van de regering prijzen om met relevante landen, waaronder Qatar, tot belastingverdragen te komen.

Graag zal ik ingaan op de gestelde vragen, waarbij ik de vragen van soortgelijke aard in het navolgende groepsgewijs zal beantwoorden. Voor de betere leesbaarheid zijn hier en daar kopjes aangebracht, die beogen de aard van de daar behandelde vragen te omschrijven.

Aanleiding voor de totstandkoming van het Verdrag

De leden van de fracties van de SP en de PVV stellen een aantal vragen over de financiële aanleiding voor en de budgettaire gevolgen van de totstandkoming van het Verdrag. Op de eerste plaats vragen de leden van de fractie van de PVV wanneer de aanwijzing met betrekking tot de budgettaire gevolgen kan worden verwacht. Ook vragen deze leden van de fractie of er gegevens beschikbaar zijn waaruit blijkt dat een samenwerkingsverband met een financieel ongelijke staat als Qatar noodzakelijk is. De leden van de fractie van de SP informeren naar het aantal Nederlandse bedrijven dat een dochterbedrijf heeft in Qatar en hoeveel daarvan te boek staan als buitenlandse bedrijven volgens de bepalingen van het Verdrag. Ook wensen de leden van de fractie van de SP te vernemen hoeveel Qatarrese bedrijven een dochterbedrijf in Nederland hebben. Hierop kan worden geantwoord dat belastingverdragen budgettaire effecten hebben zowel vanwege hun invloed op de omvang van de in het buitenland geheven belasting waarmee in het kader van de voorkoming van dubbele belasting alhier rekening wordt gehouden, als vanwege de mogelijke inperking van Nederlandse heffingsrechten. Een inschatting van de kwantitatieve omvang daarvan is helaas niet goed te maken. Er is sprake van een totaalpakket dat voor beide partijen plussen en minnen bevat, waarbij veelal de benodigde kwantitatieve gegevens per onderdeel van de toewijzingsregels ontbreken. Daarnaast zij opgemerkt dat Nederland op

bepaalde uitgaande stromen geen bronheffing kent, zoals interest en royalty's. De Nederlandse Belastingdienst krijgt derhalve ook geen verzoeken om deze bronheffingen onder het Verdrag te verlagen. Dientengevolge heeft de Belastingdienst geen inzicht in de omvang van die stromen. Met de totstandkoming van een belastingverdrag worden echter internationale belemmeringen voor grensoverschrijdende investeringen door het bedrijfsleven weggenomen, waarbij de gehele Nederlandse economie is gebaat.

Op gezette tijden wordt een inventarisatie gemaakt van de landen waarmee Nederland nog geen belastingverdrag heeft en de economische belangen die Nederland met die landen heeft. De Golfregio, waartoe Qatar behoort, wordt steeds relevanter voor de wereldeconomie én voor de Nederlandse economie. In 2005 bedroeg de Nederlandse export naar Qatar 0,1 miljard Euro. In 2007 is deze gestegen naar 0,3 miljard Euro (cijfers DNB en EVD). Volgens de gegevens die mij ter beschikking staan, zijn op dit moment 17 Nederlandse bedrijven actief in Qatar. In de regel gaan de Nederlandse bedrijven hiertoe een partnerschap aan met een Qatarees bedrijf of sponsor, in de verhouding 49% – 51%. Dit vloeit voort uit de Qatarese investeringsvoorschriften, die voorschrijven dat een buitenlandse investeerder enkel activiteiten in Qatar kan ontplooiën indien een Qatarese investeerder voor tenminste 51% deelneemt in deze activiteiten. In enkele gevallen wordt hierop een uitzondering gemaakt en is het aan buitenlandse investeerders toegestaan een groter percentage van de activiteiten, soms tot 100%, in eigen beheer te houden. Er zijn geen exacte cijfers beschikbaar over het aantal Qatarese bedrijven dat in Nederland activiteiten ontplooit.

Toepasselijkheid van het Verdrag op natuurlijke personen

De leden van de fractie van de SP vragen waarom het Verdrag ook van toepassing is op natuurlijke personen, terwijl natuurlijke personen in Qatar niet aan belasting zijn onderworpen. Deze leden vragen zich af welke dubbele belasting voor individuen moet worden voorkomen. Ter zake kan erop worden gewezen dat het Verdrag van toepassing is op natuurlijke personen om twee redenen. Op de eerste plaats zijn in diverse gevallen ook natuurlijke personen in Qatar aan belastingheffing onderworpen. Wanneer een natuurlijke persoon in Qatar, niet zijnde een Qatari of een inwoner van een van de landen van de GCC¹, een onderneming drijft in Qatar, is zijn ondernemingswinst belast. Alsdan worden ook inkomsten als royalty's, vermogenswinsten en inkomsten uit onroerende zaken behaald door die natuurlijke persoon in Qatar belast als ondernemingswinst, indien deze inkomsten verband houden met activiteiten in Qatar. Het tarief van die belastingheffing kan oplopen tot 35%. Zouden natuurlijke personen geen toegang hebben tot het Verdrag, dan zou voor deze inkomsten dubbele belastingheffing kunnen optreden. Ten tweede leidt het feit dat natuurlijke personen onder de reikwijdte van het Verdrag vallen ertoe dat de bevoegde autoriteiten van Nederland en Qatar informatie over deze natuurlijke personen kunnen uitwisselen, indien dat relevant is voor toepassing van het Verdrag of de uitvoering en toepassing van de nationale belastingwetgeving.

De vraag van de leden van de fractie van de PVV of er maatregelen zijn voor mensen die hun zakelijk vermogen en bedrijf in Qatar hebben en in Nederland wonen, raakt in feite de essentie van een belastingverdrag. Het Nederlandse fiscale verdragsbeleid beoogt burgers en bedrijven te vrijwaren van dubbele belastingheffing indien zij grensoverschrijdende activiteiten ontplooiën of ontplooid hebben danwel vermogen aanhouden in een ander land dan hun woonland. Wanneer inwoners van Nederland ondernemingsactiviteiten ontplooiën in Qatar, komt onder het Verdrag het

¹ GCC staat voor Gulf Cooperation Council. Dit is een samenwerkingsverband tussen diverse landen in de Golfregio, te weten Qatar, Bahrein, Oman, Koeweit, de VAE en Saudi-Arabië. De GCC is in 1981 opgericht teneinde de samenwerking tussen de zes leden op het gebied van landbouw, handel, industrie, investeringen en veiligheid te verbeteren.

heffingsrecht hierover toe aan Qatar indien deze activiteiten worden ontplooid door middel van een vaste inrichting. Alsdan zal Nederland voor de inkomsten die zijn toe te rekenen aan die vaste inrichting in beginsel voorkoming van dubbele belasting verlenen door middel van een vrijstelling van Nederlandse belasting. Daarmee wordt bereikt dat Nederlandse ondernemers op gelijke (althans niet door belastingheffing verstoorde) voorwaarden in de andere staat kunnen concurreren met ondernemers uit die staat.

