

26 867

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Portugal 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; Oporto, 20 september 1999

A

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 20 oktober 1999 en het nader rapport d.d. 26 oktober 1999, aangeboden aan de Koningin door de minister van Buitenlandse Zaken. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 11 oktober 1999, no. 99.004573, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Buitenlandse Zaken, mede namens de Minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Portugal 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; Oporto, 20 september 1999, met toelichtende nota.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 11 oktober 1999, nr. 99.004573, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde verdrag rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 20 oktober 1999, nr. W06.99.0504/IV, bied ik U hierbij aan.

1. De Raad van State acht het van grote betekenis dat het netwerk van belastingverdragen tussen de lidstaten van de Europese Unie met het verdrag met Portugal wordt afgerond. Tevens is dit verdrag van betekenis omdat een aantal regelingen is overeengekomen dat zijn grondslag vindt in toekomstige Europese regelgeving en ontwikkelingen. Deze «nieuwe» bepalingen kunnen echter een bron van onzekerheid vormen met betrekking tot de verdragsbescherming indien niet volstrekt duidelijk is wat de verdragsluitende staten met deze bepalingen beogen. In dit kader adviseert de Raad in de toelichtende nota uitgebreider aandacht te geven aan hetgeen de verdragspartners voor ogen staat ten aanzien van de volgende punten.

1. Met genoegen is er kennis van genomen dat de Raad het van grote betekenis acht dat het netwerk van belastingverdragen tussen de lidstaten van de Europese Unie met het verdrag met Portugal wordt afgerond. Aan het verzoek van de Raad om in de toelichtende nota uitgebreider aandacht te besteden aan hetgeen de verdragspartners voor ogen staat ten aanzien van de door de Raad naar voren gebrachte punten, is gehoor gegeven.

2. In artikel II, vierde lid, van het Protocol is ten aanzien van artikel 4 van het Verdrag onder meer bepaald dat de inwoners van een verdragsluitende staat niet gerechtigd zijn tot verdragsvoordelen van hoofdstuk III van het Verdrag indien zij een voordeel genieten van belastingmaatregelen die schadelijk zijn in

de zin van de Gedragscode inzake de belastingheffing voor ondernemingen (hierna: de Gedragscode).¹ De Raad wijst erop, dat in de Gedragscode zelf niet in een procedure is voorzien die uitmondt in een duidelijk kenbare beslissing dat een bepaald regime schadelijk is. Voorzien is in een bespreking en een becommentariëring van belastingmaatregelen van een lidstaat die mogelijk binnen de werkingssfeer van de Gedragscode vallen; de verslagen over de onderzochte maatregelen worden aan de Raad (Ecofin) voor beraadslaging toegezonden. Het tijdstip waarop vaststaat dat een belastingmaatregel «schadelijk» is, is door deze gang van zaken niet steeds duidelijk vast te stellen. Daarmee is evenmin duidelijk van welk tijdstip af verdragsbescherming aan inwoners wordt onthouden, die voordelen uit de desbetreffende belastingmaatregelen genieten.

Evenmin is duidelijk op welk tijdstip vaststaat dat de verdragsbescherming weer herleeft of is blijven gelden, indien een belastingmaatregel wordt «teruggedraaid» in de zin van de Gedragscode of wordt aangemerkt als een geschikte steun voor de economische ontwikkeling van een bepaald gebied en geen afbreuk doet aan de integriteit en de samenhang van de communautaire rechtsorde.

Naar het oordeel van de Raad mag geen onduidelijkheid bestaan over het antwoord op de vraag wanneer een inwoner recht heeft op verdragsbescherming en wanneer niet. De Raad adviseert in de toelichtende nota uiteen te zetten op welk tijdstip de verdragsbescherming bij toepassing van artikel II, vierde en vijfde lid, van het Protocol vervalt en herleeft.

