

Vergaderjaar 2004–2005

29 632

Goedkeuring van het op 8 maart 2004 te Washington tot stand gekomen Protocol, met memorandum van overeenstemming, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2004, 166)

B

VERSLAG VAN EEN SCHRIFTELIJK OVERLEG

Vastgesteld 13 mei 2005

In de vaste commissie voor Financiën¹ bestond behoefte de staatssecretaris van Financiën een aantal vragen voor te leggen inzake Goedkeuring Verdrag met de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2004, 166) (Kamerstuk 29 632). Deze vragen zijn op 20 januari 2005 aan de staatssecretaris voorgelegd.

De staatssecretaris heeft de vragen bij brief van 3 mei 2005 beantwoord. De gewisselde stukken worden hierbij openbaar gemaakt.

De voorzitter van de commissie,
Essers

De griffier van de commissie,
Janssen

¹ Samenstelling:

Schuyer (D66), Ketting (VVD), Terpstra (CDA), Van Driel (PvdA), Doek (CDA), Van Middelkoop (CU), Biermans (VVD) (plv. voorzitter), Essers (CDA), voorzitter, Kox (SP), Leijnse (PvdA) en Thissen (GL).

BRIEF AAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Den Haag, 20 januari 2005

In de vaste commissie voor Financiën bestond behoefte bij de fracties van CDA en VVD u naar aanleiding van de Goedkeuring van het Verdrag met de VS van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2004, 166) (Kamerstuk 29 632) achteraf nog een aantal vragen voor te leggen.

Hoewel sommige vragen van de twee fracties enige overlap vertonen, is ervoor gekozen de vragen toch gescheiden te stellen aangezien de toelichting bij de vraag iedere keer iets anders is.

Het is de bedoeling van de commissie de vragen met uw antwoorden te zijner tijd te drukken als verslag van een schriftelijk overleg. De commissie ziet uw antwoorden met belangstelling tegemoet.

De griffier van de commissie,
Janssen

De leden van de commissie Financiën hebben – gelet op de stimulans van het Nederlandse vestigingsklimaat en de administratieve lastenverlichting, die uitgaat van het Protocol 2004 bij het Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen de Verenigde Staten en Nederland – gemeend alle medewerking aan een snelle goedkeuring te moeten geven. Wel hebben de leden nog een aantal vragen over het Protocol, welke vragen zij graag door de staatssecretaris van Financiën beantwoord zien.

De leden van de CDA-fractie vernemen graag het antwoord van de staatssecretaris op onderstaande vragen.

Artikel 10, lid 3

Vraag 1

Professor dr. A.H.M. Daniels deed namens de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs onderstaande vraag toekomen inzake dit artikel, waarover de leden van de CDA-fractie graag de mening van de staatssecretaris vernemen.

Artikel 10, lid 3 van het verdrag stelt een aantal voorwaarden waaraan voldaan moet zijn wil een dividenduitkering door een Nederlandse dochtermaatschappij aan haar Amerikaanse moedermaatschappij zijn vrijgesteld van Nederlandse dividendbelasting. Een van de voorwaarden is dat de Amerikaanse moedermaatschappij «has owned *directly* shares representing 80 percent or more of the voting power» in de Nederlandse dochtermaatschappij. Kan de staatssecretaris bevestigen dat het belang van een Amerikaanse vennootschap in het aandelenkapitaal van een Nederlandse dochtermaatschappij kwalificeert als een belang dat «*directly*» wordt gehouden zoals bedoeld in artikel 10, lid 3 indien dat belang wordt gehouden door een naar Nederlandse maatstaven fiscaal transparante partnership waarin de Amerikaanse vennootschap participeert als vennoot?

Artikel 24, lid 4

Vraag 2

Professor dr. A.H.M. Daniels deed namens de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs onderstaande vraag met toelichting toekomen inzake dit artikel, waarover de leden van de CDA-fractie graag de mening van de staatssecretaris vernemen.

Is het de staatssecretaris bekend dat diverse grote Amerikaanse bedrijven hun belang in hun Nederlandse dochtermaatschappij op diverse wijzen vorm hebben gegeven, waaronder de mogelijkheid dat de aandelen in de Nederlandse dochtermaatschappij worden gehouden door een partnership (bijvoorbeeld een Nederlandse commanditaire vennootschap), die naar Nederlands recht fiscaal als transparant wordt aangemerkt? Als gevolg van de voorgestelde invoering van het nieuwe artikel 24, lid 4 verkeren deze Amerikaanse bedrijven in onzekerheid met betrekking tot de vermindering van Nederlandse bronbelasting op dividenden omdat in plaats van een vermindering van bronbelasting tot, thans, 5% in de toekomst 25% Nederlandse dividendbelasting verschuldigd zou kunnen worden. Daarnaast kan mogelijk de aanmerkelijkbelangheffing voor buitenlands belastingplichtigen aan de orde komen. Dit lijkt niet in overeenstemming met het doel van de aanpassing van het dividendartikel: vermindering dan wel afzien van dividendbelasting op dividenden betaald in groepsverband. Zou de staatssecretaris nader kunnen toelichten hoe in dergelijke situaties het Protocol dient te worden toegepast?

TOELICHTING

De achtergrond van de regeling

Artikel 24, lid 4 geeft een regeling voor inkomsten en vermogenswinsten die worden genoten door middel van een entiteit die in de V.S. of in Nederland of in beide staten als fiscaal transparant wordt aangemerkt. De oorsprong van deze bepaling ligt in de Amerikaanse regulations¹ die zijn ingevoerd als vervolg op de invoering van het zogenaamde check the box systeem. Het check the box systeem stelt ondernemingen in staat om de status van entiteiten voor doeleinden van de Amerikaanse federale belastingwetgeving (corporation of fiscaal transparante vennootschap) op eenvoudige wijze vast te stellen door middel van een door de belastingplichtige uit te brengen keuze. Het systeem stelt Amerikaanse ondernemingen in staat hun tax planning voor hun internationale activiteiten op efficiënte wijze uit te voeren. Om te voorkomen dat het check the box systeem door *buitenlandse* ondernemingen wordt gebruikt om Amerikaanse fiscale voordelen te behalen ter zake van investeringen in de V.S. geven de regulations bijzondere regels voor de verdragstoepassing door de Amerikaanse belastingdienst op Amerikaanse inkomsten genoten door buitenlandse investeerders. Aangezien naar Amerikaans recht latere verdragen voorgaan op een oudere nationale regel, zijn de V.S. genoodzaakt de regel uit de regulations over te nemen in belastingverdragen (c.q. aanpassingen daarvan) van latere datum.

De benadering in de Amerikaanse regulations is overgenomen door de OESO in het zogenaamde partnership report van 1999. Bij dit partnership report heeft Nederland een voorbehoud gemaakt:

*«Given the difficulties we have with these conclusions, we would find that an unsatisfactory situation. We therefore prefer it to be up to our own initiative to decide, depending on the circumstances of the case at hand, whether and to which extent, the conclusions of the Report are applicable».*²

In OESO verband heeft Nederland zich dus in deze kwesties de nodige armslag voorbehouden.