Inwonerschap en reikwijdte Verdrag

De leden van de fracties van de SP en PVV vragen op diverse punten een nadere toelichting omtrent inwonerschap onder het Verdrag en de nationale regels die hiervoor gelden in Qatar. De vraag van de leden van de fractie van de SP of het klopt dat artikel 4 van het Verdrag ook betrekking kan hebben op bedrijven kan ik bevestigend beantwoorden. Artikel 1 van het Verdrag bepaalt dat het Verdrag van toepassing is op personen die inwoner zijn van een verdragsstaat. De uitdrukking «persoon» omvat volgens de definitie in het Verdrag een natuurlijk persoon, een lichaam en elke andere vereniging van personen (artikel 3, derde lid, onderdeel d). Wat vervolgens verstaan moet worden onder de uitdrukking «lichaam», is neergelegd in onderdeel e van hetzelfde artikellid: een lichaam is elke rechtspersoon of elke eenheid die voor de belastingheffing als een rechtspersoon wordt behandeld. Voorts is in artikel 4 neergelegd wanneer een persoon inwoner is van een van de verdragsstaten voor toepassing van het Verdrag. Artikel 4 ziet op «personen» en daarmee – indirect – ook op bedrijven c.q. ondernemingen, omdat een onderneming nu eenmaal wordt gedreven door een persoon, zijnde een lichaam of een natuurlijke persoon.

In afwijking van het OESO-modelverdrag 2005 (OESO-publicaties, Parijs 2005; zie www.oecd.org; hierna: het OESO-modelverdrag). is de definitie van inwoner in artikel 4 van het Verdrag gesplitst in een definitie voor Nederland en voor Qatar (artikel 4, lid 1, onderdeel a, respectievelijk onderdeel b). De definitie die voor Nederland wordt gehanteerd komt, behoudens enige redactionele aanpassingen als gevolg van deze splitsing, overeen met de definitie in het OESO-modelverdrag (artikel 4, lid 1). Ingevolge deze definitie is een persoon inwoner van Nederland indien deze, op basis van de Nederlandse wetgeving, in Nederland aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere gelijksoortige omstandigheid. Op grond van deze definitie worden personen, die ingevolge de Nederlandse wetgeving onbepert binnenlands belastingplichtig zijn in Nederland, aangemerkt als inwoner in de zin van artikel 4 van het Verdrag. Voor lichamen is sprake van onbeperte binnenlandse belastingplicht als een lichaam in Nederland is gevestigd (artikel 2, lid 1, Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Dit zal niet alleen het geval zijn als de werkelijke leiding van een lichaam hier te lande is gelegen, maar ook indien een lichaam naar Nederlands recht is opgericht (artikel 2, lid 4 Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Dit oprichtingscriterium is aan te merken als «enige andere gelijksoortige omstandigheid» in de zin van de definitie van inwoner in artikel 4, eerste lid, van het Verdrag. Hiermee refereer ik aan de vraag van de leden van de fractie van de SP wat in artikel 4 wordt bedoeld met «andere soortgelijke omstandigheden». Volledigheidshalve merk ik op dat een van mijn voorgangers in 1985 tijdens de Kamerbehandeling van een wijziging van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (Stb. 1964, 425) ook reeds heeft opgemerkt dat deze zogenoemde oprichtingsfictie kan worden aangemerkt als «enige andere soortgelijke omstandigheid».¹

¹ Kamerstukken II 1984/85, 18 747 (R 1271), nr. 4, blz. 7 en nr. 6, blz. 15.

In de definitie van inwoner voor Qatar in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, van het Verdrag, wordt op verzoek van dat land voor lichamen niet aangesloten bij de onbeperkte belastingplicht, maar bij de plaats waar de werkelijke leiding van het lichaam is gelegen. Door op deze wijze af te wijken van de tekst van het OESO-modelverdrag wordt, zoals in de Toelichtende Nota is opgemerkt, rekening gehouden met het feit dat in Qatar alleen van buitenlandse bedrijven belasting wordt geheven en niet van binnenlandse. De leden van de fractie van de PVV vragen een nadere toelichting over de wijze waarop hiermee is rekening gehouden. Bij de beantwoording van deze vraag ga ik tevens in op de vraag van de leden van de fractie van de SP wanneer een bedrijf buitenlands is voor de belastingdienst van Qatar. Hierbij vragen de leden van de fractie van de SP zich af of dit parallel loopt met de bepalingen daarover in het Verdrag en of dit afhankelijk is van de locatie van de vaste inrichting. De vraag van de leden van de SP-fractie, of uit het feit dat het Verdrag alleen van toepassing is op «taxes on income» en het feit dat deze alleen van buitenlandse bedrijven wordt geheven, kan worden opgemaakt dat het Verdrag dus niet van toepassing is op bedrijven die niet buitenlands zijn, heb ik in hetzelfde kader gezien. Tot slot vragen de leden van de fractie van de SP hoeveel van de Nederlandse bedrijven die een dochtervennootschap hebben in Qatar volgens bepalingen van het Verdrag als buitenlands moeten worden aangemerkt.

De nationale wet van Qatar kent geen definitie van inwonerschap voor lichamen. In de praktijk wordt een lichaam door de belastingdienst van Qatar als inwoner van Qatar aangemerkt als het is opgericht in Qatar of als de feitelijke leiding van het lichaam zich in Qatar bevindt. In de Toelichtende Nota is bij artikel 2 reeds opgemerkt dat Qatar alleen inkomstenbelasting heft van buitenlandse bedrijven. De term «buitenlandse bedrijven» heeft op de eerste plaats betrekking op bedrijven die niet in Qatar zijn gevestigd. Deze bedrijven zijn belastingplichtig in Qatar indien en voor zover zij activiteiten verrichten in Qatar. Daarnaast worden als buitenlands bedrijf aangemerkt die bedrijven die in Qatar zijn gevestigd, maar die buitenlandse aandeelhouders hebben. Deze bedrijven zijn in Qatar aan belastingheffing onderworpen naar rato van het buitenlandse aandeel en voor zover de winst voortvloeit uit activiteiten in Qatar. Zijn alle aandeelhouders Qatarees, dan is het lichaam van belastingheffing vrijgesteld.

Indien in het Verdrag ook voor Qatar de reguliere OESO-definitie van inwoner zijn gebruikt, dan zouden alle binnenlandse bedrijven in Qatar zijn uitgesloten van deze definitie en daarmee van toepassing van het Verdrag. Deze bedrijven voldoen immers niet aan het OESO-criterium van volledige onderworpenheid aan belastingheffing. Door in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, aan te sluiten bij de plaats van werkelijke leiding, wordt zeker gesteld dat ook binnenlandse bedrijven in Qatar voor toepassing van het Verdrag als inwoner van Qatar kunnen worden aangemerkt. Het feit dat het Verdrag alleen van toepassing is op «taxes on income» doet daar niets aan af.

