

Vergaderjaar 1995–1996

24 583 (R1564)

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

Nr. 5

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 1 april 1996

Inleiding

Het doet mij genoegen dat de fracties met de regering van oordeel zijn dat maatregelen gericht tegen misbruik en oneigenlijk gebruik in de BRK wenselijk zijn. Ook daarom verheugt het mij dat de leden van de fracties van de PvdA, de VVD, D66, het CDA en het GPV met belangstelling kennis hebben genomen van het voorstel van rijkswet.

Procedurele aspecten

Mede gelet op de door leden van verschillende fracties aan de orde gestelde vragen omtrent het voortraject van de wijzigingsvoorstellen, wil ik, alvorens nader in te gaan op de vragen van de diverse fracties, stilstaan bij het juridische kader waarin de Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna: de BRK) moet worden geplaatst.

Nederland, de Nederlandse Antillen en Aruba hebben een gezamenlijke rechtsorde aanvaard, die is neergelegd in het Statuut voor het Koninkrijk. Het uitgangspunt van het Statuut is dat Nederland, de Nederlandse Antillen en Aruba zelfstandig de eigen belangen behartigen. Het vormen van één Koninkrijk echter brengt mede dat een aantal aangelegenheden vanwege het Koninkrijk moet worden behartigd. De fiscaliteit vormt geen directe Koninkrijksaangelegenheid, zodat de landen op fiscaal terrein binnen zekere kaders autonoom zijn. Het Koninkrijk heeft in ieder geval een verantwoordelijkheid, daar waar fiscale regelgeving of de uitvoering daarvan de positie van het Koninkrijk raakt. De belangen van het Koninkrijk gezamenlijk, omvatten ook dat de fiscale regelgeving – beleid ter uitvoering daarvan daaronder begrepen – dient te passen binnen de door de landen in het Koninkrijk aanvaarde rechtsorde en daarmee ook binnen internationaal breed aanvaarde fiscale rechtsnormen.

Met het oog op de bijzondere staatkundige verhoudingen tussen de drie Koninkrijksdelen, zijn de landen overeengekomen de wederzijdse fiscale betrekkingen op de voet van artikel 38 van het Statuut in een onderlinge regeling neer te leggen, zijnde de rijkswet van 28 oktober 1964, Stb. 425.

Deze BRK is bij rijkswet van 5 december 1985, Stb 645, aangepast aan internationale ontwikkelingen. Tijdens de parlementaire behandeling van die wijziging is door de Koninkrijksregering toegezegd dat de werking van

de herziene regeling na een periode van vijf jaar zou worden geëvalueerd (Handelingen II 1984/85, blz. 5530). In 1992 heeft die evaluatie plaatsgevonden (Kamerstukken II 1991/92, 22 300 IXB, nr. 41). Daarbij is aangegeven dat de inzichten omtrent de relatie tussen de Koninkrijksdelen ten tijde van de evaluatie anders waren dan de inzichten ten tijde van de herziening. In die context is aangegeven dat de BRK moet worden toegepast in een fiscale omgeving die aan ontwikkelingen onderhevig is.

In het kader van het bovenstaande is het noodzakelijk dat de BRK voortdurend wordt getoetst aan de geldende nationale en internationale inzichten. Komen de landen tot het oordeel dat bepalingen van de BRK niet langer voldoen aan deze inzichten, dan komt een aanpassing van de BRK in beeld. Gelet op het vrijwillige karakter van deze rijkswet is voor een aanpassing van de regeling overeenstemming tussen de landen nodig. De fiscale belangen van de landen divergeren echter in bepaalde opzichten. De noodzakelijke onderlinge overeenstemming bij een wijziging van de BRK, betekent in dit verband dat aan bepaalde verlangens van de Koninkrijksdelen niet of niet in dezelfde mate kan worden tegemoet gekomen. Gelet op het belang van de BRK voor de landen van het Koninkrijk overzee, moge het duidelijk zijn dat intensief overleg onontkoombaar is. Daarbij zal een evenwicht moeten worden gevonden tussen de afzonderlijke belangen van de landen en ook tussen die belangen en de belangen van het Koninkrijk als gezamenlijkheid.

In overeenstemming met het regeringsbeleid is bij de besprekingen van Nederlandse zijde de inzet geweest, dat misbruik en oneigenlijk gebruik van de BRK dient te worden bestreden. Voorts is met deze wijziging beoogd een kader te creëren waarin de landen constructief kunnen werken aan de totstandkoming van een optimale fiscale begeleiding van economische activiteiten ook in Aruba en in de Nederlandse Antillen. Bij de bepaling van de Nederlandse positie heeft een belangrijke rol gespeeld dat de voorstellen gericht zijn tegen misbruik en oneigenlijk gebruik van de BRK en niet tegen bonafide zakelijke transacties in de sfeer van de (financiële) dienstverlening. Van Nederlands-Antilliaanse zijde en Arubaanse zijde is de bereidheid uitgesproken om misbruik en oneigenlijk gebruik van de BRK te bestrijden.

Binnen het bovenstaande kader hebben de diverse besprekingen plaatsgevonden. Over de tekst van de voorstellen is, zoals in de memorie van toelichting en het nader rapport is aangegeven, in mei 1995 overeenstemming bereikt. Het voorstel van rijkswet is in juni 1995 voor advies naar de Raad van State van het Koninkrijk gezonden. Nadien zijn in oktober 1995, in afwachting van het advies van de Raad van State van het Koninkrijk, op verzoek van de landen overzee nog nadere verduidelijkingen aangebracht in de memorie van toelichting mede gezien het complexe karakter van de wijzigingsvoorstellen. Na het uitbrengen van het advies van de Raad van State van het Koninkrijk eind december 1995, is door mij begin januari 1996 met de Ministers van Financiën van de Nederlandse Antillen en Aruba ter zake een laatste overleg gevoerd. Tijdens voornoemde overleggen zijn overigens niet alleen de wijzigingen in de BRK onderwerp van gesprek geweest, maar, zoals ook uit de gezamenlijke verslagen van de besprekingen van 5, 6 en 9 januari 1995 mag blijken, een veelheid van andere onderwerpen. Ik wijs in dit verband onder meer op de douaneproblematiek en de door Nederland toegezegde bijstand bij het opstellen van wetgeving (mede) in het kader van fiscale maatregelen die nodig zijn met het oog op de schuldenproblematiek.

Met het voorliggende resultaat menen de regeringen van de landen een aanvaardbaar compromis te hebben bereikt, dat voldoet aan zowel de Nederlandse als de Nederlands-Antilliaanse en Arubaanse uitgangspunten bij de besprekingen. Dat partijen hun wensen daarbij niet steeds volledig hebben kunnen realiseren, behoeft geen betoog.

De voorgestelde wijziging van de BRK is ook naar de Staten van de rijkssdelen overzee gezonden. De Staten zijn bevoegd een verslag uit te brengen. Dat verslag wordt door de voorzitter van de Staten van het desbetreffende land toegezonden aan de voorzitter van de Tweede Kamer.

De regeringen van de landen streven ernaar het onderhavige voorstel van rijkswet zo spoedig als mogelijk in werking te laten treden.

Verdragsbeleid

Naar aanleiding van de vraag van de PvdA-fractie in hoeverre verdragspartners van Nederland bereid zijn uitvoering te geven aan de in het Nederlandse standaardverdrag opgenomen uitbreidingsbepaling, waarin is opgenomen dat het belastingverdrag tussen Nederland en de desbetreffende verdragspartner in zijn geheel of met de noodzakelijke wijzigingen kan worden uitgebreid tot de landen overzee, merk ik het volgende op. Hoewel het in de praktijk soms voorkomt dat (toekomstige) verdragspartners op principiële gronden niet kunnen instemmen met het opnemen van de uitbreidingsbepaling, is die bepaling in het overgrote deel van de ten behoeve van Nederland tot stand gebrachte belastingverdragen opgenomen. Tot op heden zijn feitelijke uitbreidingen achterwege gebleven. Naast een onvoldoende economisch belang van een belastingverdrag tussen het derde land en de landen overzee, is een belangrijke reden gelegen in het fiscale systeem van de Nederlandse Antillen en Aruba. Alleen wat betreft de Verenigde Staten is nog een beperkte uitbreidingsbepaling van toepassing in de relatie tot de Nederlandse Antillen en Aruba voor wat betreft bepaalde vormen van interest. Recent hebben de Verenigde Staten en de Nederlandse Antillen op aandrang van de Verenigde Staten via een protocol (Trb. 1995, 273) evenwel overeenstemming bereikt over beëindiging van het nog van kracht zijnde stukje verdrag, waarbij Eurobonds van vóór 15 oktober 1984 overigens worden ontzien. Met Noorwegen is in 1989 een zelfstandig belastingverdrag gesloten door het Koninkrijk der Nederlanden ten behoeve van de Nederlandse Antillen (Trb. 1990, 4). Overigens is daarin een «limitation on benefits» bepaling opgenomen waarin de (fiscale) offshore sector van de Nederlandse Antillen van verdragstoepassing wordt uitgesloten.

Naar aanleiding van de vragen van de leden van de PvdA-fractie omtrent onderhandelingen over een nieuw zelfstandig belastingverdrag tussen de Nederlandse Antillen en de Verenigde Staten, merk ik op dat het het Koninkrijk der Nederlanden is, als subject van volkenrecht, dat (belasting)verdragen afsluit voor de landen overzee. Voorbereidend overleg tussen het Ministerie van Financiën van de Nederlandse Antillen en de Treasury van de Verenigde Staten over een (nieuw) belastingverdrag tussen de Nederlandse Antillen en de Verenigde Staten is nog niet gestart.

Indien de doelstellingen van de Nederlands-Antilliaanse regering met betrekking tot het Nieuw Fiscaal Raamwerk worden geconcretiseerd en uitgevoerd, kan de bereidheid van andere landen toenemen om te komen tot een belastingverdrag met de Nederlandse Antillen, al zal dat niet van de ene op de andere dag gebeuren, zo kan ik de leden van de VVD-fractie op hun desbetreffende vraag mededelen. Hun verzoek om in te gaan op de druk van het buitenland op Nederland bij verdragsonderhandelingen ter zake van de Antillenroute, dan wel de druk die Nederland ondervindt terzake bij de internationale contacten, geeft mij aanleiding deze leden in de eerste plaats te verwijzen naar punt 2 van het nader rapport met betrekking tot dit voorstel van rijkswet¹. Voorts kan worden gewezen op de totstandkoming van het nieuwe belastingverdrag met de Verenigde Staten van 1992 (Trb. 1993, 77), waarin een zeer uitgebreide anti-misbruikbepaling is opgenomen. Deze bepaling houdt verband met het streven van de Verenigde Staten om «treaty shopping» om louter fiscale redenen tegen te gaan (feitelijke uitbreiding van de reikwijdte van

¹ In het bijzonder het volgende citaat: «De bijzondere regimes van de Nederlandse Antillen en Aruba en de indirecte toegang die deze landen via de BRK hebben tot het Nederlandse verdragenet hebben ertoe bijgedragen dat deze landen onder meer een belangrijke rol zijn gaan spelen in internationale «doorstroomconstructies». Zulke vormen van «treaty-shopping» zijn onderhevig aan toenemende kritiek van Nederlandse verdragspartners, met name in gevallen waarin voor de zogenoemde «Antillen-route» alleen fiscale argumenten en geen (bedrijfs-)economische argumenten kunnen worden aangevoerd. Dit kan negatieve effecten hebben op de Nederlandse onderhandelingspositie bij de totstandkoming van belastingverdragen of bij de heronderhandeling van bestaande belastingverdragen en daarmee op het investeringsklimaat in Nederland, waarbij derhalve schade wordt toegebracht aan de economische belangen van Nederland. Voorts wordt Nederland vooral de laatste jaren in internationale gremia regelmatig aangesproken op de bijzondere fiscale regimes van de Caraïbische delen van het Koninkrijk.»

het verdrag tot niet-inwoners van Nederland, met name via de BRK). Verder kan worden gewezen op de opschudding die het gebruik van de zogenoemde «Antillen-route» door bekende personen laatstelijk in Duitsland heeft veroorzaakt en waarop Duitsland Nederland heeft aangesproken.

Naar aanleiding van de vraag van de VVD-fractie of de ingeslagen koers leidt tot een onderzoek naar speciale regimes in de belastingwetgeving van alle landen waarmee ons land een belastingverdrag heeft en of bij het constateren van bijzondere fiscale faciliteiten in buitenlandse wetgeving de belastingverdragen met die landen op korte termijn worden heronderhandeld, kan ik het volgende opmerken. Bij de onderhandelingen die leiden tot een verdragsrelatie wordt reeds vele jaren zoveel mogelijk rekening gehouden met hetzij bijzondere of begunstigende regimes in het andere land, hetzij bijzondere algemene kenmerken van het belastingstelsel in het andere land. Een voorbeeld van een bijzonder regime waarmee rekening is gehouden bij de verdragsonderhandelingen is het Luxemburgse regime voor holdingvennootschappen. Deze van belasting vrijgestelde holdings zijn uitgesloten van de toepassing van het uit 1968 daterende belastingverdrag.

