

Vergaderjaar 2020–2021

**25 087**

**Internationaal fiscaal (verdrags)beleid**

**Nr. 260**

**VERSLAG VAN EEN SCHRIFTELIJK OVERLEG**

Vastgesteld 23 september 2020

De vaste commissie voor Financiën heeft een aantal vragen en opmerkingen voorgelegd aan de Staatssecretaris van Financiën over de brief van 29 mei 2020 over de Notitie fiscaal verdragsbeleid 2020 (Kamerstuk 25 087, nr. 256).

De vragen en opmerkingen zijn op 25 juni 2020 aan de Staatssecretaris van Financiën voorgelegd. Bij brief van 21 september 2020 zijn de vragen beantwoord.

De ondervoorzitter van de commissie,  
Geurts

Adjunct-griffier van de commissie,  
Schukkink

## I Vragen en opmerkingen vanuit de fracties

### Inhoudsopgave

1.	<i>Inleiding</i>	2
2.	<i>Het verdragsbeleid op hoofdlijnen</i>	3
3.	<i>Tegengaan misbruik van verdragen</i>	7
4.	<i>Belangrijkste afwijkingen van en aanvullingen op het OESO-modelverdrag</i>	12
5.	<i>Belastingverdragen met specifieke categorieën landen</i>	16

### 1. Inleiding

De leden van de VVD-fractie hebben kennisgenomen van de notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020. De leden hechten groot belang aan belastingverdragen. Belastingverdragen dragen bij aan het Nederlandse vestigingsklimaat en kunnen belemmeringen in fiscale regelgeving tussen landen wegnemen. De leden vragen een vergelijking tussen de vorige en deze voorliggende notitie op de versterking van het vestigingsklimaat. Op welke manier draagt voorliggende notitie bij aan het versterken van het vestigingsklimaat? Welke aanvullende maatregelen wil het kabinet nemen, naast de in deze notitie benoemde, om het vestigingsklimaat verder te versterken?

De leden van de VVD-fractie delen de mening dat de wereldwijde aandacht nu moet uitgaan naar het tegengaan van het COVID-19-virus. De leden vragen wat de invloed van het COVID-19-virus is op het voorliggende Fiscaal Verdragsbeleid 2020. De leden vragen voorts welke invloed het COVID-19-virus heeft internationaal gezien, maar ook op bijvoorbeeld OESO-onderzoeken.

De leden van de CDA-fractie hebben kennisgenomen van de Notitie fiscaal verdragsbeleid 2020. Deze leden danken de Staatssecretaris voor het updaten van de notitie, aangezien zij het van belang vinden dat het verdragsbeleid actueel is en dat de Kamer vooraf kan meedenken met dit beleid. Zij vinden het van groot belang dat er in de notitie en bij het afsluiten van belastingverdragen veel aandacht is voor het tegengaan van misbruik van het verdrag en geschilbeslechting.

De leden van de D66-fractie hebben met belangstelling kennisgenomen van de Notitie fiscaal verdragsbeleid 2020. Deze leden hebben een aantal vragen.

De leden van de fractie van GroenLinks hebben kennisgenomen van de Notitie fiscaal verdragsbeleid 2020. Zij zijn blij dat het kabinet meer de juiste kant op lijkt te bewegen ten opzichte van eerdere jaren, maar hebben nog wel een boel vragen.

De leden van de SP-fractie hebben kennisgenomen van de notitie. De leden zijn teleurgesteld in de notitie en de gekozen koers, die meer van hetzelfde blijft en dus niet breekt met Nederland als belastinghaven voor vele multinationals. Ook zijn zij teleurgesteld dat er niet gebroken wordt met het uithollen van belastingtarieven van landen in opkomende economieën.

De leden van de SP-fractie merken verbaasd op dat de internationale aanleiding voor het kabinet om de notitie te moderniseren enkel is gelegen in het BEPS-project van de OESO en dat nationaal het behoud van het fiscale vestigingsklimaat nog steeds een grote aanleiding is

geweest. Deze leden merken op dat Nederland, net als vergelijkbare belastingparadijzen zoals Panama en de Bahama's, in de negen jaar sinds het uitkomen van de eerdere versie van deze notitie is geconfronteerd met tal van publicaties waaruit is gebleken dat Nederland tienduizenden brievenbusfirma's herbergt en een van de belangrijkste spullen is in een gelegaliseerde vorm van zwendel met bedrijven die dikwijls in de armste landen geld verdienen en Nederland met zijn bijzonder ruime rulingbeleid gebruiken om zoveel mogelijk daarvan onbelast door te sluizen naar landen zonder relevante belastingen op de inkomsten van deze bedrijven. Zij constateren dat de Nederlandse bevolking opdraait voor de kosten die de hoofdkantoren die in Nederland zijn gevestigd met zich mee brengen terwijl deze bedrijven amper bijdragen aan de samenleving. Deze leden vragen de Staatssecretaris hoe hij in algemene zin het behoud van een aantrekkelijk fiscaal vestigingsklimaat denkt te kunnen combineren met het bestrijden van belastingontwijking.

De leden van de PvdA-fractie hebben met interesse kennisgenomen van de Notitie fiscaal verdragsbeleid 2020. De afgelopen jaren is steeds duidelijker geworden op welke schaal belastingontwijking plaatsvindt en welke methodes daarbij worden gehanteerd. Dit heeft tot verschillende initiatieven geleid op mondiaal, Europees en nationaal niveau. Het is wat de leden van de PvdA-fractie betreft dan ook essentieel dat het verdragsbeleid op deze inzichten wordt aangepast. In dat licht vinden de leden van de PvdA-fractie dat op het gebied van belastingontwijking, belastingontduiking en het beleid richting ontwikkelingslanden meer ambitie getoond had kunnen worden. De leden van de PvdA-fractie hebben dan ook enkele vragen en opmerkingen.

## **2. Het verdragsbeleid op hoofdlijnen**

### *2.1 Waarom sluit Nederland belastingverdragen*

De leden van de D66-fractie benadrukken het belang van internationale en Europese afspraken over belastingen, bijvoorbeeld voor het voorkomen van dubbele belastingheffing, het bestrijden van belastingontwijking en het heffen van belastingen over bedrijfswinsten. Deze leden vragen of het kabinet deelt dat Nederland als open economie groot belang heeft bij internationale en Europese afspraken over belastingen. Deze leden vragen het kabinet om te reageren op de analyse van de Adviescommissie Belastingheffing Multinationals en Bouwstenen voor een nieuw belastingstelsel dat het belasten van winst nationaal steeds lastiger wordt en de effectiviteit van nationale belastingheffing afneemt. Deze leden vragen hoe het terugdringen van verschillen tussen belastingstelsels hieraan kan bijdragen. Deze leden vragen welke voordelen verdere internationale afspraken over belastingen hebben voor werkenden, ondernemers en bedrijven, bijvoorbeeld als het gaat om administratieve lasten of kosten die samenhangen met de grote verschillen tussen belastingstelsels. De leden van de D66-fractie vragen of bilaterale belastingverdragen als sluitstuk gezien kunnen worden van meer internationale afspraken over belastingen. Deze leden vragen of verdere internationale, Europese en multilaterale afspraken over belastingen de noodzaak tot het hebben van een zeer uitvoerig en complex stelsel aan bilaterale belastingverdragen kan verkleinen. De leden van de D66-fractie vragen het kabinet op welke wijze internationale en Europese afspraken over belastingen, bijvoorbeeld gericht op het voorkomen van belastingontwijking en aanpakken van belastingconstructies, kunnen bijdragen aan een aantrekkelijk vestigingsklimaat.

De leden van de D66-fractie vragen om te reageren op het bericht dat de VS uit de onderhandelingen zijn gestapt over internationale afspraken over belastingen. Deze leden vragen of het kabinet de opvatting deelt dat

deze ontwikkelingen geen aanleiding zouden moeten zijn om de inspanningen om te komen tot internationale en Europese afspraken over belastingen af te zwakken.

De leden van de SP-fractie constateren dat de regering stelt dat belastingverdragen de werkgelegenheid in Nederland bevorderen. Deze leden vragen de regering om dit te kwantificeren en uit te splitsen naar bedrijven die al zijn gevestigd in Nederland maar zonder afgesloten verdragen zouden vertrekken, bedrijven die zich hebben gevestigd met enkel een hoofdkantoorfunctie, bedrijven die zich hebben gevestigd met enkel een brievenbusfunctie en bedrijven die hier daadwerkelijk produceren of ontwikkelen, verder uitgesplitst per sector. Tevens vragen deze leden om het aantal arbeidsplaatsen per geval en of deze arbeidsplaatsen worden vervuld door meeverhuizende expats of dat door vestiging nieuwe vacatures zijn ontstaan. Deze leden vragen de regering of een ruimhartig fiscaal vestigingsklimaat gerechtvaardigd kan worden door deze cijfers of, als de cijfers onvoldoende aanwezig zijn, of de aannames waar het beleid op is gestoeld voldoende zijn gekritiseerd bij het opstellen van deze herziene Notitie.

De leden van de PvdA-fractie constateren dat het kabinet het doel van een bilateraal belastingverdrag formuleert als het bevorderen van economische relaties en het wegnemen van dubbele belasting, waarbij belastingontwijking wordt voorkomen. Waarom is bij het opstellen van deze notitie er niet voor gekozen dit doel te herdefiniëren? Is het kabinet bereid het bestrijden van belastingontwijking en belastingontduiking als primair doel van een verdrag te bestempelen? Is het kabinet voorts bereid om internationale geschilbeslechting als doel op te nemen? Is de regering bereid voorkoming van dubbele niet-belasting als primair doel op te nemen? Is de regering bereid om internationale samenwerking in de heffingssfeer als doel op te nemen? Voorts vragen de leden van de PvdA-fractie of ook het verbeteren van de rechtspositie en bescherming van ingezetenen als doel kan worden opgenomen, daarbij verwijzend naar bijvoorbeeld de discussie rond FATCA.

## *2.2 Met wie sluit Nederland belastingverdragen?*

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat Nederland de afgelopen tien jaar meerdere keren heeft aangedrongen op lagere bronbelastingtarieven. Zo ja, bij welke belastingverdragen? In hoeverre strookt dit met het beleid dat was voorgenomen in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid uit 2011?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet om een schematisch overzicht van hoe de bronbelastingtarieven in Nederlandse belastingverdragen zich verhouden tot bronbelastingtarieven tussen de verdragspartner en andere OESO-landen. Klopt het dat Nederland vaak onder het gemiddelde zit van andere OESO-landen? Kan dit worden gekwantificeerd?

De leden van de SP-fractie vragen het kabinet waarom «laagbelastend» naar zijn mening een statutair tarief van 9% inhoudt en niet een tarief dat lager is dan de tweede schijf van de vennootschapsbelasting, het tarief dat ook wordt gekozen voor de bronbelasting op rente en royalty's. Zij vragen de regering om een reactie op het gegeven dat landen als Hong Kong of Mauritius met hun statutaire tarieven van 15% niet als laagbelastend worden aangemerkt maar door het überhaupt niet belasten van rente en royalty's de bronbelasting op deze zaken per definitie ineffectief maakt. Deze leden zijn benieuwd of dergelijke uitzonderingen op statutaire tarieven onderdeel gaan uitmaken van het beleid ten aanzien van fiscale verdragen.

De leden van de SP-fractie vragen de regering hoe zal worden omgegaan met belastingverdragen met laagbelastende landen die niet tot heronderhandeling over willen gaan of waarbij onderhandelingen mislukken. Zij vragen de Staatssecretaris of hij de mening deelt dat in deze gevallen eenzijdig opzeggen past bij de geest van de wet op de bronbelasting op rente en royalty's.

### *2.3 Tegengaan verdragsmisbruik en belastingontwijking*

De leden van de fractie van GroenLinks vragen wat het streefcijfer is van dit kabinet op het gebied van belastingontwijking? Hoeveel van de € 10 miljard aan belastinginkomsten die het buitenland jaarlijks misloopt door Nederland ([www.missingprofits.world](http://www.missingprofits.world)) wil dit kabinet tegengaan? Indien het kabinet een ander bedrag dan € 10 miljard hanteert, welk deel hiervan wil het kabinet reduceren met zijn beleid? Indien er geen doelstelling geformuleerd is op het gebied van misgelopen belastinginkomsten door belastingontwijking, hoe kan het kabinet dan beoordelen of zijn beleid effectief is?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat belastingverdragen boven de wetgeving ter implementatie van ATAD1 en ATAD2 gaan. Waarom wordt deze systematiek niet gewijzigd? Hoe effectief zijn deze anti-belastingontwijkingswetten als belastingparadijzen ze gewoon kunnen blokkeren door de belastingverdragen niet aan te passen? Is Nederland bereid om als keiharde ondergrens te eisen dat bestaande belastingverdragen altijd worden aangepast aan actuele wetgeving zoals ATAD1 en ATAD2?

De leden van de PvdA-fractie vragen het kabinet uiteen te zetten op welke wijze verdragen ervoor kunnen zorgen dat de maatregelen uit hoofde van ATAD1 en ATAD2 niet geëffectueerd kunnen worden. Kan daarbij worden ingegaan op de plaats van Europese richtlijnen in de Grondwet ten opzichte van bilaterale verdragen? En in hoeverre is van belang of de richtlijn algemeen verbindend is? Op welke wijze zou kunnen worden ingebod dat bepalingen die voortvloeien uit de richtlijnen effectief zijn? Bij welke verdragen wordt toepassing op dit moment bemoeilijkt? Het kabinet bereid deze verdragen te inventariseren en eventueel aan te sturen op aanpassing?

### *2.4 Vestigingsklimaat en voorkomen dubbele belasting*

De leden van de SP-fractie vragen het kabinet waarom Nederlandse bedrijven op achterstand zouden komen te staan als de verdragen van andere West-Europese landen niet worden meegewogen. Deze leden vragen de Staatssecretaris of hij hun mening deelt dat er een wedloop naar de bodem aan de gang is, niet alleen op het gebied van de vennootschapsbelastingen, maar ook op het gebied van de belastingverdragen. Zij vragen de Staatssecretaris of het in zeer grote mate rekening houden met een soort «marktdiscipline» voor overheden wat hem betreft de democratie eerder stut dan schaadt. Tevens zijn deze leden benieuwd welke criteria worden gehanteerd voor de verdragen waarmee vergeleken wordt.

De leden van de PvdA-fractie constateren dat de Staatssecretaris in paragraaf 2.4 expliciet verwoordt dat hij een race naar de bodem voert op fiscaal gebied vanwege het vestigingsklimaat. Deze leden vragen met klem deze positie te verlaten. De race naar de bodem op het gebied van bedrijfsbelastingen leidt tot verschraling van de inkomsten uit winstbelastingen. De race kan alleen worden gestopt door er niet meer actief aan mee te doen. Dankzij onderzoek van onder andere Martijn Nouwen van de

UvA weten we bovendien dat Nederland een aanjager is van de race naar de bodem, en daarmee ook spil in het spotten van diezelfde race. De leden van de PvdA-fractie vragen een uitgebreide uiteenzetting op het beleid en voorts een reactie op het promotieonderzoek van de heer Nouwen. De leden van de PvdA-fractie vragen hoe – al dan niet toekomstige – CFC-wetgeving zich verhoudt tot het verdragsbeleid en het principe van kapitaalimportneutraliteit. Hoe kan ervoor worden gezorgd dat CFC-wetgeving niet tandeloos wordt gemaakt door belastingverdragen?

### *2.5 Internationale discussie over winstverdeling en minimumniveau van belastingheffing*

De leden van de VVD-fractie vragen wat de gevolgen zijn voor OESO-pijler 1 nu blijkt dat de onderhandelingen tussen de VS en Europa over een digitaal dienstenbelasting stilliggen<sup>1</sup>. De leden vragen het kabinet wat zij kunnen bijdragen aan een hervatting van de gesprekken tussen de VS en Europa? De leden willen nogmaals benadrukken dat een digitaal dienstenbelasting vooral effectief kan zijn in OESO-verband en verwachten dat het kabinet er alles aan zal doen om de gesprekken met de VS weer op te starten.

### *2.6 Het OESO-modelverdrag als uitgangspunt*

De leden van de VVD-fractie lezen dat er twee modelverdragen zijn. Op basis waarvan wordt bepaald met welk modelverdrag wordt gewerkt? Nederland werkt zoveel mogelijk met het OESO-modelverdrag, maar zal vaker dan voorheen met het VN-modelverdrag gaan werken. De leden vragen met welke landen Nederland nu een verdrag heeft op basis van het VN-modelverdrag. Kan het kabinet aangeven wat de financiële gevolgen zijn voor Nederland en voor bedrijven als Nederland een verdrag sluit gebaseerd op het VN-modelverdrag of op basis van het OESO-modelverdrag? Hoe wordt het bedrijfsleven betrokken bij de besluitvorming hierin en überhaupt in de gesprekken ter versterking van het Nederlandse vestigingsklimaat?

De leden van de VVD-fractie vragen welke mogelijkheden Nederland heeft om lopende belastingverdragen tussentijds te kunnen updaten wanneer blijkt dat daar weeffouten in zitten. Denk bijvoorbeeld aan het inmiddels meermaals naar voren gebrachte punt van de Nederlandse vrachtwagenchauffeurs werkzaam in Noorwegen waar de leden later in deze inbreng nog een aantal vragen over stellen.

Ook vragen deze leden naar de ontwikkelingen in de belastingverdragen/het fiscaal verdragsbeleid van andere landen. Ziet het kabinet daar specifieke ontwikkelingen? Zo ja, welke?

De leden van de PvdA vragen om duidelijkheid te verschaffen over de status van het VN-modelverdrag. Bij welke verdragen wordt dit modelverdrag als uitgangspunt gehanteerd? Hoe verhoudt het VN-modelverdrag zich tot de aanvullingen op het OESO-modelverdrag met betrekking tot niet OESO-leden?

### *2.7 Ontwikkelingslanden gebruiken naast het OESO-modelverdrag ook het VN-modelverdrag*

De leden van de fractie van GroenLinks vragen in hoeverre deze Notitie meer rekening gaat houden met ontwikkelingslanden dan de vorige Notitie uit 2011. Kan dit gekwantificeerd worden met concrete

<sup>1</sup> NRC, 18 juni 2020 (<https://www.nrc.nl/nieuws/2020/06/18/vs-schorten-onderhandelingen-digitaks-op-a4003256>)

doelstellingen/maatregelen? Welke onderdelen uit het VN-modelverdrag zal Nederland komende jaren wél accepteren die het kabinet de afgelopen jaren niet accepteerde?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat er bij de vorige Notitie uit 2011 ook werd gezegd dat er speciaal rekening zou worden gehouden met ontwikkelingslanden. In hoeverre is dat gebeurd? De leden van de fractie van GroenLinks vragen wat de voor- en nadelen zouden zijn van het voornemen om het gehele VN-modelverdrag als uitgangspunt te hanteren.

Nederland wil dat in een algemene bepaling in het belastingverdrag bevestigd moet worden dat het OESO-commentaar bepalend is voor hoe OESO-conforme verdragsbepalingen worden uitgelegd. Is het altijd duidelijk in hoeverre een bepaling OESO-conform is of VN-conform? Wil het kabinet hetzelfde met betrekking tot commentaar van de VN?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet bereid is om toe te zeggen dat als ontwikkelingslanden vragen om het VN-verdrag, Nederland dat niet zal blokkeren.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet bereid is om tijdens onderhandelingen met ontwikkelingslanden onafhankelijke adviseurs ter beschikking te stellen aan ontwikkelingslanden opdat toekomstige belastingverdragen eerlijker worden.

De leden van de SP-fractie vragen het kabinet waarom Nederland de komende jaren slechts enkele onderdelen van het VN-modelverdrag meer zal accepteren en waarom niet het hele VN-modelverdrag wordt geaccepteerd. De dikwijls overweldigende ongelijkheid in economische machtspositie tussen Nederland en ontwikkelingslanden is wat deze leden betreft een uitgelezen aanleiding om juist dit verdrag te gebruiken aangezien dit op dergelijke situaties is toegespitst.

De leden van de PvdA-fractie lezen in paragraaf 2.7 dat de Staatssecretaris stelt dat ontwikkelingslanden profiteren van het voorkomen van dubbele belasting en het aanhalen van economische banden. Dat geldt voor elk belastingverdrag. Ontwikkelingslanden zijn bij uitstek gebaat bij bronbelastingen. Deze zijn voor hen eenvoudiger te innen, en voorkomen voor ontwikkelingslanden ongunstige uitwerkingen van verrekenprijnsregels. In hoeverre houdt het kabinet hier rekening mee, en is het kabinet bereid bronbelastingen voor ontwikkelingslanden breder toe te staan, ook als dat soms ten koste gaat van de Nederlandse belastingafdracht?

### *2.9 Uitvoeringsaspecten*

De leden van de D66-fractie vragen om de alinea over de uitvoeringsaspecten nader toe te lichten. Deze leden begrijpen dat de uitvoeringsaspecten nu een reden zijn om van het OESO-modelverdrag af te wijken. Om wat voor soort aandachtspunten gaat het hier? Kennen andere belastingdiensten niet soortgelijke uitdagingen voor de uitvoering?

## **3. Tegengaan van misbruik van verdragen**

### *3.1 Algemeen*

De leden van de D66-fractie vragen of er zicht is op een uitbreiding van het aantal landen dat zich heeft aangesloten bij het Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (MLI). Kan het kabinet een korte toelichting geven over andere actuele ontwikkelingen ten aanzien van het MLI, bijvoorbeeld als het gaat om het aantal voorbehouden?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen wanneer het voorbehoud van de VVD op de goedkeuringswet bij het MLI (amendement-Lodders/Slootweg (Kamerstuk 34 853 (R2096), nr. 8)) volledig wordt ingetrokken.

### 3.2 Minimumstandaard

De leden van de D66-fractie vragen bij welke landen nu sprake is van een risico van substantieel verdragsmisbruik. De leden van de D66-fractie vragen om een aantal voorbeelden te geven van verdragsmisbruik.

De leden van de SP-fractie lezen dat als potentiële verdragspartners de minimumstandaard uit het BEPS-project niet accepteren er geen nieuw verdrag wordt afgesloten. Deze leden zijn benieuwd welke van de zeer minimale minimumstandaarden voor landen onacceptabel zouden zijn en wat de gevolgen van dit beleid is voor bestaande verdragen. Betekent dit dat bestaande verdragen, als heronderhandeling niet of onvoldoende mogelijk blijkt, ook worden heroverwogen als niet wordt voldaan aan de minimumstandaarden? De leden van de SP-fractie constateren dat de aangehaalde motie van de leden Schouten en Groot (Kamerstuk 25 087, nr. 122) enkel ziet op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden, terwijl een grondige aanpak van antimisbruikmaatregelen naar hun mening een actievere aanpak vereist.

De leden van de PvdA-fractie waarderen dat een poging wordt gedaan uitvoering te geven aan de motie-Schouten/Groot. Onduidelijk is echter welke resultaten worden geboekt. Zijn er reeds verdragen opgezegd met landen die op de «zwarte lijst» staan? Met betrekking tot welke landen wordt dit overwogen? Zijn er lopende verdragsonderhandelingen met landen op de zwarte lijst?

De leden van de PvdA-fractie snappen dat het risico op dubbele belasting geringer is ten aanzien van landen met een extreem laag tarief. Echter, zou een belastingverdrag onder omstandigheden ook nuttig kunnen zijn om heffing te versterken? Kan de regering toelichten of ook met dit soort landen afspraken te maken zijn om te verzekeren dat Nederland kan heffen, zowel als het gaat om hybride structuren, alsmede bijvoorbeeld met betrekking tot samenwerking in de heffing?

#### 3.2.1 De preambule van belastingverdragen

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat belastingverdragen slechts heffingsrechten verdelen en dat het daarna alsnog aan landen zelf is om daadwerkelijk belasting te heffen. Klopt het dat hierdoor dubbele belastingheffing in theorie altijd wordt tegengaan, maar dubbele niet-belasting nog steeds mogelijk blijft? Waarom wordt dit niet harder aangepakt?

#### 3.2.2 Anti-misbruikmaatregelen in belastingverdragen

De leden van de D66-fractie vragen hoe het kabinet de Kamer informeert over de toepassing van de open normen van de principal purposes test (PPT). De leden van de D66-fractie vragen hoe de jurisdicties die gebruik maken van limitation on benefits-bepaling (LoB) aangevuld met een antidoorstroombepaling deze maatregel hebben uitgewerkt. Deze leden vragen of er tijdens de totstandkoming van de MLI of breder in OESO- en VN-verband is gesproken over het internationaal uitwerken van een antidoorstroombepaling. Wat voor soort antidoorstroombepalingen zijn er?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet de kritiek herkent dat de principal purposes test (PPT) niet goed werkt voor ontwikkelingslanden. Kan het kabinet hier nader op ingaan? Klopt het dat een LoB-bepaling in het algemeen wordt opgenomen in aanvulling op de PPT? Biedt dit een extra waarborg bij het tegengaan van misbruik?



Het kabinet wil door het verplicht melden van een voornemen om de PPT toe te passen «overkill voorkomen». Is er nu sprake van concrete gevallen waar het toepassen van de PPT door de verdragspartner zorgde voor «overkill»? Wat wordt hier verstaan onder «overkill»? Gaat het dan om het ten onrechte toepassen van de PPT door de verdragspartner? Waarom wordt ervan uitgegaan dat het andere land de PPT mogelijk ten onrechte zou toepassen? Is het de bedoeling dat er van de meldingsplicht vooraf een remmende werking uit gaat op het gebruik van de PPT?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het daarom klopt dat de LoB met name belangrijk is voor ontwikkelingslanden en dat westerse landen in het algemeen terughoudend zijn om hiervan gebruik te maken. In hoeverre is Nederland echt bereid om voor ontwikkelingslanden hier ruimhartig te zijn? Hoe kan de Kamer beoordelen of het niet alleen bij mooie woorden blijft?

Wat zijn de meest gebruikte LoB's? Welke landen hebben gevraagd om het opnemen van LoB's?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom het kabinet niet kiest voor een antidoorstroombepaling. Om welke maatregelen gaat het, waar Nederland aangeeft terughoudend te zijn met het opnemen van antidoorstroombepalingen? Kan er een overzicht worden gegeven van de binnen VN-verband en OESO-verband besproken antidoorstroombepalingen?

De leden van de SP-fractie vragen het kabinet waaruit in praktische zin blijkt dat het toenemende belang van effectieve geschillenbeslechting aanleiding is de nota aan te passen. Deze leden zijn benieuwd welke andere vorm van geschillenbeslechting bestaat dan de PPT en, indien die niet of nog niet bestaat, waaruit blijkt dat de PPT effectief is. Tevens zijn deze leden benieuwd of, indien er geen effectieve vorm van geschillenbeslechting bestaat, dit slechts een voortvloeisel is uit de afspraken rondom BEPS en deze zinsnede daarom enkel voor de vorm is opgenomen aangezien er geen effectieve vorm van geschillenbeslechting bestaat.

De leden van de SP-fractie vragen de Staatssecretaris waarom Nederland een enorme drempel opwerpt voor ontwikkelingslanden om antimisbruikbepalingen in te zetten als zij verplicht zijn Nederland hierover te consulteren. Zij vragen de Staatssecretaris of hij de mening deelt dat hiermee, gezien het eerdergenoemde overweldigende economische machtsverschil, ontwikkelingslanden door Nederland wordt ontzegd hun staathuishouding op orde te brengen door belastingontwijking via Nederland te voorkomen. Indien de Staatssecretaris deze mening niet deelt, vragen deze leden de Staatssecretaris om uiteen te zetten hoe hij garandeert dat Nederland met deze consultatieverplichting geen zware belemmeringen opwerpt voor het democratisch proces in ontwikkelingslanden. Tevens vragen deze leden de regering of Nederland vice versa voor voldoende capaciteit gaat zorgen om verdragsmisbruik door in Nederland gevestigde bedrijven op te sporen en verdragspartners hierover te informeren en te consulteren als een antimisbruikbepaling wordt ingezet.

De leden van de SP-fractie vragen de Staatssecretaris waarom hij zo terughoudend is met het invoeren van een antidoorstroombepaling. Zij lezen in de Notitie dat gebrek aan internationale consensus hiervoor een belangrijke reden is, maar dit lijkt te suggereren dat er wel voorstellen op tafel liggen waarover wellicht in de nabije toekomst consensus wordt bereikt. Deze leden vragen het kabinet hierom of de Notitie spoedig gaat worden aangepast indien dit het geval is. Tevens vragen deze leden de Staatssecretaris om een uiteenzetting en appreciatie van de binnen de OESO en VN voorgestelde antidoorstroombepalingen.

De leden van de PvdA-fractie vragen hoe de consultatieplicht met betrekking tot antimisbruikbepalingen wordt geïnterpreteerd met betrekking tot ontwikkelingslanden. In hoeverre is Nederland bereid ontwikkelingslanden in te lichten over ontwijkende structuren, in het bijzonder met betrekking tot landen waar de belastingdienst minder goed geëquipeerd is om dit soort structuren op te sporen?

De leden van de PvdA-fractie vragen welke internationale voorbeelden er zijn wat betreft anti-doorstroomregelingen. Is overwogen deze ook in Nederlandse context op te nemen?

3.2.3 Effectieve geschilbeslechting via een onderlinge overlegprocedure  
In de notitie wordt gesproken over het toenemende belang van internationale geschillenbeslechting. Waar blijkt dat uit, zo vragen de leden van de fractie van GroenLinks.

### 3.3 Aanvullende maatregelen

#### 3.3.1 Hybride entiteiten

De leden van de fractie van GroenLinks lezen dat Nederland maatregelen met betrekking tot hybride entiteiten al in diverse belastingverdragen heeft opgenomen. Waarom niet bij alle belastingverdragen? Welke niet?

#### 3.3.2 Saving clause

De leden van de CDA-fractie merken op dat de Staatssecretaris aangeeft dat Nederland zich inzet om aanvullende maatregelen, naast de base erosion and profit shifting (BEPS)-minimumstandaard, in het verdrag op te nemen. In dit kader wordt ook specifiek de algemene saving clause genoemd. De leden van de CDA-fractie kunnen zich goed vinden in het genoemde voorbeeld van het Nederlandse heffingsrecht waar het gaat om fiscaal niet-transparante entiteiten. Het behoud van het nationale heffingsrecht middels de saving clause zorgt echter in het geval van het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten specifiek voor dubbele belasting voor Nederlanders met de Amerikaanse nationaliteit, omdat de Verenigde Staten op basis van deze clause hun nationale heffingsrecht op basis van nationaliteit niet hoeven in te perken. Kan de Staatssecretaris expliciet aangeven dat Nederland niet kan instemmen met dit gebruik van de saving clause en zich daartegen zal verzetten bij verdragsonderhandelingen? Zijn de Staatssecretaris nog meer voorbeelden bekend van het gebruik door andere verdragslanden van een algemene saving clause en hoe staat hij daartegenover?

#### 3.3.3 Dubbele vestigingsplaats

De leden van de VVD-fractie vragen naar het vervolg wanneer Nederland geen overeenstemming bereikt in de onderlingoverlegprocedure met de verdragspartner over de dubbele vestigingsplaats. Op welke manier zorgt het kabinet ervoor dat het bedrijf met een dubbele vestigingsplaats niet de nadelige gevolgen ondervindt van het stuklopen van mogelijke afspraken op dit punt tussen beide verdragslanden?

Ten aanzien van dubbele vestigingsplaatsen wordt uitgegaan van onderlinge overlegprocedures, zo lezen de leden van de PvdA-fractie. Welke uitgangspunten worden bij dergelijke procedures gehanteerd? Is dat wat Nederland nog altijd primair het feitelijke leidingscriterium?

#### 3.3.4 Vaste inrichting

De leden van de fractie van GroenLinks vragen hoe wordt voorkomen dat activiteiten tussen nauw verbonden (rechts)personen kunstmatig worden opgeknipt zolang de antifragmentatiemaatregel er nog niet is, omdat er nog geen nieuw verdrag ligt.

### 3.3.5 Minimumbezitsperiode tegen dividend transfer transactions

De leden van de fractie van GroenLinks lezen dat een minimale bezitsperiode komt om dividend transfer transactions tegen te gaan. Klopt het dat er op dit moment nog helemaal geen Nederlandse wetgeving is die dit beoogt? Zo ja, wat is dan de betekenis van deze passage in belastingverdragen als Nederland het vervolgens nationaal niet volgt? Wanneer kan de Kamer deze wetswijziging verwachten?

### 3.3.6 Terugkijkperiode voor onroerendezaaklichamen

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom Nederland in het OESO-modelverdrag een voorbehoud heeft gemaakt ten aanzien van een situsstaatheffing over vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen of vergelijkbare belangen in onroerendezaaklichamen. Onder welke voorwaarden is Nederland bereid een dergelijke situsstaatheffing overeen te komen?

