

Vergaderjaar 2009–2010

32 145

Goedkeuring van het op 26 september 2008 te Londen totstandgekomen Verdrag tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten, met Protocol en Onderlinge Overeenkomst (Trb. 2008, 201 en Trb. 2009, 123)

Nr. 6

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 17 juni 2010

Inleiding

Allereerst wil ik, mede namens de minister van Buitenlandse zaken, de leden van de fracties van het CDA, de PvdA, de SP en de VVD dank zeggen voor hun inbreng op het voorliggende wetsvoorstel. Met belangstelling heb ik kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van deze fracties. Het verheugt mij dat de leden van de fracties van het CDA en de PvdA met belangstelling en de leden van de fractie van de SP met interesse, kennis hebben genomen van het voorliggende Verdrag tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland (hierna: Verenigd Koninkrijk of VK) tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten (hierna: het Verdrag of het voorliggende Verdrag).

Mede namens de minister van Buitenlandse Zaken geef ik in deze nota graag een reactie op de vragen van de leden van de fracties in het verslag. Bij de beantwoording zal de volgorde van het verslag zoveel mogelijk worden gevolgd. Voor zover hiervan is afgeweken, is op de oorspronkelijke plaats van de vraag in het verslag een verwijzing opgenomen naar het onderdeel waar die vraag is beantwoord. Tevens zijn in een aantal gevallen vragen, die door de verschillende fracties over hetzelfde onderwerp zijn gesteld, samengenomen.

Inhoud van het Verdrag

De leden van de fractie van het CDA vragen het kabinet hoe het tot de opvatting is gekomen dat de in het Verdrag neergelegde regelingen een

resultaat weerspiegelen dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op bevredigende wijze is rekening gehouden met de belangen van de Nederlandse belastingbetaler. In een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting wordt per definitie rekening gehouden met de belangen van de belastingbetaler. Belastingverdragen zijn immers in de eerste plaats gericht op het voorkomen van dubbele belastingheffing, zodat mogelijke belemmeringen voor het ontplooiën van economische activiteiten tussen de betrokken staten worden weggenomen. Omdat Nederland van oudsher een zeer open economie heeft, met name door de beperkte omvang van de binnenlandse markt, is het voor Nederland belangrijk om mede door middel van zijn belastingverdragen zijn fiscale vestigingsklimaat gezond te houden en zo de Nederlandse concurrentiepositie te behouden en te versterken. Tegelijkertijd streeft Nederland ernaar met zijn belastingverdragen fiscale ontgaansconstructies te verhinderen, onder meer door opname van bepalingen inzake de uitwisseling van belastinggegevens en bijstand bij invordering. Een belastingverdrag is het resultaat van een intensief onderhandelingstraject tussen twee staten die beide zo veel mogelijk rekening wensen te houden met hun eigen belastingstelsel, hun eigen verdragsbeleid, hun eigen belastingplichtigen en hun eigen politieke arena. Dat is ook het geval (geweest) in het nu voorliggende Verdrag. Nederland heeft al meer dan 80 jaar een fiscale verdragsrelatie met het Verenigd Koninkrijk. Verscheidene malen is het belastingverdrag met het VK herzien en vernieuwd, zodat het recht zou blijven doen aan de fiscale en economische omstandigheden, zowel in Nederland en het VK, als internationaal. Het nu voorliggende Verdrag past in deze ontwikkeling. Ik ben mij ervan bewust dat een aantal elementen uit het Verdrag de nodige vragen heeft opgeroepen, waarbij ik vooral doel op de nieuwe bepaling inzake lichamen met een dubbele woonplaats in artikel 4, vierde lid, ook wel de «corporate tie breaker»-bepaling genoemd. Hierop zal ik elders in deze nota ingaan. Het verdrag is echter vooral een modernisering van het verdrag uit 1980, waarbij met name technische verbeteringen zijn aangebracht, zonder daarbij het Nederlandse verdragsbeleid én de belangen van de Nederlandse belastingbetaler uit het oog te verliezen. Als voorbeeld van verbeteringen kunnen genoemd worden de verlaging van de in te houden dividendbelasting voor de – kort gezegd – «rest categorie»-dividendontvangers (ook wel zogenoemde «portfolio dividenden») van 15% naar 10% (artikel 10, lid 2, onderdeel a, sub i, van het Verdrag), de consultatie vooraf in geval van het invoeren van één van de zogenoemde «main purpose tests» (een vorm van anti-misbruik tests) opgenomen, de vereenvoudiging van de toedeling van directeursbeloningen in artikel 15, de vereenvoudiging met betrekking tot pensioenen als gevolg van de opheffing van het onderscheid tussen pensioenen opgebouwd in de publieke respectievelijk private sector en de opname van een arbitragebepaling in artikel 25, vijfde lid.

De leden van de fractie van de SP vragen of het Verdrag ook betrekking heeft op gebieden buiten Engeland met een eigen belastingstelsel en of er met al die gebieden afzonderlijke verdragen bestaan. Ter beantwoording van deze vraag merk ik op dat de territoriale reikwijdte van het Verdrag voortvloeit uit de definitie van de verdragsluitende staten die in artikel 3, eerste lid is opgenomen. Subparagraaf (c) van dit artikellid bevat de definitie van het VK, welke luidt «Groot-Brittannië en Noord-Ierland, met inbegrip van elk gebied buiten de territoriale zee van het VK dat is aangewezen uit hoofde van zijn wetgeving inzake het Continentale Plat en in overeenstemming met het internationale recht als een gebied waarbinnen de rechten van het VK met betrekking tot de zeebodem en de ondergrond en hun natuurlijke rijkdommen mogen worden uitgeoefend». Uit deze definitie volgt dat het Verdrag, wat betreft het VK, ziet op de gebieden Engeland, Schotland, Wales en Noord-Ierland. Het Verdrag ziet

niet op de zogenoemde «crown dependencies»¹ (kroonbezit) en «overseas territories»² (overzeese gebieden). Beiden vallen onder de soevereiniteit van het VK, maar maken geen deel uit van het VK zelf. Voor zowel de overzeese gebieden als het kroonbezit geldt dat zij autonoom zijn wat betreft de invulling van hun belastingstelsel en bevoegd zijn zelf belastingverdragen te onderhandelen. Met geen van deze gebieden heeft Nederland volledige belastingverdragen gesloten. Wel heeft Nederland met een groot deel van deze gebieden de afgelopen jaren verdragen gesloten inzake de uitwisseling van informatie betreffende belastingzaken, de zogenoemde TIEA's (Tax Information Exchange Agreements).

Woonplaats

In artikel 4, vierde lid, van het voorliggende Verdrag is de zogenoemde «corporate tie-breaker» opgenomen. Hierin is bepaald dat indien een persoon niet zijnde een natuurlijk persoon (hierna: een lichaam) inwoner is van beide Verdragsluitende Staten volgens hun nationale recht, de bevoegde autoriteiten van de Verdragsluitende Staten in onderling overleg zullen vaststellen van welke Verdragsluitende Staat die persoon geacht wordt inwoner te zijn voor de toepassing van het Verdrag. Dat is de hoofdregel. In aanvulling daarop is vastgelegd dat bij het ontbreken van onderlinge overeenstemming tussen de bevoegde autoriteiten die persoon, ten behoeve van het aanspraak maken op de voordelen van het Verdrag, geacht wordt van geen van de Verdragsluitende Staten inwoner te zijn. Echter een dergelijk lichaam kan wel in aanmerking komen voor vermijding van dubbele belasting, non-discriminatie en onderling overleg. Bij dat laatste aspect past één opmerking: het onderling overleg over de woonplaats volgens het verdrag kan niet worden afgesloten met arbitrage, aldus artikel 25, zesde lid.

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA en de VVD laten in verschillende bewoordingen weten dat zij nadere toelichting wensen op deze regeling. Ik ben gaarne bereid die toelichting te geven. Aangezien de vragen van bovengenoemde leden, die zowel in dit onderdeel als bij de artikelsgewijze toelichting van artikel 4 zijn gesteld, elkaar voor een groot deel overlappen en/of met elkaar samenhangen, worden zij hierna gebundeld beantwoord.

Om te beginnen en in antwoord op een aantal vragen van de leden van de fracties van het CDA, de PvdA en de VVD, is duidelijk dat de «corporate tie-breaker» van het voorliggende Verdrag afwijkt van de gebruikelijke regel van artikel 4, derde lid, van het OESO-modelverdrag. In dat model geeft de zogenoemde «place of effective management» (plaats van werkelijke leiding) de doorslag als een lichaam in beide staten op grond van het nationale recht inwoner is. Daar staat tegenover dat in paragraaf 24 van het commentaar op artikel 4 van het OESO-modelverdrag 2008, uitdrukkelijk de mogelijkheid wordt geopend dat de landen in onderling overleg de verdragswoonplaats bepalen. Nederland en het VK hebben tijdens de onderhandelingen over het nieuwe verdrag deze route gekozen. Ik ben van mening dat de keuze voor deze variant in de relatie met een land als het VK, een verantwoorde keuze is. Hier speelt voor een belangrijk deel mee dat de corporate tiebreaker uit het huidige Verdrag uit 1980 – die bepaald wordt door de «place of effective management» – een aantal regelmatig voorkomende misbruiksituaties tussen Nederland en het VK niet kon voorkomen. Hierbij kan gedacht worden aan kunstmatige en op misbruik gerichte situaties waarbij een lichaam uit Nederland naar het VK verplaatst wordt om Nederlandse dividendbelasting te ontgaan, een lichaam uit het VK naar Nederland verplaatst wordt om Britse vermogenswinstbelasting te ontgaan en een verliesvennootschap naar

¹ Kroonbezit zijn de Kanaaleilanden Jersey en Guernsey alsmede het Eiland Man.

² Overzeese gebieden zijn onder andere Anguilla, Bermuda, Britse Maagdeneilanden, Kaaimaneilanden, Gibraltar, Montserrat en de Turks- en Caicoseilanden.

het VK verplaatst wordt om aldaar gebruik te kunnen maken van de mogelijkheid om verliezen binnen concern over te dragen.

De verschillen in fiscale regelgeving tussen Nederland en het VK – die tot ontgaansconstructies kunnen leiden – in combinatie met de sterke economische banden tussen beide landen en de goede samenwerking tussen de Nederlandse en Britse fiscale autoriteiten, rechtvaardigen mijn insziens deze afwijkende corporate tie-breaker. Uit het verslag van uw Kamer blijkt dat er veel onrust is ontstaan over de mogelijke onzekerheid die de nieuw corporate tie-breaker tot gevolg zou kunnen hebben. Deze onrust is naar mijn mening en die van mijn Britse collega niet nodig en ik zal in het hiernavolgende toelichten waarom.

Er heeft uitgebreid overleg tussen mijn ambtenaren en die van het Britse Ministerie van Financiën (HMRC) plaatsgevonden over de werking van artikel 4, vierde lid, van het voorliggende Verdrag. Hierbij is mede gesproken over de vraag in welke gevallen een verzoek om een onderlinge overlegprocedure dient plaats te vinden ter vaststelling van de woonplaats van een lichaam met dubbele woonplaats voor toepassing van het verdrag. Geenszins is beoogd dat de nieuwe corporate tie-breaker tot overkill en/of langdurige onzekerheid leidt. Het is de bedoeling dat alleen een lichaam dat, op grond van de nationale regelgeving van elk van beide landen, vaststelt dat het van beide landen inwoner is, dan wel gerechtvaardigde gronden heeft om te veronderstellen dat het andere land hem ook als inwoner van dat andere land beschouwt of zal gaan beschouwen, de bevoegde autoriteiten om een woonplaatsvaststelling dient te verzoeken indien het een beroep op toepassing van het Verdrag wenst te doen. Indien een lichaam, op grond van de nationale regelgeving van elk van beide landen, bepaalt dat het geen inwoner van beide Verdragsluitende Staten is en ook geen gerechtvaardigde gronden heeft om te veronderstellen dat het andere land hem ook als inwoner van dat andere land beschouwt of zal gaan beschouwen, dient het dus geen verzoek om een onderlinge overlegprocedure ter vaststelling van de woonplaats in te dienen. Zoals reeds vermeld in de memorie van toelichting zullen ook reeds bestaande inwoners met een dubbele woonplaats, wier verdragswoonplaats bepaald is op grond van de «corporate tie-breaker» uit het huidige Verdrag uit 1980, de bevoegde autoriteiten niet om een woonplaatsvaststelling dienen te verzoeken zolang en voorzover alle materiële feiten en omstandigheden gelijk blijven.¹ Voor de volledigheid wordt nog opgemerkt dat de Belastingdienst, zoals gebruikelijk, het recht behoudt correcties aan te brengen binnen de grenzen die de wet biedt indien achteraf, bij bijvoorbeeld een controle, blijkt dat een lichaam onjuist aangifte heeft gedaan danwel nagelaten heeft aangifte te doen.

