

Vergaderjaar 2003–2004

29 632

Goedkeuring van het op 8 maart 2004 te Washington tot stand gekomen Protocol, met memorandum van overeenstemming, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2004, 166)

Nr. 4

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 17 mei 2004 en het nader rapport d.d. 4 juni 2004, aangeboden aan de Koningin door de minister van Buitenlandse Zaken, mede namens de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 22 april 2004, no. 04.001604, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Buitenlandse Zaken, mede namens de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende goedkeuring van het op 8 maart 2004 te Washington tot stand gekomen Protocol, met memorandum van overeenstemming, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met memorie van toelichting.

Het voorstel is gericht op goedkeuring van het Protocol tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Overeenkomst van 18 december 1992, Trb. 1993, nr. 77). De wijzigingen die door het Protocol in de Overeenkomst van 1992 worden aangebracht, sluiten aan bij de ontwikkelingen in het verdragsbeleid van de verdragspartners. Een belangrijke ontwikkeling daarbij is dat nu ook in de Amerikaans-Nederlandse verhouding onder strikte voorwaarden de inhouding van een bronheffing op deelnemingsdividenden volledig achterwege kan blijven. Daartegenover staat onder meer dat de bepalingen die betrekking hebben op het voorkomen van misbruik van verdragsvoordelen, die van Amerikaanse zijde in de Overeenkomst van 1992 zijn opgenomen, weliswaar aan de ene kant zijn vereenvoudigd en versoepeld, maar aan de andere kant ook zijn aangescherpt. De Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt daarbij kanttekeningen met betrekking tot de memorie van toelichting.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 22 april 2004, no. 04.001604, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 17 mei 2004, nr. W06.04.0158/IV, bied ik U hierbij aan.

¹ De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

1. *Op grond van het Protocol wordt nu in de Overeenkomst van 1992 een anti-misbruikbepaling opgenomen, die betrekking heeft op de zogenoemde inversion, de fiscaal geïndiceerde emigratie van in de Verenigde Staten van Amerika gevestigde tophoudstermaatschappijen naar het buitenland. Het is een onderdeel van de Amerikaanse verdragspolitiek regelingen te treffen die deze inversion tegengaan. Inversion heeft zich, zoals in de memorie van toelichting is gesteld, ook in relatie met Nederland daadwerkelijk voorgedaan. Om die reden wordt in de «limitation on benefits»-bepaling (artikel 26 van de Overeenkomst van 1992) opgenomen dat de verdragvoordelen kort gezegd niet gelden voor een lichaam dat in de verdragsstaat geen reële aanwezigheid heeft. De mate van reële aanwezigheid van een lichaam in het land van vestiging wordt bepaald aan de hand van de plaats waar de aandelenhandel plaatsvindt en de plaats waar zich de belangrijkste locatie bevindt van waaruit het lichaam wordt geleid en bestuurd.*

De Raad merkt op dat de verdragsbepaling niet is toegeschreven op de situatie van fiscaal geïndiceerde emigratie door een van oorsprong Amerikaanse tophoudstermaatschappij, waardoor ook concerns die nimmer uit de Verenigde Staten van Amerika «geëmigreerd» zijn, onder het bereik van de bepaling zouden kunnen vallen. Het bereik van deze bepaling kan, mede door de algemene formulering, ruimer zijn dan door het doel van de bepaling – het tegengaan van misbruik – wordt gerechtvaardigd. In de memorie van toelichting wordt gesteld dat in het merendeel van de gevallen ten aanzien van in Nederland gevestigde beursvennootschappen meer aandelenhandel in «Europa» dan in de Verenigde Staten van Amerika plaatsvindt en dat deze beursvennootschappen dus zonder meer voldoen aan de voorwaarde van reële aanwezigheid in Nederland; slechts in een enkel geval zal een beursvennootschap moeten aantonen dat de raad van bestuur in Nederland het grootste deel van zijn werkzaamheden uitoefent.

De Raad adviseert in de memorie van toelichting nader uiteen te zetten dat het bereik van de regeling beperkt blijft tot het beoogde tegengaan van het verdragsmisbruik en dat zij geen fiscale belemmeringen opwerpt voor wijzigingen in de volumina van de beurshandel tussen «Europa» en de Verenigde Staten van Amerika van de onderscheiden fondsen, voor wijzigingen in de werkwijze van de hoofdleiding waardoor de leden deelnemen aan de dagelijkse leiding van het concern zonder in Nederland te verblijven, alsmede voor de vestiging van hoofdkantoren in Nederland vanuit andere staten dan de Verenigde Staten van Amerika met een beursnotering buiten «Europa».