Een voorbeeld van een bijzonder kenmerk van een belastingregime is een stelsel waarbij inkomsten verkregen door een inwoner van een land, die afkomstig zijn uit een ander land slechts in de heffing worden betrokken voorzover deze inkomsten naar het woonland worden overgemaakt of daar worden ontvangen. Door het opnemen van een zogenoemde «remittance base» bepaling wordt bewerkstelligd dat Nederland geen belastingvermindering behoeft te verlenen voor de inkomsten die in het andere land niet in de heffing worden betrokken omdat deze niet naar het andere land worden overgemaakt. Een remittance base bepaling is onder andere opgenomen in de verdragen met Maleisië, Malta, Singapore en het Verenigd Koninkrijk.

Een ander voorbeeld van bijzondere kenmerken van een belastingregime is een territoriaal stelsel dan wel het onbelast laten van inkomende dividenden, in combinatie met het niet heffen van dividendbelasting bij dooruitgedeeld dividend. In recent afgesloten verdragen met Venezuela en Tunesië is het feit dat deze landen de belastingheffing baseren op het territorialiteitsbeginsel of het onbelast laten van inkomende dividenden en bovendien geen dividendbelasting heffen, tot uitdrukking gebracht in bijzondere anti-misbruikbepalingen. Bij de vormgeving wordt zoveel mogelijk rekening gehouden met aard en verwachte mogelijkheid van eventueel verdragsmisbruik. Indien nadat een verdrag tot stand is gekomen door het bewust invoeren van bijzondere regimes of door wetswijzigingen, lekken of ontgaansmogelijkheden dreigen te ontstaan, is het beleid erop gericht deze op zo kort mogelijke termijn te repareren. Een voorbeeld hiervan is de ontgaansmogelijkheid die ontstond enerzijds als gevolg van de Nederlandse wetswijziging waardoor de buitenlandse belastingplicht voor rente betaald op vorderingen verzekerd door hypotheek op Nederlandse onroerende zaken verviel en anderzijds het feit dat bepaalde landen ontvangen hypotheekrente ter stimulering van bouwactiviteiten niet meer in de heffing betrokken. Deze situatie is bijvoorbeeld reeds gerepareerd in de belastingverdragen met Canada, Duitsland, Luxemburg en zeer recent Slowakije.

Verder is recent met Malta een wijzigingsprotocol getekend om bepaalde bijzondere regimes van de verdragstoepassing uit te sluiten. Dit protocol moet nog door het parlement worden goedgekeurd. Ook met Maleisië is ambtelijk overeenstemming bereikt over een wijzigingsprotocol dat naar verwachting op korte termijn zal worden ondertekend, waarin aandacht wordt besteed aan bijzondere regimes in dat land.

Bijzondere positie Nederlandse Antillen en Aruba

De leden van de GPV-fractie merken op dat door de voorgestelde wijzigingen de landen overzee op een andere wijze worden behandeld dan gebruikelijk is bij verdragstaten. Hun vraag of het ingrijpen in de heffingsmogelijkheden van de Nederlandse Antillen geen aantasting is van de belastingsoevereiniteit, geeft mij aanleiding het volgende op te merken. Het aan de orde stellen van bijzondere regimes geschiedt tegen de achtergrond van de strekking van belastingverdragen, te weten het voorkomen van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting. De grondslag van een belastingverdrag komt door het invoeren van een substantieel afwijkend regime op losse schroeven te staan. Een verdragspartner die daarmee wordt geconfronteerd, kan als reactie daarop besluiten het belastingverdrag met dat land op te zeggen. Een voorbeeld hiervan is het belastingverdrag geldend tussen de Verenigde Staten en de Nederlandse Antillen, dat door de Verenigde Staten in verband met het offshore regime van de Nederlandse Antillen (partieel) is opgezegd (zie hiervoor). Indien de grensoverschrijdende economische activiteiten tussen twee verdragslanden overigens – d.w.z. afgezien van de offshore regeling – nog steeds van betekenis zijn, kan een verdragspartner een minder vergaande benadering kiezen dan het opzeggen van het verdrag.

In relatie tot de Nederlandse Antillen en Aruba zij hierbij nog op het volgende gewezen. De Nederlandse Antillen en Aruba zijn als een tax haven te beschouwen, waardoor Nederland, zonder de bijzondere Koninkrijksband, geen algemeen belastingverdrag met die landen zou hebben afgesloten. De BRK moet daarom vooral worden gezien in het licht van de bijzondere Koninkrijksverhoudingen. Het kan niet zo zijn dat bijzondere regimes die in overige verdragsrelaties aanleiding voor Nederland zouden zijn om nadere maatregelen te nemen, onder de BRK worden gesauveerd. De in de BRK ter zake voorgestelde benadering is minder vergaand dan de bij Malta gekozen benadering. Dit houdt verband met de bijzondere Koninkrijkspositie. Er is niet voor gekozen om bepaalde regimes zonder meer integraal uit te sluiten van de toepassing van de BRK. In overleg is gekozen voor het ontzeggen van bepaalde verdragsvoordelen aan bijzondere regimes die door de landen in gezamenlijk overleg als zodanig worden aangemerkt. Dat met deze in gezamenlijk overleg tot stand gekomen herverdeling van heffingsbevoegdheden – zonder dat dit leidt tot ongewenste dubbele belasting – een inbreuk zou worden gemaakt op de belastingsoevereiniteit van in casu de Nederlandse Antillen en Aruba, is een stelling die ik derhalve niet deel. Ten slotte wijs ik erop dat, omdat de BRK een onderlinge regeling tussen de landen van het Koninkrijk is die op vrijwillige basis tot stand is gekomen, ieder land over de mogelijkheid beschikt om de hoofdelementen van deze regeling op ieder gewenst moment eenzijdig buiten werking te stellen. De buitenwerkingstelling is in artikel 48 van de BRK geregeld. Gegeven de vele mogelijkheden die bij de onderhandelingen over de wijziging van de BRK mogelijk zouden zijn geweest, hebben de landen in overleg en ieder vanuit de eigen verantwoordelijkheid gekozen voor de voorgestelde evenwichtige benadering, zodat ook uit dien hoofde niet kan worden gesproken van een inbreuk op de belastingsoevereiniteit van een van de landen.

Nieuw Fiscaal Raamwerk

De totstandkoming en inwerkingtreding van het Nieuw Fiscaal Raamwerk (en de complementaire aanpassing van de BRK) werd door de Nederlandse Antillen beoogd per 1 januari 1997 (zoals ook in de samenvatting van het fiscaal overleg tussen de Nederlandse Antillen en Nederland van 5, 6 en 9 januari 1995 is aangegeven). Dat is feitelijk niet

meer haalbaar. Aruba is eveneens bij het project betrokken. Of Aruba het Nieuw Fiscaal Raamwerk overneemt, de leden van de fractie van de PvdA vragen hiernaar, valt op dit moment niet te beantwoorden. Gelet op de fiscale autonomie is dit een interne Arubaanse aangelegenheid.

De doelstellingen van het Nieuw Fiscaal Raamwerk zijn verwoord in de reeds genoemde samenvatting van het fiscaal overleg van begin januari 1995. De voornemens zijn thans, zo wil ik de VVD-fractie antwoorden, nu te weinig in concrete voorstellen uitgewerkt om indicaties te kunnen geven over de mogelijke uitwerking.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de CDA-fractie om een duidelijke definitie te geven van het begrip «transparant» zij het volgende opgemerkt. Transparantie moet in deze context worden opgevat in de zin van doorzichtigheid van fiscale regelgeving en uitvoering alsmede in de zin van kenbaarheid van belastingplichtigen. Niet alleen moeten bij de belastingdienst de bestuurders en aandeelhouders van vennootschappen bekend zijn (de zogenoemde «know your customer»-regel) maar tevens dient zicht te bestaan op de transacties van een vennootschap. Een gebrek aan transparantie bij met name vrijgestelde lichamen vergroot niet alleen de mogelijkheden tot misbruik en oneigenlijk gebruik in de fiscale sfeer, maar kan deze lichamen ook tot een aantrekkelijk instrument maken voor het witwassen van geld en voor illegale drugs- en wapenhandel. Daarnaast is transparantie ook van groot belang bij het voorkomen van een uitholling van de eigen belastinggrondslag van de Nederlandse Antillen en Aruba.

Fraudebestrijding

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de VVD-fractie of de Nederlandse Antillen zelf tot op heden iets hebben ondernomen in het kader van de fraudebestrijding, merk ik het volgende op. De regering van de Nederlandse Antillen heeft als beleidsvoornemen uitgedragen te komen tot een intensivering van de controle, opsporing en fraudebestrijding op fiscaal terrein. Daartoe heeft de Nederlands-Antilliaanse regering in 1994 verzocht om ondersteuning vanuit Nederland bij de bezetting van een zogenoemd Fiscaal Fraudeteam. Nederland heeft zich daartoe bereid verklaard (zie het convenant behorende bij het protocol van 9 januari 1995). Van Nederlands-Antilliaanse zijde waren er helaas nog een aantal aanloopprikken waardoor de instelling van het fraudeteam niet voortvarend ter hand is genomen. Na een lange startperiode is het – inmiddels tot Team Inlichtingen en Opsporing omgedoopte – team (bestaande voor de helft uit Nederlands-Antilliaanse en voor de helft uit Nederlandse ambtenaren) sinds kort met opsporingswerkzaamheden begonnen. Overigens onderschrijf ik de opvatting van deze leden over de taak van de overheid ter zake van het bestrijden van criminele activiteiten.

Voorts merk ik nog op dat de Staten van Aruba op 13 december 1995 en de Staten van de Nederlandse Antillen op 29 januari 1996 een Landsverordening melding ongebruikelijke transactie en een Landsverordening identificatie bij financiële dienstverlening hebben aangenomen.

Naar aanleiding van de vraag van deze leden in hoeverre de Antillen uitvoering hebben gegeven aan de suggestie van de VVD-fractie met betrekking tot de trustlicentie, merk ik op dat de Minister van Financiën van de Nederlandse Antillen mij heeft medegedeeld dat dit punt op de Nederlandse Antillen al gedurende enige tijd punt van serieuze overweging en onderzoek vormt. Afhankelijk van de uitkomsten van dat onderzoek zal wetgeving terzake worden voorgesteld.

Emigratie om overwegend fiscale redenen

Met genoegen heb ik ervan kennis genomen dat de leden van de PvdA-fractie met de algemene uitgangspunten inzake de fiscale emigratie kunnen instemmen. Naar aanleiding van hun vraag in hoeverre het internationaal toch vrij algemeen geldende woonplaatsbeginsel opzij mag worden gezet, merk ik het volgende op. De zogenoemde «tie-breaker» in een belastingverdrag bevat een conflictregel omtrent het inwonerschap van een persoon voor de toepassing van het belastingverdrag, indien die persoon op grond van de nationale wetgeving van die landen, geacht wordt in beide landen inwoner te zijn. Voor vennootschappen is het internationaal gebruikelijk dat de plaats van werkelijke leiding voorrang krijgt boven (bij voorbeeld) de plaats van de statutaire zetel. Landen zijn echter vrij om hiervan in het belastingverdrag af te wijken. Hoewel niet gebruikelijk, is het voorts niet strijdig met de beginselen van een belastingverdrag dat partijen onder het belastingverdrag bewust een dubbele woonplaats laten bestaan. Wel moet daarbij naar mijn oordeel worden voorkomen dat een dubbele woonplaats tot dubbele heffing kan leiden. Het voorgestelde artikel 35b bevat voor vennootschappen die onder de BRK een dubbele woonplaats blijven behouden, een voorziening om dubbele belasting te voorkomen.

