

Vergaderjaar 1995–1996

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 technische aanpassingen

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

1. Algemeen

De fiscale betrekkingen tussen de landen van het Koninkrijk zijn geregeld in de rijkswet van 28 oktober 1964, Stb. 425, houdende Belastingregeling voor het Koninkrijk. Deze regeling bevat een onderlinge regeling van de fiscale betrekkingen van de landen van het Koninkrijk op een wijze die in grote lijnen overeenkomt met de systematiek in verdragen ter voorkoming van dubbele belasting.

In de evaluatie die is opgesteld naar aanleiding van de wijziging van de regeling in 1985, is aangegeven dat de Belastingregeling voor het Koninkrijk moet kunnen worden toegepast in een fiscale omgeving die aan ontwikkelingen onderhevig is. Het duurzaam inpassen van de Belastingregeling in zich ontwikkelende fiscale inzichten zowel over de Koninkrijksband als over die fiscale omgeving blijft daarom voortdurend de aandacht vragen (vgl. Kamerstukken II 1991/92, 22 300 IXB, nr. 41, blz. 4).

Na de bedoelde aanpassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk en de evaluatie daarvan, zijn de ontwikkelingen niet stil blijven staan. Ondergetekende heeft onder meer op 15 en 16 mei 1995 overleg gevoerd met de Minister van Financiën van de Nederlandse Antillen en de Minister van Financiën van Aruba. Tijdens dat overleg is nadere invulling gegeven aan de afspraken die zijn gemaakt op 9 januari 1995 te Willemstad met de Minister van Financiën van de Nederlandse Antillen, alsmede de afspraken die zijn gemaakt op 10 januari 1995 te Oranjestad met de Minister van Financiën van Aruba. De gezamenlijk opgestelde verslagen van deze besprekingen zijn bij brief van 20 januari 1995 aan beide Kamers aangeboden.

In het gezamenlijke verslag van de besprekingen van januari 1995 tussen Nederland en de Nederlandse Antillen is melding gemaakt van ontwikkelingen in de fiscale wetgeving van de Nederlandse Antillen. De regering van de Nederlandse Antillen beoogt een ingrijpende wijziging van het regime voor de winstbelasting in het kader van de totstandkoming van een internationaal aanvaardbare en transparante regelgeving en een daarop afgestemde uitvoeringspraktijk. Een ingrijpende wijziging van het regime van de winstbelasting (het zogeheten Nieuw Fiscaal Raamwerk) heeft gevolgen voor de verhouding tussen de landen van het Koninkrijk zoals die is neergelegd in de Belastingregeling voor het Koninkrijk.

Nederland heeft tijdens het overleg de bereidheid uitgesproken te komen tot een aanpassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk die complementair is aan het overeen te komen Nieuw Fiscaal Raamwerk. Uitgangspunt bij die komende aanpassing zal enerzijds de totstandkoming van een optimale fiscale begeleiding van economische activiteiten (in het bijzonder de internationale financiële dienstverlening) op de Nederlandse Antillen zijn. Anderzijds zullen daarbij ook bepalingen in de Belastingregeling voor het Koninkrijk worden opgenomen teneinde te waarborgen dat het overeen te komen stelsel voldoet aan de vereisten om te voorkomen dat de belastingheffing in de landen van het Koninkrijk zou kunnen worden ontgaan.

Om de totstandkoming van de complementaire aanpassing niet te verzwaren met fiscale onderwerpen die al geruime tijd spelen tussen de landen van het Koninkrijk en waarvoor een oplossing geboden is, is tijdens het overleg overeengekomen vooruitlopend op de hiervoor bedoelde complementaire aanpassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de regeling op een aantal onderwerpen aan te passen.

Het voorliggende voorstel van rijkswet strekt tot deze wijziging en ziet op het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik van de Belastingregeling voor het Koninkrijk, waaronder emigratie tussen de landen van het Koninkrijk waarbij het behalen van fiscale voordelen voorop staat. Verder wordt de procedure voor het verkrijgen van de vermindering van de bronbelasting op deelnemingsdividenden voorzien van meer waarborgen ter verzekering van een juiste toepassing van de Belastingregeling. Tevens wordt de regeling op een aantal voornamelijk technische onderwerpen aangepast. Het gaat hier om een aanpassing van de non-discriminatiebepaling, de toewijzingsbepaling ter zake van de belastingheffing over hypothecaire interest en een aanvullende bepaling inzake de afkoop van pensioenen.

In overeenstemming met artikel 15 van het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden is het voorstel met memorie van toelichting gelijktijdig met de indiening bij de Staten-Generaal toegezonden aan de vertegenwoordigende lichamen van de Nederlandse Antillen en Aruba.

2. Tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik

2.1. Algemeen

Zoals in paragraaf 1 is aangegeven, is tijdens het overleg in januari 1995 overeengekomen de Belastingregeling voor het Koninkrijk te voorzien van bepalingen die ertoe strekken misbruik en oneigenlijk gebruik tegen te gaan. In een nieuw voorgesteld artikel 35a is een algemene bepaling tegen misbruik en oneigenlijk gebruik opgenomen. Het voorgestelde artikel 35b ziet op specifieke gevallen die zich in het gebied van de wetsontduiking afspelen. Doen zich dergelijke situaties als omschreven in artikel 35b voor, dan heeft dit artikel als *lex specialis* voorrang boven het voorgestelde artikel 35a als algemene anti-misbruikbepaling, dat dus in die gevallen geen toepassing vindt.

2.2. Regeling tegen misbruik en oneigenlijk gebruik van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (artikel 35a)

Naast de hierna bij artikel 35b te bespreken situaties waarin doel en strekking van de Belastingregeling voor het Koninkrijk niet tot haar recht komen, zijn er ook andere situaties denkbaar waarbij de bepalingen van de Belastingregeling kunnen worden gebruikt op een wijze die niet volledig recht doet aan haar bedoeling. Het gaat hier onder meer om situaties die met behulp van het instrument van *fraus legis* kunnen worden bestreden.

De onderhavige bepaling strekt ertoe uitdrukkelijk in de Belastingregeling voor het Koninkrijk vast te leggen dat handelingen die onder het nationale belastingrecht van de landen van het Koninkrijk met behulp van leerstukken zoals *fraus legis* (dan wel artikel 31 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de zogenoemde Richtige Heffing; thans in de uitvoerings sfeer beleidsmatig niet meer toegepast) kunnen worden bestreden, ook onder de Belastingregeling voor het Koninkrijk kunnen worden bestreden. Een vergelijkbare bepaling als hier voorgesteld, is opgenomen in de Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lid-staten (Pb EG L225).

Volledigheidshalve zij nog opgemerkt dat dit voorstel van rijkswet geen wijziging brengt in het Nederlandse *fraus legis* beleid. Dit houdt tevens in dat in deze situaties het voorgestelde artikel 35a daarin geen wijziging brengt. Bij *fraus legis* gaat het om transacties/constructies waarbij:

- het bereiken van een aanzienlijke belastingbesparing het enige, althans overwegende, motief voor de transactie is geweest;
- buiten het daarmee beoogde fiscale voordeel de transactie voor de belastingplichtige geen reële praktische betekenis had;
- de transactie in strijd komt met doel en de strekking van de toepasselijke wettelijke bepalingen.

2.3. Emigratie om overwegend fiscale redenen (artikel 35b)

2.3.1. Algemeen

De praktijk leert dat er enerzijds belastingplichtigen zijn die met het oogmerk de in Nederland verschuldigde inkomsten- of vennootschapsbelasting te verlagen constructies opzetten en anderzijds dat er belastingplichtigen zijn die emigreren naar een land met een vriendelijk(er) fiscaal klimaat.

