

---

Vergaderjaar 1996–1997

---

**25 087**

**Internationaal fiscaal (verdrags)beleid**

**Nr. 1**

**BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 2 oktober 1996

Overeenkomstig uw verzoek doe ik u hierbij toekomen de notitie internationaal fiscaal (verdrags)beleid.

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

## 1. Inleiding

### *Verdragsbeleid*

In de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid van 1987<sup>1</sup> is een uitvoerige schets gegeven van het Nederlandse beleid bij de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Sindsdien zijn op het terrein van de directe belastingen met 44 landen succesvol onderhandelingen afgesloten; een overzicht met inbegrip van de vindplaats in Kamerstukken is opgenomen in bijlage 1. Informatie over resultaten en onderhanden werk wordt stelselmatig opgenomen in de toelichting op begrotingshoofdstuk IX B<sup>2</sup>. De geannoteerde agenda's en de verslagen van de Ecofin-vergaderingen worden stelselmatig toegezonden<sup>3</sup> en ook worden steeds vroegtijdig toelichtende nota's bij verdragen ter vertrouwelijke kennisgeving toegezonden, een procedure die berust op een toezegging uit 1986<sup>4</sup>.

De inzet van het Nederlandse internationale fiscale beleid is – zo blijkt uit de rapportages daarover sedert 1987 aan het parlement – onveranderd. Hoofddoelstelling is en blijft het realiseren van een zo goed mogelijk resultaat met betrekking tot onze beleidsdoelstellingen in internationaal verband.

Nederland is relatief gezien, een land met een kleine binnenlandse markt en een grote buitenlandse markt. In overeenstemming daarmee is het Nederlandse stelsel naast het zoveel als mogelijk wegnemen van belemmeringen voor het internationale economische verkeer gericht op het handhaven van algemeen erkende rechtsregels. Een uitgebreid en kwalitatief hoogwaardig fiscaal verdragenet is daarbij een wezenlijk onderdeel van een fiscale infrastructuur die internationaal concurrerend is<sup>5</sup>.

Het Nederlandse internationale fiscale verdragsbeleid beoogt burgers en bedrijven zoveel mogelijk te vrijwaren van dubbele belastingheffing. Een onderdeel van dit beleid is ook dat daarbij voorkomen moet worden dat burgers en bedrijven zich ten onrechte aan hun fiscale verplichtingen zouden kunnen onttrekken.

Op het gebied van de douane is het streven de controles zo efficiënt mogelijk uit te voeren. Daardoor kan enerzijds het internationaal opererende bedrijfsleven vertrouwen op snelle douane-afhandeling van de via Nederland lopende zendingen; wat Nederland aantrekkelijk houdt als plaats voor in- en doorvoer. Anderzijds kunnen andere douane-administraties, waarmee het internationaal opererende bedrijfsleven per definitie heeft te maken, vertrouwen ontleenen aan de door de Nederlandse douane verrichte controles.

### *Continuering beleid*

De thans voorliggende notitie kan beknopt zijn. In de eerste plaats omdat ik meen dat het verdragsbeleid tot heden succesvol is geweest en er geen redenen zijn om dit beleid te wijzigen.

In de tweede plaats omdat de kern van ons internationaal fiscale beleid nauw verbonden is met het nationale fiscale beleid waarover bij verschillende gelegenheden met de Kamer van gedachten is en wordt gewisseld.

De notitie is dan ook vooral een verkenning van (internationale) ontwikkelingen die van belang kunnen zijn voor het verdragsbeleid. Voor zover deze ontwikkelingen daadwerkelijk hun neerslag zouden vinden in verdragen kan de Kamer daarvan reeds in een vroeg stadium kennis nemen, ingevolge de vertrouwelijke procedure die hierboven is vermeld.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 2

<sup>2</sup> Laatstelijk Kamerstukken II 1996/97, 25 000, IXB, nr. 3, blz. 7

<sup>3</sup> Deze agenda's en verslagen worden met ingang van het vergaderjaar 1989–1990 opgenomen onder Kamerstuknummer 21 501-07

<sup>4</sup> Gedaan tijdens de mondelinge behandeling van het herziene belastingverdrag met Canada op 20 november 1986; Kamerstukken II 1986/87, 19 614, nr. 6.

<sup>5</sup> Dit geldt overigens niet alleen voor verdragen ter voorkoming van dubbele belasting van inkomsten en vermogen, maar, gezien de toenemende internationale mobiliteit van personen, ook voor verdragen ter voorkoming van een dubbele belasting van nalatenschappen of van verkrijgingen krachtens erfrecht en van schenkingen. In dit verband zij verder ook gewezen op de onder verantwoordelijkheid van de minister van Verkeer en Waterstaat vallende verdragen met betrekking tot internationaal vervoer. Deze verdragen bevatten veelal een bepaling – ter voorkoming van dubbele (motorrijtuigen)belasting – op basis van wederkerigheid met betrekking tot vrijstelling van motorrijtuigenbelasting.

## 2. Ontwikkelingen

De structuur van de wereldeconomie wijzigt zich. De mobiliteit van personen, kapitaal-, goederen- en dienstenverkeer neemt hierdoor sterk toe. Als gevolg van deze ontwikkelingen stijgt het aantal grensoverschrijdende activiteiten. Het belang van verdragen neemt daardoor nog toe.

Dit betekent eveneens dat het gewenst is de internationale ontwikkelingen op dat terrein nauwlettend te volgen. Met name om er voor zorg te dragen dat het Nederlandse verdragsbeleid internationaal concurrerend blijft. In dat kader is het tevens van belang de mogelijke invloed van EU-beleid en EU-rechtsontwikkelingen daarbij te betrekken.

Eerder is in de Miljoenennota 1997 (blz. 27) aangegeven dat ook bij de vormgeving van het Nederlandse belastingstelsel nog sterker rekening moet worden gehouden met ontwikkelingen in andere landen. Daarnaast leert de praktijk dat de internationalisering tevens leidt tot vormen van misbruik, oneigenlijk en ongewenst gebruik van zowel de nationale fiscale wetgeving als het verdragennet.