### 3.3.7 Het in specifieke gevallen toepassen van de verrekenings- in plaats van de vrijstellingsmethode

De leden van de fractie van GroenLinks lezen dat in sommige gevallen van dubbele niet-heffing de verrekeningsmethode wordt toegepast in plaats van de vrijstellingsmethode om zo een adequate belastingheffing te waarborgen. Waarom wordt deze verrekeningsmethode niet altijd gebruikt?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of passage 3.3.7 ook geldt voor buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen. Uit ATAD2 volgt dat deze wél belast gaan worden, maar nu lijkt belastingverdrag dat nog te overrulen. Wordt dat probleem met deze Notitie opgelost?

### 3.3.9 Maken van overeenkomstige aanpassingen bij een correctie van verrekenprijzen

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of correcties van verrekenprijzen altijd automatisch worden doorgegeven. En wordt naar aanleiding daarvan de verrekenprijs altijd aangepast?

De leden van de PvdA-fractie vragen of Nederland ook unilateraal maatregelen neemt als correcties op verrekenprijzen niet overeenkomstig worden aangepast door het andere land. In hoeverre is er zicht op of andere landen dit doen, en wat kan Nederland doen als dit niet plaatsvindt? Wat gebeurt er als een aanpassing wel plaatsvindt, maar tegen een tarief van bijvoorbeeld lager dan 9%?

### 3.3.10 Verplichte en bindende arbitrage

De leden van de VVD-fractie lezen dat het kabinet voorstander is van een verplichte en bindende arbitrage als sluitstuk van de onderlinge overlegprocedure. De leden delen het standpunt van het kabinet. Verplichte en bindende arbitrage draagt bij aan de internationale samenwerking op het gebied van belastingheffing. Kan het kabinet toelichten in welke belastingverdragen reeds een verplichte en bindende arbitrage is opgenomen? Op welke manier is het kabinet voornemens om ook in OESO-verband te pleiten voor een verplichte en bindende arbitrage? Op welke manier kan een verplichte arbitrage bijdragen aan een versterking van het Nederlandse vestigingsklimaat?

De leden van de VVD-fractie weten in het geval van een aantal belastingverdragen dat er sprake is van een niet-verplichte arbitragebepaling. Is het kabinet voornemens om in belastingverdragen met landen met wie tot op heden nog geen verplichte arbitrage is afgesproken te (her)onderhandelen over een verplichte arbitragebepaling? Zo nee, waarom niet? Zo ja, waarom wel?

Welke rol hebben de Tweede en de Eerste Kamer bij het opstarten van een al dan niet, volgens het belastingverdrag, verplichte arbitrageprocedure?

De leden van de VVD-fractie vragen het kabinet hoeveel arbitrageprocedures er de afgelopen vijf jaar hebben plaatsgevonden per verdragspartner. Hoeveel lopende arbitrageprocedures per verdragspartner speler er op dit moment en wat is de doorlooptijd daarvan?

Kan het kabinet aangeven of Nederland met alle verdragspartners waarmee een arbitragebepaling is overeengekomen ook in onderling overleg procedureregels overeen is gekomen? Zo nee, waarom niet? Kan het kabinet ten aanzien van alle verdragspartners waarmee wel procedureregels overeen zijn gekomen, deze procedureregels publiceren? Zo nee, waarom niet?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen hoe de verplichte en bindende arbitrage eruitziet. Wie gaan dit doen? In hoeverre wordt deze arbitrage door iets of iemand gecontroleerd? Wat is de democratische legitimiteit?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet het advies aan ontwikkelingslanden begrijpt om geen gebruik te maken van verplichte bindende arbitrage. Is er volgens het kabinet sprake van een eerlijke balans en genoeg capaciteit voor deze landen om hier goed uit te komen?

#### **4. Belangrijkste afwijkingen van en aanvullingen op het OESO-modelverdrag**

##### *4.2 Inwonerschap*

De leden van de VVD-fractie zijn blij dat het kabinet dichtbij een akkoord is met Noorwegen voor de dubbele belastingheffing van Nederlandse vrachtwagenchauffeurs die in Noorwegen werken. De leden vragen welke afspraken er in het verdrag met Nederland en Noorwegen klaarblijkelijk ontbraken of niet helemaal helder waren waardoor beide landen het idee hadden belasting te mogen heffen op het inkomen van deze vrachtwagenchauffeurs. Is de notitie fiscaal verdragsbeleid 2020 naar aanleiding van deze casus nog aangepast? Zo ja, op welke punten? Zo nee, waarom niet? Hoe wordt voorkomen dat zich in de toekomst vergelijkbare gevallen voordoen?

##### *4.3 Beleggingsinstellingen*

###### **4.3.3 De fiscale beleggingsinstelling**

De leden van de fractie van GroenLinks lezen dat het kabinet streeft naar een portfoliotarief van 15% voor dividend uitgekeerd aan een fiscale beleggingsinstelling (FBI) of soortelijke instelling. Is daarmee fiche #92 van de fiscale bouwstenen overbodig geworden of blijft er een verschil?

##### *4.5 Dividenden, renten en royalty's*

###### **4.5.2 Deelnemingsdividenden**

De leden van de GroenLinks-fractie lezen dat gesteld wordt dat een bronstaatheffing over vermogenswinsten vanwege de deelnemingsvrijstelling niet kan worden verrekend en leidt tot economische dubbele belasting voor deze vermogenswinsten. Kan de Staatssecretaris uitleggen hoe dit leidt tot economische dubbele belasting?

#### *4.6 Inkomen uit aanmerkelijk belang*

##### **4.6.1 Conserverende aanslag en uitstel van betaling**

De leden van de D66-fractie vragen hoe vaak de Belastingdienst de afgelopen jaren een conserverende aanslag heeft opgelegd bij emigratie van een aandeelhouder met een aanmerkelijk belang in een vennootschap. Deze leden vragen met hoeveel verdragslanden Nederland afspraken heeft gemaakt over inkomen uit aanmerkelijk belang.

De leden van de PvdA-fractie vragen in hoeverre het kabinet ernaar streeft om voor de zekerheid bepalingen ten aanzien van conserverende aanslagen bij aanmerkelijkbelanghouders op te nemen.

#### *4.8 Aandelen of vergelijkbare belangen in onroerendezaaklichamen*

De leden van de PvdA-fractie vragen of voor vastgoed niet sowieso geldt dat het heffingsrecht in beginsel in het land is waar het vastgoed zich bevindt, en is daarmee de situsregel niet de hoofdregel? Zo nee, in welke gevallen wordt vastgoed niet belast in het land waar het vastgoed zich bevindt? Hoe wordt verzekerd dat vastgoed dat hier wordt gehouden door buitenlanders, waaronder inbegrepen de rijken der aarde en buitenlandse koningshuizen, hier te lande effectief wordt belast, zowel wanneer dit voor eigen gebruik als voor verhuur is bedoeld?

#### *4.9 Sporters en artiesten*

De leden van de VVD-fractie lezen over de Nederlandse afwijking van het OESO-modelverdrag omtrent de heffingsregels voor sporters en artiesten. Welke andere OESO-landen werken met dezelfde Nederlandse afwijking in heffingsregels? De leden delen de mening dat het heffingsrecht over inkomen van sporters en artiesten aan het woonland moet toebehoren. De leden begrijpen de drie genoemde potentiële maatregelen, maar vragen het kabinet tegelijkertijd bij verdragsonderhandelingen wel de negatieve gevolgen in dubbele belastingheffing en hoge administratieve lasten voor sporters en artiesten bij een bronstaatheffing te blijven benoemen. Op welke manier is Nederland voornemens om deze nadelige gevolgen in OESO-verband blijvend naar voren te brengen?

In welk opzicht verschilt de nieuwe aanpak van de huidige aanpak, gezien ook het feit dat vanwege de waarde voor de (potentiële) verdragspartners er in vrijwel alle verdragen al een sporters- en artiestenartikel is opgenomen?

De leden van de VVD-fractie vragen een verheldering op het punt dat Nederland sporters en artiesten uit de potentiële verdragsstaat wel een vrijstelling geeft voor de loon- en inkomstenbelasting, maar dat het potentiële verdragsland dit niet wil doen voor Nederlandse sporters en artiesten. De leden zien hierin het liefste jongetje van de klas met nadelige gevolgen voor onze Nederlandse sporters en artiesten. De leden vragen het kabinet werk te maken van een (beperkte) bronstaatheffing voor buitenlandse sporters en artiesten in Nederland. De leden spreken daarbij de hoop uit dat de mogelijkheid tot het inzetten hiervan potentiële verdragspartners over de streep trekt om ook af te zien van een bronstaatheffing. Dit, ondanks de wetenschap dat een Nederlandse bronstaatheffing voor Nederlandse organisatoren van (sport)evenementen een administratieve last met zich meebrengt. Kan het kabinet reageren op deze overweging en de eigen onderbouwing om over te gaan tot een (beperkte) bronstaatheffing?

De leden van de VVD-fractie lezen dat Nederland «met name» in zal zetten op drie optionele maatregelen; een drempelbedrag, heffing door bronstaat op basis van netto-inkomen en woonstaatheffing bij financiering uit publieke middelen van meer dan 50%. Welke andere optionele maatregelen kan Nederland eventueel nog inzetten? Waarom is gekozen voor deze drie maatregelen en op welke manier wordt hier ook zorg gedragen voor het inkomen van de meereizende werknemers van sporters en artiesten?

De leden van de VVD-fractie vragen het kabinet aan welke richtlijnen zij vasthouden met betrekking tot een drempelbedrag. Aan welke bedragen wordt gedacht en waarom?

De leden van de VVD-fractie lezen over het voornemen om activiteiten van sporters en artiesten die voor meer dan 50% worden gefinancierd uit publieke middelen uit te zonderen van bronstaatheffing. Waarom heeft het kabinet gekozen voor 50%? Hoeveel artiesten en sporters worden hiermee geholpen (procentueel gezien van het totaal)? Wat zijn de gevolgen als het percentage gefinancierd uit publieke middelen wordt verlaagd naar bijvoorbeeld 40%? Welke rol heeft prijzengeld in dit Nederlandse streven? Hoe wordt de «financiering van activiteiten» berekend? Is dit inclusief of exclusief prijzengeld?

De leden van de VVD-fractie vragen een toelichting op de fiscaal-administratieve verplichtingen voor Nederlandse bedrijven of instellingen wanneer sporters of artiesten uit landen waar Nederland geen belastingverdrag mee heeft in Nederland werkzaamheden verrichten. Wie is aansprakelijk voor het verzamelen van de gegevens? Lukt het bedrijven en instellingen om hieraan te voldoen? Zo nee, waarom niet en wat zijn dan de consequenties voor deze bedrijven? Zijn al de huidige fiscaal-administratieve verplichtingen volgens het kabinet echt nodig? Zo ja, waarom?

Heeft het kabinet inzichtelijk welke negatieve financiële gevolgen voor sporters en artiesten een bronstaatheffing bij de verdragspartner heeft, zo vragen de leden van de VVD-fractie. Zo ja, om welke bedragen gaat het? Zo nee, waarom niet?

Kan het kabinet reageren op de sportkoepel NOC\*NSF die haar zorgen uit over de dubbele belasting voor sporters die in het buitenland actief zijn geweest? Kan het kabinet dan ook specifiek ingaan op de mogelijke mismatch tussen team en sporter waarbij inkomsten die bij het team binnenkomen voor de individuele sporter geen recht op verrekening geeft? Graag een uitgebreide toelichting.

Op welke manier draagt het kabinet de zorg dat de wijziging in fiscaal verdragsbeleid 2020 lopende bidprocedures voor sporteindtoernooien niet in gevaar brengt?

De leden van de VVD-fractie lezen onder «2.10 Consultatie» dat de reacties op de internetconsultaties zijn meegenomen bij het formuleren van de beleidsnotitie. De leden krijgen veel bezorgde signalen van sporters, artiesten en hun vertegenwoordigers. De leden vragen tot welke aanpassingen in de notitie fiscaal verdragsbeleid 2020 de reacties van de hiervoor genoemde groepen hebben geleid. Hoe verloopt het overleg met deze groepen?

De leden van de D66-fractie vragen op welke wijze sporters en artiesten zijn geconsulteerd over de rol van belastingverdragen op de belastingheffing van sporters en artiesten. Deze leden vragen op welke wijze het kabinet zich inzet om te komen tot een gelijk speelveld tussen internationaal actieve sporters en artiesten. Deze leden vragen hoe wordt

voorkomen dat internationaal actieve sporters en artiesten dubbel of geen belasting betalen. Deze leden vragen om in te gaan op signalen dat Nederlandse sporters en artiesten vaak te maken hebben met dubbele of hogere belastingheffing over buitenlandse dan Nederlandse inkomsten en ook te maken krijgen met hoge administratieve lasten. De leden van de D66-fractie vragen om nader in te gaan op de mogelijke aansprakelijkheid van Nederlandse sportverenigingen, -clubs en bonden als buitenlandse verenigingen, clubs en bonden onvoldoende informatie opgeven over het optreden in Nederland. Deze leden vragen om de mogelijkheid van een drempel nader toe te lichten.

#### *4.10 Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen*

##### 4.10.1 Algemeen

De leden van de CDA-fractie willen aandacht vragen voor de onderdelen waar de onderhandelingsinzet afwijkt van het OESO-modelverdrag. Bij het heffingsrecht over in Nederland opgebouwde pensioenen zien deze leden momenteel namelijk wel een probleem. Het huidige uitgangspunt dat het bronland zou moeten heffen over pensioenen achten deze leden zeer rechtvaardig, want de pensioenopbouw heeft in Nederland tot een aftrek geleid en dus is het ook logisch dat het heffingsrecht bij Nederland zou moeten liggen. Omgekeerd is het ook wenselijk dat als het andere verdragsland pensioenpremies in aftrek laat komen, dit land ook gerechtigd is de pensioenuitkering in de heffing te betrekken. Maar omdat andere landen dit standpunt niet delen, waarschijnlijk mede omdat we hiermee afwijken van het OESO-modelverdrag, constateren deze leden dat dit de afgelopen jaren vaak tot een compromis in het verdrag heeft geleid, bijvoorbeeld een grens vanaf wanneer het bronland mag heffen. De leden van de CDA-fractie achten dat misschien nog wel onwenselijker dan een woonlandheffing. Het is immers voor belastingplichtigen zeer onhandig als het heffingsland kan wisselen, bijvoorbeeld doordat een van de pensioenuitkeringen een latere ingangsdatum heeft en je boven de grens uitkomt, en nog onbegrijpelijker is dat als het heffingsland wijzigt zonder dat er materieel echt iets veranderd is, bijvoorbeeld omdat iemand door indexatie of korten net boven of onder de grens uitkomt. Duidelijkheid over met welk fiscaal stelsel en met welke belastingdienst je te maken hebt, is een groot goed. Kan de Staatssecretaris aangeven wat de Nederlandse onderhandelingsinzet is als de verdragspartner aangeeft niet bereid te zijn tot een volledige bronstaatheffing over pensioenen? Welke mogelijkheden zijn er dan nog en welke hebben de voorkeur van Nederland?

De leden van de PvdA-fractie vragen welke landen niet meewerken aan bronlandheffing ten aanzien van pensioenen. Betreft dit ook buurlanden en andere populaire emigratielanden? Bij welke landen vindt dubbele belasting plaats? Is het mogelijk om een conserverende aanslag op te leggen bij emigratie indien het een woonlandbeginselland betreft? Op die manier is immers afgerekend aan de grens en heeft het emigratieland geen heffingsclaim meer. Wat is het beleid ten aanzien van opteren tot kwalificerend buitenlands belastingplichtige?

#### *4.11 Verrekeningsmethode directeurs- en commissarissenbeloningen*

De leden van de fractie van GroenLinks lezen dat de vrijstelling op inkomsten van directeur of commissaris wordt ingetrokken. Hierdoor zullen de inkomsten van een in Nederland wonende directeur of commissaris van een buitenlandse vennootschap op dezelfde voet worden belast als de inkomsten van een directeur of commissaris van een Nederlandse vennootschap. Klopt het dat het hiervoor mogelijk was dat een in Nederland wonende directeur van een buitenlandse vennootschap geen

belasting hoefde te belasten over zijn/haar inkomsten? Kan de Staatssecretaris een (fictief) voorbeeld geven?

## **5. Belastingverdragen met specifieke categorieën landen**

### *5.1 Belastingverdragen met buurlanden*

#### 5.1.2 Gelijkheid in de straat en gelijkheid op de werkvloer

De leden van de PvdA-fractie constateren dat de belastingverdragen met België en Duitsland voorzien in maatregelen om het leven van grensarbeiders eenvoudiger te maken. Echter, er ontstaan af en toe toch problemen, die al dan niet intentioneel zijn. Hoe kan worden verzekerd dat het belastingverdrag in voorkomende gevallen zo snel mogelijk gewijzigd kan worden? En hoe is dit geregeld met betrekking tot het Verenigd Koninkrijk? Door Brexit zal immers het aantal «grensarbeiders» met betrekking tot het Verenigd Koninkrijk toenemen, doordat bedrijvigheid zich naar Nederland verplaatst maar de medewerkers soms trager.

#### 5.1.3 Tegengaan discoördinatie

De leden van de D66-fractie vragen naar de actuele stand van zaken bij de onderhandelingen met België ten aanzien van de problemen van hogleraren die grensoverschrijdend werken en ondernemen.

### *5.2. Belastingverdragen met ontwikkelingslanden*

De leden van de CDA-fractie merken op dat in de huidige Notitie fiscaal verdragsbeleid nauwelijks verschil gemaakt wordt tussen verschillende soorten landen, behalve als het gaat om het aparte beleid voor ontwikkelingslanden. Het maakt echter een groot verschil of het gaat om een land waar Nederland met name handelsbelangen mee deelt of om een grensland waarbij veel inwoners grensoverschrijdend werkzaam zijn of anderszins financiële betrekkingen hebben vanuit de andere kant van de grens, zoals pensioenuitkeringen of socialezekerheidsuitkeringen. Op welke wijze bepaalt Nederland wat afhankelijk van de situatie de onderhandelingsinzet gaat zijn? Treedt de Staatssecretaris voorafgaand aan de onderhandelingen ook in overleg met vertegenwoordigende organisaties, bijvoorbeeld van grensarbeiders? De impact van een wijziging in het heffingsland kan voor inwoners zeer groot zijn, want het gaat immers over het inkomen waar zij voor afhankelijk zijn voor hun levensonderhoud. Dubbele, gedeeltelijk dubbele, of zelfs al een hogere belasting dan voorheen is dan een groot probleem. De leden van de CDA-fractie zijn daarom benieuwd welk beleid de Staatssecretaris voorstaat als het gaat om overgangsrecht wanneer het heffingsland door een verdragswijziging wijzigt bij natuurlijke personen. In de praktijk zijn er namelijk verdragswijzigingen geweest waarbij geen overgangsrecht gold voor natuurlijke personen, ook verdragswijzigingen met een levenslang overgangsrecht en alles ertussenin.

#### 5.2.1 Algemeen

De leden van de fractie van GroenLinks vragen in hoeverre de afgesloten belastingverdragen in de afgelopen tien jaar voldeden aan de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011. Heeft Nederland zich gehouden aan het voornemen om hogere heffingsrechten aan te bieden aan ontwikkelingslanden?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom het kabinet inmiddels heeft ingezien dat de heffingsrechten van ontwikkelingslanden beter moeten worden gewaarborgd. Kan het kabinet voorbeelden geven van de afgelopen tien jaar waaruit blijkt dat de belastingheffing niet eerlijk is? Welke gaten zaten er in het oude beleid?



De leden van de fractie van GroenLinks hebben nog vragen over het restartikel (artikel 21). Is het kabinet het met de leden van de fractie van GroenLinks eens dat het beter zou zijn om deze restinkomsten aan het ontwikkelingsland toe te laten komen in plaats van Nederland? Klopt het dat Nederland dit in het belastingverdrag met Malawi wél als standpunt heeft ingenomen maar in het belastingverdrag met Zambia niet (met uitzondering van inkomsten uit online gokken)? Wat is precies het Nederlandse standpunt op dit gebied? Klopt het dat in voorgaande belastingverdragen (Ghana, Nigeria, Egypte, Zimbabwe) steeds werd gekozen om de restinkomsten aan Nederland te geven?

De leden van de PvdA-fractie vragen welke rol het Ministerie van Buitenlandse Zaken speelt bij de onderhandelingen met ontwikkelingslanden. In hoeverre controleert het Ministerie van Buitenlandse Zaken of het belastingverdrag niet ten koste gaat van het ontwikkelingsland en past binnen het ontwikkelingsbeleid?

Kwalificeert China nog als ontwikkelingsland, en in hoeverre wordt apart beleid ten aanzien van China geformuleerd, overwegende de bijzondere status van dat land in de wereld, zo vragen deze leden.

### 5.2.2 Antimisbruikbepalingen

De leden van de D66-fractie lezen dat vanaf het najaar 2013 aan 23 ontwikkelingslanden is voorgesteld om antimisbruikbepalingen op te nemen in de desbetreffende belastingverdragen. Deze leden vragen in hoeverre de belastingverdragen met de 23 verschillende ontwikkelingslanden zijn aangepast. In hoeverre zijn hier antimisbruikbepalingen opgenomen? In hoeveel van de 23 belastingverdragen is dit niet het geval? Waarom niet?

De leden van de fractie van GroenLinks lezen dat er met 13 ontwikkelingslanden een overeenstemming is bereikt over het opnemen van antimisbruikbepalingen. Waarom is dit niet gelukt bij de andere 10 landen waar dit is aangeboden?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet bereid is om bij de onderhandeling van nieuwe belastingverdragen transparanter te zijn, door tussentijds diverse stakeholders te raadplegen en ter controle van de naleving van het verdragsbeleid.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of er in de aanpak van belastingontwijking door middel van antimisbruikbepalingen rekening wordt gehouden met de beschikbare capaciteit binnen ontwikkelingslanden om misbruik op te sporen en de antimisbruikclausule te effectueren.

Stelt Nederland extra capaciteit beschikbaar om verdragsmisbruik door in Nederland gevestigde ondernemingen te detecteren en te communiceren met verdragspartners?

De leden van de SP-fractie vragen de regering waarom met 10 landen nog geen overeenstemming is bereikt over antimisbruikbepalingen en of wel voorzien is dat in de nabije toekomst wel overeenstemming wordt bereikt.

### 5.2.3 Bronheffingen op dividenden, renten en royalty's

De leden van de D66-fractie lezen dat Nederland bij belastingverdragen met ontwikkelingslanden bereid is een hogere bronheffing te accepteren dan met Nederland vergelijkbare landen is overeengekomen, mits het ontwikkelingsland aantoont een nieuwe beleidslijn op dat punt te hebben. Deze leden vragen wanneer het ontwikkelingsland volgens het kabinet een nieuwe beleidslijn heeft. Waar moet een ontwikkelingsland dan aan voldoen? Hoe worden ontwikkelingslanden geïnformeerd over dit Nederlandse verdragsbeleid en de rol die een nieuwe beleidslijn daarbij

kan spelen? Is er bijvoorbeeld ook een Engelstalige versie van het Nederlandse verdragsbeleid beschikbaar?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet concreet kan onderbouwen wat wordt bedoeld met het voornemen om hogere bronheffing op dividend, rente en royalty's overeen te komen met ontwikkelingslanden.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet de opvatting deelt dat het bij dergelijke internationale beleidsonderwerpen van groot belang is dat alle teksten in het Engels beschikbaar zijn. Heeft het kabinet de Notitie fiscaal verdragsbeleid ook al volledig in het Engels gepubliceerd? Zo niet, wanneer gaat dit gebeuren?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat de Engelse vertaling van de Notitie fiscaal verdragsbeleid 2011 slechts bestond uit een aantal pagina's in tegenstelling tot het oorspronkelijke Nederlandse document. Kan dat deze keer anders?

5.2.6 Bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten (op basis van het brutoinkomen)

De leden van de D66-fractie vragen hoe technische diensten worden gedefinieerd. Gaat het dan ook om bijvoorbeeld management- of adviesdiensten? Waarom is ervoor gekozen om enkel open te staan voor een bronstaatheffing in de relatie met de armste groep ontwikkelingslanden en niet ook voor andere ontwikkelingslanden?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet om te reageren op de suggestie van het Centraal Planbureau (CPB) om een bronbelasting in te voeren voor management en technische diensten. Klopt het dat dit vooral goed zou zijn voor ontwikkelingslanden? Waarom zou Nederland willen meewerken aan belastingontwijking via belastingverdragen die dergelijke heffingen beperken of elimineren? Waarom neemt het kabinet in de Notitie fiscaal verdragsbeleid 2020 niet op dat er in alle belastingverdragen bepalingen moeten komen tegen het doorsluizen van dienstenvergoedingen?

Hoe kan met de voorgestelde regel worden voorkomen worden dat technische diensten door een in Nederland gevestigde onderneming gebruikt worden t.b.v. winstverschuiving?

Waarom is Nederland alleen bereid een bronstaatheffing voor technische diensten toe te passen bij de allerarmste groep landen en niet bij overige ontwikkelingslanden?

Hoe wordt bij de toepassing van de bronstaat voor technische diensten vastgesteld of een ontwikkelingsland te maken heeft met een groot gebrek aan alternatieve bronnen voor belastingheffing?

De leden van de fractie van GroenLinks constateren dat het kabinet niet bereid is om met overige ontwikkelingslanden een bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten overeen te komen. Kunnen de vooren tegenargumenten hiervoor uitgebreider toegelicht worden? Hoeveel geld lopen ontwikkelingslanden mis door deze keuze van het kabinet?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat er bij passief inkomen (dividend/rente) geen sprake is van een drempel om belasting te heffen en bij actief inkomen (arbeid) wel. Klopt het dat de VN technische diensten ziet als passief inkomen? Waarom kiest Nederland er dan toch voor om technische diensten als actief inkomen te beschouwen? De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet op de hoogte is van het feit dat zelfs Zwitserland het VN-verdrag (artikel 12a) heeft overgenomen in haar belastingverdrag met Brazilië. Is Nederland bereid om dit voorbeeld te volgen?

De leden van de PvdA-fractie wat «technische diensten» zijn en of daar enkele voorbeelden van genoemd kunnen worden. Welke landen wordt wel een bronbelasting op technische diensten gegund en welke niet? Waar is dit onderscheid op gebaseerd?

#### 5.2.8 Technische assistentie

De leden van de D66-fractie verwelkomen de inspanningen gericht op het versterken van de capaciteit van belastingdiensten in ontwikkelingslanden. Deze leden vragen hoe de technische assistentie wordt gewaardeerd. Waar zijn de ontwikkelingslanden positief of juist negatief over? Waar hebben ontwikkelingslanden de meeste behoefte aan? De leden van de D66-fractie vragen om verder toe te lichten hoe de technische assistentie is vormgegeven en in de praktijk uitwerkt. Is dit vooral gericht op kennisopbouw, opleidingen en het ontwikkelen van capaciteit? In hoeverre zijn eventuele opleidingen gericht op complexe fiscale thema's, zoals verrekenprijzen? Worden ontwikkelingslanden ook ondersteund bij onderhandelingen over belastingverdragen? Zo ja, door wie of door welke organisatie?

De leden van de D66-fractie vragen of het kabinet voornemens is om een actualisatie te laten uitvoeren van het onderzoek naar de belastingverdragen die Nederland met ontwikkelingslanden heeft gesloten. Deze leden vragen op welke wijze technische assistentie kan helpen bij het vormgeven van een bronbelasting die zowel recht doet aan het bevorderen van de belastinginkomsten van een ontwikkelingsland als tegelijkertijd het risico op minder investeringen verkleint.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of Nederland binnen programma's voor technische assistentie waaraan het bijdraagt expliciet inzet op het ontwikkelen van capaciteit van belastingautoriteiten in ontwikkelingslanden op het gebied van verdragsonderhandelingen en verdragsbeleid.

De leden van de SP-fractie vragen het kabinet in hoeverre ondersteuning kan en gaat worden geboden aan ontwikkelingslanden, bijvoorbeeld door middel van onafhankelijke adviseurs, bij de (her)onderhandeling van belastingverdragen.

### 5.3 Verdragen met niet-coöperatieve en laagbelastende staten

#### 5.3.2 Laagbelastende staten

De leden van de fractie van GroenLinks vragen naar de opvatting van het kabinet over de most-favored-nation-clausule (MFN), waarbij een bilateraal overeengekomen belastingtarief verlaagd zal worden tot het laagste bronbelastingtarief dat een land kent in haar belastingverdragen met andere landen. Deelt het kabinet de opvatting dat deze clausule bijdraagt aan een fiscale race naar de bodem? Maakt Nederland gebruik van deze clausule? Zo ja, met welke landen?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat er voorbeelden zijn waarbij land A in zijn belastingverdrag met land B een most-favored-nation-clausule heeft en land A in zijn belastingverdrag met Nederland een bronbelasting van 0% heeft, waardoor land B ook een tarief krijgt van 0%.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat er een neergaande trend is als het gaat om tarieven van bronbelastingen die worden opgenomen in belastingverdragen. Kan dit kwantitatief worden onderbouwd?

#### 5.3.4 Bestaande verdragen heronderhandelen/heroverwegen

De leden van de D66-fractie lezen dat Nederland het initiatief zal nemen om over bestaande belastingverdragen te heronderhandelen, als Nederland een bestaand verdrag heeft met een laagbelastende staat of met een staat die op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden staat. Deze leden vragen expliciet te maken wat een heroverweging van een verdrag met een staat die op de «zwarte» EU-lijst staat precies inhoudt.

Deelt het kabinet de opvatting van de leden van de fractie van GroenLinks dat het niet uit te leggen is dat Nederland belastingverdragen sluit met landen op de zwarte lijst van belastingparadijzen? Waarom durft het kabinet dan niet harder stelling te nemen en blijft het bij het «heroverwegen» van bestaande verdragen met belastingparadijzen? Waarom sluit het kabinet dit niet gewoon uit, in lijn met de minimumstandaard punt 1 uit het MLI?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen wat het kabinet concreet gaat doen als belastingparadijzen niet bereid zijn om te heronderhandelen waardoor de voorgenomen bronbelastingen niet ingevoerd kunnen worden. Waarom zouden deze belastingparadijzen überhaupt bereid zijn om hierover te heronderhandelen? Is het kabinet bereid belastingverdragen te laten vervallen indien er binnen drie jaar geen aanpassingen worden gemaakt en/of niet voldaan is aan de minimumstandaarden om misbruik tegen te gaan?

De leden van de SP-fractie zijn tot slot benieuwd of een overzicht kan worden gegeven van verdragen die aangepast gaan worden als gevolg van het gewijzigde verdragsbeleid en in hoeverre de Minister voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking en belanghebbende non-gouvernementele organisaties betrokken worden bij dit proces om ervoor te waken dat verdragen afbreuk doen aan bestaande ontwikkelingshulp. Omgekeerd zijn deze leden benieuwd of bij de onderhandelingen over verdragen contact wordt onderhouden met in verdragspartners en in Nederland gevestigde bedrijven.

De leden van de SP-fractie merken op dat bij in onderhandeling zijnde belastingverdragen onregelmatigheden ter sprake komen en dat gesloten verdragen pas achteraf aan de Kamer worden voorgelegd. Zij vragen het kabinet in het kader van een verbeterde politieke besluitvorming over belastingverdragen, zeker als het gaat om verdragen met landen met een kleinere economische machtspositie, op welke manier het mogelijk is om periodiek aan de Kamer inzichtelijk te maken wat de status is van de diverse in (her)onderhandeling zijnde verdragen.

#### *Overig*

De leden van de VVD- en CDA-fracties verzoeken de Staatssecretaris verder tevens in te gaan op de vragen en suggesties gesteld in het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB).

## **II Reactie van de bewindspersoon**

### ***Inhoudsopgave***

<b>1.</b>	<b><i>Inleiding</i></b>	<b>21</b>
<b>2.</b>	<b><i>Het verdragsbeleid op hoofdlijnen</i></b>	<b>23</b>
<b>3.</b>	<b><i>Tegengaan misbruik van verdragen</i></b>	<b>35</b>
<b>4.</b>	<b><i>Belangrijkste afwijkingen van en aanvullingen op het OESO-modelverdrag</i></b>	<b>51</b>

## **1. Inleiding**

De leden van de fractie van de VVD vragen op welke manier de voorliggende notitie bijdraagt aan het versterken van het vestigingsklimaat ook in vergelijking tot de vorige notitie. Deze leden vragen voorts welke aanvullende maatregelen het kabinet wil nemen om het vestigingsklimaat te versterken.

