

Vergaderjaar 1998–1999

25 087

Internationaal fiscaal (verdrags)beleid

Nr. 6

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 18 december 1998

Tijdens het algemeen overleg met uw Commissie van 18 juni 1998 (verslag van een algemeen overleg; Kamerstukken II, 1997/98, 25 087, nr. 5) over de door mij op 15 april aan u toegezonden notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht» (Kamerstukken II, 1997/98, 25 087, nr. 4), heb ik toegezegd de bij die gelegenheid onbeantwoord gebleven technische vragen schriftelijk te beantwoorden. Hierbij bied ik u de door mij toegezegde antwoorden op eerderbedoelde technische vragen aan. Tijdens dit algemeen overleg heb ik tevens toegezegd om uw Commissie een zogenoemd «toetsschema voor de Nederlandse inzet bij onderhandelingen over de totstandkoming van een bilateraal belastingverdrag toe te zenden. Daaraan wordt nog gewerkt. Zodra dat gereed is, zal ik het u toezenden.

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

Bij de beantwoording van de technische vragen gesteld tijdens het overleg van 18 juni 1998 wordt de volgorde van onderwerpen aangehouden, zoals besproken in de notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht (hierna: de Notitie). Tijdens het overleg heeft mevrouw De Vries (VVD) ook verzocht om een beantwoording van de technische vragen gesteld door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) in haar brief aan de vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 16 juni 1998. Deze vragen zullen bij de beantwoording worden meegenomen als vragen gesteld door mevrouw De Vries (VVD).

Belangrijke internationale ontwikkelingen

De technische vragen van mevrouw De Vries (VVD), de heer De Haan (CDA), de heer Vendrik (GroenLinks) en de heer Ybema (D66) met betrekking tot het hoofdstuk «Belangrijke technische ontwikkelingen» hebben met name betrekking op de ontwikkelingen op het EU-beleid. Situaties waar daadwerkelijk strijdigheid van Nederlands wet- en regelgeving met EG-recht is geconstateerd, zullen met spoed worden gerepareerd¹. Voorts is, teneinde problemen van strijdigheid met EG-recht te voorkomen, bij nieuwe wetgeving – zoals de wetgevingsoperatie naar aanleiding van het rapport 21e eeuw – conformiteit aan de EU-regelgeving een voortdurend punt van aandacht. Dit geldt uiteraard ook voor de zogenoemde 90%-regeling, die in het kader van de wetgeving voor de 21e eeuw in de wet zal worden neergelegd. Voor het overige blijft het – gegeven de dynamiek van de EG-wetgeving en de ontwikkelingen in de jurisprudentie op dat terrein – zaak de vinger aan de pols te houden en zal – wanneer dit nodig mocht blijken – reparatie door middel van wetgeving plaatsvinden.

In dit verband wil ik nog kort ingaan op twee recente arresten op dit terrein, het Gilly-arrest² en het Safir-arrest³. Uit het Gilly-arrest blijkt naar mijn oordeel dat de Lid-Staten vrijheid hebben voor een eigen beleid ter zake van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Deze vrijheid is echter niet onbegrensd. Rekening zal moeten worden gehouden met de bijzondere eisen die het EG-Verdrag en de interne markt kunnen stellen. De conclusie die ik uit het Safir-arrest trek, is dat – zolang geen vergaande harmonisatie van de directe belastingen heeft plaatsgehad – het de Lid-Staten is toegestaan om die maatregelen te treffen die noodzakelijk zijn om de samenhang in het belastingstelsel te waarborgen (belastinglekken tegen te gaan e.d.). Wel worden daarbij zware eisen gesteld aan de proportionaliteit. Tegen deze achtergrond is naar mijn mening de aanmerkelijk belangregeling bij emigratie EG-proof. Overigens handelt Nederland naar mijn mening bij een toepassing van deze regeling ook niet in strijd met het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht. Ten slotte wil ik – waar het de aanmerkelijk belangregeling bij emigratie betreft – nog opmerken dat hoewel in de onderhavige Notitie met betrekking tot de conserverende aanslag een wat andere omschrijving is gebruikt dan de beschrijving in het aanmerkelijk belangwetsvoorstel⁴, er geen verschil is beoogd met de tekst van het wetsvoorstel. De heffing van dividendbelasting blijft in stand, maar de conserverende aanslag wordt kwijtgescholden tot een bedrag gelijk aan de in Nederland verschuldigde dividendbelasting. De in het Vakstudie Nieuws geweekte suggestie dat het buitenland van mening zou kunnen zijn dat er op de door de aanmerkelijk belanghouder uit Nederland ontvangen dividenden geen Nederlandse dividendbelasting drukt en er derhalve ook geen verrekening van dividendbelasting zou kunnen plaatsvinden, acht ik dan ook voorshands misplaatst.