De opmerking van de leden van de D66-fractie dat de werking van artikel 35b is gebaseerd op het handhaven van de buitenlandse belastingplicht, via het terzijde stellen van de tie-breaker en dat de regeling niet werkt bij een lichaam dat naar het recht van een ander land is opgericht, is juist. Nu de vestigingsplaatsfictie in de Nederlandse nationale wetgeving alleen geldt voor naar Nederlands recht opgerichte lichamen is de werking van artikel 35b beperkt tot die lichamen. Het aspect dat Nederlandse heffingsrechten verloren kunnen gaan bij verplaatsing van de werkelijke leiding van een naar het recht van een ander land opgericht lichaam, maakt onderdeel uit van een meer algemene problematiek waarvoor alleen nationale wetgeving soelaas kan bieden. Deze problematiek speelt voornamelijk bij naar buitenlands recht opgerichte vennootschappen, die geen onderneming in materiële zin drijven waarbij de emigratie van de directeur-groot aandeelhouder in veel gevallen tot gevolg heeft dat ook de feitelijke (werkelijke) leiding van de vennootschap wordt verplaatst.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de PvdA-fractie en de fractie van het CDA waarom bij artikel 35b als maatstaf de buitenlandse belastingplicht in plaats van de binnenlandse belastingplicht wordt gehanteerd merk ik het volgende op. Bij de toepassing van artikel 35b wordt aangesloten bij de realiteit. Er is sprake van een (natuurlijke) persoon die Nederland daadwerkelijk duurzaam heeft verlaten. In die situatie waarin een natuurlijke persoon Nederland daadwerkelijk verlaat en niet van plan is terug te keren en zodoende de duurzame banden met Nederland verbreekt, zou het naar mijn oordeel te ver gaan om ter zake de onverkorte binnenlandse belastingplicht te handhaven. Met de leden van de VVD-fractie ben ik van mening dat bepalingen tegen emigratie om fiscale redenen aanvaardbaar zijn, mits zij niet leiden tot het optrekken van een muur rondom Nederland; m.a.w. de maatregelen moeten evenwichtig uitwerken. In de situaties waarop artikel 35b ziet, heeft Nederland naar mijn oordeel recht op dié heffingsrechten die de wetgever voor niet in Nederland wonende personen heeft neergelegd en die ter zake onverkort kunnen worden toegepast, hetgeen het geval is indien een natuurlijke persoon in een land woont waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten.

Naar aanleiding van de vragen van de leden van de CDA-fractie omtrent de positie van onderdanen van het Koninkrijk die in andere landen van de Europese Unie verblijven, merk ik het volgende op. In de meeste landen wordt voor de (binnenlandse) belastingplicht aangesloten bij de feitelijke

woonplaats van de (natuurlijke) persoon; dit is veelal het land waarin hij duurzame belangen heeft. Onderdanen van het Koninkrijk die duurzaam verblijven in een ander land van de Europese Unie vallen derhalve onder de fiscale wetgeving van dat land. In de door Nederland gesloten belastingverdragen met die landen wordt daarbij aangesloten. Er zijn geen cijfers beschikbaar – deze leden vragen hiernaar – met betrekking tot het aantal onderdanen van het Koninkrijk dat in andere landen woont en vermogen heeft ondergebracht op de Nederlandse Antillen of Aruba. In een dergelijk geval waarin een onderdaan van het Koninkrijk bij voorbeeld inwoner is van België of Zwitserland en het vermogen is ondergebracht in de Nederlandse Antillen, komt het voorgestelde artikel 35b in relatie tot die natuurlijke persoon die inwoner van België of Zwitserland is, overigens niet aan de orde. Wellicht ten overvloede zij erop gewezen dat op een natuurlijke persoon die naar een ander EU land emigreert en vervolgens binnen vijf jaar na de emigratie vanuit Nederland, inwoner wordt van de Nederlandse Antillen, artikel 35b, eerste (en tweede lid) voor de resterende jaren in voorkomende gevallen toepassing kan vinden.

Indien ter zake van een (natuurlijke) persoon artikel 35b geldt, zullen de daarin genoemde artikelen gedurende een periode van vijf jaar geen toepassing vinden, zo kan ik de leden van het CDA-fractie mededelen. De tekst op dit punt is imperatief geformuleerd. De wettekst voorziet dus niet in de mogelijkheid om op dit punt een instantie de bevoegdheid te geven hiervan af te wijken.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de CDA-fractie wat het motief van de regering zou zijn om te verhinderen dat belastingplichtigen om belasting te besparen naar een ander land verhuizen, en of het niet eerder zo is dat de Nederlandse belastingdruk hiertoe noopt en of het niet beter ware maatregelen te nemen die ertoe leiden dat de belastingdruk in Nederland wordt verlaagd, merk ik het volgende op. De voorgestelde maatregelen op dit punt strekken er niet toe belastingplichtigen te verhinderen naar andere landen te verhuizen maar om het tegengaan van niet te motiveren en onwenselijk geachte fiscale voordelen die door een belastingplichtige worden nagestreefd bij de emigratie om overwegende fiscale redenen. In het nader rapport ben ik ingegaan op de verschillende redenen die aan emigratie ten grondslag kunnen liggen en welke argumenten ten grondslag liggen aan de voorgestelde maatregelen op dit punt. Ik merk in dit verband nog op dat in de afgelopen jaren verschillende maatregelen zijn getroffen om het Nederlandse fiscale klimaat te verbeteren.

Misbruik of oneigenlijk gebruik

Algemeen

Alvorens de concrete vragen van de verschillende fracties bij dit onderdeel te beantwoorden, merk ik in de eerste plaats, onder verwijzing naar de memorie van toelichting, op dat de BRK mede wordt gebruikt om met behulp van veelal gekunstelde constructies Nederlandse belasting te ontgaan. Het behoeft geen toelichting dat dergelijke constructies de Nederlandse belastinggrondslag uithollen ten laste van de Nederlandse schatkist. Dergelijke constructies verminderen dus de beschikbare ruimte voor het realiseren van belangrijke doelstellingen van de Nederlandse regering zoals lastenverlichting en het terugdringen van het financieringstekort.

Een bekende vorm van uitholling van de Nederlandse grondslag betreft de zogenoemde rentestructuur in de vorm van een kasrondje (Nederlandse vennootschap keert dividend uit aan een op de Nederlandse Antillen gevestigde (moeder)vennootschap, waarna de Antilliaanse moeder direct dat bedrag terugleent aan de Nederlandse vennootschap,

zonder dat die lening een functie in de onderneming van de Nederlandse vennootschap vervult). Aldus wordt in Nederland een aftrekpost gecreëerd en wordt de opbrengst in de Nederlandse Antillen laag belast. Voorts kan worden gedacht aan de constructie waarbij de directeur-grotaandeelhouder Nederlandse belasting ontloopt door zijn vennootschap (vrijwel altijd een vennootschap waarin geen onderneming in materiële zin (meer) wordt gedreven) naar de Nederlandse Antillen te verplaatsen (die aldaar op grond van een ruling is onderworpen aan het offshore regime) en zelf naar België te emigreren. Een variant hierop is de emigratie van zowel de aandeelhouder als de vennootschap naar de Nederlandse Antillen. Verder zij gewezen op de in de praktijk gesignaleerde situaties waarin een Nederlandse belastingplichtige emigratie vanuit Nederland fingeerde of tijdelijk uit Nederland emigreerde om claims van de Nederlandse fiscus af te schudden (pensioenafkoop). Verder mogen ook zeker kasgeldconstructies niet onvermeld blijven. Bovenstaande is zeker geen uitputtende opsomming van constructies gericht op het uithollen van de Nederlandse belastinggrondslag.

Bestrijding

Bovengenoemde constructies moeten met kracht worden bestreden in de uitvoeringssfeer of door het opnemen van bepalingen in de nationale wet of BRK.

Het uitgangspunt dat aan de anti-misbruikbepaling van artikel 35b, eerste en tweede lid, ten grondslag ligt, is feitelijk gericht op het in de Nederlandse heffing kunnen betrekken op basis van de buitenlandse belastingplicht van geëmigreerde (vermogene) particulieren die overzee zeer laag worden belast, zo kan ik de leden van de VVD-fractie mededelen. Wat betreft de toepassing van artikel 35b op naar Nederlands recht opgerichte lichamen die daadwerkelijk naar de Nederlandse Antillen emigreren (d.w.z. de werkelijke en feitelijke leiding vanuit Nederland verplaatsen) en zich aldaar bezighouden met vermogensbeheer, zij het volgende opgemerkt. De hier aan de orde zijnde vennootschappen zullen voor de toepassing van de Nederlandse nationale wetgeving in de regel winst uit onderneming genieten. Dit geldt in beginsel ook voor de toepassing van de BRK. Daarbij komt de vraag aan de orde of sprake is van een vaste inrichting op de Nederlandse Antillen in de zin van artikel 2 van de BRK. Dit zal aan de hand van feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld. Ingevolge dat artikel is een vaste inrichting (onder meer) een plaats waar leiding wordt gegeven. In de geschetste situaties gaat het niet om een normale hoofdhuysvaste inrichtingssituatie, maar om een situatie waarin de leiding en de activiteiten in de Nederlandse Antillen plaatsvinden en geen leiding wordt gegeven of activiteiten worden verricht in Nederland, zodat de inkomsten uit het vermogensbeheer aan de «vaste inrichting» in de Nederlandse Antillen kunnen worden toegeerekend. De stelling van de VVD-fractie dat het beheer van vermogen in beginsel geen vaste inrichting op de Antillen oplevert, zodat voor de daarmee behaalde winst geen voorkoming van dubbele belasting kan worden geclaimd, kan ik derhalve in zijn algemeenheid niet zonder meer onderschrijven. Onder de hier geschetste omstandigheden kan vermogensbeheer een vaste inrichting opleveren, zodat op grond van artikel 2 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, voorkoming wordt verleend.

Deelnemingsdividenden, Interest en Royalties

Naar aanleiding van de vraag van de PvdA-fractie waarom voor dit moment de belastingdruk voor deelnemingsdividenden een aanvaardbaar niveau heeft bereikt, zij het volgende opgemerkt. Voor het bepalen van een (naar hedendaagse internationale opvattingen) aanvaarde druk op

deelnemingsdividend, kunnen verschillende criteria worden gehanteerd. Daarbij valt te denken aan de nationale regimes van andere landen ter zake van de financiële dienstverlening of de criteria die vele landen in hun Controlled Foreign Corporation wetgeving kennen. Zoals in het nader rapport is aangegeven hebben de Koninkrijkslanden hun oordeel gebaseerd op de nationale regimes die in verschillende OESO-landen zijn ingevoerd voor de financiële dienstverlening (bij voorbeeld Ierland, Australië, België).

De leden van de PvdA-fractie vragen voorts met welke landen de Nederlandse Antillen en Aruba in dit opzicht concurreren. In de eerste plaats zal het daarbij gaan om landen buiten de EU waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten zoals bij voorbeeld de Bahama's en Bermuda. Op deelnemingsdividenden die worden uitgedeeld naar landen die niet tot de Europese Unie behoren en waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten wordt aan Nederlandse zijde 25 punten dividendbelasting ingehouden. De gezamenlijke druk op dividenden die vanuit Nederland naar niet-verdragslanden gaan, komt daarmee ruim boven de totale druk op deelnemingsdividenden die naar de Antillen gaan, te liggen.

Zonder volledigheid na te streven noem ik daarnaast Gibraltar, Madeira, de Kanaaleilanden als landen waarmee de Nederlandse Antillen en Aruba op het punt van de financiële dienstverlening concurreren.

Met betrekking tot de belastingheffing over dividenden wordt, zo kan ik de leden van de GPV-fractie op hun desbetreffende vraag mededelen, conform internationaal gebruik de heffingsbevoegdheid als hoofdregel toebedeeld aan het woonland, doch wordt het bronland toegestaan belasting te heffen over de uitgaande dividenden tot een bepaald percentage. In de BRK is ter zake van deelnemingsdividenden bij de vorige wijziging overeengekomen dat Nederland op uitgaande deelnemingsdividenden 7,5 punten mag heffen welk percentage wordt verlaagd tot 5 punten indien de dividenden op de Nederlandse Antillen of Aruba aan een belastingheffing worden onderworpen van ten minste 5 punten. De voorgestelde wijziging van artikel 11 maakt hierop geen inbreuk, doch wijzigt de methodiek van de door Nederland (eenzijdig) te verlenen vermindering teneinde zeker te stellen dat over de uitgedeelde deelnemingsdividenden ook daadwerkelijk wordt geheven.

De leden van de PvdA-fractie vragen voorts om een reactie op enige artikelen in de vakliteratuur waarin de mening wordt verdedigd dat lichamen die inwoner zijn van de andere landen van het Koninkrijk, recht zouden hebben op de toepassing van de zogenoemde moeder-dochterrichtlijn. Dienaangaande merk ik op dat de Nederlandse Antillen en Aruba behoren tot de landen en gebieden overzee als bedoeld in bijlage IV bij het EEG-Verdrag. Uit de leden 1 en 3 van artikel 227 van het EEG-Verdrag, te bezien in samenhang met bijlage IV, vloeit voort dat het gehele Verdrag van toepassing is op het Koninkrijk binnen Europa, terwijl de zakelijke werking van het Verdrag voor de Nederlandse Antillen en Aruba beperkt is tot de bijzondere associatieregeling van het vierde deel van het Verdrag. Dit deel van het Verdrag ziet niet op de directe en indirecte belastingen. Wat de fiscaliteit betreft is met name het derde deel inzake het beleid van de Gemeenschap van belang. Zo vormt het in dit derde deel opgenomen artikel 99 de rechtsbasis voor de harmonisatie van de indirecte belastingen en ligt het eveneens in dit deel opgenomen artikel 100 inzake de werking van de gemeenschappelijke markt ten grondslag aan de moeder-dochterrichtlijn en de fusie-richtlijn. Aangezien de bijzondere associatieregeling die voor de Nederlandse Antillen en Aruba geldt zich niet uitstrekt tot dit deel van het EEG-Verdrag, kunnen inwoners van de Nederlandse Antillen en Aruba geen rechten of verplichtingen ontleenen aan de richtlijnen die op het gebied van de directe en indirecte belastingen tot stand zijn gekomen.

Wat betreft de cijfers van de totale bedragen die aan deelnemings-

dividenden naar de Nederlandse Antillen zijn betaald – de leden van de PvdA-fractie vragen hiernaar – volgt hieronder de cijfers over de jaren 1986 tot en met 1994 (in miljoenen guldens):

1986	1708
1987	560
1988	426
1989	1013
1990	982
1991	567
1992	1483
1993	2179
1994	ca.800

Naar aanleiding van de vragen van de PvdA-fractie waarom er ten aanzien van rente en royalties niets wijzigt waardoor de Antillenroute voor die stromen nog steeds aantrekkelijk blijft, merk ik het volgende op. Het gegeven dat Nederland noch de Nederlandse Antillen en Aruba een bronheffing kennen voor rente en royalties is er de oorzaak van dat bij de recente besprekingen niet over een bronheffing op deze stromen is gesproken.

Wat betreft royalty-stromen speelt nog een rol dat het (rechtstreeks of via een Nederlandse vennootschap) onderbrengen van patenten en octrooien e.d. in een Nederlands-Antilliaanse vennootschap moet worden gezien als een overdracht die dient te geschieden tegen at arm's length-prijzen, zodat (fiscale) afrekening plaatsvindt over de waarde in het economische verkeer van dergelijke activa, eventueel verminderd met de verkrijgingsprijs. Eerder in deze nota is al opgemerkt dat Nederland is aangesproken op de royalty-doorstroom via de Antillenroute van bekende personen. Vooralsnog kan worden aangenomen dat het er vooral om gaat dat in dergelijke gevallen het woonland te weinig feiten boven water krijgt om de fiscale positie van die personen te kunnen beoordelen. Het is daarom noodzakelijk dat de tijdens de parlementaire geschiedenis van de wijziging van de BRK in 1985 neergelegde mogelijkheid dat de door Nederland van de Nederlandse Antillen of Aruba op de voet van artikel 37 ontvangen informatie alleen na uitdrukkelijke toestemming van de bevoegde autoriteiten van de Nederlandse Antillen en Aruba, (met inachtneming van de waarborgen als bedoeld in artikel 38) mag worden doorgegeven aan een (derde) verdragspartner, onder de loep wordt genomen. Deze afspraak zal nader operabel moeten worden gemaakt om te voorkomen dat de mogelijkheid informatie van de Nederlandse Antillen en Aruba te gebruiken om ongewenste internationale belastingontgaan te voorkomen, illusoir wordt gemaakt. De praktijk leert dat het voor Nederlandse verdragspartners moeilijk te begrijpen is waarom die gegevens, zeker in notoire ontgaansgevallen, niet via Nederland zouden zijn te verkrijgen. Ik meen dat zulk een onbegrip niet geheel onbegrijpelijk is en dat we er alles aan moeten doen om te voorkomen dat Nederland zo een onverdiend slechte naam krijgt.

Ook deze leden lijken van oordeel te zijn dat de voorgestelde maatregelen als zodanig niet voldoende kunnen zijn om alle kritiek van de verdragspartners weg te nemen. Dit oordeel onderschrijf ik.

Wellicht ten overvloede merk ik op dat naast de in de BRK voorgestelde maatregelen, het evenzeer nodig is dat de Nederlandse Antillen en Aruba hun regelgeving en hun beleid ter uitvoering van die regelgeving meer in overeenstemming brengen met internationaal aanvaardbare normen.

Kasgeld-en holdingconstructies

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de CDA-fractie hoe de regering denkt rechtshandelingen te bestrijden die zijn gericht op het onbelast of tegen een laag tarief verzilveren van opgepotte winstreserves, merk ik het volgende op. Deze rechtshandelingen worden bestreken door artikel 35b, vierde lid. Artikel 35b, vierde lid, waarbij een natuurlijke persoon ter zake van die rechtshandelingen in een zelfde positie wordt geplaatst als de natuurlijke persoon die in Nederland onbeperkt buitenlands belastingplichtig is, leidt ertoe dat Nederland de in de vennootschap opgepotte reserves kan belasten. De opmerking van deze leden dat vijf jaar na de emigratie van die natuurlijke persoon de belastingdruk kan worden teruggebracht tot het niveau van het woonland, is juist met dien verstande dat daarbij de voorwaarde geldt dat het tarief (of de grondslag) in het woonland niet in belangrijke mate mag afwijken van het tarief (of de grondslag) dat in het algemeen voor inwoners van dat land geldt en het tarief ter zake over dat inkomen niet meer dan 10 punten afwijkt van het tarief van het bronland. Deze bepaling houdt verband met het feit dat de voorstellen niet primair zijn gericht op het veilig stellen van de Nederlandse heffingsbelangen, maar op het zeker stellen dat binnen het Koninkrijk over dat inkomen (op een adequate wijze) wordt geheven.

Bijzondere regimes

De vraag van de leden van de PvdA-fractie om een nadere invulling te geven aan het begrip «in aanzienlijke mate afwijken van» dat in het kader van artikel 35b wordt gesteld, geeft mij aanleiding tot het maken van de volgende opmerkingen. Artikel 35b, eerste (en tweede lid) dient te worden geplaatst in de context van het tegengaan van emigratie om overwegende fiscale redenen. Van fiscaal geïndiceerde emigratie is sprake indien de desbetreffende (vanuit Nederland geëmigreerde) persoon in de Nederlandse Antillen of Aruba wordt onderworpen aan een zeer geprivilegieerd regime. Met deze leden ben ik het eens dat de afbakening eenvoudiger zal zijn bij een tariefkwestie dan bij een grondslagkwestie. Juist omdat de afbakening niet altijd even makkelijk zal zijn, zijn de landen de benadering van de kwalificerende lijst overeengekomen. In overleg zal worden bepaald of een regeling op de kwalificerende lijst kan worden opgenomen waarbij alle relevante aspecten in de beschouwing zullen worden betrokken.

Penshonadoregeling

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de PvdA-fractie of over de voorstellen van een nieuwe Penshonadoregeling met de elementen van een tarief van 10 punten en een leeftijdsgrens van 50 jaar overeenstemming bestaat tussen de Nederlandse en de Antilliaanse regering, merk ik op dat de voorstellen van de Antilliaanse regering voor een nieuwe Penshonadoregeling tijdens het overleg ter sprake zijn gebracht. De vraag of de regeling met de door deze leden genoemde elementen, kwalificeert voor opname op de kwalificerende lijst vergt van Nederlandse zijde nog een kabinetsbeslissing. Die beslissing kan pas worden genomen wanneer er een concreet voorstel op tafel ligt. De vraag van deze leden of een afwijkende (gunstiger) Penshonadoregeling voor niet-Nederlanders, naast de hiervoor aangeduide nieuwe Penshonadoregeling die kwalificeert voor de BRK, niet op gespannen voet staat met artikel 26 BUPO – welk verdrag ook voor de Nederlandse Antillen en Aruba geldt – betreft een vraagstuk dat primair door de wetgever van de Nederlandse Antillen zelf moet worden beoordeeld.

Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven zal de huidige Penshonadoregeling niet op de kwalificerende lijst worden geplaatst. Met

de passage in de memorie van toelichting dat de huidige Penshonadoregeling zoals opgenomen in de artikelen 23b en 23c van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943 onder de reikwijdte van artikel 35b valt – de leden van de CDA-fractie vragen hiernaar – is bedoeld aan te geven dat ten aanzien van de natuurlijke personen die gebruik maken van de huidige Penshonadoregeling artikel 35b, eerste en tweede lid, wel toepassing zal vinden. Het zal deze leden niet zijn ontgaan dat de koers van de Nederlands-Antilliaanse gulden niet overeenkomt met de koers van de Nederlandse gulden. De koers van de Nederlands-Antilliaanse gulden bedraagt thans ongeveer 98 Nederlandse centen. In die context moet de passage worden geplaatst dat een Penshonado een maximumbedrag van Nafl. 59 000 corresponderende guldens betaalt.

De Nederlandse Antillen zijn bezig met een inventarisatie van de natuurlijke personen die geopteerd hebben voor het Penshonadoregime, zo kan ik de leden van de VVD-fractie mededelen. Definitieve cijfers zijn thans nog niet beschikbaar. Nu de overgangsregeling alleen van toepassing is op Penshonado's die als zodanig aan Nederland kenbaar zijn gemaakt, zal op korte termijn duidelijk worden om hoeveel Penshonado's met financiële belangen in Nederland het gaat.

Artikel 23d van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943 bevat een bepaling dat een Penshonado die gedurende twee achtereenvolgende jaren niet, dan wel niet volledig aangifte doet, de status van Penshonado verliest, zo kan ik de leden van de CDA-fractie op hun desbetreffende vraag mededelen. Voorts kan een natuurlijke persoon afstand doen van de status van Penshonado.

Kwalificerende lijst

De mening van de leden van de CDA-fractie dat de rechtszekerheid van de belastingplichtigen met betrekking tot de kwalificerende lijst zeer afhankelijk is van de gedateerde opvatting van de Ministers van Financiën van de onderscheiden landen, deel ik niet. De kwalificerende lijst is niet een lijst die voor eens en altijd wordt vastgesteld, maar een lijst die in overleg tussen de bewindslieden kan worden gewijzigd. De Minister van Financiën van de Nederlandse Antillen of Aruba die een bijzonder regime wenst te introduceren, of een op de kwalificerende lijst opgenomen regeling substantieel wenst te wijzigen, zal reeds in een vroegtijdig stadium overleg plegen met de Koninkrijkspartners om in onderling overleg te bezien of de regeling op de lijst kan worden geplaatst. De kwalificerende lijst zou dus op elk moment de opvattingen weer kunnen geven van de landen van het Koninkrijk. Juist om te voorkomen dat de kwalificerende lijst een statisch gegeven vormt waarmee de rechtszekerheid niet is gediend, hebben de landen gezocht naar een flexibele aanpak ter zake. Met de benadering waarbij de lijst in overleg tussen de Ministers van Financiën wordt gewijzigd, wordt de flexibiliteit van de regeling van artikel 35b gewaarborgd, omdat reeds in een vroegtijdig stadium zekerheid kan worden geboden omtrent de kwalificatie van een wettelijke dan wel uitvoeringsregeling.

De passage in de memorie van toelichting bij artikel I, onderdeel I, waaraan de leden van de VVD-fractie refereren, is niet bedoeld om het belang van de kwalificerende lijst te bagatelliseren, zo kan ik hen mededelen. Hiermee is bedoeld aan te geven dat aanpassingen van regelingen die op de lijst staan vermeld en die los staan van bijzondere faciliteiten (bijv. toepassing van de inflatiecorrectie in de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943 van de Nederlandse Antillen) in de praktijk geen aanleiding zullen geven tot discussie. De vraag van deze leden waarom bij een wijziging van de kwalificerende lijst niet de termijn geldt van een half tot anderhalf jaar zoals opgenomen bij de regeling voor deelnemingsdividenden, geeft mij aanleiding tot het maken

van de volgende opmerkingen. Indien de landen van oordeel zijn dat een nieuwe regeling kwalificeert voor de kwalificerende lijst acht ik het gewenst dat die regeling direct verdragsbescherming wordt geboden en niet pas na een termijn van een half of anderhalf jaar. Zou in overleg tussen de Ministers van Financiën een regeling van de kwalificerende lijst worden geschrapd, dan ben ik het met de leden van de VVD-fractie eens dat er een zekere overgangsperiode dient te worden geboden. Die toezegging zijn ondergetekende en de Ministers van Financiën van de landen overzee, bereid hier te doen. Daarbij is het echter niet wenselijk de duur van een overgangsregeling thans al uitdrukkelijk vast te leggen. Van geval tot geval zal in gemeen overleg met de Ministers van Financiën een passende overgangsregeling moeten worden gevonden.

Hiervoor ben ik al ingegaan op de redenen om de kwalificerende lijst in overleg met de Ministers van Financiën van de Nederlandse Antillen en Aruba vast te stellen. Dit laat echter onverlet, zo kan ik de leden van de VVD-fractie mededelen, dat de Tweede Kamer door mij wordt geïnformeerd over iedere voorgestelde wijziging van de kwalificerende lijst. Ik zal bij die gelegenheid tevens de gevoelens van het parlement peilen. In verband met de noodzaak om adequaat op ontwikkelingen in te spelen acht ik het niet gewenst om de kwalificerende lijst in een protocol neer te leggen dat een zelfde procedure zou volgen als een wijziging van de BRK. Een dergelijke toch tijdrovende procedure komt de rechtszekerheid van belastingplichtigen niet ten goede.

De verhouding tussen artikel 35a, 35b, artikel 11 en 12

De vragen van de leden van de fracties van de PvdA, de VVD, het CDA, D66 en het GPV, omtrent de verhouding tussen de voorgestelde anti-misbruikbepalingen, geven mij aanleiding het volgende op te merken. Artikel 35a bevat een algemene anti-misbruikbepaling waarin is vastgelegd dat de BRK geen beletsel vormt voor de toepassing van (de bijzondere) rechtsmiddelen van de betrokken landen. Artikel 35a vindt toepassing op (rechts)handelingen die niet door de specifieke anti-misbruikbepalingen worden bestreken. Ingeval bij voorbeeld artikel 35b toepassing vindt, komt het voorgestelde artikel 35a niet aan de orde. Dit is, de leden van de CDA-fractie wijzen hierop, in de memorie van toelichting niet geheel zuiver aangeduid met de uitspraak dat een *lex specialis* voor een *lex generalis* gaat; bedoeld is dat een bijzondere anti-misbruikregeling voorrang heeft boven een algemene anti-misbruikregeling. Daarvoor is echter wel noodzakelijk dat de (rechts)handeling binnen het kader van die specifieke bepaling valt.

De wijziging van artikel 11 beoogt zeker te stellen dat de vermindering van dividendbelasting op deelnemingsdividenden die van Nederland naar de Nederlandse Antillen of Aruba gaan, geschiedt met inachtneming van doel en strekking van die bepaling. Indien zo'n vermindering binnen dat kader plaatsvindt komt artikel 35a niet aan de orde. Wanneer echter de ontvanger van de dividenden geen genietster van de dividenden is (vgl. de in de memorie van toelichting aangehaalde arresten BNB 1986/127 en BNB 1990/45) zal geen vermindering op grond van artikel 11 worden verleend. Ook ingeval sprake is van een kasgeld- of holdingconstructie in de sfeer van de vennootschapsbelasting wordt niet aan de bedoeling van artikel 11 voldaan en kan het leerstuk van de wetsontduiking toepassing vinden. Op die situatie zal overigens later in deze nota worden ingegaan. In artikel 35b zijn maatregelen getroffen tegen fiscaal geïndiceerde emigratie en maatregelen tegen constructies met kasgeld-vennootschappen en holdingconstructies. Deze op specifieke constructies toegeschreven bepalingen, hebben zoals hierboven aangegeven, voorrang boven de voorgestelde algemene anti-misbruikbepaling zoals vervat in het voorgestelde artikel 35a.

De leden van de VVD-fractie vragen of een zelfde resultaat als artikel

35b, vierde lid beoogt, niet zou kunnen worden bereikt met de toepassing van artikel 12 en het voorgestelde artikel 35a. Dienaangaande merk ik op dat met artikel 12 (mits op het punt van het inwonerschap van de vennootschap wordt aangesloten bij de formulering ter zake in het Nederlandse standaardverdrag) en het voorgestelde artikel 35a, een zelfde resultaat zou kunnen worden bereikt. In goed overleg is echter gekozen voor een benadering waarin duidelijkheid wordt geboden omtrent de te bestrijden constructies, hetgeen ook de rechtszekerheid van belastingplichtigen ten goede komt.

Dubbele belasting

Naar aanleiding van de opmerkingen van de leden van de VVD-fractie dat de voorgestelde anti-ontgaansbepalingen kunnen leiden tot dubbele belasting die onder de toepassing van de BRK voor inwoners van het Koninkrijk niet wordt beoogd, merk ik het volgende op. Artikel 35b bevat een zelfstandige regeling voor de voorkoming van dubbele belasting; hier kan zich dus een situatie van dubbele belasting niet voordoen. Onder artikel 11 kan, gelet op mijn toezegging in de memorie van toelichting dat ingeval door Nederland een naheffingsaanslag ter zake is opgelegd, Nederland zal terugtreden indien de Nederlandse Antillen of Aruba alsnog conform wet of beleid navorderen, zich ook geen situatie voordoen van dubbele belasting. Nu ook voor de artikelen 12 en 15 een regeling ter voorkoming van dubbele belasting geldt (zie artikel 24) zal zich een situatie waarin sprake zou zijn van (onbedoelde) dubbele heffing zich nauwelijks kunnen voordoen. Mochten zich in het kader van het voorgestelde artikel 35a, situaties van niet beoogde dubbele belasting voordoen, die ik overigens thans niet voorzie, dan zal ik mij beraden of met behulp van de hardheidsclausule een oplossing ter zake moet worden gevonden.

Budgettaire gevolgen

Door de fracties van de PvdA, het CDA en het GPV wordt een nadere toelichting gevraagd over de budgettaire gevolgen van het voorstel van rijkswet.

Het gaat bij het voorstel van rijkswet om het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik van de BRK en het tegengaan van de uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag onder meer door fiscaal geïndiceerde emigratie. Met de voorstellen wordt een dam opgeworpen tegen een endogene daling van de belastingopbrengst van Nederland. Hoewel de bate van het voorstel van rijkswet – gelet op de onzekerheden ter zake mede als gevolg van moeilijk te voorspellen gedragsreacties van belastingplichtigen – in de memorie van toelichting op p.m. is gesteld, neemt dit niet weg dat het gaat om budgettaire belangen die, zonder maatregelen, zeker op termijn vele honderden miljoenen gulden kunnen belopen.

De budgettaire gevolgen van het voorstel van rijkswet voor de Nederlandse Antillen en Aruba zullen daarentegen uiteraard veel beperkter zijn dan de belastingopbrengst die Nederland door het misbruik, oneigenlijk gebruik en de uitholling van de Nederlandse grondslag misloopt. Gezien het feit dat de (huidige) Penshonados een zeer laag tarief betalen waarbij overigens de te betalen belasting gemaximeerd is op Nafl. 59 0000, kan ook vanuit die optiek bezien, de belastingderving van de Nederlandse Antillen niet anders dan zeer beperkt zijn.

Ten aanzien van de offshore sector van de Nederlandse Antillen zij op het volgende gewezen. Uiteraard fluctueren alle belastingopbrengsten op grond van economische en maatschappelijke ontwikkelingen dus ook die van de offshore sector. Zoals bekend, is sinds eind jaren '80 sprake geweest van een sterke terugval van de inkomsten uit de internationale financiële dienstverlening van de Nederlandse Antillen. Deze terugval

hield in belangrijke mate verband met het opzeggen van het belastingverdrag dat gold tussen de Nederlandse Antillen en de Verenigde Staten, alsmede met de eenzijdige maatregelen die landen hebben genomen tegen tax havens (Controlled Foreign Corporation-wetgeving). Verder kan in dit verband worden gewezen op de toenemende concurrentie tussen tax havens waardoor de offshore sector van de Nederlandse Antillen onder druk is komen te staan.

De leden van de PvdA-fractie die refereren aan berichten dat op het terrein van de overheidsfinanciën harde maatregelen nodig zijn, waaronder fiscale waarbij gedacht wordt aan de invoering van een omzetbelasting, vragen daarop nader in te gaan. Voorts vragen zij of ik daarbij betrokken ben en of terzake bijstand wordt verleend. Ik merk daarover op dat in het rapport van de Commissie van Lennep wordt aanbevolen om, met het oog op de gezondmaking van de overheidsfinanciën en op een evenwichtiger verhouding tussen directe en indirecte belastingen, op korte termijn een omzetbelasting in te voeren. Ik heb met de Minister van Financiën van de Nederlandse Antillen afspraken gemaakt over de technische assistentie door Nederland ter zake van de invoering van een algemene bestedingsbelasting (in het spraakgebruik aldaar «salestax» genoemd).

Artikelsgewijs

Artikel 1 (non-discriminatiebepaling)

De vraag van de leden van de PvdA-fractie of de wijziging van artikel 1, gelet op de andere multilaterale verdragen zoals het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke rechten het beoogde effect zal hebben, beantwoord ik bevestigend. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt dat dit college van oordeel is dat aan de wetgever een zekere beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van artikel 26 van genoemd verdrag als gelijk moet worden beschouwd, en, of, zo dit het geval is, een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond bestaat om gevallen niettemin in verschillende zin te regelen. Een objectieve of redelijke rechtvaardigingsgrond kan onder meer gelegen zijn in maatregelen ter voorkoming van misbruik of oneigenlijk gebruik of zwaarwegende argumenten in de uitvoeringssfeer. In de memorie van toelichting heb ik diverse argumenten genoemd waarom ik een universele werking van de non-discriminatiebepaling van de BRK niet gewenst acht. Die argumenten vormen naar mijn mening objectieve en redelijke rechtvaardigingsgronden om bij voorbeeld een fiscale eenheid met een lichaam opgericht naar het recht van een niet-verdragsland te weigeren.

De door deze leden aan de orde gestelde verbreding van non-discriminatiebeginselen door de jurisprudentie berust met name op enkele recente arresten van het Hof van Justitie van de EG, zoals het zogenoemde Schumacker-arrest (HvJ 14 februari 1995, zaak 279/93) en het Wielockx-arrest (HvJ 11 augustus 1995, zaak 80/94). Zoals ik op 26 februari 1996 heb meegedeeld in antwoord op desbetreffende vragen van mevrouw Giskes, vormt de problematiek die verband houdt met de in het arrest Wielockx – waarover vooreerst het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch zich nog moet uitspreken – behandelde vragen op het terrein van de fiscale oudedagsreserve voorwerp van onderzoek en brengt laatstgenoemd arrest geen onmiddellijke noodzaak mee tot wetsaanpassing. Het Schumacker-arrest spoort met de lijn van de Nederlandse wetgeving, zoals ik destijds (6 april 1995) heb meegedeeld naar aanleiding van vanuit de Kamer – eveneens door mevrouw Giskes – gestelde vragen. Na een eerste aanpassing van de aanschrijving op het terrein van de buitenlandse belastingplichtigen in het kielzog van het Schumacker-arrest wordt thans

nog onderzocht in hoeverre eventuele verdere aanpassingen terzake vallen te overwegen.

Hangende vorenbedoeld onderzoek valt op dit moment niet te constateren dat Nederland thans al belastingopbrengsten van betekenis misloopt door de jurisprudentie waarop de leden van de PvdA-fractie doelen. Wat betreft de Wielockx-problematiek zal een en ander uiteraard eerst in beeld zijn te brengen op basis van een definitieve rechterlijke uitspraak. De kwestie is thans geen voorwerp van overleg in Europees (Ecofin-Raads)verband.

In de situatie dat de fiscale eenheid een van het kalenderjaar afwijkend boekjaar kent – de leden van de D66-fractie vragen hiernaar – zal een fiscale eenheid waarvan de basis door de wijziging van artikel 1 komt te vervallen, worden verbroken met ingang van het boekjaar van de desbetreffende fiscale eenheid dat valt in het jaar 1997. Voor zoveel nodig zal dit in de uitvoeringssfeer worden goedgekeurd.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de PvdA-fractie of het niet wenselijk zou zijn een bepaling overeenstemmend met artikel 25, vierde lid, van het Nederlandse standaardverdrag op te nemen, merk ik het volgende op. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven heeft de onderhavige wijziging van de BRK slechts ten doel knelpunten die in het verleden zijn opgekomen, weg te nemen om aldus een kader te scheppen waarin het NFR en de complementaire aanpassing tot stand kan komen. Andere elementen zoals het in overeenstemming brengen van de artikelen van de BRK met de bepalingen van het OESO-modelverdrag 1992, zullen in het kader van de complementaire aanpassing van de BRK aan de orde komen.

Naar aanleiding van de daartoe strekkende vraag van de leden van de PvdA-fractie, merk ik op dat sedert het arrest van de Hoge Raad van 16 maart 1994, BNB 1994/191 ongeveer 50 verzoeken om fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting met een niet naar Nederlands recht opgericht lichaam zijn ingewilligd. Het betreft daarbij voornamelijk lichamen die zijn opgericht naar het recht van de Nederlandse Antillen, doch ook lichamen die naar het recht van andere mogendheden zijn opgericht. In de situaties waarin sprake was van een verzoek met een lichaam dat is opgericht naar het recht van een niet-verdragsland is de fiscale eenheid toegestaan. Daarbij is echter aangegeven dat de grondslag aan de fiscale eenheid komt te vervallen indien de BRK-wijziging in werking treedt en het gewijzigde artikel 1 van de BRK toepassing gaat vinden. Op welke wijze misbruik, oneigenlijk gebruik of ongewenst gebruik wordt gemaakt van de regeling van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, is thans nog niet te overzien. De aanslagregeling – waarbij vorenbedoeld misbruik, oneigenlijk of ongewenst gebruik zou kunnen worden gesignaleerd – over de jaren waarin deze fiscale eenheden bestaan, heeft nog geen aanvang genomen. Hoewel de non-discriminatiebepaling, zoals deze leden vermoeden, tot nu toe voornamelijk is ingeroepen ter verkrijging van een fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, is het ook denkbaar dat naar vreemd recht opgerichte lichamen zich op de bepaling beroepen om in aanmerking te komen voor andere faciliteiten of regimes, waarvan de werking volgens de wet beperkt is tot naar Nederlands recht opgerichte lichamen. In dit verband wijs ik bijvoorbeeld op mijn brief van 20 oktober 1995, nr. DB05/2762M, waarin ik heb aangegeven dat een naar Nederlands-Antilliaans recht opgerichte naamloze vennootschap met de feitelijke leiding in Nederland, via art. 1 BRK kan worden aangemerkt als beleggingsinstelling in de zin van art. 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, mits overigens aan de voorwaarden van deze bepaling is voldaan. Deze leden vragen ten slotte naar het budgettaire belang van de wijziging. Zoals uit het bovenstaande blijkt is de regeling van art. 1, eerste lid, BRK tot op heden in de praktijk vooral van belang voor de toepassing van de fiscale eenheid in de vennootschaps-

belasting. Daarbij is bovendien slechts in een klein aantal gevallen een fiscale eenheid toegestaan aan lichamen die zijn opgericht naar het recht van landen waarmee Nederland geen verdragsrelatie heeft. Het budgettair effect van de wijziging is derhalve beperkt.

De leden van de D66-fractie memoreerden dat zij mij enige tijd geleden de vraag hebben voorgelegd of, en zo ja, onder welke voorwaarden het mogelijk is om een fiscale eenheid aan te gaan met een in het buitenland gevestigde vennootschap en verzochten mij thans aan te geven wanneer dit onderzoek zal worden afgerond. Dienaangaande kan ik opmerken dat door het ministerie circa 10 verzoeken zijn afgehandeld conform het arrest van de Hoge Raad van 29 juni 1988, BNB 1988/331. Daarnaast zullen in de praktijk wellicht situaties voorkomen waarin binnen het kader van de delegatie aan de Belastingdienst een fiscale eenheid tussen naar Nederlands recht opgerichte en in Nederland gevestigde vennootschappen tot stand is gekomen, waarna de feitelijke leiding van een van de vennootschappen naar het buitenland is verplaatst. De mate waarin zich dit heeft voorgedaan is mij niet bekend. In het geval waarin sprake is van een feitelijk in het buitenland gevestigd lichaam dat – in tegenstelling tot BNB 1988/331 – niet naar Nederlands recht is opgericht, ben ik van oordeel dat het wettelijk regime de vorming van een fiscale eenheid uitsluit.

Artikel 4 (hypothecaire interest)

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de D66-fractie omtrent het toepasselijke regime van hypotheekrente bij de inwerkingtreding van deze rijkswet voor particulieren, merk ik het volgende op. Zowel de hypotheekrente die na 1 januari 1997 door een particulier (niet-ondernemer) wordt ontvangen en die betrekking heeft op tijdvakken van voor 1 januari 1997, als de hypotheekrente die door een particulier voor 1 januari 1997 vooruit wordt ontvangen en die betrekking heeft op tijdvakken na 1 januari 1997, volgen het oude regime. In theorie zou daarbij de mogelijkheid kunnen bestaan dat onbeperkt in de tijd vooruit wordt ontvangen. Daarbij zij erop gewezen dat mij noch de Ministers van Financiën van de Nederlandse Antillen of Aruba vanaf 1987 tot nu toe is gebleken dat omvangrijke hypothecaire rentestromen tussen de landen van het Koninkrijk plaatsvinden. Voorts zullen de situaties waarin een particulier aan een andere particulier of onderneming hypotheek verleent minder vaak voorkomen dan de situaties waarin ondernemingen hypotheek verlenen. Gelet op deze geringe intereststromen ter zake is ervan afgezien specifieke regelgeving op te nemen. Indien in de praktijk gekunstelde constructies worden opgezet, zal daartegen met toepassing van *fraus legis* worden opgetreden, zo kan ik de leden van de D66-fractie mededelen.

Artikel 11 deelnemingsdividenden

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de VVD-fractie of ik bereid ben vast te leggen dat in de komende 10 jaren het overeengekomen maximale gecombineerde tarief van 8,2 punten ter zake van deelnemingsdividenden blijft gehandhaafd, merk ik het volgende op. De positie van de financiële dienstverleningssector op de Nederlandse Antillen staat centraal in de studie naar het Nieuw Fiscaal Raamwerk. Ik acht het alleen al daarom niet wenselijk vast te leggen dat de totale druk op deelnemingsdividenden de komende tien jaren niet wijzigt. Ook overigens acht ik een dergelijke toezegging niet gewenst. Door het gedurende een lange periode vastleggen van de druk op deelnemingsdividenden in het kader van de Antillenroute, kan niet adequaat worden ingespeeld op internationale ontwikkelingen met alle mogelijke repercussies voor de belangen van het Koninkrijk. Zoals in de memorie van

toelichting is aangegeven zullen de landen van het Koninkrijk ontwikkelingen op dit punt nauwlettend in de gaten houden en inspelen op gewijzigde inzichten. De hierboven genoemde argumenten, zo kan ik de leden van de VVD-fractie mededelen, vormen tevens de verklaring waarom de garantieverordening van de Nederlandse Antillen niet op de kwalificerende lijst is opgenomen.

Nu de toepassing van het leerstuk van de wetsontduiking onder de BRK mogelijk is en de BRK geen eigen omschrijving van het begrip dividend kent, houdt zulks in dat constructies waarin een Nederlandse financiële instelling een in Nederland gevestigde kasgeldvennootschap overneemt van een Antilliaans concern en waarbij sprake is van een kasgeldconstructie, onder de BRK kunnen worden bestreden, zo kan ik de leden van de PvdA-fractie mededelen. Het voorgestelde artikel 11 zal geen wijziging brengen in het beleid om onder de BRK ook in de Vpb-sfeer kasgeldconstructies te bestrijden.

De nadere voorwaarden ter vermindering van de dividendbelasting op deelnemingsdividenden moeten worden gezien in het kader van het zeker stellen dat over de deelnemingsdividenden conform de nationale wet op de Nederlandse Antillen en Aruba – beleid ter uitvoering van de wet daaronder begrepen – daadwerkelijk wordt geheven, zo kan ik de leden van de VVD-fractie op hun desbetreffende vraag mededelen. Het volgens deze leden geringe percentage dat bij de vermindering van de dividendbelasting tot 5 punten, via de teruggaafprocedure wordt geëffectueerd, vormt overigens de uitkomst van het eerder geschetste onderhandelingsproces. In de besluitvorming daarover is het aspect betrokken dat de gedeeltelijke teruggaaf na een periode van 18 maanden (mits wordt aangetoond dat over die dividenden conform wet en beleid is geheven) een liquiditeitsnadeel voor de op de Nederlandse Antillen gevestigde vennootschappen betekent en dus indirect van invloed kan zijn op de concurrentiepositie van de landen overzee.

Over de termijn van 18 maanden is overleg gevoerd met de Nederlands-Antilliaanse belastingdienst. Door die belastingdienst is aangegeven dat het in beginsel mogelijk moet zijn de hier van belang zijnde aanslagen te regelen binnen de periode van 18 maanden, zodat belastingplichtige op tijd bij de Nederlandse inspecteur kan aantonen dat conform wet en of beleid is geheven. Het is dus niet nodig, zo kan ik de leden van de VVD-fractie en de leden van de D66-fractie mededelen, om deze termijn te verlengen tot bij voorbeeld een termijn 24 maanden. Mocht echter in de praktijk blijken dat de inschatting van de Nederlands-Antilliaanse belastingdienst te optimistisch is geweest, dan ben ik bereid te bezien of in de uitvoeringssfeer een besluit kan worden uitgevaardigd waarin de termijn van 18 maanden als bedoeld in de uitvoeringsregeling bij artikel 11 wordt verlengd.

Naar aanleiding van de vraag van de D66-fractie wat nu concreet moet worden aangetoond (moet er reeds zijn betaald, een aanslag zijn opgelegd of is voldoende dat er aangifte is gedaan), zij het volgende opgemerkt. Het is aan belastingplichtige om die gegevens mee te sturen waaruit kan blijken dat conform de wet en of beleid op de Nederlandse Antillen en Aruba over de dividenden is geheven. Hier geldt de vrije bewijsleer. Het meesturen van het aanslagbiljet is niet noodzakelijk, maar kan in een aantal gevallen een praktisch instrument zijn om de objectieve onderworpenheid aan te tonen. Het bewijs mag ook bestaan uit een gecertificeerde verklaring van de Nederlands-Antilliaanse cq. Arubaanse fiscus dat over de dividenden aldaar is geheven conform wet en of beleid. Het aantonen dat er adequaat is geheven vergt overigens wel meer dan alleen het overleggen van een ingevuld aangiftebiljet aan de Nederlandse inspecteur; op dat tijdstip staat immers nog niet vast dat de aangifte conform wet en beleid wordt geregeld.

In artikel 6 van de uitvoeringsregeling is aangegeven dat indien de belastingplichtige binnen 18 maanden na afloop van het boekjaar waarin

het dividend is betaald niet heeft kunnen aantonen dat over de dividenden conform wet en beleid is geheven, in Nederland wordt nageheven. De 18-maandsperiode is dus in beginsel een fatale termijn in die zin dat de inspecteur een naheffingsaanslag oplegt indien in casu de gegevens niet zijn overgelegd. Indien de belastingplichtige bij voorbeeld na 20 maanden alsnog aantoont dat over de dividenden is geheven conform wet en beleid op de Nederlandse Antillen (Aruba), zal de naheffingsaanslag ongedaan worden gemaakt, zo kan ik de leden van de D66-fractie mededelen.

De reden om in de uitvoeringsvoorschriften een onderscheid te maken tussen de vermindering van deelnemingsdividenden tot 7,5 punten en de vermindering ter zake tot 5 punten is louter om redenen van overzichtelijkheid geweest, zo kan ik de leden van de PvdA-fractie mededelen. Bij de (nadere) voorwaarden ter verkrijging van de vermindering tot 7,5 punten is het nader protocol van 9 januari 1996 van belang, terwijl bij de vermindering tot 5 punten het protocol van 27 mei 1992, zoals gewijzigd bij protocol van 12 augustus 1994 van belang is.

Artikel 12 vermogenswinsten

Terecht merken de leden van de PvdA-fractie op dat de formulering van het begrip aanmerkelijk belang in artikel 12 niet aansluit bij de formulering van artikel 39 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Zoals hiervoor is aangegeven gaat het bij deze wijziging van de BRK om een beperkte reparatie. Bij de totstandkoming van de complementaire aanpassing van de BRK aan het Nieuw Fiscaal Raamwerk, zal de BRK integraal worden herzien, waarbij, in het kader van artikel 12, ook de eventuele wijzigingen voortvloeiend uit de herziening van het regime voor vermogensinkomsten en aanmerkelijk belang, kunnen worden meegenomen. Gekunstelde constructies zullen echter ook in dit kader met toepassing van artikel 35a worden bestreden.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de VVD-fractie over een eventuele wijziging van het tarief voor aanmerkelijk belangwinst, merk ik op dat dit tarief als onderdeel van het aanmerkelijk belangregime wordt gezien in het kader van een algehele herziening van dat regime met ingang van 1 januari 1997.

De constatering van de leden van de fractie van D66 dat de terminologie van artikel 12 en 24 niet geheel overeenstemt is juist. Bij nota van wijziging zal deze afstemming alsnog plaatsvinden. Bij die gelegenheid zal tevens een in de literatuuresignaleerde omissie in de overgangsregeling worden hersteld.

Artikel 15 Pensioenen

De leden van de VVD-fractie merken terecht op dat artikel 15, zesde lid, op grond van de door hen aangegeven redenen niet van toepassing is op het prijsgeven van een pensioenaanspraak in de zin van artikel 11c, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de loonbelasting 1964. Ook artikel 20 leidt niet tot het heffen ter zake van het prijsgeven van een pensioenaanspraak in het land waarin de aanspraak is opgebouwd indien dit niet het woonland is. Dezelfde antwoorden kunnen worden gegeven met betrekking tot de overgang van een pensioenverplichting naar een niet kwalificerende verzekeraar. Bij de reeds genoemde nota van wijziging zal de BRK op dit punt in overeenstemming worden gebracht met de Wet van 23 december 1994, Stb. 927 (Brede herwaardering II).

Artikel 24 Vermijding van dubbele belasting

Een voorbeeld van de werking van het zevende lid van artikel 24 – de leden van de PvdA-fractie vragen hierom – is het volgende. Een natuurlijke persoon die inwoner is van de Nederlandse Antillen heeft een

aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 12 van de BRK in een in Nederland gevestigde werkmaatschappij. Deze persoon vervreemdt de aandelen in de vennootschap voor een bedrag van 200 terwijl de verkrijgingsprijs 100 bedroeg. Het Nederlandse ab-tarief bedraagt 20; voorts geldt als aanname in dit voorbeeld dat het ab-tarief in de Nederlandse Antillen 15 bedraagt en niet in belangrijke mate afwijkt van het regime dat voor andere inwoners ter zake geldt. Eenvoudshalve is de grondslag voor de belastingheffing in beide landen gelijk. Het zevende lid werkt dan als volgt uit.

In de Nederlandse Antillen is deze ab-houder 15 aan belasting verschuldigd (overdrachtprijs ad 200 minus verkrijgingsprijs ad 100) x het tarief ad 15%) vóór een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting.

In Nederland is verschuldigd 7,5. Dit bedrag wordt als volgt berekend. Nederland geeft een vermindering van zijn belasting ter grootte van de Nederlandse druk van 20% verminderd met 7,5% (50% van de Antilliaanse druk van 15%); per saldo bedraagt de voorkoming dus 12,5%.

In de Nederlandse Antillen was 15 aan belasting verschuldigd voor een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting; in Nederland wordt feitelijk 7,5 verschuldigd. De Nederlandse Antillen geeft voorkoming voor 7,5 en heft dus uiteindelijk ook 7,5%. De bepaling van het zevende lid bewerkstelligt in dit geval dat de belastingdruk van het woonland (de Nederlandse Antillen) te weten 15% ter zake bepalend is in plaats van de Nederlandse druk van 20%.

Artikel 35a (fraus legis)

Het leerstuk van de wetsontduiking (fraus legis) valt materieel zowel onder de term «voorschrift» als bedoeld in de zogenoemde moeder-dochter-richtlijn als onder de term «instrument» als bedoeld in artikel 35a. Er zijn geen inhoudelijke redenen voor het verschil in woordkeus, zo kan ik de leden van de PvdA-fractie mededelen.

De opmerking van de leden van de VVD-fractie dat deze bepaling ruim is geformuleerd, is juist. Met deze bepaling wordt het destijds bij de wijziging in 1985 in de parlementaire geschiedenis neergelegde uitgangspunt gecodificeerd, dat de bijzondere rechtsmiddelen ter bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik onder de BRK onverkort gelden. Hoewel ik van mening ben dat zoveel mogelijk zekerheid moet worden gegeven omtrent de toepassing van de BRK mag dit uitgangspunt niet zo ver gaan dat als het ware een vangnet wordt geboden voor fiscale trapeze-werkers die opereren op de grens van het toelaatbare. Het verzoek van de leden van de VVD-fractie om voor de financiële dienstverleningssector de uitzonderingsgevallen waarop artikel 35a ziet nauwkeurig te omschrijven zou in feite betekenen dat zou moeten worden aangegeven welke mogelijkheden er zijn om fiscale maatregelen te ontwijken of te ontgaan in situaties waarin reële economische belangen niet of nauwelijks in het geding zijn. Dit lijkt mij onmogelijk en overigens ook niet wenselijk. Ik kan deze leden wel verzekeren dat deze bepaling niet is gericht tegen de reguliere internationale dienstverleningssector van de Nederlandse Antillen. In de praktijk wordt van het leerstuk van de wetsontduiking onder de BRK gebruik gemaakt, zo kan ik de leden van de GPV-fractie op hun desbetreffende vraag mededelen.

De leden van de VVD-fractie merken op dat onder de Nederlands-Antilliaanse belastingwetgeving de vervreemding door een Nederlands-Antilliaanse moedervenootschap van een deelneming in een Nederlandse dochtervenootschap gewoonlijk is vrijgesteld van belastingheffing. In uitzonderingssituaties zou Nederland met toepassing van artikel 35a, desondanks dividendbelasting kunnen heffen. Nu volgens het nader protocol van 9 januari 1996 moet worden aangetoond dat op de Nederlandse Antillen belasting is geheven in overeenstemming met het protocol, en in de onderhavige situatie het voordeel is vrijgesteld, vragen

zij mij of ik, mede gelet op de kennelijke strekking van het protocol, wil bevestigen dat voor de (uitzonderings)situatie waarin met toepassing van artikel 35a een Antilliaanse vermogenswinst voor Nederlandse doeleinden als deelnemingsdividend wordt aangemerkt, het Nederlandse tarief is gemaximeerd op 7,5%. Dienaangaande merk ik op dat een herkwalificatie als hierboven bedoeld, inderdaad slechts in uitzonderingssituaties zal plaatsvinden. Het zal daarbij moeten gaan om (kasgeld)constructies in de Vpb-sfeer die ten doel hebben de Nederlandse dividendbelasting te ontgaan. Wat betreft het tarief van de Nederlandse dividendbelasting dat in dergelijke bijzondere gevallen, wordt toegepast, zij het volgende opgemerkt. Doel van het nader protocol van 9 januari 1996 (als ook het protocol van 1992 zoals gewijzigd bij protocol van 1994), is te verzekeren dat voor deelnemingsdividenden die vanuit Nederland naar de landen overzee stromen, de overeengekomen gezamenlijke druk ook wordt bereikt. In de hier aan de orde zijnde situatie wordt over het voordeel niet geheven, zodat niet wordt voldaan aan doel en strekking van het genoemd protocol. Dit betekent dat Nederland in die situaties 15 punten zal (na)heffen en niet 7,5. De herkwalificatie door de Nederlandse fiscus kan echter voor de Nederlands-Antilliaanse fiscus aanleiding zijn om voor de toepassing van de Landsverordening op de winstbelasting 1940, het voordeel eveneens te herkwalificeren als dividend. Indien als gevolg van de herkwalificatie door de Nederlandse Antillen, aldaar over het voordeel zodanig wordt geheven dat de gezamenlijke druk die is overeengekomen (wel) wordt bereikt, zal Nederland vervolgens de Nederlandse dividendbelasting verlagen tot 7,5%; alsdan wordt immers voldaan aan de strekking van het protocol van 9 januari 1996. Een en ander is ook in overeenstemming met de passage in de memorie van toelichting op blz. 6, dat ingeval de Nederlandse Antillen of Aruba in voorkomende gevallen navorderen, de Nederlandse naheffingsaanslag alsnog zal worden teruggenomen en dat zo nodig door Nederland bijstand bij invordering op grond van artikel 36 van de BRK zal worden verleend. De voorstellen zijn er immers niet primair opgericht het Nederlandse heffingsbelang zeker te stellen, maar te verzekeren dat over, in casu, deelnemingsdividenden in het Koninkrijk adequaat wordt geheven.

Wellicht ten overvloede zij erop gewezen dat het bovenstaande ook geldt indien een rentestroom onder de BRK met toepassing van frauduleus wordt geherkwalificeerd als dividend.

Artikel 35b fiscaal geïndiceerde emigratie/constructies met kasgeldvennootschappen

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de PvdA-fractie hoe artikel 35b, eerste lid, uitwerkt ingeval de geëmigreerde natuurlijke persoon in de uitdelende vennootschap een aanmerkelijk belang bezit merk ik het volgende op. Ingeval artikel 35b, eerste lid toepassing vindt wordt de positie van die natuurlijke persoon beheerst door de bepalingen betreffende de buitenlandse belastingplicht. De buitenlandse belastingplicht strekt zich zowel uit tot de (zuivere) inkomsten uit de aandelen in (winstbewijzen, obligaties of schuldvorderingen ten laste van) de vennootschap als de winst uit aanmerkelijk belang in die vennootschap. Nederland kan het heffingsrecht in een dergelijk geval zonder enige beperking geldend maken.

Indien een naar Nederlands recht opgericht lichaam de werkelijke leiding naar de Nederlandse Antillen verplaatst en aldaar is onderworpen aan het offshore regime als bedoeld in de Landsverordening op de winstbelasting 1940 en tevens een beroep kan doen op de aanschrijving van de Nederlandse Antillen van 3 november 1995, ex artikel 45, eerste lid, sub a van die Landsverordening is het voorgestelde artikel 35b, eerste lid, op die vennootschap niet van toepassing. Voor de heffing van winstbelasting wordt een dergelijk lichaam onder de BRK dus niet

beschouwd als een lichaam met een dubbele woonplaats. De uitsluiting van dergelijke lichamen van artikel 35b, eerste lid, maakt onderdeel uit van het totaalcompromis dat is bereikt. De termijn van vijf jaar in artikel 35b, eerste lid, – deze leden vragen hiernaar – dient eveneens in die context te worden gezien. Het is juist zo kan ik deze leden mededelen dat beleggings- en pensioen BV's die naar de Antillen verhuizen daar doorgaans worden belast naar een tarief van 2,4 – 3%. Indien een dergelijke vennootschap onder de reikwijdte van de aanschrijving van de Nederlandse Antillen van 3 november valt, die op de kwalificerende lijst is opgenomen, zal ten aanzien van die vennootschap, artikel 35b, eerste lid, geen toepassing vinden. Directiepensioenlichamen die op de Nederlandse Antillen of Aruba onder het bijzondere tarief van 2,4 – 3% vallen, houden zich in hoofdzaak bezig met beleggen en drijven geen onderneming in materiële zin. In beginsel vallen zij dan ook onder het bereik van het vierde lid van artikel 35b.

Wat betreft de door deze leden genoemde opzet waarbij de aandeelhouder naar België emigreert en de vennootschap naar de Nederlandse Antillen, merk ik het volgende op. Ten aanzien van de in België wonende aandeelhouder geldt de BRK niet en een belastingverdrag tussen de Nederlandse Antillen en België ontbreekt. Inkomen dat deze inwoner van België uit Nederland verkrijgt wordt uiteraard belast met inachtneming van het tussen Nederland en België gesloten belastingverdrag. Ten aanzien van de vennootschap die vanuit Nederland naar de Nederlandse Antillen wordt verplaatst, geldt artikel 35b wel. Overigens wordt tegen de constructie waarbij de aandeelhouder naar de België emigreert en de vennootschap naar de Nederlandse Antillen, thans al in de uitvoerings sfeer opgetreden. In dit verband zij verwezen naar de lopende procedure voor het Hof Den Bosch nr. 94/3109. De door de inspecteur aangedragen argumenten tegen de stelling van belanghebbende dat artikel 34, tweede lid, van de BRK (woonplaatsbepaling voor de toepassing van de BRK) derdenwerking heeft, zodat Nederland niet heffingsbevoegd is ter zake van in casu inkoop van eigen aandelen, acht ik valide.

De voorgestelde regeling op dit punt doet aan deze bestrijdingswijze niet toe of af. Mocht op grond van artikel 35b, derde lid, de vennootschap voor de toepassing van de BRK geacht worden inwoner te zijn van de Nederlandse Antillen of Aruba, dan geldt dit, overeenkomstig de huidige situatie, uitsluitend voor de toepassing van de BRK.

Naar aanleiding van de vragen van de diverse fracties omtrent de reikwijdte van artikel 35b, vierde lid, merk ik het volgende op. Doel van artikel 35b is het bestrijden van rechtshandelingen waarbij de aandeelhouder de in de vennootschap opgepotte winstreserves onbelast of tegen een verlaagd tarief wil verzilveren. Terecht constateren de leden van de D66 fractie daarbij dat artikel 35b, vierde lid, in feite twee situaties regelt. In artikel 35b, eerste (en tweede) volzin wordt de problematiek geregeld rond vennootschappen die geen onderneming in materiële zin (meer) drijven. De derde volzin bevat een uitbreiding en niet zoals in de literatuur wordt verondersteld een beperking van de eerste twee volzinnen. In de praktijk blijken eveneens holdingconstructies te worden opgezet met een vennootschap waarin nog een materiële onderneming wordt gedreven. Hierbij kan worden gedacht aan de overdracht van een werkmaatschappij aan een (nieuw opgerichte) holding onder schuldigerkenning van de koopsom aan de aandeelhouder. De werkmaatschappij keert met toepassing van de deelnemingsvrijstelling dividend uit aan de houder die deze gelden benut om de schuld aan de aandeelhouder af te lossen. De aandeelhouder kan de aflossing zonder heffing van inkomstenbelasting in ontvangst nemen. Zonder de derde volzin zouden deze constructies niet kunnen worden bestreden nu de eerste (en tweede) volzin zien op situaties waarin inkomen wordt genoten uit een vennootschap die geen onderneming (meer drijft). Het begrip «inkomen uit een vennootschap» moet worden opgevat overeenkomstig de lijn die wordt

gehanteerd bij de jurisprudentie inzake deze constructies onder de nationale wetgeving. Het spraakgebruik is daarbij evenals onder de nationale wetgeving niet maatgevend. Onder omstandigheden zal onder het begrip inkomen uit een vennootschap de winst behaald bij vervreemding van de aandelen worden begrepen. Onder een geldzak-vennootschap of kasgeldvennootschap wordt verstaan een (veelal besloten) vennootschap met beperkte aansprakelijkheid waarin zich, als gevolg van de vervreemding van de onderneming, aan de actiefzijde een aanzienlijk bedrag aan beleggingsactiva bevindt en aan de passiefzijde nauwelijks verplichtingen aan derden doch voornamelijk winstreserves bevinden, welke vennootschap geen onderneming in materiële zin (meer) uitoefent, vrijwel uitsluitend op een passieve wijze belegt en waarvan de aandelen in handen zijn van een of enkele grootaandeelhouders.