Ik vind het belangrijk dat Nederland een aantrekkelijk land is (en blijft) voor (buitenlandse) bedrijven met reële economische activiteiten. Deze bedrijven dragen bij aan de Nederlandse welvaart, nu en in de toekomst. De belangrijkste bijdrage van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 (hierna: NFV 2020) aan het vestigingsklimaat is dat deze ervoor moet zorgen dat er draagvlak blijft voor de hoofdlijnen van de onderhandelingsinzet bij het uitbreiden van het verdragennetwerk en het up-to-date houden van het bestaande verdragennetwerk. Voor het vestigingsklimaat is namelijk vooral van belang dat niet dubbel belasting wordt betaald. Door uitbreiding en het onderhouden van het verdragennetwerk worden met meer landen potentiële drempels (dubbele belasting) weggenomen die anders economische activiteiten in die landen en vanuit die landen in Nederland in de weg zouden kunnen staan. Ook zorgt een verdrag voor rechtszekerheid voor de belastingplichtigen in beide verdragslanden. De in de NFV 2020 beschreven onderhandelingsinzet ten aanzien van de verdeling van heffingsrechten tussen beide verdragslanden is daarentegen meer van belang voor de schatkisten van deze landen. Het hebben van een belastingverdrag is daarom voor het vestigingsklimaat vaak belangrijker dan de precieze allocatie van heffingsrechten. Wel weegt voor de Nederlandse onderhandelingsinzet mee wat andere vergelijkbare landen (met name West-Europese landen) hebben afgesproken in een belastingverdrag met het betreffende land. Dit is bijvoorbeeld van belang op het terrein van bronbelastingen op brutostromen (zoals rente en royalty's) die in de woonstaat niet altijd volledig verrekend kunnen worden omdat daar het netto-inkomen (na aftrek van relevante kosten) in de heffing wordt betrokken waardoor toch voor een deel dubbele belasting kan blijven bestaan. Indien Nederland in vergelijking met zogenoemde *peers* relatief hoge bronheffingsstarieven zou afspreken, wordt het Nederlandse bedrijfsleven op achterstand gezet omdat de kans dan groter is dat er meer dubbele belasting resteert. In vergelijking met de vorige notitie is de belangrijkste versterking voor het vestigingsklimaat dat het verdragsbeleid in lijn wordt gebracht met de actuele internationale en nationale ontwikkelingen op met name het terrein van het tegengaan van belastingontwijking maar ook op het terrein van een effectieve geschilbeslechting ingeval dubbele belasting ontstaat.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de invloed van het COVID-19-virus is op de voorliggende NFV 2020. Ook vragen deze leden welke invloed het COVID-19-virus internationaal gezien heeft, zoals bijvoorbeeld op de OESO-onderzoeken.

De COVID-19-pandemie heeft ingrijpende gevolgen, ook op fiscaal gebied. Het verdragsbeleid zoals dat is neergelegd in de NFV 2020 wijzigt als zodanig niet als gevolg van de COVID-19-pandemie. Dat neemt niet weg dat de COVID-19-pandemie praktische gevolgen kan hebben voor de uitvoering van het verdragsbeleid. Zo kan het onderhandelingsproces van belastingverdragen vertraging oplopen doordat landen hun aandacht

momenteel primair richten op het opvangen van de economische gevolgen van de COVID-19-pandemie. Ook voor de toepassing van belastingverdragen kunnen de geldende COVID-19-beperkingen (zoals thuiswerken en reisbepalingen) vragen oproepen. De OESO heeft in dit kader veel werk verricht en een rapport gepubliceerd met de titel *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*.<sup>2</sup>

In dit rapport wordt een aantal richtsnoeren gegeven over de gevolgen van de COVID-19-pandemie voor de toepassing van belastingverdragen. De OESO merkt op dat het onwaarschijnlijk is dat de COVID-19-pandemie invloed heeft op het vaststellen van vaste inrichtingen in de zin van belastingverdragen en dat het onwaarschijnlijk is dat als gevolg van de COVID-19-pandemie de vestigingsplaats van vennootschappen en woonplaats van natuurlijke personen in de zin van belastingverdragen zal veranderen. De OESO verwijst hiervoor naar verschillende passages uit het OESO-commentaar. Zoals in de NFV 2020 is verwoord, neemt Nederland net als veel andere landen het OESO-modelverdrag als uitgangspunt en de uitleg die in het OESO-commentaar wordt gegeven is van groot belang voor Nederland. Ik onderschrijf dan ook deze richtsnoeren van de OESO ten aanzien van de COVID-19-pandemie.

Internationaal gezien heeft de COVID-19-pandemie ook gevolgen voor de fiscaliteit. Veel landen hebben net als Nederland fiscale maatregelen genomen om de economische gevolgen van de COVID-19-pandemie te beperken. De OESO heeft de volgende documenten gepubliceerd waarin wordt ingegaan op de fiscale gevolgen van de COVID-19-pandemie:

1. Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus crisis; Strengthening Confidence and Resilience<sup>3</sup>;
2. Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers<sup>4</sup>;
3. een database waarin een overzicht wordt gegeven van fiscale maatregelen die door meer dan 100 landen zijn genomen in het kader van COVID-19<sup>5</sup>.

Ten slotte kan COVID-19 gevolgen hebben voor het beoogde tijdspad van de internationale discussie over de winstverdeling en een minimum-niveau van belastingheffing binnen het Inclusive Framework (in samenwerking met de OESO). De uitkomsten van dit project kunnen op termijn gevolgen hebben voor het verdragsbeleid. Hoewel de wereldwijde aandacht momenteel uiteraard gericht is op het opvangen van de economische gevolgen van de COVID-19-pandemie, ben ik ervan overtuigd dat landen door zullen gaan met het maken van afspraken om te komen tot een evenwichtiger belastingheffing van multinationals.

<sup>2</sup> OESO, *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis* (3 April 2020), beschikbaar via [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127\\_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis).

<sup>3</sup> OESO, *Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience* (19 mei 2020), beschikbaar via <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience.htm>.

<sup>4</sup> OESO, *Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers* (21 April 2020), beschikbaar via [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=126\\_126478-29c4rprb3y&title=Tax\\_administration\\_responses\\_to\\_COVID-9\\_Measures\\_taken\\_to\\_support\\_taxpayers](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=126_126478-29c4rprb3y&title=Tax_administration_responses_to_COVID-9_Measures_taken_to_support_taxpayers).

<sup>5</sup> OESO, *Dataset: Tax Policy Measures Taken So Far* (updated 29 juni 2020), beschikbaar via <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/>.

De leden van de fractie van de SP vragen hoe in algemene zin een aantrekkelijk vestigingsklimaat kan worden gecombineerd met het bestrijden van belastingontwijking.

Het kabinet zet zich in voor een aantrekkelijk vestigingsklimaat voor reële economische activiteiten. Belastingontwijking ziet vooral op het op papier verplaatsen van winst zonder dat reële economische activiteiten worden verplaatst. De twee doelstellingen hoeven elkaar dus niet te bijten. Daarnaast is het juist goed voor het vestigingsklimaat dat het verdragsbeleid in lijn blijft met de actuele internationale en nationale ontwikkelingen op met name het terrein van het tegengaan van belastingontwijking maar ook op het terrein van een effectieve geschilbeslechting ingeval dubbele belasting ontstaat. Bedrijven en particulieren zullen waarschijnlijk minder snel activiteiten willen ontplooiën in landen die niet voldoen aan de internationale standaarden. Het tegengaan van belastingontwijking is een speerpunt van het kabinet. Dat blijkt bijvoorbeeld uit de implementatie van de minimumstandaarden en aanbevelingen uit het BEPS-project<sup>6</sup>, de introductie van een conditionele bronheffing op renten en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties en de aanpassing van het ruingebied. Deze maatregelen zijn erop gericht om louter fiscaal geïndiceerde financiële stromen (bijvoorbeeld via brievenbusmaatschappijen) in Nederland omlaag te brengen zonder dat dit een aantrekkelijk vestigingsklimaat voor reële economische activiteiten in de weg staat.

De leden van de fractie van D66 vragen of het kabinet de opvatting deelt dat Nederland als open economie groot belang heeft bij internationale en Europese afspraken over belastingen.

Het kabinet deelt de opvatting dat het belangrijk is om met zoveel mogelijk landen samen te werken en afspraken te maken, vooral ten aanzien van het tegengaan van belastingontwijking en het voorkomen van dubbele belasting. Nederland ondersteunt ook de internationale discussie over de verdeling van de bedrijfswinst tussen landen ten behoeve van de belastingheffing.

## **2. Het verdragsbeleid op hoofdlijnen**

### *2.1 Waarom sluit Nederland belastingverdragen*

De leden van de fractie van D66 vragen te reageren op de analyse van de Adviescommissie Belastingheffing Multinationals en Bouwstenen voor een nieuw belastingstelsel, volgens welke het belasten van winst nationaal steeds lastiger wordt en de effectiviteit van nationale belastingheffing afneemt. Deze leden vragen hoe het terugdringen van verschillen tussen belastingstelsels hieraan kan bijdragen. Verder vragen deze leden welke voordelen verdere internationale afspraken over belastingen hebben voor werkenden, ondernemers en bedrijven, bijvoorbeeld als het gaat om administratieve lasten of kosten die samenhangen met de grote verschillen tussen belastingstelsels.

Het kabinet onderschrijft het belang van internationale samenwerking en wil op dit gebied ook één van de voortrekkers zijn. Immers, de uitdagingen die samenhangen met de belastingheffing van multinationals zijn internationaal van aard en kunnen het beste worden aangepakt door middel van internationale afspraken. Internationale afspraken die erop gericht zijn de verschillen tussen belastingstelsels te verminderen kunnen bijdragen aan het voorkomen van dubbele belasting, dubbele

<sup>6</sup> Het OESO/G20-project tegen Base Erosion and Profit Shifting.

niet-belasting en de aanpak van belastingontwijking. Ook kunnen deze afspraken bijdragen aan de vermindering van administratieve lasten. Daarnaast kunnen zij ondernemingen en werknemers zekerheid bieden over de fiscale behandeling van grensoverschrijdende activiteiten. Op het rapport van de Adviescommissie Belastingheffing Multinationals ben ik in een separate brief aan uw Kamer ingegaan.<sup>7</sup>

De leden van de fractie van D66 vragen of bilaterale belastingverdragen als sluitstuk gezien kunnen worden van meer internationale afspraken over belastingen. Deze leden vragen of verdere internationale, Europese en multilaterale afspraken over belastingen de noodzaak tot het hebben van een zeer uitvoerig en complex stelsel aan bilaterale belastingverdragen kan verkleinen.

Internationale en Europese, multilaterale afspraken hebben in de meeste gevallen geen rechtstreekse werking maar vinden hun weerslag in nationale wetgeving of bilaterale verdragen. Daarnaast hebben landen in veel gevallen specifieke wensen ten aanzien van hun belastingverdragen. Bilaterale belastingverdragen waarin deze afspraken en wensen tot uitdrukking komen, blijven daarom noodzakelijk. Wel heeft het Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslagutholling en winstverschuiving (hierna: MLI)<sup>8</sup> laten zien dat de maatregelen van het G20/OESO BEPS-project op een snelle en efficiënte wijze in bilaterale verdragsrelaties kunnen worden geïmplementeerd.

De leden van de fractie van D66 vragen het kabinet op welke wijze internationale en Europese afspraken over belastingen, bijvoorbeeld gericht op het voorkomen van belastingontwijking en aanpakken van belastingconstructies, kunnen bijdragen aan een aantrekkelijk vestigingsklimaat.

Internationale en Europese samenwerking kan bijdragen aan de aantrekkelijkheid van het Nederlandse vestigingsklimaat voor het reële bedrijfsleven ingeval internationale maatregelen het verschil verkleinen tussen de belastingdruk in Nederland en de mogelijk lagere belastingdruk in andere landen. Daarnaast zorgt deze samenwerking ook voor een betere afstemming tussen wet- en regelgeving van landen. Het belang van niet-fiscale factoren, die Nederland aantrekkelijk maken als vestigingsplaats, neemt daarmee toe. Bovendien is Europese wetgeving juridisch afdwingbaar hetgeen verzekert dat in alle EU-lidstaten dezelfde (minimum)regels gelden.

De leden van de fractie van de SP vragen om de bevordering van de werkgelegenheid door belastingverdragen te kwantificeren en uit te splitsen naar bedrijven die al zijn gevestigd in Nederland maar zonder afgesloten verdragen zouden vertrekken, bedrijven die zich hebben gevestigd met enkel een hoofdkantoorfunctie, bedrijven die zich in Nederland hebben gevestigd met enkel een brievenbusfunctie en bedrijven die hier daadwerkelijk produceren of ontwikkelen, uitgesplitst per sector. Tevens vragen deze leden om het aantal arbeidsplaatsen per geval en of deze arbeidsplaatsen worden vervuld door meeverhuizende expats of dat door vestiging nieuwe vacatures zijn ontstaan. Deze leden vragen of een ruimhartig fiscaal vestigingsklimaat gerechtvaardigd kan worden door deze cijfers of, als de cijfers onvoldoende aanwezig zijn, of de aannames waar het beleid op is gestoeld voldoende zijn «gekritiseerd» bij het opstellen van de NFV 2020.

<sup>7</sup> Kamerstuk 31 066, nr. 699.

<sup>8</sup> Trb. 2017, nr. 86, en Trb. 2017, nr. 194 (rectificatie Trb. 2019, nr./ 63).



Belastingverdragen bevorderen economische relaties tussen landen door het wegnemen van dubbele belasting en door te zorgen voor rechtszekerheid voor belastingplichtigen in de betrokken landen. Het is niet goed mogelijk het belang van belastingverdragen uit te drukken in aantal (en type) arbeidsplaatsen en gevestigde bedrijven. Ook zonder de beschikking te hebben over dergelijke cijfers ben ik ervan overtuigd dat juist voor Nederland gezien de open economie en de relatief kleine thuismarkt een uitgebreid verdragennetwerk van groot belang is.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat Nederland de afgelopen tien jaar meerdere keren heeft aangedrongen op lagere bronbelastingtarieven en zo ja, bij welke belastingverdragen. Daarnaast vragen deze leden in hoeverre dit strookt met het beleid dat was voorgenomen in de vorige Notitie Fiscaal Verdragsbeleid uit 2011 (hierna: NFV 2011) (Kamerstuk 25 087, nr. 7). Voorts vragen deze leden of het klopt dat in de NFV 2011 ook werd gezegd dat er speciaal rekening zou worden gehouden met ontwikkelingslanden en in hoeverre dat is gebeurd. Deze leden vragen ook in hoeverre de afgesloten belastingverdragen in de afgelopen tien jaar voldeden aan de NFV 2011 en of Nederland zich heeft gehouden aan het voornemen om hogere bronheffingsrechten af te spreken met ontwikkelingslanden.

In beginsel streeft Nederland ernaar in belastingverdragen een uitsluitende woonstaatheffing op te nemen voor deelnemingsdividenden, interest en royalty's. In lijn met het beleid omschreven in de NFV 2011 was dit de inzet van Nederland tijdens (her)onderhandelingen van belastingverdragen. Ten aanzien van ontwikkelingslanden rechtvaardigde de bijzondere positie van deze landen een afwijking van dit beleid. Zoals in de NFV 2011 is opgenomen, was Nederland daarom bereid tijdens verdragsonderhandelingen met ontwikkelingslanden onderdelen van het VN-modelverdrag te accepteren, mits de belangen van Nederlandse belastingplichtigen niet onevenredig werden geschaad. In lijn met dit beleid heeft Nederland in verdragsonderhandelingen met ontwikkelingslanden de afgelopen jaren daarom onder andere begrip getoond in verzoeken om uitbreiding van de definitie van het begrip vaste inrichting of verzoeken om een relatief hoge bronbelasting in de relevante verdragsbepalingen toe te staan. Dit is te zien in het onderstaande overzicht van belastingverdragen of wijzigingsprotocollen van Nederland met ontwikkelingslanden die na de NFV 2011 zijn ondertekend en waarbij deze verdragsbepalingen tijdens de onderhandelingen aan bod zijn gekomen. Wel heeft Nederland tijdens onderhandelingen benadrukt dat hoge bronbelastingen ook een hindernis kunnen vormen voor buitenlandse investeringen die juist in ontwikkelingslanden nodig kunnen zijn.

Verdrag of wijzigingsprotocol	Jaar ondertekening	Bronheffings-tarief deelnemingsdividenden	Bronheffings-tarief interest	Bronheffings-tarief royalty's	Uitbreiding begrip vaste inrichting
Ethiopië	2012	5%	5%	5%	Ja
Indonesië <sup>1</sup>	2015	5%	5%	–	–
Kenia	2015	0%	10%	10%	Ja
Malawi	2015	5%	10%	5%	Ja
Oekraïne	2018	5%	5%	10%	Nee
Zambia	2015	5%	10%	7,5%	Ja

<sup>1</sup> Dit protocol bevat geen bepalingen over het vi-begrip of de belastingheffing van royalty's.

## 2.2 Met wie sluit Nederland belastingverdragen?

De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet om een schematisch overzicht van hoe de bronbelastingtarieven in Nederlandse belastingverdragen zich verhouden tot bronbelastingtarieven tussen de verdragspartners en andere OESO-landen. Verder vragen deze leden gekwantificeerd aan te geven of de door Nederland overeengekomen bronbelastingtarieven vaak onder het gemiddelde zitten van andere OESO-landen.

Er zijn 93<sup>9</sup> Nederlandse bilaterale belastingverdragen met betrekking tot de belasting naar het inkomen van toepassing in relatie met andere landen. In het bijgevoegde schematische overzicht uit «Teksten Internationaal belastingrecht 2018–2019» zijn de bronbelastingtarieven opgenomen over dividend-, rente- en royaltybetalingen die 25 landen met een relatief grote economie – waaronder Nederland – in hun onderlinge verdragen met elkaar zijn overeengekomen<sup>10</sup>. Uit dit globale overzicht blijkt dat de bronbelastingtarieven in de verdragen die Nederland is overeengekomen door de bank genomen niet veel verschillen van de tarieven die andere OESO-landen zijn overeengekomen. Ook uit het onderzoek van het International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) uit 2013 kwam naar voren dat de Nederlandse belastingverdragen met ontwikkelingslanden vergelijkbare bronbelastingtarieven kennen als de verdragen van ontwikkelingslanden met andere landen.<sup>11</sup>

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet waarom «laagbelastend» volgens het kabinet een statutair tarief van 9% inhoudt en niet een tarief dat lager is dan de tweede schijf van de vennootschapsbelasting, het tarief dat ook wordt gehanteerd voor de bronbelasting op rente en royalty's. Zij vragen het kabinet om een reactie op de stelling dat landen als Hongkong of Mauritius met hun statutaire tarieven van 15% niet als laagbelastend worden aangemerkt en dat door het niet belasten van rente en royalty's in relatie tot deze landen de bronbelasting per definitie ineffectief is. Deze leden zijn benieuwd of dergelijke uitzonderingen op statutaire tarieven deel gaan uitmaken van het beleid ten aanzien van belastingverdragen.

Staten worden door Nederland aangewezen als laagbelastende staat als zij lichamen niet of naar een statutair tarief van minder dan 9% onderwerpen aan een belasting naar de winst. In dit kader wordt verwezen naar de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Deze regeling wordt onder meer gebruikt bij de wettelijke maatregelen tegen belastingontwijking, waaronder de aanvullende *Controlled-Foreign-Company*-maatregel (CFC-maatregel) in de vennootschapsbelasting en, kort gezegd, de bronbelasting op renten en royalty's (vanaf 2021). Omdat het op basis van de vrijheid van vestiging en de rente- en royaltyrichtlijn in principe niet toegestaan is om een betaling aan een gelieerd lichaam dat is gevestigd in een andere EU-staat te belasten met bronbelasting, is destijds gekozen voor een tarief van 9%. Dit was (en is nog steeds) immers het laagste statutaire winstbelastingtarief in Europa. Hoewel de hoogte van elk tarief in zeker mate arbitrair is, vindt het kabinet de hoogte van dit tarief nog steeds passend voor de beoordeling of sprake is van een laagbelastende staat. Het gaat hierbij om het algemeen geldende statutaire belastingtarief over ondernemingswinsten.

<sup>9</sup> Op grond van het verdragenoverzicht van 1 juli 2020. Daarbij zijn de regelingen met de andere landen van het Koninkrijk meegeteld, maar de zogeheten *Tax Information Exchange Agreements* (TIEA's) niet.

<sup>10</sup> Raadpleegbaar via [www.tweedekamer.nl](http://www.tweedekamer.nl)

<sup>11</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 60.

Het berekenen van een objectief hanteerbare definitie van effectieve belastingdruk is ingewikkeld, hetgeen ook geldt voor de effectieve belastingdruk op een bepaald inkomstenbestanddeel (zoals een rente- of royaltyontvangst). Voorts kan dit ook afhangen van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. Hierdoor zou een maatstaf die aansluit bij de effectieve belastingdruk (of een ander tarief dan het statutaire tarief) bewerkelijk zijn voor de uitvoerbaarheid van de verschillende regelingen.

Niettemin zal Nederland indien dat noodzakelijk wordt geacht, aandringen op een bepaling op grond waarvan Nederland zich het recht voorbehoudt een bronbelasting op renten en royalty's te kunnen heffen, mochten deze betalingen in het andere verdragsland zijn vrijgesteld. Ik verwijs in dit verband naar het recent ondertekende verdrag met Liechtenstein waarin een dergelijke bepaling is opgenomen.<sup>12</sup>

De leden van de fractie van de SP vragen wat het kabinet gaat doen als de onderhandelingen met de laagbelastende staten mislukken en zij vragen of eenzijdige opzegging past bij de geest van de Wet bronbelasting 2021.

Allereerst wordt opgemerkt dat het opbouwen van een uitgebreid verdragennetwerk, zoals dat van Nederland, veel tijd en energie kost. Een verdrag is dan ook een investering in een duurzame relatie met een ander land. Als op enig moment de bestaande inhoud van een verdrag op een bepaald punt beleidsmatig niet meer gewenst is, zal Nederland het andere land benaderen voor heronderhandeling. Nederland zal zijn wensen uitleggen en vervolgens de tijd nemen om te proberen een voor beide landen acceptabele oplossing te vinden. Mocht dit onverhoopt toch allemaal niets opleveren dan kan ook het opzeggen van het verdrag als ultimum remedium in beeld komen.

### *2.3 Tegengaan verdragsmisbruik en belastingontwijking*

De leden van de fractie van GroenLinks vragen wat het streefcijfer is van dit kabinet op het gebied van belastingontwijking en hoeveel van de € 10 miljard aan belastinginkomsten die het buitenland door Nederland volgens deze leden jaarlijks zou mislopen ([www.missingprofits.world](http://www.missingprofits.world)), dit kabinet wil tegengaan. Deze leden vragen indien het kabinet een ander bedrag dan € 10 miljard hanteert, welk deel hiervan het kabinet wil reduceren met zijn beleid. Zij vragen indien er geen doelstelling geformuleerd is op het gebied van misgelopen belastinginkomsten door belastingontwijking, hoe het kabinet dan kan beoordelen of het beleid effectief is.

Het is het streven van het kabinet dat belastingontwijking via Nederland zoveel mogelijk beperkt wordt. Ik heb in mijn brief van 29 mei jl.<sup>13</sup> aangegeven hoe de effecten van de aanpak van belastingontwijking de komende jaren gemonitord zullen worden. Zoals aangegeven in deze brief is dit vaak niet eenvoudig doordat in de praktijk het causale verband tussen een maatstaf voor belastingontwijking en het kabinetsbeleid moeilijk is vast te stellen. Voor wat betreft de inkomensstromen naar laagbelastende jurisdicties is er wel een duidelijke verwachting. Deze zullen door de nieuwe conditionele bronbelasting op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties en door de in genoemde brief aangekondigde aanvullende maatregelen tegen dividenduitkeringen naar laagbelastende jurisdicties naar verwachting verdwijnen. Nederland zal dan niet meer gebruikt worden als toegangspoort voor inkomensstromen naar laagbelastende jurisdicties.

<sup>12</sup> In artikel 28 van dat verdrag, zie <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/trb-2020-60.html>.

<sup>13</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 255.

De leden van de fracties van GroenLinks en de PvdA vragen of het klopt dat belastingverdragen voorrang hebben op de wetgeving ter implementatie van ATAD 1<sup>14</sup> en ATAD 2<sup>15</sup>. De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom deze systematiek niet wordt gewijzigd. De leden van de fractie van de PvdA vragen in te gaan op de plaats van Europese richtlijnen in de Grondwet ten opzichte van bilaterale verdragen en in hoeverre het van belang is dat de richtlijn algemeen verbindend is. De leden van de fractie van GroenLinks vragen hoe effectief deze antibelastingontwikkingswetten zijn. De leden van de fractie van de PvdA vragen op welke wijze deze wetten effectief kunnen worden ingebed. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of Nederland bereid is als harde ondergrens te eisen dat bestaande belastingverdragen altijd worden aangepast aan actuele wetgeving zoals de wetgeving ter implementatie van ATAD1 en ATAD2. De leden van de fractie van de PvdA vragen bij welke verdragen toepassing van anti-ontgaansbepalingen wordt bemoeilijkt en of het kabinet bereid is deze verdragen te inventariseren en eventueel aan te sturen op aanpassing. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of de «switch-over» van vrijstellings- naar verrekeningsmethode ingevolge het MLI ook geldt voor de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting.

Belastingverdragen kunnen niet in de weg staan aan toepassing van het overgrote deel van de wettelijke bepalingen die voortkomen uit ATAD 1 en ATAD 2. Alleen in geval van een vaste inrichting die als CFC wordt aangemerkt ingevolge artikel 15e, elfde lid, Wet Vpb 1969 of van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting als bedoeld in artikel 15e, negende lid, Wet Vpb 1969 kan de toepassing van deze bepalingen door een verdrag worden beperkt en is de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten toch van toepassing. Dat is het geval indien Nederland de staat van het hoofdhuis is en Nederland op grond van een belastingverdrag voor de aan die vaste inrichting toerekenbare winst een vrijstelling moet verlenen. Daarbij wordt opgemerkt dat ingevolge artikel 9, vijfde lid, ATAD 2 ook al rekening is gehouden met de voorrang van verdragen met derde landen voor wat betreft het belasten van de winst van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting indien een lidstaat van de Europese Unie (EU) verplicht is die winst vrij te stellen op grond van een met een derde land gesloten belastingverdrag. Binnen de Nederlandse rechtsorde gaan verdragen op grond van artikel 94 van de Grondwet boven nationale wetgeving. Dat geldt in beginsel ook indien de toepasselijke nationale wetgeving voortkomt uit de implementatie van EU-richtlijnen. De Nederlandse onderhandelingsinzet bij de totstandkoming of wijziging van belastingverdragen is erop gericht dat de winst van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting niet zal worden vrijgesteld. Ik ga ervan uit dat verdragspartners bereid zullen zijn een bepaling te accepteren die voorkomt dat ten onrechte een vrijstelling moet worden gegeven. Ook andere staten onderschrijven immers het belang van het voorkomen van belastingontwijking waarbij oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van verschillen tussen belastingsystemen. Daarnaast streeft Nederland naar het voorkomen van dubbele vrijstelling door middel van de toepassing van optie A in artikel 5, tweede lid, MLI in de relatie met zoveel mogelijk verdragspartners. Er zijn geen gevallen bekend waarin een verdrag aan de toepassing van genoemde anti-ontgaansbepalingen in de weg zou staan. Mocht blijken dat door de toepassing van een bilateraal belastingverdrag winst zowel in het andere

<sup>14</sup> Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwikkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt.

<sup>15</sup> Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen.

land als in Nederland onbelast zou blijven, dan is dit uiteraard aanleiding om het desbetreffende land te verzoeken het verdrag op dit punt te wijzigen.

#### 2.4 Vestigingsklimaat en voorkomen dubbele belasting

De leden van de fractie van de SP vragen waarom Nederlandse bedrijven op achterstand worden gezet indien verdragen van andere West-Europese landen niet worden meegewogen. Deze leden vragen ook wat dan de vergelijkingsmaatstaf is. Tevens vragen deze leden en de leden van de fractie van de PvdA of hiermee wordt bijgedragen aan een race naar de bodem. Ook vragen de leden van fractie van de SP of dit de democratie schaadt.

Voor de Nederlandse onderhandelingsinzet weegt inderdaad mee wat andere vergelijkbare landen (met name West-Europese landen) hebben afgesproken in een belastingverdrag met het betreffende land. Deze vergelijking ziet bijvoorbeeld op de bronbelastingen (bijvoorbeeld op renten en royalty's) die in de woonstaat niet altijd volledig verrekend kunnen worden. Indien Nederland in vergelijking met onze *peers* relatief hoge bronheffingstarieven zou afspreken, wordt het Nederlandse bedrijfsleven op achterstand gezet omdat de kans dan groter is dat dubbele belasting resteert. Dit betekent niet dat er een race naar de bodem gaande is bij het (her)onderhandelen van belastingverdragen of dat de democratie wordt geschaad. Bij economisch even ontwikkelde landen heeft het al dan niet hebben van bronheffingen eerder een neutraal effect op de schatkisten doordat over en weer wordt geïnvesteerd en beide landen dus zowel in de positie van woonstaat als van bronstaat kunnen verkeren. Daarnaast kennen we in Europa de EU-Interest- en royaltyrichtlijn<sup>16</sup> die de bronheffingen op deze inkomensstromen binnen concernverband uitschakelt waardoor alleen de woonstaat heft. Bij ontwikkelingslanden is de impact op de schatkist anders omdat in de bilaterale relatie minder evenwichtig over en weer wordt geïnvesteerd. Ontwikkelingslanden zijn in de bilaterale relatie meestal de bronstaat (netto-importeur van investeringen, kapitaal en kennis). Nederland is daarom in relatie met ontwikkelingslanden bereid een hogere bronheffing te accepteren dan onze *peers* hebben in een belastingverdrag met een ontwikkelingsland, wanneer het desbetreffende ontwikkelingsland aantoont een nieuwe beleidslijn op dat punt te hebben.

De leden van de fractie van de PvdA vragen om een uiteenzetting van het beleid en voorts een reactie op het promotieonderzoek van de heer Nouwen.

De leden van de fractie van de PvdA verwijzen in deze context naar de race naar de bodem op het gebied van bedrijfsbelastingen. Nederland is groot voorstander van het bestrijden van schadelijke belastingconcurrentie en belastingontwijking. Zodoende neemt Nederland onder andere actief deel in de besprekingen van de Europese Gedragscodegroep, hetgeen het onderwerp is van het promotieonderzoek van de heer Nouwen. De focus van de Europese Gedragscodegroep ligt in het beoordelen van potentieel schadelijke nationale belastingmaatregelen (pseudorechtspraak), het vinden van gemeenschappelijke oplossingen binnen de EU in de strijd tegen belastingconcurrentie (op basis van *soft law*) en in het bevorderen van deze belastingregels in de verhouding met derde landen door het gebruik van de lijst van non-coöperatieve juris-

<sup>16</sup> Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PB 2003, L 157).

dicties. Met veel belangstelling heb ik dan ook kennisgenomen van het onderzoek van de heer Nouwen, waarbij hij nagaat in hoeverre de gedragscodegroep de afgelopen twintig jaar effectief is geweest in de strijd tegen schadelijke belastingconcurrentie. Het volledige promotieonderzoek is momenteel echter nog onder embargo, dus ik kijk met interesse uit naar de publicatie van het onderzoek.

De leden van de fractie van de PvdA vragen hoe CFC-wetgeving zich verhoudt tot het verdragsbeleid en het principe van kapitaalimportneutraliteit en hoe ervoor kan worden gezorgd dat CFC-wetgeving niet tandeloos wordt gemaakt door belastingverdragen.

CFC-wetgeving voorziet er kortweg in dat passief inkomen van een laagbelaste buitenlandse dochtermaatschappij of vaste inrichting wordt belast op het niveau van de moedermaatschappij. CFC-wetgeving vormt een gerichte uitzondering op het principe van kapitaalimportneutraliteit omdat constructies met CFC's leiden tot grondslagutholling bij verbonden lichamen in niet-laagbelastende landen waarbij passief inkomen niet of tegen een laag effectief tarief wordt belast. In het algemeen staan belastingverdragen de toepassing van CFC-wetgeving niet in de weg. Dat zou in een enkel geval anders kunnen zijn waar het de toepassing van CFC-wetgeving op een vaste inrichting betreft. Ik verwijs verder naar de beantwoording van de vragen van de fracties van GroenLinks en de PvdA over de implementatie van ATAD 1 en ATAD 2.

### *2.5 Internationale discussie over winstverdeling en minimumniveau van belastingheffing*

De leden van de fractie van D66 vragen om te reageren op het bericht dat de Verenigde Staten van Amerika (hierna: de VS) uit de onderhandelingen zijn gestapt over internationale afspraken over belastingen. Deze leden vragen of het kabinet de opvatting deelt dat deze ontwikkelingen geen aanleiding zouden moeten zijn om de inspanningen om te komen tot internationale en Europese afspraken over belastingen af te zwakken. De leden van de fractie van de VVD vragen wat de gevolgen zijn voor OESO-pijler 1 nu de onderhandelingen stilliggen.<sup>17</sup> Deze leden vragen het kabinet wat zij kunnen bijdragen aan een hervatting van de gesprekken tussen de VS en Europa en willen nogmaals benadrukken dat een digitaaldienstenbelasting vooral effectief kan zijn in OESO-verband en zij verwachten dat het kabinet er alles aan zal doen om de gesprekken met de VS weer op te starten.