Het is niet bekend hoeveel Nederlandse bedrijven met een dochter in Qatar voor toepassing van het Verdrag als buitenlands bedrijf kunnen worden beschouwd. Wanneer de werkelijke leiding van deze bedrijven zich in Nederland bevindt, zullen zij voor toepassing van het Verdrag als inwoner van Nederland worden aangemerkt. Qatar zal onder het Verdrag ondernemingswinsten van buitenlandse bedrijven alleen in de heffing kunnen betrekken als deze bedrijven een onderneming drijven met behulp van een vaste inrichting in Qatar.

De leden van de fractie van de SP vragen zich af hoe wordt bepaald of een lichaam zijn plaats van werkelijke leiding in Qatar heeft en welke criteria

hiervoor gelden. Ter zake zij erop gewezen dat de plaats van werkelijke leiding wordt bepaald op basis van de relevante feiten en omstandigheden. Doorslaggevend is waar in hoofdzaak de belangrijkste management- en commerciële beslissingen worden genomen die noodzakelijk zijn om de activiteiten van het lichaam uit te voeren. Dit uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan de bepaling van de plaats van de werkelijke leiding van een lichaam in artikel 4 van het OESO-modelverdrag (zie paragraaf 24 van het Commentaar op het OESO-modelverdrag 2008).

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van de PVV of, gelet op de regels die specifiek gelden voor de staat Qatar, permanente verplaatsing van bedrijven in de hand wordt gewerkt, die vervolgens exporteren naar Nederland, merk ik op dat bedrijven hun vestigingsplaats kiezen op basis diverse factoren. Het belastingklimaat van een land is slechts een van de vestigingsplaatsfactoren. Ook factoren als politieke stabiliteit, arbeidsrecht, opleidingsniveau van werknemers, technologische ontwikkeling, geografische ligging en infrastructuur zijn zeer belangrijk voor het vestigingsklimaat van een land. Ook moet een bedrijf, dat zich in Qatar vestigt en voor de Europese markt produceert, rekening houden met invoerrechten en -contingenten bij invoer van zijn producten in Europa. Het lijkt daarom niet voor de hand liggend dat Nederlandse bedrijven zich bij de beslissing zich al dan niet in Qatar te vestigen enkel laten leiden door het fiscale klimaat in Qatar.

Tot slot vragen de leden van de fractie van de PVV welke gevolgen de bronstaatheffing voor het sociale zekerheidstelsel heeft in relatie met de exporteerbaarheid van de uitkering. Hierover kan het volgende worden opgemerkt. Het Nederlandse verdragsbeleid legt het primaat van de belastingheffing over particuliere pensioenen en socialezekerheidsuitkeringen bij de woonstaat van de pensioen- of uitkeringsgenieter. De gedachte hierachter is dat de ontvanger van de uitkeringen in zijn woonland gebruik maakt van alle openbare voorzieningen aldaar en daarom als inwoner van dat land ook moet bijdragen in de kosten daarvan. Onder bepaalde omstandigheden is het echter op zijn plaats om inbreuk te maken op de woonstaatheffing en (ook) een heffingsrecht in te ruimen voor de bronstaat van een particulier pensioen of socialezekerheidsuitkering. Dit kan het geval zijn als in de bronstaat (zoals in Nederland) de opbouw van een pensioenaanspraak of de socialezekerheidspremies zijn gefaciliteerd, terwijl de pensioen- en/of de socialezekerheidsuitkeringen in de woonstaat niet of nauwelijks worden belast. Omdat Qatar particuliere pensioenen en socialezekerheidsuitkeringen in het geheel niet in de belastingheffing betreft, heeft Nederland aangedrongen op een onbeperkte bronstaatheffing voor particuliere pensioenen, lijfrentes, afkoopsommen en socialezekerheidsuitkeringen. Hiermee wordt voorkomen dat, naast de opbouw, ook de pensioen- en socialezekerheidsuitkeringen volledig onbelast blijven als een belastingplichtige uit Nederland emigreert naar Qatar. Met deze benadering wordt ook recht gedaan aan de door Nederland bij de opbouw van pensioenen algemeen gehanteerde omkeerregel. Ingevolge deze regel worden pensioenen in de opbouwfase niet belast, maar wordt pas loon- en inkomstenbelasting geheven bij uitkering van de pensioenen of de socialezekerheidsuitkeringen. Het na de opbouw eveneens onbelast laten van de uitgekeerde pensioentermijnen en/of socialezekerheidsuitkeringen door de bronstaat is in dit licht slechts verdedigbaar als daartegenover een adequate belastingheffing staat in de woonstaat van de genieter. Als door de woonstaat van de genieter van een in Nederland opgebouwd particulier pensioen of Nederlandse socialezekerheidsuitkering geen bijdrage wordt gevraagd voor de openbare voorzieningen in die staat, is er voor Nederland geen reden om van belastingheffing over deze pensioenen en uitkeringen af te zien.

Belastingstelsel en verdragen Qatar

De leden van de fractie van het CDA merken op dat voor portfolio-dividenden een meestbegunstigingsbepaling is opgenomen. In dit verband vragen deze leden zich af waarom in het Nederlands belang ook niet een dergelijke bepaling met betrekking tot royalty's is opgenomen. Voorts informeren de leden van de fractie van het CDA naar het nationale tarief voor royalty's in Qatar en naar de verdragen die Qatar met andere landen is overeengekomen. Ook de leden van de fractie van de SP wensen te vernemen met welke landen Qatar een belastingverdrag is overeengekomen. Uitgaande van de informatie die mij ter beschikking staat, heeft Qatar op dit moment ongeveer 30 belastingverdragen, buiten het voorliggende Verdrag met Nederland, te weten met Algerije, Armenië, Azerbeidzjan, Belarus, België, China, Cuba, Cyprus, Frankrijk, India, Italië, Jordanië, Libanon, Macedonië, Maleisië, Marokko, Nepal, Pakistan, Polen, Roemenië, Rusland, Senegal, Singapore, Sri Lanka, Syrië, Tunesië, Turkije, Venezuela en Vietnam. Ongeveer de helft van deze verdragen moet nog in werking treden. Slechts met Frankrijk en Rusland is Qatar voor royalty's een woonstaatheffing overeengekomen. In alle andere verdragen is voor royalty's een bronheffingstarief opgenomen, variërend van 5% tot 10% of soms zelfs 15%. Royalty's worden in Qatar belast als ondernemingswinst. Qatar heft net als Nederland geen bronbelasting op royalty's, doch overweegt een bronheffing in te voeren met een tarief van 10%. Opname van een 5% tarief zonder meestbegunstigingsclausule in het Verdrag was voor Qatar een zwaarwegend element in de onderhandelingen. In het licht van een totaalcompromis heeft Nederland daarom uiteindelijk ingestemd met opname van een bronheffingstarief van 5% zonder meestbegunstigingsclausule, wat Nederland onder andere ook is overeengekomen met Koeweit (*Trb.* 2001, 126).

