

Vergaderjaar 2004–2005

29 632

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

Nr. 7

VERSLAG VAN EEN SCHRIFTELIJK OVERLEG

Vastgesteld 3 mei 2005

Binnen de vaste commissie voor Financiën¹ hebben enkele fracties de behoefte om over de brief van de staatssecretaris van Financiën d.d. 20 januari 2005 (Kamerstuk 29 632, nr. 6) inzake de inwerkingtreding van het protocol tot wijziging van het belastingverdrag met de Verenigde Staten, enkele vragen en opmerkingen voor te leggen.

De vragen en opmerkingen zijn op 1 maart 2005 aan de staatssecretaris voorgelegd. Bij brief van 3 mei 2005 zijn ze door de staatssecretaris van Financiën beantwoord.

De voorzitter van de commissie,
Tichelaar

De adjunct-griffier van de commissie,
Vente

¹ Samenstelling:

Leden: Van der Vlies (SGP), Crone (PvdA), Bakker (D66), Hofstra (VVD), De Haan (CDA), Bussemaker (PvdA), Vendrik (GL), Halsema (GL), Kant (SP), Blok (VVD), Ten Hoopen (CDA) ondervoorzitter, Smits (PvdA), De Pater-van der Meer (CDA), Van As (LPF), Tichelaar (PvdA) voorzitter, Koopmans (CDA), Gerkens (SP), Van Vroonhoven-Kok (CDA), Varela (LPF), De Nerée tot Babberich (CDA), Koomen (CDA), Fierens (PvdA), Aptroot (VVD), Smeets (PvdA), Heemskerk (PvdA), Dezentjé Hamming-Bluemink (VVD), Van Egerschot (VVD).
Plv. leden: Rouvoet (CU), Koenders (PvdA), Dittrich (D66), Balemans (VVD), Kortenhorst (CDA), Vacature (algemeen), Duyvendak (GL), Van Gent (GL), De Ruiter (SP), Snijder-Hazelhoff (VVD), Atsma (CDA), Dijsselbloem (PvdA), Omtzigt (CDA), Eerdmans (LPF), Noorman-den Uyl (PvdA), Mosterd (CDA), Van Bommel (SP), De Vries (CDA), Hermans (LPF), Mastwijk (CDA), Rambocus (CDA), Stuurman (PvdA), Luchtenveld (VVD), Blom (PvdA), Douma (PvdA), De Vries (VVD), Van Beek (VVD).

I VRAGEN EN OPMERKINGEN VANUIT DE FRACTIES

Inleiding

De leden van de fractie van het CDA hebben met genoeg kennisgenomen van de inwerkingtreding van het Protocol bij het Verdrag tussen de Verenigde Staten en Nederland ter voorkoming van dubbele belasting. Gezien het grote belang van dit Protocol voor de wederzijdse economische betrekkingen tussen de Verenigde Staten en Nederland en gezien ook het belang voor de wederzijdse investeringen hebben deze leden met genoeg meegewerkt aan de snelle parlementaire goedkeuring van dit Protocol. Wel bestaat er bij deze leden, in aanvulling op de vragen die reeds door de leden van de fractie van het CDA in de Eerste Kamer der Staten Generaal zijn gesteld, nog behoefte aan antwoord op een enkele vraag over dit Protocol.

De leden van de LPF-fractie complimenteren de regering met het bereikte onderhandelingsresultaat en de daaruit naar verwachting voortvloeiende verbetering van het Nederlandse vestigingsklimaat.