Bij de totstandkoming van fiscaal EG-beleid streef ik voor Nederland een actieve rol na. Het EG-beleid op het terrein van de directe belastingen is

¹ Bijvoorbeeld het wetsvoorstel met betrekking tot het buitenlandtarief.

² Het op 12 mei 1998 door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen gewezen arrest in de zaak C-336/96 (Gilly).

³ Het op 28 april 1998 door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen gewezen arrest in de zaak C-118/96 (Jessica Safir).

⁴ Zie de opmerking in het Vakstudie Nieuws (8 mei 1998, no. 22) inzake het verschil in terminologie aangaande de conserverende aanslag voor aanmerkelijk belanghouders in de onderhavige Notitie en in het aanmerkelijk belangwetsvoorstel.

gericht op de totstandkoming van richtlijnen voor die onderwerpen die zich lenen voor een regeling op multilateraal niveau. Ofschoon de voortgang bij de totstandkoming van dergelijke regelingen niet groot is, heeft deze aanpak op den duur wel succes. Ik denk hierbij aan de Richtlijn inzake wederzijdse bijstand, de moeder dochter richtlijn, de fusierichtlijn, aan de ontwerp richtlijnen van de Europese Commissie inzake de inkomsten uit spaartegoeden en inzake interest en royalty-betalingen binnen concernverband en aan de lopende discussies op het terrein van pensioenen en lijfrenten. De Nederlandse inbreng in de lopende dossiers is groot. Zo is het initiatief voor de discussies op het gebied van de pensioenen en lijfrenten afkomstig van Nederland en heeft Nederland nog onlangs voorstellen gedaan voor een oplossing van de problemen op dit terrein. Ook hecht Nederland sterk aan de totstandkoming van de richtlijn inzake inkomsten uit spaartegoeden en aan die inzake interest en royalty-betalingen binnen concernverband¹.

Echter ook andere gebieden, zoals grensarbeiders en fiscale emigratie, lenen zich naar mijn mening voor een regeling op multilateraal niveau. Het aantal geschikte onderwerpen zal in de toekomst wellicht nog toenemen. Uit dien hoofde kan ik mij ook vinden in de suggestie om te stimuleren dat richtlijnen tot stand komen waarin geregeld wordt hoe (terechte) belastingclaims op het terrein van de directe belastingen kunnen worden veiliggesteld. Dit zal zeker een rol spelen in de discussie over de Gedragscode. Het is uiteraard niet uitgesloten dat de uitkomst van deze discussie ook gevolgen zal hebben voor het Nederlandse verdragsbeleid.

Echter, van het alternatief om – in de plaats van deze onderwerpswijze aanpak – de totstandkoming in EU-verband van een «Euro model belastingverdrag» na te streven, dat – conform het OESO-modelverdrag – aanbevelingen bevat voor een regeling op alle terreinen, verwacht ik weinig. Zo'n model verdrag heeft bovendien als bezwaar dat zij slechts aanbevelingen doet, en derhalve – anders dan de EU-richtlijnen – niet voorziet in een multilaterale regeling tussen de Lid-Staten.

Op het terrein van de vergroening van het belastingstelsel is de vooruitgang in EU-verband tot nu toe inderdaad niet groot. Wellicht dat de positieve opstelling van de Duitse regering ten aanzien van deze materie in de toekomst daarin enige verandering kan brengen.

Met betrekking tot de positie van de Nederlandse Antillen en Aruba wil ik er ten slotte nog op wijzen dat in onderdeel M van de Gedragscode uitdrukkelijk is opgenomen dat een en ander moet passen binnen het kader van de grondwettelijke voorschriften van de desbetreffende Lid-Staat. De Nederlandse Antillen en Aruba hebben zich op dit punt echter coöperatief opgesteld. Deze instelling – die ik van harte toejuich – kan naar mijn mening een bijdrage leveren aan het wegnemen van de bestaande irritatie in internationale kringen met betrekking tot deze landen.