Emigratie als zodanig vormt geen reden voor anti-misbruikbepalingen. Dit kan onder omstandigheden echter anders komen te liggen, indien de emigratie als hoofddoel belastingbesparing heeft. Belastingbesparing dient in dezen te worden afgemeten aan de Nederlandse belastingdruk die op de emigrant zou drukken indien hij zich zou hebben gevestigd in een land waarmee Nederland geen regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen (met andere woorden de onverkorte belastingdruk als buitenlandse belastingplichtige). Een relatief kleine groep belastingplichtigen emigreert met dit motief als hoofddoel.

In dit verband zij opgemerkt dat ingevolge het Nederlandse verdragsbeleid door Nederland geen algemene belastingverdragen worden gesloten met landen die een tax haven-achtig regime kennen. Indien een land in zijn fiscaal systeem bijzondere regimes kent die van belang kunnen zijn voor het belastingverdrag, zullen, als toch een dergelijk verdrag wordt gesloten, in het belastingverdrag bepalingen worden opgenomen waardoor oneigenlijk gebruik van de verdragsvoordelen wordt voorkomen. Ten slotte is het Nederlandse verdragsbeleid er ook op gericht om bij de verdragspartner bijzondere fiscale regimes aan de orde te stellen die na de totstandkoming van dat belastingverdrag door dat land in zijn regelgeving – beleid ter uitvoering daarvan daaronder begrepen – zijn opgenomen (vgl. het protocol bij het belastingverdrag met Malta).

Dit voorstel van rijkswet is in lijn met het verdragsbeleid, hoewel de benadering gelet op de bijzondere relatie tussen de landen van het Koninkrijk soms anders is uitgewerkt. Zo is meer dan in verdrags situaties van belang dat in de aangegeven gevallen van misbruik en oneigenlijk gebruik zeker wordt gesteld dat in een van de landen van het Koninkrijk

heffing plaatsvindt. Zekerstelling van alleen het Nederlandse heffingsbelang in deze situaties is hierbij dus niet het uitgangspunt.

Toegespitst op emigratie naar de Caraïbische delen van het Koninkrijk, gaat het voornamelijk om vermogende natuurlijke personen die in de Nederlandse Antillen de status van Pensonado kunnen verkrijgen en de directeur-groootaandeelhouder met een aanmerkelijk belang in een vennootschap waarvan de materiële onderneming is gestaakt (of is overgedragen) die al dan niet als Pensonado de in de vennootschap achtergebleven winstreserves onbelast of tegen een zeer lage heffing wil verzilveren.

Op voordracht van Nederland zijn de regeringen van Nederland, de Nederlandse Antillen en Aruba overeengekomen maatregelen te treffen tegen emigratie met als hoofddoel belastingbesparing van personen binnen het Koninkrijk. De maatregelen moeten daarbij enerzijds passen binnen de context van de fiscale autonomie van de landen en anderzijds recht doen aan de strekking van de fiscale afspraken die zijn neergelegd in de Belastingregeling voor het Koninkrijk.

2.3.2. De achtergronden van de emigratie naar de Nederlandse Antillen en Aruba met belastingbesparing als hoofddoel

De emigratie met als hoofddoel belastingbesparing binnen het Koninkrijk, houdt voornamelijk verband met de bijzondere fiscale privileges (incentives) die zowel aan natuurlijke personen als aan rechtspersonen door de Caraïbische delen van het Koninkrijk worden verleend. In dat verband kan onder meer worden gedacht aan de zogenoemde Pensonado-regeling in de Nederlandse Antillen.

De Nederlandse Antillen kennen voor natuurlijke personen die van buiten de Antillen komen en inwoner worden van de Nederlandse Antillen, de zogenoemde Pensonado- of renteniersregeling. Kort gezegd houdt deze regeling thans in dat, onder voorwaarden, het inkomen wordt onderworpen aan een tarief van 5%, waarbij tevens de mogelijkheid bestaat om tegen een forfaitair inkomen te worden belast, zodat een maximum bedrag aan te betalen belasting van Nafl. 59. 000 resulteert.

Emigratie met als hoofddoel belastingbesparing is op zichzelf geen verschijnsel dat zich beperkt tot de landen van het Koninkrijk. De hiervoor genoemde fiscale incentives van de Caraïbische delen van het Koninkrijk in samenhang met de Belastingregeling vormen echter een belangrijke stimulans voor inwoners van Nederland om de woonplaats (of ingeval van een rechtspersoon de vestigingsplaats) te verleggen naar de andere delen van het Koninkrijk. Bij emigratie naar derde landen met een voor vermogende belastingplichtigen fiscaal «vriendelijk» regime geldt in het algemeen onverkort de Nederlandse buitenlandse belastingplicht. In verdragsrelaties kan dat anders liggen. In dat geval wordt met verdragspartners overleg gevoerd om ter zake van mogelijk misbruik passende maatregelen te treffen; dit geldt evenzeer wanneer een verdragspartner naderhand een dergelijk fiscaal «vriendelijk» regime invoert. In lijn hiermee achten de landen van het Koninkrijk het niet passend alle voordelen van de Belastingregeling te verlenen aan personen die met als hoofddoel belastingbesparing in een van de landen van het Koninkrijk hun woon- of vestigingsplaats verleggen naar een ander land van het Koninkrijk.

2.3.3. De regeling tegen emigratie met belastingbesparing als hoofddoel

De voorgestelde bepaling houdt in dat ten aanzien van natuurlijke personen en rechtspersonen die na emigratie naar een van de andere landen van het Koninkrijk aldaar onderworpen zijn aan een fiscaal regime dat in aanzienlijke mate afwijkt van het regime waaraan de andere

inwoners van dat land zijn onderworpen, bepaalde voordelen van de Belastingregeling gedurende een periode van vijf jaren worden ontzegd. Voor natuurlijke personen en niet naar Nederlands recht opgerichte lichamen leidt dit ertoe dat zij gedurende die periode in een zelfde positie worden geplaatst als de persoon die in Nederland buitenlands belastingplichtig is en in een land woont waarmee Nederland geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten. Voor naar Nederlands recht opgerichte lichamen zal de binnenlandse belastingplicht op grond van artikel 2, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gelden, waarbij zij voor eventueel buitenlands inkomen ter voorkoming van dubbele belasting een beroep kunnen doen op de van toepassing zijnde bepalingen van belastingverdragen cq. het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989.

Van een bijzonder fiscaal regime is sprake indien de begunstigende regeling qua tarief of grondslag of een combinatie van beide, aanzienlijk afwijkt van het normale fiscale regime dat voor de overige inwoners van dat land geldt. Een voorbeeld van een dergelijk bijzonder regime is de reeds genoemde Penshonadoregeling.

Om de rechtszekerheid voor belastingplichtigen zoveel mogelijk te waarborgen, voorziet de voorgestelde bepaling erin dat de Ministers van Financiën van de betrokken landen in overleg bepalen welke fiscale regelingen buiten de reikwijdte vallen. Ingeval een persoon naar de Nederlandse Antillen of Aruba emigreert en onder een regeling valt die door de landen is aangemerkt als een regeling waarop artikel 35b niet van toepassing is, blijft de Belastingregeling voor het Koninkrijk onverkort van toepassing. Deze zogenoemde lijst van kwalificerende fiscale regelingen is als bijlage bij deze memorie gevoegd.¹

Zoals vermeld zal de huidige Penshonadoregeling van de Nederlandse Antillen zoals opgenomen in de artikelen 23b en 23c van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943 onder de reikwijdte van artikel 35b vallen. Het voorstel van rijkswet voorziet in een overgangsregeling voor het reguliere inkomen van een natuurlijke persoon die voor de inwerkingtreding van dit voorstel van rijkswet de Penshonado-status heeft gekregen.

