

## 24 583 (R 1564)

### **Wijziging van de Belastingregeling voor het Koninkrijk in verband met maatregelen met het oog op het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik alsmede in verband met enige technische aanpassingen**

#### **MEMORIE VAN ANTWOORD**

Ontvangen 10 oktober 1996

#### **Algemeen**

Met genoegen heb ik ervan kennis genomen dat de leden van de fracties die een bijdrage aan het verslag hebben geleverd, kunnen instemmen met het voorstel van rijkswet en dat zij waardering hebben voor de voortvarende wijze waarop ik deze problematiek heb aangepakt.

De leden van de CDA-fractie hechten eraan dat de duidelijkheid die na het debat in de Tweede Kamer is ontstaan, niet wordt vertroebeld door mogelijke interpretatieverschillen na de inwerkingtreding van het voorstel van rijkswet. Zij vragen of het juist is dat tijdens de laatste fase van de plenaire behandeling de laatste interpretatieverschillen zijn weggenomen. Dienaangaande merk ik het volgende op. Door de bijzondere gedelegeerden van de Nederlandse Antillen is tijdens de plenaire behandeling in eerste termijn aandacht gevraagd voor accentverschillen en misverstanden die op een drietal punten zouden bestaan tussen ondergetekende en de Minister van Financiën van de Nederlandse Antillen. Na afloop van de eerste termijn heb ik, mede op verzoek van de bijzonder gedelegeerden, contact gezocht met de Minister van Financiën van de Nederlandse Antillen. Ik heb hem een fax gestuurd waarin ik mijn zienswijze omtrent deze punten zoals uitgesproken in de eerste termijn, heb neergelegd en heb hem verzocht hierop te reageren. Dit teneinde te voorkomen dat de indruk zou kunnen ontstaan dat er geen overeenstemming (meer) zou zijn tussen de regeringen van de betrokken landen. De Minister van Financiën van de Nederlandse Antillen heeft kort voor de tweede termijn gereageerd op mijn fax. Zijn reactie heb ik in de tweede termijn behandeld. Na afloop van mijn antwoord in de tweede termijn heeft de Gevolmachtigde Minister van de Nederlandse Antillen te Den Haag, de heer de Haseth, namens de Nederlands-Antilliaanse regering een verklaring afgelegd. Voor de vraag van de leden van de CDA-fractie zijn de volgende citaten van belang: «De staatssecretaris heeft zojuist een nadere toelichting gegeven op zijn interpretatie van een aantal punten. Wij kunnen ons daarin vinden en ik dank de staatssecretaris voor zijn duidelijke uitleg.» «Ik ben van oordeel dat wij kunnen spreken over wederzijdse overeenstemming. De staatssecretaris is al ingegaan op de opmerkingen van mevrouw George-Wout over de beeldvorming. Zij onderstreept het belang van een goede beeldvorming en ik wens, hoop,

<sup>1</sup> De vorige stukken inzake dit wetsvoorstel zijn verschenen onder de nrs. 288 t/m 288b, vergaderjaar 1995–1996.

neen, ben er zeker van dat wij elkaar op dit ogenblik, aan beide zijden van de oceaan, recht in de ogen kunnen zien. Niet alleen binnen ons Koninkrijk maar ook daarbuiten kunnen en zullen wij voor elkaar instaan. Daarmee zijn de afzonderlijke belangen gediend en daar is ook het Koninkrijk als geheel mee gediend.»