Nederlandse doelstellingen bij de totstandkoming van belastingverdragen

De technische vragen die mevrouw De Vries (VVD), de heer De Haan (CDA), de heer Bos (PvdA) en de heer Ybema (D66) hebben gesteld met betrekking tot het hoofdstuk «Nederlandse doelstellingen bij de totstandkoming van belastingverdragen» zien met name op het tegengaan van het ontgaan van belasting, de rechtszekerheid, het zoveel als mogelijk verminderen van de administratieve lasten en de wederzijdse administratieve bijstand.

¹ Voor de laatste ontwikkelingen in deze dossiers moge ik u verwijzen naar de aan uw Commissie toegezonden verslagen van de Ecofin vergaderingen van 5 juni 1998, 26 september 1998, respectievelijk 1 december 1998.

Tegengaan van het ontgaan van belasting

Van een onbedoelde situatie in de zin van paragraaf 3.1. van de Notitie is sprake indien, in strijd met de intenties van de verdragsluitende staten bij de totstandkoming van het verdrag, de verdragstoepassing door beide verdragsluitende staten ertoe leidt dat in geen van beide staten belasting verschuldigd is. Indien dit naar de opvatting van Nederland of de andere verdragsluitende staat het geval is, treedt men op verzoek van die staat in overleg.

In de Notitie heb ik reeds aangegeven dat belastingverdragen het resultaat zijn van bilaterale verdragsonderhandelingen. Dit geldt ook voor de door de VS gesloten belastingverdragen. Het ene door de VS gesloten belastingverdrag kan daarom op onderdelen (bijvoorbeeld in de limitation on benefitsbepaling) elementen bevatten die wat gunstiger zijn dan een ander door de VS gesloten belastingverdrag, terwijl laatstgenoemd verdrag op andere onderdelen juist weer elementen kan bevatten die gunstiger zijn dan eerstgenoemd verdrag. In dit kader is ook van belang dat verdragen veelal maatwerk zijn. Ook verschillen in fiscale stelsels tussen de verdragspartners van de VS kunnen in voorkomende gevallen aanleiding geven tot verschillende limitation on benefitsbepalingen. Immers, voorzieningen die in één specifieke verdragsrelatie noodzakelijk zijn, behoeven dat niet in dezelfde mate ook in een andere verdragsrelatie te zijn. Overigens heeft slechts een gering aantal in Nederland gevestigde lichamen een beroep op de zogenoemde vangnetbepaling (artikel 26, lid 7) gedaan¹. Daarbij zijn mij geen gevallen bekend waar de VS een beroep op verdragsvoordelen heeft geweigerd, die door de VS in de relatie met een andere verdragspartner wel zouden zijn toegekend. Tot op heden is slechts één verzoek om toepassing van de verdragsvoordelen – na overleg met Nederland – door de VS afgewezen. Wel wordt op dit moment in overleg met de VS bezien in hoeverre het mogelijk is om voor bepaalde groepen van gevallen die onder de reikwijdte van de vangnetbepaling vallen meer duidelijkheid vooraf te krijgen.

Hoewel geen systematische cijfermatige gegevens beschikbaar zijn over het tempo waarin over een reeks van jaren overlegprocedures over verrekenprijzen werden afgerond, bestaat dezerzijds de stellige indruk dat de landen voortvarender zijn gaan werken en ook een grotere compromisbereidheid tonen teneinde onnodige arbitrageprocedures onder het EU arbitrageverdrag te voorkomen. Tot nu toe is er in negen gevallen daadwerkelijk een beroep op dit verdrag gedaan. In geen van deze gevallen is op dit moment de twee-jaars-termijn overschreden. Ten slotte is Nederland naar mijn mening gerechtigd om in geval van doorstromingsituaties na te gaan of wordt voldaan aan de inwonerstoets én aan de «uiteindelijke gerechtigde»-toets en is – ook zonder uitdrukkelijke verdragsbepaling terzake – toepassing van de fraus legis benadering in verdragsrelaties mogelijk.

Rechtszekerheid en het zoveel als mogelijk verminderen van administratieve lasten

Voor de praktische aspecten van uitvoeringsregelingen moge ik verwijzen naar de parlementaire goedkeuringsprocedure van het wetsvoorstel tot wijziging van de Belastingregeling voor het Koninkrijk in verband met maatregelen met het oog op het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik alsmede in verband met technische aanpassingen², waar deze materie uitvoerig aan de orde is geweest.