In het Inclusive Framework van de OESO wordt al enige tijd onderhandeld over een herziening van het internationale belastingstelsel op basis van twee pijlers. De eerste pijler is gericht op aanpassingen van de regels over de toerekening van heffingsrechten. Landen waar de consument zich bevindt zouden hierdoor meer heffingsrechten krijgen, ook als bedrijven daar niet fysiek aanwezig zijn. De tweede pijler is gericht op regels om een minimumniveau van belastingheffing te waarborgen bij internationaal opererende bedrijven. Het doel was om in oktober 2020 voor beide pijlers consensus te bereiken over een oplossing.

Zeker voor pijler 1 geldt dat het om uitermate complexe materie gaat. Er wordt gekeken naar regels om heffingsrechten anders tussen landen te verdelen, niet alleen voor digitale bedrijven, maar ook voor andere grote bedrijven die zich op consumentenproducten richten. Door deze complexiteit liggen er nog veel technische vragen op tafel. In een poging

<sup>17</sup> NRC, 18 juni 2020 (<https://www.nrc.nl/nieuws/2020/06/18/vs-schorten-onderhandelingen-digitaks-op-a4003256>)

de discussies te vereenvoudigen, heeft een aantal landen voorgesteld om pijler 1 in eerste instantie te beperken tot alleen digitale bedrijven. Deze landen hoopten hiermee een aantal technische discussies over pijler 1 te kunnen uitstellen en overeenstemming in oktober over een eerste pijler 1-pakket mogelijk te maken. Volgend jaar zou dan verder worden gewerkt aan regels voor niet-digitale bedrijven. De VS hebben aangegeven niet met deze beperking van de reikwijdte te kunnen instemmen. Daarbij hebben de VS ook aangegeven de onderhandelingen niet te willen overhaasten vanwege de wereldwijde focus op het bestrijden van de COVID-19-pandemie. Daarmee is het doel om in oktober 2020 voor beide pijlers een volledige oplossing te hebben onhaalbaar geworden.

Binnen het Inclusive Framework bestaat desalniettemin grote bereidheid om verder te werken aan een wereldwijde oplossing. Ook de VS hebben aangegeven verder te willen onderhandelen over beide pijlers. Het werk in de technische werkgroepen van de OESO en het Inclusive Framework wordt dan ook onverminderd voortgezet. Het doel hiervan is om in oktober zoveel mogelijk van het technische werk aan de pijlers te hebben voltooid en een duidelijk beeld te hebben van de punten waarop landen nog nader tot elkaar moeten komen. Op basis hiervan kunnen in oktober mogelijk al wel eerste afspraken worden gemaakt over de vormgeving van onderdelen van de pijlers en over het tijdpad voor uitwerking van de resterende onderdelen.

In vind het Inclusive Framework nog steeds het beste samenwerkingsverband om voor beide pijlers tot oplossingen te komen. Ik zal mij daarvoor blijven inzetten. Tegelijkertijd acht ik het ook wenselijk dat in EU-verband wordt nagedacht over oplossingen. De Europese Commissie heeft al aangegeven deze discussies te willen starten. Op deze manier wordt er druk gehouden op de lopende wereldwijde onderhandelingen en worden in Europees verband concrete stappen gezet om met name de digitaliserende economie op een betere manier in de belastingheffing te betrekken. Ik steun dit onderzoek van de Europese Commissie. Mijn voorkeur gaat nog steeds uit naar wereldwijde oplossingen. Mocht dit uiteindelijk echter niet blijken te lukken, dan is het goed om in Europees verband alternatieven achter de hand te hebben.

## *2.6 Het OESO-modelverdrag als uitgangspunt*

De leden van de fractie van de VVD vragen wanneer het OESO-modelverdrag wordt gebruikt en wanneer het VN-modelverdrag. Deze leden vragen ook met welke landen Nederland een verdrag heeft op basis van het VN-modelverdrag en wat de financiële gevolgen zijn van een keuze voor een van beide modelverdragen voor Nederland en voor bedrijven. Tevens vragen deze leden hoe het bedrijfsleven wordt betrokken bij de besluitvorming hierin.

Uitgangspunt voor de Nederlandse inzet is steeds het OESO-modelverdrag. In onderhandelingen met ontwikkelingslanden is Nederland bereid onderdelen van het VN-modelverdrag te accepteren. Het VN-modelverdrag volgt in grote lijnen het OESO-modelverdrag, maar voorziet meer dan het OESO-modelverdrag in toewijzing van heffingsrechten aan de bronstaat. Dat is gunstig voor de schatkist van ontwikkelingslanden, want zij zijn in de bilaterale relatie relatief vaker de bronstaat (netto-importeur van investeringen, kapitaal en kennis). Daar staat tegenover dat hogere bronheffingen op brutobetalingen niet in alle gevallen zonder meer gunstig zullen zijn voor ontwikkelingslanden, omdat zij hiermee minder aantrekkelijk worden bij het aantrekken van investeringen of activiteiten vanuit het buitenland. De financiële gevolgen van de keuze voor meer elementen uit het VN-modelverdrag kunnen vooral de

schatkist van het woonland raken omdat meer heffingsrechten worden toegewezen aan het bronland. Het woonland moet dan voorkoming geven voor de in het buitenland betaalde belasting. Voor bedrijven maakt het in beginsel niet uit of ze in de bronstaat of in het woonland belasting moeten betalen. Dit is echter anders als er sprake is van substantiële tariefsverschillen en/of als de overeengekomen bronbelastingen op brutostromen (zoals rente en royalty's) in de woonstaat niet volledig verrekend kunnen worden. Dit is het geval als daar het netto-inkomen (na aftrek van relevante kosten) in de heffing wordt betrokken waardoor toch voor een deel dubbele belasting kan blijven bestaan. Bij de openbare internetconsultatie over het fiscale verdragsbeleid is gevraagd aan belanghebbenden (waaronder bedrijven) aangelegenheden in relatie tot het verdragsbeleid onder de aandacht van het Ministerie van Financiën te brengen. De reacties op de internetconsultatie zijn meegenomen bij het formuleren van het beleid in de NFV 2020. Verder publiceert het Ministerie van Financiën regelmatig een nieuwsbericht met aankondigingen van voorgenomen onderhandelingen over belastingverdragen. Daarin worden belanghebbenden uitdrukkelijk ertoe opgeroepen het ministerie te informeren over aspecten die bij die onderhandelingen van belang kunnen zijn. Ik stel het op prijs wanneer belanghebbenden waaronder het bedrijfsleven en non-gouvernementele organisaties daarvan gebruikmaken.

De leden van de fractie van de VVD vragen welke mogelijkheden Nederland heeft om lopende belastingverdragen tussentijds te kunnen actualiseren wanneer blijkt dat daar weeffouten in zitten.

Wanneer in de praktijk blijkt dat toepassing van een bestaand verdrag tot problemen in de uitvoering leidt, of wanneer één van beide verdragspartners bij nader inzien ontevreden is over de gemaakte afspraken, bestaat altijd de mogelijkheid om de andere verdragsstaat uit te nodigen voor heronderhandeling. Net als bij de oorspronkelijke onderhandelingen is de uitkomst daarvan een kwestie van geven en nemen en rekening houden met elkaars belangen. Ik merk daarbij op dat een verdragswijziging omwille van de afhankelijkheid van de verdragspartner en de ratificatieprocedures in beide landen aanzienlijk meer tijd en voorbereiding vergt dan een wetwijziging. Eenzijdig is de enige stap die een ontevreden verdragspartner kan nemen het opzeggen van het verdrag. Voor de Nederlandse regering is dat alleen in zeer uitzonderlijke omstandigheden de beste benadering.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet specifieke ontwikkelingen ziet in de belastingverdragen en in het fiscale verdragsbeleid van andere landen.

Ik zie twee belangrijke ontwikkelingen, die ook zijn terug te vinden in de verscheidene voorstellen van het OESO/Inclusive Framework. Ten eerste het streven naar een andere verdeling van de heffingsrechten tussen de verschillende landen waarin multinationale ondernemingen actief zijn, ofwel de vraag wáár belasting betaald wordt. Naar het oordeel van veel landen wordt te veel winst toegerekend aan landen waarin een hoofdkantoor is gevestigd of aan landen waarin de intellectuele eigendom van een onderneming wordt gehouden. Daar komt bij dat landen waarin een onderneming veel omzet maakt, maar fysiek niet of slechts in zeer geringe mate aanwezig is, vinden dat zij een groter deel van de wereldwinst van die onderneming zouden moeten mogen belasten. Ten tweede zie ik dat veel landen van mening zijn dat internationaal opererende grote ondernemingen in het algemeen een te lage belastingdruk ondervinden. Daardoor bestaat er een groeiende neiging van autoriteiten om eisen te stellen aan de mate waarin een betaling die vanuit hun jurisdictie plaatsvindt, in de



ontvangende jurisdictie wordt belast. Beide ontwikkelingen hebben er ook toe geleid dat er een steeds groter belang wordt gehecht aan mogelijkheden om misbruik te bestrijden. Daaraan kan een betere transparantie, zowel tussen staten als vanuit ondernemingen, een belangrijke bijdrage leveren. Enigszins als tegenwicht ontstaat daarnaast het bewustzijn dat zekerheid over de fiscale behandeling voor veel ondernemingen een belangrijke factor is waaraan overheden, ook in onderling overleg, een bijdrage behoren te leveren.

De leden van de fractie van de PvdA vragen wanneer het VN-modelverdrag als uitgangspunt wordt gehanteerd. Daarnaast vragen deze leden hoe het VN-modelverdrag zich verhoudt tot de aanvullingen op het OESO-modelverdrag met betrekking tot niet-OESO-leden.

Uitgangspunt voor de Nederlandse inzet is steeds het OESO-modelverdrag. In onderhandelingen met ontwikkelingslanden is Nederland bereid onderdelen van het VN-modelverdrag te accepteren. Het VN-modelverdrag volgt in grote lijnen het OESO-modelverdrag, maar voorziet meer dan het OESO-modelverdrag in toewijzing van heffingsrechten aan de bronstaat. De niet-OESO-landen hebben in een aparte sectie bij het OESO-modelverdrag aangegeven dat zij in zijn algemeenheid de artikelen van het OESO-modelverdrag en het commentaar daarbij volgen, waarbij elk van die landen aangeeft waar het een afwijkende positie inneemt. Deze landen kunnen voor de specifieke bepalingen waarvoor zij het OESO-modelverdrag niet volgen alternatieve bepalingen voorstellen. Deze alternatieven zouden bijvoorbeeld gebaseerd kunnen zijn op bepalingen uit het VN-modelverdrag.

### *2.7 Ontwikkelingslanden gebruiken naast het OESO-modelverdrag ook het VN-modelverdrag*

De leden van de fractie van GroenLinks vragen in hoeverre in de NFV 2020 meer rekening wordt gehouden met ontwikkelingslanden dan in de NFV 2011 en of dit gekwantificeerd kan worden met concrete doelstellingen of maatregelen. Daarnaast vragen deze leden welke onderdelen uit het VN-modelverdrag Nederland wel zal accepteren die het de afgelopen jaren niet accepteerde. Voorts vragen de leden van de fractie van GroenLinks uit welke voorbeelden blijkt dat er meer heffingsrechten aan ontwikkelingslanden worden gegund. De leden van de fractie van de PvdA-vragen in hoeverre het kabinet bereid is bronbelastingen voor ontwikkelingslanden breder toe te staan.

In de NFV 2011 is aangegeven dat Nederland bij het (her)onderhandelen van belastingverdragen rekening houdt met de bijzondere positie van ontwikkelingslanden door bereid te zijn onderdelen van het VN-modelverdrag te accepteren. Dit om een bijdrage te kunnen leveren aan de belastingheffing in ontwikkelingslanden. In de NFV 2020 is aan het beleid dat omschreven wordt in de NFV 2011 nader invulling gegeven. Allereerst wordt in de NFV 2020 benadrukt dat Nederland eerder begrip heeft om relatief hogere bronheffingen in belastingverdragen met ontwikkelingslanden op te nemen. Daarnaast wordt expliciet aangegeven dat Nederland bereid is een zogenoemde diensten-vaste-inrichting op te nemen conform het VN-modelverdrag. Dit houdt in dat een vaste inrichting geacht wordt aanwezig te zijn wanneer een inwoner van een verdragsstaat in een andere verdragsstaat voor meer dan 183 dagen in een periode van 12 maanden (samenhangende) diensten in die andere staat (de bronstaat) verricht. Wat vooral nieuw in de NFV 2020 is, is de positie van Nederland ten aanzien van een bronbelasting op betalingen voor technische diensten. Dit vloeit voort uit het VN-modelverdrag dat, in tegenstelling tot het OESO-modelverdrag, sinds 2017 een nieuwe specifieke bepaling voor

een bronbelasting op betalingen voor technische diensten kent. De verwachting is dat in toenemende mate de wens zal bestaan bij ontwikkelingslanden om een dergelijke bepaling in het belastingverdrag op te nemen. In lijn met het verdragsbeleid van Nederland om in relatie tot ontwikkelingslanden meer begrip te tonen voor wensen tot ruimere heffingsmogelijkheden, zal Nederland in relatie tot de armste groep ontwikkelingslanden (dat wil zeggen de minst ontwikkelde landen op de lijst van *het Development Assistance Committee* van de OESO) voortaan bereid zijn een dergelijke bronbelasting op te nemen onder voorwaarde dat voor de bronstaatheffing is vereist dat de technische diensten zijn verricht in het ontwikkelingsland. Hierop ga ik nader in bij de beantwoording van de vragen van de fractie van GroenLinks over een bronbelasting op technische diensten.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen wat de voor- en nadelen zouden zijn van het voornemen om het gehele VN-modelverdrag als uitgangspunt te hanteren. Daarnaast vragen deze leden of het kabinet bereid is om toe te zeggen dat als ontwikkelingslanden vragen om het VN-modelverdrag, Nederland dit niet zal blokkeren. De leden van de fractie van de SP vragen waarom Nederland de komende jaren slechts enkele onderdelen van het VN-modelverdrag vaker zal accepteren en waarom niet het hele VN-modelverdrag wordt geaccepteerd.

Nederland sluit bij belastingverdragen in beginsel zoveel mogelijk aan bij het OESO-modelverdrag. Om rekening te houden met de bijzondere positie van ontwikkelingslanden is Nederland in relatie tot ontwikkelingslanden eerder bereid onderdelen van het VN-modelverdrag te accepteren. Het VN-modelverdrag volgt in grote lijnen het OESO-modelverdrag, maar voorziet meer dan het OESO-modelverdrag in toewijzing van heffingsrechten aan de bronstaat.

Wel wordt hierbij door Nederland benadrukt dat deze bronstaatheffingen dubbele belastingheffing kunnen veroorzaken en daardoor een extra hindernis kunnen vormen voor buitenlandse investeringen. Dit kan uiteindelijk leiden tot minder werkgelegenheid en lagere budgettaire opbrengsten die juist in ontwikkelingslanden nodig kunnen zijn. Ook neemt Nederland de andere belastingverdragen van het desbetreffende ontwikkelingsland in ogenschouw om in beginsel zoveel mogelijk te waarborgen dat Nederlandse investeerders, werknemers en kapitaalverschaffers niet in een slechtere positie komen dan ondernemingen en personen uit andere landen (*level playing field*).

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het altijd duidelijk is in hoeverre een bepaling OESO-conform of VN-conform is. Daarnaast vragen deze leden of het kabinet ook in een algemene bepaling in het belastingverdrag wil verwijzen naar het VN-commentaar.

Allereerst merk ik op dat qua structuur en inhoud het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag grotendeels met elkaar overeenkomen. Voorts zijn beide modellen in 2017 geactualiseerd en zijn hierbij in beide modellen, naast enkele technische aanpassingen, vooral de aanbevelingen verwerkt die zijn gedaan in het kader van het G20/OESO BEPS-project. Bij veel bepalingen wordt daarom in het commentaar bij het VN-modelverdrag verwezen naar het commentaar bij het OESO-modelverdrag.

De afwijkingen tussen het VN-modelverdrag en het OESO-modelverdrag zien er met name op dat het VN-modelverdrag in bepaalde gevallen meer heffingsrechten toewijst aan de bronstaat. Nederland neemt in beginsel als OESO-land het OESO-modelverdrag als uitgangspunt. Ter bevordering

van de rechtszekerheid streeft Nederland er daarom naar hierbij vast te leggen dat bepalingen die in wezen overeenstemmen met het OESO-modelverdrag, worden uitgelegd in overeenstemming met het commentaar bij het OESO-modelverdrag. In bepaalde situaties, zoals met ontwikkelingslanden, is Nederland bereid ook bepalingen van het VN-modelverdrag overeen te komen. Hierbij kan dan aansluiting worden gezocht bij het commentaar bij het VN-modelverdrag.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet bereid is om tijdens onderhandelingen met ontwikkelingslanden onafhankelijke adviseurs ter beschikking te stellen aan ontwikkelingslanden. Ook de leden van de fractie van de SP vragen in hoeverre ondersteuning kan en gaat worden geboden aan ontwikkelingslanden, bijvoorbeeld door middel van onafhankelijke adviseurs.

Allereerst leert de ervaring dat de onderhandelaars namens de ontwikkelingslanden bekwaam zijn en weten wat zij willen, bijvoorbeeld meer bronstaatheffingen. Uit de contacten die mijn onderhandelaars hebben in ontwikkelingslanden blijkt dat veel van de ontwikkelingslanden alle gelegenheid hebben goed beslagen ten ijs te komen. Er bestaat toegang tot allerlei bronnen van fiscale informatie en de onderhandelaars zijn vaak opgeleid aan universiteiten in meer ontwikkelde landen. Ik zie daarom geen reden om tijdens onderhandelingen onafhankelijke adviseurs ter beschikking te stellen aan ontwikkelingslanden. Tot slot, mocht er in een ontwikkelingsland behoefte zijn aan het versterken van capaciteit bij verdragsonderhandelingen, dan kan een ontwikkelingsland gebruikmaken van de technische assistentie via verschillende bilaterale en multilaterale programma's waar Nederland ook medewerking aan verleent.

### *2.9 Uitvoeringsaspecten*

De leden van de fractie van D66 vragen of de uitvoeringsaspecten nu een reden zijn om van het OESO-modelverdrag af te wijken en welke aandachtspunten hierbij aan de orde zijn. Tevens vragen deze leden of andere belastingdiensten niet soortgelijke uitdagingen kennen voor de uitvoering.

Net als bij de totstandkoming van wetgeving, zullen ook bij de totstandkoming van een belastingverdrag de uitvoeringsaspecten worden meegewogen. Daarmee is niet bedoeld dat uitvoeringsaspecten reden (kunnen) zijn om van het OESO-modelverdrag af te wijken. Als de Nederlandse verdragsinzet afwijkt van het OESO-modelverdrag, zijn de uitvoeringsaspecten een aandachtspunt. Dit geldt zeker indien in het kader van een compromis met een verdragspartner een bepaling wordt overeengekomen die (ook) afwijkt van de bepalingen in andere Nederlandse belastingverdragen. Aandachtspunten zijn dan onder meer of de groep waarvoor de afwijkende bepaling gaat gelden goed af te bakenen is, in hoeverre met de specifieke bepaling wordt afgeweken van de nationale wetgeving en de uitvoering daarvan en mogelijke overgangskwesties bij de invoering van de nieuwe bepaling. Andere belastingdiensten zullen met soortgelijke uitdagingen te maken hebben.

## **3. Tegengaan van misbruik van verdragen**

### *3.1 Algemeen*

De leden van de fractie van D66 vragen of er zicht is op een uitbreiding van het aantal deelnemers aan het MLI. Verder vragen deze leden naar actuele ontwikkelingen ten aanzien van het MLI op bijvoorbeeld het vlak van de voorbehouden.

Inmiddels hebben 94 landen het MLI ondertekend. De verwachting is dat meer landen zullen volgen. Om hoeveel landen dit zal gaan is echter niet te zeggen. Vier landen hebben de intentie uitgesproken om het MLI te gaan ondertekenen, maar hebben dat nog niet gedaan.<sup>18</sup> Verder hebben steeds meer landen die het MLI hebben ondertekend hun nationale goedkeuringsprocedures doorlopen en het MLI geratificeerd. Voor 45 landen is het MLI in werking getreden of treedt het MLI nog in 2020 in werking. Hierdoor kunnen de bepalingen van het MLI ook daadwerkelijk van toepassing worden in steeds meer bilaterale relaties tussen verdragspartners wereldwijd. Wat betreft de stand van zaken voor Nederland betekent dit dat MLI-bepalingen op dit moment op ruim 20 verdragen van toepassing zijn.<sup>19</sup> Het aantal Nederlandse belastingverdragen waarop het MLI doorwerkt kan – op basis van de door Nederland voor het MLI aangemelde verdragen – uiteindelijk oplopen tot 81. Deelnemers aan het MLI zijn daarnaast bezig om duidelijkheid te geven over de gevolgen van het MLI voor specifieke belastingverdragen door het opstellen van zogenoemde *synthesised texts*. Nederland zal deze teksten naar verwachting – na contact met de relevante verdragspartners – dit najaar kunnen publiceren. Tot slot is op de website van de OESO een overzicht beschikbaar gesteld waarin een link naar de voorbehouden en keuzes van de verschillende deelnemers aan het MLI is opgenomen. Daaruit kan worden afgeleid dat veel landen hun positie over het algemeen niet substantieel wijzigen ten opzichte van de posities die bij ondertekening van het MLI (voorlopig) waren ingenomen. Verder kan hieruit worden afgeleid dat veel landen over het algemeen meer voorbehouden maken dan Nederland.<sup>20</sup>

De leden van de fractie van GroenLinks vragen wanneer het amendement van de VVD<sup>21</sup> op goedkeuringswet bij het MLI volledig wordt ingetrokken.

Naar aanleiding van dit amendement werken de wijzigingen van de bepalingen over de vaste en de onafhankelijke vertegenwoordiger niet via het MLI door naar de door Nederland voor het MLI aangemelde belastingverdragen. De strekking van het amendement is dat er een effectieve vorm van geschilbeslechting dient te zijn tussen Nederland en zijn verdragspartners die (ook) deelnemen aan het MLI indien er sprake is van onduidelijkheid over de definitie van het begrip vaste inrichting of de winsttoerekening aan een vaste inrichting. Verplichte en bindende arbitrage als sluitstuk van de procedure voor onderling overleg is hierbij genoemd als een effectieve vorm van geschilbeslechting. Hiermee wordt namelijk bereikt dat altijd zicht bestaat op een oplossing bij eventuele geschillen. Nederland maakt zich vanouds internationaal sterk voor opname van dergelijke arbitragebepalingen. Dit blijkt uit de Nederlandse positie bij het MLI en de inzet bij het (her)onderhandelen van belastingverdragen. Opname van een dergelijke bepaling is echter uiteindelijk afhankelijk van de wil van de verdragspartners.

### 3.2 Minimumstandaard

De leden van de fractie van D66 vragen om een aantal voorbeelden van verdragsmisbruik en daarnaast ook bij welke landen sprake is van een risico van substantieel verdragsmisbruik.

<sup>18</sup> Een actueel overzicht is terug te vinden op de website van de OESO: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

<sup>19</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/brochures/2020/02/17/multilateraal-instrument-mli-en-nederlandse-belastingverdragen>

<sup>20</sup> <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

<sup>21</sup> Kamerstuk 34 853 (R2096), nr. 8.

In de praktijk kunnen zich verschillende vormen van verdragsmisbruik voordoen. In de definitieve BEPS-rapporten die in het najaar van 2015 zijn gepubliceerd, worden diverse voorbeelden van verdragsmisbruik genoemd en worden maatregelen voorgesteld om verdragsmisbruik tegen te gaan. Nederland zet zich zowel via het MLI als bilateraal in om dergelijk verdragsmisbruik tegen te gaan en rekent naast de minimumstandaard veruit de meeste optionele maatregelen tegen verdragsmisbruik tot het fiscale verdragsbeleid. Deze maatregelen zullen geleidelijk aan opgenomen worden in de bilaterale belastingverdragen. Hierdoor wordt het risico van verdragsmisbruik van het Nederlandse verdragen-netwerk steeds kleiner. Een risico van (substantieel) verdragsmisbruik kan mogelijk nog spelen in relatie tot landen waarmee Nederland een bilateraal belastingverdrag heeft gesloten zonder maatregelen om verdragsmisbruik tegen te gaan. Nederland biedt echter al zijn verdragspartners opname aan van de in het BEPS-project voorgestelde antimisbruikbepalingen waar Nederland via het MLI voor heeft gekozen.

De leden van de fractie van de SP vragen welke minimumstandaarden voor andere landen onacceptabel zouden zijn en wat de gevolgen van dit beleid is voor bestaande verdragen. Deze leden vragen verder of bestaande verdragen, als heronderhandeling niet of onvoldoende mogelijk blijkt, ook worden heroverwogen als niet wordt voldaan aan de minimumstandaarden.

Een zeer grote groep landen heeft zich gecommitteerd aan de minimumstandaarden tegen verdragsmisbruik. Voor zover landen zich nog niet hebben gecommitteerd aan de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik is het mij niet duidelijk welke overwegingen daaraan precies ten grondslag liggen. Het is voor Nederland van belang dat het gehele uitgebreide Nederlandse verdragen-netwerk (uiteindelijk) voldoet aan de minimumstandaarden tegen verdragsmisbruik. Het MLI speelt hierbij een belangrijke rol. Nederland biedt al zijn verdragspartners opname aan van de in het BEPS-project voorgestelde antimisbruikbepalingen waar Nederland via het MLI voor heeft gekozen. Hierbij gaat het naast de minimumstandaard ook om de meeste optionele maatregelen. Indien een verdrag niet voldoet aan de minimumstandaard en er tevens mogelijk sprake is van een risico van substantieel verdragsmisbruik, zal Nederland deze landen benaderen met het verzoek om de minimumstandaard alsnog overeen te komen. De initiële voorkeur is om dit via het MLI te laten lopen, maar het is ook denkbaar om ten behoeve hiervan bilaterale onderhandelingen op te starten. Daarnaast wordt er geen (nieuw) verdrag of wijzigingsprotocol overeengekomen als blijkt dat de (potentiële) verdragspartner niet bereid is om de minimumstandaard op te nemen. Het heroverwegen van bestaande verdragen die niet voldoen aan de minimumstandaard is nu niet aan de orde.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of er al verdragen zijn opgezegd, en met welke landen dit wordt overwogen. Tevens vragen deze leden of er onderhandelingen zijn met landen op de EU-lijst van niet-coöperatieve staten.

Er zijn nog geen verdragen opgezegd. Nederland zal dit ook niet lichtvaardig doen. Het opbouwen van een uitgebreid verdragen-netwerk, zoals dat van Nederland, kost veel tijd en energie. Het is een investering in een duurzame relatie met een ander land. Als een land op de EU-lijst van niet-coöperatieve staten staat, is de inzet dat dit land zijn situatie aanpast zodat dit land weer van die lijst afgaat. Bestaande verdragen met staten die langdurig op de EU-lijst van niet-coöperatieve staten staan worden heroverwogen en als ultimum remedium kan het opzeggen van het verdrag in beeld komen. Dit is nu nog niet aan de orde. Er zijn op dit

moment geen verdragsonderhandelingen gaande met landen op de EU-lijst van niet-coöperatieve staten.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het onder omstandigheden nuttig kan zijn om een belastingverdrag te hebben met landen met een laag tarief om de heffing te versterken bijvoorbeeld ten aanzien van hybride structuren en om de samenwerking te verbeteren.

Het belastingverdrag kan inderdaad onder omstandigheden ook een nuttige rol spelen bij het effectueren van belastingheffing in grensoverschrijdende situaties door afspraken te maken over het uitwisselen van informatie (ook over hybride structuren) en bijstand bij invordering door de belastingdiensten.

### 3.2.1 De preambule van belastingverdragen

De leden van de fractie van de PvdA waarom het doel van een bilateraal belastingverdrag niet opnieuw is gedefinieerd. Daarbij vragen deze leden of het kabinet bereid is de voorkoming van dubbele niet-belasting en het bestrijden van belastingontwijking en belastingontduiking als primair doel van een verdrag te bestempelen. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat belastingverdragen slechts heffingsrechten verdelen en dat het daarna alsnog aan landen zelf is om daadwerkelijk belasting te heffen. Verder vragen de leden van de fractie van GroenLinks of dubbele niet-belasting hierdoor nog steeds mogelijk blijft en waarom dit niet harder wordt aangepakt.

Belastingverdragen met betrekking tot het inkomen en naar het vermogen creëren voor de verdragsluitende staten geen heffingsrechten, maar verdelen deze om dubbele belastingheffing te voorkomen. Daarbij is het van essentieel belang dat dubbele niet-belasting door middel van ontduiking of ontwijking van belasting wordt voorkomen. Dit komt ook tot uitdrukking in de minimumstandaard van het MLI op grond waarvan onder andere in de preambule van elk nieuw of aangepast verdrag van Nederland de volgende zinsnede zal worden opgenomen:

*«(...)Voornemens dubbele belasting te vermijden met betrekking tot de onder dit verdrag vallende belastingen, zonder daarbij mogelijkheden te scheppen tot niet-heffing of verminderde heffing van belasting door middel van het ontduiken of het ontwijken van belasting (...)».* Om dergelijke dubbele niet-belasting te voorkomen wil Nederland de verrekeningsmethode toepassen in plaats van de vrijstellingsmethode als blijkt dat buitenlands inkomen toerekenbaar aan een vaste inrichting in het land waarin de vaste inrichting is gelegen aldaar niet wordt belast.

Verder vragen deze leden of het kabinet bereid is om internationale geschilbeslechting en internationale samenwerking in de heffings sfeer als doel op te nemen.

Internationale geschilbeslechting of internationale samenwerking in de heffings sfeer zijn geen doel op zich maar een middel om dubbele belastingheffing, respectievelijk belastingontwijking en belastingontduiking, te voorkomen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het verbeteren van de rechtspositie en bescherming van ingezetenen als doel kan worden opgenomen, daarbij verwijzend naar bijvoorbeeld de discussie rond FATCA<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> Foreign Account Tax Compliance Act.

Ik onderschrijf het belang van de rechtspositie en bescherming van ingezetenen. Als landen afspraken maken over het verdelen van heffingsrechten door middel van een verdrag verbetert dat de rechtspositie en bescherming van ingezetenen door dubbele belasting te voorkomen. Dit geldt voor alle verdragen die Nederland heeft gesloten en dus ook voor het verdrag met de VS. Ik denk echter niet dat louter het opnemen als doel in bijvoorbeeld de preambule van een verdrag hieraan bijdraagt.

### 3.2.2 Antimisbruikmaatregelen in belastingverdragen

De leden van de fractie van D66 vragen hoe het kabinet de Kamer informeert over de toepassing van de *Principal Purposes Test* (hierna: PPT).

De PPT biedt zowel Nederland als zijn verdragspartners een effectief instrument om verdragsvoordelen te weigeren wanneer het kort gezegd aannemelijk is dat het verkrijgen van verdragsvoordelen het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen was van een constructie of transactie. Ik verwacht dat van de PPT vooral een preventieve werking uitgaat, waarmee kan worden gewaarborgd dat Nederlandse belastingverdragen worden toegepast op economisch reële situaties. Voor de gevallen waarin wel verdragsvoordelen worden geweigerd op grond van de PPT door Nederland of zijn verdragspartners bestaat de kans dat dit bij de rechter wordt aangevochten en deze casuïstiek dus zijn weerslag zal vinden in (Nederlandse of buitenlandse) jurisprudentie. Gevallen waarin de Belastingdienst via een ruling bevestigt dat toepassing van een PPT niet aan de orde is, worden samengevat op de website van de Belastingdienst. Buiten deze publicaties kan de toepassing van de PPT aan de orde zijn bij onderlinge overlegprocedures of het bepalen van de belastingpositie van individuele belastingplichtigen door de Belastingdienst. Gegeven het duidelijke toetsingskader van de PPT, het preventieve karakter hiervan en de geheimhoudingsplicht die geldt met betrekking tot individuele belastingplichtigen vind ik het niet opportuun om buiten mogelijke toekomstige jurisprudentie en bedoelde publicaties op de site van de Belastingdienst de uiteenlopende casuïstiek te beschrijven waarin de PPT wel toegepast is of zou kunnen worden.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet kan ingaan op de kritiek dat de PPT niet goed werkt voor ontwikkelingslanden. Verder vragen deze leden of een Limitation on Benefits-bepaling (hierna: LoB) in het algemeen wordt opgenomen in aanvulling op de PPT en daarmee een extra waarborg biedt bij het tegengaan van misbruik. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of sprake is van concrete gevallen waarin het toepassen van de PPT door de verdragspartner zorgde voor «overkill». Tevens vragen deze leden of onder «overkill» het ten onrechte toepassen van de PPT door de verdragspartner wordt verstaan en waarom ervan uit zou worden gegaan dat het andere land de PPT mogelijk ten onrechte zou toepassen. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of een remmende werking op het gebruik van de PPT de bedoeling van de meldingsplicht vooraf is.

