

Vergaderjaar 1998–1999 Nr. 5

26 216

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek IJsland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol; Reykjavik, 25 september 1997

Nr. 1

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

Aan de Voorzitters van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

's-Gravenhage, 16 september 1998

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 18 september 1998.

De wens dat het verdrag aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens één van de Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven uiterlijk op 18 oktober 1998.

Overeenkomstig het bepaalde in artikel 2, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de Raad van State gehoord, heb ik de eer U hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 25 september 1997 te Reykjavik tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek IJsland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol (Trb. 1998, 44 en 148).¹

Een toelichtende nota bij dit verdrag treft U eveneens hierbij aan.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
J. J. van Aartsen

¹ Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

TOELICHTENDE NOTA

1. Inleiding

Het advies van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het uitsluitend opmerkingen van redactionele aard bevat (artikel 25a, vierde lid, onderdeel b, van de Wet op de Raad van State).

Het onderhavige verdrag geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten, het Koninkrijk der Nederlanden voor wat betreft Nederland en IJsland, bevoegd is om, in overeenstemming met zijn nationale wetgeving, belasting te heffen van het inkomen en het vermogen van inwoners van een of van beide staten; dit ten einde dubbele belasting te voorkomen. Daarnaast regelt het verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de onderlinge uitwisseling van fiscale gegevens. IJsland is een van de weinige Europese landen waarmee het Koninkrijk voor Nederland nog geen belastingverdrag heeft gesloten. Dit terwijl IJsland met een aantal andere belangrijke Europese landen wel al een algemeen bilateraal belastingverdrag heeft gesloten, waaronder Frankrijk, Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en Zwitserland. Het verdrag vormt een belangrijke aanvulling op het Nederlandse verdragenet in Europa en past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die Nederland met tal van landen ter wereld is aangegaan. De structuur, inhoud en bewoordingen van het belastingverdrag met IJsland stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de recente door het Koninkrijk voor Nederland gesloten verdragen op dit terrein. Zo zijn ook enkele in de afgelopen jaren door Nederland ontwikkelde wensen, die nog niet waren opgenomen in het Nederlandse standaardverdrag zoals dat op 3 december 1987 werd gepubliceerd als bijlage bij de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (kamerstukken II, 1987/88, 20 365, nr. 1), maar intussen wel deel uitmaken van het Nederlandse verdragsbeleid, in het belastingverdrag met IJsland opgenomen. Gedoeld wordt met name op de verdragsbepalingen die betrekking hebben op de behandeling van lijfrente-uitkeringen, de beslechting van geschillen omtrent toepassing en interpretatie van het verdrag (arbitrage-regeling), de mogelijkerwijs voor bepaalde categorieën vaste inrichtingswinsten toe te passen methode ter voorkoming van dubbele belasting en werkzaamheden buitengaats. Alleen bij de behandeling van deelnemingsdividenden is, teneinde rekening te houden met een specifiek aspect van de IJslandse belastingwetgeving, afgeweken van het voor Nederland gebruikelijke patroon.

De besprekingen met IJsland, die overigens zijn aangekondigd in het persbericht van het Ministerie van Financiën van 21 september 1994, nr. 94/99, zijn uitgemond in de ondertekening van het hierbij ter goedkeuring voorgelegde verdrag met bijbehorend Protocol. Naar de mening van de eerste ondertekenaar weerspiegelen de in het verdrag neergelegde regelingen een resultaat dat als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op bevredigende wijze rekening is gehouden met de belangen van het Nederlandse bedrijfsleven. Vrijwel alle gebruikelijk door Nederland in het kader van verdragsonderhandelingen naar voren gebrachte wensen konden bij de onderhandelingen met IJsland worden gerealiseerd.

