

25 683

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Estland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol; Tallinn, 14 maart 1997

Nr. 1

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

Aan de Voorzitters van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

's-Gravenhage, 12 oktober 1997

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 16 oktober 1997. De wens dat het verdrag aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens één van de Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven uiterlijk op 15 november 1997.

Overeenkomstig het bepaalde in artikel 2, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de Raad van State gehoord, heb ik de eer U hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 14 maart 1997 te Tallinn tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Estland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol (Trb. 1997, 98 en 262).¹

Een toelichtende nota bij dit verdrag treft U eveneens hierbij aan.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
H. A. F. M. O. van Mierlo

¹ Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

TOELICHTENDE NOTA

1. Inleiding

Het advies van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het zonder meer instemmend luidt (artikel 25a, vierde lid, onder b, van de Wet op de Raad van State).

Het Verdrag geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten bevoegd is om, in overeenstemming met zijn nationale wetgeving, belasting te heffen van het inkomen en het vermogen van inwoners van een of van beide staten; dit teneinde dubbele belasting te voorkomen. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de onderlinge uitwisseling van fiscale gegevens en de bijstand bij invordering van belastingschulden. Het Verdrag past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die het Koninkrijk met tal van landen ter wereld is aangegaan. Het Verdrag zal met terugwerkende kracht toepassing vinden vanaf 1 januari 1995.

2. Koninkrijkspositie

Het Verdrag wordt, wat het Koninkrijk betreft, uitsluitend aangegaan voor Nederland. In artikel 32 is evenwel, zoals gebruikelijk, geregeld dat het Verdrag hetzij in zijn geheel, hetzij gewijzigd, kan worden uitgebreid tot de Nederlandse Antillen of Aruba. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, behoeft dit een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk ten behoeve van de Nederlandse Antillen of Aruba met Estland wordt aangegaan.

3. Verloop van de onderhandelingen

Met het uiteenvallen van de voormalige Sovjet-Unie ontstond eind 1991 onduidelijkheid over de toepassing van de op 21 november 1986 totstandgekomen Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Unie van Socialistische Sovjetrepublicen tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (Trb. 1987, 45 en 152). Van de zijde van Estland werd formeel medegedeeld dat het zich, evenmin trouwens als de andere Baltische staten, niet gebonden achtte aan dat Verdrag. Omdat er aanwijzingen waren dat Estland het belastingverdrag met de voormalige Sovjet-Unie in de praktijk toch toepaste, heeft Nederland dat Verdrag in de relatie met Estland toch toegepast (besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 juli 1992, nr. IFZ92/958, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 21 oktober 1996, nr. IFZ96/803U).

Aldus is de facto voorkomen dat een verdragsloze situatie zou ontstaan, met alle onzekerheden van dien voor Nederlandse investeerders in Estland.

De onderhandelingen zijn voor het grootste deel gevoerd met een gemeenschappelijke delegatie van de drie Baltische staten. Op het punt van de bij het Verdrag toe te stane bronbelastingen van interest en royalty's liepen de opvattingen van de Baltische staten echter uiteen. Daarom moest met elk van hen afzonderlijk tot een afronding worden gekomen. Met Estland kon na Letland tot volledige overeenstemming worden gekomen. Het op 14 maart 1994 totstandgekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Letland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol (Trb. 1994, 83 en 166) is sinds 1 januari 1996 van toepassing. De onderhandelingen met Litouwen bevinden zich momenteel in het laatste stadium.

Als basis voor de onderhandelingen diende een van Nederlandse zijde opgesteld ontwerp dat nagenoeg overeenkwam met het Nederlandse standaardverdrag, zoals dat is gepubliceerd als bijlage bij de notitie

Algemeen fiscaal verdragsbeleid (Kamerstukken II 1987/88, 20 365, no. 1). De structuur, inhoud en bewoordingen van het Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de recente door het Koninkrijk voor Nederland gesloten verdragen op dit terrein. Zo zijn ook enkele in de afgelopen jaren door Nederland ontwikkelde wensen, die onderdeel uitmaken van het door Nederland gebruikte ontwerp voor verdragsbesprekingen zoals werkzaamheden buitengaats, de beslechting van geschillen omtrent toepassing en interpretatie van het verdrag (arbitrageregeling) alsmede bijstand bij invordering, in het Verdrag gerealiseerd. Op een aantal punten is van het gebruikelijke patroon afgeweken teneinde rekening te houden met specifieke wensen van Estland. Deze betreffen in het bijzonder de omschrijving van de begrippen «vaste inrichting» en «vast middelpunt», alsmede de bronstaatheffing van deelnemingsdividenden, interest en royalty's.