Ik ben van mening dat een PPT het beste instrument is om verschillende vormen van verdragsmisbruik nu en in de toekomst te bestrijden, ook voor ontwikkelingslanden. Een LoB kan zowel naast als in plaats van een PPT in een verdrag zijn opgenomen. Echter, om te voldoen aan de minimumstandaard van het MLI moet hetzij de PPT, hetzij een vereenvoudigde LoB in combinatie met een PPT, hetzij een gedetailleerde LoB in combinatie met een antidoorstroommaatregel worden overeengekomen. Aangezien de PPT ingevolge het MLI pas sinds kort kan worden toegepast, zijn er nog geen concrete gevallen bekend waarin de PPT ten onrechte is toegepast. Daarvan zou sprake kunnen zijn voor zover een belasting-

plichtige het bestreden verdragsvoordeel ook zou hebben verkregen zonder de bestreden constructie of transactie of ingeval de verdragspartner uitgaat van onjuiste veronderstellingen omtrent de feiten en omstandigheden dan wel niet op de hoogte is van alle relevante feiten en omstandigheden. Ik denk niet dat van de consultatieverplichting een remmende werking uitgaat. Dat is ook niet beoogd. Het is de bedoeling dat de consultatieverplichting bijdraagt aan een gezamenlijke, uniforme en zinvolle invulling van de toe te passen criteria voor de PPT.

De leden van de fracties van D66, GroenLinks, de SP en de PvdA stellen enkele vragen over antidoorstroombepalingen. Zo vragen deze leden welke mogelijke maatregelen er in OESO- en VN-verband zijn besproken, welke er op het ogenblik al bestaan en waarom het kabinet deze niet heeft opgenomen als onderdeel van zijn verdragsbeleid.

De enige bestaande maatregel die in OESO-verband is besproken is de bestaande bepaling in het verdrag tussen de VS en het Verenigd Koninkrijk. Dat verdrag kent in artikel 3(n) een definitie van een «conduit arrangement» en ontzegt in een aantal andere bepalingen de verdragsvoordelen indien daarvan sprake is. In die definitie spelen twee factoren een rol. Ten eerste dat ontvangen inkomen geheel of gedeeltelijk, ooit en in welke vorm dan ook wordt doorbetaald aan een persoon die of een lichaam dat minder verdragsvoordelen zou krijgen bij rechtstreekse ontvangst van dat inkomen. Ten tweede moet een van de belangrijkste doelstellingen van deze (door)betaling gericht zijn op het verkrijgen van die (betere) verdragsvoordelen. In VN-verband is geen andere mogelijkheid aan de orde geweest.

Het grote probleem bij het opstellen van een antidoorstroombepaling is dat het niet ongewoon is dat vennootschappen in hun normale onderneming zeer veel betalingen doen en ontvangen. Met betrekking tot dividenden komt daar bij dat zij in relatie met hun aandeelhouders in beginsel ook opgericht zijn om deze uiteindelijk uit te delen. In zekere zin kan dus verdedigd worden dat het feit dat geld door een vennootschap heen stroomt juist heel normaal is. Indien toch grenzen aan (door)betalingen gesteld zouden worden, kunnen daarbij kwantitatieve en kwalitatieve criteria gebruikt worden. Beide hebben hun beperkingen. Het stellen van kwantitatieve criteria is ten eerste moeilijk en arbitrair omdat een passende norm voor elke vennootschap anders is. Ten tweede bestaat het probleem dat ontvangen en gedane betalingen niet eenvoudig of eenduidig aan elkaar te koppelen zijn. Een kwantitatieve norm is bovendien kwetsbaar omdat het de weg naar misbruik opent zodra aan de kwantitatieve norm wordt voldaan. Bij het stellen van een kwalitatieve norm ligt het voor de hand te kijken naar de bedoeling van het doorstromen van de betaling en de mate waarin die bedoeling kunstmatig en in strijd is met het verdrag is. Het ligt in de rede dat een dergelijk criterium zal samenvallen met het criterium dat nu in de PPT is neergelegd.

Om deze redenen is er naar mijn mening geen behoefte aan nog een specifieke antidoorstroombepaling naast de PPT.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat de LoB met name belangrijk is voor ontwikkelingslanden en dat Westerse landen in het algemeen terughoudend zijn om hiervan gebruik te maken. Verder vragen deze leden wat de meest gebruikte LoB's zijn en welke landen hebben gevraagd om het opnemen van een LoB. De leden van de fractie van D66 vragen hoe jurisdicties die gebruik hebben gemaakt van de LoB deze bepaling hebben uitgewerkt.



Alle LoB's hebben dezelfde grondvorm en zijn gebaseerd op de LoB zoals die in de verdragen van de VS plegen te worden opgenomen. Daarbinnen bestaan zeer veel (kleine) variaties. Het is daarom niet mogelijk LoB's zinvol te onderscheiden en aan te geven welke variant het meest gebruikt wordt. Welke landen een voorkeur hebben voor een LoB, blijkt nog het beste uit de keuzes die gemaakt zijn bij het ratificeren van het MLI. Van de landen die het MLI hebben ondertekend hebben de volgende landen gekozen voor de toepassing van de LoB die is opgenomen in artikel 7, achtste tot en met dertiende lid, van het MLI: Argentinië, Armenië, Bulgarije, Chili, Colombia, India, Kazachstan, Kenia, Mexico, Rusland, Senegal, Slowakije en Uruguay. De LoB werkt echter alleen door naar een belastingverdrag als ook de desbetreffende verdragspartner de keuze heeft gemaakt voor een LoB in relatie tot landen die hier ook voor kiezen. Daarnaast hebben de volgende landen bij het deponeren van hun MLI-positie aangegeven dat zij de PPT zien als tussentijdse maatregel en dat zij voornemens zijn om bilateraal een LoB overeen te komen in aanvulling op of ter vervanging van de PPT: Canada, Chili, Colombia, India, Koeweit, Noorwegen, Peru, Polen, Senegal en de Seychellen. Uit dit overzicht blijkt niet dat LoB's met name belangrijk zouden zijn voor ontwikkelingslanden en dat Westerse landen terughoudend zouden zijn in het gebruik daarvan.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of Nederland bereid is om voor ontwikkelingslanden ruimhartig te zijn bij een verzoek om een LoB op te nemen. Daarnaast vragen deze leden hoe de Kamer dit kan beoordelen.

Nederland hecht groot belang aan het opnemen van antimisbruikbepalingen in belastingverdragen met ontwikkelingslanden, zodat de heffingsrechten van ontwikkelingslanden worden gewaarborgd. Zoals omschreven in de NFV 2020 geeft Nederland de voorkeur aan een PPT, maar staat Nederland tegelijkertijd ook niet onwelwillend tegenover het opnemen van een vereenvoudigde LoB in overeenstemming met de minimumstandaarden van het BEPS-project, zeker wanneer een verdragspartner duidelijk kan maken dit nodig te hebben voor een adequate bestrijding van verdragsmisbruik. Alvorens een belastingverdrag of een wijzigingsprotocol bij een belastingverdrag in werking kan treden dient de goedkeuringsprocedure te worden doorlopen.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet waaruit in praktische zin blijkt dat het toenemende belang van effectieve geschilbeslechting aanleiding is de nota aan te passen. Deze leden zijn benieuwd welke andere vorm van geschilbeslechting bestaat dan de PPT en, indien die niet of nog niet bestaat, waaruit blijkt dat de PPT effectief is. Tevens zijn deze leden benieuwd of, indien er geen effectieve vorm van geschilbeslechting bestaat, dit slechts een voortvloeiende uit de afspraken rondom BEPS en deze zinsnede daarom «enkel voor de vorm» is opgenomen aangezien er geen effectieve vorm van geschilbeslechting bestaat.

In de NFV 2020 wordt aandacht besteed aan effectieve geschilbeslechting omdat de aanbevelingen uit het BEPS-project kunnen leiden tot meer situaties waarin geschillen zullen ontstaan over de interpretatie en toepassing van BEPS-gerelateerde verdragsbepalingen. Bovendien is effectieve geschilbeslechting een van de actiepunten van het BEPS-project. Het belang van effectieve geschilbeslechting blijkt ook uit het grote aantal onderlinge overlegprocedures. De PPT is een anti-ontgaansbepaling die verdragsmisbruik moet tegengaan en geen vorm van effectieve geschilbeslechting. Belastingverdragen voorzien altijd in de mogelijkheid van een onderlinge overlegprocedure. Daarnaast streeft Nederland ernaar om in zoveel mogelijk verdragen een arbitrage-

bepaling op te nemen voor het geval dat een onderlinge overlegprocedure niet tot resultaat leidt.

De leden van de fractie van de PvdA vragen hoe toepassing van de consultatieverplichting moeten worden geïnterpreteerd in relatie tot ontwikkelingslanden. De leden van de fractie van de SP vragen of ik de mening deel dat de consultatieverplichting het ontwikkelingslanden lastig maakt om belastingontwijking via Nederland te voorkomen. Daarnaast vragen deze leden of de consultatieverplichting geen zware belemmeringen opwerpt voor het democratische proces in ontwikkelingslanden.

Het melden van een voornemen om de PPT toe te passen kan overkill voorkomen in gevallen waarin niet alle feiten helder zijn. Bovendien kan een consultatieverplichting bijdragen aan een gezamenlijke, uniforme en zinvolle invulling van de toe te passen criteria. Daarom ben ik voorstander van het raadplegen van verdragspartners over het voornemen om verdragsvoordelen op grond van de PPT te weigeren. Deze consultatieverplichting betekent niet dat Nederland zou moeten instemmen met toepassing van de PPT. Daarom vormt de consultatieverplichting geen beletsel voor verdragslanden om de PPT toe te passen. Hier gaat het (ontwikkelings)land altijd zelf over. Daarom deel ik niet de opvatting dat een consultatieverplichting een (hoge) drempel zou opwerpen voor het toepassen van de PPT door (ontwikkelings)landen.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet of Nederland voor voldoende capaciteit gaat zorgen om verdragsmisbruik door in Nederland gevestigde bedrijven op te sporen en verdragspartners hierover te informeren en te consulteren als een antimisbruikbepaling wordt ingezet. De leden van de fractie van de PvdA vragen in hoeverre Nederland bereid is ontwikkelingslanden in te lichten over ontwijkende structuren, in het bijzonder met betrekking tot landen waar de belastingdienst minder goed geëquipeerd is om dit soort structuren op te sporen.

Ik kan bevestigen dat Nederland hier capaciteit voor inzet. Eén van de dienstonderdelen van de Belastingdienst houdt zich op dagelijkse basis bezig met internationale informatie-uitwisseling en wederzijdse bijstand bij invorderingen, directe belastingen en omzetbelasting alsmede intracommunautair toezicht. Vanaf 1 januari 2016 is daar ook de uitwisseling van de Country-by-Country-reporting (gestandaardiseerde documentatieverplichting) van multinationals aan toegevoegd. Het opsporen van verdragsmisbruik geschiedt zowel op basis van gegevens uit de aangiften als naar aanleiding van signalen uit het buitenland. Tot slot worden op 1 januari 2021 ook de Mandatory Disclosure Rules (MDR/DAC 6)<sup>23</sup> geïmplementeerd waardoor intermediairs en/of belastingplichtigen bij de Belastingdienst potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies moeten melden. De bepalingen uit de DAC 6-richtlijn zouden op 1 juli 2020 zijn ingegaan, maar dit is opgeschoven als gevolg van de COVID-19-pandemie.

**3.2.3 Effectieve geschilbeslechting via een onderlinge overlegprocedure**  
De leden van de fractie van GroenLinks vragen waaruit het toenemende belang van internationale geschilbeslechting blijkt.

Bij het BEPS-project is onderkend dat de verdragsgerelateerde antimisbruikbepalingen aanleiding zouden kunnen geven tot meer geschillen over de uitleg en toepassing van belastingverdragen met belastingheffing

<sup>23</sup> Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PB 2018, L 139/1).

die niet in overeenstemming is met het belastingverdrag (waaronder dubbele belastingheffing) tot gevolg. Daarom is in het finale rapport met betrekking tot actie 14 van het BEPS-project aandacht besteed aan het verbeteren van geschilbeslechting. Dit heeft geleid tot een minimumstandaard die eisen stelt aan de bepalingen in belastingverdragen voor geschilbeslechting en de onderlinge overlegprocedures die landen met elkaar voeren. Het toenemende belang van internationale geschilbeslechting blijkt daarnaast uit de stijging van het aantal verzoeken voor het starten van dergelijke procedures en de werkvoorraad van landen.<sup>24</sup>Tot slot is ook bij de discussie over pijler 1 en 2 geschilbeslechting een belangrijk agendapunt, omdat de verwachting is dat mogelijke nieuwe internationale afspraken in het kader van de gedigitaliseerde economie tot geschillen aanleiding kunnen geven.

### 3.3 Aanvullende maatregelen

#### 3.3.1 Hybride entiteiten

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom Nederland niet in alle belastingverdragen een maatregel met betrekking tot hybride entiteiten heeft opgenomen.

Nederland is vanouds voorstander van het oplossen van de problematiek van hybride entiteiten bij verdragsonderhandelingen<sup>25</sup>. Dit heeft geresulteerd in de opname van bepalingen in tientallen verdragen om een oplossing voor die problematiek te bieden. Dergelijke problematiek zal zich niet met alle verdragspartners voordoen en mede daarom is niet in alle bilaterale belastingverdragen een bepaling over hybride entiteiten opgenomen. In het definitieve rapport over BEPS-actiepunt 2 (Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements) is aanbevolen om een bepaling over hybride entiteiten in belastingverdragen op te nemen. Nederland rekent deze maatregel tot het fiscale verdragsbeleid en biedt zijn verdragspartners deze bepaling onder meer via het MLI aan. Indien een verdragspartner het belastingverdrag met Nederland onder de reikwijdte van het MLI brengt en eveneens opteert voor de hybride-entiteitenbepaling, dan zal deze doorwerken in het toepasselijke belastingverdrag. Uiteraard kan Nederland de maatregel ook bilateraal overeenkomen en de hybride-entiteitenbepaling in de tekst van een belastingverdrag opnemen.

#### 3.3.2 Saving clause

De leden van de fractie van het CDA vragen of ik kan aangeven dat Nederland niet kan instemmen met het gebruik van de algemene «saving clause» door de VS en zich daartegen zal verzetten bij verdragsonderhandelingen. Daarnaast vragen dezelfde leden of er nog meer voorbeelden bekend zijn van landen die gebruikmaken van de algemene saving clause en hoe ik daartegenover sta.

Het belastingverdrag tussen Nederland en de VS kent, net zoals nagenoeg alle andere belastingverdragen die de VS heeft gesloten, een zogenoemde saving clause. Deze saving clause moet gezien worden in het licht van het nationale belastingsysteem van de VS dat niet alleen bij de eigen inwoners, maar ook bij Amerikaanse staatsburgers die geen inwoner zijn van de VS het wereldinkomen in de heffing betreft. De saving clause bewerkstelligt dat de VS door het belastingverdrag niet beperkt wordt in het belasten van Amerikaanse staatsburgers die geen inwoner van de VS zijn. Op de saving clause zijn uiteraard enkele uitzonderingen overeenge-

<sup>24</sup> De OESO publiceert hierover cijfers op haar website: <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2017.htm>.

<sup>25</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 4.

komen, anders zou het verdrag in zoverre zinloos zijn. Een belangrijke uitzondering is dat de VS, óók bij het belasten van staatsburgers die geen inwoner van de VS zijn, verplicht is dubbele belasting te voorkomen over een aantal afgesproken inkomenscategorieën. Het is zeer waarschijnlijk dat de VS ook bij heronderhandeling van het belastingverdrag wil blijven vasthouden aan de saving clause en geen uitzondering zullen maken voor inwoners van Nederlanders die ook Amerikaans staatsburger zijn. Omdat ook onder de saving clause dubbele belasting wordt voorkomen zal Nederland zich daar niet tegen verzetten. Wel zal Nederland blijven aandringen op afspraken die de uitvoering van deze regel voor inwoners van Nederland vereenvoudigen. Tegelijkertijd is de algemene saving clause geen onderdeel van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid. Nederland zal er in bilaterale verdragsonderhandelingen dus naar streven een dergelijke bepaling niet op te nemen in een belastingverdrag. Wel blijft Nederland zich ervoor inzetten om de beperkte saving clause zoals opgenomen in het MLI bilateraal af te spreken. Die regeling bewerkstelligt dat de bepalingen over hybride entiteiten Nederland niet beperken in zijn heffingsrecht in situaties die vanuit Nederland gezichtspunt een binnenlandse aangelegenheid zijn. Onder het MLI heeft slechts een beperkte groep jurisdicties voor doorwerking van de algemene saving clause gekozen.

### 3.3.3 Dubbele vestigingsplaats

De leden van de fractie van de VVD vragen naar het vervolg wanneer Nederland geen overeenstemming bereikt in de onderlinge overlegprocedure met de verdragspartner over de dubbele vestigingsplaats. Deze leden vragen op welke manier het kabinet ervoor zorgt dat een bedrijf met een dubbele vestigingsplaats niet de nadelige gevolgen ondervindt van het stuklopen van mogelijke afspraken op dit punt tussen beide verdragslanden. De leden van de fractie van de PvdA vragen welke uitgangspunten worden gehanteerd bij de onderlinge overlegprocedure en welke rol het criterium van de plaats van feitelijke leiding in dit proces speelt.

In het BEPS-project is geconstateerd dat een dubbele verdragswoonplaats van een niet-natuurlijke persoon vaak verband houdt met belastingontwijkingstructuren. In het OESO-modelverdrag is daarom een bepaling opgenomen om in het geval van een dubbele verdragswoonplaats voortaan door middel van een onderlinge overlegprocedure een eenduidige verdragswoonplaats vast te stellen. Daarbij kan rekening worden gehouden met alle relevante feiten en omstandigheden om de verdragswoonplaats van de niet-natuurlijke persoon vast te stellen. In het bijbehorende OESO-commentaar worden verschillende feiten en omstandigheden opgesomd die daarvoor relevant zouden kunnen zijn. Indien uitsluitend het criterium van feitelijke leiding wordt gehanteerd kunnen belastingplichtigen proberen daarop in te spelen om op oneigenlijke wijze gebruik te maken van het verdrag. De plaats van feitelijke leiding blijft nog steeds een belangrijk criterium, maar is niet langer per definitie doorslaggevend.

Zolang er geen overeenstemming kan worden bereikt over een eenduidige verdragswoonplaats komt de belastingplichtige op grond van de maatregel in beginsel niet in aanmerking voor verdragsvoordelen.

### 3.3.4 Vaste inrichting

De leden van de fractie GroenLinks vragen hoe wordt voorkomen dat activiteiten tussen nauw verbonden (rechts)personen kunstmatig worden opgeknipt in gevallen waarin deze maatregel nog niet is opgenomen in een belastingverdrag.

Nederland rekt de zogenoemde antifragmentatiemaatregel tot het Nederlandse verdragsbeleid en biedt deze maatregel onder meer via het MLI aan verdragspartners aan. Indien de verdragspartner het belastingverdrag met Nederland onder de reikwijdte van de MLI brengt en opteert voor de antifragmentatiemaatregel, zal deze doorwerken naar dat verdrag en zal de maatregel dus toepassing vinden in de betreffende verdragsrelatie. Indien de verdragspartner niet voor doorwerking heeft gekozen (en de antifragmentatiemaatregel ook niet op bilaterale wijze wordt opgenomen in het bilaterale belastingverdrag), dan zal deze maatregel geen toepassing vinden.

### 3.3.5 Minimumbezitsperiode tegen dividend transfer transactions

De leden van de fractie-GroenLinks vragen of wordt beoogd om de maatregel tegen *dividend transfer transactions* in de nationale wetgeving op te nemen. Daarnaast vragen deze leden wat de betekenis is van de maatregel in belastingverdragen als Nederland hier nationaal geen gevolg aan geeft.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom Nederland inzet op de opname van een minimale bezitsperiode in belastingverdragen terwijl de nationale wetgeving een dergelijke bepaling niet kent. Deze leden vragen in dit verband tevens of en wanneer een dergelijke bezitsperiode in de nationale wetgeving wordt opgenomen. De Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) kent inderdaad geen minimale bezitsperiode voor de toepassing van de zogenoemde inhoudingsvrijstelling. Echter, een dergelijke bepaling kan in verdragscontext van belang zijn voor de verdragspartners van Nederland die in hun nationale wetgeving wel een bezitsperiode kennen. Om deze reden is ervoor gekozen om deze maatregel tot het fiscale verdragsbeleid te rekenen en aan verdragspartners aan te bieden. In de Wet DB 1965 is een vrijstelling opgenomen voor dividenduitkeringen aan lichamen die zijn gevestigd in landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden. Kort gezegd geldt deze zogenoemde inhoudingsvrijstelling vervolgens alleen indien deze lichamen een aandelenbelang van ten minste 5% in de Nederlandse vennootschap hebben en er geen sprake is van een misbruiksituatie. De inhoudingsvrijstelling vindt geen toepassing ten aanzien van aandeelhouders die zijn gevestigd in de bedoelde verdragslanden en die in het bezit zijn van een aandelenbelang van minder dan 5% in het Nederlandse vennootschap. Hoewel de inhoudingsvrijstelling dus geen minimale bezitsperiode kent, zijn er – naast de bovengenoemde antimisbruikbepaling – wel maatregelen genomen tegen dividendstripping. Dividendstripping houdt in dat een (buitenlandse) aandeelhouder met behoud van het economische belang bij de aandelen, de dividendbelasting ontgaat door het recht op dividend over te dragen aan een persoon die een gunstiger recht heeft op verrekening, teruggaaf of vermindering van dividendbelasting dan de oorspronkelijke aandeelhouder, of aan een rechtspersoon ten aanzien van wie inhouding van dividendbelasting achterwege mag blijven, terwijl dit ten aanzien van de oorspronkelijke aandeelhouder niet het geval is. De antidividendstrippingmaatregel beoogt dit tegen te gaan door de vrijstelling, teruggaaf, verrekening van dividendbelasting uit te sluiten ten aanzien van degene die het dividend heeft ontvangen en om verrekening of teruggaaf verzoekt, maar die niet de uiteindelijk gerechtigde is tot het dividend. In de brief van 3 december 2018<sup>26</sup> is aangekondigd dat er zal worden onderzocht welke hoofdvormen van dividendstripping zich in de praktijk voordoen en of dividendstripping binnen de huidige Nederlandse fiscale regels voldoende kan worden aangepakt. Als blijkt dat de huidige regels ontoereikend zouden zijn, kan

<sup>26</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 225.

worden gezien of, en zo ja, op welke wijze een aanpassing van relevante wetgeving noodzakelijk is.

### 3.3.6 Terugkijkperiode voor onroerendezaaklichamen

De leden van fractie van GroenLinks vragen waarom Nederland in het OESO-modelverdrag een voorbehoud heeft gemaakt ten aanzien van een situsstaatheffing over vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen of vergelijkbare belangen in onroerendezaaklichamen. Deze leden vragen onder welke voorwaarden Nederland bereid is een dergelijke situsstaatheffing overeen te komen.

In beginsel wil Nederland zoveel mogelijk vasthouden aan de regel die het heffingsrecht over vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen in een vennootschap toewijst aan de woonstaat, ongeacht de aard van de vermogensbestanddelen van de vennootschap. Met name is het voor Nederland van belang dat vermogenswinsten die onder de reikwijdte van de deelnemingsvrijstelling vallen exclusief aan de woonstaat van de vervreemder worden toegewezen. Voor deze vermogenswinsten streeft Nederland immers, evenals bij deelnemingsdividenden, naar voorkoming van economisch dubbele belasting. Om dit te bewerkstelligen, dient het heffingsrecht exclusief aan de woonstaat toebedeeld te worden.

Desalniettemin is Nederland ter bestrijding van verdragsmisbruik bereid om onder voorwaarden een situsstaatheffing overeen te komen voor vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen (en vergelijkbare belangen) in onroerendezaaklichamen. De heffing is in het OESO-modelverdrag echter op een zodanige wijze vormgegeven dat in feite sprake is van een algemene bronstaatheffing op alle vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen in onroerendezaaklichamen zodat de heffing dus niet enkel op situaties van misbruik ziet. Gelet op bovenstaande bezwaren heeft Nederland een voorbehoud gemaakt ten aanzien van het vermogenswinstartikel in het OESO-modelverdrag. Naast Nederland hebben ook andere OESO-landen een vergelijkbaar voorbehoud gemaakt. Desondanks kan Nederland onder voorwaarden instemmen met het verzoek van een verdragspartner om een dergelijk heffingsrecht overeen te komen. Nederland zal dan ernaar streven om een hoger onroerendezaakpercentage overeen te komen dan het percentage dat in het OESO-modelverdrag is opgenomen (in combinatie met verschillende uitzonderingen). Nederland heeft een dergelijke bepaling herhaaldelijk met verdragspartners afgesproken.

### 3.3.7 Het in specifieke gevallen toepassen van de verrekenings- in plaats van de vrijstellingsmethode

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom niet altijd de verrekeningsmethode wordt gebruikt.

Het Nederlandse verdragsbeleid is er van oudsher op gericht om zoveel mogelijk het principe van kapitaalimportneutraliteit te realiseren voor actieve inkomsten (ondernemingswinst en inkomsten uit arbeid), zodat Nederlandse ondernemingen en werknemers zich op de buitenlandse markt in dezelfde concurrentiepositie bevinden als lokale bedrijven en werknemers. Dit is van belang, omdat Nederlandse ondernemers slechts gebruik kunnen maken van een relatief kleine binnenlandse markt, waardoor toegang tot buitenlandse markten van wezenlijk belang is. Om deze gelijke concurrentiepositie te realiseren stelt Nederland die winst of dat inkomen in principe vrij door toepassing van de vrijstellingsmethode. In de overige gevallen wordt doorgaans gebruik gemaakt van de verrekeningsmethode.

### 3.3.9 Maken van overeenkomstige aanpassingen bij een correctie van verrekenprijzen

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of correcties van verrekenprijzen altijd automatisch worden doorgegeven en of naar aanleiding daarvan de verrekenprijs altijd wordt aangepast. De leden van de fractie van de PvdA vragen of Nederland ook unilateraal maatregelen neemt als correcties op verrekenprijzen niet overeenkomstig worden aangepast door het andere land. Verder vragen deze leden in hoeverre er zicht is op aanpassingen die andere landen maken en wat Nederland kan doen als zij dit niet doen. Ten slotte vragen de leden van de fractie van de PvdA wat er gebeurt als er wel een aanpassing plaatsvindt, maar het tarief over de gecorrigeerde winst lager is dan bijvoorbeeld 9%.

Indien een belastingdienst een correctie maakt in relatie tot verrekenprijzen ontstaat er vaak (economische) dubbele belasting. Belastingdiensten informeren andere landen niet spontaan over hun correcties. Gelet op het belang van de belastingplichtigen zullen zij zelf vaak actie ondernemen. Indien een belastingplichtige wordt geconfronteerd met mogelijke dubbele belasting als gevolg van een correctie van verrekenprijzen van een land kan de belastingplichtige een verzoek indienen om deze dubbele belasting (al dan niet na overleg tussen de landen) weg te nemen. In de meeste gevallen wordt dan een oplossing gevonden. In sommige gevallen lukt het echter niet om overeenstemming te bereiken. Dat geschiedt vooral in die gevallen dat het verdrag met het andere land geen arbitrage-artikel kent. Als er overeenstemming wordt bereikt in het bilaterale overleg worden de belastbare winsten aangepast om de bereikte oplossing te implementeren. Er zijn geen gevallen bekend van landen die de bereikte oplossing niet implementeren. Indien geen overeenstemming wordt bereikt en geen arbitrage mogelijk is, neemt Nederland in principe geen unilaterale maatregelen om de dubbele heffing op te lossen. Daarom is Nederland een groot voorstander van arbitrage. Dat dwingt landen in veel gevallen tot een passende oplossing. In de discussie om mogelijke dubbele belastingheffing als gevolg van verrekenprijscorrecties op te heffen speelt het tarief van het andere land in principe geen rol.

### 3.3.10 Verplichte en bindende arbitrage

De leden van de fractie van de VVD vragen in welke belastingverdragen op dit moment verplichte en bindende arbitrage is opgenomen.

Op dit moment is verplichte en bindende arbitrage opgenomen in de bilaterale belastingverdragen van Nederland met Duitsland, Ethiopië, Hongkong, Japan, Noorwegen, Qatar, het VK en Zwitserland. Ook in het nieuwe belastingverdrag met Ierland, dat per 1 januari 2021 van toepassing wordt, is verplichte en bindende arbitrage opgenomen. Daarnaast bieden de Wet fiscale arbitrage (WFA) en het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (EU-arbitrageverdrag) de mogelijkheid van verplichte en bindende arbitrage tussen Nederland en alle andere EU-lidstaten. Ook heeft Nederland in het kader van het MLI voor verplichte en bindende arbitrage gekozen. Of dit ertoe leidt dat het arbitragegedeelte van het MLI in een verdragsrelatie van toepassing wordt, hangt af van de keuzes van andere landen op dit punt.

De leden van de fractie van de VVD vragen op welke manier het kabinet voornemens is in OESO-verband te pleiten voor verplichte en bindende arbitrage.

Nederland is voorstander van verplichte en bindende arbitrage als sluitstuk van de onderlinge overlegprocedure en maakt zich hier internationaal al langer sterk voor. In dit kader zijn in OESO-verband de afgelopen jaren al de nodige stappen gezet. Zo maakt verplichte en bindende arbitrage sinds 2008 deel uit van het OESO-modelverdrag. In het kader van het BEPS-Actieplan van de OESO en G20 heeft Nederland zich samen met een groep andere landen expliciet uitgesproken vóór verplichte en bindende arbitrage en is verplichte en bindende arbitrage opgenomen in het MLI. Nederland heeft voor deze MLI-arbitrage gekozen en zal deze inzet ook bij bilaterale verdragsonderhandelingen voortzetten.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe verplichte en bindende arbitrage kan bijdragen aan het Nederlandse vestigingsklimaat.

Dubbele belasting is een belemmering voor grensoverschrijdende handel en investeringen. Om deze belemmeringen weg te nemen sluit Nederland belastingverdragen met andere landen. Door de onderlinge overlegprocedure in deze verdragen aan te vullen met verplichte en bindende arbitrage krijgen belastingplichtigen meer zekerheid dat een belastingverdrag uiteindelijk ook echt bewerkstelligt dat er geen dubbele belastingheffing, of belastingheffing die (anderszins) niet in overeenstemming is met het verdrag, optreedt.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet voornemens is bestaande belastingverdragen waarin nog geen verplichte arbitrage is opgenomen op dat punt te heronderhandelen.

Nederland is voorstander van verplichte en bindende arbitrage als sluitstuk van de onderlinge overlegprocedure, maar veel landen kunnen daar, om verschillende redenen, niet mee instemmen. Om verplichte en bindende arbitrage in relatie tot bestaande verdragen te implementeren heeft Nederland getekend voor het arbitragegedeelte van het MLI. Het arbitragegedeelte van het MLI maakt geen deel uit van de minimumstandaard van het BEPS Actieplan. Of deze bepalingen daadwerkelijk van toepassing worden in een verdragsrelatie, hangt daarom af van de omstandigheid of het MLI in de verhouding tot dat land al van toepassing is geworden en of het andere land met betrekking tot het MLI dezelfde keuze vóór arbitrage heeft gemaakt en. Bij verdragsonderhandelingen maakt verplichte en bindende arbitrage deel uit van de Nederlandse onderhandelingsinzet.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de rol van de Eerste en Tweede Kamer bij het opstarten van een arbitrageprocedure. De leden van de fractie van GroenLinks vragen naar de democratische legitimiteit achter verplichte en bindende arbitrage.

Beide Kamers zijn betrokken (geweest) bij de goedkeuring en implementatie van de juridische instrumenten die de basis vormen voor verplichte en bindende arbitrage. In dat kader wijs ik op de goedkeuringsprocedure van bilaterale belastingverdragen, het MLI en het EU-arbitrageverdrag en de implementatie van de geschilbeslechtsingsrichtlijn (met de WFA). De instemming van uw Kamer is dus vereist alvorens de juridische basis voor verplichte en bindende arbitrage in verhouding tot een bepaalde verdragspartner kan worden gelegd. De Eerste en Tweede Kamer worden vervolgens niet betrokken bij het opstarten van een individuele arbitrageprocedure op basis van één van die instrumenten. In een concrete arbitrageprocedure beslist een onafhankelijk arbitragepanel.