Algemeen

Inwerkingtredingsbepaling

Het wijzigingsprotocol bij het belastingverdrag met de Verenigde Staten voorziet in het inwerkingstredingsartikel (artikel 10) in een getrapte inwerkingtreding, zo merken de leden van de PvdA-fractie op. De verlaging van de bronbelasting op deelnemingsdividenden vindt toepassing met ingang van de eerste dag van de tweede maand die volgt op de datum van inwerkingtreding van het wijzigingsprotocol en de overige bepalingen vinden toepassing m.i.v. 1 januari van het jaar dat volgt op de inwerkingtreding van het wijzigingsprotocol. Deze getrapte inwerkingtreding beoogt de verlaging van de bronheffing op deelnemingsdividenden vanaf een eerder moment van toepassing te laten zijn dan de overige wijzigingen van het wijzigingsprotocol. Nu het protocol echter in december 2004 in werking is getreden is onbedoeld een omgekeerd effect bereikt: de verlaging van de bronbelasting vindt vanaf een later moment toepassing dan de andere bepalingen van het wijzigingsprotocol.

Is de regering bereid de inwerkingtredingsbepalingen voor verdragen en protocollen in de toekomst dusdanig te formuleren, waardoor dit soort situaties vermeden kunnen worden?

Voorlichting

De voorlichting over verdragsontwikkelingen van de zijde van het Ministerie van Financiën schieten naar de mening van de leden van de PvdA-fractie ernstig tekort. Is de regering bereid de voorlichting op de website over verdragsontwikkelingen te verbeteren?

Artikelsgewijs

Artikel 10

Het oude artikel 10, vierde lid van het Verdrag is bij het protocol vervangen door een nieuw zesde lid, zo constateren de leden van de fractie van het CDA. In het onderdeel artikelsgewijze toelichting (Kamerstuk 2003/04, 29 632, nr. 3) wordt opgemerkt dat deze wijziging heeft plaatsgevonden op verzoek van Nederland. De achtergrond van deze wijziging is de introductie van artikel 10, eerste lid, onderdeel d Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Vpb) juncto artikel 3 eerste lid

onderdeel f Wet op de Dividendbelasting 1965 (hierna: Db) per 1/1/2002 – als gevolg waarvan rente op een lening die geacht wordt te functioneren als eigen vermogen niet aftrekbaar is, alsmede onderworpen wordt aan dividendbelasting.

Als gevolg van de gewijzigde opzet van het zesde lid wordt rente op zogenoemde hybride leningen voor de toepassing van het belastingverdrag derhalve aangemerkt als dividend. Echter, er zijn ook schuldvorderingen die niet onder artikel 10, eerste lid, onderdeel d Vpb vallen en daarmee niet aan Nederlandse dividendbelasting zijn onderworpen, maar waarvan de rente wel afhankelijk is van de te behalen winst. Te denken valt aan een lening met winstdelende karakteristieken en een looptijd van minder dan 10 jaar.

Dergelijke schuldvorderingen vallen niet onder de definitie «[...] andere rechten die aanspraak geven op een aandeel in de winst [...]» uit de eerste volzin van het nieuwe artikel 10, zesde lid van het Verdrag. Om winstafhankelijke schuldvorderingen onder artikel 10, vierde lid (oud) en 10, zesde lid (nieuw) te kunnen begrijpen zijn voornoemde artikelen immers uitgebreid met de laatste volzin van dat artikel (welke anders volstrekt overbodig zou zijn).

De leden van de fractie van het CDA vragen de regering of zij het juist zien dat waar dergelijke leningen naar Nederlands recht niet geacht worden te functioneren als eigen vermogen, artikel 10 van het Verdrag in het geheel niet van toepassing is op deze leningen. In de verdragssystematiek dient dan namelijk vervolgens beoordeelt te worden of artikel 12 van het Verdrag wellicht toepassing vindt. Nu artikel 12 niet ziet op leningen die aanspraak geven op een aandeel in de winst van de schuldenaar, is ook dit artikel niet van toepassing. Rest slechts het restartikel, op basis waarvan Nederland de heffing over de rente op dergelijke winstdelende leningen die niet geacht worden te functioneren als eigen vermogen toekent aan de Verenigde Staten. Voor de dagelijkse praktijk, waar hybride financieringsvormen zoals «mezzanine debt» bij acquisities een steeds grotere rol gaan spelen, is, naar de mening van genoemde leden, een antwoord op deze vraag omwille van duidelijkheid van belang.