De bevoegde autoriteiten van zowel Nederland als het VK streven ernaar de onderlinge overlegprocedures ter bepaling van de woonplaats binnen uiterlijk zes maanden op te lossen. Deze termijn vangt aan vanaf het moment dat de belastingplichtige de bevoegde autoriteiten heeft voorzien van alle relevante feiten en omstandigheden. De bevoegde autoriteiten hebben de werkwijze besproken om een soepele procedure te bewerkstelligen en om ingewikkelde gevallen te kunnen oplossen. Zij zijn daarbij van mening dat er voldoende middelen en capaciteit aanwezig zijn om de verzoeken te behandelen. Zij verwachten dat op commerciële gronden gedreven «bona fide» gevallen geen nadelige gevolgen zullen ondervinden en dat het vooruitzicht van een snelle vaststelling van de woonplaats juist extra zekerheid zal geven aan lichamen met een dubbele woonplaats.

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 3, blz. 10.

Mede op grond van het voorgaande heb ik er alle vertrouwen in dat, waar een onderlinge overlegprocedure ter bepaling van de woonplaats vereist is, door middel van onderling overleg voortvarend een gepast en redelijk eindresultaat kan worden gevonden. Beide staten, het VK en Nederland, realiseren zich ten volle dat het bedrijfsleven belang heeft bij zekerheid en beide staten kenmerken zich doorgaans door een pragmatische houding op het gebied van het oplossen van fiscale geschillen. Dat is onder andere gebleken uit onderlinge overlegprocedures met het VK in de afgelopen jaren. Met het oog op het wederzijdse investeringsklimaat heb ik er derhalve vertrouwen in dat het VK en Nederland genoemde zaken constructief en actief kunnen oplossen. In het verlengde hiervan zou ik erop willen wijzen dat de aanvullende bepaling in artikel 4, vijfde lid, van het voorliggende Verdrag over «dual listed company arrangements» ook bevestigt dat beide Verdragsluitende Staten specifieke probleempunten effectief kunnen oplossen. Wellicht ten overvloede merk ik nog op dat ook bij de behandeling van het verdrag in de Britse «House of Commons General Committee» door de Britse regering aangegeven is dat waar een woonplaatsbepaling door de bevoegde autoriteiten vereist is, dit snel zal worden gedaan.

In aanvulling op het voorgaande en in antwoord op vragen van de fracties van het CDA en de VVD wil ik toevoegen dat, zoals aangegeven in de memorie van toelichting, door de verdragsonderhandelingsdelegaties een lijst is opgesteld met de relevante criteria die zullen worden toegepast bij de onderlinge overlegprocedure voor de vaststelling van de verdragswoonplaats.¹ Deze voorwaarden (i) tot en met (v) – zoals hieronder eveneens opgenomen – zijn ook in het VK in het kader van de (al afgeronde) goedkeuringsprocedure aldaar openbaar gemaakt. Daarmee mag voor iedere «gebruiker» van het toekomstige verdrag duidelijk zijn op welke uitgangspunten de beide bevoegde autoriteiten zich zullen baseren bij het beoordelen van gevallen van een dubbele nationale woonplaats. In een aantal opzichten kan worden gesteld dat deze opsomming specifiek en concreter is dan de terminologie «place of effective management» zoals die in het OESO-modelverdrag wordt gebruikt. De lijst vormt vooral echter ook een bevestiging van gebruikelijke factoren ter beoordeling van de woonplaats, zoals ze ook in het voornoemde commentaar bij het OESO-modelverdrag worden genoemd. De lijst kan daarmee ook gebruikt worden voor daaraan eventueel voorafgaande discussies in de praktijk bij overleg tussen belastingadviseurs en belastinginspecteurs. Juist waar het om hele feitelijke vragen gaat, is het echter onmogelijk een limitatieve lijst op te stellen. In iedere situatie immers kan en zal de dagelijkse werkwijze van en rondom het lichaam verschillen. De lijst is voorts niet limitatief om individuele belastingplichtigen de ruimte te bieden aanvullende argumenten aan te leveren op basis van relevante feiten over waar het lichaam voor verdragsdoeleinden volgens hen is gevestigd.

Voor de volledigheid en in antwoord op de vraag van de fractie van het CDA, neem ik hieronder de tekst op die het VK heeft gehanteerd in het goedkeuringsproces aldaar.²

«The following agreement was reached between officials regarding the application of this provision:

Dual Residence of Persons Other Than Individuals

1. *Paragraph 4 of Article 4 of the Convention between the United Kingdom and the Netherlands provides a measure which addresses the residence for the purposes of the Convention of persons resident in both Contracting States. For ease of reference this measure will be referred to as «the tie-breaker test».*

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 3, blz. 9–10.

² Explanatory memorandum to the double taxation relief and international tax enforcement (taxes on income and capital) (Netherlands), Order 2009, no. 227.

2. *The tie-breaker test provides that, in cases of dual residence, the competent authorities of the United Kingdom and the Netherlands shall determine by mutual agreement the Contracting State of which the person shall be deemed to be resident for the purposes of the Convention.*
3. *In the absence of agreement between the competent authorities the person shall not be considered to be a resident of either Contracting State for the purposes of claiming benefits provided by the Convention, except those provided by Article 21, Article 24 and Article 25 of the Convention.*
4. *In considering cases which fall within paragraph 4 of Article 4 of the Convention the competent authorities shall have regard to:*
 - (i) *where the senior management of the person is carried on;*
 - (ii) *where the meetings of the board of directors or equivalent body are held;*
 - (iii) *where the person's headquarters are located;*
 - (iv) *the extent and nature of the economic nexus of the person to each State; and*
 - (v) *whether determining that the person is a resident of one of the Contracting States but not of the other State for the purposes of the Convention would carry the risk of an improper use of the Convention or inappropriate application of the domestic law of either State.*

This list of factors is not exhaustive.

5. *The competent authorities shall apply the provisions of paragraph 4 of Article 4 on a case by case basis. As the facts upon which an agreement is reached may change over time the competent authorities may revisit agreements, particularly where there are significant changes in the relevant facts.*
6. *Where a company was resident in both the Netherlands and the United Kingdom under the domestic law of those countries before the entry into force of this Convention, and the status of that company was determined by the residence «tie breaker» in the 1980 Convention (Article 4(3), which uses the criterion of place of effective management), the competent authorities of the Netherlands and the UK will not seek to revisit that determination so long as all the material facts remain the same. Where the material facts change after entry into force of this Convention, and the competent authorities determine that for treaty purposes the company should be regarded as a resident of the other country (or the competent authorities do not reach a mutual agreement), that new determination (or the loss of treaty benefits pursuant to the absence of a mutual agreement) will apply only to income or gains arising after the new determination (or notice to the taxpayer of the absence of an agreement).»*

Dit citaat sluit naadloos aan op de tekst die in de Nederlandse memorie van toelichting is gehanteerd.

Overigens wordt, in antwoord op vragen van de leden van de fractie van het CDA, onder het begrip «senior management» – zoals opgenomen in criterium (i) hierboven – verstaan het nemen van de belangrijkste besluiten op bestuurlijk en commercieel gebied die nodig zijn voor de bedrijfsvoering van het lichaam als geheel. Met betrekking tot de vraag om wiens hoofdkantoor het in criterium (iii) gaat, luidt het antwoord dat het gaat om het hoofdkantoor van het lichaam. Tenslotte gaat het bij criterium (v) om een afweging die elk land in eerste instantie afzonderlijk zal maken op grond van de heersende regelgeving aldaar, doel en

strekking daarvan en jurisprudentie, en vervolgens in onderling overleg met het andere land zal meewegen bij de bepaling van de woonplaats.

In antwoord op vragen van de leden van de fractie van het CDA, zal het resultaat van de onderlinge overlegprocedure, de zogenoemde «mutual agreement procedure», over de vraag van welk land een «dual resident»-lichaam (lichaam met een dubbele woonplaats) inwoner is voor verdragsdoeleinden, gelden vanaf het moment waarop de relevante feitelijke constellatie zich voordoet, zijnde de oprichting of de gewijzigde feiten en omstandigheden. Zoals reeds aangegeven, is de intentie dat in de gevallen waar een onderlinge overlegprocedure dient te worden gestart – i.e. waar de belastingplichtige heeft vastgesteld dat hij op grond van de nationale regelgeving van elk van beide landen inwoner is van beide landen of waar hij het gerechtvaardigde vermoeden heeft dat het andere land hem ook als inwoner zal beschouwen – deze onderlinge overlegprocedure binnen een half jaar wordt voltooid. Afhankelijk van het moment van de door het desbetreffende lichaam aangedragen feiten, zal er dan ook een zeer beperkte «terugwerkende kracht» in een vaststelling van de verdragswoonplaats zitten. In de tussenliggende periode van in principe maximaal zes maanden waarin de onderlinge overlegprocedure nog niet is afgerond, zal het lichaam nog geen beroep op het verdrag kunnen doen. Hiermee is ook de vraag beantwoord van de leden van de fractie van het CDA inzake de interpretatie van een door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) geschetste casus waar een lichaam een dividend uitkeert.

Op de voorgaande passage inzake terugwerkende kracht bestaat één belangrijke uitzondering. Zoals in de memorie van toelichting ook al is beschreven, hechten de beide landen eraan *bestaande* situaties van «dual residency» zoveel mogelijk geruuststelling te bieden. Voor die situaties – waar de leden van de fracties van het CDA en de PvdA naar vragen – is derhalve het volgende aangegeven, zoals ook opgenomen in de door het VK gepubliceerde «Explanatory memorandum» (zie paragraaf 6 in de hiervoor opgenomen Engelse tekst). Indien de vestigingsplaats van een vennootschap op grond van de «tiebreaker» uit artikel 4, derde lid, van het huidige Verdrag uit 1980 is bepaald, zullen de verdragsstaten de vestigingsplaats van deze vennootschap niet opnieuw beoordelen, mits de feiten en omstandigheden ongewijzigd blijven. Een verzoek om woonplaatsvaststelling via een onderlinge overlegprocedure is derhalve niet nodig. Wanneer na inwerkingtreding van het voorliggende Verdrag verandering optreedt in de feiten en omstandigheden die leiden tot een gewijzigde woonplaats of het gerechtvaardigde vermoeden daartoe, en de verdragsstaten in onderling overleg vaststellen dat de vestigingsplaats is gewijzigd (of dat de vennootschap niet langer inwoner is voor de toepassing van het Verdrag), zal deze nieuwe vestigingsplaats enkel van toepassing zijn op inkomsten en vermogenswinsten die opkomen nadat die nieuwe vestigingsplaats (of het ontbreken daarvan) is bepaald.

De vraag – zoals ook door de leden van de leden van de fracties van het CDA en de PvdA gesteld – is vervolgens wanneer de feiten en omstandigheden in zodanige mate zijn gewijzigd dat de woonplaats ook is gewijzigd. Daar is heel moeilijk in algemene zin op te reageren. Ook hier geldt immers dat vele feiten van belang kunnen zijn voor de vestigingsplaats. Te denken valt aan een herschikking van bepaalde belangrijke beslissingsbevoegdheden binnen het lichaam naar hooggeplaatste werknemers in het andere land, aan bestuursvergaderingen die voortaan (vaker) in het andere land plaatsvinden, aan bestuurders die verhuizen, aan het in aanzienlijke mate voortaan uitbesteden van beslissingsbevoegdheden aan extern ingehuurde bestuurders, een wezenlijke toename van zakelijke transacties met daarbij behorende beleidsbepalende besluiten vanuit het

andere land, een wijziging van de mate van bedrijvigheid in één van beide landen, enzovoort, enzovoort. Ook onder huidig recht doen dergelijke veranderingen in de bestuurlijke situatie bij lichamen zich in relatie met allerlei landen al voor. Gedacht kan worden aan lichamen waarvan op enig moment in het verleden de vestigingsplaats bijvoorbeeld naar België is overgebracht. Er moet in een dergelijk geval altijd een moment worden vastgesteld waarop de belastingplichtige en beide betrokken landen erkennen dat een verplaatsing heeft plaatsgevonden. Het is voor de praktijk dus niet nieuw. De ervaring uit het verleden rechtvaardigt de veronderstelling dat belastingplichtigen doorgaans zullen beseffen wanneer de feiten en omstandigheden zodanig wijzigen dat onzekerheid over de vestigingsplaats of zelfs verplaatsing daarvan aan de orde is. Op die momenten is overleg met de Nederlandse Belastingdienst – eventueel ondersteund door de directie Internationale Fiscale Zaken van het ministerie van Financiën als bevoegde autoriteit voor de overlegprocedures – mogelijk. Binnen de gebruikelijke kaders werkt de Nederlandse Belastingdienst zoals bekend mag worden verondersteld mee aan zoveel mogelijk zekerheid vooraf.