De leden van de fractie van het CDA wijzen op de elementen uit het VN-modelverdrag die zijn terug te vinden in hetgeen in het Verdrag is bepaald ten aanzien van de vaste inrichting. Zo wordt voor bouwwerken een termijn van zes maanden gehanteerd voor het aannemen van een vaste inrichting (artikel 5, derde lid) en is een separaat verdragsartikel voor zelfstandige arbeid opgenomen (artikel 14). De vraag van de leden van de fractie van het CDA of in de verdragen die Qatar met andere landen is overeengekomen, een soortgelijke bepaling is opgenomen, kan ik bevestigend beantwoorden. Voor zover mij bekend, is slechts in drie Qatarese belastingverdragen een andere termijn dan 183 dagen opgenomen alvorens een vast middelpunt wordt geconstateerd (9 maanden of 1,5 maand). In andere belastingverdragen van Qatar ontbreekt het artikel over zelfstandige arbeid geheel.

De leden van de fractie van de SP vragen een nadere toelichting omtrent het Nederlandse standpunt inzake de winsttoerekening ten aanzien van bedrijfsklare projecten (de «turn key projecten»). Daarnaast wijzen de leden van de fractie van de SP op de opmerking in de Toelichtende Nota bij artikel 7, derde lid, dat voor de winstberekening van de vaste inrichting ondernemingskosten in aftrek mogen worden gebracht, ook wanneer deze in andere landen dan waar de vaste inrichting is gevestigd zijn gemaakt. De leden van de fractie van de SP informeren naar de aard van deze kosten en of hiermee niet de mogelijkheid wordt gecreëerd om ondernemingskosten toe te rekenen aan een vaste inrichting in een hoogbelastend land, ook wanneer deze niet in dat land worden gemaakt. Naar aanleiding van deze vragen merk ik het volgende op. Artikel 7, tweede en derde lid, van het Verdrag zien op de toerekening van opbrengsten en kosten aan een vaste inrichting. Het tweede lid bevat de algemene richtlijn voor winsttoerekening aan een vaste inrichting. Bepaald is dat die voordelen aan een vaste inrichting moeten worden toegerekend welke de

vaste inrichting geacht moet worden te behalen als de transacties niet zouden hebben plaatsgevonden met het hoofdhuis, maar met een onafhankelijke derde partij onder normale marktomstandigheden (het «arm's length» beginsel). Het derde lid van artikel 7 bevat ten aanzien van de kosten van de vaste inrichting een nadere invulling van de algemene richtlijn die in het tweede lid is opgenomen. Hiermee wordt erkend dat bij het bepalen van de winst van een vaste inrichting tevens rekening moet worden gehouden met de kosten die zijn gemaakt ten behoeve van die vaste inrichting, ongeacht waar of door welk onderdeel (het hoofdhuis of een andere vaste inrichting) van de onderneming die kosten zijn gemaakt. Doordat de voorwaarde is gesteld dat slechts kosten aan de vaste inrichting kunnen worden toegerekend indien deze zijn gemaakt ten behoeve van de vaste inrichting, wordt voorkomen dat de kostentoerekening op willekeurige basis kan geschieden.

Het Nederlandse verdragsbeleid is erop gericht in belastingverdragen een bepaling op te nemen waarin het Nederlandse standpunt ten aanzien van de zogenoemde turn-key projecten (projecten die kant en klaar worden opgeleverd) is neergelegd. Dit is met name relevant in de relatie tot landen die bij dergelijke projecten in beginsel de volledige contractsom als uitgangspunt nemen bij de belastingheffing over de winst van een vaste inrichting. Het Nederlandse standpunt ten aanzien van turn-key projecten houdt in dat het resultaat, dat met deze projecten wordt behaald, moet worden verdeeld naar de mate waarin de werkzaamheden in Nederland dan wel in het andere verdragsland, in dit geval Qatar, worden verricht. Zie ook de Notitie internationaal fiscaal verdragsbeleid, TK 1996/97, 25 087, nr. 1, onderdeel 4.3.1.4.2.

De leden van de fracties van de SP en de PVV vragen op een aantal punten toelichting over de kenmerken van het Qatarese belastingstelsel. Op de eerste plaats vragen de leden van de fractie van de SP of met «income tax» zoals genoemd in de Toelichtende Nota bij artikel 2 wordt bedoeld op een inkomstenbelasting zoals we die in Nederland kennen, of op een vennootschapsbelasting. Voorts wijzen de leden van de fractie van de SP op een artikel dat in 2008 in Forbes Magazine is verschenen, waarin werd bericht over een mogelijke verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting in Qatar. De leden van de fractie van de SP vragen of de regering hiervan op de hoogte is en wat die verlaging precies inhoudt. Ook wensen de leden van de SP te vernemen wat de huidige Qatarese belastingtarieven zijn en of het uiteindelijke tarief van de vennootschapsbelasting voor buitenlandse bedrijven invloed heeft op het Verdrag. De leden van de fractie van de SP vragen tevens of bij de regering bekend is wat multinationals nu gemiddeld effectief aan belasting afdragen in Qatar en of er omstandigheden zijn waaronder buitenlandse bedrijven worden vrijgesteld van belasting of effectief nul procent betalen. De leden van de fractie van de PVV vragen of de hoeveelheid te betalen belasting in Nederland vergelijkbaar is met die in Qatar. Tot slot vragen de leden van de fractie van de SP zich af waarop de verwachting is gebaseerd dat in de toekomst alle bedrijven in Qatar aan belastingheffing zullen worden onderworpen en of deze verwachting een rol heeft gespeeld bij de onderhandelingen.

Ter zake zij erop gewezen dat in Qatar het onderscheid tussen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting, zoals wij dat in Nederland kennen, niet wordt gemaakt. Er wordt belasting geheven («income tax») over ondernemingswinsten, of die winsten nu genoten worden door een natuurlijk persoon of een lichaam. Wel is hierbij relevant of het een binnenlands of een buitenlands bedrijf betreft, zoals eerder reeds werd toegelicht. Het persoonlijke arbeidsinkomen van natuurlijke personen is in

Qatar onbelast. De Qatarese income tax kent de volgende progressieve tariefstructuur:

Belastbaar inkomen (Rial / Euro)		Tarief (%)
0	tot 100 000 / 20 500	0
100 001 / 20 500	– 500 000 / 102 000	10
500 001 / 102 000	– 1 000 000 / 204 000	15
1 000 001 / 204 000	– 1 500 000 / 306 000	20
1 500 001 / 306 000	– 2 500 000 / 510 000	25
2 500 001 / 510 000	– 5 000 000 / 1 019 000	30
> 5 000 000 / 1 019 000		35

Onder voorwaarden kunnen door het Qatarese ministerie van Financiën belastingvrijstellingen worden verleend voor projecten die worden uitgevoerd door buitenlandse bedrijven (ongeacht of deze projecten worden uitgevoerd door een onderneming van een lichaam of van een natuurlijke persoon). Of een vrijstelling wordt verleend, zal onder meer afhangen van de vraag of het project bijdraagt aan de ontwikkelingsplannen en economische doelstellingen van de overheid en of het project ten goede komt aan de werkgelegenheid in Qatar. Mij zijn geen gegevens bekend over de omvang van de belasting die elke individuele onderneming of multinational effectief in Qatar betaalt.