1. De Raad merkt op dat het nieuwe in de «limitation on benefits»-bepaling opgenomen onderdeel op grond waarvan de verdragvoordelen niet gelden voor een lichaam dat geen reële aanwezigheid heeft in de verdragsstaat waar dat lichaam is gevestigd, een te ruime reikwijdte heeft. Het onderdeel zou niet uitsluitend toegeschreven zijn op van oorsprong Amerikaanse tophoudstermaatschappijen, maar ook effect kunnen hebben op lichamen die nimmer vanuit de Verenigde Staten van Amerika (VS) geëmigreerd zijn. Naar aanleiding van deze kanttekening van de Raad wordt het volgende opgemerkt. Aanleiding voor de additionele anti-misbruik maatregel zoals die in de «limitation on benefits»-bepaling is opgenomen is geweest de discussie over de fiscaal geïndiceerde emigratie van Amerikaanse tophoudstermaatschappijen naar het buitenland, ofwel inversion. Tijdens de besprekingen met de VS over de vorm, de inhoud en de reikwijdte van deze additionele anti-misbruik maatregel is naar voren gekomen dat zich ook situaties voordeden van lichamen die in een van beide verdragsstaten waren gevestigd, terwijl de nexus van deze lichamen met de staat van vestiging afwezig of gering was (third party treaty shopping). Ook het bestrijden van deze vorm van oneigenlijk gebruik was voor de Verenigde Staten van Amerika een nadrukkelijke wens. Dit onbedoelde gebruik van bilaterale belastingverdragen wordt ook door Nederland niet wenselijk geacht.

Om deze vormen van oneigenlijk gebruik te bestrijden wensten de Verenigde Staten van Amerika aan te sluiten bij de plaats waar de aandelen van het lichaam worden verhandeld. Nederland heeft tijdens de besprekingen aangegeven dat de plaats van waaruit de raad van bestuur een lichaam leidt (de werkelijke leiding) een belangrijke indicatie oplevert bij het beoordelen van de verdragsgerechtigdheid van een lichaam. Gegeven deze twee uiteenlopende zienswijzen is gekozen voor een wat algemener geformuleerde

benadering die er op neerkomt dat lichamen die geen reële aanwezigheid hebben in de verdragsstaat van vestiging, in beginsel niet meer op grond van de directe beurstoets voor de verdragsvoordelen in aanmerking komen. Met deze wat ruimere benadering wordt in het Nederlands-Amerikaanse belastingverdrag een effectieve dam opgeworpen tegen de aanleiding voor de discussie over de additionele anti-misbruik maatregel, namelijk de hiervoor genoemde situaties van inversion en van third party treaty shopping waarbij het hoogste bestuursorgaan van de tophoudster niet of in onvoldoende mate vanuit Nederland wordt geleid. De memorie van toelichting is op basis van vorenstaande overwegingen aangevuld.

Naar aanleiding van het advies van de Raad, in de memorie van toelichting uiteen te zetten dat het bereik van de onderhavige anti-misbruik maatregel beperkt blijft tot het tegengaan van het verdragsmisbruik en dat zij geen fiscale belemmeringen opwerpt voor wijzigingen in de volumina van de beurshandel tussen «Europa» en de Verenigde Staten van Amerika, voor wijzigingen in de werkwijze van de hoofdleiding waardoor de leden deelnemen aan de dagelijkse leiding van het concern zonder in Nederland te verblijven, alsmede voor de vestiging van hoofdkantoren in Nederland vanuit andere staten dan de Verenigde Staten van Amerika met een beursnotering buiten «Europa», wordt het volgende opgemerkt.

De anti-misbruik maatregel is zodanig vormgegeven dat alleen ingeval een lichaam niet (meer) voldoet aan beide criteria van die maatregel – de plaats van de aandelenhandel en de voornaamste plaats van waaruit de leiding en het bestuur plaatsvindt – dat lichaam niet meer via de directe beurstoets in aanmerking komt voor toepassing van de verdragsvoordelen. De opzet van deze maatregel brengt derhalve met zich dat een eventuele wijziging in de volumina van de beurshandel op zichzelf gezien geen gevolgen heeft voor de kwalificatie van een lichaam zolang dat lichaam blijft voldoen aan het tweede criterium van de anti-misbruik maatregel inzake de plaats van leiding en bestuur. Voldoet het lichaam evenwel (ook) niet (meer) aan de toets inzake de plaats van leiding en bestuur, dan kan een eventuele wijziging in de volumina van de beurshandel er onder omstandigheden wel toe leiden dat dat lichaam in beginsel niet meer via de directe beurstoets voor toepassing van de verdragsvoordelen in aanmerking komt. Mutatis mutandis geldt hetzelfde voor eventuele wijzigingen in de werkwijze van de hoofdleiding. Zolang het lichaam blijft voldoen aan het eerste criterium van de anti-misbruik maatregel inzake de aandelenhandel, heeft een dergelijke verschuiving geen gevolgen voor dat lichaam. Ingeval het lichaam niet aan dit eerste criterium voldoet, kan een verschuiving in de werkwijze van de hoofdleiding er onder omstandigheden wel toe leiden dat dat lichaam niet meer via de directe beurstoets voor toepassing van de verdragsvoordelen in aanmerking komt. Een dergelijke situatie zou zich bijvoorbeeld kunnen voordoen ten aanzien van een in Nederland gevestigd lichaam waarvan alle aandelen buiten de primaire economische zone van Nederland worden verhandeld en dat lichaam besluit om al degenen die zich bezighouden met de leiding van dat lichaam en de daartoe behorende concernonderdelen (de leden van de raad van bestuur en de ondersteunende staf) over te plaatsen van Nederland naar de Verenigde Staten.