Verder achten de Ministers van Financiën het in het kader van emigratie met als hoofddoel belastingbesparing gewenst bepaalde rechtshandelingen (constructies) van directeur/grootaandeelhouders te bestrijden die zijn gericht op het realiseren van opgepotte winstreserves in vennootschappen. Via de hiervoor aangeduide methodiek (het ontzeggen van bepaalde voordelen van de Belastingregeling) wordt tegen bepaalde situaties opgetreden. Het gaat daarbij dan om constructies met kasgeldvennootschappen of holdingconstructies waarbij de Nederlandse belastingclaim illusoir wordt gemaakt. Daarbij is het overigens niet van belang of die natuurlijke persoon ter zake van de inkomsten verkregen door dergelijke constructies, in het (nieuwe) woonland is onderworpen aan een tarief dat, of een grondslag die, in belangrijke mate afwijkt van het tarief dat, of de grondslag die, voor de overige inwoners van dat land geldt. Tevens is geen beperking van de bepaling in de tijd opgenomen.

De regeling komt er op neer dat in de eerste vijf jaren na de emigratie van de bedoelde aandeelhouder de belastingdruk van het oorspronkelijke woonland op die inkomsten blijft drukken, terwijl na die vijf jaren onder voorwaarden de gezamenlijke belastingdruk kan worden teruggebracht tot het niveau van het nieuwe woonland.

¹ Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

2.4. Deelnemingsdividenden

De inzichten over een internationaal aanvaardbare belastingdruk zijn heden ten dage aan veranderingen onderhevig. Daarbij blijft het uiteraard moeilijk aan te geven welke belastingdruk nu (ongeveer) als internationaal aanvaardbaar kan worden beschouwd. De landen van het Koninkrijk hebben afgesproken ontwikkelingen op dit terrein gezamenlijk nauwkeurig te volgen en in onderling overleg te besluiten hoe op die ontwikkelingen kan worden ingespeeld.

Wel achten de landen van het Koninkrijk het thans geboden meer inzicht te krijgen in de dividendstromen tussen de Koninkrijksdelen en de controle op de procedure ter vermindering van de bronbelasting op de deelnemingsdividenden te verbeteren. Voor dat doel zal de procedure ter vermindering van de bronbelasting op deelnemingsdividenden niet meer onverkort als hoofdregel de vermindering bij wijze van vrijstelling bevatten. De aanpassing voorziet erin dat de vermindering van de bronbelasting op deelnemingsdividenden tot 5% gedeeltelijk via teruggaaf kan worden geëffectueerd. Voorts voorziet de regeling er in dat binnen 18 maanden nadat een vermindering voor deelnemingsdividenden is verleend, wordt aangetoond dat in het andere land over dat dividend in overeenstemming met de wet, beleid ter uitvoering van de wet daaronder begrepen, is geheven. Wordt dat niet aangetoond dan volgt een naheffingsaanslag. Het gaat hierbij om de reguliere situaties waarin achteraf blijkt dat geen sprake is van een situatie waarbij de in artikel 11 opgenomen regeling voor een vermindering van de Nederlandse dividendbelasting tot 5% van toepassing is, maar wel sprake is van een situatie waarbij de vermindering van de dividendbelasting kan worden teruggebracht tot het percentage van 7,5%. In die situaties zal altijd worden nageheven tot het percentage van 7,5%.

De landen zijn in dit kader overeengekomen dat ingeval de Nederlandse Antillen of Aruba in voorkomende gevallen navorderen in overeenstemming met de wet – beleid ter uitvoering daarvan daaronder begrepen – de Nederlandse naheffingsaanslag alsnog zal worden teruggenomen. In die gevallen waarin de naheffingsaanslag inmiddels is betaald, kan op een daartoe strekkend verzoek van de Nederlandse Antillen of Aruba in het kader van bijstand bij invordering op grond van artikel 36 van de Belastingregeling voor het Koninkrijk het als gevolg van de vernietiging cq. vermindering van de Nederlandse naheffingsaanslag terug te geven bedrag worden aangewend ter verwezenlijking van de gevraagde invorderingsbijstand (m.a.w. dit bedrag wordt betaald aan de Nederlandse Antillen of Aruba in plaats van terugbetaald aan de belastingplichtige). Zonodig zullen de landen hiervoor nadere regels stellen in een gezamenlijke regeling.

Volledigheidshalve zij nog opgemerkt dat indien het herziene artikel 11 van toepassing is, het voorgestelde algemene anti-misbruikartikel niet aan de orde komt, behoudens uiteraard als de ontvanger van het dividend niet kan worden aangemerkt als de genierter (vgl. Hoge Raad 8 januari 1986, nr. 23 031, BNB 1986/127 in samenhang met Hoge Raad 28 juni 1989, nr. 25 451, BNB 1990/45).

3. Technische aanpassingen

3.1. Non-discriminatiebepaling

In artikel 1 van de Belastingregeling voor het Koninkrijk is onder meer neergelegd dat niet volgens het eigen recht opgerichte lichamen niet onderworpen worden aan enige belasting of daarmee verband houdende verplichtingen welke drukkender is dan die waaraan volgens het eigen recht opgerichte lichamen onder overigens gelijke omstandigheden verkeren. Deze bepaling wordt opgevat als een eenzijdige verklaring van

de landen van het Koninkrijk dat binnen het grondgebied van het Koninkrijk geen differentiatie plaatsvindt met betrekking tot de fiscale behandeling van lichamen die in dezelfde omstandigheden verkeren, maar waarvan slechts het recht waarnaar de vennootschap is opgericht, verschillend is.

Naar aanleiding van Hoge Raad 16 maart 1994, nr. 27 764, BNB 1994/191c*, gewezen voor de toepassing van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, is de zogenoemde universele werking van artikel 1 (opnieuw) actueel geworden.

De drie landen achten het naar hedendaagse inzichten ongewenst een non-discriminatiebepaling in de Belastingregeling voor het Koninkrijk te hebben, die kan worden opgevat als een bepaling die universele werking heeft.

Het is gebruikelijk dat landen in een belastingverdrag een non-discriminatiebepaling opnemen die inhoudt dat de verdragslanden elkaars onderdanen in vergelijkbare omstandigheden niet onderwerpen aan een zwaardere belastingdruk. Voor verdragsituaties heeft artikel 1 van de Belastingregeling voor het Koninkrijk, een enkel belastingverdrag zonder non-discriminatiebepaling daargelaten, geen betekenis.

De zaak ligt echter anders in relatie tot landen waarmee Nederland geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten of anderszins geen bilaterale of multilaterale regeling geldt die een clause inzake non-discriminatie van belastingen bevat (daarbij kan dan onder meer worden gedacht aan de overeenkomsten inzake de bevordering en bescherming van investeringen). Materieel zou een niet-geclausuleerde non-discriminatiebepaling inhouden dat Nederland (en de andere delen van het Koninkrijk) ook in die situaties faciliteiten zou moeten toepassen op lichamen die naar het recht van een niet-verdragsland zijn opgericht, zonder dat de zekerheid bestaat dat in de spiegelbeeldige situatie het desbetreffende niet-verdragsland naar Nederlands recht opgerichte lichamen niet zou discrimineren. Een non-discriminatiebepaling, voor zover die zich uitstrekt tot lichamen, behoort naar hedendaagse inzichten in de context te worden geplaatst van een nader ingevulde bilaterale of multilaterale relatie tussen landen, zoals in een belastingverdrag gebruikelijk is. Bij het toekennen van faciliteiten aan lichamen die naar het recht van een verdragsland zijn opgericht, kan op basis van de bepaling inzake de uitwisseling van inlichtingen zo nodig bij de verdragspartner om nadere gegevens worden verzocht teneinde eventueel misbruik of oneigenlijk gebruik te voorkomen. Die mogelijkheid bestaat niet ter zake van lichamen die zijn opgericht naar het recht van een niet-verdragsland.

Tijdens de hiervoor genoemde besprekingen tussen Nederland en de Caraïbische delen van het Koninkrijk, is overeengekomen de tekst van de non-discriminatiebepaling op dit punt meer in overeenstemming te brengen met hetgeen internationaal gebruikelijk is bij het sluiten van belastingverdragen. Dit houdt in concreto in dat het non-discriminatiebeginsel ter zake ziet op lichamen die naar het recht van een van de landen van het Koninkrijk zijn opgericht.