De casus gestileerd

Een Amerikaanse multinational richt een partnership op (bijvoorbeeld een Nederlandse commanditaire vennootschap) die naar Nederlandse maatstaven fiscaal transparant is. Dat wil zeggen dat voor de toepassing van de Nederlandse belastingwetgeving de inkomsten van de partnership worden geacht inkomsten van de Amerikaanse moedermaatschappij te zijn. De partnership bezit alle aandelen in een Nederlandse BV. De Nederlandse BV kan actief zijn op een veelheid van terreinen: houdstermaatschappij van niet-Amerikaanse deelnemingen, financiering, licentiëring van merknamen, patenten en technologie, hoofdkantoorfuncties en productieen/of distributieactiviteiten. Voor wat betreft de Amerikaanse fiscale planning biedt het Amerikaanse belastingstelsel de Amerikaanse multinational de mogelijkheid om de partnership te laten kwalificeren als corporation en de BV en haar deelnemingen als fiscaal transparant. Deze mogelijkheid stelt de Amerikaanse multinational in staat de Amerikaanse belastingheffing uit te stellen over door het Amerikaanse hoofdkantoor aan haar niet-Amerikaanse deelnemingen tegen een zakelijke vergoeding ter beschikking gestelde productiefactoren (kapitaal, merknamen, technologie). De bepaling van de Nederlandse fiscale winst van de BV geschiedt conform OESO transfer pricing principes; veelal in overleg met de Nederlandse belastingdienst.

Relevante fiscale gevolgen in Nederland zijn:

- de arm's length winst van de BV wordt naar het normale Nederlandse tarief en conform de wettelijke winstbepalingsregels in Nederland belast;

¹ Treas. Regs 1.894 – 1(d) Special rule for items of income received by entities.

² OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, blz. 66–67 (Paris, 1999).

- voor dividendbetalingen van de BV wordt de Nederlandse dividendbelasting van 25% verminderd naar 5%;
- rentebetalingen door de BV op van de partnership opgenomen leningen zijn niet onderworpen aan Nederlandse belastingheffing.

De onzekerheid veroorzaakt door artikel 24 lid 4

Uit het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 maart 1997 («Verdragstoepassing op hybride buitenlandse entiteiten die opbrengsten uit Nederland genieten»¹) werd afgeleid dat naar Nederlands fiscaal verdragsbeleid, verdragsvoordelen door Nederland worden toegekend aan de achterliggende participanten in (i) entiteiten die naar Nederlands belastingrecht als fiscaal transparant worden aangemerkt en (ii) entiteiten die naar hun recht van oprichting als fiscaal transparant worden aangemerkt; mits die participanten bij het rechtstreeks genieten van die inkomsten ook gerechtigd zouden zijn tot de verdragsvoordelen. Aan de fiscale kwalificatie van de entiteit (transparant of niet?) door het land waar de participant is gevestigd, stelt dit besluit geen voorwaarden. De thans voorgestelde toevoeging van lid 4 aan artikel 24 van het verdrag introduceert nu wel een additionele voorwaarde voor wat betreft de relatie met de V.S., namelijk dat de entiteit naar het recht van de participant – bij een Amerikaanse moedermaatschappij dus het Amerikaanse fiscale recht – als fiscaal transparant wordt aangemerkt. Zoals hierboven is toegelicht, is aan die voorwaarde niet voldaan.

Uit de bij de MvT gegeven voorbeelden en de toelichting daarbij, volgt dat artikel 24, lid 4 ertoe leidt dat Nederland in bovenvermelde gevallen niet verplicht is de verdragsvoordelen toe te kennen. Daardoor is grote onzekerheid ontstaan over de vraag of nu:

- dividenduitkeringen door de BV worden onderworpen aan 25% Nederlandse dividendbelasting.² Voorheen was het 5%; het nieuwe protocol introduceert nu juist 0%;
- rentebetalingen door de BV aan de partnership worden onderworpen aan 34,5% vennootschapsbelasting;
- vermogenswinsten bij vervreemding van de aandelen in de BV onderworpen zijn aan vennootschapsbelasting.

Artikel 26, lid 2

Vraag 3

De zogeheten «Limitation on Benefits» bepaling («LOB-bepaling») introduceert in dit artikellid in paragraaf c, onder i) (direct stock exchange test), de «substantial presence»-test. Deze test is nieuw en is volgens de toelichting gericht op het tegengaan van inversions. Is het juist dat de in het Protocol opgenomen «anti-inversion»-bepaling een aanzienlijk grotere reikwijdte heeft dan de «anti-inversion»-bepaling die voor de nationale Amerikaanse wetgeving is voorgesteld, in die zin dat de nationale Amerikaanse bepaling slechts betrekking heeft op groepen die vanuit de Verenigde Staten «inverted» zijn en de in het Protocol opgenomen bepaling ook groepen treft waarvan de tophoudstervennootschap nooit in de Verenigde Staten gevestigd is geweest? Indien dit juist zou zijn, dient zich de vraag aan waarom Nederland in het Protocol een dergelijke bepaling heeft aanvaard die aanzienlijk ruimer is dan de nationale Amerikaanse wetgeving?

Artikel 26, lid 8

Vraag 4

Wat wordt bedoeld met een «comprehensive limitation on benefits article» in dit artikellid in paragraaf f, subparagraaf i) onder A) bij de definitie van «equivalent beneficiary» waarnaar verwezen wordt in artikel 26, lid 3 (de zogeheten «derivative benefits clause»)? Is een moderne

¹ IFZ97/204.

² En mogelijk ook vennootschapsbelasting.

LOB bepaling voldoende of moet het om een LOB-bepaling gaan waarin ook een «substantial presence-test» is opgenomen?

De leden van de VVD-fractie vernemen graag het antwoord van de staatssecretaris op onderstaande vragen.

Artikel 3 Protocol (nieuwe verdragsartikel 10): dividenden

*Vraag 5 – Onduidelijkheid van tekst in Protocol – term «direct»
Wat zal de fiscale behandeling zijn van een dividenduitkering van een in Nederland gevestigde rechtspersoon aan een partnership (een zogenaamde transparante entiteit)?*

Achtergrond

Op basis van het voorgestelde artikel 10 van het Verdrag is het mogelijk, dat in geval van een grensoverschrijdende dividenduitkering (door een vennootschap gevestigd in een van de verdragsstaten aan haar aandeelhouder(s) gevestigd in de andere verdragsstaat) de, op basis van nationale wetgeving, in te houden bronbelasting onder voorwaarden wordt verlaagd naar respectievelijk 15%, 5% dan wel 0%. Met betrekking tot de verlaging van de bronbelasting naar een tarief van 5% dan wel 0% is onder andere van belang dat de aandeelhouder, welke het dividend ontvangt een *direct belang* heeft in de uitkerende vennootschap. Het is onduidelijk hoe deze term dient te worden uitgelegd, indien er tussen de uitkerende vennootschap en de ontvangende vennootschap een entiteit zit die voor voor beide landen als transparant geldt. Dit is met name van belang in verband met het nieuwe wetsvoorstel personenrecht van vennootschappen.

Vraag 6 – Onduidelijkheid van toepassing toezegging in Memorandum of Understanding (MoU) VIII bij het Protocol

Hoe zal Nederland zich inspannen voor/tijdens een dergelijke procedure om alsnog het 0% tarief te bewerkstelligen (dividend vanuit de US) of te geven (dividend vanuit Nederland)? Daarnaast zouden we graag willen weten wat de afwegingen en beslissende criteria zullen zijn om op of na 1 oktober 1998 toch nog het 0% tarief te geven.