Ik heb kennis genomen van de berichten rondom een mogelijke verlaging van het tarief van de Qatarese income tax. Naar verluidt wordt op dit moment in Qatar nieuwe belastingwetgeving voorbereid, op basis waarvan het inkomstenbelastingtarief zou worden verlaagd naar een algemeen tarief van 12%. Een belangrijke wijziging ten opzichte van de huidige situatie is dat onder de nieuwe belastingwetgeving alle – zowel binnenlandse als buitenlandse – bedrijven belastingplichtig zouden worden in Qatar. Daarnaast overweegt Qatar om bronheffingen en een omzetbelasting of belasting over de toegevoegde waarde in te voeren. Het bovenstaande is gebaseerd op informatie die tijdens de onderhandelingen door de Qatarese onderhandelingsdelegatie is verstrekt en informatie die is verkregen van de Nederlandse ambassade in Qatar.

Een bilateraal belastingverdrag is maatwerk. Bij de onderhandelingen over een dergelijk verdrag spelen verschillende factoren een rol, die alle in meer of mindere mate van invloed zijn op het uiteindelijke resultaat. De uitkomst van onderhandelingen hangt onder meer af van de financiële en economische betrekkingen tussen beide landen, hun fiscale stelsels (waartoe ook het huidige en eventuele toekomstige belastingtarief behoort), alsmede het verdragsbeleid van beide landen. Bij de totstandkoming van een belastingverdrag wordt zo veel mogelijk rekening gehouden met toekomstige ontwikkelingen, omdat een belastingverdrag voor langere tijd wordt aangegaan. Het is bovendien niet wenselijk om bij elke wijziging van de nationale wet- en regelgeving in de betrokken landen het belastingverdrag te moeten aanpassen.

Op de vraag van de leden van de fractie van het CDA of, en zo ja hoe, in Nederland dubbele belasting wordt voorkomen als in Qatar op vrijwillige basis Zakat wordt betaald, kan worden geantwoord dat veel Arabische landen, waaronder Qatar, een Zakat kennen. De Zakat is een op islamitische leest geschoeide heffing waarmee wordt beoogd rijkdommen en middelen eerlijker onder de bevolking te verdelen. De hoogte van de te betalen Zakat hangt zowel af van de bezittingen en schulden, als van de door een persoon behaalde voordelen. Zakat wordt alleen geheven van islamieten, niet van personen die een ander geloof aanhangen. In een aantal Nederlandse belastingverdragen met Arabische landen is expliciet bepaald dat Zakat onder de reikwijdte van het verdrag valt (Koeweit, *Trb.*

2001, 126, en Saudi-Arabië, *Trb.* 2008, 214). Gevolg hiervan is dat onder die verdragen de heffing van Zakat ten laste van inwoners van Nederland beperkt zal worden door de bepalingen van dat verdrag. Zakat wordt ook in Qatar alleen van gelovigen geheven. Het betalen van Zakat vormt echter geen wettelijke, maar slechts een religieuze verplichting. Om die reden is de Zakat niet onder de reikwijdte van het Verdrag gebracht. Bijgevolg wordt Qatar bij de heffing van Zakat van inwoners van Nederland niet belemmerd door de bepalingen van het Verdrag en zal Nederland ter zake van de heffing van Zakat door Qatar ook geen vermindering ter vermijding van dubbele belasting verlenen. Ook op basis van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Bvbd 2001) zal Nederland geen voorkoming kunnen geven, omdat het Bvbd 2001 niet van toepassing is als met dat land een belastingverdrag is overeengekomen.

De leden van de fractie van de SP wijzen op de opmerking in de Toelichtende Nota dat Qatar nog geen bronbelasting op dividenden en interest kent en vragen zich af of verwacht wordt dat Qatar deze zal introduceren. Voorts vragen deze leden zich af of de uitsluitende woonstaatheffing voor interest die met Qatar is overeengekomen, alleen ziet op de Nederlandse heffing over interest, omdat Qatar geen bronheffing op interest kent. Zoals reeds opgemerkt, is in Qatar nieuwe belastingwetgeving in voorbereiding. De Qatarese overheid overweegt onder meer om bronheffingen in te voeren. Hoe deze wetgeving er zal gaan uitzien, is echter nog niet bekend. Overigens lijkt in bredere zin de tendens waarneembaar dat de landen die op dit moment grotendeels afhankelijk zijn van inkomsten uit olie en gas, vanwege de dalende olieprijsen op zoek gaan naar alternatieve inkomstenbronnen. In dit licht bezien, is het niet ondenkbaar dat Qatar inderdaad zal besluiten bronheffingen te introduceren.

Het Nederlandse verdragsbeleid is er van oudsher op gericht om zo veel mogelijk belemmeringen voor kapitaalverkeer weg te nemen. Nederland heft zelf geen bronbelasting op interest en in verdragsrelaties streeft Nederland naar een zo laag mogelijk bronheffingstarief voor interest (bij voorkeur een tarief van 0%). De uitsluitende woonstaatheffing¹ die voor interest met Qatar is overeengekomen moet in dit licht worden gezien. Daar beide landen op dit moment geen bronheffing kennen voor interest zal opname van een woonstaatheffing ten aanzien van bronheffingen op interest niet leiden tot een beperking of verschuiving van heffingsrechten. Mocht Qatar besluiten een bronheffing in te voeren, dan kan deze heffing ten aanzien van inwoners van Nederland onder het voorliggende Verdrag niet worden geëffectueerd. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat voor Nederland de uitsluitende woonstaatheffing voor interest ertoe leidt dat Nederland geen inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting kan heffen over interest genoten door een Qatarese aanmerkelijkbelanghouder in het kader van de terbeschikkingstelling van vermogen aan zijn eigen BV in Nederland (artikel 7.2, lid 3 Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 17a, lid 1, onderdeel c Wet op de vennootschapsbelasting 1969).