Daarvan kunnen worden genoemd een regeling betreffende:

- de winsttoedeling ingeval van bedrijfsklare projecten (Protocol-bepaling IV),
- de verdeling van concernkosten (de slotzin van het eerste lid van artikel 9),
- een bronstaatvrijstelling voor deelnemingsdividenden bij een deelname in het kapitaal van het uitkerende lichaam van ten minste 10%, mits die dividenden in IJsland niet ten laste van de fiscale winst zijn gebracht (het tweede en derde lid van artikel 10),
- een bronstaatvrijstelling voor interest en royalty's (het eerste lid van artikelen 11 en 12),
- de heffing over de winst behaald met de vervreemding van aandelen

- behorende tot een zogenoemd aanmerkelijk belang (het vijfde lid van artikel 13),
- een behandeling van lijfrente-uitkeringen conform het verdragsregime voor particuliere pensioenuitkeringen (het eerste lid van artikel 18),
 - de bronstaatheffing over afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten (het tweede lid van artikel 18),
 - de mogelijkheid om voor bepaalde categorieën vaste inrichtingswinsten ter voorkoming van dubbele belasting de verrekeningsmethode toe te passen in plaats van de vrijstellingsmethode (het zesde lid van artikel 24),
 - een verdragsbepaling voor werkzaamheden buitengaats (artikel 25),
 - een bepaling die voorziet in de aftrekbaarheid van pensioendotaties (het vijfde lid van artikel 26), en
 - de beslechting van geschillen omtrent toepassing en interpretatie van het verdrag (arbitrage-regeling; het vijfde lid van artikel 27).

De opname van een verdragsbepaling inzake de bijstand bij invordering werd door beide verdragsluitende partijen niet nodig bevonden. Het voorstel van Rijkswet tot ratificatie van het op 25 januari 1988 te Straatsburg tot stand gekomen Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (het WABB-verdrag; Trb. 1991, 4) is op 17 juli 1996 voor het Koninkrijk goedgekeurd (Stb. 1996, 382). Met inachtneming van de inwerkingtreedingsbepaling van het WABB-verdrag is dit verdrag voor het Koninkrijk van toepassing met ingang van 1 februari 1997. Nu ook de IJslandse ratificatieprocedure voor het WABB-verdrag in 1996 is voltooid, kan vanaf 1 februari 1997 in beide landen een beroep op dat verdrag worden gedaan.

De budgettaire gevolgen van het verdrag kunnen gematigd positief worden getaxeerd. Over de omvang ervan valt, gezien de huidige stand van de investeringen, nog geen concrete indicatie te geven. Voor het Nederlandse bedrijfsleven is het verdrag voordelig. Hierna zullen de overeengekomen resultaten op hoofdlijnen worden uiteengezet. Daarbij zal in beginsel alleen worden ingegaan op die onderdelen waar het onderhavige verdrag afwijkt van het Nederlandse standaardverdrag.

2. Bijzondere bepalingen in het verdrag

De IJslandse fiscale wetgeving voorziet in een heffing (de «tryggingagjald») bij de werkgever van 2,5 à 6% van de totale loonsom, welke heffing niet verrekenbaar is met de IJslandse inkomstenbelasting. De opbrengst van de heffing wordt aangewend ter financiering van het IJslandse sociale zekerheidsstelsel, zodat in wezen sprake is van een sociale zekerheidsheffing. Een dergelijke heffing dient buiten de reikwijdte van het verdrag te vallen. Ter verduidelijking is dit uitdrukkelijk vastgelegd in Protocolbepaling I.

Met betrekking tot de in artikel 2 genoemde in IJsland geheven belastingen zij nog het volgende opgemerkt. IJsland kent een heffing naar het vermogen, zodat het onderhavige verdrag ook voorziet in een regeling ter voorkoming van dubbele belasting over vermogen. Tevens kent de IJslandse fiscale wetgeving een specifieke belasting ter zake van winst gerealiseerd door banken alsmede over het vermogen van banken. Ook deze heffing valt onder de reikwijdte van het verdrag. Voor alle duidelijkheid is die heffing uitdrukkelijk opgenomen in de in onderdeel a van het derde lid van artikel 2 opgesomde IJslandse belastingen.

In het vierde lid van artikel 4 van het verdrag is ter verduidelijking vastgelegd dat overheidsorganen van de verdragsluitende staten, alsmede in de verdragsluitende staten gevestigde pensioenfondsen die als zodanig in hun staat van vestiging van belastingheffing zijn vrijgesteld,

inwoner zijn voor de toepassing van het verdrag, hetgeen betekent dat zij een beroep kunnen doen op de verdragsvoordelen.