De gevolgde procedure van dit voorstel van rijkswet heeft naar mijn mening – deze leden vragen hiernaar – nergens gehaperd. Zoals ik in het debat heb aangegeven is over het voorstel van rijkswet veelvuldig en intensief met de Ministers van Financiën van de landen overzee overlegd. Dit overleg heeft geleid tot volledige overeenstemming tussen de landen van het Koninkrijk over de tekst van het voorstel van rijkswet en de memorie van toelichting. Wat de procedure omtrent de nota van wijziging betreft merk ik het volgende op. In de nota naar aanleiding van het verslag is, naar aanleiding van opmerkingen van de leden van diverse fracties en naar aanleiding van commentaren in de literatuur, opgenomen dat terzake een nota van wijziging zou worden opgesteld. De nota van wijziging is aan de Ministers van Financiën van de landen overzee voorgelegd alvorens zij is ingediend, zij het dat de Minister van Financiën van de Nederlandse Antillen het concept pas enkele dagen voor de plenaire behandeling heeft ontvangen. Over de tekst van de nota van wijziging kon – zo bleek ten tijde van de plenaire behandeling – desondanks overeenstemming worden bereikt en ik ben de Minister van Financiën van de Nederlandse Antillen erkentelijk dat hij zijn visie op deze technische wijzigingen op zo korte termijn heeft willen geven.

De leden van de VVD-fractie spreken enige zorg uit dat de gewijzigde BRK door haar ingewikkeldheid tot enige onzekerheid zou kunnen leiden. Hoewel zij mijn terughoudendheid begrijpen, die betrekking heeft op het leerstuk van de wetsontduiking dat door de Hoge Raad is en wordt ontwikkeld, vragen zij mij tot hoever de wat zij noemen «vaagheid» mag gaan. Zij vragen mij aan te geven welke vormen van financiële dienstverlening in ieder geval regulier en aanvaardbaar worden geacht.

Dienaangaande merk ik het volgende op. Bij de besprekingen over het voorstel van rijkswet is mede in verband met de complexe materie het uitgangspunt van de landen geweest om, waar mogelijk, duidelijkheid te verschaffen over de reikwijdte van de desbetreffende bepalingen. In dit verband kan worden gewezen op de gekozen methodiek bij de toepassing van artikel 35b, eerste en tweede lid, waarin regelgeving en beleid ter uitvoering daarvan, die onder deze bepalingen worden gesauveerd zijn opgenomen in een kwalificerende lijst. Hiermee wordt aan belastingplichtigen duidelijkheid gegeven. Daarmee is de rechtszekerheid gediend. Voorts zijn alle situaties die bij artikel 35b, eerste tot en met vierde lid, aan de orde kunnen komen in een schema opgenomen. Daarbij is aangegeven wat de gevolgen van die situaties onder de gewijzigde BRK zijn. Wat betreft de reikwijdte van artikel 35a zij op het volgende gewezen. Artikel 35a bepaalt dat de bepalingen van deze Rijkswet geen beletsel vormen voor de toepassing van de in het belastingrecht van elk van de landen besloten liggende instrumenten ter bestrijding van fraude, misbruik en oneigenlijk gebruik. Net als onder de nationale wetgeving, is het niet mogelijk een limitatieve opsomming te geven van alle (bestaande en toekomstige) constructies die worden bestreden met de in elk van de landen besloten liggende instrumenten. Om te voorkomen dat de codificatie van de toepasselijkheid van deze instrumenten in de praktijk zou worden opgevat als een oprekking van de grenzen van het beleid ter bestrijding van fraude, misbruik en oneigenlijk gebruik, is de reikwijdte van artikel 35a in de memorie van toelichting gepreciseerd en is die opvatting nog eens uitdrukkelijk weersproken. Dit betekent dat zowel de jurisprudentie waarin is beslist dat met betrekking tot bepaalde (rechts) handelingen niet in strijd wordt gekomen met doel en strekking van de BRK, zoals in BNB 1994/253, als de jurisprudentie waarin is beslist dat de

BRK geen beletsel vormt voor de toepassing van de in het belastingrecht van elk van de landen besloten liggende instrumenten ter bestrijding van fraude, misbruik en oneigenlijk gebruik, zoals in BNB 1994/252, hun gelding blijven behouden.