Uit artikel 10 van het Protocol volgt dat de bepalingen van het Protocol voor wat betreft bronbelastingen met ingang van 1 februari 2005 van toepassing worden. Voor andere belastingen worden de bepalingen van het Protocol van toepassing met ingang van het boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2005.

Volgt uit het bovenstaande voor een Nederlandse vennootschap met een Amerikaanse aandeelhouder die een gebroken boekjaar heeft dat begint na 1 februari 2005, dat met ingang van 1 februari 2005 enkel artikel 3 van het protocol van toepassing is op een dividenduitdeling door de Nederlandse vennootschap aan de Amerikaanse aandeelhouder en dat pas na aanvang van het nieuwe boekjaar van de Amerikaanse aandeelhouder alle overige artikelen van het protocol van toepassing worden voor deze Amerikaanse aandeelhouder?

Artikel 10, tweede lid onderdeel 2, sub a

Artikelen 10, tweede lid, onderdeel 2, sub a en 10, derde lid vereisen een onmiddellijk bezit van de stemmen in het dividenduitkerende lichaam; slechts in dat geval verlaagt Nederland de dividendbelasting naar respectievelijk vijf en nul procent. De leden van de CDA fractie vragen hoe dit vereiste zich verhoudt tot het nieuwe artikel 24, vierde lid. In de praktijk worden Nederlandse vennootschappen vaak gehouden door Amerikaanse Limited Life Companies (hierna: LLC). Deze Amerikaanse vennootschap is transparant voor Amerikaanse fiscale doeleinden, maar kwalificeert voor Nederlandse fiscale maatstaven als een belaste entiteit (zie het Besluit van 18 december 2004). Op grond van artikel 24, vierde lid wordt het door de

Amerikaanse LLC genoten Nederlandse dividend aangemerkt als inkomen van de participanten in de Amerikaanse LLC. De stemrechten worden evenwel gehouden door de Amerikaanse LLC.

Genoemde leden vragen of, indien artikel 24, vierde lid voorschrijft dat Nederland op voornoemde wijze dividend toerekent aan een inwoner van de Verenigde Staten, die inwoner, voor de toepassing van artikel 10, tweede lid, onderdeel 2, sub a en artikel 10, derde lid, geacht kan worden de door de transparante entiteit gehouden stemrechten rechtstreeks, naar rato van het recht op het inkomen uit die entiteit, te bezitten?

Moet de keuze van een inwoner voor toepassing van de overgangspe-riode van 12 maanden zoals aangegeven in artikel 10, tweede lid van het protocol op een bepaalde wijze kenbaar gemaakt worden aan de Neder-landse fiscus? Zo ja, op welke wijze en binnen welke termijn dient dit te gebeuren?

Als gevolg van nieuwe wetgeving kunnen Amerikaanse concerns mogelijk in de Verenigde Staten tegen een gunstig tarief belast worden voor buitenlandse dividenden. Deze dividenden dienen veelal binnen een bepaalde periode te worden ontvangen.

Is het gelet op het bovenstaande mogelijk dat een inwoner, indien gewenst, voor een kortere periode dan 12 maanden gebruikt maakt van de overgangsperiode conform artikel 10, tweede lid van het protocol?

Is het mogelijk dat een inwoner zijn keuze voor de overgangsperiode conform artikel 10, tweede lid van het protocol met terugwerkende kracht herroept alsof de inwoner nimmer gebruikt heeft gemaakt van deze over-gangsperiode?

Wanneer loopt de overgangsperiode van 12 maanden zoals aangegeven in artikel 10, tweede lid van het protocol af in situaties waarin de bepa-lingen van artikel 10(1) letter a. en b. van het protocol op verschillende data van toepassing worden?

Wordt, met betrekking tot artikel 24, vierde lid en pensioenfondsen, de bestaande goedkeuring gehandhaafd, zo vragen de leden van de CDA-fractie?

