



Internationaal belastingrecht; Onderling overlegprocedure voor toepassing belastingverdragen bij dubbel inwonerschap van niet-natuurlijke personen; (MAP-tiebreaker)

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate dienst Vaktechniek/ Directoraat-generaal Fiscale Zaken, Internationale Zaken

Besluit van 9 december 2019, nr. 2019-25404, *Staatscourant* 2019, 66227

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Per 1 januari 2020 treedt het Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving in werking. Een van de maatregelen die hieruit voortvloeit is een onderlinge overlegprocedure tussen verdragspartners om het inwonerschap van niet-natuurlijke personen voor de toepassing van een belastingverdrag vast te stellen. In dit besluit zijn in verband hiermee enkele procedurele regels opgenomen en wordt toegelicht hoe moet worden omgegaan met reeds bestaande situaties.

1. Inleiding

Als gevolg van de inwerkingtreding van het Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (Trb. 2017, 86) wordt de zogenoemde MAP-tiebreaker (artikel 4, eerste lid, van het MLI, die inhoudelijk overeenkomt met artikel 4, derde lid, van het OESO-modelverdrag) van toepassing op verschillende belastingverdragen waar Nederland partij bij is. Voor een aantal Nederlandse belastingverdragen zal dit al gelden per 1 januari 2020. De MAP-tiebreaker schrijft voor dat de bevoegde autoriteit van Nederland en de betrokken verdragspartner zich inspannen om in onderling overleg het inwonerschap voor de toepassing van het belastingverdrag te bepalen van niet-natuurlijke personen die fiscaal als inwoner worden aangemerkt van zowel Nederland als van de verdragspartner. Onderdeel 2 van dit besluit bevat enkele procedureregels voor de toepassing van de MAP-tiebreaker.¹ Onderdeel 3 bevat een goedkeuring voor (bestaande) situaties waarin het inwonerschap van niet-natuurlijke personen voor de toepassing van het belastingverdrag al eerder is bepaald.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

belastingverdrag: Bilateraal verdrag tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen;
MLI: Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (Trb. 2017, 86) (multilateraal instrument);
MAP: Onderlinge overlegprocedure (Mutual Agreement Procedure);
tiebreaker: Bepaling op grond waarvan de verdragswoonplaats van een niet-natuurlijk persoon wordt vastgesteld indien die persoon in beide verdragsluitende staten als inwoner wordt beschouwd (dubbele woonplaats).

2. Procedure

De MAP-tiebreaker-procedure volgt in beginsel de procedure voor onderling overleg die in het desbetreffende belastingverdrag is opgenomen. Dit brengt bijvoorbeeld mee dat een verzoek voor het vaststellen van de verdragswoonplaats moet worden ingediend binnen de termijn die daarvoor in het artikel over de onderling overlegprocedure is gesteld (veelal binnen drie jaar na de eerste kennisgeving van het niet toekennen van verdragsvoordelen als gevolg van het dubbele inwonerschap). Veel Nederlandse belastingverdragen bepalen dat een verzoek tot het starten van een procedure voor onderling overleg moet worden ingediend in de verdragsluitende staat waarvan de persoon in kwestie inwoner is. Omdat een persoon die verzoekt om toepassing van de MAP-tiebreaker inwoner is van beide verdragslanden, kan het verzoek ook in beide landen worden ingediend. In het meest recente OESO-modelverdrag en in het MLI is dit ook het uitgangspunt.

In Nederland is de algemeen directeur Belastingdienst/Grote ondernemingen gemandateerd om verzoeken op grond van een MAP-tiebreaker te behandelen. Een verzoek daartoe kan worden gericht aan:

¹ Zie ook onderdeel 8.1 van het besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003.



Belastingdienst / Grote ondernemingen
T.a.v. Behandelteam IFZ
Postbus 30206, 2500 GE DEN HAAG

De Nederlandse bevoegde autoriteit streeft er naar een verzoek op grond van een MAP-tiebreaker binnen zes maanden na ontvangst van alle relevante informatie af te ronden. Voor het spoedig afhandelen van verzoeken is de Nederlandse bevoegde autoriteit uiteraard ook afhankelijk van de medewerking van de andere betrokken bevoegde autoriteit. Tussen het ontstaan van het dubbele inwonerschap en het moment van overeenstemming zal dus enige tijd verstrijken. Gedurende deze periode bestaat er in beginsel geen recht op een vermindering of vrijstelling van belasting op grond van het belastingverdrag. Het vaststellen van het moment vanaf wanneer aanspraak gemaakt kan worden op de verdragsvoordelen vormt een onderdeel van het onderling overleg onder de MAP-tiebreaker-procedure. De Nederlandse bevoegde autoriteit zal daarbij in de regel uitgaan van het moment waarop het dubbele inwonerschap is ontstaan.