Achtergrond

Op basis van het voorgestelde artikel 10 lid 3 van het Verdrag moet aan een viertal voorwaarden worden voldaan alvorens bronbelasting op een kwalificerende dividenduitkering wordt verlaagd naar 0%. Een van de vier voorwaarden¹ is dat de aandeelhouder/ontvanger van het dividend een kwalificerend aandelenbelang moet hebben in de uitkerende vennootschap, *welk vóór 1 oktober 1998* moet zijn verworven. Indien dit belang is verworven op of na 1 oktober 1998 wordt er volgens de MoU VIII onderdeel VIII de mogelijkheid geboden om alsnog via de Gezamenlijke Overlegprocedure² het 0% tarief te krijgen. De datum van 1 oktober 1998 is de datum, waarop de verdragsonderhandelingen tussen de US en het Verenigd Koninkrijk tot herziening van het tussen die Staten gesloten verdrag zijn aangevangen. Deze datum is ook in het 0% tarief artikel van dat verdrag opgenomen.

Vraag 7

Is de in vraag 6 genoemde inspanning verschillend voor de volgende te onderscheiden perioden:

- *Periode 1: 1 oktober 1998 tot aan begin van Nederlandse verdragsonderhandelingen tot herziening van het US-NL verdrag (December 2001);*
- *Periode 2: begin van Nederlandse verdragsonderhandelingen*

¹ Weergegeven in artikel 10, lid 3, letter a van het Verdrag.

² Artikel 26, lid 7 van de nieuwe verdragstekst.

(December 2001) tot aan persbericht dat verdragsonderhandelingen begonnen zijn (21 februari 2002);

- Periode 3: Vanaf datum persbericht (21 februari 2002) tot heden?

Achtergrond

De US wilde blijkbaar de datum van 1 oktober 1998 hanteren om anticiperend gedrag door US- en NL- belastingplichtigen op de invoering van een 0% tarief in het NL-US-verdrag tegen te gaan. Volgens ons kan er in perioden 1 en 2 niet sprake zijn van anticiperend gedrag, omdat er nog in het geheel geen kennis was van verdragsonderhandelingen. Daarnaast is het nog maar de vraag of er in periode 3 daadwerkelijk sprake is geweest van herstructureringen met het oog op het 0% tarief.

Artikel 4 Protocol (nieuwe verdragsartikel 11): Branch Tax

Vraag 8 – *Fout in tekst van Protocol*

Kan de tekst in artikel 11, lid 3, sub c van de nieuwe verdragstekst verduidelijkt worden, zodat er niet meer verwezen wordt naar een «dividend» maar naar een «branch remittance»?

Achtergrond

Het Branch tax-artikel is de pendant van het dividend-artikel. Waar het dividend-artikel betrekking heeft op dividenden, uitgekeerd door een dochter in het ene land naar een moedermaatschappij in het andere land, daar ziet het Branch tax-artikel op winsten behaald met een vaste inrichting in het ene land, die worden overgemaakt aan een moedermaatschappij in het andere land¹. Waar voor dividenden een 0% tarief wordt gegeven, zo wordt er ook een 0% tarief gegeven aan de uitbetaling van winst door de vaste inrichting.

Van de 4 voorwaarden, waaronder een 0% tarief voor dividenden kan worden gegeven, is er een aangepast voor de toepassing bij de branch tax (dat is de 1 oktober 1998 test) en de andere drie zijn integraal overgenomen. Naar onze mening is de integrale overname van de derde voorwaarde onjuist.

Voor dividenden luidt deze als volgt: «Notwithstanding the provisions of paragraph 2, dividends shall not be taxed in the State of which the company paying the dividends is a resident if the person who is the beneficial owner of the dividends is a (..) and: (..) c) is entitled to benefits with respect to the dividends under paragraph 3 of Article 26.»

Voor Branch tax leest deze pendant: «Paragraph 1 shall not apply in the case of a company that (..) c) is entitled to benefits with respect to the dividends under paragraph 3 of Article 26.»

Wij zijn van mening dat de verwijzing naar de term «dividends» in het Branch tax-artikel² onjuist is, omdat er in het geval van de Branch tekst geen sprake is van een dividend (in tegenstelling tot de voorwaarden bij het dividend artikel). Hier had naar onze mening een verwijzing moeten staan naar «branch remittance».

Vraag 9 – *Fout in toezegging in MoU*

Kan de tekst in MOU VIII zodanig verduidelijkt worden, dat er eveneens verwezen wordt naar een vaste inrichting die na 1 oktober 1998 is opgezet/tot stand is gekomen?

Achtergrond:

Op grond van artikel 11, lid 3, letter a zal er geen bronbelasting worden geheven, indien de moedermaatschappij de vaste inrichting-activiteiten heeft aangevangen voor 1 oktober 1998. Een soortgelijke bepaling geldt

¹ Omdat Nederland geen branch tax heft, is dit artikel alleen van toepassing voor een Nederlands moederbedrijf met een vaste inrichting in de USA.

² Artikel 11, lid 3, sub c van de nieuwe verdragstekst.

voor dividenden, indien de moedermaatschappij de aandelen in de dochtermaatschappij in de andere staat heeft verworven voor 1 oktober 1998.

In de MoU, onderdeel VIII wordt een mogelijkheid geboden om via de Gezamenlijke Overlegprocedure¹ het 0% tarief te krijgen voor deelnemingen/vaste inrichtingen die na 1 oktober 1998 zijn verworven/opgezet. Dit blijkt duidelijk uit de aanhef en het vervolg van de MoU:

«In reference to paragraph 3 of Article 10 (Dividends), paragraph 3 of Article 11 (Branch Tax) (...) It is understood that a resident that would qualify for benefits under subparagraph 3 a) of Article 10 (Dividends) or Article 11 (Branch Tax)».

Echter het vervolg van deze zin verwijst alleen naar de situatie van het dividend-artikel en niet naar de situatie van het Branch tax-artikel: «but does not do so because it acquired the relevant shareholding on or after October 1st, 1998, is not prevented from requesting a determination from the competent authority (...)».

Hier moet naar onze mening ook een verwijzing komen naar een vaste inrichting die na 1 oktober 1998 is opgezet/tot stand is gekomen.

Artikel 24, lid 4

De tekst van dit artikellid luidt als volgt:

«In het geval van een bestanddeel van het inkomen, de winst of een voordeel verkregen door een persoon dat fiscaal transparant is krachtens het recht van een van beide Staten, wordt dit bestanddeel aangemerkt als zijnde verkregen door een inwoner van een Staat voorzover dat bestanddeel voor de toepassing van het belastingrecht van die Staat wordt behandeld als het inkomen, de winst of het voordeel van een inwoner.»

*Vraag 10 – Gevolgen van toepassing van artikel 24, vierde lid
Betreft artikel 24, vierde lid een bepaling van «wie de ontvanger van de inkomstenstroom is», of van «wat de kwalificatie van de entiteit voor toepassing van het verdrag is»?*

Achtergrond

Stel dat het inkomen wat de transparante entiteit ontvangt of genereert inderdaad voor de toepassing van het belastingrecht van de woonstaat van de participant in die entiteit wordt behandeld als het inkomen, de winst of het voordeel van die participant. Op basis van de tekst van het artikel 24, vierde lid wordt het inkomen dat de transparante entiteit ontvangt of genereert aangemerkt als zijnde verkregen door de participant in die entiteit. Dit lijkt te impliceren dat artikel 24, vierde lid aldus de ontvanger van de inkomsten voor toepassing van het verdrag bepaalt.