In het kader van de gedachtenwisseling met de Kamer over de wijziging van de Belastingregeling voor het Koninkrijk is daar recent aandacht aan geschonken. Daarbij is gewezen op het feit dat deze verschijnselen in de sfeer van de directe belastingen leiden tot een uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag en het verloren gaan van in Nederland opgebouwde belastingclaims. Bij verdrags(her)onderhandelingen zal daaraan nadrukkelijk aandacht worden besteed. In mijn nota van 26 mei jl. inzake nadere maatregelen ter intensivering van bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van de belasting- en douanewetgeving heb ik gewezen op de noodzaak om te komen tot een intensivering van de aanpak van verschillende vormen van grensoverschrijdende fraude. Een effectieve aanpak daarvan vraagt om internationale samenwerking, niet alleen in EU-verband maar ook in het kader van de OESO.

## 3. Realisering doelstellingen

### 3.1 Nationaal

Het Nederlandse fiscale stelsel is mede gevormd door het open karakter van de economie. In de sfeer van de directe belastingen wordt het Nederlandse fiscale stelsel gekenmerkt door openheid en neutraliteit met betrekking tot grensoverschrijdende investeringen. Het klassieke stelsel als fundament van de winstbelasting met daarnaast de vrijstellingsmethode als methode ter voorkoming van dubbele belasting zijn daarvan belangrijke elementen.

Daarnaast levert de uitvoeringspraktijk een belangrijke bijdrage aan de ontwikkeling van economische betrekkingen met andere landen. Zo speelt de betrouwbaarheid en de bereidheid van de belastingdienst om bij grensoverschrijdende situaties vooraf zekerheid te geven over de toepassing van het Nederlandse belastingrecht een belangrijke rol. Voor internationaal opererende ondernemingen is de belastingheffing een belangrijke factor bij de vestigingsplaatskeuze. Het geven van zekerheid vooraf aan (potentiële) investeerders over de fiscale consequenties van hun investeringen in Nederland, is dan ook van groot belang. De Nederlandse rulingpraktijk biedt ondernemingen de mogelijkheid binnen het kader van wet, regelgeving en jurisprudentie vooraf die zekerheid te verkrijgen. Het moge duidelijk zijn dat geen rulings kunnen worden afgegeven indien sprake is van *fraus legis* dan wel sprake zou zijn van een handelen dat in strijd komt met de goede trouw die verdragspartners jegens elkaar zijn verschuldigd. Dit gegeven maakt het dan ook mogelijk om indien een van onze partners om informatie vraagt daarop te reageren<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> De hoofdlijnen van het rulingbeleid (uiteengezet in mijn brief van 17 februari 1995 aan de Voorzitter van uw Kamer) zijn met uw Kamer op 16 maart 1995 besproken; Kamerstukken II 1994-95, 24 086, nrs. 1 en 2.

Het instrumentarium dat tot nu toe heeft bijgedragen tot de aantrekkelijkheid van Nederland als vestigingsland blijkt ook zijn schaduwzijden te hebben. In het licht van de toegenomen mobiliteit van natuurlijke personen en ondernemingen en de groter wordende vrijheid van kapitaalverkeer biedt het in bepaalde gevallen ruimte voor misbruik en oneigenlijk gebruik. In de sfeer van de directe belastingen kan dit leiden tot een uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag en het verloren gaan van in Nederland opgebouwde belastingclaims. Bij uitholling van de Nederlandse grondslag gaat het niet alleen om het verschuiven van winsten, maar ook om gebruikmaking van gekunstelde constructies die niet stroken met doel en strekking van regelgeving. Vormen van oneigenlijk gebruik en misbruik worden in eerste instantie in de uitvoeringssfeer bestreden met behulp van het nationale instrumentarium. Bij winstverschuiving als gevolg van het hier (ten onrechte) laten neerslaan van kosten onderscheidenlijk het elders laten neerslaan van (een deel van) de opbrengst, is sprake van een handelen door de belastingplichtige in strijd met het «arm's length» principe. Met behulp van de spelregels voor de toepassing van het arm's length principe<sup>7</sup> is het streven in de uitvoeringssfeer erop gericht dat in Nederland die winst wordt belast die gelet op de verrichte activiteiten ingevolge de Nederlandse wet en jurisprudentie in de heffing dient te worden betrokken. Het is gewenst deze internationale problematiek niet alleen bilateraal aan te pakken, maar bij voorkeur op EU- en OESO-niveau. Voor het bedrijfsleven is van belang dat vooraf zekerheid bestaat over de concrete toepassing van dit principe (zie ook 3.5. inzake zogenoemde advance pricing agreements).

### 3.2 Internationale samenwerking

Afhankelijk van de doelstelling waarmee en de wijze waarop de internationale samenwerking tussen landen is aangegaan, kan het resultaat van de samenwerking een andere uitwerking hebben. Zo kan dit resulteren in juridisch bindende regelingen voor de samenwerkende landen, tot afspraken om op bepaalde gebieden samen te werken, dan wel tot een communis opinio op bepaalde gebieden welke landen tot richtsnoer kan dienen in bilateraal verband. Bij juridisch bindende bepalingen gaat het bijvoorbeeld om de in EU-verband tot stand gekomen douaneregulering, de richtlijnen op het gebied van de indirecte en de directe belastingen, de inlichtingenuitwisseling en het EG-Arbitrageverdrag. Voorbeelden van afspraken om samen te werken zijn onder meer het Beneluxinvorderingsverdrag en het zogenoemde WABB-verdrag<sup>8</sup>. Voorbeelden van in multilateraal verband (zoveel als mogelijk) bewerkstelligde communis opinio zijn diverse OESO-modelverdragen, het VN-modelverdrag en de in het kader van de Wereld Douane Organisatie (de WDO) tot stand gekomen model-overeenkomst inzake wederzijdse administratieve bijstand.