De onderhandelingen zijn aangekondigd bij persbericht van het Ministerie van Financiën van 25 november 1992, nr. 92/247. Van Nederlandse kant is zoveel mogelijk rekening gehouden met de wensen en opmerkingen die uit het bedrijfsleven naar aanleiding van dat persbericht werden ontvangen. Van die kant werd vooral aangedrongen op matiging van de belastingheffing in Estland van daar opkomende dividend, interest en royalty's, op een zo beperkt mogelijke omschrijving van het begrip «vaste inrichting», alsmede op opneming van de bepaling uit het Nederlandse standaardverdrag betreffende de winsttoerekening in geval van bedrijfsklare projecten.

Eén en ander is uitgemond in het onderhavige Verdrag met bijbehorend Protocol. Naar de mening van de eerste ondertekenaar weerspiegelen de in het Verdrag neergelegde regelingen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op bevredigende wijze is rekening gehouden met de belangen van het Nederlandse bedrijfsleven. De door Nederland naar voren gebrachte wensen konden zoals gezegd bij de onderhandelingen in belangrijke mate worden gerealiseerd.

De budgettaire gevolgen van het Verdrag kunnen bij aantrekken van de Nederlandse investeringen in Estland positief worden getaxeerd. Over de omvang ervan valt echter geen concrete indicatie te geven. Ook voor het Nederlandse bedrijfsleven is het Verdrag voordelig.

4. Artikelsgewijze opmerkingen

Hierna komen de belangrijkste afwijkingen van het Nederlandse standaardverdrag aan de orde. Het onderhavige Verdrag volgt voor het overgrote deel vrijwel woordelijk het belastingverdrag met Letland. Waar beide verdragen onderling verschillen, is eveneens aangegeven.

De gebruikelijke bepaling in belastingverdragen dat bij een dubbele woonplaats van lichamen, die zich met name kan voordoen wanneer een lichaam is opgericht naar het recht van de ene staat maar feitelijk geleid wordt in de andere staat, de plaats van de feitelijke leiding beslissend is, stuitte bij Estland op bezwaren. Estland wenste in een dergelijk geval de plaats van oprichting te laten prevaleren. Bij wijze van compromis is in het derde lid van artikel 4 van het Verdrag overeengekomen dat in geval van een dubbele woonplaats van een lichaam de bevoegde autoriteiten van beide staten met elkaar in overleg zullen proberen tot een oplossing te komen. Wordt er geen overeenstemming bereikt, dan kan zo'n lichaam geen aanspraak maken op de voordelen van het Verdrag, met uitzondering van de voordelen van artikel 24 (voorkoming van dubbele belasting), artikel 26 (non-discriminatie) en artikel 27 (onderling overleg).

Een vergelijkbare bepaling is opgenomen in de door het Koninkrijk gesloten belastingverdragen met Canada (Trb. 1986, 65) en de Verenigde Staten van Amerika (Trb. 1993, 77 en 184).

Voor het geval van uitvoering van bouw- of constructiewerken en ter plaatse verrichte werkzaamheden van toezichthoudende of raadgevende aard is in het derde lid van artikel 5 van het Verdrag overeengekomen dat een vaste inrichting wordt aangenomen indien de duur daarvan 9 maanden overschrijdt. In het eerste lid van artikel X van het bij het Verdrag behorende Protocol is volgens Nederlands beleid geregeld dat vergoedingen voor technische diensten, voor contracten inzake bouw- of constructiewerkzaamheden en voor diensten van toezichthoudende of raadgevende aard zijn te beschouwen als winst uit onderneming en niet als royalty's, zodat daarop de bepalingen van de artikelen 5 en 7 van het Verdrag van toepassing zijn en niet die van artikel 12. Op wens van Estland geldt dit echter niet voor zover het bedrag van de vergoeding afhankelijk is van het gebruik van eventueel bij de transactie overgedragen kennis of wetenschap. Een vergelijkbare beperking is opgenomen in het hiervoor genoemde belastingverdrag met Canada.