3. Goedkeuring bestaande situaties

In de uitvoeringspraktijk is de vraag gesteld of expliciete overeenstemming tussen verdragspartners is vereist als het verdragsinwonerschap van een niet-natuurlijke personen met een dubbele woonplaats al eerder is bepaald op basis van een corporate-tiebreaker-bepaling en die bepaling wordt gewijzigd of vervangen als gevolg bilaterale verdragsonderhandelingen of het MLI. Het gaat daarbij om twee situaties:

- 1) een corporate-tiebreaker-bepaling die uitgaat van de plaats van feitelijke leiding wordt vervangen door een MAP-tiebreaker; en
- 2) een bestaande tiebreaker die uitgaat van onderling overleg wordt vervangen door een andere MAP-tiebreaker.

Ik acht het in het algemeen ongewenst wanneer in deze gevallen door het van toepassing worden van een nieuwe MAP-tiebreaker verdragsvoordelen zouden worden onthouden en de verdragswoonplaats nogmaals zou moeten worden bepaald. Daarom keur ik voor de verdragstoepassing in Nederland het volgende goed:

niet-natuurlijke personen waarvan de verdragswoonplaats reeds is bepaald aan de hand van de corporate-tiebreaker die is opgenomen in het van toepassing zijnde belastingverdrag (ongeacht of deze uitgaat van het criterium van de plaats van feitelijke leiding of van een MAP-tiebreaker) hoeven geen (nieuw) verzoek tot het starten van een procedure voor onderling overleg te doen, zolang en voor zover de feiten en omstandigheden op basis waarvan de verdragswoonplaats is bepaald niet zijn gewijzigd. Belastingplichtigen en de Belastingdienst kunnen er in die gevallen van uitgaan dat er (impliciet) overeenstemming bestaat tussen de bevoegde autoriteiten van beide landen over de verdragswoonplaats.²

Voor deze goedkeuring gelden verder de volgende voorwaarden:

- Ingeval sprake was van een corporate-tiebreaker-bepaling op basis van het criterium van de plaats van feitelijke leiding, wordt de verdragswoonplaats slechts beschouwd als te zijn bepaald als blijkt dat de belastingdiensten van beide betrokken landen in de aanslagregeling uitgaan van dezelfde verdragswoonplaats.³ In Nederland valt hieronder ook de situatie dat de inspecteur heeft besloten af te zien van het uitnodigen tot het doen van aangifte voor de vennootschapsbelasting als na verplaatsing van de feitelijke leiding geen heffingsbelang in Nederland resteert.⁴
- Voor al geldende MAP-tiebreaker-bepalingen geldt dat er slechts sprake is van een reeds bepaalde verdragswoonplaats als de bevoegde autoriteiten hierover overeenstemming hebben bereikt. De goedkeuring geldt dus niet als een MAP-tiebreaker van toepassing is, maar door een belastingplichtige geen verzoek tot het starten van de procedure voor onderling overleg op basis van die tiebreakerbepaling is ingediend.
- De Belastingdienst kan te allen tijde alsnog uitgaan van de toepassing van de nieuwe MAP-tiebreaker (en verdragsvoordelen weigeren) als er sprake is van (verdrags)misbruik.
- De goedkeuring geldt niet als Nederland via bilaterale heronderhandeling een MAP-tiebreaker heeft afgesproken en met de desbetreffende verdragspartner nadere afspraken heeft gemaakt over bestaande situaties.

Deze goedkeuring heeft alleen betrekking op de toepassing door de Nederlandse Belastingdienst van

² De Belastingdienst neemt verzoeken om bevestiging van deze overeenstemming ook niet in behandeling.

³ Hieronder valt ook de situatie waarbij in relatie tot het Verenigd Koninkrijk een verdragswoonplaats is bepaald op basis van de corporate-tiebreakerbepaling die was opgenomen in het op 7 november 1980 tot stand gekomen belastingverdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk (inmiddels beëindigd).

⁴ Zie onderdeel 3 van het besluit van 19 maart 2019, nr. 2019/30576.



de desbetreffende verdragsbepalingen. Het kan zijn dat een verdragspartner tot een andere conclusie komt en verdragsvoordelen weigert. In die gevallen kan de belastingplichtige verzoeken om een procedure voor onderling overleg op basis van de van toepassing zijnde MAP-tiebreaker.

4. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

5. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit MAP-tiebreaker

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 9 december 2019

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blicq
hoofddirecteur Fiscaliteit en Juridische Zaken*