Wat de financiële dienstverlening betreft, zij op het volgende gewezen. In het overgrote deel van de situaties zal artikel 11, inzake dividenden, zonder meer toepassing vinden. Slechts in bijzondere gevallen zal er aanleiding kunnen zijn om de transactie nader onder de loep te nemen. Naast de reeds onder de huidige BRK gewezen jurisprudentie, dat de ontvanger van het dividend de genietter daarvan moet zijn, gaat het daarbij om gekunstelde situaties die in beginsel geen ander doel hebben dan de Nederlandse dividendbelastingclaim illusoir te maken. In de schriftelijke stukken heb ik daarbij de constructies genoemd die thans in de praktijk voorkomen. Ik heb daarbij benadrukt dat het moet gaan om kunstgrepen die erop gericht zijn de bedoeling van de (rijks)wetgever te frustreren. Ik heb dat toegelicht aan de hand van kasgeld- en holding-constructies in de sfeer van de vennootschapsbelasting. Ik wil hier nogmaals bevestigen dat normale commerciële herstructureringen niet onder het bereik van artikel 35a vallen (vgl. Handelingen II 1995/96, blz. 90-5984).

#### *Artikel 35a en artikel 11*

Naar aanleiding van de vragen van de leden van de CDA-fractie op het punt van de vermindering van de Nederlandse dividendbelasting tot 7,5% merk ik het volgende op. De wijziging van de methodiek van de te verlenen vermindering houdt verband met het zeker stellen dat op de Nederlandse Antillen heffing over de deelnemingsdividenden conform wet en beleid geschiedt (zie in dit verband het nader protocol bij de memorie van toelichting). Aldus kan ook het Koninkrijk der Nederlanden na de voorgestelde wijziging in internationale gremia aangeven dat dividendstromen in de landen van het Koninkrijk conform nationale wet kenbaar beleid ter uitvoering daarvan daaronder begrepen – in de belastingheffing worden betrokken. De wijziging in de methodiek van de te verlenen vermindering is uitgewerkt in de (concept) uitvoeringsvoorschriften.

Deze leden merken in het kader van artikel 11 en artikel 35a op dat de BRK voor het 7,5% tarief, anders dan voor het 5% tarief niet eist dat het dividend in de Nederlandse Antillen is belast. Deze leden zien daarbij echter over het hoofd, zo merk ik op, dat in het voorstel van rijkswet in het derde lid eerste volzin, (betreffende de vermindering van Nederlandse dividendbelasting tot 7,5%) een wijziging wordt aangebracht. De achtergrond daarvan is hiervoor al toegelicht. In de memorie van toelichting is, voor zover hier van belang, terzake het volgende opgenomen «De landen zijn overeengekomen om met ingang van het tijdstip waarop dit voorstel van rijkswet in werking treedt ter zake van de deelnemingsdividenden waarop Nederland 7,5% bronbelasting mag inhouden, vermindering bij wijze van vrijstelling te geven onder de voorwaarde dat binnen 18 maanden na afloop van het boekjaar waarop het dividend betrekking heeft, wordt aangetoond dat die deelnemingsdividenden worden belast tegen een tarief dat, en op basis van een grondslag die, in overeenstemming is met de wet, beleid ter uitvoering daarvan daaronder begrepen». De wijziging van artikel 11, derde lid, eerste volzin is uitgewerkt in de (concept) uitvoeringsvoorschriften. Daarnaast wijs ik voorts nog op het nadere protocol van 9 januari 1996. De opvatting dat de belastingheffing op de Nederlandse Antillen over bedoelde dividenden geen rol speelt kan ik dus, voor wat betreft de gewijzigde BRK, niet delen. Daarbij zij er nog op gewezen dat de vraag of er aanleiding is voor een herkwalificatie met toepassing van artikel 35a, in hoge mate zal afhangen van de feiten en omstandigheden van het

concrete geval en dat het oordeel daarover uiteindelijk door de belastingrechter zal worden gegeven.

Ik kan deze leden bevestigen dat, indien Nederland vervreemdingswinsten tot dividend kwalificeert, (het gewijzigde) artikel 11 toepassing vindt indien de in de uitvoeringsvoorschriften vereiste verklaringen overeenkomstig het vorenstaande worden overgelegd.