3.2. Belastingheffing over hypothecaire interest

Bij Wet van 18 december 1987, inzake de verruiming van de rentevrijstelling (Stb. 583), is artikel 49 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in die zin aangepast dat rente op vorderingen verzekerd door in Nederland gelegen onroerend goed niet langer een bestanddeel vormt van de buitenlandse belastingplicht. Bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel is onderkend dat het laten vervallen van de buitenlandse belastingplicht ter zake in bepaalde verdragsituaties, tot gevolg zou kunnen hebben dat uit Nederland afkomstige hypotheekrente die wordt ontvangen door een buitenlandse belastingplichtige, noch in Nederland

noch in het woonland van die belastingplichtige wordt belast (Kamerstukken II 1987/88, 20 223 nr. 5, blz. 8 en nr. 6, blz. 10). Als voorbeelden werden uitdrukkelijk genoemd de verdragssituatie met Duitsland en de Belastingregeling voor het Koninkrijk. Bij die gelegenheid is van de zijde van de regering aangegeven dat indien mocht blijken dat belastingplichtigen van het gewijzigde regime gebruik maken om interest belastingvrij te ontvangen en de landen waarvan de belastingplichtigen inwoner zijn verzoeken hun belastingverdrag met Nederland op dit punt te herzien, aan Nederlandse zijde de bereidheid bestaat te komen tot een dergelijke herziening. In antwoord op vanuit de Kamer geuite bezorgdheid over het gebruik van mogelijke constructies is voorts medegedeeld dat de autoriteiten van de daarvoor in aanmerking komende verdragslanden zouden worden geïnformeerd omtrent de wetswijziging in Nederland. De daarvoor in aanmerking komende verdragslanden, waaronder de Nederlandse Antillen en Aruba ter zake van de Belastingregeling voor het Koninkrijk, zijn opgesomd in een bijlage bij genoemde nota naar aanleiding van het eindverslag (Kamerstukken II 1987/ 88, 20 223, nr. 8, bijlage 2).

De onderhavige aanpassing houdt in dat met betrekking tot de belastingheffing over hypothecaire interest conform het OESO modelverdrag 1992 (losbladige uitgave) de regel wordt gevolgd dat belastingheffing in beginsel plaatsvindt in de woonstaat van de ontvanger van de rente.

3.3. Afkoop van pensioenen

Bij Wet van 23 december 1994 houdende wijziging van de Wet op de loonbelasting 1964, de Successiewet 1956, de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Invorderingswet 1990 en de Coördinatiewet Sociale Verzekering naar aanleiding van de herziening van het fiscale regime voor onderhoudsvoorzieningen en bepaalde spaarvormen in de inkomstenbelasting (Stb. 927), is de fiscale behandeling van het regime voor de oudedagsvoorziening (pensioenregime) gewijzigd. Een van de wijzigingen van het pensioenregime betreft de maatregelen die tegen afkoop van pensioenen (in het buitenland) zijn getroffen.

Van Nederlandse zijde wordt bij de verdragsonderhandelingen of heronderhandelingen, gestreefd naar het opnemen van een bepaling inzake de afkoop van pensioenaanspraken. Opname van een dergelijke bepaling in belastingverdragen waarin een bepaling gericht tegen afkoop nog niet is opgenomen, blijft, ook nu nationaal maatregelen tegen afkoop van pensioenen zijn getroffen, wenselijk.

De hierboven genoemde bepaling die in artikel 18, tweede lid, van het Nederlandse Standaardverdrag 1987 is opgenomen, houdt in dat het heffingsrecht over afkoopsommen van (particuliere) pensioenen toekomt aan het land waar de desbetreffende dienstbetrekking is vervuld (hierna: de betaalstaat). In dit verband zij gewezen op de nadere memorie van antwoord aan de Eerste Kamer van het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de genoemde Wet van 23 december 1994 (Kamerstukken I 1994/95, 23 046, nr. 79D) waarin dit aspect aan de orde is gekomen.

De Belastingregeling voor het Koninkrijk bevat geen afzonderlijke bepaling tegen de afkoop van pensioenrechten. Bij de evaluatie van de herziening van de Belastingregeling voor het Koninkrijk in 1992 is onderkend dat de afwezigheid daarvan zou kunnen leiden tot situaties waarin kort na emigratie een pensioen wordt afgekocht. De Nederlandse Antillen en Aruba hebben zich toen reeds bereid verklaard zo nodig mee te werken aan een aanpassing van de Belastingregeling voor het

Koninkrijk indien zou blijken dat van de regeling misbruik wordt gemaakt (Kamerstukken II 1991/92, 22 300 IXB, nr. 41, blz. 3).

In de praktijk zijn gevallen van emigratie binnen het Koninkrijk gesignaleerd die overwegend waren ingegeven door de mogelijkheid om op een fiscaal voordelige wijze pensioenrechten af te kopen. Daarom is bij de genoemde bespreking van 5, 6 en 9 januari op de Nederlandse Antillen en de bespreking op 10 januari in Aruba, dit punt besproken. Het voorstel voorziet in een bepaling dat ter zake van de afkoop van pensioenrechten, het heffingsrecht tevens wordt toegewezen aan de betaalstaat. Op de in de betaalstaat verschuldigde belasting wordt door die staat een tegemoetkoming verleend voor de in de woonstaat betaalde belasting. Aldus wordt bereikt dat een belastingdruk overeenkomstig het Nederlandse niveau op de afkoop van het pensioen rust doch dat deze druk aan beide landen ten goede komt.

4. Budgettaire en personele aspecten

De voorgestelde wijzigingen in de Belastingregeling leiden uiteraard tot minder belastinguitval in Nederland en zullen op termijn ook aan een positieve opbrengst bijdragen. De raming van deze opbrengst is uiteraard met onzekerheden omgeven. Daar komt nog bij dat deze maatregelen voor hun budgettaire gevolgen moeten worden gezien in samenhang met andere maatregelen ter versterking van de fiscale structuur. Derhalve is de budgettaire bate van dit voorstel van rijkswet vooralsnog op p.m. gesteld. De mate waarin het voorstel van rijkswet voor de Nederlandse Antillen budgettaire gevolgen zal veroorzaken is, gelet op het feit dat zulks in hoge mate afhankelijk is van moeilijk te voorspellen gedragsreacties, niet exact te ramen. Wel staat vast dat door de aard van de voorgestelde maatregelen, de Nederlandse Antillen, zeker in de beginfase, geconfronteerd worden met gedragsreacties die negatieve budgettaire effecten sorteren.

Aan het voorstel van rijkswet zijn naar verwachting geen personele gevolgen van substantiële aard verbonden.

5. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I, onderdelen A.1. en A.2.

Naar aanleiding van het in het algemene deel van deze toelichting genoemde arrest van de Hoge Raad van 16 maart 1994, BNB 1994/191, is op 10 augustus 1994 een mededeling van ondergetekende uitgebracht, welke is opgenomen in de Infopublicatie van september 1994 (mededeling 10 augustus 1994, nr. DB94/1842M, Info 94/644). In deze mededeling wordt aangegeven onder welke voorwaarden een feitelijk in Nederland doch niet naar Nederlands recht opgerichte vennootschap in een fiscale eenheid kan worden opgenomen. Ingeval een dergelijke vennootschap is opgericht naar het recht van een land waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten dat een clause inzake non-discriminatie bevat die overeenkomt met artikel 24, eerste lid, van het OESO Modelverdrag (1992), wordt, indien aan de overige voorwaarden wordt voldaan, op basis van die bepaling uit het belastingverdrag de fiscale eenheid toegestaan. Ingeval een dergelijke vennootschap naar het recht van een van de andere landen van het Koninkrijk is opgericht, wordt, indien aan de overige voorwaarden wordt voldaan, de fiscale eenheid ook na de inwerkingtreding van dit voorstel verleend op basis van artikel 1 van de Belastingregeling. Ingeval een verzoek wordt gedaan ter zake van een vennootschap welke is opgericht naar het recht van een land waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten en in die situatie overigens ook geen andere bilaterale of multilaterale regeling geldt die (voor vennootschappen) een non-discriminatiebepaling voor belastingen bevat die overeenkomt met artikel 24, eerste lid, van het OESO Model-

verdrag (1992), is, indien aan de gestelde voorwaarden is voldaan, het verzoek vooralsnog op basis van artikel 1 van de Belastingregeling voor het Koninkrijk toegestaan. Daarbij is echter aangegeven dat de juridische basis van die fiscale eenheid met ingang van de inwerkingtreding van dit voorstel van rijkswet zal komen te vervallen. Deze gedragslijn zal tot de inwerkingtreding van dit voorstel worden gevolgd.