Door de leden van de fractie van het CDA is de vraag gesteld wat de invloed is op, en betrokkenheid van, de belastingplichtige bij de onderlinge overlegprocedure. De belastingplichtige heeft vanaf het begin een grote invloed op de procedure. Hij benoemt immers primair de relevante feitelijke situatie: hij bepaalt waar hij zich feitelijk vestigt, waarbij hij de feitelijke situatie op enige punten eventueel kan aanpassen en daarmee bijvoorbeeld de zogenoemde «substance» (mate van aanwezigheid) kan versterken. Waar dat gepast is kan – zoals hiervoor reeds aangegeven – de feitenomschrijving gepaard gaan met overleg met de bevoegde belastinginspecteur. Alleen in die gevallen waarin de belastingplichtige vervolgens bepaalt dat sprake is van een dubbele woonplaats of waar hij het gerechtvaardigde vermoeden heeft dat het andere land hem ook als inwoner van dat andere land zal beschouwen, dient een onderlinge overlegprocedure gestart te worden. De beslissing in de overlegprocedure zal vanzelfsprekend op basis van de daadwerkelijke feitelijke situatie worden genomen. Daarbij is het streven om zoveel mogelijk rekening te houden met de door de belastingplichtige gegeven visie op de situatie. Wat betreft de betrokkenheid van de belastingplichtige bij de onderlinge overlegprocedure zelf, geldt zoals voor alle onderlinge overlegprocedures dat deze procedure een interstatelijke aangelegenheid is die door de bevoegde autoriteiten wordt afgewikkeld. Bij de uitwisseling van standpunten tussen de bevoegde autoriteiten is de belastingplichtige dan ook niet direct betrokken. Dit brengt ook met zich mee dat aan belastingplichtige geen afschriften van correspondentie tussen de bevoegde autoriteiten worden verstrekt. Uiteraard geldt, zoals in alle onderlinge overlegprocedures, het uitgangspunt van de Nederlandse bevoegde autoriteit om de belastingplichtige gedurende de procedure zo goed en zo volledig mogelijk te informeren over de stand van zaken.

Overigens is de vraag gesteld of bezwaar en beroep mogelijk is tegen een voor belastingplichtige ongewenste aanwijzing van de verdragswoonplaats of tegen het eventuele oordeel dat een verdragswoonplaats niet kan worden vastgesteld. Uiteraard kan tegen bijvoorbeeld een (naheffings)aanslag dividendbelasting wel bezwaar en beroep worden ingesteld, maar over de onderliggende beslissing van de bevoegde autoriteiten kan de rechter in beginsel geen oordeel vellen, aangezien deze is genomen overeenkomstig hetgeen artikel 4, vierde lid, van het verdrag voorschrijft. Dit geldt overigens ook op grond van het rechtssysteem in het VK. Hierbij herhaal ik nogmaals wat ik op andere plekken reeds heb aangegeven. Uitgangspunt voor de verdragsluitende partijen is dat in de praktijk alleen bij kunstmatige, op misbruik gerichte situaties geen uitkomst van de

onderlinge overlegprocedure denkbaar zal zijn. Beide landen hebben er wederzijds groot belang bij dat reële situaties de maximale zekerheid krijgen om betekenisvolle investeringen tot stand te kunnen blijven brengen.

In de naar verwachting beperkte groep gevallen waarin de onderling overlegprocedure niet tot een oplossing leidt, zijn geen verdragsvoordelen op het lichaam van toepassing. Daarop gelden als uitzondering de artikelen over non-discriminatie, onderling overleg (met uitzondering van arbitrage) en voorkoming van dubbele belasting, zoals weergegeven in artikel 4, vierde lid, van het onderhavige Verdrag. Het niet van toepassing zijn van de verdragsvoordelen betekent overigens dat het nationale recht van de landen onverkort van toepassing is. In antwoord op vragen van de leden van de fractie van het CDA over de mogelijkheid wel nog de voordelen toe te passen die zijn voorzien in bovengenoemde artikelen, bevestig ik hier tevens dat de verdragsluitende partijen in alle opzichten beogen dat de onderlinge overlegprocedure regeling niet tot «overkill» leidt. Dat verklaart met name waarom expliciet is geregeld dat zelfs bij afwezigheid van een vaststelling van de verdragswoonplaats – hetgeen zich naar verwachting slechts voor zal doen in gevallen waarin sprake is van een kunstmatige, op misbruik gerichte situatie – toch voorkoming van dubbele belasting kan worden gegeven op die inkomensbronnen waar geen sprake is van misbruik. Ik erken – in de door de leden van de fracties van het CDA en de VVD verzochte reactie op wat de NOB hierover heeft opgemerkt – dat op basis van de strikte verdragsteksten puur formeel kan worden betwijfeld of de combinatie van artikel 21 en artikel 4 deze mogelijkheid wel biedt omdat in een deel van de voorkomingsbepalingen van Nederlandse zijde gesproken wordt van «inwoner». Aangezien de intentie en omschrijving daarvan in artikel 4, vierde lid, stellig is geformuleerd meen ik echter dat onrust daarover niet gerechtvaardigd is: zoals in de memorie van toelichting is verwoord dient van Nederlandse zijde naar analogie van artikel 21 voorkoming van dubbele belasting te worden gegeven. In de memorie van toelichting is aangegeven aan welke soort situaties bijvoorbeeld kan worden gedacht.¹ Mijn ervaring is dat de Belastingdiensten van het VK en van Nederland proportionaliteit en duidelijkheid zeer belangrijk vinden. Ik heb dan ook de overtuiging dat zich in de toekomstige praktijk voor bona fide gevallen eigenlijk geen schrijnende situaties kunnen voordoen. Overigens heeft juist ook de Belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk de gekozen formuleringen in het verdrag nodig om deze ook voor hen onder omstandigheden wenselijke voorkoming te geven. Dat ook het non-discriminatie artikel van toepassing is verklaard voor deze gevallen waarin geen verdragswoonplaats kan worden vastgesteld, is eveneens een bevestiging dat de verdragsluitende staten geen «overkill» beogen. Vanzelfsprekend is het overigens onder geen enkele omstandigheid wenselijk dat gediscrimineerd wordt. De verwijzing naar dit artikel in artikel 4, vierde lid, is dan ook vanzelfsprekend. Ten slotte kan ik bevestigen wat de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs heeft opgemerkt: dat de inspecteur toch voorkoming van dubbele belasting in de voornoemde gevallen kan geven is een regel die voortvloeit uit het verdrag en waarvan de (Nederlandse) rechter dus kan oordelen of de inspecteur die regel op een redelijke wijze heeft toegepast.

Met betrekking tot de «corporate tiebreaker» merken de leden van de fracties van het CDA, de PvdA en de VVD verder op dat er geen arbitragemogelijkheid bestaat. Die conclusie is juist, zoals ook aan het begin van dit onderdeel «Woonplaats» is aangegeven. Daarvoor zijn in hoofdzaak twee argumenten aan te geven. Hoewel beide Verdragsluitende Staten met volle overtuiging tijdens de onderhandelingen voor arbitrage als nieuwe mogelijkheid ter finalisering van onderling overlegprocedures kozen, was

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 3, blz. 10.

het destijds in internationaal verdragsrechtelijk perspectief nog zeker niet volstrekt gebruikelijk om arbitrage op te nemen. In het OESO-modelverdrag is deze mogelijkheid bijvoorbeeld pas opgenomen in de «update» van dat model in 2008. Het Verenigd Koninkrijk is bijvoorbeeld ook het eerste land waarmee Nederland vervolgens een aanvullende overeenkomst is overeengekomen over de procedurele uitwerking van de arbitrageprocedure (*Trb.* 2009, nr. 123; in hoofdlijnen is deze overeenkomst conform de voorbeeld «mutual agreement» die bij het OESO-modelverdrag is toegevoegd aan het commentaar op artikel 25). Er bestond in de relevante periode dus nog wel enige voorzichtigheid met het invoeren van arbitrage als instrument. Daarbij komt dat, zoals hiervoor nader is toegelicht, de gevallen waarin de bevoegde autoriteiten niet uit de verdragswoonplaats komen, naar verwachting alleen de kunstmatige en op misbruik gerichte gevallen zullen zijn. Dat tezamen verklaart waarom geen arbitrage in verband met de «corporate tie-breaker» in het Verdrag is opgenomen.

Vervolgens wil ik ingaan op de vraag van de leden van de fractie van het CDA over de ervaringen die Nederland tot op heden heeft opgedaan met «corporate tie-breakers» die de opzet volgen dat «onderling overleg» noodzakelijk is voor een oplossing. Die variant staat reeds in artikel 4, derde lid, van het huidige belastingverdrag dat de Verenigde Staten en Nederland hebben gesloten.¹ Het staat tevens in artikel 4, derde lid, van het huidige verdrag tussen Canada en Nederland.² Hoewel de bewoordingen in beide artikelen licht afwijken van elkaar en van de tekst zoals die met het VK is overeengekomen, is de strekking gelijk. Met betrekking tot Canada zijn mij geen problemen met de uitwerking van deze bepaling bekend. In de relatie met de Verenigde Staten kan worden opgemerkt dat voornoemde bepaling wel aandacht trekt, maar dat evenmin sprake is van problemen. Het verdrag met de Verenigde Staten is gezien de economisch sterke wereldwijde positie van dat land altijd belangrijk voor de praktijk. Daarom trekt ieder aspect van dat verdrag op enig ogenblik wel enige aandacht. Landen als de Verenigde Staten en Canada zijn, net als het VK ook landen waarbij overleg tussen bevoegde autoriteiten van beide kanten professioneel, daadkrachtig en op een aan belastingplichtigen goed uitlegbare wijze kan plaatsvinden. Overigens wijs ik erop dat Nederland nog een aantal verdragen heeft gesloten waarin een op onderling overleg gebaseerde corporate tie-breaker bepaling staat. Ik wijs ter illustratie op de huidige verdragen met Barbados, Belarus, China, Estland, de Filippijnen, Indonesië, Japan, Letland, Litouwen, Nigeria, Thailand en Turkije. Ook in relatie met deze landen zijn geen problemen met betrekking tot de uitwerking van de desbetreffende corporate tie-breaker bepaling bekend.

Voorts vragen de leden van de fractie van het CDA hoe ik aankijk tegen de gedachte dat een lichaam, dat is opgericht naar het recht van het VK maar feitelijk is gevestigd in Nederland, zich mogelijk in een slechtere positie bevindt dan bijvoorbeeld een lichaam dat is opgericht naar het recht van een «offshore jurisdictie» of een ander land in de Europese Unie en dat zich overigens in dezelfde omstandigheden bevindt. Het klopt dat in de voornoemde situatie sprake is van een «dual resident»-lichaam en dat dus artikel 4, vierde lid, van het voorliggende Verdrag van toepassing zal zijn. Juist in deze situaties waarbij kennelijk wordt verondersteld dat nauwelijks discussie kan bestaan over de feitelijke vestigingsplaats in Nederland zal een voor de belastingplichtige wenselijk resultaat van de onderlinge overlegprocedure volstrekt voor de hand liggen. Afgezien van de streeftijd van maximaal zes maanden die gemeoid is met het formeel bevestigen daarvan door de bevoegde autoriteiten is er voor de belastingplichtige in deze situatie derhalve mijns inziens geen wezenlijke belemmering van zijn dagelijkse activiteiten. Hij ontvangt juist zekerheid.