Ik ben er voorstander van dat Nederland zich actief opstelt in de diverse multinationale organisaties die als doelstelling hebben het bereiken van een internationale consensus over het voorkomen van dubbele belasting, dan wel de verbetering van de belastingheffing in meer algemene zin<sup>9</sup>. Een actieve opstelling biedt Nederland de mogelijkheid de vinger aan de pols te houden en bij te dragen aan de ontwikkeling van het door die organisaties uit te dragen beleid.

Op 1 januari 1995 is het EG-Arbitrageverdrag in werking getreden. Dit verdrag dat specifiek ziet op winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, schrijft voor dat, indien de betrokken bevoegde autoriteiten in onderling overleg er binnen 2 jaar niet in slagen tot een regeling te komen waardoor een einde wordt gemaakt aan de dubbele belasting die is ontstaan tengevolge van deze winstcorrecties, een zogenoemde Raadgevende Commissie binnen 6 maanden advies uitbrengt over de wijze

<sup>7</sup> In juli 1995 heeft de OESO het eerste gedeelte van de herziene transfer pricing guidelines gepubliceerd gevolgd door een aanvulling in april 1996; voor het verloop van het herzieningsproces zie Kamerstukken II 1993/94, 22 800 hfdst. IXB, nr. 2; 1994/95, 23 900 hfdst. IXB, nr. 2; 1995/96, 24 400 hfdst. IXB, nr. 2; 1996/97, 25 000 hfdst. IXB, nr. 2.

<sup>8</sup> Multilateraal verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken; Kamerstukken II 1995/96, 24 452 (R 1551).

<sup>9</sup> In bijlage 2 wordt een overzicht gegeven van de verschillende internationale gremia.

waarop de dubbele belasting moet worden afgeschaft. Binnen 6 maanden na de uitspraak van de Raadgevende Commissie moet het advies worden opgevolgd, tenzij binnen deze termijn alsnog overeenstemming wordt bereikt over het op andere wijze afschaffen van de dubbele belasting. Langs deze weg wordt dus niet alleen bereikt dat altijd een einde wordt gemaakt aan de dubbele belasting, maar ook dat voor belastingplichtige de periode van onzekerheid over de wijze waarop dit geschiedt sterk wordt beperkt.

De meeste landen zijn het in beginsel eens over het feit dat belasting-erosie en concurrentievervalsende belastingmaatregelen moeten worden bestreden. Aangezien de opvattingen over deze zaken niet voor alle landen hetzelfde zijn, bestaat er evenwel nog weinig zicht op breed gedragen oplossingen. Voor een deel is dit te verklaren uit het feit dat de belastingssystemen (directe belastingen) van de EU/OESO landen grote verschillen vertonen. De staten zijn nu eenmaal autonoom op dit gebied. Door het wegvallen van allerlei belemmeringen en de toegenomen mobiliteit kunnen burgers en bedrijven inspelen op deze verschillen in fiscale stelsels, terwijl andere burgers en bedrijven door deze verschillen met problemen worden geconfronteerd.

Er is evenwel sprake van een zekere spanning tussen enerzijds de legitieme wens van het ene land om belastingclaims niet verloren te laten gaan en anderzijds de evenzeer legitieme wens van het andere land om de belastingdruk voor zijn inwoners zoveel mogelijk gelijk te houden. In deze situaties moeten redelijke compromissen worden gevonden. Wederzijds respect voor elkaars belastingstelsel is hierbij het uitgangspunt.

Hoewel de weg waarlangs oplossingen moeten worden gevonden nog allerminst duidelijk is, is er bij een aantal landen langzamerhand het idee ontstaan te zoeken naar meer mogelijkheden binnen de EU om fiscale claims te beschermen. Het voorkomen van dubbele belasting is een belangrijk streven. Het tegengaan van dubbele vrijstelling is evenzeer van belang.

### *3.3 Dubbele heffing*

In de sfeer van de directe belastingen wordt bij de fiscale behandeling van grensoverschrijdende transacties een onderscheid gemaakt tussen «actief» verkregen inkomsten (bijvoorbeeld uit winst uit onderneming en inkomsten uit arbeid) en «passief» verkregen inkomsten (bijvoorbeeld beleggingen). Bij «actief» verkregen inkomsten ligt in beginsel het primaat van de heffingsbevoegdheid bij de bronstaat. Nederland verleent als woon/vestigingsstaat in zo'n geval een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting. Het klassieke stelsel met daarin opgenomen de deelnemingsvrijstelling alsmede het door Nederland gehanteerde systeem ter voorkoming van dubbele belasting, de zogenoemde vrijstellingsmethode, leiden ertoe dat voor Nederlandse investeerders de hoogte van de belastingdruk op hun buitenlandse actieve inkomsten in beginsel wordt bepaald door de in het andere land heersende belastingdruk. Aldus wordt bereikt dat het Nederlandse bedrijfsleven zich op de buitenlandse markt ten opzichte van de andere investeerders in een gelijkwaardige concurrentiepositie bevindt en dat de door het Nederlandse bedrijfsleven naar het buitenland uitgezonden werknemers in het buitenland wat fiscaliteit betreft even duur zijn als lokale werknemers. Dit beleid is gebaseerd op wat wordt genoemd «kapitaal-import-neutraliteit».