Artikel I, onderdelen B en E

De belastingheffing over hypothecaire interest wordt met ingang van 1 januari 1997 toegewezen aan de woonstaat. Er is geen overgangsregeling opgenomen. De overwegingen hiervoor zijn de volgende. Allereerst zij erop gewezen dat Nederland van meet af aan, dat wil zeggen sedert 1987, te kennen heeft gegeven dat het een dubbele vrijstelling ongewenst acht. Dit is bij diverse latere gelegenheden nog eens uitdrukkelijk kenbaar gemaakt. Voorts is het ontbreken van een overgangsregeling op dit punt geen novum. Bij het op 21 mei 1991 ondertekende Tweede Aanvullende Protocol bij de op 16 juni 1959 te s'-Gravenhage ondertekende overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied met aanvullend protocol van 13 maart 1980 (Trb.1992, 14), is eveneens geen overgangsregeling op het punt van de wijziging in de toedelingsbepaling inzake de hypothecaire interest opgenomen.

De bepaling is van toepassing op interest die na het van toepassing worden van deze onderdelen wordt verkregen en die betrekking heeft op na dit tijdstip liggende tijdvakken, alsmede op interest die wordt verkregen door een onderneming van een van de landen voor zover deze interest, ongeacht het tijdstip van de betaling daarvan, betrekking heeft op na bedoeld tijdstip liggende tijdvakken.

Artikel I, onderdeel C

De wijziging van artikel 11 houdt in dat onder nader te stellen voorwaarden ter verzekering van een juiste toepassing van dit artikel zowel naar doel als naar strekking, het tarief van de dividendbelasting wordt teruggebracht tot een percentage van 7,5 of 5. Deze formulering strekt ertoe zeker te stellen dat deelnemingsdividenden die door een Nederlandse vennootschap worden uitgedeeld aan een Antilliaanse of Arubaanse vennootschap in het land van vestiging overeenkomstig de desbetreffende wettelijke bepalingen – beleid ter uitvoering van de wet daaronder begrepen – in de heffing worden betrokken. Zoals onder 2.4. is aangegeven, zijn de inzichten omtrent de aanvaardbaarheid van de belastingdruk op deelnemingsdividenden niet onveranderlijk. Voor dit moment menen de landen van het Koninkrijk dat een aanvaardbaar niveau wordt bereikt met de huidige druk, zoals deze volgt uit de toepassing van de BRK en de in het kader van artikel 11 gesloten protocollen¹ (hierna aangeduid als: beleid ter uitvoering van de wet).

In de op basis van artikel 11 tot stand te brengen Nederlandse uitvoeringsvoorschriften² zal de gewijzigde procedure voor de vermindering van de bronbelasting op deelnemingsdividenden in de Koninkrijkrelaties worden uitgewerkt. Die voorwaarden strekken uitsluitend tot een juiste toepassing van de belastingwetten van de landen alsmede een juiste toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk ter zake³. 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,

¹ Het gaat hierbij om het protocol van 27 mei 1992 inzake het percentage van de niet-aftrekbare rente in de rulings, zoals gewijzigd bij protocol van 12 augustus 1994 en het nadere protocol van 9 januari 1996 behorende bij dit voorstel van rijkswet.

² De ministeriële regeling van 5 december 1990, IFZ 90/1878, (Stcrt. 237), zoals gewijzigd bij de ministeriële regeling van 2 december 1992, IFZ 92/1213 (Stcrt. 234) en de ministeriële regeling van 14 november 1990, IFZ 90/183, (Stcrt. 222), zoals gewijzigd bij de ministeriële regeling van 2 december 1992, IFZ 92/1212 (Stcrt. 234).

³ De nieuwe uitvoeringsvoorschriften zijn ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

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 van de wet daaronder begrepen.

Wat betreft de deelnemingsdividenden waarop Nederland ingevolge artikel 11 5% mag inhouden, zijn de landen een combinatie van de vermindering bij wijze van (voorlopige) teruggaaf en vrijstelling overeengekomen. Bij dividenduitdeling wordt op verzoek bij wijze van vrijstelling het nationale percentage van 25% verlaagd tot 7,5% en voorts voor 75% van het dividend verder verlaagd tot 5%. Het restant zijnde 25% van het verschil van 7,5% – 5% (0,625%) wordt binnen 18 maanden na afloop van het boekjaar van de uitdelende vennootschap waarin het dividend is betaald, teruggegeven indien ten genoegen van de Nederlandse inspecteur wordt aangetoond dat op die deelnemingsdividenden het tarief van 5,5% van toepassing is over een grondslag welke in overeenstemming met de wet, beleid ter uitvoering van de wet daaronder begrepen, is vastgesteld. De teruggaaf zal geschieden bij voor bezwaar vatbare beschikking binnen de termijnen die daarvoor in de Algemene wet bestuursrecht zijn opgenomen. Wellicht ten overvloede zij opgemerkt dat het niet afgeven van een beschikking binnen deze termijnen gelijk wordt gesteld met het weigeren van een teruggaaf. Indien na formalisering van een uit te betalen bedrag de daadwerkelijke uitbetaling meer tijd met zich meebrengt dan gebruikelijk is en deze vertraging aan de Nederlandse belastingdienst te wijten is, dan zal rente worden vergoed over de periode gedurende welke van vertraging sprake is geweest. Indien niet binnen 18 maanden kan worden aangetoond dat op de deelnemingsdividenden het tarief van 5,5% van toepassing is, zal over het gehele dividend een naheffingsaanslag worden opgelegd van 1,875% in reguliere situaties. Ten slotte voorziet het voorgestelde vierde lid van dit artikel erin dat indien een land zijn uitvoeringsvoorschriften aanpast, overleg met de andere landen nodig is. Om belanghebbenden de gelegenheid te geven zich op de nieuwe situatie in te stellen bepaalt het vierde lid dat een dergelijke wijziging in beginsel pas in werking treedt na een zekere periode.

Indien voor 1 juli van een kalenderjaar de regeling in werking treedt is de wijziging van toepassing vanaf 1 januari van het daaropvolgende kalenderjaar.

Indien na 1 juli van een kalenderjaar de regeling in werking treedt is de wijziging van toepassing vanaf 1 januari van het tweede daaropvolgende kalenderjaar.

De wijziging is van toepassing vanaf de datum van inwerkingtreding zelf, indien de Ministers dit overeenkomen (bijv. ingeval van administratieve lastenvermindering, wijziging van de procedure in het voordeel van belastingplichtigen of bij gebleken pregnante gevallen van misbruik of oneigenlijk gebruik).

Artikel I, onderdeel D

Artikel 12 inzake de belastingheffing over de vervreemdingswinst ter zake van aandelen in een vennootschap waarin de aandeelhouder een aanmerkelijk belang heeft, is op het punt van het percentage dat het land waarvan de vennootschap inwoner is, mag heffen, aangepast aan de formulering van het Nederlandse standaardverdrag. Derhalve kunnen de nationale tarieven worden toegepast op de vervreemdingswinst ter zake van de vervreemding van de aandelen door de aanmerkelijk belanghouder. In dit verband zij voorts gewezen op de hierna bij Artikel I, onderdeel H te bespreken zogenoemde bronstaatcredit.

Artikel I, onderdeel F

Onderdeel F voorziet erin dat het land waar de desbetreffende dienstbetrekking is uitgeoefend een heffingsrecht krijgt ter zake van de afkoop van pensioenen.