In sommige voorbeelden in de MvT bij het wetsvoorstel wordt echter geïmpliceerd, dat op grond van artikel 24, vierde lid de bronstaat de kwalificatie van de entiteit van de woonstaat dient te volgen. Met andere woorden, artikel 24, vierde lid bepaalt niet de ontvanger van de inkomsten, maar de kwalificatie van de hybride entiteit zelve.

Voorbeelden hiervan zijn:

Kern van het overeengekomen vierde lid is, dat bij hybride entiteiten de verdragsvoordelen worden toegekend aan de entiteit of aan de achterliggende deelnemers van de entiteit die in het andere land wonen of zijn gevestigd, indien in dat andere land, hetzij de entiteit voor het desbetreffende inkomensbestanddeel volledig in de belastingheffing wordt betrokken, hetzij de deelnemers in die entiteit. Het bronland volgt in beginsel dus de kwalificatie van het woonland².

¹ Artikel 26, lid 7 van de nieuwe verdragstekst.

² MvT, Tweede Kamer, vergaderjaar 2003–2004, 29 632, nr. 3, p. 29.

Indien de deelnemers in de entiteit inwoner zijn van het andere land en voor dat inkomen in dat land in de belastingheffing worden betrokken, dient het bronland het verdrag toe te passen als ware het bestanddeel rechtstreeks aan de deelnemer in de entiteit uitgekeerd. Daarbij is niet van belang hoe het bronland de entiteit kwalificeert. Ook al zou de entiteit volgens de nationale wetgeving van het bronland als niet-fiscaal transparant worden aangemerkt, dan dient het bronland uit te gaan van de verdragsgerechtigdheid van de deelnemers¹.

*Vraag 11 – Wie is de uiteindelijk gerechtigde?
Hoe wordt, na toepassing van artikel 24, vierde lid, invulling gegeven aan het vereiste van uiteindelijk gerechtigde?*

Achtergrond

Het Verdrag bepaalt in beginsel dat in geval van een grensoverschrijdende dividenduitkering, interest- of royaltybetaling de woonstaat van de ontvanger de respectievelijke inkomensbestanddelen in beginsel mag belasten. Echter, de bronstaat mag tevens heffen over de bronnen van inkomen. Het Verdrag maximeert het bronheffingpercentage. Eén van de basisvoorwaarden voor het minimaliseren van de bronheffingen in zowel het dividend-, interest alsmede royaltyartikel is, dat de ontvanger van de genoemde inkomsten de uiteindelijk gerechtigde is tot de inkomsten.

Indien artikel 24, vierde lid tot gevolg heeft, dat het bronland de kwalificatie van het woonland overneemt, zal, indien het woonland de entiteit als transparant aanmerkt, het bronland dit moeten volgen.

De voorbeelden vermeld in de MvT doen vermoeden dat op basis van artikel 24, vierde lid de ontvanger eveneens de uiteindelijk gerechtigde is of moet zijn (zie voorbeelden 1 en 5²).

Vraag 12 – Zekerheid over CV-BV-structuren

12a) Kunnen de participanten in X CV (i.e. Z Inc) na toepassing van artikel 24, vierde lid in Nederland voor inkomsten uit aanmerkelijk belang worden belast indien zij geen vaste inrichting in Nederland aanhouden?

12b) Omdat de uitkering van dividenden van Y BV naar X CV een zuiver Nederlandse aangelegenheid is (zoals weergegeven in voorbeelden 5 en 6 in de MvT³), en het bronland dus niet de kwalificatie van het woonland volgt, kan de staatssecretaris bevestigen dat in de CV-BV structuur de US participanten in de CV aanspraak kunnen maken op een verlaging van Nederlandse dividendbelasting indien aan de voorwaarden van artikel 10 voldaan is?

12c) Indien het antwoord op b) negatief luidt, kan de staatssecretaris dan aangeven dat, indien X CV direct de ontvangen inkomsten uitkeert aan Z Inc, en Z Inc deze inkomsten aantoonbaar in zijn inkomen begrijpt, dat Z Inc dan verdragsbescherming geniet en dan een beroep zou kunnen doen op het 0% danwel 5% tarief voor dividenden?

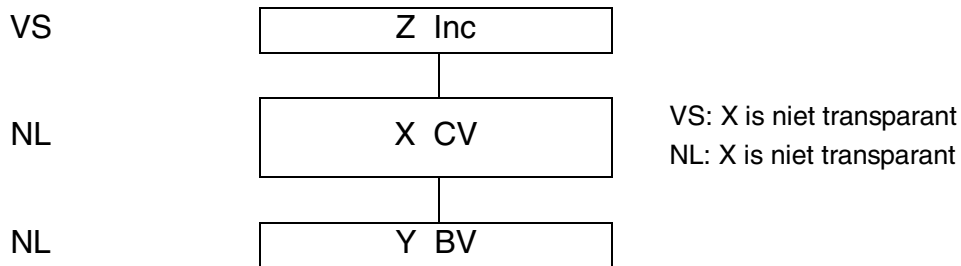
Achtergrond

Sinds de verschijning van het protocol is er onrust in de Nederlandse fiscale praktijk over de gevolgen van artikel 24, vierde lid voor zogenaamde CV-BV-structuren. Die structuur kan als volgt worden weergegeven:

¹ MvT, Tweede Kamer, vergaderjaar 2003–2004, 29 632, nr. 3, p. 29, voorbeeld 1.

² MvT, Tweede Kamer, vergaderjaar 2003–2004, 29 632, nr. 3, p. 30/31, voorbeelden 1 en 5.

³ MvT, Tweede Kamer, vergaderjaar 2003–2004, 29 632, nr. 3, p. 31/32, voorbeelden 5 en 6.



Vraag 13 – Onmiddellijk bezitseis van artikel 10 na toepassing van artikel 24, vierde lid.
Hoe wordt, na toepassing van artikel 24, vierde lid, invulling gegeven aan het vereiste van onmiddellijk bezit in artikel 10, tweede en derde lid?

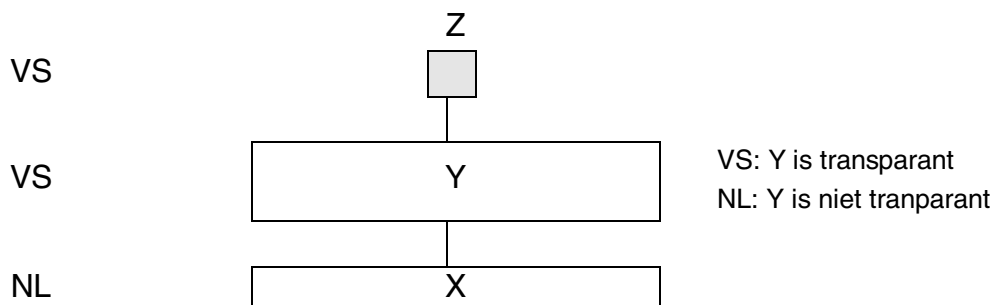
Achtergrond

Om in aanmerking te komen voor een verlaging van het bronheffingpercentage op dividenden naar 5%, dan wel 0% moet er, onder andere, sprake zijn van een lichaam met een onmiddellijk bezit van stemrechten in het uitkerende lichaam.