Anti-misbruik

Op diverse punten vragen de leden van de fracties van het CDA en de SP aandacht voor «treaty shopping» en mogelijk misbruik van het Verdrag. Op de eerste plaats merken de leden van de fractie van het CDA op dat in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, geen zogenaamd «subject to tax» vereiste is opgenomen. De leden van de fractie van het CDA vragen zich af of dit tezamen met de in artikel 24 opgenomen voorkomingsbepaling niet kan leiden tot een dubbele vrijstelling aan Nederlandse zijde, met mogelijke ongewenste opzetjes om belasting te vermijden tot gevolg. De leden van de fractie van het CDA vragen hetzelfde ten aanzien van de drijarenregeling zoals bedoeld in artikel III van het Protocol bij het Verdrag. In het

¹ Per vergissing wordt in onderdeel 2 van de toelichtende nota gesproken over «uitsluitende bronheffing» in plaats van «uitsluitende woonstaatheffing».

kader van deze driejarenregeling vernemen de leden van de fractie van het CDA graag wat wordt verstaan onder liquide middelen en of hieronder bijvoorbeeld ook obligaties of andere vorderingen vallen. Hierbij vragen deze leden zich af of de toets of de bezittingen van de vennootschap op enig moment in de periode van twaalf maanden voorafgaand aan de vestiging in de andere staat hoofdzakelijk uit liquide middelen bestonden niet gemakkelijk is te omzeilen.

Het door de leden van de fractie van het CDA als zodanig aangeduide zogenoemde «subject to tax»- vereiste van artikel 4, eerste lid, dat in andere verdragen van Nederland voor beide landen wordt gehanteerd voor inwonerschap, ziet er slechts op dat personen die in een staat wonen voor de toepassing van het verdrag aldaar voor de belastingheffing als inwoners worden behandeld. Dat criterium houdt echter niet in dat als inwoners slechts gelden personen die voor al hun inkomsten feitelijk in de belastingheffing worden betrokken. Voor het aanmerken als inwoner voor de toepassing van het verdrag volstaat dat deze personen zijn onderworpen aan een belastingheffing die voor alle inwoners geldt. Het feit dat in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, van het verdrag de onderworpenheid als inwoner aan de belastingheffing voor Qatar niet als criterium is gehanteerd, is daarop terug te voeren dat inwoners van Qatar in veel gevallen niet aan een belastingheffing naar de in het verdrag genoemde belastingen zijn onderworpen. Immers, voorzover deze inwoners gelovigen zijn in de zin van de islamitische godsdienst zijn zij niet onderworpen aan de Qatarese belasting naar het inkomen, maar aan de Zakat. Deze heffing valt echter niet onder de werking van het verdrag en kan ook niet worden beschouwd als een belastingheffing van inwoners. Hantering van het in de Nederlandse verdragen gebruikelijke criterium zou er toe leiden dat veel inwoners van Qatar niet als inwoner van dat land zouden kwalificeren voor de toepassing van het verdrag. Om dat te vermijden is voor het nu in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, opgenomen criterium gekozen. Er lijkt echter geen aanleiding te veronderstellen dat het ontbreken in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, van het «subject to tax» vereiste zal leiden tot ongewenste opzetjes die het vermijden van belastingheffing tot gevolg hebben. Voorts vermag ik niet in te zien op welke wijze de leden van de fractie van het CDA in het ontbreken van het «subject to tax» vereiste ten aanzien van inwoners van Qatar een verband zien met de in artikel 24 van het verdrag opgenomen voorkomingsbepaling (welke geldt voor inwoners van Nederland), noch op welke wijze dit zou kunnen leiden tot de hiervoor bedoelde opzetjes. Voor zover de leden van de fractie van het CDA hierbij het oog zouden hebben op de mogelijkheid dat Nederlandse belastingheffing zou kunnen worden ontgaan door zogenoemde passieve inkomsten onder te brengen in een in Qatar gelegen vaste inrichting van inwoners van Nederland, wordt er op gewezen dat daartegen naar mijn oordeel een adequate maatregel in het verdrag is getroffen in artikel 10, zevende lid, en in artikel 24, vierde lid, van het verdrag. Daarin is de zogenoemde «zwarte gatenbepaling» opgenomen.

Artikel III van het protocol bij het Verdrag, waarin de door de leden van de fractie van het CDA benoemde «driejarenregeling» is neergelegd, geeft een nadere invulling aan de wijze waarop onder artikel 4, lid 4, van het Verdrag de woonplaats van een lichaam dient te worden bepaald indien het inwoner is van beide verdragslanden. In Qatar wordt geen dividendbelasting ingehouden op uitgekeerde dividenden. Nederland kent wel een dividendbelasting. Deze protocolbepaling beoogt onder andere te voorkomen dat een lichaam waarin zich hoofdzakelijk liquide middelen bevinden van Nederland naar Qatar wordt verplaatst, om vervolgens vrij van dividendbelasting dividenden uit te keren. Artikel III van het protocol bij het Verdrag beoogt derhalve misbruik van het Verdrag te voorkomen. Verondersteld wordt dat de zetel van een lichaam in beginsel niet om

bona fide, zakelijke redenen is verplaatst indien aan de volgende twee criteria is voldaan:

- a) De zetel van de vennootschap is minder dan drie jaar geleden verplaatst van de ene verdragstaat naar de andere; en
- b) Het vermogen van het lichaam op enig moment gedurende een tijdvak van 12 maanden voorafgaand aan de zetelverplaatsing hoofdzakelijk uit liquide middelen bestond.

Omwille van de toepasbaarheid van de bepaling is ervoor gekozen kwantitatieve criteria op te nemen. Aan een kwantitatief criterium wordt wel of niet voldaan; een tussenweg is er in principe niet. Als aan beide criteria is voldaan, dan wordt verondersteld dat sprake is van een niet-zakelijke zetelverplaatsing, tenzij de verdragslanden in onderling overleg vaststellen dat de zetel toch om bona fide, zakelijke redenen is verplaatst. Met deze criteria is een stevige drempel gecreëerd tegen het ontgaan van belastingheffing door middel van zetelverplaatsing van een lichaam. Tot slot merk ik op dat het begrip «liquide middelen», dat in deze bepaling wordt gehanteerd, de betekenis heeft die daaraan in bedrijfseconomische zin wordt toegedicht, te weten contant of giraal geld, alsmede waardepapieren, vorderingen en andere financiële instrumenten die op zeer korte termijn in (contant of giraal) geld kunnen worden omgezet.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom voor deelnemingsdividenden in afwijking van het verdrag met Bahrein geen uitdrukkelijke bepaling is opgenomen met betrekking tot onbedoeld gebruik van het dividendartikel. De leden van de fractie van het CDA vragen zich af of opname van een «main purpose test» voldoende waarborgen biedt tegen treaty shopping. Tevens vragen deze leden naar de relatie tussen deze bepaling en de bepalingen die op dit punt in de Belastingregeling voor het Koninkrijk zijn opgenomen. Daarbij informeren de leden van de fractie van het CDA ook naar de eventuele precedentwerking. De leden van de fractie van de SP vragen naar de verhouding van de 0% bronheffing voor deelnemingsdividenden die in het Verdrag is opgenomen en het ontbreken van dividendbelasting in Qatar. Hierbij vragen de leden van de fractie van de SP zich af of de combinatie van de deelnemingsvrijstelling met hetgeen is vastgelegd in artikel 10 nu betekent dat deze bedrijven nergens meer dividendbelasting betalen. Tot slot wijzen de leden van de fractie van de SP op de Limitations on benefitsbepaling die in het verdrag met Bahrein is opgenomen in relatie tot het 0% tarief voor deelnemingsdividenden. De leden van de fractie van de SP wensen te vernemen wat deze limitations on benefitsbepaling inhoudt en waarom deze niet geldt voor Qatar.