Bij de redactie van de bepaling en met name de zinsnede «indien die inkomsten worden afgekocht of vervreemd dan wel formeel of feitelijke voorwerp van zekerheid worden» is in lijn met het huidige Nederlandse verdragsbeleid mede aangesloten bij de bewoordingen van de Wet van 23 december 1994, Stb. 927. De betekenis van die begrippen moet dus worden opgevat overeenkomstig de betekenis die deze begrippen bij die Wet hebben gekregen.

De bepaling is van toepassing op elke afkoop van pensioenen die op of na het tijdstip van inwerkingtreding van dit voorstel van rijkswet plaatsvindt.

Artikel I, onderdeel H

In artikel 24, zesde lid, is voorzien in een tegemoetkoming voor de in de Nederlandse Antillen of Aruba betaalde belasting ter zake van de vervreemdingswinst op aandelen die bij de aandeelhouder een zogenoemd aanmerkelijk belang vormt (bronstaatcredit). Het gaat hier om een verrekening van die belasting.

Ingevolge het zevende lid kan de gezamenlijke belastingdruk worden verlaagd tot het niveau van het woonland indien de aandeelhouder over de inkomsten, zijnde het verschil tussen de overdrachtprijs en de verkrijgingsprijs van de aandelen, aldaar aan een tarief is onderworpen dat niet in belangrijke mate afwijkt van het tarief dat in het algemeen geldt voor inwoners van dat land en het tarief ter zake van dat inkomen niet meer dan 10 punten afwijkt van het tarief dat over dat inkomen geldt in het andere land.

Het achtste lid voorziet erin dat de zogenoemde betaalstaat een verrekening van de in het woonland betaalde belasting geeft ter zake van de afkoop van pensioenen.

Artikel I, onderdeel I

Het voorgestelde artikel 35a

Deze bepaling is hiervoor in paragraaf 2.2. toegelicht en strekt ertoe de in het belastingrecht van een land van het Koninkrijk besloten liggende instrumenten ter bestrijding van fraude, misbruik en oneigenlijk gebruik in de Belastingregeling voor het Koninkrijk (uitdrukkelijk) vast te leggen. Bij de redactie van de bepaling is, zoals vermeld, aangesloten bij de anti-misbruikbepaling in de zogenoemde Moeder-dochterrichtlijn.

Het voorgestelde artikel 35b

(eerste en tweede lid)

De natuurlijke persoon

Indien een natuurlijke persoon inwoner is geworden van een van de landen van het Koninkrijk en in een van de daaraan voorafgaande vijf jaren inwoner was in een van de andere landen van het Koninkrijk, is het voorgestelde artikel 35b van toepassing indien die natuurlijke persoon in het (nieuwe) woonland is onderworpen aan een tarief 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 (en die

niet in bijlage 2 genoemd zijn). Is artikel 35b van toepassing dan worden bepaalde voordelen van de Belastingregeling voor het Koninkrijk niet toegekend aan die natuurlijke personen. Het gaat hierbij om het terzijde stellen van het dividendartikel, het vermogenswinstartikel, het pensioen-uitkeringsartikel, het interestartikel, het saldo-artikel en het voorkomings-artikel. De gevolgen van het terzijde stellen van deze artikelen zijn de volgende. Bij dividenduitkeringen van een in Nederland gevestigde vennootschap aan die natuurlijke persoon geldt niet het tarief van 15% dat is opgenomen in de Belastingregeling voor het Koninkrijk maar het nationale tarief van de dividendbelasting van 25%. Door het terzijde stellen van het vermogenswinstartikel wordt de positie van de aanmerkelijkbelang-aandeelhouder uitsluitend beheerst door de Nederlandse fiscale wetgeving. Het terzijde stellen van de toewijzingsbepaling inzake de heffing van pensioenen betekent dat die natuurlijke persoon in Nederland belastingplichtig is voor reguliere pensioenuitkeringen die samenhangen met een vroegere in Nederland uitgeoefende dienstbetrekking.

Het uitschakelen van het voorkomingsartikel van de Belastingregeling voor het Koninkrijk hangt samen met het feit dat in artikel 35b de tegemoetkoming afzonderlijk is geregeld.

In dit verband zij verwezen naar de toelichting op het vijfde lid.

Het resultaat zal naar verwachting zijn dat emigratie om fiscale redenen van Nederland naar de Nederlandse Antillen of Aruba minder aantrekkelijk wordt.

Bovenstaande beschrijving ziet op de situatie dat de geëmigreerde aandeelhouder in het andere land is onderworpen aan een bijzonder regime maar de vennootschap in het oorspronkelijke woonland blijft, alsmede op de situatie dat zowel de aandeelhouder als de vennootschap naar een ander land zijn «geëmigreerd» en aldaar zijn onderworpen aan een bijzonder regime. De situatie dat de geëmigreerde natuurlijke persoon aldaar wel maar de verplaatste vennootschap niet aan een regime is onderworpen dat in belangrijke mate afwijkt voor andere inwoners, zou toegespitst op het dividendartikel en de vermogenswinstbepaling, ertoe kunnen leiden dat de buitenwerkingstelling van die artikelen in het kader van een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap geen effect sorteert. Gesteld zou kunnen worden dat nu de verplaatste vennootschap niet aan een bijzonder regime is onderworpen, die vennootschap inwoner is geworden van het andere land, zodat op uitdelingen door de vennootschap aan de aanmerkelijkbelanghouder uitsluitend wordt beheerst door de fiscale regelgeving van dat land. Daarom is zekerheidshalve in het tweede lid opgenomen dat in die situaties de bepaling van artikel 34, tweede lid, eerste volzin, uitsluitend voor de belastingheffing van die aandeelhouder opzij wordt gezet, zodat (ook) op die aandeelhouder onverkort de Nederlandse buitenlandse belastingplicht van toepassing is. Uiteraard is voor de toepassing van het tweede lid de volgorde van emigratie (gelijktijdig of eerst de aandeelhouder en dan de vennootschap of omgekeerd) niet van belang.

Lichamen

Artikel 35b, eerste lid, ziet in beginsel ook op lichamen die de werkelijke leiding naar een ander land van het Koninkrijk hebben verplaatst en in dat andere land zijn onderworpen aan een regime dat aanzienlijk afwijkt van het regime dat in dat land in het algemeen voor lichamen geldt (en dat niet in bijlage 2 genoemd is).

Bij rechtspersonen zij wat betreft de zinsnede «die in een van de daaraan voorafgaande jaren naar de omstandigheden beoordeeld inwoner was van een van de andere landen» op het volgende aspect gewezen. Ingevolge de vestigingsplaatsfictie die is opgenomen in de Wet

op de dividendbelasting 1965 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt een lichaam dat is opgericht naar Nederlands recht voor de toepassing van die wetten altijd geacht binnenlands belastingplichtig te zijn. Een overeenkomstige bepaling is wat betreft de heffing van inkomstenbelasting over inkomsten en winst uit aanmerkelijk belang ter zake van buitenlandse belastingplichtigen opgenomen in artikel 49 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Een naar Nederlands recht opgericht lichaam zou op grond van de fictie ook wanneer de werkelijke leiding nimmer in Nederland is uitgeoefend, altijd onder de reikwijdte van de bepaling vallen. Bij de toepassing van de sanctie gaat het er echter om of dat lichaam naar de omstandigheden – voor de Nederlandse situatie op grond van artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen – in de laatste vijf jaren inwoner is geweest van het land waarin het oorspronkelijk was gevestigd. Hiervan is sprake indien de werkelijke leiding in dat land is uitgeoefend.

Het buiten werking stellen van de genoemde artikelen houdt voor lichamen het volgende in.