Voorts is er naar mijn mening geen reden om te vrezen dat de instelling van de Coördinatiegroep Verrekenprijzen (hierna: CGVP) zal leiden tot stroperigheid in de besluitvorming. Aan de CGVP is uitdrukkelijk meegegeven dat betrokkenheid van de CGVP niet mag leiden tot vertraging van

¹ Zie de aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal toegezonden (halfjaarlijkse) rapportages over de toepassing in de praktijk van het tussen Nederland en de Verenigde Staten van Amerika gesloten belastingverdrag van 18 december 1992.

² Zie onder meer Kamerstukken II 1995/96, 24 583 (R 1564), nr. 3, blz. 11 en 12.

het besluitvormingsproces. Met het oog hierop dient de CGVP de doorlooptijden te rapporteren aan de Directeur Grote Ondernemingen. De reden waarom tot nu toe nog maar weinig ervaring is opgedaan met de mogelijkheid van de Advanced Pricing Arrangements (zogenoemde APA's) – in concreto is er tot nu toe één APA tot stand gekomen en worden er op dit moment besprekingen gevoerd met de bevoegde autoriteiten van een verdragspartner over een tweede APA – is omdat het bedrijfsleven in de praktijk nog steeds goed uit de voeten kan met de – in Nederland al vanouds bekende – mogelijkheid van «eenzijdige goedkeuring vooraf».

Ten slotte ben ik van mening dat, voordat überhaupt kan worden besloten of het programma dat de belastingdienst gebruikt voor de berekening van de voorkoming van dubbele belasting extern ter beschikking kan worden gesteld, het programma in ieder geval volledig gereed moet zijn. Voor het bedoelde berekeningsprogramma geldt echter dat nog sprake is van enkele aanpassingen en vereiste up-dates. Vanuit deze benadering is extern gebruik dan ook nog niet aan de orde. Bij een uiteindelijke keuze rond het eventuele ter beschikking stellen gelden ook voorwaarden op het terrein van de rechtszekerheid, de rechtsgelijkheid en de concurrentiepositie op de markt. Deze voorwaarden zullen indien meer zicht bestaat op de mogelijkheden van verstrekking van een afgerond programma in de afweging betrokken moeten worden.

Wederzijdse administratieve bijstand

De door Nederland met Denemarken en Finland gesloten belastingverdragen bevatten een verdragsbepaling inzake de bijstand bij invordering, omdat Nederland ten tijde van de verdragsonderhandelingen met die landen nog niet was toegetreden tot het WABB-verdrag. Overigens kunnen – ook wanneer beide verdragsluitende staten zijn toegetreden tot het WABB-verdrag – in bilaterale verdragen nader uitgewerkte bepalingen over de invorderingsbijstand worden opgenomen, waarbij rekening kan worden gehouden met de wensen van beide verdragspartners.

Ook Nederland was bij de toetreding tot het WABB-verdrag aanvankelijk voornemens een voorbehoud te maken waar het betreft de bijstand bij de inning van belastingschulden¹. Bij sommige Angelsaksische landen speelt het probleem dat zij een andere visie hebben op de bescherming van hun inwoners tegen ingrepen van andere landen op hun eigen grondgebied; dit als uitloei van het territorialiteitsbeginsel. In die visie vormt de bijstand bij de inning van belastingschulden een grotere inbreuk op de nationale rechtsorde dan de verdeling van heffingsbevoegdheden en zijn afspraken over de invorderingsbijstand in strijd met de grondwet. Overigens is in deze landen op dit punt wel een proces van heroverweging gaande.

Ten slotte kan ik in dit kader nog opmerken dat op 25 juni 1998 het voorstel voor een Richtlijn tot wijziging van Richtlijn 76/308/EEG van de Raad betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit de verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europese Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw, alsmede van landbouwheffingen en douanerechten, evenals van schuldvorderingen uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde en van bepaalde accijnzen door de Commissie is ingediend. In het kader van de voorbereidingen van de Nederlandse standpuntbepaling met betrekking tot deze richtlijn zal ook worden bezien in hoeverre, mede als gevolg daarvan, een aanpassing van de Nederlandse wetgeving op het terrein van de invordering van de indirecte en/of de directe belastingen nodig of wenselijk is.

¹ Zie Kamerstukken II 1989/90, 21 300 IXB, nr. 48 en Kamerstukken II 1995/96, 24 452 (R 1551), nr. 3, blz. 8.