Deze leden vragen voorts op welke wijze en van wie Nederland bij een dergelijke verkoop dividendbelasting zou kunnen heffen. Zij schetsen daarbij ondermeer de situatie van een kasgeldconstructie. Dienaangaande merk ik het volgende op. In de situatie dat een Antilliaanse NV een Nederlandse deelneming verkoopt aan een financiële instelling in het kader van een kasgeld-constructie, wordt de verkoopopbrengst via frauduleus geherkwalificeerd als dividend. Dividendbelasting dient te worden geheven van de Antilliaanse NV omdat deze is gerechtigd tot de opbrengsten van de aandelen. Het is hierbij niet van belang of de deelneming wordt verkocht aan een in Nederland gevestigde vennootschap of wordt verkocht aan een in het buitenland gevestigd persoon.

Dividendbelasting kan in genoemde situatie worden ingehouden bij de kasgeldvennootschap en/of bij de financiële instelling. Indien de kasgeldvennootschap als inhoudingsplichtige kan worden aangemerkt, vindt inhouding plaats op het moment dat deze haar winsten uitkeert aan haar (nieuwe) aandeelhouder, i.c. de financiële instelling. Het is in dat geval niet van belang of deze financiële instelling wel of niet in Nederland is gevestigd. Dient echter de financiële instelling als inhoudingsplichtige te worden aangemerkt, dan is de plaats van vestiging wel relevant: een niet in Nederland gevestigde koper valt niet als inhoudingsplichtige van Nederlandse dividendbelasting aan te merken.

#### Overgangsregeling voor Pensonado's

##### A. Tijdstip van emigratie

Terecht merken de leden van de CDA-fractie op dat de zinsnede «in een van de daaraan voorafgaande vijf jaren inwoner was van Nederland» als bedoeld in artikel II, door mij in de context wordt geplaatst van het tijdstip van immigratie in de Nederlandse Antillen. Ik citeer in dit verband uit hetgeen ik naar voren heb gebracht bij de plenaire behandeling in de Tweede Kamer, waarmee de Gevolmachtigde Minister van de Nederlandse Antillen te Den Haag als vertegenwoordiger van zijn regering heeft ingestemd. «Wat ons nu verdeeld houdt, zijn de penshonado's vallende in de categorie 1987-1991. Dit punt is ook heel pregnant naar voren gekomen in de bijdrage van de heer Ybema, die vond dat, kijkend naar de wet en de toelichting daarop, het buitengewoon helder was dat het zou moeten gaan om alle penshonado's. Dat was ook mijn visie. Daarover verschillen mijn collega en ik van opvatting. Naar mijn oordeel is de wetstekst heel duidelijk en wij moeten ons aan de wet houden. Bovendien heb ik al aangegeven dat dit onderscheid zou kunnen leiden tot een rechtsongelijkheid. (...) Het is natuurlijk als zodanig geen begaanbare weg om dat onderscheid te maken.» (Handelingen II, 1995/96, blz. 90-5984). Ook de natuurlijke personen die voor 1 januari 1991 de status van Pensonado hebben gekregen worden dus met ingang van 1 januari 2002 onder de reikwijdte van artikel 35b, eerste lid, gebracht.

##### B. Niet-regulier inkomen

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de CDA-fractie hoe de BRK wordt toegepast op niet-regulier inkomen van personen die onder de overgangsregeling vallen vanaf het tijdstip dat zij meer dan vijf jaren in de Nederlandse Antillen wonen, merk ik het volgende op. De overgangsregeling heeft alleen betrekking op regulier inkomen van natuurlijke personen die voor de inwerkingtreding van deze rijkswet Pensonado zijn geworden. Bij het reguliere inkomen gaat het bijvoorbeeld om pensioen-