Ingeval sprake is van een naar Nederlands recht opgericht lichaam dat de werkelijke leiding verplaatst vanuit Nederland naar een van de andere landen en aldaar onderworpen is aan een bijzonder regime, zal het buiten werking stellen van artikel 34, tweede lid, ertoe leiden dat het lichaam in Nederland binnenlands belastingplichtig blijft. Dat lichaam zal ook in het andere land onderworpen zijn aan de winstbelasting.

Voor de Nederlandse vennootschapsbelasting zal dat lichaam in die situatie winst behalen met behulp van een in de Nederlandse Antillen of Aruba gevestigde vaste inrichting. Ingevolge het vijfde lid, onderdeel d, waarin wordt bepaald dat artikel 35b geen afbreuk doet aan de tegemoetkomingen die in de landen ter zake van de voorkoming van dubbele belasting wordt verleend, zal voor de winst met toepassing van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 vrijstelling worden verleend. De inkomsten die dat lichaam geniet uit Nederland of de inkomsten van dat lichaam die niet toerekenbaar zijn aan de vaste inrichting in het andere (Koninkrijks)land worden in de Nederlandse belastingheffing betrokken. Voor door dit lichaam ontvangen dividenden (winstdelende obligaties) van een in Nederland gevestigde vennootschap gelden de bepalingen van de Wet op de dividendbelasting 1965 onverkort; d.w.z. dat het uitdelende lichaam – indien artikel 4, tweede lid, niet van toepassing is – 25% moet inhouden waarbij de ingehouden dividendbelasting (behoudens bijzondere situaties verband houdende met de dooruitdelingsfaciliteit) kan worden verrekend. Indien een dergelijk lichaam dividend uitdeelt, is door het terzijde stellen van artikel 34, tweede lid, in samenhang met de woonplaatsfictie van de Wet op de dividendbelasting 1965 dat lichaam inhoudingsplichtig. De bij uitdeling van dividenden door dit lichaam in te houden dividendbelasting is afhankelijk van de positie waarin de aandeelhouder van deze vennootschap zich bevindt.

In het kader van een naar Nederlands recht opgericht lichaam dat de werkelijke leiding naar de Nederlandse Antillen of Aruba verplaatst, zij nog gewezen op de toepassing van artikel 34, tweede lid, laatste volzin. Op grond van deze bepaling mag Nederland ter zake dividendbelasting heffen indien de doorslaggevende reden voor het verplaatsen van de werkelijke leiding was de heffing van dividendbelasting onmogelijk te maken. Artikel 34, tweede lid, laatste volzin, kan ook toepassing vinden indien de vennootschap en/of de geëmigreerde natuurlijke persoon aldaar aan de reguliere belastingheffing is/zijn onderworpen. Artikel 34, tweede lid, tweede volzin, heeft dus een algemene(re) werking. In de gevallen dat zowel artikel 34, tweede lid, laatste volzin, als artikel 35b van toepassing zouden zijn, gaat de bepaling van artikel 35b als *lex specialis* vóór de regeling van artikel 34, tweede lid, tweede zinsnede, van de laatste volzin.

(derde lid)

In het derde lid is bepaald dat de landen in onderling overleg bepaalde regimes van de werking van artikel 35b kunnen uitzonderen. Hiertoe is een lijst van kwalificerende fiscale regimes (hierna: kwalificerende lijst) opgesteld. Door de landen is een benadering gekozen waarbij alle regelgeving op de kwalificerende lijst wordt opgenomen met uitzondering van bijzondere regimes die niet kwalificeren. Met de benadering om alle regelgeving (en het beleid ter uitvoering daarvan) die kwalificeert op de kwalificerende lijst op te nemen wordt immers zoveel mogelijk duidelijkheid verschaft over de positie van niet genoemde regelgeving (kwalificeert niet), hetgeen de rechtszekerheid ten goede komt. Indien de landen zulks nodig achten, zullen de op de kwalificerende lijst opgenomen regelingen tegen de achtergrond van doel en strekking van artikel 35b worden bezien.

Indien een van de landen na de totstandkoming van de kwalificerende lijst haar fiscaal regime wijzigt of overweegt dit te doen, dan zal in overleg met de andere landen van het Koninkrijk worden bezien of de kwalificerende lijst zal worden aangepast. Komen de landen tot het oordeel dat een regeling of onderdelen daarvan na de wijziging niet langer in overeenstemming zijn met doel en strekking van artikel 35b, dan zal deze regeling of zullen die onderdelen daarvan niet aan de kwalificerende lijst worden toegevoegd. Zijn de landen daarentegen het er over eens dat die regeling op de kwalificerende lijst kan worden opgenomen, dan zal de kwalificerende lijst worden aangepast. Dit zal uiteraard bij mineure wijzigingen in de desbetreffende regelingen een routine-aangelegenheid zijn. Indien het bij het vorenstaande gaat om een wijziging van een regeling die reeds op de kwalificerende lijst is opgenomen en de landen tot het oordeel komen dat de wijziging niet aan de kwalificerende lijst kan worden toegevoegd, dan blijft wel de oorspronkelijke regeling voor zover deze onverkort wordt toegepast kwalificeren voor de lijst.

(vierde lid)

In het protocol van 16 mei 1995 is hierover opgenomen «In een nieuw artikel 35b worden maatregelen getroffen tegen:

a. constructies met kasgeldvennootschappen of holdingconstructies waarbij de Nederlandse belastingclaim illusoir wordt gemaakt (niet in de tijd beperkt);

b. het inspelen op aanzienlijke verschillen in de belastingregimes van de landen van het Koninkrijk; de zogenoemde fiscaal geïndiceerde emigratie (wel in de tijd beperkt).» Het artikel beoogt zich niet uit te strekken tot andere vervreemdingen dan de hier bedoelde besmette kasgeldvennootschappen en holdingconstructies.

In een dergelijke situatie worden ten aanzien van die aandeelhouder het dividendartikel, het vermogenswinstartikel, het interestartikel de saldo-bepaling en het voorkomingsartikel buitenwerking gesteld, zodat voor die inkomsten in Nederland de onverkorte buitenlandse belastingplicht geldt. Anders dan bij artikel 35b, eerste (of tweede lid), wordt voor de toepassing van het vierde lid niet de voorwaarde gesteld dat die natuurlijke persoon in het (nieuwe) woonland onderworpen is aan een tarief dat, of een grondslag die, aanzienlijk afwijkt van het tarief dat, of de grondslag die, in het algemeen geldt voor inwoners van dat land. Voorts is de werking van het vierde lid in beginsel niet in de tijd beperkt.

Wil het vierde lid toepassing vinden dan moet er sprake zijn van het realiseren van de opgepote reserves via bepaalde (rechts)handelingen. De bepaling is in de eerste plaats van toepassing op situaties waarin de wetgever een regeling heeft getroffen ter zake van de amortisatie van aandeelhoudersrechten (zoals inkoop van eigen aandelen en liquidatie van de vennootschap). In de tweede plaats vindt de bepaling toepassing

op de vervreemding van de aandelen. Ingeval sprake is van een zogenoemde holdingconstructie is de bepaling van toepassing op de vervreemding van aandelen aan een door dezelfde aandeelhouder(s) beheerste vennootschap zonder dat daarbij het belang bij de onderneming van de vennootschap verloren gaat. In de derde plaats vindt de bepaling toepassing op situaties waarin bepaalde (rechts)handelingen leiden tot de toepassing van het leerstuk van de wetsontduiking (fraus legis) in de betrokken landen.

Buiten de reikwijdte van de bepaling vallen situaties waarin sprake is van reguliere uitkeringen aan de aandeelhouder ten titel van dividend of interest. Bij reguliere dividendstromen gaat het om uitkeringen die afkomstig zijn uit de jaarwinst. Om een zekere flexibiliteit in de dividendpolitiek mogelijk te maken, is de bepaling zo geformuleerd dat de jaarwinst mag worden uitgekeerd of, zo dat meer is, maximaal 10% van het in de vennootschap geïnvesteerd vermogen, zijnde de waarde in het economische verkeer van de bezittingen verminderd met de schulden van de vennootschap aan het eind van het voorafgaande kalenderjaar.