De leden van de fractie van de VVD vragen het kabinet hoeveel arbitrageprocedures er de afgelopen vijf jaar hebben plaatsgevonden en hoeveel lopende arbitrageprocedures per verdragspartner er op dit moment spelen en wat de doorlooptijd daarvan is.

De afgelopen vijf jaar heeft met geen enkele verdragspartner een arbitrageprocedure plaatsgevonden waarbij een arbitragepanel is ingesteld en ook op dit moment lopen er niet van dergelijke arbitrageprocedures. Er is wel een aantal langlopende onderlinge overlegprocedures onder het EU-arbitrageverdrag of onder een bilateraal belastingverdrag dat voorziet in arbitrage, waarin Nederland in principe openstaat voor het instellen van een arbitragepanel om zo snel mogelijk een oplossing te bereiken voor de betrokken belastingplichtige(n). Tot op heden is er echter nog nooit een arbitrageprocedure opgestart tussen Nederland en een ander verdragsland. Doorgaans wordt er een oplossing gevonden zonder dat hieraan wordt toegekomen. In die zin werkt een arbitrage-artikel als een stok achter de deur om de landen ertoe aan te zetten in onderling overleg een oplossing te vinden.

De leden van de fractie van de VVD vragen of Nederland met alle verdragspartners waarmee een arbitragebepaling is overeengekomen ook in onderling overleg procedureregels is overeengekomen en of het kabinet deze procedureregels kan publiceren.

Met een aantal verdragspartners waarmee in een bilateraal belastingverdrag een arbitragebepaling is overeengekomen is ook een overeenkomst gesloten waarin de procedureregels voor arbitrage zijn vastgelegd. Een voorbeeld van een dergelijke overeenkomst is de «onderlinge overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot regeling van de wijze van toepassing van de arbitrageprocedure (...)» bij het belastingverdrag met Duitsland.<sup>27</sup> Net als de procedureafspraken met Duitsland zijn de procedureregels die met andere verdragspartners zijn overeengekomen, gepubliceerd. Voor zover nog geen procedureafspraken zijn gemaakt, is dit met het oog op het aantal onderlinge overlegprocedures en de doorlooptijd van die procedures in relatie tot de betreffende verdragspartner vooralsnog niet nodig geacht. Het streven is om ook met deze verdragspartners op termijn nadere afspraken te maken. Buiten de bilateraal overeengekomen arbitragebepalingen zijn de arbitragebepalingen uit het MLI van toepassing in relatie tot verdragspartners die hiervoor hebben geopteerd. Met ieder van deze verdragspartners dienen op basis van het MLI nadere werkingsregels afgestemd te worden voor toepassing van het MLI-arbitragegedeelte. Deze afspraken moeten uiterlijk vastliggen voordat in relatie tot de betreffende verdragspartner de eerste onderlinge overlegprocedure in aanmerking komt voor arbitrage. Dit moment verschilt per verdragspartner en is afhankelijk van wanneer het MLI voor die verdragspartner in werking treedt of is getreden, van de overlegtermijn die is gekozen en of is geopteerd voor toepassing van het arbitragegedeelte op reeds lopende onderlinge overlegprocedures. Nederland zal ernaar streven om zo snel mogelijk en uiterlijk voor de genoemde momenten de procedureregels met de relevante verdragspartners overeen te komen. Het resultaat zal worden gepubliceerd.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen hoe verplichte en bindende arbitrage eruitziet, wie dit precies gaat doen en in hoeverre deze arbitrage door iets of iemand wordt gecontroleerd.

---

<sup>27</sup> Trb. 2012, nr. 123.

De onderlinge overlegprocedure brengt voor staten een inspanningsverplichting met zich om een zaak op te lossen. Verplichte en bindende arbitrage vormt een stok achter de deur waarmee belastingplichtigen een oplossing kunnen afdwingen als het onderlinge overleg niet (tijdig) succesvol is. Na het verstrijken van bepaalde termijnen, die per verdragspartner en per arbitrage-instrument kunnen verschillen, zijn staten die aan een dergelijk instrument zijn gebonden bij een daartoe strekkend verzoek van een belastingplichtige namelijk verplicht om een arbitragepanel in te stellen en zijn zij in principe gebonden aan de uitspraak van dat panel. Hoe de arbitrageprocedure, de termijnen, de selectie van de arbiters, de verdeling van de kosten, de uitspraak en dergelijke er precies uitzien, hangt af van het instrument waaronder en in relatie tot welke verdragspartner arbitrage wordt ingesteld. Onder de WFA geldt bijvoorbeeld in de basis een termijn van twee jaar waarbinnen staten een oplossing moeten vinden. Nadat die termijn is verstreken zonder dat een oplossing is gevonden, mag de belastingplichtige verzoeken om een arbitragepanel in te stellen, in beginsel bestaande uit drie arbiters en een vertegenwoordiger van iedere betrokken staat, waarbij beide staten (in samenspraak) een arbiter selecteren van een door de Europese Commissie te publiceren lijst en vervolgens de voorzitter door die arbiters wordt gekozen. Nadat het arbitragepanel een uitspraak heeft gedaan, hebben de betrokken staten onder de WFA nog zes maanden om eventueel een eindbesluit te nemen dat afwijkt van de uitspraak van het arbitragepanel. Wanneer de staten daarover geen overeenstemming bereiken, is de uitspraak van het arbitragepanel bindend voor de bevoegde autoriteiten en vormt deze het eindbesluit. Hoe al deze elementen eruitzien in een concrete arbitrageprocedure en hoe het arbitragepanel in die procedure wordt gevormd, is afhankelijk van het instrument waaronder om arbitrage is verzocht en de afspraken die met de bij die concrete procedure betrokken staat zijn gemaakt. Ook het antwoord op de vraag of er controle plaatsvindt op een concrete arbitrageprocedure hangt af van het instrument waaronder de arbitrageprocedure is gestart. Zo heeft de belastingplichtige onder de WFA op meerdere momenten handvatten waarmee gewaarborgd kan worden dat er binnen bepaalde termijnen een oplossing wordt geboden voor het geschil en dat deze oplossing ook ten uitvoer wordt gelegd. Daarbij ligt in de WFA besloten dat de rechter een uitspraak van een arbitragepanel en het daaropvolgende eindbesluit van de betrokken staten kan laten ontbinden wanneer een gebrek aan onafhankelijkheid van het arbitragepanel wordt geconstateerd.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet begrijpt dat ontwikkelingslanden wordt aangeraden om geen gebruik te maken van verplichte en bindende arbitrage en of er een eerlijke balans en genoeg capaciteit is voor deze landen om arbitrageprocedures te voeren.

Nederland hecht veel waarde aan effectieve geschilbeslechtsingsmechanismen als sluitstuk van de onderlinge overlegprocedure in belastingverdragen om dubbele belasting uiteindelijk in zoveel mogelijk gevallen te voorkomen. Ook in verhouding tot ontwikkelingslanden is het daarom de inzet van Nederland om in aanvulling op de onderlinge overlegprocedure verplichte en bindende arbitrage overeen te komen. Het is immers ook voor ontwikkelingslanden van belang om in het kader van een belastingverdrag zoveel mogelijk rechtszekerheid te bieden. Uiteraard is het mogelijk dat sommige landen uit capaciteits- of soevereiniteitsoverwegingen liever geen verplichte en bindende arbitrage overeenkomen. Indien dergelijke overwegingen een rol spelen, zullen die in de bilaterale onderhandelingen aan de orde komen. Ik heb geen zicht op de capaciteit van individuele (ontwikkelings)landen. Overigens leert de ervaring dat de mogelijkheid van verplichte en bindende arbitrage er vaak toe leidt dat zaken in goed overleg (tijdig) worden opgelost.

## **4. Belangrijkste afwijkingen van en aanvullingen op het OESO-modelverdrag**

### *4.2 Inwonerschap*

De leden van de fractie van de VVD vragen welke afspraken ontbraken of niet helemaal helder waren in het belastingverdrag tussen Nederland en Noorwegen waardoor er vrachtwagenchauffeurs dubbel in de heffing werden betrokken. Daarnaast vragen deze leden of de NFV 2020 op dit punt nog is aangepast en hoe wordt voorgekomen dat zich in de toekomst vergelijkbare gevallen voordoen.

In het OESO-modelverdrag is een bijzondere bepaling opgenomen voor werknemers in het internationale verkeer. Voor de definitie van het begrip «internationaal verkeer» wordt daarbij aangesloten bij het arbeidsinkomen van bemanningsleden die hun dienstbetrekking uitoefenen aan boord van een zee- of een luchtvaartuig dat in het internationale verkeer wordt geëxploiteerd. Voor de vrachtwagenchauffeurs was het niet duidelijk waarom in het OESO-model niet is gekozen om ook arbeidsinkomsten van internationaal opererende vrachtwagenchauffeurs onder deze bijzondere bepaling te laten vallen.

De belangrijkste reden voor de opname van de afzonderlijke bepaling in het belastingverdrag die alleen ziet op zee- of luchtvaartuig in het internationale verkeer is dat de werkdagen van werknemers op zee- of luchtvaartuig in het internationale verkeer moeilijk toe te rekenen zijn aan een bepaald land omdat grotendeels gewerkt wordt in het «niemandsland» van de vrije zee of het internationale luchtruim. Daarnaast wordt in principe door alle lidstaten van de OESO aanvaard dat deze bijzondere bepaling geen betrekking heeft op internationaal wegtransport. Een (potentiële) verdragspartner zal daarom niet snel instemmen met het opnemen van een van het OESO-modelverdrag afwijkende bepaling. Van belang is dat als er in een concreet geval toch sprake is van dubbele belastingheffing, de betrokken landen tijdig een oplossing bieden in het kader van een onderlinge overlegprocedure. In dat geval zal meestal nog steeds belasting moeten worden betaald in twee landen, maar wordt geregeld dat de landen de belastingheffing verdelen conform de afspraken in het verdrag, zodat er geen sprake meer zal zijn van dubbele belasting.

### *4.3 Beleggingsinstellingen*

#### **4.3.3 De fiscale beleggingsinstelling**

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of door het streven in de NFV 2020 naar een portfoliotarief van 15% voor dividend uitgekeerd aan een fiscale beleggingsinstelling (FBI) of soortgelijke instelling, fiche 92 van de fiscale bouwstenen overbodig is geworden en of dat er een verschil is tussen beide maatregelen.

De maatregel die in fiche 92 is uitgewerkt in het kader van het traject «Bouwstenen voor een beter belastingstelsel» houdt in dat een FBI niet meer direct in Nederlands vastgoed mag beleggen. Achtergrond van deze maatregel is dat Nederland het heffingsrecht over resultaten behaald met in Nederland gelegen vastgoed in handen van FBI's in bepaalde situaties niet of niet volledig kan effectueren. Dit komt in de eerste plaats doordat Nederland geen vennootschapsbelasting heft over de winst uit in Nederland gelegen vastgoed indien een buitenlands beleggingsfonds direct vastgoed in Nederland houdt en voldoet aan de voorwaarden voor

de FBI-status (hierna: buitenlandse FBI-achtige).<sup>28</sup> In deze situatie is de aan het in Nederland gelegen vastgoed toerekenbare winst<sup>29</sup> belast met 0% vennootschapsbelasting en kan over de uitkeringen door de buitenlandse FBI-achtige geen Nederlandse dividendbelasting worden geheven. In de tweede plaats kan zich de situatie voordoen dat een buitenlandse belegger een belang van 10% of meer heeft in een Nederlandse FBI en de dividendbelasting onder het van toepassing zijnde belastingverdrag wordt teruggebracht, in voorkomende gevallen tot nihil.

Met de maatregel in fiche 92 wordt het heffingsrecht ter zake van in Nederland gelegen vastgoed gewaarborgd, doordat met deze maatregel wordt bewerkstelligd dat FBI's (alsmede buitenlandse FBI-achtigen) die direct in vastgoed beleggen geen gebruik meer kunnen maken van de faciliteiten van het FBI-regime, waaronder het vennootschapsbelastingtarief van 0%. Met het streven zoals dat is neergelegd in de NFV 2020, wordt daarentegen voor (deelnemings)dividenden uitgekeerd door of uitgekeerd aan een FBI of buitenlandse FBI-achtige in lijn met het portfoliotarief een bronstaatheffing van 15% toegepast. Hiermee wordt aansluiting gezocht bij de analogie dat een vrijstelling voor deelnemingsdividenden niet bedoeld is voor beleggingsdividenden, zoals tot uitdrukking gebracht in artikel 4, derde lid, onderdeel b, Wet DB 1965, artikel 13, achtste lid, Wet Vpb 1969 en in paragraaf 17 van het commentaar bij artikel 10 van het OESO-modelverdrag. In principe zou dit streven in de NFV 2020 naar een portfoliotarief van 15% in belastingverdragen vaak afdoende moeten zijn om voordelen uit in Nederland gelegen vastgoed in handen van een FBI in de Nederlandse heffing te betrekken. Maar omdat het niet zal lukken om de volledige beleidsinzet in alle belastingverdragen te realiseren, blijft het belang van de maatregel in fiche 92 bestaan. Dat geldt ook voor de situatie waarbij een buitenlandse FBI-achtige direct Nederlands vastgoed houdt. Over de dividenduitkeringen die door deze buitenlandse FBI-achtige worden gedaan, kan geen Nederlandse dividendbelasting worden geheven. Voor deze situatie biedt het streven in de NFV 2020 geen soelaas en blijft de maatregel in fiche 92 dus nog steeds nodig.

#### *4.5 Dividenden, renten en royalty's*

##### **4.5.2 Deelnemingsdividenden**

De leden van de fractie van GroenLinks vragen hoe een bronstaatheffing op vermogenswinsten kan leiden tot economisch dubbele belastingheffing.

Nederland kent een deelnemingsvrijstelling waarmee wordt voorkomen dat binnen één ondernemingsstructuur op verschillende niveaus de facto over dezelfde winst belasting wordt geheven. Daarmee wordt bereikt dat ondernemingen met een gelaagde vennootschapsstructuur evenveel belasting betalen als ondernemingen zonder een dergelijke structuur. Deze benadering, die internationaal en in elk geval in Europese context zeer gebruikelijk is, zou doorkruist worden wanneer een verdragspartner van Nederland over dergelijke vermogenswinsten behaald binnen een internationale onderneming wel belasting zou heffen.

---

<sup>28</sup> Deze situatie is momenteel (mede) onderwerp van een thans lopende gerechtelijke procedure, zie Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 23 november 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:6531.

<sup>29</sup> Voor de vennootschapsbelasting is sprake van een vaste inrichting.

#### *4.6 Inkomen uit aanmerkelijk belang*

##### **4.6.1 Conserverende aanslag en uitstel van betaling**

De leden van de fractie van D66 vragen hoe vaak de Belastingdienst de afgelopen jaren een conserverende aanslag heeft opgelegd bij emigratie van een aandeelhouder met een aanmerkelijk belang in een vennootschap.

Jaarlijks worden ongeveer 300 conserverende aanslagen opgelegd in verband met de emigratie van een aandeelhouder met een aanmerkelijk belang in een vennootschap.

De leden van de fractie van D66 vragen met hoeveel verdragslanden Nederland afspraken heeft gemaakt over inkomen uit aanmerkelijk belang. Daarnaast vragen de leden van de fractie van de PvdA in hoeverre het kabinet ernaar streeft om voor de zekerheid bepalingen ten aanzien van conserverende aanslagen bij aanmerkelijkbelanghouders op te nemen.

Om een samenloop van belastingheffing in zowel Nederland als het nieuwe woonland van de aanmerkelijkbelanghouder te voorkomen streeft Nederland naar het maken van specifieke afspraken in belastingverdragen over het aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het vermogenswinstartikel. Hiermee wordt onderstreept dat de voormalige woonstaat gerechtigd is de belasting te innen over, kort gezegd, de waardeaan groei die is ontstaan in de binnenlandse periode. Verder is deze bepaling bedoeld om te bewerkstelligen dat het nieuwe woonland de aan Nederland toerekenbare waardeaan groei niet in de belastingheffing betreft. Nederland heeft in de meeste verdragen een bepaling over het aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het vermogenswinstartikel in de belastingverdragen opgenomen. Daarnaast streeft Nederland sinds 1997 ook in het dividendartikel naar een bepaling die Nederland toestaat belasting te heffen over (aanmerkelijkbelang)dividend naar het nationale inkomstenbelastingtarief (box 2), zolang de conserverende aanslag nog open staat. Het gaat hier grofweg om ruim vijftig verdragen.

#### *4.8 Aandelen of vergelijkbare belangen in onroerendezaaklichamen*

De leden van de fractie van de PvdA vragen of voor vastgoed een situsstaatheffing als hoofdregel geldt in het OESO-modelverdrag en in hoeverre hier uitzonderingen op zijn.

Het heffingsrecht over inkomsten behaald met onroerende zaken wordt in het OESO-modelverdrag toegewezen aan de verdragsstaat waarin de onroerende zaken zijn gelegen (situsstaat). Dit is voor de Nederlandse belastingverdragen niet anders. Het is echter mogelijk om onroerende zaken in een vennootschap in te brengen en de aandelen in die vennootschap of een daarmee vergelijkbaar belang te vervreemden in plaats van de onderliggende onroerende zaken. Het heffingsrecht over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van dergelijke aandelen of vergelijkbare belangen wordt op grond van het OESO-modelverdrag in beginsel toegewezen aan de woonstaat van de vervreemder en niet aan de situsstaat. Dit is niet in alle gevallen wenselijk en daarom bevat het OESO-modelverdrag een bepaling die bewerkstelligt dat vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen of daarmee vergelijkbare belangen die meer dan 50% van hun waarde direct of indirect ontleen aan onroerende zaken gelegen in de situsstaat in die staat kunnen worden belast. Ik verwijs hierbij ook naar het antwoord op de vraag van de leden van GroenLinks onder welke voorwaarden Nederland bereid is een dergelijke situsstaatheffing overeen te komen.

Daarnaast vragen de leden van de fractie van de PvdA in hoeverre belastingheffing plaatsvindt over vastgoed van een buitenlandse belastingplichtige dat in Nederland wordt aangehouden dan wel verhuurd.

In beginsel behoren voordelen uit in Nederland gelegen onroerende zaken van niet in Nederland woonachtige natuurlijke personen of die behoren tot het vermogen van niet in Nederland gevestigde lichamen tot de Nederlandse heffingsgrondslag.

#### 7.2.9 Sporters en artiesten

In het kader van de regeling voor sporters en artiesten vragen de leden van de fractie van de VVD welke andere landen eenzelfde positie innemen als Nederland. Verder vragen zij de genoemde nadelen van een werkstaatheffing te blijven benoemen en vragen zij hoe het kabinet deze nadelen blijvend in beeld denkt te brengen.

Ik heb de indruk dat vrijwel geen ander land op dit gebied de positie van Nederland uit de NFV 2011 (namelijk het achterwege laten van een afzonderlijk sporters- en artiestenartikel) deelt. In bilaterale verdragsonderhandelingen zal Nederland ook op basis van de NFV2020 de nadelen van een werkstaatheffing voor sporters en artiesten onder de aandacht blijven brengen en zal Nederland voorstellen doen om daaraan tegemoet te komen door uitzonderingen op te nemen. Mede op initiatief van Nederland is overigens in 2014 een alternatieve sporters- en artiestenbepaling in het commentaar bij het OESO-modelverdrag opgenomen die aan bedoelde nadelen tegemoetkomt.

De leden van de fractie van de VVD vragen in welk opzicht de nieuwe aanpak verschilt van de huidige aanpak.

Conform de NFV 2011 is de Nederlandse inzet gericht op het achterwege laten van een afzonderlijk sporters- en artiestenartikel. Voor inkomsten van sporters en artiesten zou dit betekenen dat wordt aangesloten bij de bepalingen inzake inkomsten uit onderneming of uit dienstverband. Dit betekent dat in de regel over inkomsten behaald met optredens met een incidenteel karakter of van korte duur uitsluitend door de woonstaat belasting mag worden geheven. Dit uitgangspunt wijkt af van de internationale praktijk. In het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag zijn de inkomsten die in dergelijke situaties worden behaald namelijk juist ter heffing aan de bronstaat toegewezen. Nederland wijkt met het in de NFV 2011 opgenomen beleid derhalve af van de internationale standaard om (praktische) problemen rondom de (internationale) belastingheffing over het inkomen van uit het buitenland afkomstige sporters en artiesten te voorkomen. In de praktijk is echter gebleken dat (potentiële) verdragspartners hier niet aan willen meewerken. Hierdoor is het zelden gelukt om een algehele woonstaatheffing met betrekking tot de inkomsten van sporters en artiesten te realiseren. Het continueren van dit beleid is daarom niet langer zinvol.

Het uitgangspunt van het nieuwe beleid is een beperkte bronstaatheffing. Het commentaar bij het OESO-modelverdrag biedt ruimte om de bronstaatheffing door middel van optionele maatregelen in te perken. Nederland zal zich ervoor inzetten om van deze inperkingsruimte gebruik te maken om zo het inkomen van sporters en artiesten toch zoveel mogelijk aan een woonstaatheffing te onderwerpen. Daarmee wordt in feite op een andere wijze invulling gegeven aan het uitgangspunt zoals dat ten grondslag ligt aan het in de NFV 2011 opgenomen beleid.

De leden van de fractie van de VVD vragen een verheldering op het punt dat Nederland sporters en artiesten uit de potentiële verdragsstaat wel een vrijstelling geeft voor de loon- en inkomstenbelasting, maar dat het potentiële verdragsland dit niet wil doen voor Nederlandse sporters en artiesten. Daarnaast vragen deze leden te reageren op de overweging om over te gaan tot een (beperkte) bronstaatheffing voor buitenlandse sporters en artiesten in Nederland.

Het is internationaal zeer gebruikelijk om sporters en artiesten te belasten in het land van optreden. Het OESO-modelverdrag hanteert dan ook het uitgangspunt dat het heffingsrecht wordt toegewezen aan het land van optreden. Vrijwel alle landen heffen daarom belasting over het inkomen van buitenlandse sporters en artiesten dat aldaar met optredens wordt verdiend. Met ingang van 2007 is de Nederlandse belastingplicht voor buitenlandse sporters en artiesten uit verdragslanden ingeperkt. De regeling zoals die voor 2007 gold, zorgde voor een hoge administratieve lastendruk voor sporters en artiesten uit het buitenland alsmede voor de organisatoren van (sport)evenementen en was daarnaast ook complex in de handhaving voor de Belastingdienst. De meeste buitenlandse sporters en artiesten afkomstig uit verdragslanden zijn daarom op grond van de huidige nationale wetgeving niet in Nederland aan belastingheffing onderworpen. Omdat Nederland op grond van het voorgestelde nieuwe beleid voortaan in lijn met het OESO-model inzet op de opname van een beperkt heffingsrecht voor de bronstaat, ligt het in beginsel voor de hand dat Nederland het heffingsrecht over het inkomen van sporters en artiesten uit het buitenland dat in Nederland wordt verdiend kan effectueren. Verder kan het (her)introduceren van een belastingplicht de Nederlandse onderhandelingspositie verbeteren en daarmee bijdragen aan een beter onderhandelingsresultaat voor de Nederlandse sporters en artiesten die in het buitenland actief zijn. Daarom zal worden onderzocht of het uitbreiden van de Nederlandse belastingplicht voor deze groep wenselijk is. Alle belangen zullen in dit proces zorgvuldig worden gewogen.

De leden van de fractie van D66 vragen om de mogelijkheid van een drempel nader toe te lichten. De leden van de fractie van de VVD vragen waarom Nederland met name zal inzetten op de voorgestelde drie optionele maatregelen: een drempelbedrag, heffing door de bronstaat op basis van netto-inkomen en woonstaatheffing bij financiering van activiteiten door grotendeels publieke middelen. Daarnaast vragen de leden van de fractie van de VVD welke andere maatregelen Nederland eventueel nog kan inzetten. De NOB merkt op dat Nederland gebruik zou kunnen maken van de overige beperkingen in het OESO-commentaar.

Bij de keuze van de optionele maatregelen is de verwachte impact voor de sporters en artiesten en in hoeverre die maatregelen internationaal gangbaar zijn van belang. Afwijkingen die internationaal niet gebruikelijk zijn, zijn doorgaans zeer lastig te realiseren in bilaterale onderhandelingen. Dit heeft Nederland ervaren bij de huidige aanpak. Een drempelbedrag is een goede generieke maatregel die voor een grote groep sporters en artiesten een uitsluiting van de bronstaatheffing oplevert. Indien deze drempel niet wordt overschreden, zullen Nederlandse sporters en artiesten dus uitsluitend in het woonland aan belastingheffing worden onderworpen. Als gevolg daarvan blijft de mogelijke dubbele belastingheffing die gepaard gaat met een bronstaatheffing achterwege. Daarnaast is dit ook lang staand fiscaal verdragsbeleid van de VS. Het is dus geen onbekende maatregel voor de (potentiële) verdragspartners van Nederland. Indien de drempel direct toepassing vindt, wordt het grootste effect bewerkstelligd. Daarom heeft dit de voorkeur van Nederland. De mogelijkheid van kostenaf trek voor de bepaling van de op grond van het

verdrag in de bronstaat belastbare inkomsten is eveneens een maatregel die gunstig uitwerkt voor de groep als zodanig. Dit biedt sporters en artiesten een kans om te worden belast over het in de bronstaat behaalde nettoresultaat, hetgeen tevens leidt tot verbeterde verrekeningsmogelijkheden voor sporters en artiesten in hun woonstaat, Nederland, en dus tot minder dubbele belastingheffing. Verder zal aan (potentiële) verdragspartners worden voorgesteld dat de inkomsten van sporters en artiesten van wie het optreden grotendeels gefinancierd wordt uit publieke middelen uitsluitend ter heffing aan de woonstaat zijn toegewezen. Deze optionele maatregel wordt in internationaal verband veelvuldig overeengekomen door landen en zal dus in bilaterale onderhandelingen naar verwachting minder weerstand opleveren.

Naast de eerdergenoemde optionele maatregelen wordt in het OESO-commentaar ook nog de mogelijkheid geboden om de bronstaatheffing verder in te perken door: i) sporters en artiesten die in dienstbetrekking werkzaam zijn uit te sluiten van de reikwijdte van het sporters- en artiestenartikel, ii) een bepaling op te nemen die bewerkstelligt dat belastingheffing in het land van optreden over inkomen ter zake van persoonlijke werkzaamheden die door de sporter of artiest in die hoedanigheid worden verricht maar dat aan een ander toekomt uitsluitend kan plaatsvinden als de sporter of artiest eigenaar is van de entiteit aan wie het voordeel of inkomen toekomt. Deze maatregelen kunnen ook bijdragen aan het beperken van de bronstaatheffing voor Nederlandse sporters en artiesten die in het buitenland actief zijn. Tegelijkertijd zijn deze minder generiek van aard waardoor slechts een (beperkt) deel van de groep van sporters en artiesten hier baat bij zal hebben en zijn deze maatregelen in internationaal verband zeer ongebruikelijk. Bijvoorbeeld sporters en artiesten die als zelfstandige opereren, dus niet in dienstbetrekking zijn, zouden niet in aanmerking komen voor de uitzondering maar wél van de eerdergenoemde generieke maatregelen profiteren. Daarom heeft het de voorkeur om binnen de beperkte onderhandelingsruimte zoveel mogelijk in te zetten op generieke maatregelen waar een zo groot mogelijke groep sporters en artiesten van kan profiteren en die over het algemeen internationaal gezien ook op wat meer draagvlak kunnen rekenen. Nederland zal daarom met name inzetten op drie optionele maatregelen zoals opgenomen in de NFV 2020. Echter, als blijkt dat in bilaterale onderhandelingen ruimte is om (nog) andere beperkende maatregelen af te spreken, dan zijn dergelijke maatregelen ook denkbaar.

De leden van de fractie van de VVD vragen op welke manier wordt zorggedragen voor het inkomen van de meereizende werknemers van sporters en artiesten.

Voor de meereizende werknemers van sporters en artiesten, die zelf niet kwalificeren als sporter of artiest, gelden de reguliere heffingsregels voor beloningen ter zake van niet-zelfstandige werkzaamheden. Dit houdt in dat in beginsel de verdragsluitende staat waarin de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht over het betreffende inkomen belasting mag heffen. Echter, er geldt een exclusief heffingsrecht voor de woonstaat van de werknemer als wordt voldaan aan drie (cumulatieve) voorwaarden. Hier zal in de praktijk voor de meereizende werknemer doorgaans snel aan worden voldaan. Als gevolg daarvan zal de fiscale positie voor die werknemers die voor een beperkte periode werkzaam zijn in een ander land dan het woonland niet veranderen. Zo worden extra administratieve lasten voor de werknemer en werkgever voorkomen die zouden voortvloeien uit een belastingplicht in de werkstaat.



De leden van de fractie van de VVD vragen welke richtlijnen worden gehanteerd voor het vaststellen van de hoogte van het drempelbedrag.

In het OESO-commentaar wordt voor de hoogte van de drempel aangesloten bij 15.000 *IMF drawing rights* per belastingplichtige per jaar. Dit is het equivalent van thans circa € 18.000. Verder sluit dit ongeveer aan bij de drempel die de VS hanteren.

De leden van de fractie van de VVD vragen verder waarom de 50%-grens wordt gehanteerd voor de uitzondering van de bronstaatheffing voor de sporters en artiesten die worden gefinancierd met publieke middelen en welke rol prijzengeld hierin speelt. De leden van de VVD-fractie vragen ook hoeveel artiesten en sporters worden geholpen door geen bronstaatheffing toe te passen voor zover de activiteiten van sporters en artiesten voor meer dan 50% worden gefinancierd uit publieke middelen. Tevens vragen de leden wat de gevolgen zijn als het percentage gefinancierd uit publieke middelen wordt verlaagd naar bijvoorbeeld 40%.

In het OESO-commentaar is een bepaling opgenomen op grond waarvan de uitzondering geldt voor de activiteiten die helemaal of grotendeels worden gefinancierd met publieke middelen. De 50%-grens die wordt voorgesteld in de NFV 2020 («grotendeels»-criterium) sluit hierbij aan. Voor het vaststellen of wordt voldaan aan de 50%-grens is doorslaggevend in welke mate de activiteiten van de sporter of artiest worden gefinancierd met publieke middelen. Prijzengeld speelt hierbij geen rol. Uit de aangifte van artiesten en sporters blijkt momenteel niet waar de middelen vandaan komen. De Belastingdienst beschikt daardoor niet over cijfers ten aanzien van de financiering van activiteiten van sporters en artiesten uit publieke middelen. Bijgevolg heeft de Belastingdienst ook geen zicht op de gevolgen indien het percentage wordt verlaagd.

De leden van de fractie van de VVD vragen een toelichting op de fiscaal-administratieve verplichtingen voor Nederlandse bedrijven of instellingen wanneer sporters of artiesten uit landen waar Nederland geen belastingverdrag mee heeft, in Nederland werkzaamheden verrichten. Tevens vragen de leden wie aansprakelijk is voor het verzamelen van de gegevens. Deze leden vragen verder of het bedrijven en instellingen lukt om aan de administratieve verplichtingen te voldoen en als dat niet het geval is, waarom dan niet.

Een sporter of artiest die in een niet-verdragsland woont, valt onder bepaalde voorwaarden onder de artiesten- en beroepssportersregeling zoals opgenomen in de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964). Door de artiesten- en beroepssportersregeling is de loonbelasting een globale voorheffing met afrekening in de inkomstenbelasting. De fiscaal-administratieve verplichtingen van Nederlandse bedrijven of instellingen die artiesten of beroepssporters uit niet-verdragslanden werkzaamheden laten verrichten, bestaan onder andere uit: 1) vaststellen van de identiteit van de artiest of beroepssporter, 2) laten invullen van de gageverklaring, 3) loonadministratie aanleggen, 4) aangifte loonheffingen doen, 5) jaaropgaaf verstrekken aan de artiest of beroepssporter. Voor een nadere toelichting verwijs ik naar de handleiding Loonheffingen artiesten- en beroepssportersregeling op de website van de Belastingdienst. De inhoudingsplichtige is verantwoordelijk voor het verzamelen van de gegevens. Inhoudingsplichtig ten aanzien van een sporter of artiest is degene met wie de sportbeoefening respectievelijk het optreden is overeengekomen voor zover de gage van deze persoon wordt ontvangen. Voor zover de gage van een derde wordt ontvangen, is deze derde inhoudingsplichtig. Bij de Belastingdienst is niet bekend dat bedrijven en instellingen niet aan de fiscaal-administratieve verplichtingen kunnen

voldoen voor sporters of artiesten die in Nederland werkzaam zijn en afkomstig zijn uit landen waar Nederland geen belastingverdrag mee heeft gesloten.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de huidige fiscaal-administratieve verplichtingen voor sporters en artiesten volgens het kabinet echt nodig zijn.