2. In Nederland is een wijziging van het wettelijk regime voor vennootschappen onder firma aanhangig. De flankerende wetgeving die betrekking heeft op de fiscale aspecten van deze wijziging is nog niet ingediend. De Raad adviseert in de memorie van toelichting in te gaan op de vraag in hoeverre deze nieuwe wetgeving van betekenis zal zijn voor de toepassing van de bepalingen betreffende hybride entiteiten zoals deze in het Protocol zijn opgenomen.

2. Naar aanleiding van de opmerking van de Raad is de memorie van toelichting aangevuld.

3. In het kader van de inlichtingenuitwisseling is overeengekomen dat nader een procedure voor waarmaking van documenten (authenticatie) zal worden ontwikkeld teneinde deze documenten in een gerechtelijke procedure in de Verenigde Staten van Amerika te kunnen inbrengen. De Raad adviseert de (eerste) contouren van deze regeling in de memorie van toelichting te schetsen en aan te geven in hoeverre deze procedure tot

3. De bewijslast in civiele belastingzaken in de VS wijkt af van de Nederlandse leer van de vrije bewijslast onder andere waar het betreft de mogelijkheid dat een document niet als bewijs in een gerechtelijke procedure in de VS wordt toegelaten op grond van het «hearsay-argument». Voor het inbrengen van stukken als bewijs dient de authenticiteit van overlegde documenten te zijn gewaarborgd.

De bevoegde autoriteiten van Nederland en de Verenigde Staten van Amerika zijn met elkaar in overleg getreden teneinde een oplossing te vinden voor dit procedurele knelpunt. Uitgangspunt daarbij is dat dit geschiedt binnen de mogelijkheden van beider wetgeving. In dit kader worden verschillende opties bezien welke alle als kenmerk hebben een (beperkte) uitbreiding van de vragenbrief aan de belastingplichtige of derde partij op wie het verzoek om informatieuitwisseling vanuit de Verenigde Staten betrekking heeft. Door het strakker inkaderen van de vereisten omtrent het karakter, de herkomst en de status van de opgevraagde documenten kan de authenticiteit van die documenten beter worden gewaarborgd.

De uitbreiding van de vragenbrief ten behoeve van de bewijspositie in de Verenigde Staten zou kunnen leiden tot een te verwaarlozen toename van administratieve lasten voor het bedrijfsleven en van de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst.

4. In paragraaf 7 van de memorie van toelichting wordt gesteld dat het verdrag zowel tot aanscherping als tot versoepeling van een aantal informatieverplichtingen leidt, maar dat beide in hun gevolgen verwaarloosbaar zijn. Tevens wordt opgemerkt dat de informatiestromen aan de beide belastingdiensten strikt genomen niet tot de administratieve lasten worden gerekend. De Raad heeft in het advies inzake de goedkeuring van de Overeenkomst van 1992 aandacht gevraagd voor de administratieve lasten die onder meer bij de toepassing van artikel 26 van de Overeenkomst van 1992 opkomen (Kamerstukken II 1992/93, 23 220, B, punt 1). De Raad adviseert paragraaf 7 van de memorie van toelichting uit te breiden en daarbij de ervaringen met de toepassing van de Overeenkomst van 1992 te betrekken. Tevens kan alsdan de laatste zin van die paragraaf nader worden toegelicht, nu in het algemeen de informatieverstrekking aan de belastingdienst tot de administratieve verplichtingen wordt gerekend.

4. Naar aanleiding van deze opmerking van de Raad is paragraaf 7 van de memorie van toelichting aangevuld, waarbij tevens wordt ingegaan op de ervaringen met de toepassing van artikel 26 van de Overeenkomst van 1992.

5. Op grond van artikel 3 van het Protocol wordt artikel 10 van de Overeenkomst van 1992 vervangen. In het nieuwe artikel 10, derde lid, van de Overeenkomst van 1992 worden de onderdelen b, c en d niet steeds verbonden met het woord «of», terwijl dit wel het geval is in de nieuwe volzin die aan artikel 11, derde lid, van de Overeenkomst van 1992 wordt toegevoegd. Beide bepalingen hebben dezelfde strekking. De Raad adviseert in de memorie van toelichting hierop in te gaan.

5. De Raad constateert terecht dat in het nieuwe artikel 10, derde lid, de onderdelen b, c en d niet steeds worden verbonden met het woord «of», terwijl dit in de nieuwe volzin – die dezelfde strekking heeft als dat derde lid – die aan artikel 11, derde lid, wordt toegevoegd wel het geval is. In de memorie van toelichting is naar aanleiding van deze opmerking van de Raad vastgelegd dat beide bepalingen dezelfde strekking hebben en dat niet beoogd is een verschil in reikwijdte of uitwerking te bewerkstelligen door in de ene bepaling tussen de onderdelen b, c en d wel steeds het woord «of» op te nemen en in de andere bepaling niet.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer 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 het hierbij gevoegde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
B. R. Bot