Ook de leden van de LPF-fractie hebben een vraag over het nieuwe artikel 24. Deelt de regering de volgende kritiek van M.H.G.M. van der Linden en N. Bevaart (Weekblad Fiscaal Recht 6592, 23 september 2004, artikel van M.H.G.M. van der Linden en N. Bevaart getiteld «2004 NL-VS Protocol: een hamerslag bij heldere hemel», hierna worden zij aangeduid met: auteurs): «Het lijkt erop dat met artikel 24, vierde lid, bovenstaande redelijke verdragstoepassing in een groot aantal gevallen van tafel wordt geveegd».

Artikel 10, derde lid

Is het waar, zo vragen de leden van de fractie van het CDA, dat voor de beoordeling van de 80% stemrechteis in artikel 10, derde lid (nieuw) van het verdrag tussen de Verenigde Staten en Nederland, ingeval van een Nederlandse open commanditaire vennootschap, alleen gekeken behoeft te worden naar het relatieve aandeel van specifieke commanditaire vennoten in het totale kapitaal dat aan de commanditaire vennoten toekomt, en niet naar het relatieve aandeel van die commanditaire vennoten in het totale kapitaal van de commanditaire vennootschap waarin ook de – voor Nederlandse dividendbelasting niet van belang zijnde – transparante kapitaaldeelname van de beherende vennoten is opgenomen.

Artikel 19

De leden van de CDA-fractie vragen de regering op het volgende in te gaan. Geldt artikel 19 (7–10) ook voor verzekeraars (die niet gelijk zijn aan

een exempt pension fund)? Met betrekking tot artikel 19(3) vragen deze leden of de overdracht van pensioen bemoeilijkt wordt door nationaal recht binnen de Verenigde Staten?

Artikel 26

Onder artikel 10, derde lid wordt de aandeelhouderstoets van artikel 26, tweede lid, onderdeel f, niet genoemd. Vrijstelling van dividendbelasting kan verkregen worden als een Nederlandse besloten vennootschap voldoet aan de gelijkwaardige gerechtigden (equivalent beneficiaries) toets van artikel 26, derde lid in combinatie met bijvoorbeeld artikel 26, achtste lid onder ii, zo constateren de leden van de CDA-fractie.

Derhalve kan zich de situatie voordoen waarbij een niet-beursgenoteerde en in de Verenigde Staten gevestigde vennootschap de aandelen van een Nederlandse BV houdt en derhalve zowel aan de aandeelhouderstoets van artikel 26, tweede lid onderdeel f, voldaan wordt maar ook aan de equivalent beneficiaries test van artikel 26, derde lid.

De onduidelijkheid wordt opgeroepen door de opzet van artikel 26 en aanhef van lid 3. Deze bepaalt namelijk dat «Niettegenstaande het feit dat een lichaam dat inwoner is van een van de Staten niet als gekwalificeerde persoon kan worden aangemerkt, is dit lichaam toch gerechtigd tot alle voordelen uit deze Overeenkomst die anderszins worden toegekend aan inwoners van een Staat ter zake van een inkomensbestanddeel indien het lichaam voldoet aan alle andere omschreven voorwaarden voor het verkrijgen van dergelijke voordelen en...».

Op grond van de aandeelhouders is het in de Verenigde Staten gevestigde lichaam wel een gekwalificeerde persoon alleen op deze test kunnen de voordelen van artikel 10, derde lid niet worden verkregen.

Alhoewel deze materie wellicht wat vergezocht klinkt, is zij in de dagelijkse praktijk zeker niet ongebruikelijk. Zien genoemde leden het goed dat (gezien de structuur en aanhef van artikel 26, derde lid) voor toepassing van artikel 10, derde lid (en ook derhalve voor artikel 11, derde lid) het feit dat een vennootschap een gekwalificeerd persoon is op grond van de aandeelhouderstest niet in de weg staat aan toepassing van artikel 10, derde lid indien tevens voldaan wordt aan de equivalent beneficiaries test?