De fiscaal-administratieve verplichtingen zijn nodig voor een juiste en volledige aangifte loonheffingen. De fiscaal-administratieve verplichtingen voor de artiesten- en beroepssporterregeling zijn zoveel mogelijk ontleend aan die van de administratieve verplichtingen voor reguliere werknemers en voor zover nodig aangepast ten behoeve van de heffing van de artiest of beroepssporter. Een van deze aanpassingen betreft het voor de niet in Nederland wonende artiest of beroepssporter laten vervallen van de verplichting het burgerservicenummer op te geven aan de inhoudingsplichtige.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet inzichtelijk heeft welke negatieve financiële gevolgen een bronstaatheffing bij de verdragspartner heeft voor sporters en artiesten en om welke bedragen het gaat.

Nederland verleent een voorkoming van dubbele belasting indien het heffingsrecht voor artiesten en sporters is toebedeeld aan het land waar het optreden plaatsvindt (het bronland). Voor sporters en artiesten wordt de voorkoming van dubbele belasting verleent via de verrekeningsmethode. Bij de verrekeningsmethode wordt de in het buitenland feitelijk betaalde belasting in aftrek gebracht op de in Nederland verschuldigde belasting tot maximaal het bedrag dat over het betreffende inkomen in Nederland is verschuldigd. Indien de buitenlandse bronheffing lager is dan de Nederlandse belasting, zal Nederland bijheffen. In dit geval is geen sprake van een financieel nadeel. Indien de buitenlandse bronheffing hoger is dan de Nederlandse belasting over het betreffende inkomen, kan geen volledige verrekening plaatsvinden. Het niet-verrekenbare deel kan door middel van een beschikking naar volgende jaren worden doorgeschoven. Het doorschuiven biedt geen oplossing als de sporter of artiest in volgende jaren geen in Nederland belastbaar buitenlands inkomen geniet, dan verdampt de buitenlandse bronbelasting. Het financiële nadeel kan daarnaast ook worden veroorzaakt doordat de bronbelasting wordt geheven van het brutoprijzengeld, terwijl in Nederland eerst de kosten moeten worden afgetrokken en de ondernemersfaciliteiten moeten worden toegepast voor de verrekening. Daarbij verwijs ik ook naar het antwoord op de vraag over de mismatch tussen team en sporter. De leden vragen tevens om welke bedragen het gaat. De Belastingdienst beschikt niet over cijfers over de negatieve financiële gevolgen die de bronstaatheffing bij een verdragspartner heeft voor sporters en artiesten. Dit komt omdat dit afhankelijk is van vele factoren zoals het buitenlandse tarief, de buitenlandse grondslagberekening, de Nederlandse (overige) inkomsten en kosten.

De leden van de fractie van de VVD vragen het kabinet te reageren op de zorgen van de sportkoepel NOC\*NSF over dubbele belastingheffing voor sporters die in het buitenland actief zijn geweest. Deze leden vragen eveneens in hoeverre de reacties op de internetconsultatie van belanghebbenden hebben geleid tot aanpassingen van het fiscaal verdragsbeleid en hoe het overleg loopt met deze groepen. De leden van de fractie van D66 vragen op welke wijze sporters en artiesten zijn geconsulteerd over de rol van belastingverdragen op de belastingheffing van sporters en artiesten. Deze leden vragen om in te gaan op signalen dat Nederlandse sporters en artiesten vaak te maken hebben met dubbele of hogere

belastingheffing over buitenlandse dan Nederlandse inkomsten en ook te maken krijgen met hoge administratieve lasten.

In het najaar van 2018 heeft een internetconsultatie plaatsgevonden waarin input is gevraagd op het gehele Nederlandse fiscale verdragsbeleid, waaronder dus ook het beleid met betrekking tot sporters en artiesten. Verschillende belanghebbenden hebben van deze mogelijkheid gebruikgemaakt en hebben op de problematiek – die onder meer door NOC\*NSF is aangekaart – gewezen. In de kern is de complexiteit van de problematiek terug te voeren op de omstandigheid dat sporters en artiesten in het land van optreden worden belast. Deze wijze van belastingheffing is de internationale standaard en leidt voor sporters en artiesten tot administratieve verplichtingen en mogelijke dubbele belastingheffing. Naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie heeft onder meer een gesprek op het Ministerie van Financiën plaatsgevonden met verschillende belanghebbenden waar gesproken is over (de gevolgen van) het huidige beleid en over de voorgenomen herziening van dit beleid. Mede als gevolg hiervan wordt in de NFV 2020 een andere beleidslijn voorgesteld. De inbreng en zorgen van belanghebbenden zijn nadrukkelijk meegewogen in dit proces. Tevens zijn voorstellen van belanghebbenden onderdeel van het voorgestelde nieuwe beleid.

De leden van de fractie van de VVD vragen nader in te gaan op de mogelijke mismatch tussen team en sporter waarbij inkomsten die bij het team binnenkomen voor de individuele sporter geen recht op verrekening geven.

Een inwoner van Nederland die in het buitenland werkzaamheden verricht als sporter of artiest kan op basis van het toepasselijke belastingverdrag recht hebben op een verrekening van de buitenlandse bronbelasting. De werkzaamheden van de sporter of artiest kunnen ook tot inkomsten leiden voor een derde (bijvoorbeeld de club of de vennootschap van de sporter of artiest). Ook op deze inkomsten is het belastingverdrag van toepassing. De buitenlandse bronbelasting die wordt geheven van de club of de vennootschap kan worden verrekend bij de club of de vennootschap. Het kan voorkomen dat de club of vennootschap in verband met kosten, salarissen, et cetera geen winst maakt en de buitenlandse bronbelasting niet bij de club of vennootschap verrekenbaar is. Op het loon dat de sporter of artiest ontvangt, is het belastingverdrag ook van toepassing, maar omdat ten name van de sporter of artiest geen bronbelasting is geheven, kan de sporter of artiest de bronbelasting niet verrekenen. Deze benadering is in de jurisprudentie diverse malen aan de orde geweest en door de rechter onderschreven.<sup>30</sup> Geen van de relevante verdragen bevat een bepaling op grond waarvan eventueel niet verrekenbare buitenlandse belastingen kunnen worden overgedragen aan een andere belastingplichtige.

De leden van de fractie van de VVD vragen op welke manier het kabinet zorgdraagt dat de wijziging in de NFV 2020 lopende bidprocedures voor sporteindtoernooien niet in gevaar brengt.

Wijzigingen in het fiscale verdragsbeleid beïnvloeden lopende bidprocedures niet omdat er een nationale vrijstelling in de wetgeving is opgenomen voor sporters uit verdragslanden. Dit geldt ook ten aanzien van de aankondiging dat Nederland wil onderzoeken of een (beperkte) bronstaatheffing voor sporters mogelijk is. De mogelijke gevolgen van

---

<sup>30</sup> Recent: Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 3 juni 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:4220 en Rechtbank Amsterdam, 19 oktober 2019, ECLI:NL:RBAMS:2019:7416.

een bronstaatheffing voor bidprocedures zullen in het onderzoek worden meegenomen.

De leden van de fractie van D66 vragen op welke wijze het kabinet zich inzet om te komen tot een gelijk speelveld tussen internationaal actieve sporters en artiesten.

Op grond van het huidige beleid wordt gestreefd naar aansluiting bij de bepalingen inzake inkomsten uit onderneming of uit dienstverband. Dat betekent dat over inkomsten behaald met optredens in het buitenland met een incidenteel karakter of van korte duur in beginsel de woonstaat belasting mag heffen. Hiermee wordt dus in beginsel voorkomen dat deze sporters en artiesten in het land van optreden in de heffing kunnen worden betrokken. Tegelijkertijd heeft Nederland sinds 2007 de belastingplicht voor sporters en artiesten uit verdragslanden ingeperkt. Dit betekent dat buitenlandse sporters en artiesten uit verdragslanden die in Nederland actief zijn zelden in de Nederlandse belastingheffing worden betrokken. Dit leidt tot een gelijk speelveld tussen Nederlandse sporters en artiesten die in het buitenland actief zijn en buitenlandse sporters en artiesten die in Nederland actief zijn. Echter, in de praktijk is gebleken dat vrijwel al onze (potentiële) verdragspartners waarde hechten aan de opname van een afzonderlijk artiesten- en sportersartikel conform het OESO-modelverdrag. Daarom staan vrijwel alle Nederlandse belastingverdragen het toe dat er belasting wordt geheven in het land van optreden. Als gevolg daarvan kunnen onder die belastingverdragen Nederlandse sporters en artiesten wél in het buitenland in de belastingheffing worden betrokken, terwijl buitenlandse sporters en artiesten in Nederland niet belastingplichtig zijn. Dit is onevenwichtig. In de NFV 2020 zijn verschillende maatregelen voorgesteld die zullen bijdragen aan een meer gelijk speelveld tussen internationaal actieve sporters en artiesten.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe wordt voorkomen dat internationaal actieve sporters en artiesten dubbel of geen belasting betalen.

Er kan dubbele belastingheffing optreden indien een sporter of artiest in het land van optreden wordt belast over de inkomsten behaald met de activiteiten aldaar en vervolgens niet in staat is om de belasting volledig te verrekenen in zijn woonland. In de NFV 2020 zijn verschillende maatregelen opgenomen in verband met dit probleem. In kern komt het erop neer dat door het inzetten op verschillende optionele maatregelen uit het OESO-commentaar bij het sporters- en artiestenartikel belastingheffing in het land van optreden zoveel mogelijk wordt voorkomen.

Het risico op dubbele vrijstelling zal zich in de praktijk niet vaak voordoen, omdat veruit de meeste landen sporters en artiesten belasten in het land van optreden en het woonland van de sporter en artiest ook veruit in de meeste gevallen de verrekeningsmethode toepast voor het voorkomen van dubbele belastingheffing. Echter, sommige landen, waaronder Nederland, belasten buitenlandse sporters en artiesten niet in alle gevallen. Als het woonland van de sporter of artiest vervolgens dit buitenlandse inkomen niet in de belastingheffing betreft doordat bijvoorbeeld de vrijstellingsmethode voor dit inkomen wordt gehanteerd, dan is het mogelijk dat dubbele niet-heffing optreedt. Bij verdragspartners die de vrijstellingsmethode toepassen, heeft Nederland aandacht gevraagd voor het risico op de dubbele vrijstelling bij optredens in Nederland.

Indien een sporter of artiest in een land woont dat geen of een zeer lage belasting kent en waarmee Nederland geen verdrag heeft, dan zou geen sprake zijn van dubbele vrijstelling, maar van een zeer lage of geen belastingdruk over activiteiten in andere landen, waaronder Nederland. Dat is ook een van de redenen waarom sporters en artiesten bij een optreden in Nederland hier in de heffing worden betrokken.

De leden van de fractie van D66 vragen om nader in te gaan op de mogelijke aansprakelijkheid van Nederlandse sportverenigingen, -clubs en bonden als buitenlandse verenigingen, clubs en bonden onvoldoende informatie opgeven over het optreden in Nederland.

De organisator van een optreden of sportwedstrijd in Nederland kan hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld voor de loonbelasting van een artiest of beroepssporter, als de inhoudingsplichtige deze niet berekent en betaalt. Ook de medeorganisator van een Nederlands evenement of degene die bijvoorbeeld onder auspiciën van een overkoepelende internationale organisatie een evenement in Nederland laat organiseren, kan aansprakelijk worden gesteld. Een organisatie kan het risico van aansprakelijkheid beperken door bijvoorbeeld:

- buitenlandse sportclubs, -bonden, impresario's, managers en artiesten- of sportvennootschappen te wijzen op de inhoudingsplicht;
- af te spreken dat de organisator een gedeelte van de gage achterhoudt of door zekerheid te laten stellen, bijvoorbeeld in de vorm van een bankgarantie of van een waarborgsom;
- bij een notaris zelf de inhoudingsplicht over te nemen door een inhoudingsplichtigenverklaring aan te vragen.

#### *4.10 Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen*

##### 4.10.1 Algemeen

De leden van de fractie van het CDA vragen wat de Nederlandse onderhandelingsinzet is als de verdragspartner aangeeft niet bereid te zijn een volledige bronstaatheffing voor pensioenen overeen te komen. Tevens vragen deze leden welke mogelijkheden er dan nog zijn en welke daarvan de voorkeur hebben.

Afhankelijk van de kenmerken van de betreffende bilaterale situatie kan als de verdragspartner er niet toe bereid is een volledige bronstaatheffing voor pensioenen overeen te komen een partiële bronstaatheffing worden overeengekomen (bijvoorbeeld alleen een bronstaatheffing voor pensioenen boven een bepaald bedrag, hierna ook: «grote pensioenen» of een procentueel beperkte bronstaatheffing), een bronstaatheffing die ingaat op een nader overeen te komen tijdstip (na afloop van een afgesproken periode of alleen voor, kort gezegd, nieuwe gevallen) of een woonstaatheffing. Een partiële bronstaatheffing in de vorm van een bronstaatheffing die alleen geldt voor pensioenen boven een bepaald bedrag kan passend zijn als een bronstaatheffing over kleine pensioenen zou leiden tot veel administratieve lasten voor de burger, terwijl Nederland slechts een zeer beperkt budgettair belang heeft bij een heffingsrecht met betrekking tot dergelijke (kleine) pensioenen. Een (integrale) bronstaatheffing die pas later werking heeft (na een bepaalde periode of voor bijvoorbeeld «nieuwe» pensioenuitkeringen) kan passend zijn om een bronstaatheffing acceptabel(er) te maken voor (toekomstige) verdragspartners. Bij de verdragsinzet is tevens van belang of er een risico is op niet-belasting of dat sprake is van een lage belasting. Dit wordt ook gerelateerd aan de fiscale faciliteiten die zijn verleend bij de opbouw van het pensioen, waardoor er een groter risico op fiscaal gedreven emigratie ontstaat indien een woonstaatheffing zou worden afgesproken (in dat kader moet bijvoorbeeld ook worden gedacht aan mogelijkheden

van afkoop van het pensioen na (tijdelijke) emigratie). Indien een integrale bronstaatheffing niet kan worden afgesproken, streeft Nederland daarom naar het behoud van de heffingsrechten over in beginsel de grote pensioenen en over alle afkoopsommen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen welke landen niet meewerken aan een bronstaatheffing ten aanzien van pensioenen. Deze leden vragen ook of het buurlanden en andere populaire emigratielanden betreft en bij welke landen sprake is van dubbele belasting. Tevens vragen deze leden of het mogelijk is om een conserverende aanslag op te leggen in relatie tot landen die het woonlandbeginsel aanhangen en wat het beleid is ten aanzien van het opteren voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.

Het belastingverdrag regelt de allocatie van heffingsrechten, dat wil zeggen welk land mag heffen over het pensioen, zodat dubbele belasting kan worden voorkomen. Het risico op dubbele belasting is daarom veel groter in relatie tot landen waarmee geen verdrag is overeengekomen omdat beide landen dan mogelijk mogen heffen over het pensioen op basis van hun nationale wetgeving. Een conserverende aanslag bij emigratie wordt opgelegd om de verleende fiscale faciliteiten te kunnen terugnemen als het pensioen binnen een bepaalde periode na emigratie wordt gebruikt voor andere doelen dan een (periodieke) oudedagsvoorziening, dus bijvoorbeeld als het pensioen wordt afgekocht. Sinds 1 januari 2015 wordt de regeling voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige automatisch toegepast indien een buitenlandse belastingplichtige aan de vereisten voldoet. Het keuzeregime is komen te vervallen.

#### *4.11 Verrekeningsmethode directeurs- en commissarissenbeloningen*

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het tot op heden mogelijk is dat een in Nederland wonende directeur van een buitenlandse vennootschap geen belasting hoeft te betalen over zijn inkomsten en om een (fictief) voorbeeld daarvan.

Op grond van het Besluit voorkoming van dubbele belasting, voorkoming onder de toepassing van belastingverdragen<sup>31</sup> geeft Nederland eenzijdig een vrijstelling onder de voorwaarde dat in het andere land geen gunstiger fiscaal regime voor directeurs- en commissarissenbeloningen geldt dan voor «normale» arbeidsbeloningen en dat geen sprake is van het ontgaan van belasting. Indien een in Nederland wonende directeur (of commissaris) van een buitenlandse vennootschap in het betreffende andere land geen belasting zou betalen over zijn beloning, dan geeft Nederland geen vrijstelling. Zoals ik in de NFV 2020 heb toegelicht, ben ik voornemens het genoemde besluit op dit punt te wijzigen zodat voortaan uitsluitend nog een verrekening wordt gegeven van de in het buitenland geheven belasting over de betreffende inkomsten.

## **5. Belastingverdragen met specifieke categorieën landen**

### *5.1 Belastingverdragen met buurlanden*

#### **5.1.2 Gelijkheid in de straat en gelijkheid op de werkvloer**

De leden van de fractie van de PvdA vragen hoe kan worden verzekerd dat belastingverdragen zo snel mogelijk kunnen worden gewijzigd als grensarbeiders tegen problemen aanlopen.

<sup>31</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M, Stcrt. 2008, nr. 151.

Indien in een individueel geval in strijd met het belastingverdrag dubbele belasting ontstaat, kan een grensarbeider een verzoek indienen, in beginsel in zijn woonland, om dit met het andere verdragsland in onderling overleg op te lossen. Ook als er een algemeen verschil in de interpretatie of toepassing van een belastingverdrag bestaat, kan Nederland in overleg treden met de bevoegde autoriteit van het andere verdragsland om dit knelpunt op te lossen. Alle Nederlandse belastingverdragen bevatten een regeling voor deze vormen van overleg. Een recent voorbeeld van een oplossing voor een algemeen knelpunt zijn de overeenkomsten tussen Nederland en Duitsland en tussen Nederland en België die de fiscale gevolgen van de coronacrisis voor grensarbeiders in loondienst beperken.<sup>32</sup> Bepaalde knelpunten kunnen echter niet worden opgelost binnen de kaders van een bestaand belastingverdrag, maar vergen een aanpassing van het verdrag. In dat geval bestaat altijd de mogelijkheid om de betreffende verdragspartner te benaderen voor gedeeltelijke heronderhandeling van het verdrag. Dit vergt in de regel meer tijd en uiteraard is daarvoor de medewerking van de verdragspartner nodig. Met zowel de Belgische als de Duitse verdragsonderhandelaars heeft Nederland regelmatig en constructief contact over mogelijke knelpunten bij de uitleg en toepassing van het belastingverdrag.

Verder vragen de leden van de fractie van de PvdA in het bijzonder hoe verdragsgerelateerde knelpunten die grensarbeiders kunnen ervaren als in het kader van de Brexit bedrijvigheid zich naar Nederland verplaatst, kunnen worden opgelost.

Indien de vraag van deze leden ziet op de situatie waarin een Brits bedrijf met Britse werknemers zich verplaatst naar Nederland, terwijl de werknemers nog enige tijd in het VK blijven wonen en werken, geldt het volgende. In deze situatie, waarin woonland en werkland hetzelfde zijn, zal het heffingsrecht over het inkomen van deze werknemers vrijwel altijd (net als voorheen) aan het VK worden toegewezen. Mochten deze leden uitgaan van een situatie waarin werknemers een bepaalde periode in het VK blijven wonen, terwijl ze in die periode al wel in Nederland werken, is dit anders. In deze situatie, waarin woonland en werkland gescheiden zijn, zal het heffingsrecht over het inkomen van deze werknemers doorgaans aan het werkland (Nederland) worden toegewezen, waarbij het woonland (het VK) voorkoming van dubbele belasting verleent. In beide gevallen, treedt er in principe dus geen dubbele belasting op. Hierbij merk ik nog op dat de hiervoor omschreven vormen van overleg voor individuele gevallen en algemene knelpunten ook mogelijk zijn onder het belastingverdrag met het VK. Doorgaans zal daardoor, mochten er toch knelpunten of onduidelijkheden zijn bij de verdragstoepassing, uiteindelijk geen dubbele belasting optreden.

#### 5.1.3 Tegengaan discoördinatie

De leden van de fractie van D66 vragen naar de stand van zaken bij de verdragsonderhandelingen met België ten aanzien van de hooglerarenbepaling.

Onlangs heb ik hierover, zoals ook toegezegd aan uw Kamer tijdens het AO fiscale – en sociale zekerheidspositie van grensarbeiders van 5 maart 2020 (Kamerstuk 26 834, nr. 48), contact gehad met de Belgische Minister van Financiën, Alexander De Croo. België staat er voor open de besprekingen hierover later dit jaar voort te zetten. Daarvoor is echter wel vereist dat er op dat moment een bevoegde regering in België is.

---

<sup>32</sup> Stcrt. 2020, nr. 21381 en Stcrt. 2020, nr. 25956.

## 5.2. Belastingverdragen met ontwikkelingslanden

De leden van de fractie van het CDA vragen op welke wijze Nederland bepaalt wat afhankelijk van de situatie de onderhandelingsinzet zal zijn. Daarnaast vragen deze leden of voorafgaand aan de onderhandelingen ook overleg plaatsvindt met vertegenwoordigende organisaties, bijvoorbeeld van grensarbeiders.

Elke verdragsonderhandeling komt uiteindelijk neer op maatwerk door de verschillende nationale fiscale wetgevingen en de posities en wensen van de (potentiële) verdragspartner. In de NFV 2020 is daarom een politiek-beleidsmatige uiteenzetting gegeven voor de onderhandelingsinzet op hoofdlijnen. Daarin wordt tevens ingegaan op de speciale positie van een aantal categorieën landen, zoals (de belastingverdragen met) buurlanden, ontwikkelingslanden en niet-coöperatieve of laagbelastende staten.

Om goed maatwerk te kunnen leveren, is naast het raadplegen van geschreven bronnen van fiscale informatie, ook de betrokkenheid van het maatschappelijke middenveld van groot belang. Daarom publiceert het Ministerie van Financiën regelmatig een nieuwsbericht met aankondigingen van voorgenomen onderhandelingen over belastingverdragen. Daarin wordt uitdrukkelijk ertoe opgeroepen het ministerie te informeren over aspecten die bij die onderhandelingen van belang kunnen zijn. Uiteraard stel ik het op prijs wanneer vertegenwoordigende organisaties van grensarbeiders daarvan gebruikmaken. In het kader van de Rapportage fiscale knelpunten grensarbeiders 2019 is informatie opgehaald bij verschillende belangenorganisaties voor (voormalige) grensarbeiders. Deze organisaties kunnen vanzelfsprekend ook tussentijds aandachtspunten aandragen bij het ministerie.

De leden van de fractie van het CDA vragen welk beleid het kabinet voorstaat als het gaat om overgangsrecht wanneer het heffingsland door een verdragswijziging wijzigt bij natuurlijke personen.

Bij afspraken over de verdeling van heffingsrechten bij natuurlijke personen kan tijdens heronderhandelingen de vraag opkomen of een overgangsregeling voor natuurlijke personen wenselijk is. Een overgangsregeling zorgt ervoor dat de gevolgen van de nieuwe heffingsverdeling als gevolg van een verdragswijziging geleidelijk intreden. Omdat het heffingsrecht over inkomen uit niet-zelfstandige arbeid in de meeste (bestaande) verdragen in de regel al is toegewezen aan, als hoofdregel, het werkland, en daarin zich geen wijziging zal voordoen, speelt de vraag naar overgangsrecht meestal niet bij dergelijk inkomen. De vraag naar overgangsrecht speelt onder omstandigheden wel bij pensioenen. Voor pensioenen is het Nederlandse verdragsbeleid dat een bronstaatheffing wordt nagestreefd, zodat het (voormalige) (werk)land dat ervoor heeft gekozen om het pensioen in de opbouwfase niet in de heffing te betrekken maar pas de latere pensioenuitkeringen in de heffing te betrekken, die heffingsrechten over de pensioenuitkeringen wel kan effectueren. Een overgangsregeling bij een verschuiving van het heffingsrecht ter zake van pensioenen van het woonland naar het bronland – het land dat de fiscale (uitstel)faciliteit ter zake van de opbouw van het pensioen heeft verleend – ligt hierbij dan ook niet automatisch voor de hand. De hoogte van de (fiscaal gefaciliteerde) pensioenuitkeringen zal namelijk indirect zijn afgestemd op een bepaald niveau van belastingheffing over die uitkeringen. Een overgangsregeling waardoor een bestaande woonstaatheffing geheel of gedeeltelijk nog langer blijft bestaan, zou dan betekenen dat dat bepaalde – gewenste – niveau van belastingheffing bij gepensioneerden die zijn geëmigreerd of die in een ander land wonen dan waar zij het pensioen hadden opgebouwd nog langer niet kan worden gewaarborgd.



Of en in hoeverre een overgangsregeling echter toch wenselijk kan zijn, verschilt per geval en hangt af van een aantal factoren. Hierbij spelen onder meer de concrete inkomens- en koopkrachteeffecten voor belastingplichtigen, het aantal mensen waarbij dit speelt, de budgettaire belangen van beide verdragslanden en de administratieve lasten en uitvoeringskosten die gepaard gaan met een overgangsregeling. Ook is relevant in hoeverre inkomenseffecten al kunnen worden gemitigeerd door een eventueel bereikt compromis op grond waarvan er bijvoorbeeld geen bronstaatheffing geldt voor kleine pensioenen. Als het woonland een vergelijkbare of hogere belastingdruk heeft dan Nederland dan zal de overgang van woonstaat- naar (gedeeltelijke) bronstaatheffing in veel gevallen geen grote inkomensgevolgen hebben, maar eerder leiden tot een verschuiving in de belastingafdracht. Een dergelijk compromis kan een reële optie zijn ingeval een bronstaatheffing over kleine pensioenen zou leiden tot onevenredig veel administratieve lasten voor de burger, terwijl Nederland slechts een zeer beperkt budgettair belang heeft bij een heffing over dergelijke (kleine) pensioenen. Op grond van een dergelijke afspraak geldt de bronstaatheffing derhalve slechts voor pensioenen die een bepaalde jaargrens overstijgen. Het is mogelijk dat hierdoor de groep waarvoor mogelijk overgangsrecht aan de orde zou kunnen zijn aanzienlijk beperkter is. Bij de overwegingen over het afspreken van een overgangsregeling is ook relevant dat deze verschillende vormen kan hebben, bijvoorbeeld een (integrale) bronstaatheffing die pas later toepassing vindt (na een bepaalde periode of op bijvoorbeeld «nieuwe» pensioenuitkeringen). Dit kan onder omstandigheden ook passend zijn om een bronstaatheffing acceptabel(er) te maken voor (toekomstige) verdragspartners. Bij de overwegingen of overgangsrecht op zijn plaats is, vind ik het wel van belang om oog te blijven houden voor de verhouding met gepensioneerden die niet zijn geëmigreerd of die niet in het buitenland woonden ten tijde van de opbouw van het pensioen. Daarbij is ook relevant of er een risico is op niet-belasting of lage belasting indien sprake zou zijn van een (te ruime) overgangsregeling. Of en in hoeverre een overgangsregeling wenselijk is, hangt af van de hierboven genoemde factoren.

#### 5.2.1 Algemeen

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het beter zou zijn om het restinkomen aan ontwikkelingslanden toe te laten komen in plaats van Nederland. Daarnaast deze leden wat het Nederlandse standpunt is op dit gebied en of het klopt dat Nederland in het belastingverdrag met Malawi dit wél als standpunt heeft ingenomen maar in het belastingverdrag met Zambia niet (met uitzondering van inkomsten uit online gokken). Ook vragen de leden van de GroenLinks-fractie of het klopt dat in voorgaande belastingverdragen (Ghana, Nigeria, Egypte, Zimbabwe) steeds werd gekozen om het heffingsrecht over restinkomsten aan Nederland toe te wijzen.

Zoals in de NFV 2020 is verwoord neemt Nederland het OESO-modelverdrag als uitgangspunt. Dit geldt ook voor het zogenoemde «restartikel». Dit artikel geeft aan dat inkomsten en vermogensbestanddelen die niet onder de voorgaande artikelen van het OESO-modelverdrag vallen, aan de woonstaat van de belastingplichtige ter belastingheffing worden toegewezen. In het VN-modelverdrag wordt in aanvulling op het OESO-modelverdrag bepaald dat overige inkomsten of vermogensbestanddelen ook in de bronstaat (de staat waar ze opkomen) kunnen worden belast. Omdat er onduidelijkheid kan zijn over de reikwijdte van deze bepaling in het VN-modelverdrag en welke heffingsrechten hiermee aan de bronstaat toekomen, is Nederland hier geen voorstander van. Nederland geeft er de voorkeur aan om in de overige bepalingen van het verdrag voor zoveel mogelijk inkomensbestanddelen de heffingsrechten

duidelijk te verdelen. In de verdragen met Ghana, Nigeria, Egypte en Zimbabwe is conform het OESO-model een woonstaathetffing opgenomen in het artikel over overig inkomen. In de verdragen met Malawi en Zambia is in het kader van een totaalcompromis wel een (beperkte) bronstaathetffing voor overig inkomen opgenomen.

De leden van de fracties van de SP en de PvdA vragen welke rol het Ministerie van Buitenlandse Zaken speelt bij de onderhandelingen met ontwikkelingslanden. Daarnaast vragen deze leden in hoeverre het Ministerie van Buitenlandse Zaken controleert of het belastingverdrag niet ten koste gaat van het ontwikkelingsland en past binnen het ontwikkelingsbeleid.

Het Ministerie van Buitenlandse Zaken is nauw betrokken geweest bij de opstelling van het NFV 2020 dat de uitgangspunten aangeeft voor toekomstige onderhandelingen over bilaterale belastingverdragen, onder meer met ontwikkelingslanden. Daarnaast moet voor ondertekening van een belastingverdrag en voor toezending aan de Afdeling advisering van de Raad van State om advies toestemming worden verkregen van de ministerraad. Hiervoor dient een belastingverdrag eerst in de CoRIA<sup>33</sup> (ambtelijk voorportaal) te zijn behandeld. Daarin is ook het Ministerie van Buitenlandse Zaken vertegenwoordigd. Door dit proces is voldoende gewaarborgd dat een belastingverdrag in overeenstemming is met de verschillende beleidsterreinen, waaronder het terrein van het ontwikkelingsbeleid.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of China nog kwalificeert als een ontwikkelingsland en in hoeverre apart beleid ten China wordt geformuleerd.

Voor het verdragsbeleid dat is omschreven voor ontwikkelingslanden in de NFV 2020 wordt voor de definitie van het begrip «ontwikkelingsland» aangesloten bij de eerste drie kolommen van de lijst van het Development Assistance Committee (DAC) van de OESO. China wordt niet in de eerste drie kolommen genoemd, maar wordt gezien als een *Upper Middle Income Country and Territory*. Hierdoor wordt voor het verdragsbeleid China niet als een ontwikkelingsland gezien.

#### 5.2.2 Antimisbruikbepalingen

De leden van de fractie van D66 vragen in hoeverre de belastingverdragen met de 23 verschillende ontwikkelingslanden zijn aangepast en in hoeverre hier antimisbruikbepalingen zijn opgenomen. Daarnaast vragen de leden van de fracties van D66, GroenLinks en de SP in hoeverre belastingverdragen van de 23 ontwikkelingslanden dit niet het geval is en waarom niet en of dit in de nabije toekomst nog wordt voorzien. Ook vragen de leden van de fractie van D66 of het kabinet voornemens is om een actualisatie te laten uitvoeren van het onderzoek naar de belastingverdragen die Nederland met ontwikkelingslanden heeft gesloten.

Ik vind het belangrijk dat ook de belastingverdragen met ontwikkelingslanden niet worden gebruikt voor grondslaguitholling of winstverschuiving. Nederland heeft daarom in het verlengde hiervan in het najaar van 2013 23 ontwikkelingslanden benaderd om antimisbruikbepalingen op te nemen in de belastingverdragen met deze landen. Daarnaast heeft Nederland ook de belastingverdragen met deze ontwikkelingslanden aangemeld voor het MLI. Het voordeel van het MLI is dat de opname van antimisbruikbepalingen in verdragen op een snelle en efficiënte wijze kan plaatsvinden. Op dit moment is met de volgende 14 ontwikkelingslanden

<sup>33</sup> Coördinatiecommissie voor Internationale Aangelegenheden.

bilateraal of via het MLI overeenstemming over de opname van antimisbruikbepalingen in belastingverdragen: Ethiopië, Egypte, Georgië, Ghana, India, Indonesië, Kenia, Malawi, Marokko, Nigeria, Oekraïne, Oezbekistan, Pakistan en Zambia.