uitkeringen of om beleggingsdividend (dividenden die de in dit artikel genoemde maxima niet overschrijden). De situatie dat een dergelijke persoon bijzonder dat wil zeggen niet-regulier inkomen geniet, wordt niet door de overgangsbepaling bestreken. In geval sprake is van een natuurlijke persoon die bij voorbeeld in 1994 Penshonado is geworden is de situatie als volgt. Voor regulier inkomen, zoals het hierboven omschreven dividend of pensioenuitkeringen geniet deze natuurlijke persoon in de periode 1997–2001 BRK bescherming op grond van de overgangsregeling. De overgangsregeling geldt niet voor bijzonder inkomen (niet-regulier inkomen), zoals bijzonder inkomen verkregen door een pensioenregeling af te kopen. Op die natuurlijke persoon is artikel 35b, eerste lid, van toepassing tot 1 januari 2000. De afkoop van een pensioenregeling wordt echter – ook onder de werking van artikel 35b, eerste lid – beheerst door artikel 15, zesde lid. Dit betekent dat het heffingsrecht terzake aan Nederland is toegewezen. In geval sprake is van een natuurlijke persoon die bij voorbeeld in 1989 Penshonado is geworden, is de situatie als volgt. Voor regulier inkomen geniet deze natuurlijke persoon BRK bescherming. Op die natuurlijke persoon is gedurende de periode 1997–2001 artikel 35b, eerste lid niet van toepassing vanwege het verstrijken van de vijfjaarstermijn van dat artikel. De afkoop van een pensioenregeling door deze natuurlijke persoon wordt echter bestreken door het voorgestelde artikel 15, zesde lid, zodat Nederland ter zake (ook) het heffingsrecht heeft.

Met ingang van 1 januari 2002 geldt, zoals vermeld, voor alle Penshonado's artikel 35b, eerste (en tweede lid) onverkort. Daarbij zij er nog op gewezen dat de regering van de Nederlandse Antillen het voornemen heeft een nieuwe Penshonadoregeling te maken die voldoet aan de voorwaarden om op de kwalificerende lijst te worden geplaatst. Indien «bestaande» Penshonado's vanaf 1 januari 2002 vallen onder deze voor de BRK kwalificerende Penshonadoregeling komt de fictie van artikel II voor hen niet aan de orde. Verder memoreer ik in dit verband mijn tijdens de plenaire behandeling in de Tweede Kamer gedane toezegging om samen met de collega van de Nederlandse Antillen naar mogelijkheden te zoeken om bonafide penshonado's die niet op enigerlei wijze, bijvoorbeeld op grond van leeftijdsoverwegingen, kunnen doorstromen, toch BRK-bescherming te geven. Daarbij zij erop gewezen dat misbruik en oneigenlijk gebruik wel moeten zijn uitgesloten (zie ook Handelingen II 1995/96, blz. 90–5984).

C. Regulier inkomen Met de term regulier inkomen als bedoeld in artikel 20 van de BRK – de leden van de CDA-fractie vragen hiernaar – wordt verstaan de soorten inkomsten (voorzover zij een periodiek karakter dragen) die niet in de voorgaande artikelen van de BRK zijn behandeld of die afkomstig zijn uit bronnen die niet in de voorgaande artikelen van de BRK zijn genoemd alsmede inkomsten die uit derde landen opkomen.

#### D. Vervreemdingswinsten op aandelen

Naar aanleiding van de desbetreffende vraag van de leden van de CDA-fractie merk ik op dat vervreemdingswinsten op aandelen al naar gelang de omstandigheden worden aangemerkt als regulier inkomen als bedoeld in artikel 12 of artikel 20, behoudens voorzover artikel 35b, vierde lid, daarop van toepassing is.

#### E. Aantal Penshonado's

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de CDA-fractie of er inmiddels duidelijkheid bestaat over het aantal Penshonado's vanuit Nederland, merk ik op dat ik eind juli van de Minister van Financiën van de Nederlandse Antillen een nieuwe meer uitgebreide lijst heb gekregen van ruim 250 uit Nederland afkomstige Penshonado's.