Artikel 32

Kan de regering nader ingaan op de verhouding tussen artikel 47 Algemene wet inzake Rijksbelastingen en artikel 32, tweede lid van het Verdrag, zo vragen de leden van de CDA-fractie. Verder vragen genoemde leden of met betrekking tot artikel 32, derde lid, correspondentie met belastingadviseur onder het beroepsgeheim valt.

Commentaar

Gelet op het feit dat deze materie voer voor specialisten betreft, hebben de leden van de LPF-fractie zich voor hun schriftelijke vragen gebaseerd op een artikel in het Weekblad Fiscaal Recht (659, september 2004, «2004 NL-VS Protocol: een hamerslag bij heldere hemel»), van eerder genoemde auteurs.

Deelt de regering de kritiek van auteurs dat een moedermaatschappij haar recht op verlaging van de bronbelasting tot 0% kan kwijt raken door een herstructurering? (paragraaf 2.3, laatste volzin).

Moet bij de toepassing van de zogenaamde «vangnetbepaling» onderscheid worden gemaakt door de auteurs in paragraaf 2.4 onderscheiden perioden?

Deelt u de kritiek in paragraaf 3.2 waarin de auteurs over de verlaging van het percentage bronbelasting voor dividenden opmerken: «Hier had naar

onze mening een verwijzing moeten staan naar «dividend equivalent amount»?

Deelt u de kritiek van de auteurs in paragraaf 3.3, waarin zij ten aanzien van het zogenaamde «branch tax artikel» opmerken: «Hier moet naar onze mening een verwijzing komen naar een vaste inrichting die na 1 oktober 1998 is opgezet/tot stand is gekomen». Wat is het verdragstarief indien dividenden worden ontvangen door een natuurlijk persoon, is dit 5% («gelijkwaardige gerechtigde») of 15% (verdragstarief voor natuurlijk personen) (paragraaf 5.2)?

II REACTIE VAN DE STAATSSECRETARIS

1. Inleiding

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

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

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

Inwerkingtredingsbepaling

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

wenselijk is dat deze zo snel mogelijk effectief worden, niet later effectief zullen worden dan het moment waarop de overige bepalingen van een protocol of verdrag effectief zullen worden.

Voorlichting

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

Artikelsgewijs

Artikel 10, zesde lid

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

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

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de CDA-fractie over de verhouding tussen de in artikel 10, tweede lid, onderdeel 2, paragraaf a, en derde lid, van het nieuwe belastingverdrag opgenomen eis van direct aandelenbezit enerzijds en de bepalingen in artikel 24, vierde lid, anderzijds verwijs ik naar hetgeen ik daaromtrent heb opgemerkt in antwoord op een vergelijkbare vraag uit de Eerste Kamer.

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

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

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

van de derivative benefits bepaling kwalificeert voor toepassing van de verdragsvoordelen – zijn ook door de Eerste Kamer gesteld. Korthedshalve volsta ik op deze plaats dan ook met een verwijzing naar de antwoorden die ik op deze vragen aan de Eerste Kamer heb gegeven.

Artikel 19 (pensioenen)

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

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

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

Artikel 24, vierde lid (hybride entiteiten)

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

Artikel 26 (limitation on benefits bepaling)

De leden van de CDA-fractie hebben een kanttekening geplaatst bij de formulering van de aanhef van artikel 26, derde lid (waarin de zogenoemde derivative benefits toets is vastgelegd). Deze leden zijn van

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

Artikel 32 (uitwisseling van inlichtingen)

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

beroepen. In Nederland geldt dat voor advocaten, maar niet voor belastingconsulenten. Daarmee is tevens de vraag van de CDA fractieleden over het beroepsgeheim van artikel 32, derde lid, van het verdrag beantwoord.

Artikel 10 van het protocol (inwerkingtredingsbepaling)

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

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

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

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

Bijlage: de kopie van het verslag van het schriftelijk overleg van de Eerste Kamer der Staten-Generaal is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer. De Eerste Kamer heeft dit stuk gepubliceerd als kamerstuk 29 632, B