Uit het onderzoek van het IBFD uit 2013 dat ten grondslag lag aan het benaderen van de 23 ontwikkelingslanden met antimisbruikbepalingen kwam naar voren dat de Nederlandse belastingverdragen met ontwikkelingslanden vergelijkbare bepalingen bevatten als de verdragen van ontwikkelingslanden met andere landen.<sup>34</sup> Punt van zorg was wel dat de meeste verdragen met ontwikkelingslanden geen antimisbruikbepalingen bleken te bevatten. Na de verschillende bilaterale gesprekken met ontwikkelingslanden en de totstandkoming van het MLI is er met 14 ontwikkelingslanden overeenstemming over de opname van antimisbruikbepalingen in belastingverdragen. Daarom is er geen voornemen om een actualisatie te laten uitvoeren van het onderzoek uit 2013.

In reactie op de vraag of in de nabije toekomst nog wordt voorzien dat ook in de andere belastingverdragen met ontwikkelingslanden antimisbruikbepalingen worden opgenomen merk ik op dat ontwikkelingslanden zich te allen tijde kunnen aansluiten bij het MLI. Het is niet te zeggen of meer ontwikkelingslanden dat op korte termijn zullen doen. Daarnaast kunnen ontwikkelingslanden een voorkeur hebben om niet via het MLI, maar via bilaterale onderhandelingen antimisbruikbepalingen overeen te komen in een belastingverdrag. Met een aantal ontwikkelingslanden is Nederland daarom nog bilateraal in gesprek.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet bereid is om bij de onderhandeling van nieuwe belastingverdragen transparanter te zijn, door tussentijds diverse stakeholders te raadplegen ter controle van de naleving van het verdragsbeleid.

De aanvang van de onderhandelingen wordt van te voren bekend gemaakt door de nieuwsberichten die het Ministerie van Financiën regelmatig publiceert. Daarin wordt uitdrukkelijk ertoe opgeroepen het ministerie te informeren over aspecten die bij die onderhandelingen van belang kunnen zijn. Bij de totstandkoming van belastingverdragen vind ik de inbreng van belanghebbenden dan ook van groot belang. Meer transparantie tijdens het onderhandelingstraject is echter niet effectief en niet wenselijk. De concrete inzet en de bereidheid die al dan niet bestaat om compromissen te sluiten dienen vertrouwelijk te blijven in het kader van de onderlinge relatie en het onderhandelingsproces. Ten slotte merk ik op dat het parlement bij de goedkeuring van een belastingverdrag of een wijzigingsprotocol bij een belastingverdrag altijd het laatste woord heeft.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of er in de aanpak van belastingontwijking door middel van antimisbruikbepalingen rekening wordt gehouden met de beschikbare capaciteit binnen ontwikkelingslanden om misbruik op te sporen en de antimisbruikclausule te effectueren. Daarnaast vragen deze leden of Nederland extra capaciteit beschikbaar stelt om verdragsmisbruik door in Nederland gevestigde ondernemingen te detecteren en te communiceren met verdragspartners.

In reactie op de vragen van GroenLinks merk ik op dat antimisbruikbepalingen in verdragen voornamelijk een preventieve werking hebben. Bestaande structuren, die zijn opgezet onder de huidige verdragsteksten, kunnen mogelijk omgezet worden in nieuwe structuren om toepassing

<sup>34</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 60.

van de antimisbruikbepalingen te voorkomen. In Nederland zal de uitvoering van de antimisbruikbepalingen daarom een beperkte toename van capaciteit voor de Belastingdienst tot gevolg hebben. Het toezicht dat de Belastingdienst uitoefent op de naleving van antimisbruikbepalingen vindt voornamelijk risicogericht plaats. Dit vindt plaats op basis van zowel gegevens uit de aangifte als naar aanleiding van signalen uit het buitenland.

Daarnaast wordt door Nederland om oneigenlijk gebruik van belastingverdragen tegen te gaan informatie uitgewisseld met het bronland indien een belastingplichtige niet aan gestelde substance-eisen voldoet.<sup>35</sup> Met deze informatie kan het bronland beter beoordelen of het terecht is dat het de voordelen van het verdrag moet toekennen. Om ook ervoor te zorgen dat ontwikkelingslanden zelf ook beter in staat zullen zijn antimisbruikbepalingen toe te passen zet Nederland zich in voor het versterken van de capaciteit van belastingdiensten in ontwikkelingslanden. Nederland doet dit door het verlenen van technische assistentie via verschillende bilaterale en multilaterale programma's.

### 5.2.3 Bronheffingen op dividenden, renten en royalty's

De leden van de fractie van D66 vragen wanneer het ontwikkelingsland volgens het kabinet een nieuwe beleidslijn heeft voor het accepteren van een hogere bronheffing door Nederland en waaraan een ontwikkelingsland moet voldoen. Ook de leden van de fractie van GroenLinks vragen wat bedoeld wordt met het voornemen om hogere bronheffing op dividend, rente en royalty's overeen te komen met ontwikkelingslanden.

Zoals is verwoord in de NFV 2020 houdt Nederland in het verdragsbeleid rekening met de bijzondere positie van ontwikkelingslanden. Dit komt onder meer tot uitdrukking in de relatief hogere bronheffingen op dividenden, renten en royalty's die Nederland in relatie tot ontwikkelingslanden bereid is overeen te komen. Voor Nederland wordt hierbij in beginsel in ogenschouw genomen dat deze bronheffingen niet hoger zijn dan de bronheffingstarieven in andere belastingverdragen die het desbetreffende ontwikkelingsland heeft afgesloten. Dit om te waarborgen dat Nederlandse investeerders, werknemers en kapitaalverschaffers niet in een slechtere positie komen dan ondernemingen en personen uit andere landen (*level playing field*). Het kan echter voorkomen dat een ontwikkelingsland een nieuw verdragsbeleid heeft en in tegenstelling tot hetgeen in oudere verdragen zijn weerslag heeft gevonden voortaan het beleid heeft andere bronheffingstarieven op te willen nemen in de verdragen. Dit was bijvoorbeeld met Oekraïne het geval dat ten tijde van de onderhandelingen over het wijzigingsprotocol ook met andere landen aan het onderhandelen was om hun nieuwe bronheffingstarieven te realiseren.<sup>36</sup> In lijn met het verdragsbeleid van Nederland om in relatie tot ontwikkelingslanden meer begrip te tonen voor wensen tot ruimere heffingsmogelijkheden voor de bronstaat heeft Nederland hier mee ingestemd.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe ontwikkelingslanden worden geïnformeerd over het Nederlandse verdragsbeleid en of er bijvoorbeeld een Engelstalige versie van het Nederlandse verdragsbeleid beschikbaar komt. Ook de leden van de fractie van GroenLinks vragen of de NFV 2020 al in het Engels is gepubliceerd en zo niet of dit nog gaat gebeuren. Daarnaast vragen deze leden of het klopt dat de Engelse vertaling van de

<sup>35</sup> Artikel 8, vijfde lid, Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) in samenhang met artikel 3a van het Uitvoeringsbesluit WIB.

<sup>36</sup> Zie ook de Toelichtende Nota bij het wijzigingsprotocol Oekraïne. Kamerstuk 35 02, A/nr. 1.

NFV 2011 slechts bestond uit een aantal pagina's samenvatting en of dat deze keer anders zou kunnen.

Tijdens verdragsonderhandelingen informeren partijen elkaar over hun verdragsbeleid. Ook wisselen landen hierover van gedachten in OESO- en VN-verband. Bij de NFV 2011 is, mede vanwege de omvang van de NFV 2011 zelf, alleen een samenvatting in het Engels gepubliceerd. Wat betreft de onderhavige notitie zeg ik toe dat in een Engelse vertaling daarvan zal worden gepubliceerd.

#### 5.2.6 Bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten (op basis van het brutoinkomen)

De leden van de fractie van D66 vragen hoe technische diensten worden gedefinieerd en of het daarbij gaat om bijvoorbeeld management- of adviesdiensten. Ook de leden van de fractie van de PvdA vragen wat «technische diensten zijn» en of daar enkele voorbeelden van genoemd kunnen worden.

Net als bij royalty's ligt het voor de hand dat in verdragen waarin een bepaling met betrekking tot technische diensten wordt opgenomen een definitie van het begrip «technische diensten» zal worden opgenomen. Daarbij zal, als het ontwikkelingsland waarmee wordt onderhandeld daarom verzoekt, Nederland in het kader van een totaalcompromis ertoe bereid zijn te accepteren dat voor die definitie aansluiting wordt gezocht bij artikel 12A, derde lid, van het VN-modelverdrag. In deze bepaling worden vergoedingen voor technische diensten gezien als betalingen van welke aard dan ook, die worden betaald ter zake van managementdiensten of ter zake van diensten van technische of adviserende aard. In het VN-commentaar wordt hierop een nadere toelichting gegeven en wordt benadrukt dat het moet gaan om dienstverlening waarvoor bijzondere kennis, ervaring of expertise noodzakelijk is.<sup>37</sup> Als voorbeelden worden genoemd diensten die worden verricht door juristen, boekhouders, architecten, artsen, ingenieurs en tandartsen. Daarnaast worden in artikel 12A, derde lid, VN-modelverdrag betalingen aan werknemers, betalingen voor onderwijsdiensten aan of door een onderwijsinstelling of betalingen voor diensten voor persoonlijk gebruik uitgesloten van de definitie van het begrip vergoedingen voor technische diensten.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen te reageren op de suggestie van het Centraal Planbureau (CPB) om een bronbelasting in te voeren op vergoedingen voor technische diensten waaronder managementdiensten en of een dergelijke belasting vooral goed zou zijn voor ontwikkelingslanden. Ook vragen deze leden of met de voorgestelde bepaling kan worden voorkomen dat technische diensten door een in Nederland gevestigde onderneming gebruikt worden ten behoeve van winstverschuiving en of niet in alle verdragen een dergelijke bepaling tegen het doorsluizen van dienstenvergoedingen moet komen. Daarnaast vragen deze leden of het klopt dat er bij passief inkomen (dividend/rente) geen sprake is van een drempel om belasting te heffen en bij actief inkomen (arbeid) wel.

Internationaal is het gebruikelijk dat bij het verlenen van technische diensten de dienstverlener in de belastingheffing wordt betrokken over het netto-inkomen dat met deze diensten wordt behaald. Aansluiting wordt dan gezocht bij het algemeen geldende principe dat winsten daar worden belast waar de economische activiteiten plaatsvinden en waar waarde wordt gecreëerd. In tegenstelling tot dividenden, interest en royalty's, worden vergoedingen voor technische diensten in het algemeen

<sup>37</sup> VN-modelverdrag (2017): commentaar bij artikel 12a, par. 61 – 103.

niet als passief inkomen aangemerkt, omdat de bron van deze vergoeding (de verrichte diensten) niet eenvoudig te verplaatsen is en de plaats waar deze vergoeding belast wordt daardoor lastig kunstmatig kan worden beïnvloed. Immers, het gaat bij technische dienstverlening om ondernemingsactiviteiten die feitelijk niet eenvoudig te verplaatsen zijn. Daardoor ligt het niet in de rede dat vergoedingen voor technische diensten in een doorstroomconstructie voorkomen. Dan zouden immers twee belastingplichtigen aaneengeschakeld twee keer dezelfde dienst moeten leveren. De suggestie van het CPB in het rapport «Kansrijk Belastingbeleid»<sup>38</sup> dat met een bronbelasting op de vergoeding voor technische diensten oneigenlijk gebruik van verdragen kan worden tegengegaan deel ik dan ook niet.

Wel kan een bronbelasting op vergoedingen voor technische diensten, waarbij de verlener van de dienst in de heffing wordt betrokken over de brutobetaling, een eenvoudige en snelle manier zijn voor ontwikkelingslanden om belastinginkomsten te generen. Sinds 2017 is in het VN-modelverdrag een dergelijke bronbelasting op vergoedingen voor technische diensten opgenomen, zodat ontwikkelingslanden die van het VN-modelverdrag uitgaan het behoud van deze heffingsrechten ook in verdragsonderhandelingen nastreven. Hoewel Nederland in relatie tot een ontwikkelingsland dat tot de armste groep behoort ertoe bereid is over vergoedingen voor technische diensten een heffingsrecht voor de bronstaat toe te staan (zie ook hierna), is Nederland geen voorstander van het in het VN-modelverdrag in dat kader gehanteerde bronstaatbegrip, omdat het heffingsrecht van de bronstaat op grond daarvan niet begrensd wordt op basis van de plaats waar de dienst is verricht. Nederland is met het oog op veranderende bedrijfsmodellen, en zeker in relatie tot ontwikkelingslanden, bereid in te stemmen met een lage drempel voor het vaststellen van een vaste inrichting, en daarmee om het heffingsrecht toe te kennen aan de verdragsstaat waarin activiteiten plaatsvinden. Echter, een heffing door een verdragsstaat over (ondernemings)activiteiten die niet in die verdragsstaat plaatsvinden, vindt Nederland niet passen bij de economische realiteit. Daarnaast kan er bij een bronbelasting op vergoedingen voor technische diensten, net als bij andere bronbelastingen, onvoldoende grondslag zijn voor verrekening van die belasting in de woonstaat, waardoor er dubbele belasting kan ontstaan waarmee een belemmering wordt opgeworpen voor buitenlandse investeringen. Ook staan veel andere vergelijkbare (West-Europese) landen vaak geen bronheffing op vergoedingen voor technische diensten toe in hun verdragen, waardoor er voor het Nederlandse bedrijfsleven geen *level playing field* zou zijn indien Nederland dit wel zou toestaan. Desalniettemin heeft Nederland begrip voor de positie van ontwikkelingslanden en is Nederland ertoe bereid met de armste groep ontwikkelingslanden een bronstaatheffing voor vergoedingen voor technische diensten overeen te komen voor technische diensten die zijn *verricht* in het ontwikkelingsland.

De leden van de fracties van D66, GroenLinks en de PvdA vragen waarom ervoor gekozen is om enkel een bronstaatheffing toe te staan in de relatie tot de armste groep ontwikkelingslanden en niet voor andere ontwikkelingslanden. De leden van de fractie van GroenLinks vragen hoe wordt vastgesteld of een ontwikkelingsland te maken heeft met een groot gebrek aan alternatieve bronnen voor belastingheffing. Voorts vragen deze leden of de voor- en tegenargumenten uitgebreider kunnen worden toegelicht en hoeveel geld ontwikkelingslanden zullen mislopen door deze keuze van het kabinet.

---

<sup>38</sup> CPB, Kansrijk Belastingbeleid (2020), blz. 105 en 106.

In lijn met het verdragsbeleid van Nederland om in relatie tot ontwikkelingslanden meer begrip te tonen voor wensen tot ruimere heffingsmogelijkheden voor de bronstaat, is Nederland ertoe bereid in relatie tot de armste groep ontwikkelingslanden een bronstaatheffing voor vergoedingen voor technische diensten in het verdrag op te nemen met als voorwaarde voor de bronstaatheffing dat de technische diensten moeten zijn verricht in het ontwikkelingsland. Voor wat onder de armste groep ontwikkelingslanden wordt verstaan, wordt aangesloten bij de eerste kolom van de lijst van het Development Assistance Committee (DAC) van de OESO.<sup>39</sup> Deze groep ontwikkelingslanden is het meest kwetsbaar waardoor Nederland juist vooral voor deze groep landen begrip heeft voor een dergelijke (vaak eenvoudige en efficiënte) belastingheffing. In relatie tot de overige ontwikkelingslanden is de inzet om geen bronstaatheffing voor vergoedingen voor technische diensten overeen te komen. Echter, in een specifiek geval kan in het kader van een totaalcompromis voor een bepaalde periode een dergelijke bronstaatheffing ook worden toegestaan met een ontwikkelingsland dat niet tot de armste groep behoort. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat een ontwikkelingsland door gebrek aan capaciteit voor een bepaalde periode moeilijk eigen inkomsten kan genereren en te maken heeft met een groot gebrek aan alternatieve bronnen voor belastingheffing. Een cijfermatige inschatting van de budgettaire effecten voor ontwikkelingslanden van het al dan niet opnemen van een dergelijke bepaling is niet beschikbaar.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet op de hoogte is van het feit dat Zwitserland artikel 12a van het VN-verdrag heeft overgenomen in zijn belastingverdrag met Brazilië en of Nederland bereid is dit voorbeeld te volgen.

Op 3 mei 2018 hebben Zwitserland en Brazilië een belastingverdrag ondertekend waarin een bepaling is opgenomen die voorziet in een bronstaatheffing met betrekking tot vergoedingen voor technische diensten. Een dergelijke bepaling maakt echter naar het zich laat aanzien geen deel uit van het algemene Zwitserse verdragsbeleid. Zwitserland zal dus vermoedelijk op verzoek van Brazilië in het kader van een totaalcompromis hiermee hebben ingestemd. In het verdrag tussen Nederland en Brazilië van 8 maart 1990 is in artikel 14 een bronstaatheffing opgenomen over de nettobetalingen voor diensten in de uitoefening van een vrij beroep of ter zake van andere werkzaamheden van zelfstandige aard (zoals die van artsen, advocaten, technici, architecten, tandartsen en accountants). Daarbij geldt niet de voorwaarde dat de activiteiten ook in dat land moeten plaatsvinden.

#### 5.2.8 Technische assistentie

De leden van de fractie van D66 vragen hoe de technische assistentie wordt gewaardeerd en waar ontwikkelingslanden positief of negatief over zijn en waar ze de meeste behoefte aan hebben.

Vanuit de begroting voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking wordt technische assistentie gefinancierd ter versterking van fiscaal beleid en handhavingscapaciteit in ontwikkelingslanden. Nederland

<sup>39</sup> Onder de eerste kolom van de lijst van het Development Assistance Committee (DAC) van de OESO. vallen de LDCs (minst ontwikkelde landen). In 2020 worden in de eerste kolom van de DAC-lijst de volgende landen genoemd: Afghanistan, Angola, Bangladesh, Benin, Bhutan, Burkina Faso, Burundi, Cambodja, Central African Republic, Chad, Comoros, Democratic Republic of the Congo, Djibouti, Eritrea, Ethiopia, Gambia, Guinea, Guinea-Bissau, Haïti, Kiribati, Lao People's Democratic Republic, Lesotho, Liberia, Madagaskar, Malawi, Mali, Mauritania, Mozambique, Myanmar, Nepal, Niger, Rwanda, Sao Tome and Principe, Senegal, Sierra Leone, Solomon Islands, Somalia, South Sudan, Sudan, Tanzania, Timor-Leste, Togo, Tuvalu, Uganda, Vanuatu, Yemen, en Zambia.

besteedde hier in 2019 bijna € 8 miljoen aan, terwijl het in 2015 nog om ongeveer € 3 miljoen ging. Met deze toename geeft Nederland gehoor aan het Addis Tax Initiative (ATI), de oproep aan donorlanden tijdens de Financing for Development conferentie van 2015 om hun bestedingen aan technische assistentie binnen vijf jaar te verdubbelen.

In 2016 heeft een tussenevaluatie van de technische assistentie plaatsgevonden door SEO Economisch Onderzoek. Hierin kwam naar voren dat de Nederlandse (bilaterale) inzet werd gewaardeerd. Zo lieten enquêtes zien dat deelnemers tevreden waren met de aangeboden cursussen en ondersteuning. De aangeboden technische assistentie kwam tegemoet aan de behoefte van ontwikkelingslanden, die zeer uiteenlopend is. Knelpunten die de evaluatie wel aangaf, waren het inzichtelijk maken van resultaten van technische assistentie op lange termijn en de coördinatie met andere donoren in een land. Het ATI is mede opgezet om deze coördinatie te verbeteren en dat leidt volgens een evaluatie van de donorsamenwerking (in 2019) tot betere afstemming. In de begroting van Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking voor 2020 is een evaluatie aangekondigd naar de Nederlandse inzet rondom belasting en ontwikkeling.<sup>40</sup> De directie Internationaal Onderzoek en Beleidsevaluatie (IOB) van het Ministerie van Buitenlandse Zaken voert deze momenteel uit. Uw Kamer zal worden geïnformeerd over de uitkomsten.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe de technische assistentie is vormgegeven en in de praktijk uitwerkt. Daarnaast vragen de leden van de D66-fractie of dit vooral is gericht op kennisopbouw, opleidingen en het ontwikkelen van capaciteit.

Nederland biedt technische assistentie bilateraal en langs multilaterale kanalen. Bilaterale advisering vindt plaats door de Belastingdienst, de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG) en het IBFD in Amsterdam. Het gaat onder meer om kennisoverdracht voor het beoordelen van belastingaangiftes, de ontwikkeling van lokale onroerendezaakbelasting en het doorgronden van internationale belastingplanning door bedrijven. Er maken op dit moment 9 overheden gebruik van deze ondersteuning: Bangladesh, Ethiopië, Ghana, Indonesië, Kenia, Liberia, Malawi, Oeganda en de Palestijnse Gebieden.

Nederland draagt bij aan multilaterale en regionale technische assistentie programma's van IMF, OESO, Wereldbank, VN en het African Tax Administration Forum (ATAF), een vereniging van Afrikaanse belastingdiensten. Deze programma's ondersteunen herziening van fiscale regelgeving, onder meer de implementatie van internationaal overeengekomen maatregelen tegen belastingontwijking en belastingontduiking, en hervorming van belastingdiensten in ontwikkelingslanden.

Voornamelijk IBFD en OESO (Tax Inspectors Without Borders programma) worden ingeschakeld bij verzoeken om trainingen over het thema verrekenprijzen. Zo heeft IBFD vorig jaar de belastingdienst van Bangladesh ondersteund bij het verhogen van het kennisniveau over verrekenprijzen.

De leden van de fractie van D66 vragen of ontwikkelingslanden ook ondersteund worden bij onderhandelingen over belastingverdragen en zo ja door wie. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of Nederland binnen programma's voor technische assistentie waaraan het bijdraagt expliciet inzet op het ontwikkelen van capaciteit van belastingautoriteiten

---

<sup>40</sup> Kamerstuk 35 300 XVII, nr. 2.



in ontwikkelingslanden op het gebied van verdragsonderhandelingen en verdragsbeleid.

Diverse organisaties ondersteunen ontwikkelingslanden op het gebied van belastingverdragen. De multilaterale instellingen werken samen aan «tool kits» die ontwikkelingslanden handvatten bieden voor het ontwerpen en uitvoeren van hun verdragsbeleid.<sup>41</sup> Daarnaast vertolkt ATAF regelmatig de stem van veel Afrikaanse landen in internationale fora waar over vraagstukken betreffende het verdragsbeleid wordt gesproken. Ook wordt het IBFD ingeschakeld bij verzoeken om trainingen over verdragsbeleid en verdragsonderhandelingen.

De leden van de fractie van D66 vragen op welke wijze technische assistentie kan helpen bij het vormgeven van een bronbelasting die zowel recht doet aan het bevorderen van de belastinginkomsten van een ontwikkelingsland als tegelijkertijd het risico op minder investeringen verkleint.

Bronbelastingen zijn vaak een eenvoudige en efficiënte manier voor ontwikkelingslanden om belastinginkomsten te genereren. Daarentegen kan er bij bronbelastingen onvoldoende grondslag zijn voor verrekening, waardoor er dubbele belasting kan ontstaan en er een belemmering wordt opgeworpen voor buitenlandse investeringen. Met technische assistentie kan deze dubbele belasting bij bronbelastingen niet worden tegengegaan. Wel zorgt technische assistentie voor de versterking van het fiscale beleid en de handhavingcapaciteit in ontwikkelingslanden, waardoor belastinginkomsten van ontwikkelingslanden kunnen worden bevorderd.

### *5.3 Verdragen met niet-coöperatieve en laagbelastende staten*

#### **5.3.2 Laagbelastende staten**

De leden van de fractie van GroenLinks vragen naar de opvatting van het kabinet over de meestbegunstigingsclausule die volgens deze leden bijdraagt aan een fiscale race naar de bodem. Verder vragen deze leden of en bij welke landen Nederland gebruik maakt van deze clausule.

De opvatting van het kabinet over de meestbegunstigingsclausule is dezelfde als in de NFV 2011. Nederland is terughoudend met het overeenkomen van een meestbegunstigingsclausule omdat deze de onderhandelingsruimte in negatieve zin kan beperken. Nederland is in een aantal, meestal relatief oudere, verdragen in een of andere vorm een meestbegunstigingsclausule overeengekomen. Het betreft de verdragen met Argentinië (1996), Estland (1997), Kazachstan (1996), Letland (1994), Litouwen (1999), Mexico (1993), Noorwegen (1990), Qatar (2008), Vietnam (1995) en Zuid-Afrika (2005). De toepasselijke meestbegunstigingsclausule heeft niet steeds betrekking op de tarieven, maar kan bijvoorbeeld ook het opnemen van een arbitragebepaling betreffen.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het in het geval waarin land A in zijn belastingverdrag met land B een meestbegunstigingsclausule heeft en land A in zijn belastingverdrag met Nederland een bronbelasting van 0% heeft, land B ook een tarief «krijgt» van 0%.

---

<sup>41</sup> Zo werkt momenteel het The Platform for Collaboration on Tax aan een tool kit voor verdragsonderhandelingen. Zie The Platform for Collaboration on Tax, Discussion Draft: Toolkit on Tax Treaty Negotiations (2020), beschikbaar via [https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT\\_Toolkit\\_Tax\\_Treaty\\_Negotiations\\_Discussion\\_Draft.pdf](https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_Tax_Treaty_Negotiations_Discussion_Draft.pdf).

Het is mogelijk dat land B in het gegeven voorbeeld ook een tarief van 0% «krijgt», maar dat hangt af van de vormgeving van de toepasselijke meestbegunstigingsclausule.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of er een neergaande trend is als het gaat om tarieven van bronbelastingen die worden opgenomen in belastingverdragen en als dit het geval is, of die trend kwantitatief kan worden onderbouwd.

Wereldwijd zijn er grofweg enkele duizenden bilaterale belastingverdragen. Het is mij niet bekend of een neerwaartse trend waarneembaar is als het gaat om de bronbelastingtarieven die worden opgenomen in belastingverdragen. Wat de Nederlandse belastingverdragen betreft, is geen sprake van een neerwaartse trend.

#### 5.3.4 Bestaande verdragen heronderhandelen/heroverwegen

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet de mening deelt dat het niet uit te leggen is dat Nederland verdragen sluit met landen op de «zwarte» EU-lijst. De leden van de fractie van D66 vragen expliciet te maken wat een heroverweging van een verdrag met een staat die op de «zwarte» EU-lijst staat precies inhoudt. De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom het kabinet niet verder gaat dan «heroverwegen» van bestaande verdragen. Deze leden vragen ook wat het kabinet concreet gaat doen als belastingparadijzen niet meewerken aan heronderhandeling van het verdrag om de bronheffingen te effectueren, wat het belang is van deze landen om hieraan mee te werken en waarom belastingverdragen niet automatisch komen te vervallen indien binnen 3 jaar geen aanpassingen worden gemaakt of niet is voldaan aan de minimumstandaarden.

Ik deel de mening van de fractie van GroenLinks dat het niet passend is om onderhandelingen over een nieuw belastingverdrag aan te gaan met staten die op de EU-lijst van niet-coöperatieve staten (hierna: «EU-lijst») staan. Als een land op de EU-lijst is opgenomen, is de hoop dat dit land zijn belastingstelsel aanpast zodat het weer van de lijst afgaat. Het opbouwen van een uitgebreid verdragennetwerk, zoals dat van Nederland, kost veel tijd en energie. Een verdrag is een investering in een duurzame relatie met een ander land. Nederland wil niet het precedent scheppen dat verdragen lichtvaardig worden opgezegd. Ik vind het gepast om de verdragspartner enige tijd te gunnen om de situatie aan te passen en heb goede hoop dat landen hiervoor hun best gaan doen omdat deze landen er ook een economisch belang bij hebben (bijvoorbeeld het voorkomen van reputatieschade en sancties) om van de EU-lijst af te komen. Het respijt is echter niet oneindig, omdat ik het ook van groot belang vind dat staten zich aan internationaal overeengekomen standaarden houden. Daarom zullen bestaande verdragen met staten die langdurig op de EU-lijst staan worden heroverwogen. Dit betekent dat bezien zal worden of het verdrag moet worden aangepast bijvoorbeeld in verband met het kunnen effectueren van de bronheffingen op rente en royalty's naar laagbelastende staten. Echter, als een land langdurig op de EU-lijst blijft staan, de verdragsonderhandelingen niets opleveren en er geen zicht is op verbetering kan ook als ultimatum remedium het opzeggen van het verdrag in beeld komen. Het lijkt echter niet verstandig dit op voorhand al te koppelen aan het verstrijken van een vaste termijn omdat er dan op geen enkele manier meer rekening kan worden gehouden met de omstandigheden van het concrete geval.

De leden van de fractie van de SP vragen of een overzicht kan worden gemaakt van verdragen die aangepast gaan worden. Daarnaast vragen deze leden of bij de onderhandelingen over verdragen contact wordt

onderhouden met in verdragslanden en in Nederland gevestigde bedrijven.

Het is niet goed mogelijk om een lijst te maken van verdragen die uiteindelijk aangepast gaan worden als gevolg van het gewijzigde verdragsbeleid. Een complex van factoren speelt een rol bij de beslissing van Nederland om al dan niet onderhandelingen met een andere staat te beginnen. Capaciteitsbeperkingen dwingen tot prioritering. Bij de prioritering spelen aard en omvang van de potentiële economische betrekkingen en belangrijke rol. Verder is de interactie van de fiscale stelsels van belang (treedt er dubbele belasting op) en ten slotte kunnen ook politieke en diplomatieke factoren een rol spelen. Op basis van deze criteria publiceert het Ministerie van Financiën regelmatig een nieuwsbericht met aankondigingen van voorgenomen onderhandelingen over belastingverdragen. Daarin wordt uitdrukkelijk ertoe opgeroepen het Ministerie van Financiën te informeren over aspecten die bij die onderhandelingen van belang kunnen zijn. Uiteraard stel ik het op prijs wanneer het bedrijfsleven maar ook non-gouvernementele organisaties daarvan gebruikmaken.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet op welke manier het mogelijk is om periodiek aan de Kamer inzichtelijk te maken wat de status is van de diverse in (her)onderhandeling zijnde verdragen.

Het Ministerie van Financiën publiceert regelmatig nieuwsberichten bij aanvang van de onderhandelingen. Ook wordt elk kwartaal het verdragen-overzicht bijgewerkt met de belastingverdragen, TIEA's en andere regelingen, zoals de Belastingregeling voor het Koninkrijk. Daarnaast publiceert het Ministerie van Buitenlandse Zaken ieder kwartaal een overzicht van de landen waarmee onderhandelingen over nieuwe of aan te passen verdragen lopen, waaronder belastingverdragen.

### **Overig**

De NOB vraagt om nader uit te leggen welke situaties onder de uitbreiding van het aanmerkelijk belangvoorbehoud vallen zoals verwoord in onderdeel 4.6.5. van de NFV 2020.

Onderdeel 4.6.5 van de NFV 2020 ziet op de uitbreiding van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud wanneer vaststaat dat de andere verdragsstaat de waardeaan groei van dergelijke vermogensbestanddelen effectief niet in de belastingheffing betreft. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de andere verdragsstaat een zogenoemd territoriaal belastingstelsel kent. Met dit beleid dat in overeenstemming is met de NFV 2011 kan Nederland zijn heffingsmogelijkheden die de buitenlandse belastingplicht biedt ten aanzien van de waardeaan groei van deze vermogensbestanddelen effectueren.

De NOB suggereert dat de toepassing van de verrekeningsmethode tot dubbele belasting zou kunnen leiden in het geval van een *timing mismatch*. Volgens de NOB kan het zo zijn dat in het geval dat het buitenland bij toekenning van een optierecht over deze vergoeding heft terwijl Nederland dat pas bij uitoefening doet, de buitenlandse inkomsten voor de berekening van de tweede limiet – die naar Nederlandse maatstaven moet worden bepaald – onvoldoende zijn. Het gevolg hiervan zou zijn dat Nederland volledig over deze beloning zal heffen, hetgeen zou resulteren in dubbele belasting ten aanzien van deze beloning.

In het gegeven voorbeeld zal in het jaar waarin het buitenland heft over het optierecht, dit optierecht (nog) niet in de Nederlandse belastingheffing worden betrokken en dus buiten de grondslag vallen. In dat geval zal geen sprake zijn van dubbele belasting. Wanneer het optierecht in een later jaar wordt uitgeoefend, zal Nederland een verrekening geven voor de in een eerder jaar in het buitenland geheven belasting.

Verder suggereert de NOB om een overgangsregeling te treffen voor het geval dat een inkomensbestanddeel nu reeds in het buitenland wordt belast maar pas in een later jaar in Nederland geacht wordt te zijn genoten. Voor dat inkomensbestanddeel zou dan nog een vrijstelling moeten worden gegeven.

Het ligt niet het in de rede om hier een overgangsregeling voor te treffen omdat in voorkoming van dubbele belasting wordt voorzien.