De tweede volzin, van het vierde lid, heeft dezelfde strekking als het tweede lid van artikel 35b dat hiervoor is toegelicht.

Als bijlage 1 is een schematisch overzicht van het bereik van artikel 35b, eerste, tweede of vierde lid, opgenomen.¹

(vijfde lid)

Bij de toepassing van artikel 35b, eerste, tweede of vierde lid, gaat het er in feite om de fiscale gevolgen daarvan voor de Belastingregeling te negeren, zodat de Nederlandse belastingdruk op de emigrant van toepassing is. Daarom voorziet het vijfde lid, onderdeel a, in een tegemoetkoming voor de in de Nederlandse Antillen of Aruba betaalde belasting. Het gaat hier om een verrekening van die belasting.

Voor de situaties die door het vierde lid worden bestreken, is een nadere regeling opgenomen. De onverkorte buitenlandse belastingplicht in het oorspronkelijke woonland, zal in beginsel voor een periode van vijf jaar gelden. Na die vijf jaar kan de gezamenlijke belastingdruk worden verlaagd tot het niveau van het (nieuwe) woonland, mits na die vijf jaar de aandeelhouder ter zake van het leeghalen van de kasgeldvennootschap via de hiervoor genoemde (rechts)handelingen aldaar aan het normale regime is onderworpen dat voor alle inwoners geldt en indien het tarief aldaar niet meer dan 10 punten afwijkt van het tarief dat geldt in het land waar de aandeelhouder oorspronkelijk inwoner was. Die regeling is uitgewerkt in artikel 35b, vijfde lid, onderdeel b.

Het vijfde lid, onderdeel b, wordt aan de hand van een voorbeeld toegelicht. Stel een natuurlijke persoon die met zijn kasgeldvennootschap naar de Antillen is geëmigreerd, liquideert in het zesde jaar na emigratie de kasgeldvennootschap en zou aldaar zijn onderworpen aan een tarief van 35% (dat voor alle inwoners ter zake van het belastbare feit geldt) terwijl het tarief in Nederland 45% bedraagt.

1

Nederlandse Antillen

winstreserves	1000
tarief 35%	
belasting	350 (voor aftrek ter voorkoming van dubbele belasting)

¹ Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

2
Nederland

winstreserves	1000
tarief 45%	
belasting	450

Credit: de in Nederland verschuldigde belasting ad 450 verminderd met 50% van de in de Antillen verschuldigde belasting voor voorkoming ad 175 = 275.

In Nederland verschuldigd 450 verminderd met 275 = 175.

3
Nederlandse Antillen

Verschuldigd voor aftrek 350; in Nederland feitelijk verschuldigd 175. De Nederlandse Antillen geeft voorkoming voor 175 en heft dus uiteindelijk 175.

(zesde lid)

Het zesde lid voorziet erin dat de landen elkaar inzicht geven welke geëmigreerde natuurlijke personen of rechtspersonen in een ander Koninkrijksland gebruik maken van een regime (tarief en/of grondslag) dat in aanzienlijke mate afwijkt van het normale regime.

(zevende lid)

In de praktijk komt het voor dat de inspecteur twijfels heeft over de verplaatsing van de werkelijke leiding van een vennootschap naar een ander land van het Koninkrijk, maar onvoldoende inzicht in de gang van zaken verkrijgt om dat vermoeden te bevestigen. Het zevende lid voorziet erin dat in bepaalde situaties de bewijslast ter zake van de vestigingsplaats van een rechtspersoon in een ander land van het Koninkrijk, volledig bij de belastingplichtige wordt gelegd. Indien een rechtspersoon de werkelijke leiding naar een ander land van het Koninkrijk verplaatst en aldaar wordt onderworpen aan een regime dat in aanzienlijke mate afwijkt van het regime dat voor overige rechtspersonen geldt, wordt de woonplaatsfictie van artikel 34, tweede lid, eerste volzin, ter zijde gesteld, tenzij de rechtspersoon aantoont dat de plaats van werkelijke leiding daadwerkelijk in het andere land is gevestigd. Waar de werkelijke leiding is gevestigd, is afhankelijk van feiten en omstandigheden. Het aantonen van deze feiten en omstandigheden zou bij voorbeeld kunnen geschieden door het overleggen van een verklaring van de bevoegde autoriteit van het andere land waarin deze de aangevoerde feiten en omstandigheden bevestigt.

Artikel II

De landen achten het wenselijk een overgangsregeling op te nemen voor natuurlijke personen die voor de inwerkingtreding van dit voorstel van rijkswet reeds onder de Penshoonaderegeling vallen. Deze regeling houdt in dat op het reguliere inkomen van een dergelijke natuurlijke persoon tot 1 januari 2002, artikel 35b, eerste en/of tweede lid, geen toepassing vindt. De omschrijving van het begrip regulier inkomen wordt in de tweede volzin van het eerste lid gegeven. Bij het reguliere inkomen moet bij voorbeeld worden gedacht aan pensioenuitkeringen of portfolio-dividend. De situatie dat een dergelijke persoon bijzonder inkomen geniet, wordt door andere bepalingen van dit voorstel van rijkswet bestreken. Daarbij kan dan worden gedacht aan inkomsten als bedoeld in het hiervoor besproken artikel 35b, vierde lid, of bijzonder inkomen verkregen

door een pensioenregeling af te kopen op de voet van artikel 15, vierde lid waarop het voorgestelde zesde lid van artikel 15 toepassing vindt.

De hierboven genoemde natuurlijke personen kunnen alleen een beroep doen op de overgangsregeling indien zij bij de fiscus van een van de andere landen als zodanig bekend zijn. Het tweede lid voorziet erin dat die natuurlijke persoon een gecertificeerde verklaring moet overleggen van de Antilliaanse fiscus dat hij daadwerkelijk inwoner is van de Nederlandse Antillen en voor de inwerkingtreding van dit voorstel van rijkswet reeds onder de Penshonadoregeling valt.

De Nederlandse Antillen zijn voornemens om de bestaande Penshonadoregeling in te trekken en daarvoor in de plaats een regeling in de Landsverordening neer te leggen die zodanig is dat die regeling buiten de reikwijdte van artikel 35b (behoudens het vierde lid) kan worden gebracht. Naar verwachting zullen de natuurlijke personen die onder de overgangsregeling vallen, opteren voor de nieuwe regeling, zodat alsdan de overgangsregeling zonder problemen overgaat in de nieuwe regeling. Indien de beleidsvoornemens van de Nederlandse Antillen onverhoopt niet op korte termijn kunnen worden gerealiseerd, dan zouden de bedoelde natuurlijke personen na de beëindiging van de overgangsregeling niet meer onder de reikwijdte van artikel 35b, eerste en/of tweede lid, kunnen worden gebracht omdat de bepaling van toepassing is op geëmigreerde natuurlijke personen die in een van de daaraan voorafgaande vijf jaren inwoner waren van een ander Koninkrijk. Dit zou betekenen dat artikel 35b voor hen geen enkel effect zou sorteren. Daarom is, zekerheidshalve in het derde lid opgenomen dat die natuurlijke personen geacht worden op 31 december 2001 inwoner te zijn geweest van Nederland, zodat, met ingang van 1 januari 2002 op hen artikel 35b, eerste of tweede lid, toepassing zal vinden. In het algemeen zal, door vanaf die datum te kiezen voor de hiervoor bedoelde nieuwe regeling, de desbetreffende belastingplichtige echter de negatieve gevolgen van de bestaande penshonadoregeling voor de toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk kunnen vermijden.

Wellicht ten overvloede zij er nog op gewezen dat ter zake van een natuurlijke persoon die voor de inwerkingtreding van dit voorstel van rijkswet de status van Penshonado heeft gekregen en na de inwerkingtreding doch binnen de termijn van artikel II opteert voor een herziene Penshonadoregeling die voldoet aan de voorwaarden om op de kwalificerende lijst te worden geplaatst, de fictie van artikel II niet aan de orde komt.

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