Bij «passief» verkregen inkomsten ligt daarentegen in beginsel het primaat van de heffingsbevoegdheid bij de woon/vestigingsstaat. Voor dergelijke inkomsten is immers de neutraliteit tussen beleggen/besparen in Nederland en in het buitenland van belang, met name in het licht van het vrije verkeer van kapitaal. In de praktijk wordt dit nagestreefd door alle

inkomsten uit beleggingen, ongeacht of deze inkomsten uit Nederland of uit het buitenland afkomstig zijn, in Nederland in de belastingheffing te betrekken. Nederland staat als woon/vestigingsstaat ter voorkoming van dubbele belasting een verrekening van de eventueel in het buitenland over die beleggingsinkomsten geheven belasting toe (de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting). Mits de buitenlandse druk over die buitenlandse beleggingsinkomsten niet hoger is dan de Nederlandse druk, leidt dit systeem ter voorkoming van dubbele belasting ertoe dat voor Nederlandse beleggers de hoogte van de belastingdruk op hun buitenlandse beleggingsinkomsten in principe wordt bepaald door de in Nederland heersende belastingdruk. Dit beleid is gebaseerd op de zogenoemde «kapitaal-export-neutraliteit».

Op het terrein van de successie- en schenkingsrechten is het beleid naast voorkoming van dubbele heffing van successie- en schenkingsrechten gericht op het bieden van meer zekerheid aan belastingplichtige in internationale verhoudingen en tevens het tegengaan van het ontgaan van belastingen ter zake van successie- en schenkingsrecht. Op één uitzondering na bevat het beleid geen belangrijke afwijkingen van het OESO-modelverdrag voor successie- en schenkingsrecht van 1982. Deze afwijking van het OESO-modelverdrag voor successie- en schenkingsrecht is gebaseerd op de in de Nederlandse Successiewet 1956 opgenomen zogenoemde tien-jarenregeling<sup>10</sup>. Deze regeling bewerkstelligt enerzijds dat degene die Nederland tijdelijk verlaat niet wordt geconfronteerd met verschillende regimes. Anderzijds heeft de regeling een anti-misbruik karakter.

### *3.4 Grensarbeiders-problematiek*

Bijzondere aandacht verdient met name in de relatie met onze buurlanden het verschijnsel van de zogenoemde grensarbeid. De EU-discussies over een harmonisatie van de directe belastingen hebben op dit punt tot nu toe weinig succes geboekt. De totstandkoming van een EU-grensarbeidersregeling bleek niet mogelijk. In dit verband bestaat slechts de (beperkte) aanbeveling van de Europese Commissie van 21 december 1993 inzake de fiscale behandeling van niet-ingezetenen<sup>11</sup>. Voor Nederland vormt het bereiken van zoveel mogelijk gelijkheid en zo min mogelijk sfeerovergangen in de fiscaliteit het uitgangspunt voor de fiscale behandeling van grensoverschrijdende arbeid. Gelijkheid tussen burgers die in één straat wonen kan worden bereikt door een uitsluitende woonstaathffing die vele jaren door ons land is verdedigd, maar waaraan toch ook problemen kleven (bijvoorbeeld de AAW-schuifproblematiek). Gelijkheid «op de werkvloer» wordt bereikt door een bronstaathffing en voorzieningen zoals de zogenoemde 90%-regeling. Sinds onder andere het zogenoemde Schumacker-arrest<sup>12</sup>, is duidelijk dat de beginselen van het EU-recht een dergelijke «gelijke» behandeling door de bronstaat ook vereisen. Echter ook aan deze oplossing voor de grensarbeidersproblematiek kleven weer eigen problemen (bijvoorbeeld de aftrek voor hypotheekrente). Dit is dan ook een onderwerp dat, nu voor de eerstkomende jaren voortgang in EU-verband niet haalbaar lijkt, bilateraal – in het bijzonder met België en Duitsland – besproken zal moeten worden.

### *3.5 Rechtszekerheid*

Het streven van Nederland in verdragsrelaties is gericht op het verwerven van een zo groot mogelijke zekerheid voor zowel de positie van het in het land van de verdragspartner actieve Nederlandse bedrijfsleven, als voor het uit dat land in Nederland actieve bedrijfsleven. Het bedrijfsleven hecht immers sterk aan zekerheid met betrekking tot de fiscale gevolgen van grensoverschrijdende transacties. Dit geldt temeer voor

<sup>10</sup> Op grond van deze regeling wordt een Nederlander die in Nederland heeft gewoond en binnen tien jaren na emigratie komt te overlijden of een schenking doet, geacht ten tijde van zijn overlijden of schenking in Nederland te wonen.

<sup>11</sup> 94/79/EG; Pb LO39, 10 februari 1994, blz. 22

<sup>12</sup> Hof van Justitie EG, 14 februari 1995, zaak 279/93.

landen waar de fiscale regelgeving nog sterk in ontwikkeling is, zoals de nieuwe onafhankelijke landen in Oost-Europa.

Naast maatregelen in de sfeer van regelgeving kunnen ook maatregelen in de uitvoeringspraktijk een belangrijke bijdrage aan de rechtszekerheid leveren. Zoals ik reeds hiervoor heb opgemerkt, wordt dit voor het in Nederland actieve bedrijfsleven onder meer bewerkstelligd door de Nederlandse rullingpraktijk. Een meer recente ontwikkeling is de mogelijkheid van een zogenoemde «gezamenlijke» goedkeuring vooraf (advance pricing arrangement). Hierbij wordt (na overleg) door de belastingadministraties van twee of meer verdragspartners vooraf zekerheid gegeven over de in grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde vennootschappen te hanteren verrekenprijzen. Het voordeel voor belastingplichtige is dat hij in de desbetreffende landen vooraf zekerheid verkrijgt met betrekking tot zijn fiscale positie, waardoor het gevaar van dubbele belasting wordt voorkomen. Eind 1994 heb ik bij aanschrijving<sup>13</sup> bekend gemaakt welke procedure daarbij gevolgd dient te worden.