2. Terecht merkt de Raad op dat het tijdstip waarop een belastingmaatregel als schadelijk als bedoeld in de zin van de Gedragscode voor de belastingheffing van ondernemingen wordt aangemerkt, naar de huidige stand van de discussies daarover nog niet duidelijk is vast te stellen. Op dit moment is dan ook nog niet duidelijk aan te geven van welk tijdstip af verdragsbescherming zal worden onthouden aan inwoners die voordelen uit dergelijke maatregelen genieten. Uitgangspunt van het Nederlandse verdragsbeleid is dat inwoners bescherming genieten van verdragsvoordelen tenzij uitdrukkelijk anders is bepaald. Deze lijn wordt ook doorgetrokken naar de onderhavige materie. In concreto betekent dit dat zolang niet duidelijk kenbaar is dat een belastingmaatregel naar Europese maatstaven als schadelijk moet worden aangemerkt, inwoners die van dergelijke regimes gebruik maken recht hebben op verdrags-toepassing. Ter bevordering van de rechtszekerheid op dit punt ligt het in het voornemen om zodra de conclusie over een bepaald regime is getrokken, deze in een publicatie vast te leggen. Aldus is dan bekend welke regimes Europees gezien schadelijk worden bevonden. De ingangsdatum van de gevolgen van een dergelijke actie zal in beginsel het Europees recht volgen. Op reeds toegekende verdragsvoordelen zal echter niet worden teruggekomen. Het ontzeggen van de verdragsvoordelen zal pas van toepassing zijn met ingang van de dag waarop het besluit van de Staatssecretaris van Financiën kenbaar is gemaakt. Deze binnen de context van het belastingverdrag vallende procedure zal kenbaar worden gemaakt aan de Portugese bevoegde autoriteit met het verzoek eenzelfde procedure te entameren. Eenzelfde benadering zal worden gevolgd met betrekking tot belastingmaatregelen die als schadelijk zijn aangemerkt maar door aanpassing van het regime niet langer de status van schadelijk «genieten». Het moment waarop een maatregel die als schadelijk is aangemerkt, niet langer als zodanig moet worden beschouwd, is in beginsel het moment waarop de elementen die tot diskwalificatie aanleiding geven, worden gewijzigd. In het Verdrag is voor het op de hoogte stellen van wijzigingen in de nationale wetgeving die van invloed (kunnen) zijn op het Verdrag een procedure (artikel 2, lid 4) voorzien. Deze zal ook hier worden gevolgd. Dat wil zeggen de lidstaat (in dit geval Portugal of Nederland) informeert de verdragspartner over de wijziging. Daarna herleeft verdrags-toepassing. Mocht zo'n wetswijziging volgens Europees recht niet voldoende worden geacht, dan zal vanaf het tijdstip waarop dit blijkt weer een situatie als hiervoor bedoeld ontstaan. De vraag of een aanpassing voldoende is om weer te kwalificeren is aldus in eerste instantie aan de lidstaat die die maatregel heeft. Dit standpunt wordt gevolgd door de andere lidstaat, totdat in Europees verband iets anders komt vast te staan.

¹ Resolutie van de Raad en de vertegenwoordigers van de regeringen der lidstaten, in het kader van de Raad bijeen, van 1 december 1997 betreffende een gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen (PbEG 1998, C 2/01).

3. *Artikel II, vierde lid, van het Protocol sluit naar de letter inwoners die voordeel genieten van een «schadelijke» belastingmaatregel, geheel en al uit*

van de toepassing van hoofdstuk III van het verdrag. De sanctie heeft aldus ook betrekking op verdragsvoordelen voor een inwoner uit hoofde van andere voordelen dan die welke hij geniet uit de «schadelijke» belastingmaatregelen. De Raad adviseert in de toelichtende nota op dit aspect nader in te gaan.

3. Ingevolge het vierde lid van artikel II wordt een inwoner van een staat uitgesloten van de voordelen van het Verdrag indien hij «geniet van een schadelijk regime», tenzij dat regime op grond van het vijfde lid van artikel II niet als schadelijk wordt aangemerkt omdat de maatregelen van dat regime worden aanvaard en goedgekeurd door de Europese Unie in de context van de Gedragscode als geschikte steun voor de economische ontwikkeling van een speciaal gebied en die maatregelen niet de integriteit en samenhang van de rechtsorde van de Unie ondermijnen, daaronder begrepen de interne markt en gemeenschappelijke gedragslijn. Terecht merkt de Raad op dat de sanctie voor inwoners die voordelen genieten van een belastingmaatregel die ook voor de toepassing van het Verdrag als schadelijk wordt aangemerkt, mede omvat voordelen uit andere hoofde dan die welke worden genoten op grond van de desbetreffende schadelijke belastingmaatregelen. Een uitsplitsing van zogenoemde «besmette» en «onbesmette» maatregelen en daarmee verbonden voordelen is weliswaar overwogen, maar uiteindelijk is daarvan afgezien. Belangrijkste overweging daarbij is dat in de praktijk een Europese veroordeling van een regime op basis van de Gedragscode er toe zal leiden dat het regime wordt ingetrokken of zodanig wordt aangepast dat het niet langer als schadelijk kan worden aangemerkt. In dat licht wordt een integrale uitsluiting van de voordelen van hoofdstuk III van het Verdrag op grond van het vierde lid van artikel II van het Protocol door Nederland en Portugal niet bezwaarlijk gevonden.