In samenhang met artikel 24, vierde lid neemt de MvT de navolgende voorbeelden op:

Voorbeeld 1

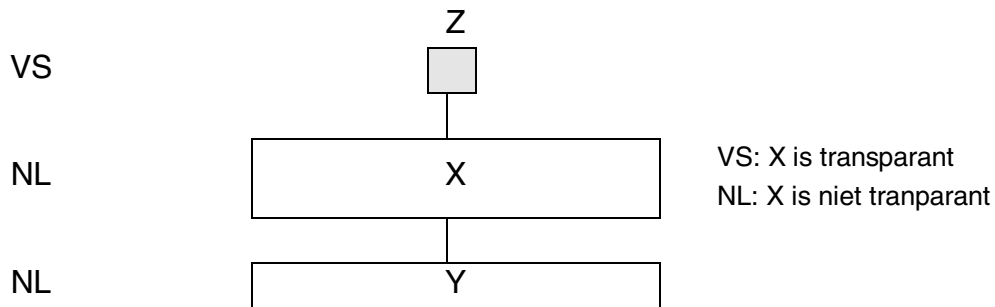
Natuurlijk persoon Z woont in de VS en neemt deel in entiteit Y (opgericht en gevestigd in de VS). Via Y verkrijgt Z dividenden van X (opgericht en gevestigd in Nederland). Volgens de fiscale wetgeving van de VS is Y fiscaal transparant, volgens de fiscale wetgeving van Nederland is Y niet fiscaal transparant. Z wordt in de VS voor zijn wereldinkomen in de belastingheffing betrokken.



De MvT bepaalt dat Z op grond van de werking van artikel 24, lid 4 met succes een beroep kan doen op het dividendartikel in het verdrag, teneinde een verlaging van het percentage bronheffing naar 15% te bewerkstelligen. Dit omdat voor Amerikaanse fiscale doeleinden Z inwoner is van de VS en op basis van Amerikaanse belastingwetgeving het dividend in het inkomen van Z wordt begrepen.

Voorbeeld 5

Natuurlijk persoon Z is inwoner van de VS en is enig deelnemer in BV X (gevestigd in Nederland). X bezit alle aandelen in BV Y (eveneens gevestigd in Nederland). Voor de toepassing van de Nederlandse fiscale wetgeving is X niet fiscaal transparant. Voor de toepassing van de Amerikaanse fiscale wetgeving («check-the-box») is X wel fiscaal transparant.



In de MvT staat aangegeven, dat in deze casus Nederland zijn nationale wetgeving op de dividenduitkering van Y aan X mag toepassen. Ten tijde van de dividenduitkering van X aan Z kan Z een beroep op het verdrag doen om mogelijk een verlaagd bronheffingpercentage van 15% te bewerkstelligen.

In voorbeelden 1 en 5 wordt aangegeven, dat als gevolg van de toepassing van artikel 24, vierde lid een verlaging van het bronheffingpercentage naar 15% mogelijk is. Echter, deze voorbeelden betreffen dividenduitkeringen aan een natuurlijk persoon¹. De vraag is hoe het 0% en het 5% tarief worden toegewezen ná toepassing van artikel 24, vierde lid. Voor toegang tot het 5% tarief is vereist² dat:

De uiteindelijk gerechtigde een lichaam is dat *onmiddellijk* ten minste 10 percent van het totale aantal stemmen in het lichaam dat de dividenden betaalt bezit

Voor een verdere verlaging tot 0% is vereist³ dat (naast één van de eisen neergelegd in artikel 10, derde lid, onderdelen a, b, c, of d):

«de persoon die de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden is een lichaam is dat inwoner is van de andere Staat dat gedurende het tijdvak van 12 maanden eindigend op de datum waarop het dividend wordt aangegeven *onmiddellijk* aandelen heeft bezeten die 80 procent of meer vertegenwoordigen van het totale aantal stemmen in het lichaam dat de dividenden betaalt».

Artikel 7 Protocol (nieuwe verdragsartikel 26): Limitation on Benefits

Vraag 14 – *Beperking verdragsvoordelen in een van de states (oud) naar beperking in beide states (nieuw)*
Op basis van de huidige tekst van artikel 26, lid 1 van het Verdrag kunnen de inwoners van een van de verdragsstaten tegen een beperking van verdragsvoordelen in de andere staat (bronstaat) aanlopen. De verdragsvoordelen in de woonstaat blijven derhalve beschikbaar. In de aangepaste tekst kunnen de inwoners van een van de verdragsstaten in beide states de verdragsvoordelen kwijt raken. Wat is de reden van deze wijziging, wat wordt ermee beoogd?

Achtergrond

Onderdeel van de huidige tekst artikel 26, lid 1 van het Verdrag:

«A person that is a resident of one of the States and derives income from the other State shall be entitled, *in that other State*, to all benefits of this Convention only if such person

¹ In geval van een grensoverschrijdende dividenduitkering aan een natuurlijk persoon wordt het bronheffingpercentage op basis van de toepassing van het Verdrag maximaal verlaagd naar 15%, dus niet naar 5% dan wel 0%. Het vereiste van een onmiddellijk bezit van stemrechten is in een 15% situatie niet van toepassing.

² Artikel 10, tweede lid, onderdeel a.

³ Artikel 10, derde lid.

De voorgestelde aangepaste tekst van artikel 26, lid 1 van het Verdrag: «Except as otherwise provided in this Article, a resident of one of the States that derives income from the other State shall be entitled to all the benefits of this Convention *otherwise accorded to residents of a State* only if such resident is a «qualified person» as defined in paragraph 2 of this Article and satisfies any other specified conditions for the obtaining of such benefits.»

Vraag 15 – *Toepassing van gelijkwaardige gerechtigde toets is onduidelijk*
15a) *Omdat – in onderstaande casus – het verdragstarief voor de natuurlijke persoon hoger is (15%) dan het tarief wat de NL-tussenhoudster kan claimen (5%), kan de natuurlijke persoon nu niet gezien worden als een gelijkwaardige gerechtigde? Wat wordt dan het tarief, is dit 15% (want dit tarief komt ook voor in het NL-US-verdrag) of 30% (het US nationale tarief)?*

15b) *In onderstaande casus kwalificeert Forco voor haar 60% belang als gelijkwaardig gerechtigde. Echter, voor 40% kwalificeert zij niet. Geldt voor het kwalificerende deel het 5% tarief?*

Achtergrond

Onder de gelijkwaardige gerechtigden-toets is het mogelijk voor een vennootschap, die zelf niet kwalificeert voor Limitation on Benefits om desondanks toch te kwalificeren voor Limitation on Benefits, indien haar kwalificerende aandeelhouders tot dezelfde of betere verdragsvoordelen komen onder een verdrag wat hun woonstaat met de US gesloten heeft. Als onderdeel van deze test moeten de toegestane bronbelastingpercentages in die desbetreffende verdragen vergeleken worden met de bronbelastingpercentages in het NL-US-verdrag.