De mogelijkheid van overleg over individuele gevallen speelt een in belang toenemende rol. Het Nederlandse verdragsbeleid voorziet (in overeenstemming met het OESO-modelverdrag) uitdrukkelijk in de mogelijkheid van overleg. Wordt een belastingplichtige, ondanks de toewijzings- en verdelingsregels van een belastingverdrag, in de praktijk toch geconfronteerd met een situatie van dubbele belasting (bijvoorbeeld bij een verschil in kwalificatie van bepaalde inkomsten), dan zullen de betrokken bevoegde autoriteiten op zijn verzoek in overleg treden om na te gaan of zij voor deze situatie van dubbele belasting een oplossing kunnen vinden. Ook wanneer twijfel of onduidelijkheden over de correcte uitleg of toepassing van een verdragsbepaling een situatie van dubbele belasting of dubbele vrijstelling tot gevolg heeft, zullen bevoegde autoriteiten trachten om daarvoor in overleg een oplossing te vinden. Overleg tussen bevoegde autoriteiten is ten slotte ook mogelijk wanneer dubbele belasting optreedt in situaties waarvoor het belastingverdrag geen voorziening bevat (bijvoorbeeld in geval van economische dubbele belasting).

Als sluitstuk van de overlegprocedure is het Nederlandse verdragsbeleid gericht op de opneming in de bilaterale belastingverdragen van de mogelijkheid van arbitrage. De door Nederland in het kader van verdragsonderhandelingen voorgestelde arbitragebepaling voorziet in de mogelijkheid geschillen over de toepassing of interpretatie van het belastingverdrag die in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten niet binnen een termijn van twee jaar kunnen worden opgelost, te beslechten via een arbitrageprocedure. De reikwijdte van deze bepaling strekt verder dan de reikwijdte van het EG-Arbitrageverdrag omdat deze bepaling niet slechts op winstcorrecties ziet maar op alle mogelijke geschilpunten tussen bevoegde autoriteiten.

### *3.6 Wederzijdse bijstand*

Waar mogelijk worden in bilaterale belastingverdragen bepalingen opgenomen die voorzien in de uitwisseling van inlichtingen, het verder ontwikkelen van internationale invorderingsmogelijkheden en wederzijdse bijstand ten behoeve van de juiste uitvoering van het verdrag alsmede de nationale wetgeving van de verdragspartners. Door het uitwisselen van gegevens maar ook door het grensoverschrijdend controleren en de mogelijkheid om internationaal in te vorderen, kan het ontgaan van belastingen en fraude worden voorkomen; tevens kan internationale fraude effectief worden bestreden en wordt voorkomen dat concurrentieverhoudingen verstoord worden.

Ook in de komende jaren zal worden gestreefd naar uitbreiding en intensivering van de internationale inlichtingenuitwisseling, ook binnen

---

<sup>13</sup> Resolutie van 19 oktober 1994, nr. IFZ94/855.

de reeds bestaande verdragskaders. Onlangs zijn met Frankrijk afspraken gemaakt over automatische inlichtingenuitwisseling<sup>14</sup>. Op Nederlands initiatief worden ter zake ook besprekingen gevoerd met België, Canada, Denemarken en Duitsland.

Om grensoverschrijdend te kunnen samenwerken zijn onder andere door de toetreding tot het WABB-verdrag en de complementaire aanpassingen daarvan van de WIB<sup>15</sup> de mogelijkheden voor ambtenaren van de belastingdiensten om aanwezig te kunnen zijn bij de uitvoering van verzoeken om inlichtingen in andere staten verruimd. Als uitvoering van artikel 37, tweede lid, van de Belastingregeling voor het Koninkrijk is een gezamenlijke regeling tot aanwezigheid van ambtenaren bij onderzoek in een ander land van het Koninkrijk tot stand gekomen<sup>16</sup>. Ook op douanegebied zijn in alle bi- en multilaterale verdragen deze mogelijkheden nadrukkelijk voorzien. Met diverse staten is inmiddels overleg gaande om tot vergelijkbare regelingen te komen.

#### **4. Ontwikkelingen verdragennet**

Sinds 1987 vinden verdragsonderhandelingen, meer dan voorheen het geval was, hun oorzaak in de wens tot aanpassing en/of aanvulling van bestaande belastingverdragen. Daarbij gaat het onder meer om de wens tot actualisering van een al langer bestaand belastingverdrag, het maken van afspraken over de bijstand bij invordering van belastingschulden, het verhogen van de rechtszekerheid door middel van het maken van afspraken over arbitrage en het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik.

Waar het de uitbreiding van het Nederlandse verdragennet betreft met voor Nederland mogelijke (toekomstig) economisch belangrijke landen, is sinds 1987 met name aandacht besteed aan de opkomende Aziatische landen en aan Zuid Amerika. Daarnaast heeft het uiteenvallen van de voormalige Sovjet-Unie, TsjechoSlowakije en Joegoslavië en het daardoor ontstaan van een groot aantal nieuwe onafhankelijke landen in de afgelopen jaren voor de Nederlandse verdragsonderhandelaars veel werk mee gebracht. Omdat niet alle landen bereid waren op grond van het beginsel van de zogenoemde statenopvolging de bestaande verdragsrelatie tot stand gekomen tussen Nederland en de oorspronkelijke (uiteengevallen) staat te erkennen, dreigde in een aantal gevallen een verdragsloze situatie te ontstaan waar voorheen het Nederlandse bedrijfsleven zich verzekerd wist van de bescherming van een verdragsrelatie. Om een dergelijke lacune te voorkomen en rekening houdende met de ingrijpende economische en juridische hervormingen in die landen is, zelfs indien thans nog geen sprake is van omvangrijke economische belangen, besloten om aan deze onderhandelingen een zekere prioriteit toe te kennen.

Ook het toekomstige werkprogramma geeft aan dat zeer veel werk op het gebied van onderhoud, herziening en uitbreiding van het verdragennet nodig is. Voorbeelden zijn verdragsonderhandelingen met landen waar een verdragsvacuum dreigt te ontstaan (bijvoorbeeld met Armenië en Georgië als gevolg van het uiteenvallen van de voormalige Sovjet Unie), verdrags(her)onderhandelingen waarbij het vooral gaat om een actualisering (bijvoorbeeld het verdrag met België<sup>17</sup>) en verdragsonderhandelingen met (potentieel) voor Nederland economisch belangrijke landen (bijvoorbeeld bepaalde Zuid-Amerikaanse landen, zoals Chili en Peru, en landen uit het Midden-Oosten, zoals Jordanië en Egypte).