4. De artikelen 11, vijfde lid, en 12, derde lid, van het Verdrag hebben betrekking op toekomstige Europese regelgeving. Bij de inwerkingtreding van de betrokken richtlijnen worden de desbetreffende verdragsbepalingen vervangen door de overeenkomstige bepalingen van die richtlijnen. De Raad adviseert in de toelichtende nota uiteen te zetten op welke wijze deze verdragsregeling zal worden toegepast indien een richtlijn bijvoorbeeld ten aanzien van de tariefpercentages de lidstaten de mogelijkheid laat deze binnen een bepaalde bandbreedte vast te stellen.

4. De bepalingen in de artikelen 11, vijfde lid, en 12, derde lid, van het Verdrag zijn afgestemd op de huidige Europese ontwikkelingen waarin het streven gericht lijkt te zijn op de vaststelling van een bepaald percentage voor een heffingstarief voor rente op spaartegoeden respectievelijk voor rente en royalty's betaald tussen ondernemingen. Tot op heden zijn nog geen richtlijnen op het gebied van de directe belastingen vastgesteld waarin is voorzien in tarieven die binnen een bepaalde bandbreedte kunnen variëren. Indien evenwel in een richtlijn waarnaar het belastingverdrag verwijst, de mogelijkheid zou worden opgenomen dat de lidstaten binnen een bepaalde bandbreedte de tariefpercentages voor de hiervoor bedoelde rente en/of royalty's kunnen vaststellen, doen zich verschillende mogelijkheden voor. Als het in het belastingverdrag ter zake opgenomen bronheffingspercentage zich binnen de voorgestelde bandbreedte bevindt, dan geldt het in het belastingverdrag overeengekomen percentage, zo kan de Raad op haar desbetreffende vraag worden medegedeeld. Indien in een dergelijke richtlijn echter een bandbreedte zou worden neergelegd waar het in het belastingverdrag opgenomen percentage buiten zou vallen, dan zal met Portugal in dat licht nader overleg over de vaststelling van de ter zake te hanteren bronheffingspercentages moeten plaatsvinden. De in het Verdrag opgenomen bronheffingspercentages zullen dan via een protocol tot wijziging van het Verdrag moeten worden aangepast. Een dergelijk wijzigingsprotocol behoeft evenals het voorliggende Verdrag uiteraard de goedkeuring van de Staten-Generaal.

5. Artikel 26, vijfde lid, van het Verdrag heeft betrekking op een non-discriminatoire aftrek voor pensioenpremies. De Raad adviseert de reikwijdte van deze bepaling meer uitgebreid uiteen te zetten, mede in het licht

van de voorgestelde regelingen ten aanzien van de «toegelaten aanbieders» in het wetsvoorstel Wet Inkomstenbelasting 2001 (kamerstukken II 1998/99, 26 727).

5. In verdragsonderhandelingen streeft Nederland er naar om in het artikel inzake non-discriminatie een bepaling op te nemen die er op neer komt dat pensioendotaties aan een in de voormalige woonstaat voortgezet pensioen fiscaal op dezelfde wijze wordt gefacilieerd als pensioenen in de huidige woonstaat. Portugal is tot een dergelijke regeling in de bilaterale verhouding met Nederland niet bereid, maar wil een gemeenschappelijke EU-regeling op dat punt afwachten.

Unilateraal past Nederland deze regeling reeds toe. In de Wet op de loonbelasting 1964 en de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn daartoe bepalingen opgenomen. Deze regeling, die ook in het wetsvoorstel IB 2001 is opgenomen, houdt in dat premies die worden betaald aan een buitenlands pensioenfonds of een buitenlandse verzekeraar in aanmerking worden genomen indien deze worden betaald ter vrijwillige voortzetting van een pensioenregeling die ten minste drie jaar voor het ontstaan van de binnenlandse belastingplicht is verzekerd bij dat fonds of die verzekeraar. Ter ondersteuning van de zekerheidsstelling van de fiscale claim van de staat waar het pensioen of de lijfrente gefacilieerd is opgebouwd, is in het vierde lid van artikel 18 van het Verdrag de bepaling opgenomen dat die pensioenen en lijfrenten of de aanspraken daarop geacht worden afkomstig te zijn uit die staat, ook als die aanspraken zijn overgedragen aan een in de andere staat gevestigd pensioenfonds of verzekeraar.

De Raad van State geeft U in overweging goed te vinden dat bedoeld Verdrag wordt overgelegd aan de beide Kamers der Staten-Generaal, nadat aan het vorenstaande aandacht zal zijn geschonken.

*De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink*

Ik moge U mede namens de Staatssecretaris van Financiën verzoeken mij te machtigen gevolg te geven aan mijn voornemen het verdrag vergezeld van de gewijzigde toelichtende nota ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen aan de Eerste en aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

De Minister van Buitenlandse Zaken a.i.,
E. L. Herfkens