In Protocolbepaling III staat dat, in overeenstemming met onderdeel c van het eerste lid, onder 2E, en het derde lid van artikel 49 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, het bezit van exploratie- en exploitatierechten wordt aangemerkt als het bezit van onroerende zaken die gelegen zijn in de staat waartoe de zeebodem en ondergrond behoren waarop deze rechten betrekking hebben en tevens als behorend tot het vermogen van een vaste inrichting die in die staat is gevestigd. De uitdrukking bezit van exploratie- en exploitatierechten omvat mede belangen bij, of voordelen uit vermogensbestanddelen die voortvloeien uit exploratie of exploitatie. Met deze bepaling wordt zeker gesteld dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden getrokken en winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, aan de bronstaat ter belastingheffing toekomt en dat de heffing over die rechten, gelet op het tweede lid van artikel 26, op een niet discriminerende wijze zal plaatsvinden. Deze bepaling is eerder reeds opgenomen in de Nederlandse belastingverdragen met Venezuela (Trb. 1991, 107), Zweden (Trb. 1991, 108), Canada (Trb. 1993, 52) en de Verenigde Staten van Amerika (Trb. 1993, 77 en 158).

Het IJslandse fiscale systeem voorziet in een beperkte aftrekbaarheid van uitgekeerde dividenden. Ofschoon IJsland in beginsel bereid was om in deelnemingsverhoudingen reeds bij een deelname van ten minste 10% in het kapitaal van het uitkerende lichaam haar nationale bronheffingstarief op dividenden onder verdrag te verlagen naar 0%, was zij daartoe niet bereid voorzover die dividenden in IJsland ten laste van de fiscale winst zijn gebracht. Het verdrag voorziet derhalve in een bronstaatvrijstelling voor deelnemingsdividenden bij een deelname van ten minste 10% in het kapitaal van het uitkerende lichaam (onderdeel a van het tweede lid van artikel 10), mits geen sprake is van dividenden die in IJsland ten laste van de fiscale winst zijn gebracht. Voor laatstbedoelde gevallen en voor portfolio-dividenden voorziet het verdrag in een bronstaatheffing van maximaal 15% (het derde lid, respectievelijk onderdeel b van het tweede lid van artikel 10).

Ook voor interest is een bronstaatvrijstelling overeengekomen (het eerste lid van artikel 11). Hierbij zij aangetekend dat de nationale wetgeving van IJsland op dit moment weliswaar geen bronbelasting op interest kent, maar dat niet is uitgesloten dat IJsland in de toekomst wel tot de invoering ervan zal overgaan.

Ten slotte voorziet het verdrag ook in een bronstaatvrijstelling voor royalties (het eerste lid van artikel 12). Het IJslandse nationale bronheffingstarief voor uitgaande royalties bedraagt 33% ingeval van rechtspersonen en 41,34% ingeval van natuurlijke personen.

Bij de totstandkoming van het onderhavige verdrag werd nog uitgegaan van het Nederlandse regime voor aanmerkelijk belang zoals dit tot 1 januari 1997 gold. Ook in het huidige regime blijft echter na emigratie uit Nederland buitenlandse belastingplicht bestaan voor winst uit aanmerkelijk belang (op grond van artikel 49, eerste lid, onderdeel b, Wet op de inkomstenbelasting 1964), zodat het aanmerkelijk-belangvoorbehoud van artikel 13, vijfde lid, niet kan worden gemist.

In het kader van dit verdragsartikel zou nog de vraag kunnen opkomen of inkoop van aanmerkelijk-belangaandelen en liquidatie-uitkeringen ter zake van dergelijke aandelen onder artikel 10 of artikel 13 van het verdrag kwalificeren, nu zij in de aanmerkelijk-belangwetgeving met ingang van 1 januari 1997 worden gekwalificeerd als vervreemding (in artikel 20a, zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964). Voor verdragstoepassing zullen dergelijke inkomsten ter zake van inkoop of liquidatie, evenals vóór 1 januari 1997 het geval was, als dividend worden aangemerkt. In dit kader merk ik op dat voor de toepassing van de Wet op de dividendbelasting 1965 inkoop van aandelen en liquidatie ook na 1 januari 1997 als

een dividenduitkering worden aangemerkt. Het is onder de werking van belastingverdragen gebruikelijk dat de kwalificatie van de bronstaat in dezen wordt gevolgd; in de door Nederland overeengekomen belastingverdragen is het heffingsrecht tot nu steeds verdeeld vanuit de gedachte dat inkoop van aandelen en liquidatie als dividend moeten worden aangemerkt. Met de aanpassing in de nationale aanmerkelijk-belangwetgeving is ook geenszins beoogd de heffingsbevoegdheid onder de belastingverdragen te wijzigen.