Op verzoeken van landen met een taxhaven-achtige wetgeving wordt nog steeds afhoudend gereageerd. Het aspect dubbele belasting speelt niet of nauwelijks in relatie tot belastingparadijzen waarbij (bepaalde vormen van) het inkomen niet, of tegen een zeer laag tarief in de belastingheffing wordt betrokken. Ingevolge het Nederlandse verdragsbeleid wordt indien het andere land in zijn fiscale systeem bijzondere

<sup>14</sup> Regeling van 11 juli 1996, nr. AFZ96/1397M, Stcrt. nr. 150

<sup>15</sup> Wet van 24 april 1986, Stb. 249, op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.

<sup>16</sup> Regeling van 31 maart 1995, nr. AFZ95/1377M, Stcrt. nr. 68

<sup>17</sup> Bij brief 14 juni 1996 is meegedeeld dat twee oriënterende besprekingen hebben plaatsgevonden. Daarbij is gebleken dat verschillende onderwerpen aandacht zullen behoeven, zoals grensarbeid, fiscale emigratie en belastingontgaan en concurrentie.



regimes kent, gestreefd naar het opnemen van bepalingen in het belastingverdrag waardoor oneigenlijk gebruik van de verdragsvoordelen wordt voorkomen; met zogenoemde belastingparadijzen wordt in beginsel geen algemeen belastingverdrag gesloten.

Als uitgangspunt voor de verdere uitbouw van het verdragennetwerk op het gebied van de douane dient een combinatie van factoren. De vroeger als leidraad dienende volumes van handelsstromen verliezen daarbij relatief aan belang en meer gewicht moet worden toegekend aan specifieke risicofactoren, niet alleen op fiscaal gebied maar in toenemende mate ook op terreinen als openbare orde en volksgezondheid (drugs). Daarnaast speelt ook hier de Nederlandse buitenlandse politiek een belangrijke rol bij de beoordeling van verzoeken van andere staten om met Nederland terzake een verdrag aan te willen gaan.

Sinds het uitbrengen van de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid in 1987 heeft Nederland op het gebied van de directe belastingen en op gebied van de successie- en schenkingsrechten met 44 landen (waarvan 5 lucht- en scheepvaartverdragen)<sup>1</sup> en 1 verdrag inzake successie- en schenkingsrechten) succesvol onderhandelingen afgesloten en heeft ondertekening plaatsgevonden. Hiervan hebben 27 geleid tot nieuwe verdragen (waarvan 4 lucht- en scheepvaartverdragen). 6 van deze nieuwe verdragen waren ter vervanging van «oude» verdragen. Van deze 27 nieuwe verdragen zijn er 11 nog niet in werking getreden. De resterende 17 met succes afgeronde onderhandelingen betroffen wijzigingen van bestaande verdragen (waarvan 1 wijziging van een luchtvaartverdrag en een wijziging van een successie- en schenkingsrechtverdrag)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Met sommige landen bestaat, gezien de geringe economische betrekkingen, of uit oogpunt van praktische haalbaarheid, uitsluitend de behoefte om een verdrag te sluiten ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van inkomsten van ondernemingen die schepen of luchtvaartuigen exploiteren in internationaal verkeer. De landen waarmee dergelijke deelverdragen worden gesloten zijn vaak gelegen in Zuid-Amerika en Afrika.

<sup>2</sup> Nederland heeft sedert het uitbrengen van de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid in 1987 met 44 landen succesvol onderhandelingen afgesloten (waarvan 5 lucht- en scheepvaartverdragen) en heeft ondertekening plaatsgevonden.

- Chinese Volksrepubliek (algemeen belastingverdrag); ondertekening: 13 mei 1987; Trb. 1987, 93/1988, 20; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1987/88, 20 340;
- Maleisië (algemeen belastingverdrag); ondertekening: 7 maart 1988, Trb. 1988, 27/1989, 12; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1988/89, 20 870;
- India (algemeen belastingverdrag); ondertekening: 30 juli 1988; Trb. 1988, 122/1989, 4/1989, 168; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1988/89, 20 913;
- Filippijnen (algemeen belastingverdrag); ondertekening: 9 maart 1989; Trb. 1989, 57/1991, 153; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1989/90, 21 348;
- Zimbabwe (algemeen belastingverdrag); ondertekening: 18 mei 1989; Trb. 1989, 95/1989, 119/1991, 67; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1989/90, 21 354;
- Groot-Brittannië en Noord-Ierland (tweede wijziging algemeen belastingverdrag uit 1980); ondertekening: 24 augustus 1989; Trb. 1989, 128/1991, 14; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1989/90, 21 597;
- Oostenrijk (wijziging algemeen belastingverdrag uit 1970); ondertekening: 18 december 1989; Trb. 1990, 13/1991, 18; Uitdrukkelijke goedkeuring; Kamerstukken II 1990/91, 21 520; Staatsblad 1990, 640;
- Venezuela (Lucht- en scheepvaartverdrag); ondertekening: 18 december 1990; Trb. 1991, 43; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1991/92, 22 444;
- Luxemburg (wijziging algemeen belastingverdrag uit 1968); ondertekening: 16 oktober 1990; Trb. 1990, 164, 1992, 128; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1991/92, 22 086;
- Italië (herziening algemeen belastingverdrag uit 1957); ondertekening: 8 mei 1990; Trb.