Op dividend heft Estland een bronbelasting van thans 26 procent. In het tweede lid van artikel 10 van het Verdrag is geregeld dat de belastingheffing van dividend door de bronstaat wordt beperkt tot ten hoogste 5 procent in geval van deelnemingsdividenden bij een deelneming van tenminste 25 procent in het kapitaal van de vennootschap die het dividend uitdeelt. Estland was niet bereid tot een algehele vrijstelling van deelnemingsdividend, zoals door Nederland werd bepleit. Voor overige dividenden geldt een bronheffingspercentage van ten hoogste 15.

Voor interest is in het tweede lid van artikel 11 van het Verdrag een algemeen bronheffingspercentage overeengekomen van ten hoogste 10. Hierbij zij aangetekend dat Estland eerst sinds kort een bronbelasting op interest heft van 10 procent, waar het niet al zo snel weer afstand van wilde doen.

Wel is het gelukt een aantal belangrijke uitzonderingen te bedingen. Zo zal interest betaald aan de overheid, de centrale bank alsmede financiële instellingen die door de overheid worden beheerst, zijn vrijgesteld. Hetzelfde geldt voor interest wegens leningen die zijn gegarandeerd of verzekerd door de overheid, de centrale bank of vorenbedoelde financiële instellingen, alsmede voor interest betaald wegens leverancierskrediet.

Estland was, anders dan Letland, niet bereid om gedurende een termijn van 5 jaren na de invoering van zijn bronheffing op interest een vrijstelling te verlenen voor interest ingevolge reeds vóór de ondertekening van dit Verdrag bestaande contracten.

Wel viel Estland ertoe te bewegen in te stemmen met de regeling in artikel IX van het Protocol bij het Verdrag, dat delegaties van de beide staten op een nader te bepalen tijdstip, nadat het Verdrag vijf jaren in werking is, bijeen zullen komen teneinde te bespreken of het in het tweede lid van artikel 11 van het Verdrag genoemde percentage voor bankinterest van 10 tot nul kan worden teruggebracht. Voorts is in deze protocolbepaling voor bankinterest een meestbegunstigingsclausule opgenomen. Die houdt in dat, indien Estland na de ondertekening van dit Verdrag in enig verdrag met een andere lid-staat van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) ter zake van bankinterest een lager bronheffingspercentage of een vrijstelling van bronheffing overeenkomt, deze verlaging of vrijstelling automatisch ook geldt in de relatie met Nederland.

Voor royalty's is in het tweede lid van artikel 12 van het Verdrag een bronheffing toegestaan van ten hoogste 5 procent voor betalingen voor het gebruik van industriële, handels- of wetenschappelijke uitrusting en van ten hoogste 10 procent voor overige royalty's. De nationale wetgeving van Estland voorziet thans in een bronbelasting van royalty's van in het algemeen 15 procent. Van het begrip royalty zijn in artikel X van het

Protocol bij het Verdrag, behalve zoals gezegd bepaalde betalingen voor technische dienstverlening, ook uitgezonderd betalingen voor het gebruik van boorinstallaties of soortgelijke uitrusting voor de opsporing of winning van koolwaterstoffen. Ook op dergelijke betalingen zijn dus de regels van de artikelen 5 en 7 van het Verdrag van toepassing.

Ook voor royalty's was Estland in tegenstelling tot Letland niet bereid om gedurende een termijn van 5 jaren na de invoering van zijn bronheffing vrijstelling te verlenen aan inwoners van Nederland in geval van reeds vóór de ondertekening van het Verdrag bestaande contracten. Wel is evenals in het belastingverdrag met Letland in genoemd artikel X van het Protocol een meestbegunstigingsclausule opgenomen. Deze clausule houdt in dat, indien Estland in een verdrag met een andere OESO-lid-staat ter zake van royalty's een lager bronheffingspercentage of vrijstelling van bronheffing, dan wel een beperktere definitie van het begrip royalty toestaat, dat automatisch ook geldt in de relatie met Nederland.