Voor een meer algemene beschouwing over de «buitenland aspecten» van het nieuwe aanmerkelijk-belangregime zij verwezen naar de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel 24 761 (herziening regime ter zake van winst uit aanmerkelijk belang, consumptieve rente en vermogensbelasting; onder meer kamerstukken II 1996/97, 24 761, nr. 3, blz. 18–20 en nr. 7, blz. 19–27), alsmede naar de parlementaire behandeling van de herziening van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (kamerstukken I 1996/97, 24 583 (R1564), nr. 26c, blz. 5–6).

In afwijking van het Nederlandse standaardverdrag, maar in overeenstemming met het OESO-model-belastingverdrag ter zake van inkomen en vermogen, is op verzoek van IJsland in het derde lid van artikel 15 vastgelegd, dat het salaris dat een bemanningslid werkzaam aan boord van een in het internationaal verkeer geëxploiteerd schip of luchtvaartuig ter heffing toekomt aan de verdragsluitende Staat waar de feitelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming is gelegen. Nederland kan deze onder verdrag toegewezen heffingsrechten echter niet onder alle omstandigheden effectueren omdat de Nederlandse buitenlandse belastingplicht voor bemanningsleden werkzaam aan boord van een in het internationaal verkeer geëxploiteerd schip of luchtvaartuig naast het feitelijke leiding-criterium ook een nationaliteitsvereiste kent. Met het oog daarop zal IJsland ter voorkoming van dubbele belasting de verrekeningsmethode en niet de vrijstellingsmethode hanteren. Aldus wordt voorkomen dat het salaris in geen van beide verdragsluitende Staten kan worden belast.

Nederland hanteert ter voorkoming van dubbele belasting in beginsel de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (het vierde lid van artikel 24). Hierop worden in het verdrag twee nuanceringsaanbevelingen aangebracht. In de eerste plaats geldt, in lijn met het Nederlandse standaardverdrag, voor een aantal met name aangeduide inkomensbestanddelen de verrekeningsmethode (het vijfde lid van artikel 24).

In de tweede plaats bevat het zesde lid van artikel 24 een clausulering van de vrijstellingsmethode voor bepaalde categorieën vaste inrichtingswinst. Deze bepaling houdt verband met de Wet houdende wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur (Wet van 13 december 1996, Stb. 1996, 651), waarin een aanscherping van de deelnemingsvrijstelling in geval van bepaalde «passieve» dochtervennootschappen is doorgevoerd. In dat kader is ook aandacht besteed aan de problematiek van zogenoemde «passieve inkomsten» (zoals dividenden, rente, royalties) van vaste inrichtingen (hierna: v.i.). Sommige landen, zoals bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk, hanteren in hun nationale wetgeving een beperkte definitie van het begrip v.i., zodat zij dergelijke passieve inkomsten niet in de v.i.-winst begrijpen. Andere landen kennen een specifiek laag tarief voor «passieve» v.i.-inkomsten. Aangezien Nederland dergelijke inkomsten in geval van voldoende causaal verband toerekent aan de v.i., en in het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (Besluit van 21 december 1989, Stb. 594. Hierna: Bvdb 1989) volledige vrijstelling wordt verleend voor dergelijke inkomsten, dreigt hierdoor een heffingsvacuüm te ontstaan, dan wel een in dergelijke situaties niet bevredigend te achten heffingsniveau. In het kader van de begeleidende maatregelen bij het genoemde wetsvoorstel is daarom aangegeven in de memorie van toelichting bij het