¹ *Trb.* 1993, 77.

² *Trb.* 1986, 65.

De leden van de fractie van het CDA vragen of zich een eventuele bijzondere compartimenteringsproblematiek voordoet in relatie tot de onderlinge overlegprocedure-benadering die is opgenomen in artikel 4, vierde lid, van het Verdrag. Zoals ook in de memorie van toelichting is aangegeven, zie ik geen bijzondere complicaties.¹ Verandering van de feitelijke vestigingsplaats van bijvoorbeeld Nederlandse besloten vennootschappen naar een locatie in het land van een willekeurige verdragspartner is niet anders dan wanneer deze verandering van feitelijke vestigingsplaats wordt bevestigd in een onderlinge overlegprocedure zoals nu aan de orde zal zijn in de relatie met het Verenigd Koninkrijk. Zonder te nuanceren komt het erop neer dat verplaatsing van de feitelijke vestigingsplaats van een dergelijk lichaam voor de heffing van de vennootschapsbelasting tot afrekening kan leiden, maar voor de heffing van dividendbelasting als zodanig geen gevolgen heeft.

De leden van de fractie van het CDA hebben ook de situatie voorgelegd waarin één van de directieleden verhuist van Nederland naar het Verenigd Koninkrijk vanwege persoonlijke omstandigheden. Bij een Nederlands lichaam waarin een actieve onderneming wordt gedreven, zal niet ter discussie staan dat als slechts één van een grotere groep bestuurders naar het VK verhuist, niet onmiddellijk de feitelijke vestigingsplaats van dat lichaam naar het VK verschuift. Evenmin zal een incidentele bestuursvergadering die buiten Nederland wordt gehouden, leiden tot het verschuiven van de feitelijke vestigingsplaats van het lichaam. Daarbij past, zoals eerder vermeld, de constatering dat in de bulk van de gevallen voor een ieder, zowel de belastingplichtige als de bevoegde autoriteiten, helder zal zijn waar de feitelijke vestigingsplaats van een lichaam zich bevindt. In het verlengde van de zojuist genoemde voorbeelden kan natuurlijk een grijs gebied worden beschreven waarin geleidelijk een deel van de bestuurders zich niet meer in Nederland maar in het VK bevindt en waarin een deel van de bestuursvergaderingen in het VK plaatsvindt. Hier is vervolgens discussie mogelijk over waar zich dan de woonplaats van het lichaam voor verdragsdoeleinden bevindt en dient een onderlinge overlegprocedure gestart te worden. Dat daar discussie mogelijk is, is echter niet anders wanneer zich een vergelijkbare situatie voordoet in relatie met een land waar wel volgens de «place of effective management»-regels een verdragswoonplaats moet worden bepaald. In deze situaties zou zelfs kunnen worden gesteld dat het juist handig is dat via artikel 4, vierde lid, al een basis is neergelegd voor de bevoegde autoriteiten om voortvarend voor de toepassing van het verdrag zekerheid te geven over waar de verdragswoonplaats zich bevindt. Daarbij zullen zoals eerder reeds genoemd de toelichting en voornemens van de belastingplichtige in kwestie een grote rol spelen.

In antwoord op de vraag van de leden van de fracties van het CDA en de VVD wat de gevolgen van de nieuwe corporate tie-breaker zullen zijn, zal, zoals elke wijziging in fiscale regelgeving, ook de nieuwe werkwijze uit artikel 4, vierde lid mogelijk enige gewenning vergen. Nogmaals wijs ik erop dat mijns inziens de verwachting gerechtvaardigd is dat in alle gevallen waar onderling overleg dient plaats te vinden, gepast en snel (uiterlijk zes maanden mits alle informatie is verstrekt) duidelijkheid kan worden gegeven. Tevens herhaal ik de overtuiging, die zowel voor mij als voor mijn Britse collega geldt, dat alle bona fide gevallen niet nadelig beïnvloed zullen worden en dat slechts in die gevallen waarin sprake is van een kunstmatige, op misbruik gerichte situatie, geen woonplaats voor het verdrag zal worden aangewezen dan wel de onderlinge overlegprocedure niet tot een oplossing leidt. Verder houd ik er rekening mee dat minder vaak «dual resident»-situaties zullen voorkomen doordat belastingplichtigen het veelal in hun macht hebben buiten het bereik van de bepaling te blijven. Zo zal bij een verschuiving of het opstarten van

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 3, blz. 11.

activiteiten in de planning wellicht vaker gekozen worden voor oprichting van een rechtsvorm in de nieuwe locatie. Ook kan ik me voorstellen dat onder omstandigheden, waar de economisch bepaalde werkwijze van een onderneming die ruimte ook biedt, de «substance» in de locatie waar de verdragswoonplaats zich onder het huidige Verdrag uit 1980 al bevindt eerder iets versterkt dan verzwakt zal worden. Ook houd ik rekening met de mogelijkheid dat bepaalde structuren geleidelijk zullen verdwijnen. Deze ontwikkelingen acht ik niet bezwaarlijk. Cruciaal voor de toekomst is dat in alle situaties waarin spoedig duidelijkheid nodig is, die ook voortvarend wordt gegeven. Daarbij gaan de bevoegde autoriteiten van beide landen ervan uit dat de capaciteit en inzet die met de benodigde onderlinge overlegprocedures gemoeid is, zowel aan de zijde van het bedrijfsleven als aan de zijde van de overheid overzienbaar zullen zijn.

Ter afsluiting herhaal ik dat ik, alles bij elkaar genomen, de mening ben toegedaan dat de in het nieuwe verdrag gekozen werkwijze per saldo niet slechter is dan de huidige bepaling van de verdragswoonplaats op basis van de «place of effective management». In feite geven de nu tot stand gebrachte nieuwe formuleringen en overwegingen in de relatie met het VK zelfs een duidelijker kader. De aanvullende toelichtingen over de manier waarop wordt omgegaan met bestaande gevallen, met wijzigingen van de feitelijke situatie in de toekomst en in welke gevallen wel of niet een onderlinge overlegprocedure verzocht dient te worden, zouden naar ik stellig hoop – in combinatie met de op ervaring gebaseerde mogelijkheid om constructief te overleggen met de Britse autoriteiten – voldoende geruststelling moeten bieden dat deze aanpak van de «corporate tiebreaker» een valide aanpak is voor lichamen met een dubbele woonplaats. Desalniettemin neem ik de opmerkingen vanuit de fracties en de NOB uiteraard zeer serieus en zal ik in de toekomst met gepaste terughoudendheid deze corporate tie-breaker als inzet kiezen. Mocht deze corporate tie-breaker als gevolg van gegronde vrees voor misbruik van een verdrag met een bepaalde staat worden overwogen, dan zal deze slechts door Nederland als inzet worden gekozen (dan wel geaccepteerd worden) in die verdragssituaties waar de verwachting bestaat dat deze – zoals in de relatie met het VK – een duidelijk kader kan bieden.

Beursgenoteerde ondernemingen met een dubbele structuur

De leden van de fractie van de SP vragen naar het aantal ondernemingen met een «dubbele structuur» en merken op een onderbouwing te missen voor de «dual listed company arrangements». In het vijfde en zesde lid van artikel 4 is een regeling getroffen voor beursgenoteerde ondernemingen met een «dubbele structuur», zogenoemde dual listed company arrangements. Een aantal grote beursgenoteerde ondernemingen in zowel Nederland als het VK valt onder de reikwijdte van deze bepaling. Zoals opgemerkt in de memorie van toelichting, zijn deze ondernemingen opgebouwd uit twee onafhankelijke vennootschappen, opgericht in Nederland respectievelijk het VK, met elk hun eigen beursnotering aldaar en hun eigen juridische status.¹ Indien deze vennootschappen elk een eigen, onafhankelijke onderneming zouden drijven, zou er naar verwachting geen onduidelijkheid zijn over de vestigingsplaats van deze vennootschappen. Echter, de ondernemingen van de betrokken vennootschappen werken zodanig nauw samen, dat in de praktijk de vraag kan opkomen of de Britse vennootschap wel in het VK is gevestigd danwel of de Nederlandse vennootschap wel in Nederland is gevestigd. Met het vijfde en zesde lid wordt beoogd dit onbedoelde bijeffect van de onderlinge verwevenheid van deze ondernemingen te voorkomen. Het aantal ondernemingen dat onder de reikwijdte van deze bepalingen valt,

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 3, blz. 11–13.

is beperkt, doch naar verwachting zijn er aanzienlijke belangen mee gemoeid.

Deze leden vragen voorts een nadere toelichting op de mogelijkheid om regelingen op te stellen die voorzien in de overdracht van middelen en activa tussen beide vennootschappen, in verband met de eis van gelijkgestelde dividenduitdelingen (zoals opgenomen in artikel 4, zesde lid, onderdeel c). Een regeling die hierin kan voorzien is bijvoorbeeld een zogenoemde «equalisation agreement» tussen de betrokken vennootschappen. Het volgende voorbeeld kan duidelijkheid bieden.

Voorbeeld

Twee nauw samenwerkende houdstervenootschappen, vennootschap A in land A en vennootschap B in land B, bezitten samen een groep van ondernemingen. De aandeelhouders van de hele groep zijn gelijkelijk verdeeld over de beide vennootschappen: 50% van de aandeelhouders houdt zijn aandelen in vennootschap A in land A, de andere 50% in vennootschap B in land B. Vennootschap A houdt de ene helft van alle dochtermaatschappijen, vennootschap B de andere helft. Aanvankelijk dragen de dochtermaatschappijen van beide vennootschappen in gelijke mate bij aan de winstgevendheid van de groep en zijn in staat dividenden uit te keren uit hun aanwezige reserves. Stel nu dat de dochtermaatschappijen van vennootschap A gevestigd zijn in groeilanden, terwijl de groei van dochtermaatschappijen van vennootschap B achterblijft. Na een aantal jaar dragen de dochtermaatschappijen van A voor 70% bij aan de totale winst en die van B nog maar voor 30%. In een dergelijke situatie kan het zijn dat vennootschap B niet meer in staat is in gelijke mate dividend uit te keren als vennootschap A, terwijl de aandeelhouders van beide vennootschappen gelijke rechten hebben op de winst van de gehele groep. Alsdan kan het geboden zijn dat vennootschap A waarde overdraagt aan vennootschap B om deze ongelijkheid op te heffen (equalisation agreement). Dat kan in de vorm van de overdracht van liquide middelen, maar het is veeleer denkbaar dat een herschikking optreedt van bezittingen, inhoudende dat vennootschap A dochtermaatschappijen overdraagt aan vennootschap B om de balans in de uitkeerbare reserves duurzaam te herstellen. Overigens dient bedacht te worden dat er altijd wel een verband zal bestaan tussen de aanwezigheid van uitkeerbare reserves en van liquide middelen, maar dat dat niet noodzakelijk is. Zo kan het zijn dat een onderneming veel liquide middelen genereert, maar niet winstgevend is vanwege hoge afschrijvingen. Omgekeerd kan het voorkomen dat een zeer winstgevende onderneming weinig vrije liquide middelen heeft als gevolg van hoge investeringen om de groei en winstgevendheid vast te houden.

Bij de artikelsgewijze toelichting van artikel 4 vragen de leden van de fractie van het CDA een nadere toelichting over de benoeming van een identieke of nagenoeg identieke raad van beheer. In de toelichting is opgemerkt dat de bepaling voor «dual listed companies» niet direct toepassing mist als bij één van beide vennootschappen een bestuurder terugtreedt. Voorwaarde is wel dat de situatie binnen een redelijke termijn wordt gerepareerd. Wat moet worden verstaan onder «niet direct» en «binnen een redelijke termijn» is om praktische redenen niet nader ingevuld. Bij de totstandkoming van een belastingverdrag moet, net als bij nationale wetgeving, een balans worden gezocht tussen voldoende duidelijkheid en zekerheid enerzijds en een zekere mate van flexibiliteit en ruime toepasbaarheid anderzijds. Niet elk detail kan in een verdrag of wet worden vastgelegd. Bij de onderhavige bepaling zou kwantificering van de desbetreffende begrippen een grote mate van willekeurigheid krijgen en tot een onnodige verstarring van de bepaling leiden.