Hierover kan worden gesteld dat het Nederlandse verdragsbeleid is gericht op een bronbelastingtarief van 0% voor deelnemingsdividenden. Qatar heft echter geen bronbelasting over winstuitdelingen. Ook worden ondernemingswinsten, waaronder ontvangen dividenden, in Qatar niet belast indien deze zijn genoten door binnenlandse bedrijven, zoals eerder in deze nota reeds toegelicht. De combinatie van het Qatarese belastingstelsel met de Nederlandse deelnemingsvrijstelling en het 0%-tarief voor deelnemingsdividenden in het Verdrag zou ertoe kunnen leiden dat inwoners van derde landen dividend van een Nederlands lichaam vrij van dividendbelasting zouden kunnen genieten door hun belangen via Qatar te leiden. In dat licht achtte Nederland het niet wenselijk onvoorwaardelijk van zijn heffingsrechten ten aanzien van deelnemingsdividenden die door een Nederlands lichaam aan een Qatarees lichaam worden betaald af te zien. Nederland heeft derhalve aangedrongen op opname van een anti-misbruikbepaling bij artikel 10, hetgeen heeft geresulteerd in een zogenoemde «main-purpose test».

De «limitation on benefitsbepaling» (hierna: de LOB) en de «main-purpose test» komen in de Nederlandse verdragen in verschillende vormen voor. De LOB die in het verdrag met de Verenigde Staten (*Trb.* 1993, 77 en *Trb.* 2004, 166) is opgenomen (artikel 26), is de meest uitgebreide LOB die Nederland in een belastingverdrag is overeengekomen. Deze LOB is gebaseerd op het beginsel dat niemand recht heeft op verdragsvoordelen, tenzij sprake is van een gekwalificeerde persoon. Wanneer sprake is van een gekwalificeerde persoon en aan welke voorwaarden deze moet voldoen, is in die bepaling op zeer gedetailleerde wijze ingevuld. De LOB, die in het verdrag met Bahrein (*Trb.* 2008, 119) is opgenomen, is vergelijkbaar met de LOB in het verdrag met Koeweit (*Trb.* 2001, 126). Deze LOB is beperkter dan de LOB in het verdrag met de Verenigde Staten en ziet enkel op toegang tot het verlaagde bronheffingstarief voor deelnemingsdividenden. Deze LOB bepaalt dat voor deelnemingsdividenden het (hogere) bronheffingstarief voor portfoliodividenden van toepassing is in plaats van het (lagere) bronheffingstarief voor deelnemingsdividenden, als deze dividenden onvoldoende worden belast in Bahrein respectievelijk Koeweit. Voor een aantal personen is hierop een uitzondering opgenomen: deze personen hebben hoe dan ook recht op het verlaagde bronheffingstarief omdat wordt verondersteld dat deze personen geen misbruik kunnen maken van het dividendartikel.

Ondanks dat de LOB in het verdrag met Bahrein minder uitgebreid is dan de LOB die met de Verenigde Staten is overeengekomen, had Qatar toch bezwaar tegen de omvang van de bepaling. Zoals aangegeven, kon Nederland echter niet instemmen met een ongeclausuleerde verlaging van het bronheffingstarief voor deelnemingsdividenden tot 0%. Derhalve is een «main-purpose test» opgenomen (artikel 10, lid 7). Op basis van deze «main-purpose test» wordt het verlaagde bronheffingstarief geweigerd als de belangrijkste reden of een van de belangrijkste redenen voor het oprichten of aanhouden van de desbetreffende vennootschap is gelegen in het verkrijgen van het verlaagde bronheffingstarief voor deelnemingsdividenden. Naar mijn mening biedt deze «main-purpose test» voldoende waarborgen om oneigenlijk gebruik van het dividendartikel te voorkomen. Zodra Nederland het vermoeden heeft dat sprake is van misbruik, kan Nederland het 0%-tarief weigeren. Hiervoor is geen instemming van Qatar nodig. Wel heeft Nederland toegezegd voorafgaand aan een eventuele weigering van het verlaagde tarief Qatar te zullen raadplegen. Dit biedt Qatar de gelegenheid de situatie nader toe te lichten, mocht dat nodig worden geacht. Een vergelijkbare «main-purpose test» is ook reeds in andere verdragen opgenomen, zoals in het verdrag met Tunesië (*Trb.* 1995, 164), Egypte (*Trb.* 1999, 188) en Kroatië (*Trb.* 2000, 64). Ook deze landen kennen geen dividendbelasting en betrekken buitenlandse dividenden niet of niet in alle gevallen in de winstbelasting.

De leden van de fractie van het CDA vragen zich af hoe de main purpose test, die in het verdrag met Qatar is opgenomen om onbedoeld gebruik van het dividendartikel tegen te gaan, zich verhoudt tot de bepalingen die op dit terrein in de Belastingregeling voor het Koninkrijk zijn opgenomen. Dienaangaande merk ik op dat de Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna: BRK) (*Stb.* 1964, 425), hoewel het een Rijkswet is, materieel hetzelfde karakter heeft als een belastingverdrag. Zoals reeds eerder is opgemerkt, spelen bij de totstandkoming van verdragen verscheidene factoren een rol, waaronder de financiële en economische betrekkingen tussen landen, de specifieke voorkeuren en onderhandelingsinzet van de landen en uiteraard ook de visie die de betrokken landen op het moment van het maken van de afspraken hebben op hun internationale fiscale beleid. Een verdrag is immers toegesneden op de specifieke relatie tussen de betrokken landen en dat geldt uiteraard ook voor de vormgeving van anti-misbruikbepalingen. De BRK kent een aantal bijzondere bepalingen

die tot doel hebben om het gevaar van onbedoeld gebruik van de verlaging van de bronbelasting op deelnemingsdividend in artikel 11 van de BRK tegen te gaan. In dat verband wijs ik op de zogenoemde overmakingsregeling in art. 11 BRK, de specifieke bepaling over houdstermaatschappijen in art. 25 BRK, de aanvulling op het inwonersartikel in art. 34, tweede lid, BRK en de anti-misbruikbepalingen in art. 35a en 35b BRK. Die bepalingen zijn sinds het ontstaan van de huidige BRK in 1964 stapsgewijs in de BRK opgenomen bij de wijzigingen daarvan in 1985, 1996 en 2001. Toekomstige wijzigingen van de BRK zijn zeker niet uit te sluiten. Zo is voorzien dat de lopende staatkundige hervormingen zullen leiden tot een beperkte aanpassing van de BRK aan de nieuwe structuur van het Koninkrijk. Tussen de landen binnen het Koninkrijk vindt voorts met enige regelmaat overleg plaats over de vraag of inhoudelijke wijzigingen van de BRK gewenst zijn. Daarbij spelen, naast eerdergenoemde factoren, nieuwe ontwikkelingen op belastinggebied in Nederland, de Nederlandse Antillen of Aruba een rol.