*Artikel 35b, vierde lid*

Naar aanleiding van de opmerkingen van deze leden over het al dan niet besmet zijn van vennootschappen in de context van artikel 35b, vierde lid, merk ik het volgende op. Tijdens de plenaire behandeling in de Tweede Kamer ben ik uitgebreid ingegaan op de reikwijdte van artikel 35b, vierde lid. Ik haal hierbij de volgende passages aan. «Artikel 35b, vierde lid, huiselijk weergegeven, ziet op een Nederlandse vennootschap, bijvoorbeeld een besloten vennootschap, die geen onderneming drijft. Meestal zitten er dan beleggingen in. In het kader van de fiscale emigratie naar de Antillen wordt deze vennootschap door de aandeelhouder naar de Antillen meegenomen. Er vindt dus een verhuizing plaats. Door deze verhuizing, die vaak bijna uitsluitend om fiscale redenen plaatsvindt, verliest Nederland zijn fiscale claim op de dividendreserve. (...) Daarnaast rust er nog een claim van 20% op in het kader van het Nederlandse aanmerkelijk belang.» (Handelingen II 1995/96 blz. 89–5932). «Ik heb aangegeven dat Nederland conform de wetstekst zijn claim op de winstreserves wil effectueren bij aandeelhouders in zo'n vennootschap. Mijn collega zegt: bevestig maar dat dit zo'n besmette vennootschap is. Hij vraagt dus Nederland te bevestigen dat het om een besmette vennootschap gaat door het effectueren van een claim op de winstreserves. Dat is althans zijn definitie. Ik heb daar geen problemen mee, omdat dit feitelijk de wetstekst is.» (Handelingen II 1995/96. blz. 90–5984).

In het kader van de zogenoemde kasgeld- en holdingconstructies zij op het volgende gewezen. Bij de standaard-holdingconstructie wordt de vennootschap waarin een materiële onderneming wordt gedreven overgedragen aan een holding onder schuldig erkenning van de koopsom aan de aandeelhouder. De werkmaatschappij keert met toepassing van de deelnemingsvrijstelling dividend uit aan de holding, die deze gelden benut om de schuld aan de aandeelhouder af te lossen. Materieel is er geen verschil met een kasgeldconstructie. Ik heb mij gerealiseerd dat de holdingconstructie niet zonder meer onder de eerste volzin valt. Het inkomen dat de aandeelhouder geniet is namelijk afkomstig van de holding. Niet uitgesloten is dat discussie zou kunnen ontstaan omtrent de vraag of de holding een vennootschap is die geen onderneming in materiële zin drijft. Voor de holdingconstructie is daarom de derde volzin opgenomen.

De reikwijdte van artikel 35b, vierde lid, wordt bepaald aan de hand van de tekst van deze bepaling zelve en de toelichting daarop. Ter zake van deze afbakening wijs ik uitdrukkelijk op de memorie van toelichting (blz. 5, 15, 16 en het schema zoals opgenomen in bijlage 1 van de memorie van toelichting) en de plenaire behandeling in de Tweede Kamer (blz. 89–5932, 89–5933, 89–5934 alsmede 90–5984). Van inkomen als bedoeld in het vierde lid is sprake – deze leden vragen hiernaar – in geval van de amortisatie van aandeelhoudersrechten (zoals de inkoop van aandelen en de liquidatie van de vennootschap) en de situatie dat er een winstuitdeling – onder welke naam en in welke vorm dan ook – plaatsvindt die meer bedraagt dan eenmaal de belaste jaarwinst (winst behaald met het staken van een voordien gedreven materiële onderneming niet meegerekend) dan wel, zo dat meer is, 10% van de waarde in het economische verkeer van de bezittingen minus de schulden van de vennootschap van het daaraan voorafgaande kalenderjaar. Hierbij zij nog opgemerkt dat de discussie over deze complexe materie niet altijd even doorzichtig is geweest. Ter voorkoming van ieder misverstand wil ik wat betreft de vervreemdingswinst op aandelen hier nogmaals uitdrukkelijk bevestigen dat artikel 35b, vierde lid, toepassing vindt op de vervreemdingen van aandelen van vennootschappen die onder de reikwijdte van deze bepaling vallen. Artikel 35b, vierde lid is dus niet van toepassing ingeval aandelen in niet-besmette vennootschappen aan een niet verbonden persoon buiten het kader van een kasgeldconstructie worden verkocht.