Bij de totstandkoming van het onderhavige verdrag werd nog uitgegaan van het Nederlandse regime voor aanmerkelijk belang zoals dit tot 1 januari 1997 gold. Ook in het huidige regime blijft echter na emigratie uit Nederland buitenlandse belastingplicht bestaan voor winst uit aanmerkelijk belang (op grond van artikel 49, eerste lid, onderdeel b, Wet op de inkomstenbelasting 1964), zodat het aanmerkelijk-belangvoorbehoud van artikel 13, vijfde lid, niet kan worden gemist. In het kader van dit verdragsartikel zou nog de vraag kunnen opkomen of inkoop van aanmerkelijk-belangaandelen en liquidatie-uitkeringen ter zake van dergelijke aandelen onder artikel 10 of artikel 13 van het verdrag kwalificeren, nu zij in de aanmerkelijk-belangwetgeving met ingang van 1 januari 1997 worden gekwalificeerd als vervreemding (in artikel 20a, zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964). Voor verdragstoepassing zullen dergelijke inkomsten ter zake van inkoop of liquidatie, evenals vóór 1 januari 1997 het geval was, als dividend worden aangemerkt. In dit kader merk ik op dat voor de toepassing van de Wet op de dividendbelasting 1965 inkoop van aandelen en liquidatie ook na 1 januari 1997 als een dividenuitkering worden aangemerkt. Het is onder de werking van belastingverdragen gebruikelijk dat de kwalificatie van de bronstaat in dezen wordt gevolgd; in de door Nederland overeengekomen belastingverdragen is het heffingsrecht tot nu steeds verdeeld vanuit de gedachte dat inkoop van aandelen en liquidatie niet als vervreemding, maar voorzover de baten het op de aandelen gestort kapitaal te boven gaan als dividend moeten worden aangemerkt. Met de aanpassing in de nationale aanmerkelijk-belangwetgeving is ook geenszins beoogd de heffingsbevoegdheid onder de belastingverdragen te wijzigen.

Voor een meer algemene beschouwing over de «buitenlandaspecten» van het nieuwe aanmerkelijk-belangregime zij verwezen naar de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel 24 761 (herziening regime ter zake van winst uit aanmerkelijk belang, consumptieve rente en vermogensbelasting; onder meer kamerstukken II 1996/97, 24 761, nr. 3, blz. 18–20 en nr. 7, blz. 19–27), alsmede naar de parlementaire behandeling van de herziening van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (kamerstukken I 1996/97, 24 583 (R 1564), nr. 26c, blz. 5–6).

Aangezien Estland momenteel alleen van het bezit van land vermogensbelasting heft, is in het derde lid van artikel 24 van het Verdrag overeengekomen dat ter vermijding van dubbele belasting verrekening van in Estland betaalde belasting naar het vermogen wordt verleend, en is afgezien van de gebruikelijker vrijstelling van belasting. Aldus wordt verhinderd dat vermogensbestanddelen volledig vrij van belasting zouden blijven. In het vijfde lid van artikel 27 is zoals gezegd de mogelijkheid geopend voor arbitrage, ingeval een geschil over de uitleg of toepassing

van het Verdrag niet binnen 2 jaren zou kunnen worden opgelost in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van beide staten.

Het Verdrag bevat in artikel 29 een regeling inzake bijstand bij invordering.

De formulering van deze regeling is, zoals die in het belastingverdrag met Letland, korter dan voor Nederland gebruikelijk. Aan de strekking van de regeling doet dit niet af.

5. Inwerkingtreding

De bepalingen van het Verdrag zullen zoals eerder gezegd met terugwerkende kracht toepassing vinden voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari 1995. Zodoende worden vooral Nederlandse investeerders in Estland in staat gesteld eerder de voordelen van het Verdrag te genieten.

Estland was niet bereid tot een nog langere terugwerkende kracht, met name niet tot eind 1991 toen het officieel afstand nam van het tussen het Koninkrijk en de voormalige Sovjet-Unie gesloten belastingverdrag.

6. Beëindiging

Het Verdrag kan door elk van beide staten worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste 6 maanden vóór het verstrijken van een kalenderjaar. Anders dan volgens het Nederlandse standaardverdrag hoeft daarbij niet gewacht te worden totdat een periode van 5 jaar na inwerkingtreding van het Verdrag is verstreken. Evenals Letland wenste ook Estland in verband met de voortdurende ontwikkeling van zijn nog jonge belastingstelsel over een zo groot mogelijke flexibiliteit te beschikken en was daarom niet bereid in te stemmen met een minimale geldingsduur voor het Verdrag.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend

De Minister van Buitenlandse Zaken a.i.,
W. Kok