Pensioenen

De leden van de fracties van het CDA en de PvdA wijzen op de gelijkstelling van particuliere pensioenen en overheidspensioenen in artikel 17 en vragen naar een nadere duiding van de hiermee gepaard gaande verschuiving van de heffingsrechten en de belangen hiervan voor de schatkist. Onder het huidige Verdrag uit 1980 komt het heffingsrecht over particuliere pensioenen op basis van artikel 18 uitsluitend toe aan de woonstaat van de gepensioneerde. Het heffingsrecht over overheidspensioenen komt op basis van artikel 19, tweede lid, toe aan de zogenoemde bronstaat. Onder het nu voorliggende Verdrag komt het heffingsrecht over particuliere en overheidspensioenen toe aan de woonstaat van de gepensioneerde, tenzij sprake is van een situatie als omschreven in het tweede lid van artikel 17; alsdan mag de bronstaat alsnog belasting heffen. Naar verwachting zal deze situatie zich echter slechts incidenteel voordoen, daar zowel in het VK als in Nederland pensioenuitkeringen vrijwel altijd voor 90% of meer in de heffing worden betrokken. Resultaat is derhalve dat ingevolge het voorliggende Verdrag, het heffingsrecht over overheidspensioenen in vrijwel alle gevallen zal verschuiven van de bronstaat naar de woonstaat van de gepensioneerde. Een voorbeeld: een Nederlandse ambtenaar in dienst van het Rijk heeft in Nederland zijn pensioen opgebouwd, maar woont als gepensioneerde in het VK. Onder het Verdrag uit 1980 zou Nederland, als bronstaat, het heffingsrecht hebben over de pensioenuitkeringen die verband houden met zijn werkzaamheden bij de Nederlandse overheid. Onder het voorliggende Verdrag komt het heffingsrecht toe aan het VK (er vanuit gaande dat het tweede lid van artikel 17 niet in werking treedt). In de spiegelbeeldige situatie dat een Britse ambtenaar als gepensioneerde in Nederland woont, zal het heffingsrecht aan Nederland gaan toekomen. Een exacte kwantificering van de gevolgen voor de schatkist van deze verschuiving van de heffingsrechten is niet mogelijk, gezien de veelheid van factoren die hierbij een rol spelen. Rekening moet worden gehouden met de verschillende belastingtarieven en de mate van tariefsprogressie in beide landen. Ook de sociale zekerheidspositie van de betrokken belastingplichtigen speelt een rol. Daarnaast moet worden bezien hoeveel belastingplichtigen een beroep zullen gaan doen op de overgangsregeling opgenomen in artikel 30, vierde lid. Omdat naar verwachting een aantal belastingplichtigen onder het voorliggende Verdrag zal worden geconfronteerd met een hogere effectieve belastingdruk dan onder het Verdrag uit 1980 en een aantal belastingplichtigen juist met een lagere effectieve druk, is het de verwachting dat de effecten voor de schatkist per saldo beperkt zullen zijn. Echter, om in individuele gevallen eventuele nadelige effecten van deze verschuiving te verzachten, is voor gepensioneerden die onmiddellijk voor het van toepassing worden van het voorliggende Verdrag reeds onder de reikwijdte van artikel 19, tweede lid, onderdeel a, uit het Verdrag uit 1980 vielen, de mogelijkheid geschapen deze oude bepaling te blijven toepassen. In dat geval zal het heffingsrecht derhalve niet verschuiven.

Op de vraag van de leden van de fractie van het CDA waarom in dit geval is gekozen voor een overgangsregeling met een in de tijd onbeperkte geldigheid, terwijl de overgangsbepaling van artikel 30, derde lid, voor drie jaar geldig is, merk ik op dat dit voortvloeit uit de verschillende omstandigheden waarin de betrokken belastingplichtigen in beide situaties verkeren. Aangezien werknemers in actief dienstverband in de regel flexibeler zijn en meer invloed hebben op hun werkomstandigheden dan gepensioneerden, lag het voor Nederland en het VK voor de hand om de overgangsregeling voor werknemers die onder artikel 14, derde lid, van het voorliggende Verdrag vallen in de tijd te beperken, in tegenstelling tot de overgangsregeling voor belastingplichtigen die overheidspensioen ontvangen.

De leden van de fractie van het CDA vragen in verband met de overgangsregeling voor het pensioenartikel naar voorbeelden van de zogenoemde «remittance base» bepaling. In dit verband zij opgemerkt dat de overgangsregeling voor overheidspensioenen niet is getroffen in verband met voornoemde remittance base bepaling. De hierboven reeds ter sprake gekomen overgangsregeling, opgenomen in artikel 30, vierde lid, biedt belastingplichtigen in voorkomende gevallen de mogelijkheid om de bepaling inzake overheidspensioenen uit het Verdrag uit 1980 – zijnde artikel 19, tweede lid, subparagraaf a – te blijven toepassen in plaats van artikel 17 uit het voorliggende Verdrag. Alsdan zal voor die situaties ook de bepaling ter voorkoming van dubbele belasting uit het oude verdrag moeten worden toegepast, i.e. artikel 22 uit het Verdrag uit 1980, in plaats van artikel 21 uit het voorliggende Verdrag.

Opname van de remittance bepaling in artikel 22, eerste lid, van het voorliggende Verdrag (artikel 27, eerste lid, van het huidige Verdrag) houdt verband met het onderscheid dat het VK voor zijn belastingheffing over buitenlands inkomen maakt tussen «resident», «ordinarily resident» en «domiciled». De Britse regelgeving hieromtrent is complex, maar in grote lijnen kan deze als volgt worden beschreven. Indien een natuurlijk persoon inwoner is van het VK («resident»), is hij in beginsel aldaar belastingplichtig over zijn wereldinkomen, dus ook inkomsten en vermogenswinsten uit het buitenland. Is deze inwoner echter «non-domiciled» of «not ordinarily resident» in het VK, dan kan deze persoon ten aanzien van het inkomen dat hij uit het buitenland ontvangt kiezen voor belastingheffing op «remittance base», hetgeen betekent dat de buitenlandse inkomsten en winsten pas in het VK worden belast als zij naar het VK zijn overgemaakt of aldaar zijn ontvangen. De term «domiciled» is geen fiscaal begrip, maar een begrip uit het algemene Britse recht. Er is geen exacte definitie te geven van domiciled. Het houdt verband met de vraag waar de belastingplichtige van oorsprong vandaan komt, waar zijn «wortels» liggen, maar staat in beginsel los van zijn nationaliteit of woonplaats. Ook het begrip «(not) ordinarily resident» is niet exact gedefinieerd. Of een persoon al dan niet ordinarily resident is in het VK hangt onder meer af van de vraag of een persoon vrijwillig in het VK is gaan wonen, in hoeverre hij in het VK «gesettled» is en hoe lang hij in het VK verblijft. In de regel kan men als «ordinarily resident» in het VK worden beschouwd als men drie jaar of langer in het VK woont en werkt. Uit de invulling van de begrippen «domiciled» en «ordinarily resident» volgt echter dat de remittance base bepaling vooral van toepassing zal zijn op natuurlijke personen van een andere dan Britse nationaliteit die in het VK wonen en buitenlands inkomen genieten.¹

Het volgende, gestileerde voorbeeld kan enige verduidelijking bieden over de werking van de remittance base bepaling: een natuurlijk persoon is geboren en getogen in Nederland. Hij heeft een groot deel van zijn leven in Nederland gewerkt en hier pensioen opgebouwd. Als hij met pensioen gaat, woont hij in het VK, zodat hij in het VK voor zijn buitenlandse inkomen zou kunnen opteren voor belastingheffing op remittance basis. Er vanuit gaande dat artikel 17, tweede lid van het Verdrag niet in werking treedt, zal het heffingsrecht over de pensioenuitkeringen ingevolge artikel 17, eerste lid, aan het VK toekomen. Nederland dient dan heffing achterwege te laten. In dit voorbeeld zal het VK deze pensioenuitkeringen echter in beginsel pas in de heffing betrekken, wanneer de uitkeringen naar het VK zijn overgemaakt. Worden de uitkeringen op een bankrekening buiten het VK gestort, dan is daarvan (nog) geen sprake. Indien Nederland wel al een belastingvrijstelling verleent, blijven de pensioenuitkeringen (voorlopig) onbelast. Artikel 22, eerste lid, van het Verdrag – i.e. de remittance base bepaling – bepaalt daarom dat Nederland in dergelijke situaties enkel voorkoming van dubbele belasting hoeft te verlenen voor

¹ Voor een uitgebreide toelichting op dit onderwerp wordt verwezen naar de brochure 'Residence, Domicile and the Remittance Basis' welke is te vinden op de website van de Britse belastingdienst, www.hmrc.gov.uk.

zover de inkomsten of vermogenswinsten in het VK zijn belast. In dit voorbeeld: zolang de pensioenuitkeringen nog niet in het VK in de heffing zijn betrokken zal Nederland nog geen belastingvrijstelling hoeven te verlenen.

Tot slot volgen hieronder een aantal antwoorden op vragen van de NOB – de leden van de fracties van het CDA en de VVD vragen hiernaar – inzake het pensioenartikel (artikel 17) die niet aan de orde zijn gekomen in de vragen van de leden van de fracties.

De NOB vraagt met betrekking tot de grens van € 25 000 genoemd in artikel 17, tweede lid, laatste volzin, welke koers gehanteerd dient te worden indien het pensioen in Engelse ponden uitbetaald wordt. Hiervoor geldt in principe de gemiddelde koers over het belastingjaar, zijnde het kalenderjaar indien Nederland de «bronstaat» is. Tevens vraagt de NOB of de grens van € 25 000 per belastingjaar geldt – zoals in artikel 17, tweede lid, van het voorliggende Verdrag staat – of dat het per kalenderjaar geldt – zoals in de memorie van toelichting staat.¹ De grens geldt per belastingjaar, hetgeen indien Nederland de «bronstaat» is, gelijk is aan het kalenderjaar.

Met betrekking tot een afkoopsom van pensioenen, vraagt de NOB naar de relatie tussen het exclusieve heffingsrecht voor de zogenoemde bronstaat over betalingen van een afkoopsom op (of rond) het tijdstip van aanvang van het periodiek pensioen – artikel 17, derde lid, tweede volzin – en artikel X van het Protocol. Uit de gehanteerde terminologie in de tweede volzin van artikel 17, derde lid, volgt dat de zogenoemde bronstaat het exclusieve heffingsrecht heeft. In deze tweede volzin wordt namelijk gesproken over «is slechts belastbaar in» in plaats van de gebruikelijke terminologie voor bronstaatheffing «mag worden belast in». Dit heeft tot gevolg dat Nederland geen progressievoorbehoud zal toepassen indien het heffingsrecht over de betaling van de afkoopsom op grond van de tweede volzin aan het VK wordt toegewezen. Dit betekent dat Nederland deze betaling van de afkoopsom niet in de Nederlandse belastinggrondslag mag betrekken voor het bepalen van het belastingtarief. Om echter te voorkomen dat deze inkomsten in het jaar waarin de afkoopsom wordt betaald niet meetellen voor het bepalen van een eventuele gerechtigdheid op persoonsgebonden aftrekposten en/of toeslagen op grond van de Nederlandse inkomensgerelateerde regelingen, is Nederland artikel X van het Protocol overeengekomen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de drempel voor de giftenaftrek en de uitgaven voor specifieke zorgkosten of de zorgtoeslag.

Tevens vraagt de NOB hoe de betaling van een afkoopsom als bedoeld in artikel 17, derde lid, tweede volzin, doorwerkt voor de doorschuifregeling van artikel 11 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: Bvvd). Aangezien op grond van deze tweede volzin een exclusieve bronstaatheffing plaatsvindt, maakt dit inkomen – in het geval Nederland de woonstaat is – geen deel uit van de Nederlandse grondslag. De doorschuifregeling van artikel 11 Bvvd vindt dan ook geen toepassing.