Formele bepalingen (arbitrage/bijstand)

De leden van de fractie van de SP vragen waarom de artikelen over arbitrage en uitwisseling van inlichtingen zijn geënt op het concept voor het nieuwe OESO-modelverdrag 2008, terwijl het belastingverdrag als geheel is gebaseerd op het OESO-modelverdrag 2005. Hierbij wensen de leden van de fractie van de SP te vernemen op welke wijze wordt afgeweken van het OESO-modelverdrag 2005. Hierover kan ik het volgende opmerken. Arbitrage vormt het sluitstuk van de overlegprocedure, die in belastingverdragen wordt opgenomen om de bevoegde autoriteiten de mogelijkheid te geven, al dan niet op verzoek van een belastingplichtige, met elkaar in overleg te treden over gevallen van belastingheffing die niet in overeenstemming zijn met de bepalingen van het belastingverdrag. Daarbij gaat het in verreweg de meeste gevallen om situaties van dubbele belastingheffing. Dergelijke situaties kunnen zich onder andere voordoen als gevolg van een verschillende toepassing of interpretatie van het verdrag door de beide verdragspartners. De bevoegde autoriteiten kunnen door middel van een onderlinge overlegprocedure trachten deze situatie van dubbele belastingheffing ongedaan te maken. Om te voorkomen dat een dergelijke overlegprocedure jaren voortduurt en belastingplichtige in onzekerheid blijft verkeren, streeft Nederland in haar belastingverdragen naar opname van een arbitragebepaling. De arbitragebepaling voorziet erin dat het geschil zal worden voorgelegd aan een arbitragecommissie als de bevoegde autoriteiten niet binnen een termijn van twee jaar een oplossing hebben gevonden om de dubbele belastingheffing ongedaan te maken. Opname van de mogelijkheid van arbitrage vormt een aansporing voor de verdragspartners om in een onderlinge overlegprocedure tijdig tot een oplossing te geraken. De mogelijkheid van arbitrage vormt al enige jaren een vast onderdeel van het Nederlandse verdragsbeleid en is inmiddels terug te vinden in bijna alle Nederlandse belastingverdragen sinds het midden van de jaren-90 van de vorige eeuw (bijvoorbeeld Albanië, *Trb.* 2004, 281 en 33; Slovenië, *Trb.* 2004, 252; Koeweit, *Trb.* 2001, 126).

Het artikel inzake overlegprocedures in het OESO-modelverdrag (artikel 25) bevatte tot 2008 geen arbitragebepaling. De OESO heeft begin 2007 echter een onderzoeksrapport gepubliceerd over de effectiviteit van de onderlinge overlegprocedure in bilaterale belastingverdragen («Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes», Committee on Fiscal Affairs, OESO, February 2007). In dit rapport is gewezen op de belangrijke verhoging van de effectiviteit van onderlinge overlegprocedures wanneer daaraan als sluitstuk een verplichte overgang naar het instrument van arbitrage zou worden gekoppeld. In dat licht moet de toevoeging van de

arbitragebepaling worden gezien die sinds juli 2008 deel uitmaakt van het artikel over de onderlinge overlegprocedure in het OESO-modelverdrag (artikel 25, lid 5). Ingevolge deze nieuwe arbitragebepaling van de OESO is de uitkomst van een arbitrageprocedure bindend voor alle partijen, tenzij de beslissing door de betrokken persoon wordt verworpen. Daarnaast wordt met de nieuwe bepaling het initiatief om tot arbitrage over te gaan bij belastingplichtige gelegd, in plaats van bij de bevoegde autoriteiten, zoals gebruikelijk was in de voorheen door Nederland gesloten belastingverdragen. Deze elementen vormen een nadere stimulans voor de betrokken verdragsstaten om binnen twee jaar de overlegprocedure tot een goed einde te brengen. Deze ontwikkelingen waren voor Nederland aanleiding om, reeds voordat het nieuwe OESO-modelverdrag integraal werd gepubliceerd, de nieuwe arbitragebepaling voor te stellen aan Qatar. Het artikel inzake inlichtingenuitwisseling uit het OESO-modelverdrag, waarop het artikel in het verdrag met Qatar is geënt, is in 2008 niet gewijzigd ten opzichte van de tekst uit het OESO-modelverdrag uit 2005.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom Qatar geen bepaling over bijstand bij invordering wenste op te nemen. Tot slot wensen deze leden te vernemen waar de bijstand gewoonlijk uit bestaat. In dit verband kan erop worden gewezen dat de keuze of in een belastingverdrag een bepaling inzake bijstand bij invordering wordt opgenomen, en hoe deze bepaling wordt ingevuld, afhangt van de bijstand die de verdragslanden kunnen en willen geven. Bepalend hiervoor zijn onder meer de wet- en regelgeving van de verdragslanden en hun praktische mogelijkheden om aan bijstandsverzoeken te kunnen voldoen. Nederland heeft tijdens de onderhandelingen voorgesteld in het Verdrag een bepaling inzake bijstand bij invordering op te nemen. Qatar kon echter niet instemmen met opname van dit artikel, omdat op dit moment de Qatarese belastingdienst onvoldoende capaciteit heeft om aan de verplichtingen te voldoen die uit een dergelijk artikel zouden kunnen voortvloeien. Wel heeft Qatar aangegeven bereid te zijn met Nederland in gesprek te gaan over opname in het Verdrag van een artikel over bijstand bij invordering zodra de belastingdienst van Qatar beter is toegerust om aan bijstandsverzoeken te voldoen.

Nederland is inmiddels met ongeveer 30 verdragslanden een dergelijke bepaling overeengekomen, bijvoorbeeld in het verdrag met de Verenigde Staten van Amerika (*Trb.* 1993, 77 en *Trb.* 2004, 166), Denemarken (*Trb.* 1996, 210), Canada (*Trb.* 1997, 258), Oeganda (*Trb.* 2004, 262) en Albanië (*Trb.* 2004, 281). De bijstand waarin deze bepaling voorziet kan variëren van enkel het invorderen van belastingschulden van bepaalde soorten belastingen, tot een meer uitgebreide vorm van bijstand, waaronder ook het nemen van conservatoire maatregelen ter bescherming van de verhaalsmogelijkheden van het verdragsland dat om de bijstand verzoekt, voor alle soorten belastingen.

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager