

Vergaderjaar 1996±1997

25 087

Internationaal fiscaal (verdrags)beleid

Nr. 3

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 14 augustus 1997

Tijdens het algemeen overleg met uw Commissie van 24 april 1997 (25 087, nr. 2) over de door mij op 2 oktober 1996 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal toegezonden notitie internationaal fiscaal (verdrags)beleid (Kamerstukken II 1996/97, 25 087, nr. 1) heb ik toegezegd een aantal bij die gelegenheid onbeantwoord gebleven meer technische vragen schriftelijk te beantwoorden en tevens eind 1997, dan wel begin 1998, te komen met een nader uitgewerkte notitie internationaal fiscaal (verdrags)beleid. Hierbij bied ik u de door mij toegezegde antwoorden op eerderbedoelde technische vragen aan.

Tijdens vorenbedoeld overleg met uw Commissie heb ik ook aangegeven voornemens te zijn om het al bestaande overleg met belanghebbenden over het fiscaal (verdrags)beleid meer te institutionaliseren in de vorm van een klankbordgroep, waarin naast vertegenwoordigers van het bedrijfsleven en de werknemers ook deskundigen afkomstig uit het belastingadvieswezen en de wetenschap zouden kunnen deelnemen. Graag maak ik van deze gelegenheid gebruik om uw Commissie mede te delen dat een eerste bijeenkomst van deze klankbordgroep «internationaal belasting beleid» inmiddels heeft plaatsgevonden.

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

Hebben sedert de publicatie van het zogenoemde Nederlandse Standaardverdrag in 1987¹ nog ontwikkelingen plaatsgevonden in het Nederlandse verdragsbeleid met betrekking tot de behandeling onder de belastingverdragen van pensioenen, het aanmerkelijk belang, directeursbeloningen, werkzaamheden buitengaats, van belastingheffing vrijgestelde pensioenfondsen en deelnemingsdividenden?

Daarnaast zijn nog enkele technische vragen gesteld over: limitation on benefits-bepaling in het verdrag Verenigde Staten-Luxemburg, onderhandelingsverslagen, bepalingen inzake informatie-uitwisseling, elektronische communicatie en internet en anti-misbruikbepalingen (mevrouw De Vries (VVD-fractie), mevrouw Witteveen-Hevinga (PvdA-fractie), de heer De Haan (CDA-fractie) en de heer Ybema (D66-fractie)).

Pensioenen

Bij deze problematiek dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de uitkeringsfase en de opbouwfase.

Doelstelling bij de uitkeringsfase is om zeker te stellen dat na de in de opbouwfase verleende aftrek van de pensioenpremies ten laste van de Nederlandse belastingopbrengsten, de latere pensioenuitkeringen ± ook indien deze worden genoten door een in een verdragspartner woonachtige buitenlandse belastingplichtige ± naar een redelijk niveau worden belast. Dit betekent dat de uitgangspunten zoals neergelegd in het Nederlandse Standaardverdrag ± een woonstaatheffing voor particuliere pensioenuitkeringen en een bronstaatheffing voor overheidspensioenen ± niet meer in alle gevallen door Nederland wordt nagestreefd. Afhankelijk van het in het land van de verdragspartner geldende pensioenstelsel kan een van de pensioenbepaling in het Nederlandse Standaardverdrag afwijkende «maatwerk»-oplossing wenselijk zijn. Zo zal in die gevallen waar het pensioenstelsel van de verdragspartner uitdrukkelijk voorziet in een relatief lage, danwel een algehele vrijstelling van belastingheffing over (uit het buitenland afkomstige) pensioenen het Nederlandse streven zijn gericht op een bronstaatheffing voor pensioenen. Zo is in de relatie met landen als de Oekraïne (Trb. 1995, 285) en de Russische Federatie (Trb. 1997,30) overeengekomen dat Nederland haar nationale heffingsrechten terzake van particuliere pensioenen onverkort mag blijven toepassen zolang de verdragspartner zijn onder verdrag toegewezen heffingsrechten terzake niet kan effectueren. Achtergrond van deze bepaling is het ontbreken in die landen van de mogelijkheid om een particuliere pensioenvoorziening op te bouwen en het feit dat op dit moment, als gevolg daarvan, particuliere pensioenen in die landen niet in de belastingheffing worden betrokken. Zonder nadere verdragsvoorziening zouden inwoners van die landen hun uit Nederland afkomstige pensioenen volledig belastingvrij kunnen genieten.

Met betrekking tot het ontbreken van een in het Nederlandse Standaardverdrag opgenomen bepaling inzake de afkoopsommen van pensioenen (artikel 18, lid 2) in de belastingverdragen met Brazilië (Trb. 1990, 67), Maleisië (1988, 27), Nigeria (Trb. 1992, 12) en Zimbabwe (Trb. 1989, 95) en met betrekking tot de hiervan afwijkende bepaling in de belastingverdragen met Italië (Trb. 1990,86) en de Verenigde Staten van Amerika uit 1992 (Trb. 1993, 77/1993, 158) zij allereerst verwezen naar de desbetreffende toelichtende nota's². Kort samengevat komen deze op het volgende neer. De in het belastingverdrag met Brazilië opgenomen pensioenbepaling wijkt volledig af van de bepaling opgenomen in het Nederlandse Standaardverdrag. Achtergrond hiervan was de Braziliaanse wens voor een bronstaatheffing voor pensioenuitkeringen. De uiteindelijk overeengekomen verdragsbepaling komt er op neer dat beide verdragsluitende staten pensioenuitkeringen en afkoopsommen daarvan mogen belasten,

¹ Gepubliceerd als bijlage bij de notitie Algemeen Fiscaal Verdragsbeleid (Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nrs. 1±2).

² Zie voor de toelichtende nota bij het belastingverdrag met Brazilië: Kamerstukken I/II 1989/90, 21 672, nrs. 270 en 1, voor die met Nigeria: Kamerstukken I/II 1992/93, 22 853, nrs. 25 en 1, voor die met Zimbabwe: Kamerstukken I/II 1989/90, 21 354, nr. 1, voor die met Italië: Kamerstukken I/II 1990/91, 21 986, nrs. 122 en 1 en voor die met de Verenigde Staten van Amerika: Kamerstukken I/II 1992/93, 23 220, nr. 3.

zij het dat de woonstaat het uitsluitende heffingsrecht heeft over de eerste US \$ 5000. Het meerdere mag zowel in de bronstaat als in de woonstaat worden belast; bij de belastingheffing in de woonstaat wordt rekening gehouden met het feit dat over deze beloningen in de bronstaat reeds belasting is geheven. De verdragsonderhandelingen met Maleisië zijn aangevangen in een tijd waarin de opname van een verdragsbepaling inzake afkoopsommen van pensioenen voor Nederland nog geen vast verdragsbeleid was. De belastingverdragen met Nigeria en Zimbabwe voorzien in een bronstaatheffing voor zowel particuliere pensioenen als afkoopsommen daarvan (in het geval van Nigeria beperkt tot pensioenen betaald door een in die bronstaat gevestigde onderneming ter zake van een voor die onderneming verrichte dienstbetrekking; voor alle andere particuliere pensioenen en afkoopsommen daarvan voorziet dit belastingverdrag in een woonstaatheffing). Juist de internationaal gebruikelijke en in het OESO-modelverdrag opgenomen woonstaatheffing voor particuliere pensioenuitkeringen was voor Zimbabwe niet aanvaardbaar en ook voor Nigeria in bepaalde gevallen niet. De bepaling terzake in het belastingverdrag met Italië wijkt af van de bepaling opgenomen in het Nederlandse Standaardverdrag, omdat Italië alleen bereid was tot de opname van een bronstaatheffing voor afkoopsommen, wanneer deze afkoopsommen worden genoten door onderdanen van de bronstaat die niet tevens de nationaliteit van de woonstaat bezitten. De Verenigde Staten van Amerika waren slechts bereid tot opname van de door Nederland voorgestelde bronstaatheffing voor afkoopsommen van pensioenen, indien de toepassing van die bepaling in individuele gevallen in de tijd werd beperkt en mits de vroegere dienstbetrekking in die bronstaat is uitgeoefend.

Waar het de opbouwfase van particuliere pensioenen betreft, is het Nederlandse nationale fiscale beleid bij de overdracht van pensioenvermogen gericht op het voorkomen van belemmeringen, zoals pensioenbreuken voor werknemers. In een enkel belastingverdrag is dit beleid, dat er op neerkomt dat onder bepaalde omstandigheden bij overdracht van pensioenkapitaal geen afkoop wordt aangenomen, in het belastingverdrag bevestigd. Dat is bijvoorbeeld gebeurd in het belastingverdrag met de Verenigde Staten van Amerika van 1992. Reeds diverse door Nederland gesloten belastingverdragen voorzien in de non-discriminatiebepaling inzake de aftrekbaarheid van pensioendotaties. Deze bepaling is weliswaar al voor het eerst opgenomen in het belastingverdrag met Canada uit 1986 (Trb. 1986, 65), maar is eerst in het begin van de negentiger jaren vast onderdeel geworden van het Nederlandse verdragsbeleid. Overeenkomstige bepalingen zijn ondermeer opgenomen in de belastingverdragen met Zweden (Trb. 1991, 108), met Venezuela (Trb. 1991, 107), met de Verenigde Staten van Amerika van 1992 en met Mexico (1993, 160).

Aanmerkelijk belang

Evenals de verdragsbepaling inzake de afkoop van pensioentermijnen heeft ook de verdragsbepaling inzake het aanmerkelijk belang elementen van een anti-misbruikarakter. Laatstgenoemde bepaling heeft mede als doelstelling te voorkomen dat inwoners van Nederland met een aanmerkelijk belang, door een al dan niet tijdelijke emigratie naar een verdragspartner, aldaar de in de vennootschap opgepotte winsten zonder enige of tegen een relatief lage belastingheffing kunnen genieten. Vanaf 1 januari 1997 worden de Nederlandse heffingsrechten mede veiliggesteld doordat bij de emigratie van de aanmerkelijk belanghouder een conserverende aanslag wordt opgelegd ter zake van de op dat moment bestaande winst uit aanmerkelijk belang. De recente wijzigingen in de Nederlandse wetgeving zullen, behoudens een vervanging van de tot dusver gebruike-

lijke vijf-jaarstermijn door een termijn van tien jaar (dit in overeenstemming met de in de nationale wetgeving in het regime voor winst uit aanmerkelijk belang neergelegde termijn) en wat verfijningen in de formulering naar verwachting niet leiden tot een ingrijpende wijziging van het Nederlandse verdragsbeleid op dit punt. Dit neemt uiteraard niet weg dat met bepaalde landen die aantrekkelijk zijn vanuit een oogpunt van fiscale emigratie meer daarop toegesneden bepalingen wenselijk kunnen zijn.

Met betrekking tot de sedert 1987 tot stand gekomen belastingverdragen die ter zake van het aanmerkelijk belang een van het Nederlandse Standaardverdrag afwijkende bepaling kennen zij verwezen naar de desbetreffende toelichtende nota's.¹ Kort samengevat komt deze toelichting op het volgende neer. Zowel het verdragsbeleid van Brazilië als dat van Nigeria voorzag bij de totstandkoming van het belastingverdrag met Nederland in een toewijzing van de heffingsrechten over vermogenswinsten aan de staat waar de desbetreffende vermogensbestanddelen zich bevinden. Zo ook in het geval van vermogenswinsten behaald bij de vervreemding van aandelen in lichamen die in Brazilië, onderscheidenlijk in Nigeria zijn gevestigd. Dit ongeacht of die vermogenswinsten worden behaald door een in de andere verdragsluitende staat gevestigd lichaam of, ingeval van een natuurlijk persoon, wanneer geen sprake is van een aanmerkelijk belang. Nederland heeft uiteindelijk ingestemd met de Braziliaanse en de Nigeriaanse wensen op dit terrein, waarbij zij opgemerkt dat Nigeria wel bereid was om op deze bronstaatheffing een uitzondering overeen te komen voor winsten die worden gerealiseerd in het kader van een herstructurering binnen een concern. Ook in de relatie met Zimbabwe heeft Nederland zich uiteindelijk moeten neerleggen bij de Zimbabwaanse wensen voor een bronstaatheffing voor vermogenswinsten behaald bij de vervreemding van aandelen, ook ingeval die vermogenswinsten worden gerealiseerd door een in de andere verdragsluitende staat gevestigd lichaam, of, ingeval van een natuurlijk persoon, wanneer geen sprake is van een aanmerkelijk belang. Een en ander betekent dat het belastingverdrag met Brazilië, noch dat met Nigeria en dat met Zimbabwe, Nederland, waar het betreft de aanmerkelijk belangheffing, beperkt in de toepassing van zijn nationale heffingsrechten terzake. Anders dan in de relatie met Brazilië bevat het belastingverdrag met de Filippijnen (Trb. 1989, 57) wel de gebruikelijke saldo-bepaling (een woonstaatheffing) voor vermogenswinsten zoals opgenomen in het OESO-modelverdrag. Echter, als inbreuk daarop voorziet het verdrag in een bronstaatheffing voor die gevallen waar de vermogenswinsten worden gerealiseerd door een natuurlijke persoon binnen een periode van zes jaar na diens emigratie uit de bronstaat. Met andere woorden, onder het belastingverdrag met de Filippijnen kan Nederland zijn voormalige inwoners tot 6 jaar na hun emigratie naar de Filippijnen belasten over de winst die zij behalen uit de vervreemding van een aanmerkelijk belang in een Nederlandse vennootschap.

De in het belastingverdrag met Italië opgenomen aanmerkelijk belangbepaling wijkt af van de bepaling opgenomen in het Nederlandse Standaardverdrag, omdat Italië alleen bereid was tot de opname van de door Nederland voorgestelde aanmerkelijk belangbepaling, indien de toepassing ervan beperkt zou zijn tot vervreemdingswinsten die worden behaald door personen die de nationaliteit van hun vroegere woonstaat bezitten zonder tevens in het bezit te zijn van de nationaliteit van hun actuele woonland. De in het belastingverdrag met Vietnam (Trb. 1995, 61/1995, 184) opgenomen aanmerkelijk belangbepaling bevat op uitdrukkelijk Vietnamees verzoek geen beperking in de termijn gedurende welke die bepaling in individuele gevallen toepassing kan vinden. Ten slotte was Tunesië (Trb. 1995, 164) slechts bereid om in te stemmen met de opname van de door Nederland voorgestelde aanmerkelijk belang-

¹ Zie voor de toelichtende nota bij het belastingverdrag met de Filippijnen: Kamerstukken I/II 1989/90, 21 348, nr. 1, voor die met Vietnam: Kamerstukken I/II 1994/95, 24 278, nrs. 316 en 1 en voor die met Tunesië: Kamerstukken I/II 1995/96, 24 445, nrs. 28 en 1).

bepaling, indien de inbreuk daarvan op de internationaal gebruikelijke woonstaatheffing voor vermogenwinsten behaald met de vervreemding van aandelen in individuele gevallen beperkt zou worden tot een periode van drie jaar na emigratie.

Directeursbeloningen

Het verdragsbeleid inzake directeursbeloningen is sedert de publicatie van het Nederlandse Standaardverdrag in 1987 gewijzigd, in die zin dat voor de voorkoming van dubbele belasting wordt gestreefd naar het opnemen van de verrekeningsmethode in plaats van de vrijstellingsmethode. Dit gewijzigde verdragsbeleid had overigens reeds precedënten in de Nederlandse belastingverdragen met Canada (Trb. 1986, 65), Frankrijk (Trb. 1973, 83) en het Verenigd Koninkrijk (Trb. 1980, 205). Het opnemen van de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting onder de belastingverdragen heeft als achtergrond te voorkomen dat zich een situatie kan voordoen waarbij de directeurs- of commissarissenbeloningen per saldo niet of slechts gedeeltelijk in de belastingheffing worden betrokken. Bij een toepassing van de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting zou zich een dergelijke situatie bij voorbeeld kunnen voordoen, wanneer de betrokken verdragspartner geen nationale heffingsmogelijkheden heeft ingeval de in het kader van de directeurs- of commissarisfunctie uitgeoefende werkzaamheden buiten die staat worden uitgeoefend (deze situatie doet zich bijvoorbeeld voor in de relatie met de Verenigde Staten van Amerika), of wanneer die staat voor directeursbeloningen een fiscaal regime hanteert dat in begunstigende zin afwijkt van het in die staat geldende fiscale regime voor buitenlandse werknemers die in verband met in die staat verrichte werkzaamheden inkomsten uit dienstbetrekking genieten. Anderzijds mag het uiteraard niet zo zijn dat een toepassing van de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting tot gevolg heeft dat voor directeursbeloningen per saldo een zwaardere belastingdruk optreedt dan voor de uit dienstbetrekking genoten arbeidsinkomsten van buitenlandse werknemers, niet zijnde directeurs of commissarissen, die in de desbetreffende verdragspartner werkzaamheden verrichten. Met het oog daarop is dit beleid nog eens uiteengezet in het besluit van 11 juni 1994, nr. IFZ94-779 (Vakstudienieuws 1994, blz. 3155, punt 5) en daarbij is goedgekeurd dat in die gevallen waarin in het desbetreffende belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting over directeursbeloningen de verrekeningsmethode is opgenomen en waarin noch sprake is van het ontgaan van belasting, noch van een begunstigend fiscaal regime voor directeurs- en commissarissenbeloningen in de andere verdragsluitende staat, in Nederland ook voor de desbetreffende directeursbeloningen de in dat belastingverdrag opgenomen vrijstellingsmethode voor niet-zelfstandige arbeidsinkomsten van toepassing is. In de praktijk betekent dit dat de toepassing van de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting alleen zal worden toegestaan in zoverre door belastingplichtige wordt aangetoond dat de directeurs- en commissarissenbeloningen in de andere verdragsluitende staat in de belastingheffing zijn betrokken en aldaar ten opzichte van de arbeidsinkomsten van buitenlandse werknemers die in die staat werkzaamheden verrichten niet in begunstigende zin in de belastingheffing zijn betrokken.

Werkzaamheden buitengaats

Het Nederlandse Standaardverdrag van 1987 bevat geen bepaling voor werkzaamheden buitengaats. Het Nederlandse verdragsbeleid op dit terrein is sedert de publicatie van het Nederlandse Standaardverdrag in 1987 gaandeweg ontwikkeld en heeft inmiddels vaste vorm gekregen.

Hierbij is van belang dat in 1987 de Nederlandse fiscale wetgeving nog niet van toepassing was op het Nederlandse deel van het continentale plat, zodat Nederland terzake ook geen heffingsrechten kon uitoefenen. Eerst bij Wet tot uitbreiding van de fiscale jurisdictie tot het Nederlands deel van het continentaal plat¹ heeft Nederland haar nationale fiscale jurisdictie uitgebreid tot het Nederlandse deel van het continentale plat.

Uitgangspunt voor het Nederlandse verdragsbeleid op dit punt vormt de door Nederland in de relatie met Zweden op dit terrein overeengekomen verdragsbepaling. Voor een nadere toelichting op de daarin opgenomen en uitsluitend op het continentale plat van toepassing zijnde aanvullingen op het in artikel 5 neergelegde begrip vaste inrichting, zij verwezen naar de toelichtende nota bij dat verdrag². Deze in de relatie met Zweden overeengekomen verdragsbepaling vormt voor Nederland het uitgangspunt in de besprekingen met potentiële verdragspartners over de opname van een verdragsbepaling voor werkzaamheden buitengaats. Uiteraard moet bij dergelijke besprekingen ook rekening worden gehouden met de wensen en verlangens van die potentiële verdragspartners, zodat in voorkomende gevallen het uiteindelijk overeengekomen resultaat in de sedertdien overeengekomen belastingverdragen op onderdelen afwijkt van de in de relatie met Zweden overeengekomen verdragsbepaling. In voorkomende gevallen heeft Nederland, al dan niet op uitdrukkelijk verzoek van de desbetreffende verdragspartner, afgezien van zijn wensen op dit terrein. In dit verband zij verwezen naar de belastingverdragen met Mexico, met Tunesië en met Vietnam.

Van belastingheffing vrijgestelde pensioenfondsen

In 1988 heeft de vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, naar aanleiding van de notitie Algemeen Fiscaal Verdragsbeleid, de toenmalige Staatssecretaris van Financiën een vraag gesteld over de verdragstoepassing ten aanzien van pensioenfondsen (Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 3, vraag 86). Uit het terzake gegeven antwoord (Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 5) moge blijken dat hoewel van belastingheffing vrijgestelde pensioenfondsen in het algemeen naar de letter van onze belastingverdragen, zonder uitdrukkelijke verdragsbepaling terzake, niet als inwoner voor de toepassing van het belastingverdrag zijn aan te merken, naar Nederlandse opvattingen ook onder een tekst conform het OESO-modelverdrag een beroep door die pensioenfondsen op verdragsvoordelen verdedigbaar is; uiteraard mits sprake is van een reële vestiging van dat pensioenfonds in een van de verdragssluitende staten. Nederland is in die gevallen ± uiteraard op basis van wederkerigheid ± bereid tot toekenning van de verdragsvoordelen.

Aangezien niet alle landen deze mening zijn toegegaan, streeft Nederland tegenwoordig de opname van een afzonderlijke verdragsbepaling na, waarin het inwonerschap van dergelijke van belastingheffing vrijgestelde pensioenfondsen voor de toepassing van het belastingverdrag uitdrukkelijk wordt vastgelegd. Dit is onder meer gebeurd in de belastingverdragen met de Verenigde Staten van Amerika, met Kazachstan (1996, 150) en met Finland ((Trb. 1996, 60/1996, 216) en aldaar in de toelichtende nota's toegelicht³.

Verdragstarief voor deelnemingsdividenden

Een verdragstarief van 0% voor deelnemingsdividenden was en is nog steeds de vaste inzet bij de Nederlandse verdragsonderhandelingen. In het kader van het onderhandelingsproces kan het voorkomen dat Nederland zijn wensen op dit punt niet kan realiseren. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer het verdragsbeleid van de potentiële

¹ Wet van 13 december 1989, Stb. 554.

² Kamerstukken I/II 1991/92, 22 643, nrs. 291 en 1.

³ Zie voor de toelichtende nota bij het belastingverdrag met Kazachstan: Kamerstukken I/II 1996/97, 25 072, nrs. 53 en 1 en voor die bij het belastingverdrag met Finland: Kamerstukken I/II 1995/96, 24 878, nrs. 345 en 1.

verdragspartner niet voorziet in een verdragstarief van 0% voor deelnemingsdividenden en die potentiële verdragspartner op dit terrein ook nog nooit eerder concessies heeft gedaan. In voorkomende gevallen kan echter ook sprake zijn van een wijziging van het verdragsbeleid van de potentiële verdragspartner op dit terrein. Op dat moment vormt ook een element van afweging dat bij volharding in deze Nederlandse eis eenvoudigweg geen verdrag tot stand komt. Alsdan wordt een totale balans opgemaakt, waarbij onder omstandigheden (zoals belangrijke offers van de potentiële verdragspartner op andere punten) toch wordt besloten het verdrag tot stand te brengen. Het totale pakket wordt voorts steeds ter goedkeuring aan de Staten-Generaal aangeboden. Belangrijke afweging is ook steeds of het desbetreffende land aan anderen wel concessies heeft gedaan of zou willen doen.

Limitation on benefits-bepaling in het verdrag Verenigde Staten-Luxemburg

Met betrekking tot de door de Verenigde Staten van Amerika in de relatie met Luxemburg overeengekomen «limitation on benefits»-bepaling zij er allereerst op gewezen dat op dit moment nog niet duidelijk is hoe de diverse onderdelen van die bepaling zullen worden uitgelegd, met name niet waar het betreft een toepassing van de daarin opgenomen aandeelhouderstoetsen ingeval van toonderaandelen. Bovendien ontbreekt in die relatie de in het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten van Amerika overeengekomen zogenoemde hoofdkantorentoets. Overigens zij in dit verband nog opgemerkt dat over de toepassing van de in de relatie Nederland-Verenigde Staten van Amerika overeengekomen «limitation on benefits»-bepaling geen ernstige klachten over concrete gevallen bekend zijn, noch in het algemeen, noch specifiek waar het betreft de toepassing van de zogenoemde vangnet-bepaling (artikel 26, lid 7). In dit verband zij verwezen naar de rapportages aan de Staten-Generaal over de toepassing in de praktijk van het tussen Nederland en de Verenigde Staten van Amerika gesloten belastingverdrag uit 1992. Wel houdt dit punt de aandacht.

Onderhandelingsverslagen

Hetgeen uiteindelijk in de toelichtende nota's is opgenomen over de diverse van het Nederlandse Standaardverdrag afwijkende verdragsbepalingen is een nauwkeurige weergave van de tijdens de verdragsonderhandelingen over die verdragsbepalingen gevoerde discussies en van datgene waar de verdragsluitende partijen in dat kader overeenstemming over hebben gekregen. Het publiceren van de anoniem gemaakte onderhandelingsverslagen zal in dat opzicht geen nieuwe inzichten bieden. Van belang is voorts dat publicatie met instemming van de verdragspartner zou moeten geschieden. Omdat publicatie van onderhandelingsverslagen niet gebruikelijk is zal deze instemming normaliter niet worden verkregen. Voorts zij bedacht dat ± gegeven het bestaande vertrouwelijke karakter van de verdragsonderhandelingen ± onze potentiële verdragspartners over het algemeen zeer open zijn in de discussies die in dat verband worden gevoerd. Dit zou wel eens kunnen veranderen wanneer zou worden besloten om de verslagen van die onderhandelingen openbaar te maken. Het anoniem maken van die verslagen zou in dat kader geen uitkomst bieden.

Bepalingen inzake informatie-uitwisseling

Verschillen tussen de in belastingverdragen opgenomen informatie-bepalingen en de EG-richtlijnen inzake informatie-uitwisseling zijn met name terug te voeren op de omstandigheid dat het EG-recht van latere

datum is en op een modernere leest is geschoeid. Ook liggen aan het EG-recht andere en bredere doelstellingen ten grondslag. Zo zijn de desbetreffende EG-richtlijnen, mede vanwege het gemeenschappelijke belang van de Lidstaten daarbij, er primair op gericht door intensievere informatie-uitwisseling tussen EG-landen internationale belastingfraude en belastingvlucht te bestrijden. In tegenstelling hiertoe hebben bilaterale, veelal oudere, belastingverdragen, en daarmee ook de daarin opgenomen informatiebepalingen, veeleer het karakter van «maatpakken» waarin meer aandacht wordt besteed aan de wensen van de twee in het geding zijnde landen.

Met betrekking tot de verhouding tussen de desbetreffende EG-richtlijnen en een daarmee eventueel conflicterende inlichtingen-clausule in een belastingverdrag tussen EG-partners is in de Memorie van Antwoord bij de totstandkoming van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) gesteld, dat in geval van collisie tussen de richtlijn en een bilateraal verdrag, de richtlijn voorgaat. Daarnaast is in artikel 11 van de EG-richtlijn van 19 december 1977 (77/799/EEG) betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen bepaald dat verdergaande verplichtingen tot uitwisseling van inlichtingen welke voortvloeien uit andere rechtsvoorschriften (zoals belastingverdragen) door deze richtlijn niet worden beperkt. Daarmee kan de verhouding tussen bilaterale verdragsverplichtingen en de desbetreffende EG-richtlijnen niet tot problemen leiden.

Ingevolge genoemde WIB kent Nederland in tegenstelling tot veel andere (Europese) landen uitgebreide rechtsbeschermingsregels bij inlichtingenuitwisselingen. De werking van de WIB geldt voor zowel de bilaterale belastingverdragen als voor de EG-bijstandsrichtlijn. De rechtsbescherming van belastingplichtigen en andere belanghebbenden vindt plaats in de vorm van een kennisgevingsprocedure met daaraan gekoppeld bezwaar- en beroepsmogelijkheden op grond van de Algemene wet bestuursrecht. Als uitgangspunt wordt de belanghebbende op grond van de WIB vooraf in kennis gesteld. Slechts als er sprake is van dringende redenen, zoals bij het vermoeden van fraude, kan het informeren van de belanghebbende achteraf plaatsvinden. Dit moet dan wel geschieden uiterlijk binnen vier maanden na de informatieverstrekking aan het buitenland.

Met betrekking tot de toetsing van de ontwikkelingen op het punt van de informatieuitwisseling en de fraudebestrijding aan de mensenrechten, wordt opgemerkt dat aan dit aspect, mede in het licht van de jurisprudentie op dit terrein, veel aandacht wordt besteed. Niet alleen nieuwe wetgeving, maar ook bestaande wetgeving wordt op dit aspect doorgelicht. Bovendien wordt in Nederland ± zoals hiervoor reeds is opgemerkt ± ook ingeval van uitwisseling van inlichtingen op grond van de belastingverdragen ± de bescherming van de rechten van belastingplichtigen gewaarborgd door de WIB. Omgekeerd onderzoekt Nederland tijdens de verdragsonder-handelingen altijd of ook de potentiële verdragspartner een voldoende betrouwbaarheid van de uitgewisselde gegevens waarborgt.

Electronische communicatie en internet

Op het vlak van de problematiek van de vaste inrichting en de vaste vertegenwoordiging tegen de achtergrond van de voortschrijdende electronische communicatie en de ontwikkeling rondom het internet is de handhaving van internationale coördinatie van groot belang. Mede met het oog op deze internationale coördinatie heeft deze problematiek ook in

OESO-verband de aandacht. Overigens is in de in dat kader over deze problematiek gevoerde discussies ook een rol weggelegd voor het bedrijfsleven.

Anti-misbruikbepalingen

Met betrekking tot het opnemen in belastingverdragen van anti-misbruikbepalingen zij er allereerst op gewezen dat het opnemen van dergelijke bepalingen als zodanig voor Nederland niet iets is van de laatste jaren. In dit verband kan onder andere worden gewezen op de zogenoemde 1970-regeling in het belastingverdrag met België (Trb. 1970, 192), de in het belastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk (Trb. 1980, 205) opgenomen «remittance base» bepaling en de explicitering van de mogelijkheid om fraus legis toe te passen zoals opgenomen in de belastingverdragen met Marokko (Trb. 1977, 152) en Suriname (Trb. 1975, 134). Wel is, als gevolg van het belastingverdrag met de Verenigde Staten van Amerika van 1992, in de laatste jaren de aandacht meer dan voorheen het geval was gericht op de opname van anti-misbruikbepalingen. Voorts valt niet te ontkennen dat door de toenemende internationalisering de potentiële omvang van het verschijnsel verdragsmisbruik is toegenomen.

Waar het de opname van anti-misbruikbepalingen in de door Nederland te sluiten belastingverdragen betreft is overigens in het overleg met de Staten-Generaal over het nieuwe belastingverdrag met de Verenigde Staten van Amerika van 1992 al gezegd dat Nederland verdragsgerechtigdheid van zijn inwoners voorop stelt. Het primaire doel van een belastingverdrag is en blijft immers bevordering van het economische verkeer door het wegnemen van fiscale belemmeringen in de vorm van dubbele belasting. In die zin past de «limitation on benefits»-bepaling, zoals overeengekomen in de relatie met de Verenigde Staten van Amerika, niet in het Nederlandse beleid terzake. Het Nederlandse beleid op dit terrein is in eerste instantie veeleer gericht op een intensivering van de uitwisseling van inlichtingen (bijvoorbeeld door middel van spontane of automatische uitwisseling van inlichtingen), de wederzijdse bijstand in de vorm van de aanwezigheid van buitenlandse ambtenaren bij boekenonderzoeken e.d. en de bijstand bij invordering. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden, dat wil zeggen afhankelijk van de concrete mogelijkheden voor oneigenlijk gebruik die de systemen van de (potentiële) verdragspartners in onderlinge samenhang bieden, kan echter ook de opname van meer specifieke anti-misbruikbepalingen wenselijk zijn.