Overigens wil ik de opvatting van deze leden dat Nederland krachtens artikel 12 bij «besmette» transacties een onbeperkt heffingsrecht heeft, nuanceren. Artikel 12 geeft Nederland alleen een heffingsrecht indien de vennootschap ook onder de BRK inwoner is van Nederland. Zoals tijdens de plenaire behandeling is aangegeven, heb ik ervan afgezien artikel 12 thans meer in overeenstemming te brengen met het Nederlandse standaardverdrag, nu voor de situaties van «besmette» vennootschappen als hiervoor aangeduid, artikel 35b, vierde lid, op adequate wijze de Nederlandse heffing zeker stelt.

Ik kan deze leden bevestigen dat artikel 35b, vierde lid, geen toepassing vindt op het moment dat een vennootschap waarin een onderneming in materiële zin wordt gedreven, wordt gestaakt en een liquidatie-uitkering plaatsvindt aan aandeelhouders die in de Nederlandse Antillen of Aruba wonen. Indien de aandelen van vorenbedoelde vennootschap worden vervreemd voor staking van de onderneming in materiële zin, is deze bepaling ook niet van toepassing. Vindt de vervreemding van de aandelen echter plaats na staking van de onderneming in materiële zin, dan komt heffing op grond van artikel 35b, vierde lid, wel aan de orde als sprake is van transacties als hiervoor bedoeld.

#### Afwijkende regelingen

De leden van de CDA-fractie merken op dat er kennelijk andere interpretaties over de uitleg van bijzondere regimes zijn, nu de kwalificerende lijst wel voor artikel 35b, eerste en tweede lid geldt, maar niet voor het zevende lid.

In de eerste plaats verwijs ik voor de overwegingen die hebben geleid tot het niet van toepassing laten zijn van de kwalificerende lijst voor het zevende lid, naar de voorgaande schriftelijke stukken alsmede naar de plenaire behandeling in de Tweede Kamer. De uitleg van de begrippen «een tarief dat of een grondslag die, in aanzienlijke mate afwijkt van het tarief dat of de grondslag die, in het algemeen geldt» in het eerste, tweede en zevende lid, is gelijk, zo kan ik deze leden mededelen. Voor zover de indruk is ontstaan dat regimes die op de kwalificerende lijst zijn opgenomen, niet als bijzondere regimes kunnen worden aangemerkt, wil ik die indruk op deze plaats wegnemen. Opname van regelingen op de kwalificerende lijst laat onverlet dat sprake kan zijn van een bijzonder regime. De opname van dergelijke regimes op de kwalificerende lijst moet dan ook vooral worden gezien tegen de achtergrond van het door de landen overeengekomen compromis.

Bij de toepassing van artikel 35b, eerste en tweede lid, blijft met betrekking tot de regelingen die zijn opgenomen op de kwalificerende lijst toetsing achterwege of sprake is van een bijzonder regime. De kwalificerende lijst heeft dus bindende kracht voor de toepassing van het eerste lid.

In het kader van artikel 35b, zevende lid dient een materiële toets of sprake is van een bijzonder regime wel degelijk plaats te vinden. De belastingrechter zal indien een geschil hieromtrent aan hem wordt voorgelegd de wettekst op de gebruikelijke wijze interpreteren. Aan de toelichting en de parlementaire geschiedenis komt daarbij zeker betekenis toe.

Vorenstaande betekent – deze leden vragen hiernaar – dat er wel bijzondere regimes zijn die niet tot de toepassing van het eerste lid leiden maar wel tot toepassing van het zevende lid, maar dat de omgekeerde situatie (bijzondere regimes leiden wel tot toepassing van het eerste lid maar niet tot toepassing van het zevende lid) zich niet kan voordoen. Bijzondere regelingen die niet tot toepassing van het eerste lid maar wel tot toepassing van het zevende lid leiden – deze leden vragen hiernaar – zijn de regelingen die op de kwalificerende lijst staan indien dergelijke

regelingen een tarief bevatten dat, of een grondslag die, in aanzienlijke mate afwijkt van het tarief dat, of de grondslag die, in het algemeen voor inwoners van dat land geldt.