- 1990, 86/1993, 143; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1991/92, 21 986;
- Bulgarije (algemeen belastingverdrag); ondertekening: 8 juli 1990; Trb. 1990, 131/1994, 124; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1992/93, 22 983;
- Brazilië (algemeen belastingverdrag); ondertekening: 8 maart 1990; Trb. 1990, 67/1991, 176; Uitdrukkelijke goedkeuring; Kamerstukken II 1990/91, 21 672; Stb. 1991, 381;
- Noorwegen (herziene algemeen belastingverdrag uit 1966); ondertekening: 12 januari 1990; Trb. 1990, 30/1990, 182; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1990/91, 21 864;
- Saoedi-Arabië (luchtvaartverdrag); ondertekening: 16 januari 1991; Trb. 1991, 54;
- Oman (luchtvaartverdrag); ondertekening: 6 februari 1991; Trb. 1991, 48; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1995/96, 24 824;
- Indonesië (herziening algemeen belastingverdrag uit 1973); ondertekening: 22 juli 1991; Trb. 1991, 133/1994, 119/1994, 139; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1993/94, 23 586;
- Venezuela (algemeen belastingverdrag; nog niet in werking); ondertekening: 29 mei 1991; Trb. 1991, 107; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1991/92, 22 564;
- Bondsrepubliek Duitsland (wijziging algemeen belastingverdrag uit 1959); ondertekening: 21 mei 1991; Trb. 1991, 14/1991, 95; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1991/92, 22 326;
- Zweden (herziening algemeen belastingverdrag uit 1968); ondertekening: 18 juni 1991; Trb. 1991, 108/1992, 20; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1991/92, 22 643;
- Nigeria (algemeen belastingverdrag); ondertekening: 11 december 1991; Trb. 1992, 12/1992, 183; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1992/93, 22 853;
- Verenigde Arabische Emiraten (luchtvaartverdrag); ondertekening: 19 januari 1992; Trb. 1992, 34; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1991/92, 22 736;
- Japan (herziening algemeen belastingverdrag uit 1970); ondertekening: 4 maart 1992; Trb. 1992, 68/1992, 182; Uitdrukkelijke goedkeuring; Kamerstukken II 1991/92, 22 711; Stb. 1993, 612;
- Verenigde Staten van Amerika (herziening algemeen belastingverdrag uit 1948); ondertekening: 18 december 1992; Trb. 1993, 77/1993, 158; Uitdrukkelijke goedkeuring; Kamerstukken II 1992/93, 23 220;

- Verenigde Staten van Amerika (wijziging algemeen belastingverdrag uit 1992); ondertekening: 13 oktober 1993; Trb. 1993, 184/1994, 6; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1993/94, 23 496;
- Mexico (algemeen belastingverdrag); ondertekening: 27 september 1993; Trb. 1993, 160/1994, 221; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1993/94, 23 583;
- Indonesië (tweede wijziging algemeen belastingverdrag uit 1973); ondertekening: 23 augustus 1993; Trb. 1993, 136/1994, 120; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1993/94, 23 585;
- Bangladesh (algemeen belastingverdrag); ondertekening: 13 juli 1993; Trb. 1993, 145/1994, 42; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1993/94, 23 587;
- Canada (wijziging algemeen belastingverdrag uit 1986); ondertekening: 4 maart 1993; Trb. 1993, 52/1994, 152; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1993/94, 23 308;
- Singapore (wijziging algemeen belastingverdrag uit 1971); ondertekening: 28 februari 1994; Trb. 1994, 64/1994, 271; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1994/95, 23 829;
- Letland (algemeen belastingverdrag); ondertekening: 14 maart 1994; Trb. 1994, 83/1994, 166/1995, 16; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1994/95, 23 856;
- Vietnam (algemeen belastingverdrag); ondertekening: 24 januari 1995; Trb. 1995, 61/1995, 184; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1994/95, 24 278;
- Groot-Brittannië en Noord-Ierland (wijziging successieverdrag uit 1979); ondertekening: 7 september 1995; Trb. 1995, 237/1996, 148; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1995/96, 24 647;
- Venezuela (wijziging algemeen belastingverdrag uit 1991; nog niet in werking); ondertekening: 21 september 1995; Trb. 1995, 252; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1995/96, 24 625;
- Finland (herziening algemeen belastingverdrag uit 1970; nog niet in werking); ondertekening: 28 december 1995; Trb. 1996, 60/1996, 216; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1995/96, 24 878;
- Tunesië (algemeen belastingverdrag); ondertekening: 16 mei 1995; Trb. 1995, 164; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken II 1995/96, 24 443;
- Oman (wijziging luchtvaartverdrag uit 1991); ondertekening: 3 december 1995; Trb. 1996, 27; Stilzwijgende goedkeuring; Kamerstukken

II 1995/96, 24 824;  
– Oekraïne (algemeen belastingverdrag; nog niet in werking); ondertekening: 24 oktober 1995; Trb. 1995, 285; Stilzwijgende goedkeuring: Kamerstukken II 1995/96, 24 842;  
– Malta (wijziging algemeen belastingverdrag uit 1977; nog niet in werking); ondertekening: 18 juli 1995; Trb. 1995; 224; Uitdrukkelijke goedkeuring: Kamerstukken II 1995/96, 24 610;  
– Denemarken (herziening algemeen belastingverdrag uit 1957; nog niet in werking); ondertekening: 1 juli 1996; Trb. 1996; 210;  
– Kazachstan (algemeen belastingverdrag; nog niet in werking); ondertekening: 24 april 1996; Trb. 1996, 150;  
– Slowakije (wijziging algemeen belastingverdrag uit 1974; nog niet in werking); ondertekening: 16 februari 1996; Trb. 1996, 90; Stilzwijgende goedkeuring: Kamerstukken II 1995/96, 24 828;  
– Tsjechië (wijziging algemeen belastingverdrag uit 1974; nog niet in werking); ondertekening: 26 juni 1996; Trb. 1996, 209;  
– Belarus (algemeen belastingverdrag; nog niet in werking); ondertekening: 26 maart 1996; Trb. 1996, 119;  
– Israël (wijziging algemeen belastingverdrag uit 1974; nog niet in werking); ondertekening: 16 januari 1996; Trb. 1996, 30/1996, 187; Stilzwijgende goedkeuring: Kamerstukken II 1995/96, 24 721.