Stel, een buitenlandse moedermaatschappij (Forco) in land X houdt 60% van alle aandelen in een NL-tussenhoudster. De resterende 40% wordt gehouden door een natuurlijk persoon in land X. De NL-tussenhoudster houdt op haar beurt weer alle aandelen in een actieve US-vennootschap. Deze laatste keert een dividend uit naar de NL tussenhoudster. Voor de gelijkwaardige gerechtigden toets moet dus gekeken worden naar het bronbelastingtarief op dividenden wat van toepassing is onder het NL-US-verdrag en dat vergelijken met het bronbelastingtarief op dividenden wat van toepassing is onder het X-US-verdrag. Stel dat in dat verdrag het tarief voor deelnemingsdividenden 5% en voor natuurlijk personen 15% is.

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 3 mei 2005

1. Inleiding

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA, de VVD en de LPF hebben naar aanleiding van mijn brief van 20 januari 2005 (Kamerstukken II, 29 632, nr. 6) enkele vragen gesteld over het op 8 maart 2004 ondertekende Protocol tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen. Onderstaand worden deze vragen beantwoord.

Alvorens in te gaan op de gestelde vragen, maak ik graag van de gelegenheid gebruik om mijn erkentelijkheid uit te spreken voor het feit dat de vaste commissies voor Financiën in zowel de Eerste Kamer als de Tweede Kamer alle medewerking hebben verleend om een snelle goedkeuring van het protocol te kunnen bewerkstelligen. Mede hierdoor is het mogelijk geweest dat het protocol nog in 2004 in werking is getreden, waardoor de via het protocol in het Nederlands-Amerikaanse belastingverdrag aangebrachte wijzigingen reeds op 1 januari 2005 effectief zijn geworden. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de verlaging van de bronheffing op bepaalde deelnemingsdividenden van 5 procent naar 0 procent op 1 februari 2005 effectief is geworden en dat belastingplichtigen die op grond van de bepalingen uit het belastingverdrag zoals het luidde vóór de wijzigingen recht zouden hebben op meer of betere verdragsvoordelen bij wijze van overgangsmaatregel gedurende een periode van 12 maanden kunnen kiezen voor (voortgezette) toepassing van de oude verdragsbepalingen.

Voorts verheugt het mij dat de leden van de CDA-fractie met genoeg kennis hebben genomen van het protocol en dat de leden van de LPF-fractie de regering complimenteren met het bereikte onderhandelingsresultaat en de daar naar verwachting uit voortvloeiende verbetering van het Nederlandse vestigingsklimaat.

INWERKINGTREDINGSBEPALING

De leden van de PvdA-fractie vragen aandacht voor de inwerkingtredingsbepaling die in het protocol is opgenomen. Deze leden plaatsen een kritische kanttekening bij het feit dat de getrapte inwerkingtredingsbepaling, die bedoeld was om de verlaging van het bronheffingspercentage op bepaalde deelnemingsdividenden van 5 procent naar nul procent zo snel mogelijk in werking te laten treden, onbedoeld een omgekeerd effect heeft gehad nu deze verlaging pas op 1 februari 2005 effectief is geworden, terwijl de overige uit het protocol voortvloeiende wijzigingen al op 1 januari 2005 effectief zijn geworden. In antwoord op de vraag van deze leden merk ik op in de toekomst in te zetten op een zodanige formulering van de inwerkingtredingsbepaling dat in vergelijkbare (in dit geval overigens niet voorziene) situaties bepaalde (nieuwe) verdragsvoordelen die niet gebonden zijn aan het begin van een belastingtijdvak en waarvan het wenselijk is dat deze zo snel mogelijk effectief worden, niet later effectief zullen worden dan het moment waarop de overige bepalingen van een protocol of verdrag effectief zullen worden.

VOORLICHTING

Naar aanleiding van de opmerking van de leden van de PvdA-fractie dat de voorlichting van het ministerie van Financiën over verdragsontwikkelingen tekort schiet, merk ik op dat het ministerie van Financiën er naar streeft om via de website alle relevante informatie over verdragen en verdragsontwikkelingen te melden. In het verleden is deze informatie niet altijd volledig geweest. Dit zal in de toekomst echter verbeteren. Suggesties voor verdere verbetering van deze informatieverstrekking zijn welkom en zullen daar waar mogelijk worden overgenomen.

Artikelsgewijs

Artikel 10, zesde lid

De leden van de CDA-fractie vragen mijn aandacht voor de reikwijdte van de in (het nieuwe) artikel 10, zesde lid, opgenomen definitiebepaling voor dividenden. Deze definitiebepaling is, zo merken deze leden terecht op, aangepast aan de wijzigingen die op het punt van de zogenoemde hybride leningen zijn aangebracht in de Nederlandse vennootschapsbelasting. In dat kader vragen deze leden aandacht voor schuldvorderingen die niet als een hybride lening zijn aan te merken, maar waarvan de rente wel afhankelijk is van de winst (van de schuldenaar). Deze winstafhankelijke schuldvorderingen zouden niet (meer) onder artikel 10 van het verdrag vallen en ook niet onder artikel 12 (omdat artikel 12 niet ziet op leningen die aanspraak maken op een aandeel in de winst), zodat het restartikel van toepassing zou zijn. Naar aanleiding van deze kanttekeningen van de leden van de CDA-fractie merk ik het volgende op.

De wijziging die is aangebracht in de dividenddefinitie hangt, zoals hiervoor aangegeven, samen met de wijzigingen in de Nederlandse vennootschaps- en dividendbelasting op het punt van de hybride leningen. In de vennootschapsbelasting is geregeld dat de rente op zulke leningen – die feitelijk functioneren als eigen vermogen – niet aftrekbaar is. In plaats daarvan wordt de vergoeding die over dergelijke hybride leningen wordt betaald als dividend behandeld. In het verlengde daarvan is een met de wijziging in de vennootschapsbelasting corresponderende wijziging in de dividendbelasting aangebracht. Hierdoor vallen de vergoedingen op hybride leningen voortaan onder de werkingssfeer van de dividendbelasting en kan over deze vergoedingen (Nederlandse) dividendbelasting worden ingehouden. Om zeker te stellen dat de wijzigingen in de Nederlandse dividendbelasting ook in relatie tot de Verenigde Staten zouden kunnen worden geëffectueerd, is een wijziging aangebracht in de in artikel 10, zesde lid, van het belastingverdrag opgenomen dividenddefinitie. Deze wijziging brengt, zoals de leden van de CDA-fractie terecht opmerken, met zich dat de vergoeding – betaald door een Nederlandse schuldenaar – op een winstafhankelijke schuldvordering die niet als hybride lening wordt aangemerkt op grond van de gewijzigde dividenddefinitie niet (meer) als dividend wordt aangemerkt. Dit is in overeenstemming is met de huidige reikwijdte van de Nederlandse dividendbelasting, omdat over de vergoedingen op winstafhankelijke schuldvorderingen die niet als hybride lening zijn aan te merken (inmiddels) geen dividendbelasting meer kan worden geheven. Op dergelijke vergoedingen is, zoals ook door deze leden opgemerkt, artikel 12 van het verdrag evenmin van toepassing, waardoor deze onder de reikwijdte van het restartikel zullen vallen.

Artikel 10, tweede lid, onderdeel 2, paragraaf a (dividenden)

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de CDA-fractie over de verhouding tussen de in artikel 10, tweede lid, onderdeel 2, paragraaf a,

en derde lid, van het nieuwe belastingverdrag opgenomen eis van direct aandelenbezit enerzijds en de bepalingen in artikel 24, vierde lid, anderzijds verwijs ik naar hetgeen ik daaromtrent heb opgemerkt in antwoord op een vergelijkbare vraag uit de Eerste Kamer.