#### Verhouding tot wetsvoorstel herziening regime aanmerkelijk belang

De leden van de CDA-fractie stellen de verhouding tussen het onderhavige voorstel van rijkswet en het wetsvoorstel tot herziening van het regime van het aanmerkelijk belang aan de orde. Dit mede nu beide voorstellen maatregelen bevatten gericht tegen fiscale emigratie en daarmee samenhangende rechtshandelingen.

Dienaangaande merk ik op dat ik in het nader rapport bij dit voorstel van rijkswet heb aangegeven dat de bestrijding van emigratie om overwegend fiscale redenen niet alleen een internationale aanpak vergt maar ook een nationale aanpak. De maatregelen in dit wetsvoorstel moeten in het kader van dit twee-sporenbeleid worden gezien.

Naar aanleiding van hun vraag of begrippen die in de gewijzigde rijkswet worden gehanteerd mede ingevuld worden door de nieuwe definities in het aanmerkelijk belang voorstel, merk ik het volgende op. In de eerste plaats zal moeten worden gezien of in de BRK een zelfstandige omschrijving van een daarin gebezigd begrip is opgenomen. Is dit het geval, dan prevaleert die omschrijving in de BRK. Indien de BRK geen zelfstandige omschrijving van een begrip bevat, dan moet, tenzij het zinsverband anders vereist, worden gekeken naar de nationale invulling daarvan. Daarbij gaat het niet alleen om de nationale invulling van het desbetreffende begrip ten tijde van de totstandkoming van de relevante bepaling in de BRK, maar ook om de later totstandgekomen nationale invulling daarvan (derhalve een dynamische interpretatie). Wat betreft de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting die zijn geënt op het OESO-modelverdrag op dit punt, zal indien een begrip in het belastingverdrag niet is gedefinieerd en de toelichtende nota en/of de parlementaire geschiedenis van de goedkeuringswet geen aanknopingspunt biedt, ook acht moeten worden geslagen op het commentaar bij het OESO-modelverdrag en – tenzij de context anders vereist – de nationale wetgeving, niet alleen zoals die luidde ten tijde van de verdragsluiting maar ook zoals die luidt bij de verdragstoepassing in een concreet geval (derhalve ook hier een dynamische interpretatie). Hierbij dienen de algemene beginselen van het verdragenrecht zoals neergelegd in het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van 23 mei 1969 (waarvan de Nederlandse vertaling is gepubliceerd in Trb. 1977, 169) te worden gerespecteerd. Indien een verdragspartner door introductie van ficties in de nationale wetgeving zijn heffingsrecht «oprekt» en Nederland zich hierin niet zou kunnen vinden, dan zal Nederland daarover overleg hebben met de desbetreffende verdragspartner, zo kan ik deze leden mededelen.

Op hun vraag of inkoop van aandelen door een Nederlandse vennootschap, inkomen uit een vennootschap als bedoeld in artikel 35b, vierde lid vormt dan wel sprake is van een vervreemding van aandelen als bedoeld in artikel 12 BRK juncto artikel 20a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, merk ik het volgende op. Artikel 35b, vierde lid heeft betrekking op de situatie waarin inkomen wordt genoten uit een vennootschap die geen onderneming drijft. Doet zich zo'n situatie voor dan heeft artikel 35b, vierde lid voorrang boven mogelijke andere bepalingen van de BRK waaronder de (rechts)handeling ook zou kunnen vallen. Onder inkomen uit een vennootschap als bedoeld in artikel 35b, vierde lid valt, zoals hiervoor in deze memorie is aangegeven, zowel de vervreemding van aandelen als de inkoop van aandelen. Door de toepassing van artikel 35b,

vierde lid, geldt ten aanzien van de aandeelhouder de onverkorte (buitenlandse) belastingplicht in Nederland.

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