Nederlandse inzet bij verdragsonderhandelingen

Ook is door mevrouw De Vries (VVD) en de heer De Haan (CDA) een aantal technische vragen gesteld over enkele onderwerpen uit het hoofdstuk «Nederlandse inzet bij verdragsonderhandelingen».

Het is van belang dat ook ontwikkelingen in het buitenland op het terrein van het internationale fiscale (verdragen)recht worden gevolgd. Dit om na te gaan of daaruit wellicht ook voor Nederland een les getrokken kan worden. Zo kunnen bijvoorbeeld de resultaten van de Duitse discussies over het begrip vaste inrichting leerzaam zijn bij een eventuele Nederlandse discussie over dat onderwerp.

Bij de forfaitaire rendementsheffing, zoals voorzien in het Regeerakkoord, is geen sprake van een fiscaal begunstigend regime. Het regime kan qua effectieve druk (tarief x grondslag) over het totaal van vermogen (en inkomsten uit vermogen) de vergelijking met onze buurlanden zonder meer doorstaan. Ook over de juridische houdbaarheid van de forfaitaire benadering in verdragen heb ik geen twijfels. Daarenboven is een forfaitaire benadering onder verdragen geen nieuw fenomeen. Voor niet-inwoners geldt ingevolge dit regime dat de forfaitaire rendementsheffing wordt toegepast voor vermogen ter zake waarvan de inkomsten thans in het binnenlandse inkomen voor buitenlandse belastingplichtigen in de inkomstenbelasting zijn begrepen. Voor andere vermogensinkomsten, zoals inkomsten uit aandelen of vorderingen – die geen onderdeel uitmaken van het binnenlandse inkomen voor buitenlandse belastingplichtigen in de inkomstenbelasting en die thans onder de Nederlandse dividendbelasting vallen – zal het huidige regime, uiteraard rekening houdend met de in de verdragen aangegeven grenzen, in beginsel worden gecontinueerd.

Bijzondere onderwerpen

Over de juridische betekenis van de uitkomst van onderling overleg tussen de betrokken verdragsstaten lopen thans twee procedures voor de Hoge Raad. Ik ben van mening dat de uitkomsten van zogeheten overlegprocedures, die binnen doel en strekking van het verdrag blijven, in beginsel bindend zijn voor belastingplichtigen. Dit is slechts anders indien de uitkomst van het overleg in strijd is met de tekst van het verdrag. Aangezien de uitkomst van een dergelijk overleg tussen de betrokken staten zijn weerslag vindt in de aan belastingplichtigen opgelegde aanslagen staat via die aanslag een rechtsgang open bij de belastingkamers van de gerechtshoven, die uiteraard kunnen toetsen of de in het overlegartikel toegekende bevoegdheden niet zijn overschreden. Op het gebied van de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen en de eventueel optredende knelpunten bij de verdragstoepassing bij kwalificatieverschillen tussen verdragslanden zijn door mij twee besluiten vastgesteld. Het besluit van 17 maart 1997, nr. IFZ 97/204 (BNB 1997/168) ziet op de situatie waarin een in een ander verdragsland gevestigde (naar buitenlands recht opgerichte) entiteit deelneemt in Nederlandse vennootschappen. Het besluit van 18 september 1997 gaat in op de «spiegelbeeld-situatie», waarin participatie door een Nederlands lichaam plaatsvindt in een buitenlands samenwerkingsverband. Ik ben mij ervan bewust dat met deze twee besluiten nog niet is veiliggesteld dat zich in geen enkele situatie meer dubbele belastingheffing, of vrijstelling van belastingheffing in beide betrokken landen, zou kunnen ontstaan. In het besluit van 18 september 1997 is daarvan aangegeven dat een onderlinge overlegprocedure zal worden gestart indien zich in individuele gevallen als gevolg van een kwalificatieverschil een situatie van dubbele belasting of dubbele vrijstelling zou voordoen. In dit kader kan ik overigens nog

vermelden dat ook in OESO-verband momenteel wordt gestudeerd op de vraag hoe verdragstoepassing dient te geschieden bij grensoverschrijdende activiteiten van samenwerkingsverbanden zoals partnerships en dergelijke. Eventueel uit deze studie voortvloeiende aanbevelingen zullen uiteraard door mij worden getoetst aan het Nederlandse beleid op dit punt.