Deze leden vragen voorts of – ingeval op basis van artikel 24, vierde lid, dividend wordt toegerekend aan een inwoner van de Verenigde Staten – die inwoner voor de toepassing van artikel 10, tweede en derde lid, de via de transparante entiteit gehouden stemrechten geacht wordt naar rato van het recht op het inkomen uit die entiteit te bezitten. In beginsel is dat het geval. Indien toepassing van artikel 24, vierde lid, met zich brengt dat het uit Nederland afkomstige dividend door de Verenigde Staten direct in de heffing wordt betrokken bij de achterliggende participanten in die entiteit mag er van worden uitgegaan dat de achterliggende participanten stemrecht in de dividend uitkerende Nederlandse vennootschap hebben naar rato van het deel van het inkomen uit de entiteit waarvoor zij in de belastingheffing worden betrokken, met dien verstande dat daarbij ook rekening gehouden dient te worden met de omvang van het belang dat de tussengeschakelde entiteit in die Nederlandse vennootschap heeft. In het verlengde daarvan merk ik naar aanleiding van een andere vraag van deze leden op dat het bij de beoordeling van het percentage stemrechten voor de toepassing van artikel 10, derde lid, bij een open commanditaire vennootschap niet volstaat te kijken naar de kapitaaldeelname door de commanditaire vennoten, maar dat dient te worden gekeken naar het aandeel in het totale kapitaal van de open commanditaire vennootschap (dus inclusief de deelname in het kapitaal door de beherende vennoten).

Artikel 10 (dividenden) en artikel 26 (limitation on benefits bepaling)

De leden van de LPF-fractie refereren aan het artikel van M.H.G.M. Van der Linden en N. Bevaart in het Weekblad voor Fiscaal Recht van 23 september 2004. Deze leden vragen of ik de kritiek van de auteurs deel dat een moedermaatschappij het recht op verlaging van de bronbelasting op dividenden naar nul procent door een herstructurering kwijt kan raken. Naar aanleiding hiervan merk ik op dat een dergelijke situatie zich in theorie zou kunnen voordoen, maar dat dit in reële gevallen in de praktijk niet of vrijwel niet zal voorkomen. Dit hangt samen met het feit dat een tussenhoudster die in het kader van een zo bedoelde herstructurering tot stand is gekomen, veelal op grond van de zogenoemde (indirecte) beursoets uit de limitation on benefits bepaling zal kwalificeren voor toepassing van de verdragsvoordelen. Via deze (indirecte) beursoets bestaat ook toegang tot het nultarief voor deelnemingsdividenden. Ingeval de tussenhoudster zelf niet via de (indirecte) beursoets kwalificeert, zal de Nederlandse moedermaatschappij vaak voldoen aan de derivative benefits toets die is opgenomen in het nieuwe artikel 26, derde lid, van het belastingverdrag, zodat in die gevallen ook toegang tot het nultarief voor deelnemingsdividenden mogelijk blijft. Mocht ook dat geen uitkomst bieden, dan kan aan de bevoegde autoriteit een verzoek om toepassing van de – in artikel 26, zevende lid, van het belastingverdrag opgenomen – vangnetbepaling worden gedaan. Voor de wijze waarop de bevoegde autoriteit omgaat met dergelijke verzoeken wordt korthedshalve verwezen naar hetgeen ik daaromtrent heb opgemerkt in antwoord op de vragen vanuit de Eerste Kamer. De overige vragen van de leden van de LPF-fractie – die betrekking hebben op de formulering van artikel 11, derde lid, onderdeel c, van het verdrag, de formulering van de tekst van onderdeel VIII van het memorandum van overeenstemming en op de vraag welk bronheffingspercentage geldt ingeval een lichaam op grond van de derivative benefits bepaling kwalificeert voor toepassing van de verdragsvoordelen – zijn ook door de Eerste Kamer gesteld. Korthedshalve volsta ik op deze plaats dan ook met een verwijzing naar de antwoorden die ik op deze vragen aan de Eerste Kamer heb gegeven.

Artikel 19 (pensioenen)

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de CDA-fractie of de bestaande goedkeuring voor verdragsgerechtigdheid van pensioenfondsen gehandhaafd blijft, merk ik op dat in artikel 26, tweede lid, onderdeel d, is vastgelegd dat vrijgestelde pensioenfondsen als bedoeld in artikel 35 van het Nederlands-Amerikaanse belastingverdrag als gekwalificeerde personen worden beschouwd, mits aan één van de twee navolgende voorwaarden wordt voldaan. De eerste voorwaarde is dat ten minste 50 procent van de deelnemers in een dergelijk pensioenfonds inwoner dienen te zijn van een van beide verdragslanden. Omdat dit in de praktijk niet altijd eenvoudig is vast te stellen, is daar aan toegevoegd dat het pensioenfonds ook voor verdragsvoordelen in aanmerking komt, als de organisatie die geldschietter is van dat pensioenfonds een gekwalificeerd persoon is op grond van de limitation on benefitsbepaling.

In antwoord op de vraag van de leden van de CDA-fractie zij opgemerkt dat met de wijziging van de bepalingen op grond waarvan inwoners van een verdragsstaat die tijdelijk in de andere verdragsstaat gaan werken met behoud van fiscale voordelen kunnen blijven deelnemen aan de pensioenregeling waar zij in de eerste verdragsstaat al aan deelnamen (artikel 25, vijfde lid, oud, versus artikel 19, achtste tot en met elfde lid, nieuw), geen beperking van de reikwijdte van deze bepalingen is beoogd. De nieuwe regeling blijft dus (ook) gelden voor belastingplichtigen die deelnemen aan (erkende) pensioenregelingen die door verzekeraars worden aangeboden.

De overdracht van pensioen(kapitaal) binnen de Verenigde Staten is, zo kan ik de leden van de CDA-fractie mededelen – vanwege nationale regels minder liberaal dan in Nederland.

Artikel 24, vierde lid (hybride entiteiten)

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de LPF-fractie of de regering de kritiek deelt die M.H.G.M. van der Linden en N. Bevaart uiten in het artikel «2004 NL-VS-protocol: een hamerslag bij heldere hemel» (WFR 6592, 23 september 2004) merk ik het volgende op. De kritiek waar deze leden op doelen heeft betrekking op de nieuwe bepaling voor hybride entiteiten die in artikel 24, vierde lid, is opgenomen. Omdat het toekennen van Nederlandse fiscale voordelen aan Amerikaanse bedrijven die reële economische activiteiten in of via Nederland ontplooiën en die daarbij gebruik maken van hybride entiteiten in bepaalde gevallen wellicht op zijn plaats is, heb ik laten onderzoeken of, en zo ja onder welke voorwaarden, het toekennen van voordelen mogelijk is. Ik verwacht dat het onderzoek omtrent de vorm en de reikwijdte van de tegemoetkoming in de loop van mei / juni wordt afgerond en ben voornemens om via een besluit kenbaar te maken op basis van welke voorwaarden een tegemoetkoming zou kunnen worden verleend. In de antwoorden op de vragen van de Eerste Kamer, waarvan een afschrift als bijlage bij deze nota is gevoegd, ga ik nader in op deze problematiek.