wetsvoorstel (Kamerstukken II 1995/96, 24 696, nr. 3, blz. 7–8) dat wordt overwogen in het Bvdb 1989 de verrekeningsmethode te introduceren voor dergelijke v.i.-inkomsten. Indien tot een dergelijke reparatie in de nationale wetgeving zou worden overgegaan, moet worden voorkomen dat deze in verdragsituaties weer ongedaan zou worden gemaakt, doordat in die situaties voor v.i.-winst nog steeds op grond van het verdrag onverkort de vrijstellingsmethode zou worden toegepast. Een vergelijkbare bepaling is overigens opgenomen in het op 1 juli 1996 ondertekende belastingverdrag met Denemarken. Voor de nadere uitwerking van de vrijstellings- en de verrekeningsmethode is zoals gebruikelijk verwezen naar het Bvdb 1989.

Voorts voorziet het verdrag in een bijzondere regeling met betrekking tot inkomsten en winsten die samenhangen met de exploratie en exploitatie van de natuurlijke rijkdommen buitengaats, zoals omschreven in het tweede lid van artikel 25. Een dergelijke regeling is nog niet opgenomen in het Nederlandse standaardverdrag, maar is inmiddels reeds geruime tijd onderdeel van het Nederlandse verdragsbeleid. De regeling komt in belangrijke mate overeen met de Nederlandse wetgeving terzake en is volledig gelijklopend aan de desbetreffende regeling in het Nederlandse belastingverdrag met Zweden (Trb. 1991, 108). Voor een nadere uiteenzetting van de desbetreffende regeling wordt verwezen naar de toelichtende nota bij het verdrag met Zweden (kamerstukken I/II 1991/92, 22 643, nrs. 291 en 1).

In het vijfde lid van artikel 26 is een bepaling opgenomen met betrekking tot de aftrek van pensioenpremies voor werknemers die naar de andere verdragsluitende Staat worden uitgezonden. Een vergelijkbare bepaling is inmiddels onder meer opgenomen in de Nederlandse belastingverdragen met Letland (Trb. 1994, 83), Venezuela (Trb. 1991, 107), Vietnam (Trb. 1995, 61) en Zweden (Trb. 1991, 108).

Ten slotte voorziet het verdrag in de mogelijkheid om geschillen over de toepassing of interpretatie van het verdrag die in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten niet binnen een periode van twee jaar nadat de kwestie is voorgelegd kunnen worden opgelost, te beslechten via een arbitrageprocedure (het vijfde lid van artikel 27). Blijkens de tekst van die bepaling wordt slechts tot arbitrage overgegaan indien de bevoegde autoriteiten van beide staten en de betrokken belastingplichtige daarmee instemmen en nadat de betrokken belastingplichtige schriftelijk heeft verklaard zich gebonden te achten aan de uitkomst van de procedure. Het resultaat van de arbitrage is daarna ook bindend voor de bevoegde autoriteiten. In het derde lid van artikel 28 is vastgelegd dat de Staten de arbitragecommissie de benodigde informatie kunnen verstrekken. De leden van de arbitragecommissie zijn gehouden deze informatie vertrouwelijk te behandelen op de wijze als is aangegeven in het eerste lid van artikel 28.

3. Inwerkingtreding

Het verdrag treedt in overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag in werking op de dertigste dag na de laatste van de beide data waarop de onderscheiden regeringen elkaar schriftelijk hebben medegedeeld dat aan de in hun staat geldende grondwettelijke vereisten is voldaan. De bepalingen ervan vinden, zowel voor de bronbelasting als voor de andere belastingen waarop het verdrag van toepassing is in beide landen toepassing voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op dat waarin het verdrag in werking is getreden.

4. Koninkrijkspositie

Het verdrag wordt, wat het Koninkrijk betreft, uitsluitend aangegaan voor Nederland. In artikel 30 is evenwel, zoals gebruikelijk, geregeld dat het verdrag hetzij in zijn geheel, hetzij gewijzigd, kan worden uitgebreid tot de Nederlandse Antillen en Aruba. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, heeft dit een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk ten behoeve van de Nederlandse Antillen en/of Aruba met IJsland wordt aangegaan.

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

De Minister van Buitenlandse Zaken,
J. J. van Aartsen