De NOB vraagt hoe moet worden omgegaan met waardeangroei van pensioenen na overdracht aan een pensioenregeling in de andere Verdragsstaat bij tussentijdse overdracht. Deze vraag ziet op het vierde lid van artikel 17. Bij de beantwoording ga ik ervan uit dat de tussentijdse overdracht van pensioenaanspraken die in de ene Verdragsstaat fiscaal gefacilieerd zijn opgebouwd op grond van een aldaar uitgeoefende dienstbetrekking, naar een pensioenregeling (pensioenfonds of verzekeringsmaatschappij) in de andere Verdragsstaat samenhangt met de aanvaarding van een dienstbetrekking in die andere Staat en dat de

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 3, blz. 23.

premies voor pensioenaanspraken op grond van die laatste dienstbetrekking in aanmerking zijn gekomen voor fiscale facilitatie in die andere Staat. De waardeangroei van de totale pensioenaanspraken heeft dan voor een deel betrekking op de dienstbetrekking uitgeoefend in de eerstbedoelde Staat en voor een deel op de dienstbetrekking uitgeoefend in de laatstbedoelde Staat. Zodra bij pensionering pensioenuitkeringen worden genoten, zal in beginsel, gelet op de eerste volzin van het vierde lid van artikel 17, een splitsing van die uitkeringen dienen plaats te vinden: de laatstbedoelde staat heeft, indien deze niet de woonstaat is van de genietter van het pensioen en voldaan zou worden aan de voorwaarden van het tweede lid van artikel 17, het heffingsrecht over dat deel van het pensioen dat is gevormd met in die Staat fiscaal gefacilieerd pensioenkapitaal. De eerstbedoelde Staat (de woonstaat van de genietter) heeft het heffingsrecht over dat deel van het pensioen, dat is gevormd met in deze Staat fiscaal gefacilieerd pensioenkapitaal. Wordt niet aan alle voorwaarden van het tweede lid van artikel 17 voldaan, dan komt ook het heffingsrecht over het deel dat is gevormd met pensioenkapitaal fiscaal gefacilieerd in de andere Staat (de niet-woonstaat), toe aan de woonstaat.

De NOB vraagt in hoeverre nadere regelgeving zoals bedoeld in artikel 17, vijfde lid, kan worden verwacht. In lid 5 is bepaald dat de bevoegde autoriteiten in onderlinge overeenstemming de wijze van toepassing van het tweede lid van artikel 17 kunnen regelen. Deze bepaling is administratief van aard en dient ervoor om – indien dat in de toekomst nodig blijkt – de toepassing van het tweede lid voor belastingplichtigen en de belastingadministraties te vergemakkelijken.

Wederzijdse bijstand en arbitrage

De vraag van de leden van de fractie van het CDA inzake de vernieuwde notitie fiscaal verdragsbeleid wordt beantwoord in het onderdeel «Overig» van deze nota naar aanleiding van het verslag.

De leden van de fractie van de PvdA wensen meer inzicht te verkrijgen in het aantal invorderingsverzoeken in relatie tot het VK. Onderstaande tabel biedt een overzicht. Invorderingsbijstandsverzoeken worden doorgaans steeds ingewilligd.

Tabel 1: Afgedane invorderingsbijstandsverzoeken door Nederland en het VK

Jaar	Door Nederland afgedane verzoeken van het VK	Door het VK afgedane verzoeken van Nederland
2002	0	7
2003	1	5
2004	9	15
2005	48	15
2006	35	21
2007	66	19
2008	54	22
2009	27	14

¹ Richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15 juni 2001 tot wijziging van Richtlijn 76/308/EU betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw, alsmede van landbouwheffingen en douanerechten, evenals van schuldvorderingen uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde en van bepaalde accijnzen, PbEU L 175 van 28.6.2001, blz. 17–20. Vervangen door Richtlijn 2008/55/EU van de Raad van 26 mei 2008 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PbEU L 150), die op 1 januari 2009 in werking is getreden.

Bij de artikelsgewijze toelichting op artikel 27 – Bijstand bij invordering – vragen de leden van de fractie van de SP zich af of het niet kunnen maken van afspraken inzake de bijstand bij invordering het werk van de Belastingdienst heeft bemoeilijkt. Zoals in de memorie van toelichting aangegeven is de werkingssfeer van de EU-richtlijn inzake de bijstand bij invordering in 2001 uitgebreid tot belastingen naar het inkomen en vermogen en assurantebelasting (Richtlijn 2001/44/EU).¹ Dit was nadat het VK hier tijdens de Ecofinraad in 2001 mee instemde. Tot die tijd was er binnen de EU met betrekking tot belastingen naar het inkomen nog in het geheel geen mogelijkheid tot bijstand bij invordering, tenzij er bilaterale

afspraken tussen landen waren gemaakt of landen het in 1995 in werking getreden Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (hierna: het WABB-verdrag) hadden ondertekend en geratificeerd.¹ Op dit moment kunnen invorderingsbijstandsverzoeken aan en van het VK dus reeds plaatsvinden op basis van voornoemde richtlijn en – sinds toetreding van het VK in mei 2008 – op basis van voornoemd WABB-verdrag. Overigens kent het OESO modelverdrag pas sinds 2003 een invorderingsbepaling (artikel 27). Doordat nu in het voorliggende Verdrag met het VK een dergelijke bepaling over invorderingsbijstand is opgenomen, zal in voorkomende gevallen beter kunnen worden aangesloten bij de voorkeuren van de betrokken staten dan wanneer het een multilaterale afspraak betreft, zoals voornoemde EU-richtlijn of WABB-verdrag. Zo is op verzoek van Nederland de mogelijkheid om een vordering te effectueren door middel van gijzeling uitgesloten.

Deze leden vragen voorts naar de bedoeling van deze uitsluiting van gijzeling. Hoewel artikel 20 Invorderingswet 1990 de mogelijkheid biedt om door middel van lijfswang dwangbevelen ten uitvoer te leggen, moet hier zeer zorgvuldig mee worden omgegaan. Het middel van lijfswang is een ingrijpende maatregel, die met grote behoedzaamheid en slechts als uiterste dwangmiddel wordt gehanteerd. Het zal dan ook alleen worden toegepast in de gevallen waarin de belastingschuldige weigert te betalen en de verhaalbaarheid van de belastingschuld door middel van de gebruikelijke dwanginvorderingsmaatregelen, zoals beslaglegging, niet mogelijk blijkt. In Nederland wordt slechts zeer sporadisch lijfswang toegepast om belastingschulden in te vorderen van inwoners van Nederland met een Nederlandse belastingschuld. Om te voorkomen dat op basis van het Verdrag wel lijfswang zou worden toegepast voor niet-inwoners van Nederland met een Nederlandse belastingschuld, sluit Nederland deze maatregel onder bilaterale belastingverdragen gewoonlijk uit.

De leden van de fractie van de SP vragen tevens naar de achtergrond van onderdeel e van artikel 27, achtste lid, waarin is bepaald dat geen bijstand behoeft te worden verleend indien de aangezochte staat van mening is dat de belastingen in verband waarmee bijstand wordt gevraagd, worden geheven in strijd met de algemeen aanvaarde belastingbeginselen. Nederland is met diverse verdragspartners overeengekomen dat geen bijstand behoeft te worden verleend voor zover het vorderingen betreft ten aanzien van belastingen die zijn geheven in strijd met de bepalingen van het desbetreffende belastingverdrag of een andere overeenkomst.² Indien het desbetreffende belastingverdrag bijvoorbeeld het heffingsrecht over bepaalde inkomsten aan Nederland toewijst, zal Nederland aan de verdragspartner geen invorderingsbijstand verlenen indien de verdragspartner toch belasting wenst te heffen over die inkomsten. Artikel 27, achtste lid, onderdeel e, heeft een vergelijkbaar doel, doch heeft een ruimere reikwijdte, daar niet gesproken wordt over strijdigheid met het desbetreffende belastingverdrag of een andere overeenkomst, maar over strijdigheid met de algemeen aanvaarde belastingbeginselen. Dit betekent dat ook geen invorderingsbijstand hoeft te worden verleend indien de belastingheffing strijdig is met bijvoorbeeld de rechtszekerheid.

Inbreng van derden

Zowel de leden van de fractie van het CDA als de fractie van de PvdA vragen naar de inbreng van derden bij de voorbereiding van de verdrags- onderhandelingen. Zoals gebruikelijk kondigt het ministerie van Financiën met enige regelmaat via persberichten aan met welke landen verdragen worden onderhandeld dan wel met welke landen het voornemen hier toe bestaat en nodigt belanghebbenden uit eventuele knelpunten en/of

¹ Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken van de Raad van Europa en de OESO, gesloten op 25 januari 1988. Nederland heeft het verdrag op 25 september 1990 ondertekend en bij wet van 26 juni 1996 goedgekeurd (Stb. 382). Op 17 juli 1997 is het voor Nederland in werking getreden. Op 27 mei 2010 heeft Nederland een protocol tot wijziging van het WABB-verdrag mede ondertekend (deze is nog niet in werking getreden).

² O.a. Denemarken (*Trb.* 1996, 210), Finland (*Trb.* 1996, 601), Oeganda (*Trb.* 2005, 5), de Russische Federatie (*Trb.* 1997, 30) en Zweden (*Trb.* 1991, 108).

wensen bij de directie Internationale Fiscale Zaken kenbaar te maken. Zo zijn in de loop der tijd ook enkele signalen met betrekking tot het huidige Verdrag met het VK ontvangen. Gezien de geheimhoudingsplicht en privacy-bescherming kunnen geen concrete verzoeken genoemd worden. Wel kan – in algemene bewoordingen – gezegd worden dat deze signalen bijvoorbeeld zagen op de verdragstoegang van charitatieve instellingen, het in te houden percentage dividendbelasting voor dergelijke instellingen, de heffing van bestuurdersbeloningen, de woonplaatsbepaling van «dual listed companies» en de heffing over pijpleidingen tussen Nederland en het VK. Tevens kan gezegd worden dat de signalen in het algemeen veelal afkomstig zijn van belastingadviseurs van belastingplichtigen, maar ook van de Belastingdienst worden signalen ontvangen. Bij de voorbereiding van de onderhandelingen worden deze signalen meege- nomen, waar nodig wordt extra informatie opgevraagd en bij de onderhandelingen worden deze besproken met de verdragspartner.

Koninkrijkspositie

De leden van de fractie van het CDA vragen de regering in te gaan op de positie van Bonaire, Sint Eustatius en Saba (de BES-eilanden) onder het voorliggende Verdrag. Dit Verdrag is onderhandeld en tot stand gekomen ruim voor de voorziene ingangsdatum van de nieuwe staatkundige verhoudingen. Om die reden ziet dit verdrag materieel, zoals tot op heden gebruikelijk, slechts op het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk. De BES-eilanden liggen niet in Europa en vallen derhalve niet onder de reikwijdte van dit verdrag. Voor de letterlijke formulering wijs ik in het bijzonder op artikel 3, eerste lid, onderdeel b, van het Verdrag.

Voorts stellen de leden van de fractie van de SP enkele vragen over de reikwijdte van artikel 29 van het Verdrag. Artikel 29 biedt – zoals deze leden terecht stellen – de gebruikelijke mogelijkheid om het verdrag uit te breiden tot de andere delen van het Koninkrijk. Bij de bewoording van die bepaling is in het laatste stadium van de onderhandelingen bewust gekozen voor een formulering waarin Aruba en de Nederlandse Antillen niet specifiek worden genoemd. Op deze manier is ruimte gehouden om ieder buiten Europa gelegen deel van het Koninkrijk in de uitbreiding te kunnen betrekken. In vervolg hierop kan in antwoord op vragen van deze leden worden benadrukt dat deze verdragsregels in de relatie tussen het Verenigd Koninkrijk en de Nederlandse Antillen of Aruba (dan wel een van de toekomstige landen binnen het Koninkrijk der Nederlanden) slechts van toepassing kunnen zijn als dat wordt uitonderhandeld tussen het Verenigd Koninkrijk en die landen. De Nederlandse Antillen en Aruba (dan wel een van de toekomstige landen binnen het Koninkrijk der Nederlanden) zijn immers zelf verantwoordelijk voor het uitonderhandelen van bilaterale belastingverdragen. Desalniettemin is de uiteindelijke goedkeuring en bekrachtiging van een verdrag een Koninkrijksaangelegenheid (als buitenlandse betrekking). Artikel 29 van het Verdrag beoogt dan ook slechts een handvat te zijn ter facilitering van het opstarten van deze onderhandelingen. De strekking van artikel 29 wijkt in die zin niet af van gelijksoortige artikelen in andere bilaterale belastingverdragen van Nederland. Op deze plaats moet wel worden erkend dat tot op heden in feite nagenoeg niet van de mogelijkheid die artikel 29 biedt, gebruik is gemaakt en dat ligt voor het grootste deel aan terughoudendheid bij veel van de verdragspartners om onderhandelingen aan te gaan met de Caribische delen van het Koninkrijk. Of dat in de toekomst verandert, is niet te voorspellen.