De indruk van de leden van de PvdA-fractie dat artikel 35b, vierde lid, alle situaties bestrijkt waarbij de in dit lid bedoelde natuurlijke persoon naar een ander land van het Koninkrijk verhuist al dan niet met medeneming van een vennootschap die geen onderneming in materiële zin drijft, is juist. De regeling van artikel 35b, vierde lid is ook van toepassing indien in het kader van bedoelde rechtshandelingen de BV feitelijk naar de Nederlandse Antillen is verplaatst. Artikel 35b, vierde lid, geldt ongeacht of de natuurlijke persoon op de Nederlandse Antillen of Aruba aan een bijzonder regime is onderworpen en heeft zoals hiervoor al is aangegeven voorrang boven artikel 35b, eerste (tweede) lid. Overigens wil ik nog eens benadrukken dat artikel 35b geen heffingsrechten schept, maar dat de heffing ter zake steeds op de voet van de buitenlandse belastingplicht wordt bepaald; d.w.z. 20% in normale aanmerkelijk belang situaties en hoger ingeval van gekunstelde (besmette) constructies. Indien een natuurlijke persoon onder de overgangsregeling van artikel II valt en binnen de periode van 5 jaren als bedoeld in artikel II een rechtshandeling verricht, die onder de reikwijdte van artikel 35b, vierde lid valt, is de bepaling van toepassing zo kan ik de leden van de fractie van D66 mededelen.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de VVD-fractie of ik bereid ben de werking van artikel 35b, vierde lid, te beperken tot een periode van vijf jaar, merk ik het volgende op. Omtrent zekere constructies waarop het voorgestelde artikel 35b, vierde lid, ziet, heeft de Hoge Raad in de nationale context geoordeeld dat het enkele tijdsverloop – ook als het gaat om een langere periode – tussen het onderbrengen van de reserves in een kasgeldvennootschap en de verkoop van de aandelen van die kasgeldvennootschap in beginsel niet relevant is voor de fiscale kwalificatie van het samenhangend geheel van rechtshandelingen. In de uitvoerings sfeer worden verzoeken om een tijdsduur ter zake vast te stellen (gedurende welke een kasgeldvennootschap moet worden aangehouden om de verkoop van aandelen daarin te vrijwaren van toepassing van *fraus legis*) niet gehonoreerd. Ik acht het niet wenselijk om onder de BRK een bestrijdingsmogelijkheid voor oneigenlijk gebruik weg te nemen door wel zekerheid te geven omtrent de tijdsduur gedurende welke dergelijke aandelen moeten worden aangehouden, terwijl in de nationale context die zekerheid niet wordt geboden. Bovendien moet worden bedacht dat het stellen van een termijn belastingplichtigen manipulatiemogelijkheden biedt. Een voor de hand liggende constructie zou daarbij zijn om gedurende de periode van vijf jaren de beclaimde reserves volledig intact te laten en inkomen te genereren door bij een bank een lening te sluiten waarbij de aandelen als zekerheid worden gesteld. Na de periode van vijf jaar kunnen de reserves vrij van Nederlandse belastingheffing worden verzilverd. Wellicht ten overvloede wijs ik erop dat bij een in de tijd onbeperkte gelding van deze bepaling, het nut van een dergelijke constructie zeer gering zal zijn.

Artikel 35b, zevende lid

In reguliere situaties verkeren de belastingplichtige en de inspecteur – met de informatieplicht van artikel 47 AWR en het inlichtingenartikel uit het belastingverdrag – in een gelijkwaardige positie omtrent het aanneemelijk maken van feiten en omstandigheden dat een lichaam wel of niet de werkelijke leiding vanuit Nederland heeft verplaatst. Artikel 35b, zevende lid, legt in relatie tot de Nederlandse Antillen en Aruba de bewijslast bij de belastingplichtige indien dat lichaam aldaar onderworpen is aan een bijzonder regime. Artikel 35b, zevende lid, staat in beginsel los van de bepalingen van artikel 35b, eerste tot en met zesde lid. Omdat wordt aangesloten bij het aspect van een bijzonder regime in het andere land, is de bepaling niettemin toch ondergebracht in artikel 35b. De kwalificerende lijst geldt niet voor artikel 35b, zevende lid. De herverdeling van de bewijslastpositie staat los van het aspect dat bepaalde regimes worden gesauveerd voor de toepassing van de BRK. Indien de belastingplichtige er niet in slaagt aan te tonen dat de werkelijke leiding naar een ander land van het Koninkrijk is verplaatst, blijft de vennootschap in Nederland onverkort belastingplichtig.

Overgangsregeling

Verschillende fracties hebben aandacht gevraagd voor de summiere toelichting op en de uitwerking van de overgangsregeling. Dienaangaande kan het volgende worden opgemerkt. De overgangsregeling heeft een eigen strekking die los staat van artikel 35b, eerste lid. Nu de Nederlandse Antillen bij de afschaffing van de huidige Penshonadoregeling ter zake eerbiedigende werking verlenen, is een nadere voorziening nodig om de doorstroming naar een nieuwe wel kwalificerende Penshonadoregeling te effectueren. In het kader van een totaalcompromis heeft Nederland kunnen instemmen met een beperking in de tijd van de werking van artikel 35b eerste en tweede lid, op voorwaarde dat de Nederlandse Antillen zouden instemmen met de voorliggende overgangsregeling. De door de verschillende fracties aan de orde gestelde effecten van de overgangsregeling en meer in het bijzonder het derde lid, zijn dus nadrukkelijk bedoeld. Er zij overigens op gewezen dat, anders dan in de literatuur wordt verondersteld, de vijfjaarstermijn als bedoeld in Artikel II, niet is gekoppeld aan de datum van inwerkingtreding van het voorstel van rijkswet, maar aan het tijdstip waarop de bedoelde natuurlijke persoon inwoner is geworden van de Nederlandse Antillen. Koppeling van die termijn aan de inwerkingtreding van dit voorstel zou overigens ook niet logisch zijn omdat anders een grote groep Penshonado's die voor 1991 is geëmigreerd met artikel 35b, eerste en tweede lid, noch met de overgangsregeling worden geconfronteerd. Dat is uiteraard ongewenst.

Verzoek van de vaste commissie om een reactie op de verschenen literatuur over de BRK-wijziging (voor zover niet eerder aan de orde gekomen)

– Betekenis begrippen «niet in belangrijke mate afwijken» en «aanzienlijk afwijken». Ingevolge artikel 35b, vijfde lid, onderdeel b, is Nederland bereid om ter zake van constructies met kasgeldvennootschappen, na 5 jaar genoeg te nemen met de lagere druk van het woonland (Antillen) in plaats van de hogere druk van het bronland (Nederland). Hiertoe is Nederland alleen bereid indien de belastingplichtige in de Nederlandse Antillen is onderworpen aan een regime dat niet in belangrijke mate afwijkt (ongeveer 30%) van het normale regime dat voor de overige inwoners aldaar geldt. Een verdergaande tegemoetkoming (onderworpen zijn aan een regime dat niet in aanzienlijke mate afwijkt (veel meer dan 30%)) is niet gewenst omdat dan in feite de maatregelen tegen fiscale

emigratie worden afgezwakt. Een zelfde benadering geldt voor de regeling van artikel 24, zevende lid. Bij artikel 35b, eerste lid gaat het om een anti-misbruikbepaling. Voor deze anti-misbruikbepaling is er alleen reden indien er sprake is van emigratie om overwegende fiscale motieven. Hiervan is sprake indien de persoon in de Nederlandse Antillen onderworpen is aan een regime dat aanzienlijk afwijkt van het normale regime. Gebruik van de woorden «in belangrijke mate afwijken van het normale regime» zou een veel ruimere werking van de anti-misbruikbepaling hebben betekend.

– Artikel 35b en het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989. Indien artikel 35b, eerste lid, of vierde lid, toepassing vindt wordt door Nederland een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting op de voet van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 verleend. Gevraagd wordt waarom, in geval artikel 35b, eerste lid of artikel 35b, vierde lid, toepassing vindt, geen voorkoming wordt verleend op basis van artikel 24, eerste lid van de BRK.

Ingeval artikel 35b, eerste lid, op een vennootschap toepassing vindt wordt in Nederland verrekening verleend voor de op de Nederlandse Antillen betaalde belasting (doch niet meer dan de Nederlandse belasting over die bestanddelen). Omdat verrekening voor belastingplichtige (in beginsel) ongunstiger is dan vrijstelling, is het vijfde lid onderdeel d, opgenomen waarin is aangegeven dat artikel 35b geen afbreuk doet aan vrijstellingen die op grond van de nationale wet worden verleend (de vrijstellingsmethode van het Besluit). Indien op enig tijdstip het Besluit voorkoming van dubbele belasting ter zake wordt gewijzigd, werkt die wijziging rechtstreeks door naar de gevallen als bedoeld in artikel 35b.

Uitvoeringsvoorschriften

Anders dan Price Waterhouse Belastingadviseurs veronderstellen, kennen de huidige Uitvoeringsvoorschriften artikel 11 Belastingregeling voor het Koninkrijk (Nederlandse Antillen)(Regeling van 5 december 1990, nr. IFZ90/1878, Stcrt. 1990, nr. 237, zoals gewijzigd bij Regeling van 2 december 1992, nr. IFZ92/1213, Stcrt. 1992, nr. 234) en Uitvoeringsvoorschriften artikel 11 Belastingregeling voor het Koninkrijk (Aruba)(Regeling van 14 november 1990, nr. IFZ90/1813, Stcrt. 1990, nr. 222, zoals gewijzigd bij Regeling van 2 december 1992, nr. IFZ92/1213, Stcrt. 1992, nr. 234), voor deelnemingsdividenden die op of na 1 januari 1986 zijn betaald of betaalbaar gesteld aan in de Nederlandse Antillen en Aruba gevestigde lichamen geen vergunningstelsel maar het formulierenstelsel IB 95 NAN (Nederlandse Antillen) en IB 95 ARU (Aruba). Bij de Regeling van 23 december 1985, nr. 085–3452 (Nederlandse Antillen), en de Regeling van 15 december 1988, nr. 088–3795 (Aruba), is namelijk het vergunningstelsel vervangen door het formulierenstelsel IB 95 NAN en IB 95 ARU. In dit verband moge ik nog verwijzen naar de bij deze Regelingen gevoegde Toelichting.

Het is de bedoeling bij de invoering van de nieuwe Uitvoeringsvoorschriften artikel 11 Belastingregeling voor het Koninkrijk (Nederlandse Antillen) en Uitvoeringsvoorschriften artikel 11 Belastingregeling voor het Koninkrijk (Aruba) de huidige formulieren IB 95 NAN en IB 95 ARU te vervangen door nieuwe formulieren IB 95 NAN en IB 95 ARU, waarin zullen worden opgenomen de voorwaarden gesteld in artikel 4 en artikel 5, leden 1 t/m 5, van die uitvoeringsvoorschriften.

– bij artikel 4 van de uitvoeringsvoorschriften wordt de voorwaarde gesteld dat de vennootschap onderworpen is aan de winstbelasting in de Nederlandse Antillen waarmee de zogenoemde subjectieve onderwerpenheid is bedoeld. Bij de verklaring als bedoeld in artikel 7 van de uitvoeringsvoorschriften gaat het echter om het aantonen dat de dividenden in de Nederlandse Antillen in de belastingheffing zijn betrokken.

– artikel 5, lid 7, van de uitvoeringsvoorschriften bevat de voorwaarden die ten genoegen van de inspecteur moeten worden vervuld om de gevraagde teruggaaf te verkrijgen.

– de formulering «na afloop van het boekjaar waarop het dividend betrekking heeft» in artikel 6, lid 2, van de uitvoeringsvoorschriften is inderdaad een «slip of the pen». Zij zal conform artikel 6, lid 1, worden vervangen door de formulering «na afloop van het boekjaar waarin het dividend is betaald».

– de regeling neergelegd in artikel 6 betreft een bijzondere teruggaaf-regeling waarvoor, in afwijking van de algemene verjaringstermijn van 5 jaar, een termijn van 18 maanden is overeengekomen.

– de formulering «ten behoeve van de belanghebbende aan de vennootschap overgemaakt» in artikel 5, lid 5, van de uitvoeringsvoorschriften zal worden vervangen door de formulering «aan de belanghebbende overgemaakt».

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