Artikel 26 (limitation on benefits bepaling)

De leden van de CDA-fractie hebben een kanttekening geplaatst bij de formulering van de aanhef van artikel 26, derde lid (waarin de zogenoemde derivative benefits toets is vastgelegd). Deze leden zijn van mening dat de gebruikte formulering niet geheel zuiver is. Dit hangt samen met het feit dat de in de aanhef van deze derivative benefits toets de zinsnede «niettegenstaande het feit dat een lichaam dat inwoner is van een van de Staten niet als gekwalificeerde persoon kan worden aangemerkt» wordt gebruikt. Deze aanhef gaat uit van de veronderstelling dat

een lichaam aan geen van de eerder in artikel 26 opgenomen toetsen voldoet. Er zijn echter – zo moet deze leden worden toegegeven – situaties denkbaar waarin een lichaam op zichzelf gezien wel voldoet aan een van de eerdere toetsen uit artikel 26, maar waarin het lichaam desondanks niet in aanmerking kan komen voor toepassing van het nultarief voor deelnemingsdividenden. Artikel 10, derde lid, onderdeel b, c en d, van het belastingverdrag bepaalt immers dat het nultarief – ingeval het 80-procents-belang pas na 30 september 1998 is ontstaan – alleen van toepassing kan zijn als het lichaam dat de dividenden ontvangt voldoet aan de beurstoets (artikel 26, tweede lid, onderdeel c), de derivative benefits toets (artikel 26, derde lid) of aan de vangnetbepaling (artikel 26, zevende lid). In zo'n geval kan het dus voorkomen dat een lichaam dat wel aan een van de in artikel 26, tweede lid, opgenomen toetsen voldoet, toch de derivative benefits toets van artikel 26, derde lid, zal moeten doorlopen om te bepalen of het al dan niet in aanmerking komt voor toepassing van het nultarief voor deelnemingsdividenden. Bij de formulering van de tekst van het derde lid had wellicht rekening kunnen worden gehouden met voornoemd feit. Aan de bedoeling van de bepaling doet dit echter niets af.

Artikel 32 (uitwisseling van inlichtingen)

De leden van de CDA fractie vragen naar de verhouding tussen het inlichtingenartikel in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en de uitzondering op de beperking tot eigen nationale mogelijkheden om informatie te verkrijgen, zoals is geformuleerd in het gewijzigde artikel 32, tweede lid, bij het verdrag. Naar aanleiding van deze vraag merk ik op dat artikel 32, eerste lid, de beperking aan de verplichting tot inlichtingenverstrekking weergeeft: de verdragsstaten hoeven voor de verdragspartner niet meer informatie te verzamelen dan volgens de eigen wetgeving kan en in de administratieve praktijk gebruikelijk is. Er hoeft ook geen informatie te worden verstrekt die een beroeps- of bedrijfsgeheim onthult. Voor Nederland houdt de beperking van artikel 32, eerste lid, van het belastingverdrag in dat de reikwijdte van artikel 47 AWR ook in de verdragsituatie geldt. De informatieverplichting van artikel 47 e.v. AWR wordt immers in artikel 8, tweede lid, van de Wet op de internationale bijstandsverlening ook van toepassing verklaard op het verzamelen van informatie voor het buitenland. In het tweede lid van artikel 32 van het verdrag wordt zeker gesteld dat beide verdragsstaten ten behoeve van de andere verdragsstaat informatie kunnen verkrijgen van onder andere financiële instellingen en tussenpersonen en informatie over aandelenverhoudingen. Dit artikellid is inmiddels in bewoordingen met min of meer dezelfde strekking ook opgenomen in artikel 26, vijfde lid van het OESO-modelverdrag. Dit artikellid is geïntroduceerd om uit te sluiten dat verdragsstaten zich, om geen informatie te hoeven verstrekken, beroepen op o.a. een bankgeheim of een verschoningsrecht. Nederland kent geen bankgeheim en ingevolge artikel 47 AWR kan deze informatie zo nodig worden verzameld, evenals informatie over aandelenverhoudingen. Artikel 32, tweede lid, van het belastingverdrag ziet op de mogelijkheid voor het verkrijgen van de genoemde informatie als zodanig. Regelgeving zoals de bewaartermijn van 7 jaar wordt niet overruled door de introductie van artikel 32, tweede lid, van het verdrag. Artikel 32, tweede lid, doet dus geen afbreuk aan de bepalingen van artikel 47 AWR.

In artikel 32, derde lid, van het verdrag wordt weer een uitzondering gemaakt op de beperkingen van het tweede lid voor beroepsgroepen die zich onder de nationale wetgeving op een beroepsgeheim kunnen beroepen. In Nederland geldt dat voor advocaten, maar niet voor belastingconsulenten. Daarmee is tevens de vraag van de CDA fractieleden over het beroepsgeheim van artikel 32, derde lid, van het verdrag beantwoord.

De leden van de CDA-fractie vragen of in geval van een na 1 februari aanvangend boekjaar dat niet met het kalenderjaar samenvalt, van de uit het protocol voortvloeiende wijzigingen alleen de bepalingen met betrekking tot het nultarief voor deelnemingsdividenden vanaf 1 februari 2005 toepassing zullen kunnen vinden en dat de overige wijzigingen pas toepassing zullen kunnen vinden met ingang van het volgende boekjaar. Deze vraag beantwoord ik bevestigend.

De keuze voor toepassing van de overgangsregeling op grond waarvan belastingplichtigen ervoor kunnen kiezen om voor een periode van 12 maanden de «oude» bepalingen van het Nederlands-Amerikaanse belastingverdrag te blijven toepassen, hoeft niet (verplicht) aan de Nederlandse Belastingdienst kenbaar te worden gemaakt. Het staat belastingplichtigen vrij gedurende deze overgangsperiode de oude bepalingen uit het belastingverdrag te blijven toepassen. Volledigheids- halve merk ik in dit verband op dat ik mij wel zou kunnen voorstellen dat belastingplichtigen die van de overgangsregeling gebruik willen maken dit met de belastingdienst af stemmen, teneinde (eventuele) onduidelijkheden of misverstanden daarover zo veel mogelijk te voorkomen.

In het verlengde daarvan merk ik naar aanleiding van een vraag van de leden van de CDA-fractie op dat het in beginsel niet mogelijk is dat voor een kortere periode dan 12 maanden gebruik wordt gemaakt van de overgangsregeling. Het is evenmin mogelijk om – zodra op grond van de overgangsregeling eenmaal de keuze is gemaakt voor toepassing van de oude bepalingen uit het belastingverdrag en deze keuze tot bepaalde rechtsgevolgen heeft geleid – daar met terugwerkende kracht op terug te komen. Men dient of voor een periode van 12 maanden voor toepassing van de oude bepalingen te kiezen, of men komt in aanmerking voor toepassing van de nieuwe bepalingen.

Voorts merk ik op dat, de leden van de CDA-fractie vragen daarnaar, de overgangsperiode van 12 maanden voor vennootschappen waarvan het boekjaar samenvalt met het kalenderjaar, loopt van 1 januari 2005 tot en met 31 december 2005, met dien verstande dat de overgangsperiode voor de dividenden loopt van 1 februari 2005 tot en met 31 januari 2006. Dit hangt samen met het feit dat de wijzigingen in het dividendartikel op grond van de inwerkingtredingsbepaling 1 maand later effectief zijn geworden.