Zoals reeds aangegeven vallen de BES-eilanden niet onder de territoriale reikwijdte van de huidige Nederlandse belastingverdragen. Dat verandert niet als gevolg van de staatkundige herziening. Vanaf 10 oktober 2010 zal

– in antwoord op de door de leden van de fractie van de SP gestelde vraag
– de insteek van Nederland bij verdragsonderhandelingen wel veranderen. Bij nieuwe verdragsonderhandelingen zal Nederland aangeven dat de BES-eilanden en het Europese deel van Nederland één land in het Koninkrijk vormen waardoor in beginsel wordt gestart met het uitgangspunt dat het te onderhandelen verdrag ook voor de BES-eilanden van toepassing zal zijn, ondanks het feit dat het fiscale stelsel op de BES-eilanden anders zal zijn dan het fiscale stelsel in het Europese deel van Nederland. Met dit verschil kan bij de uitwerking van een nieuw verdrag immers rekening worden gehouden. Overigens wordt daarnaast, in het wetsvoorstel Belastingwet BES, geregeld dat Nederland ook informatie met betrekking tot personen op de BES eilanden zal kunnen gaan verstrekken aan andere landen indien Nederland in Europa met dat derdeland een verdrag of een TIEA heeft.¹ Hierdoor wordt het mogelijk dat de Belastingdienst informatie met betrekking tot personen op de BES eilanden kan opvragen en kan doorsturen naar bevoegde autoriteiten van derdelanden op basis van een eenzijdige uitbreiding.

Overig

De leden van de fractie van het CDA vragen in te gaan op de commentaren van de NOB² en de Vakstudienieuws³ voor zover niet aan de orde gekomen in de vragen van de leden van de fracties. Ook de leden van de fractie van de VVD vragen hiernaar. De antwoorden op deze resterende vragen van de NOB zijn steeds bij de desbetreffende onderdelen van deze Nota naar aanleiding van het verslag opgenomen. De vragen van de Vakstudienieuws zijn reeds aan de orde gekomen in de memorie van toelichting van het voorliggende Verdrag.

De leden van de fractie van het CDA vragen aandacht voor de anti-misbruikbepalingen die zijn opgenomen in de artikelen 10, 11, 12 en 25. De leden veronderstellen dat deze bepalingen getuigen van een groot onderling vertrouwen tussen de verdragspartners. De vraag verwacht mij enigszins. Zoals reeds eerder genoemd, wijs ik erop dat de fiscale contacten tussen het Verenigd Koninkrijk en Nederland zeer goed zijn. Ambtenaren van beide landen spreken elkaar – in voor het onderhavige verdrag relevant verband – regelmatig in het kader van onderlinge overlegprocedures en in verschillende internationale gremia, waaronder in het bijzonder OESO-vergaderingen. Telefonisch en via e-mail wordt met grote regelmaat, constructief overleg gevoerd en worden afspraken gemaakt. Belangrijker dan dit punt acht ik de impliciete vraag van de leden van de fractie van het CDA naar nut en noodzaak van de genoemde anti-misbruikbepalingen. Ik ga er daarbij vanuit dat de leden van de fractie van het CDA met name doelen op de zogenoemde «main purpose»-testen die zijn opgenomen in artikel 10, paragraaf 3; artikel 11, paragraaf 5; artikel 12, paragraaf 5 en artikel 20, paragraaf 4 (in het verslag staat, naar ik aanneem per abuis, artikel 25 in plaats van artikel 20). Ten aanzien van de «main purpose»-testen kan ik de Tweede Kamer als volgt informeren. Het VK en Nederland hechten aan enig handvat ten behoeve van het bestrijden van misbruik van het verdrag door kwaadwillende belastingplichtigen. Dat past bij het feit dat de landen bijvoorbeeld in het kader van de artikelen 10 tot en met 12 ieder voor zich op de voor hen relevante punten afzien van nationale (bron)belastingen. Beide landen zien met overtuiging daarvan af omdat zij de opvatting zijn toegedaan dat deze aanpak de beste stimulans vormt voor het versterken van onderlinge investeringen en bedrijvigheid. Dan past echter wel enige mate van een slot op de deur om eventueel te «creatieve» belastingplichtigen een halt toe te roepen. Het VK en Nederland kozen niet voor een zware «limitation on benefits»-bepaling zoals internationaal steeds gebruikelijker is geworden. Er is gekozen voor een, mijns inziens, beperktere «main

¹ Kamerstukken 2009/10, 32 189, nr. 3, blz. 89.

² Brief van 7 januari 2010, van de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB aan de Vaste commissie voor Financiën.

³ VN 2008/50.3.

purpose»-test. Ik wijs er verder op dat bepalingen met een min of meer vergelijkbare strekking ook al terug te vinden waren in het huidige Verdrag uit 1980. Aanvullend is een dergelijke toets nu ook opgenomen in het «Overige inkomsten»-artikel (artikel 20), hetgeen logisch en consistent is.

Daarnaast wil ik erop wijzen dat de genoemde «main purpose»-testen zijn aangevuld met een consultatie-afspraken. De leden van de fractie van het CDA vragen bij de artikelsgewijze toelichting van het non-discriminatie artikel (artikel 24) hier ook naar. Deze consultatie-afspraken is nieuw, zij staat niet in het huidige Verdrag uit 1980. Als de inspecteur van één van de staten zich op het standpunt stelt dat een verdragsvoordeel op het gebied van dividend, interest, royalty's of overige inkomsten niet aan een specifieke belastingplichtige moet worden gegeven omdat – om de desbetreffende testen ten dele te citeren – het voornaamste doel van een persoon die erbij is betrokken, is om van de voordelen van het verdrag te profiteren, dan moet de bevoegde autoriteit van die staat vooraf overleggen met de bevoegde autoriteit van de andere staat. Overleggen betekent niet dat het andere land er ook mee in moet stemmen. Deze verplichte consultatie biedt twee belangrijke voordelen. Ten eerste wordt zo gewaarborgd dat zowel de Nederlandse belastinginspecteur, als zijn Engelse collega pas een «main purpose»-test in zal roepen tegen een belastingplichtige nadat daar zorgvuldig over is nagedacht. De Belastingdienst die deze anti-misbruikregel wil toepassen moet het immers wel ook aan zijn collega in de andere staat uitleggen. Ten tweede is ook deze regel weer een indirecte bevestiging van het feit dat in voorkomende gevallen de Engelse en Nederlandse bevoegde autoriteiten elkaar niet alleen zullen weten te vinden, maar onder omstandigheden zelfs moeten weten te vinden, om de vinger aan de pols te houden met betrekking tot een rechtvaardige en gewenste toepassing van het voorliggende Verdrag. Dat sluit ook goed aan op de opmerkingen die ik reeds bij het onderdeel over de «woonplaats»-bepaling heb gemaakt.

Vervolgens vragen de leden van de fractie van het CDA zich af of in onderling overleg met het Verenigd Koninkrijk wellicht tot de afspraak zou kunnen worden gekomen dat de anti-misbruikbepalingen in het voorliggende Verdrag toepassing missen in het geval handhavingsconvenanten tussen fiscus en belastingplichtigen zijn gesloten. Ook de leden van de fractie van de VVD vragen hiernaar. Ik heb bewondering voor de creativiteit van deze gedachte. Hoewel ik, zoals bekend, in beginsel sympathiek sta tegenover varianten om belastingplichtigen die met redelijke verzoeken komen zoveel mogelijk zekerheid vooraf te geven, denk ik dat het juist op dit punt niet nodig is. Waar het wat mij betreft op neer komt is dat iedere belastingplichtige die een bepaalde geldstroom zal laten lopen en zich zorgen maakt over mogelijke toepassing van de «main purpose»-testen, binnen de gebruikelijke kaders zekerheid vooraf kan krijgen. Dat maakt een aparte vermelding van «handhavingsconvenanten» in belastingverdragen overbodig.

Tevens leggen de leden van de fractie van de VVD een relatie tussen handhavingsconvenanten en de onderlinge overlegprocedure over «dual residents» op grond van artikel 4, lid 4, van het Verdrag. Juist in die gevallen zal de Nederlandse Belastingdienst doorlopend goed op de hoogte zijn van actuele ontwikkelingen binnen het concern. In die gevallen is derhalve des te meer de verwachting dat een voortvarende start kan worden gemaakt met de onderlinge overlegprocedure waarin de verdragswoonplaats van een «dual resident»-lichaam wordt vastgesteld. Als zich, in een handhavingsconvenant situatie, al «dual residency» volgens de nationale regels van het Verenigd Koninkrijk en Nederland voordoet, is een spoedig en positief bevestigend resultaat van de

onderlinge overlegprocedure aannemelijk. Juist belastingplichtigen die aan beide kanten van de Noordzee in goed overleg staan met de belastingautoriteiten – in Nederland door middel van een handhaving-convenant – zullen zich derhalve materieel geen zorgen hoeven te maken dat voor hun situaties nijpende onzekerheid zal voortvloeien uit de regeling van artikel 4, vierde lid.

In reactie op de vraag van de leden van de fractie van het CDA of het kabinet bereid is de mededelingen te publiceren die worden gedaan door en aan Nederland over wezenlijke wijzigingen in de belastingwetgeving van verdragspartners, merk ik op dat dat op praktische bezwaren stuit. Dergelijke mededelingen worden op zeer uiteenlopende wijze gedaan, zoals presentaties tijdens vergaderingen binnen OESO-verband, mededelingen tijdens verdragsonderhandelingen of toezending van de integrale belastingwetgeving door een verdragspartner. Dergelijke communicatie leent zich niet voor integrale publicatie. Het is mijn ervaring echter dat de praktijk in de regel reeds zeer goed op de hoogte is van de ontwikkelingen in de belastingwetgeving, zowel in Nederland als in het buitenland, getuige het grote aantal nieuwsberichten en brochures dat met regelmaat wordt gepubliceerd.

De leden van de fractie van het CDA informeren naar de termijn waarop de geactualiseerde versie van de notitie fiscaal verdragsbeleid tegemoet kan worden gezien. In beginsel streefde ik ernaar de geactualiseerde notitie dit voorjaar aan de Tweede Kamer aan te bieden. De notitie zal een weergave vormen van de kerninzet van het actuele Nederlandse fiscale verdragsbeleid. Daar deze kerninzet de komende jaren voor Nederland leidraad zal zijn bij de totstandkoming van belastingverdragen, acht ik het raadzaam de vaststelling en aanbidding van de notitie over te laten aan het nieuwe kabinet. De notitie zal derhalve niet eerder dan na de vorming van een nieuw kabinet aan de Tweede Kamer worden aangeboden.

Voorts vragen de leden van de fractie van de PvdA zich af of het Verdrag volledig in lijn zal zijn met deze geactualiseerde notitie. Op de invulling van een nieuwe nota verdragsbeleid kan ik niet vooruitlopen omdat dit aan mijn opvolger zal zijn. Wel kan ik, zoals reeds in de memorie van toelichting aangegeven, bevestigen dat het voorliggende verdrag met het VK in grote mate overeenkomt met het OESO modelverdrag 2008.

Artikelsgewijze toelichting

Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2, juncto artikel 1 van het Protocol)

De leden van de fractie van het CDA vragen een nadere toelichting over het niet opnemen van een verwijzing naar de belastingen geheven ten behoeve van staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen. Het is niet de eerste keer dat dergelijke belastingen niet onder de reikwijdte van een belastingverdrag zijn gebracht. Zie bijvoorbeeld de verdragen met Mexico en de Verenigde Staten.¹ In het huidige Verdrag uit 1980 zijn de belastingen geheven ten behoeve van staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen ook niet onder de reikwijdte van artikel 2 gebracht. De belastingen die ten behoeve van staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen worden geheven zijn zelden van toepassing in grensoverschrijdende situaties. Tevens worden in Nederland – en zo ook in het VK – door lagere overheden überhaupt geen belastingen naar het inkomen en vermogen geheven. Daarnaast weegt de hoogte van de desbetreffende belastingbedragen in de regel niet op tegen de administratieve lasten die zouden kunnen ontstaan bij toepassing van het Verdrag op dergelijke belastingen.