**Kaders internationaal overleg****Europese Gemeenschap**

De Europese Gemeenschap (EG) heeft volgens het Verdrag van Rome onder meer tot taak een «gemeenschappelijke markt» tot stand te brengen. Ofschoon het begrip «gemeenschappelijke markt» niet nader wordt omschreven, kan uit het Verdrag worden afgeleid, dat dit begrip mede de vier volgende vrijheden omvat: het vrije verkeer van personen, het vrije verkeer van kapitaal, het vrije verkeer van goederen en het vrije verkeer van diensten. Voorts volgt uit het Verdrag dat het tot stand brengen van de «gemeenschappelijke markt» onder meer dient te geschieden door middel van het nader tot elkaar brengen van nationale wetgevingen in die mate waarin dit voor de gemeenschappelijke markt noodzakelijk is.

**Benelux**

De Benelux vervult op een aantal gebieden nog steeds een voorbeeldfunctie voor de Europese Unie. Op fiscaal gebied is sprake van een actieve onderlinge samenwerking op basis van het Benelux Invorderingsverdrag bij bijstand bij de invordering van de directe en indirecte belastingen.

**OESO**

Vrijwel alle industriële landen (waaronder Nederland) zijn lid van de OESO. Het beleid van de OESO is gericht op het slechten van belemmeringen teneinde mondiaal de economische groei en werkgelegenheid te bevorderen. Anders dan de EG heeft de OESO niet de mogelijkheid zaken dwingend voor te schrijven. De kracht van de OESO ligt in het bewerkstelligen van een communis opinio tussen OESO-leden welke als richtsnoer kan dienen tussen OESO-leden onderling respectievelijk OESO-leden en niet-OESO-leden. Nederland is binnen het fiscale comité van deze organisatie, het zogenoemde «Committee on Fiscal Affairs» (CFA), zeer actief. Zo is Nederland in alle vaste fiscale werkgroepen van dit comité vertegenwoordigd. Als belangrijkste werkgebieden van het CFA noem ik de actualisering van het OESO-modelverdrag ter zake van belastingheffing over inkomsten en vermogen en het commentaar daarop, de transfer pricing guidelines, de toenemende belastingconcurrentie, de inlichtingenuitwisseling in de sfeer van de directe belastingen en internationaal vergelijkende analyses op belastinggebied.

**VN**

Bij de VN worden belastingverdragen vooral vanuit de invalshoek van ontwikkelingslanden gezien. Dit komt met name tot uitdrukking in een veel groter accent op een toewijzing van heffingsrechten aan de bronstaat (eerder constateren van een vaste inrichting, hogere bronheffingen en een saldo-artikel dat ook voorziet in een heffing voor de bronstaat). In de VN neemt Nederland deel in de zogenoemde «group of experts», een in VN-verband ingestelde werkgroep waarin ook een aantal OESO-Lidstaten is vertegenwoordigd en die tot taak heeft de onderlinge samenhang met het door de OESO uitgedragen beleid in de gaten te houden.

**CIAT**

Het Interim-American Center of Tax Administrators (het CIAT) is een organisatie van belastingautoriteiten van de Amerikaanse landen en heeft als doelstelling om door middel van het uitwisselen van kennis en ervaring zijn leden behulpzaam te zijn bij het moderniseren van hun

belastingwetgeving en belastingadministraties. Nederland is onlangs geassocieerd lid van het CIAT geworden om bij te dragen aan het door CIAT ontwikkelde beleid. Door daaraan mee te werken kan invloed worden uitgeoefend op het door deze organisatie uitgedragen beleid. Bij die gelegenheid heb ik ook het fiat gegeven voor een technische samenwerkingsovereenkomst met het CIAT. Op basis van deze overeenkomst zal Nederland in de toekomst meewerken aan door het CIAT georganiseerde opleidingsprogramma's en bijstand verlenen bij door het CIAT opgezette wetgevende projecten.

### **WDO**

De Wereld Douane Organisatie (WDO, de voormalige Internationale Douaneraad) is een intergouvernementele organisatie, waarin de douanediensdiensten van 140 landen samenwerken om hun effectiviteit en efficiency verder te verbeteren. Fraudebestrijding en vereenvoudiging en harmonisatie van douaneprocedures zijn daarbij primaire aandachtspunten. De Nederlandse douane participeert hierin zeer actief om met name in de richting van de ontwikkelingslanden douanesystemen te kunnen introduceren die enerzijds de markten van die landen voldoende bescherming kunnen bieden, maar die anderzijds ook waarborgen bieden dat geen illegale uitvoeren naar de Europese markten plaats vinden.

Op het terrein van de douane zou objectief gezien een mondiaal werkend multilateraal verdrag het meest efficiënt zijn als basis voor de internationale administratieve bijstandverlening. Het multilaterale WDO-verdrag (de zogenoemde Nairobi Conventie) uit 1977, is echter vooralsnog een beperkt succes. Hoewel goed van opzet heeft met name een groot aantal hoog ontwikkelde landen van ratificering afgezien; de oorzaak hiervan is gelegen in het feit dat de overeenkomstsluitende partijen veelal ontwikkelingslanden zijn die in de praktijk nauwelijks gebruik maken van de door de overeenkomst geboden bijstandsmogelijkheden. Daarnaast speelt het probleem van het gebrek aan integriteit in sommige van die landen, hetgeen de bereidheid beperkt tot gegevensuitwisseling vanuit de ontwikkelde landen. Nederland zal zich de komende jaren niettemin blijven inzetten voor een modernisering van de Nairobi Conventie.

### **CCLEC**

In de Caribbean Customs Law Enforcement Council (CCLEC) speelt de Nederlandse douane een belangrijke rol om de douane-administraties van landen van het Caribisch gebied, waaronder de Antillen en Aruba, ondersteuning te geven en bestuurlijk samen te werken.