¹ Mexico (*Trb.* 1993, 160 en *Trb.* 2009, 16) en de Verenigde Staten (*Trb.* 1993, 77; *Trb.* 1993, 184 en *Trb.* 2004, 166).

Overigens kan wel informatie worden uitgewisseld en invorderingsbijstand worden verleend in verband met de belastingen geheven ten behoeve van staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen, daar de reikwijdte van zowel artikel 26 (uitwisseling van inlichtingen) als artikel 27 (bijstand bij de invordering van belastingen) niet wordt beperkt door artikel 2 van het Verdrag.

Woonplaats (artikel 4 junctis artikel II en III van het Protocol)

De antwoorden op de vragen van de leden van de fractie van het CDA en de fractie van de PvdA met betrekking tot de «corporate tie-breaker» van artikel 4, lid 4 zijn reeds opgenomen in de paragraaf «Woonplaats» van deze nota naar aanleiding van het verslag.

De vraag van de leden van de fractie van het CDA met betrekking tot «dual listed company arrangements» en de afstemming van de wederzijdse belangen van dergelijke vennootschappen is beantwoord in de paragraaf «Beursgenoteerde ondernemingen met een dubbele structuur» van het onderdeel «Woonplaats».

Vaste inrichting (artikel 5)

De leden van de fractie van het CDA vragen of het correct is te veronderstellen dat beide landen ten aanzien van de interpretatie van de artikelen 5, 6 en 7 gebruik maken van het commentaar bij het OESO-modelverdrag dat in 2008 is geactualiseerd. Artikel 3, tweede lid, bevat een algemene interpretatieregel voor begrippen die in het Verdrag worden gebruikt, maar daarin niet worden gedefinieerd. Deze bepaling stemt inhoudelijk overeen met het bepaalde in het OESO-modelverdrag 2008 en stelt dat het ongedefinieerde begrip in beginsel wordt uitgelegd volgens het op dat moment geldende recht van de staat die het Verdrag toepast (dynamische interpretatie). De interpretatie volgens het nationale recht wordt echter begrensd door de «context van het verdrag» («unless the context otherwise requires»). Onder «de context» valt onder andere het OESO-commentaar. In paragraaf 33 e.v. van de inleiding van het OESO-commentaar wordt opgemerkt dat bestaande belastingverdragen zo veel mogelijk moeten worden geïnterpreteerd in het licht van de herziene versies van het OESO-commentaar. Uiteraard geldt dit niet voor aanpassingen van het OESO-commentaar die voortvloeien uit de opname in het OESO-modelverdrag van bepalingen die niet in het desbetreffende belastingverdrag zijn opgenomen. Het OESO-commentaar 2008 geldt derhalve voor zover de tekst van het voorliggende Verdrag overeenkomt met het OESO modelverdrag en geen van beide landen een observatie heeft gemaakt bij het (aangepaste) commentaar.

Winst uit onderneming (artikel 7)

De leden van de fractie van het CDA wensen te vernemen waarom niet in het Verdrag uitdrukkelijk is vastgelegd dat de winst die aan de vaste inrichting moet worden toegerekend, onder omstandigheden kan worden bepaald aan de hand van een of meer vaste verdeelsleutels. Beide landen gaan bij de toerekening van winst aan een vaste inrichting uit van methodes zoals neergelegd in het eerste en tweede lid van artikel 7. Opname van een bepaling conform het vierde lid van het OESO-modelverdrag werd derhalve – zoals ook reeds in het huidige Verdrag uit 1980 – door beide verdragsluitende staten niet nodig geacht.

Internationaal vervoer (artikel 8)

De leden van de fractie van het CDA wijzen op de discrepantie tussen de betekenis van de woorden «the participant» en «de deelneming», in de Engelse respectievelijk Nederlandse versie van artikel 8, derde lid. In de Memorie van Toelichting bij deze bepaling is hierover opgemerkt dat het beter ware geweest wanneer in de Nederlandse verdragstekst zou worden gesproken van «de deelnemer» of «de participant» in plaats van «de deelneming».¹ Hoewel de Engelse en de Nederlandse tekst van het Verdrag gelijkelijk authentiek zijn, verdient het geen twijfel dat op dit punt moet worden aangesloten bij de Engelse term «the participant», oftewel dat bedoeld is te zeggen «de deelnemer» of «de participant». Dit volgt ook uit de tekst van de bepaling in het OESO-modelverdrag 2005, waarop deze bepaling is gebaseerd en waarin ook wordt gesproken van «the participant».

Dividenden (artikel 10 junctis artikel V en VI van het Protocol)

De leden van de fractie van het CDA vragen, in verband met de nul procent dividendbelasting voor zogenoemde deelnemingsdividenden, naar het begrip «beheersen van stemmen in het dividenduitkerende lichaam» (in het Engels: voting power in the company paying the dividends). Op dit onderdeel is de tekst niet gewijzigd ten opzichte van het huidige Verdrag uit 1980 en vindt er dus geen wijziging plaats van hoe het beheersen van de stemmen in het dividenduitkerende lichaam geïnterpreteerd dient te worden. Het begrip «voting power» hangt samen met het Angelsaksische stelsel en wordt ook gehanteerd in het verdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten respectievelijk Canada. De voorwaarde betekent onder meer dat aandelen en andere participaties waaraan geen stemrecht is verbonden, niet meetellen.

Tevens vragen deze leden naar de verdeling van de bewijslast met betrekking tot de «main purpose test» in artikel 10 en de overige artikelen waar deze voorkomt (artikelen 11, 12 en 20). Ook met betrekking tot bepalingen uit verdragen gelden, van Nederlandse zijde, de normale regels van de bewijslastverdeling. Dit betekent dat degene op wie de bewijslast rust kan volstaan met «aannemelijk maken». Indien de wederpartij het hier niet mee eens is, dient deze de stelling van diegene op wie de bewijslast in eerste instantie ligt, gemotiveerd te betwisten. Slechts indien er sprake is van «omkering van de bewijslast» geldt voor een belastingplichtige de zwaardere bewijslast van «doen blijken», dat wil zeggen «overtuigend aantonen». Indien een belastingplichtige zich op grond van een verdrag beroept op bijvoorbeeld een verlaagd dividendbelastingtarief, zal deze aannemelijk moeten maken waarom hij hiervoor in aanmerking komt. Indien een inspecteur echter vervolgens van mening is dat een main purpose test toepassing van het verlaagde tarief weerhoudt, zal deze de stelling van de belastingplichtige gemotiveerd moeten betwisten. Wat betreft de regels in het Verenigd Koninkrijk, wordt de bewijslast bepaald door de desbetreffende rechterlijke instantie. In het VK is echter nooit een rechtszaak aangespannen over de toepassing van een main purpose test, hetgeen bevestigt dat de fiscale autoriteiten in het VK deze bepaling zeer terughoudend inroepen.

De leden van de fractie van de SP vragen, onder verwijzing naar het tarief van nul procent voor zogenoemde deelnemingsdividenden, welk tarief vóór het nieuwe verdrag, dus op dit moment, geldt en of de wijziging aan de hand van een voorbeeld geïllustreerd kan worden. In geval van de uitkering van een zogenoemd deelnemingsdividend van een Nederlandse dochtervennootschap aan een Britse moedervernootschap geldt volgens het huidige Verdrag een tarief van 5%. Echter in de praktijk geldt op dit

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 3, p. 16.

moment reeds het tarief van 0%, aangezien de EU moeder-dochterrichtlijn van toepassing is op dividenduitkeringen van Nederland naar het VK (mits uiteraard voldaan wordt aan de in de moeder-dochterrichtlijn gestelde eisen). Andersom zou deze 0% uiteraard ook gelden, behalve dat het VK geen dividendbelasting kent (met uitzondering van dividenduitkeringen uit zogenoemde «REIT's»). Voor zogenoemde deelnemingsdividenden vindt in de praktijk dus geen wijziging plaats.

Tevens vragen deze leden of dit nul procent-tarief in combinatie met de deelnemingsvrijstelling tot een dubbele vrijstelling kan leiden. In de moeder-dochter-richtlijn is niet alleen voorgeschreven dat dividenduitkeringen van dochter-ondernemingen aan hun moedermaatschappij vrijgesteld zijn van dividendbelasting, zijnde de reeds genoemde 0% voor deelnemingsdividenden, maar ook dat op het niveau van de moedermaatschappij dubbele belastingheffing op dergelijke dividendinkomsten geëlimineerd wordt, zijnde de deelnemingsvrijstelling. In deze zin beoogt de Europese moeder-dochter-richtlijn derhalve juist vrijstelling van winstuitkeringen binnen een kolom van (belastingplichtige) lichamen. De oorspronkelijke winst behaald bij het lichaam zelf én de uiteindelijke uitkering aan natuurlijke personen zijn zoals internationaal en in Nederland gebruikelijk wel belast.

Artikel V van het Protocol bij artikel 10 (dividenden) en 11 (interest)

De NOB vraagt naar een toelichting op artikel V van het Protocol waarin is geregeld dat een bevoegde vertegenwoordiger van een investeringsfonds een verzoek kan indienen voor toepassing van de voordelen van artikel 10 en artikel 11 van het Verdrag. Zoals reeds in de memorie van toelichting is aangegeven, is deze bepaling opgenomen opdat niet alle participanten in een investeringsfonds afzonderlijk een dergelijk verzoek hoeven in te dienen.¹ Tevens biedt de bepaling de mogelijkheid dat de bevoegde autoriteiten met elkaar in overleg treden om een dergelijk verzoek van een investeringsfonds te faciliteren en/of te bepalen wie gerechtigd is tot de voordelen van het verdrag mocht daar onduidelijkheid over bestaan. De bepaling geeft dus een ingang om in geval van een concrete situatie in overleg met de bevoegde autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk te bepalen hoe en voor welke achterliggende participanten een investeringsfonds de voordelen van de artikelen 10 en 11 kan claimen. Zo wordt er op dit moment bijvoorbeeld reeds overlegd over een overeenkomst voor de behandeling van participanten (veelal pensioenfondsen) die via een besloten fonds voor gemene rekening investeren.

Artikel VII van het Protocol bij artikel 11 (interest) en 12 (royalty's)

De NOB heeft een vraag gesteld naar de relatie tussen artikel VII van het Protocol – met betrekking tot het toepasselijke bronbelastingtarief op rente en royalty's in zogenoemde «triangular cases» tussen Nederland, het VK en een vaste inrichting in een derde land in gevallen waarin geen zogenoemde «zwarte gaten bepaling» in het verdrag tussen Nederland en dat derde land is opgenomen – en de brief van de toenmalige staatssecretaris van Financiën van 5 december 2009² – inzake de stand van zaken van mogelijke maatregelen in de vennootschapsbelasting waarin gesproken wordt over een mogelijke beperking van de verliesverrekening van buitenlandse filialen. Gelet op de lijst van controversiële onderwerpen zoals vastgesteld door de Tweede Kamer op 16 maart 2010, waar ook bovengenoemde brief van 5 december 2009 is opgenomen, zal het aan een toekomstig kabinet zijn om eventueel terug te komen op mijn overweging om verliesverrekening van buitenlandse filialen te beperken.³ Het is derhalve te vroeg om vooruit te lopen op de vraag of er een relatie

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 3, blz. 18–19.

² Kamerstukken II 2009/10, 31 369, nr. 9.

³ Kamerstukken II 2009/10, 32 333, nr. 20, blz. 13.

is tussen protocol VII van het voorliggende verdrag en de overweging uit de brief van 5 december 2009.

Vermogenswinsten (artikel 13 junctis artikel III en VI van het Protocol)

De leden van de fractie van het CDA vragen in hoeverre door het nieuwe artikel 13 en de bijbehorende protocolbepalingen een ruimere mogelijkheid ontstaat tot toepassing van artikel 17, derde lid, Wet VPB 1969 en in hoeverre dit wenselijk is. Artikel 17, derde lid, Wet VPB 1969 ziet op Nederlandse vennootschapsbelastingplicht voor buitenlandse lichamen. Buitenlandse lichamen worden – samengevat – alleen in de Nederlandse heffing betrokken als zij in Nederland een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger hebben òf voor zover zij belastbaar inkomen genieten uit een aanmerkelijk belang in een Nederlands lichaam en dat aanmerkelijk belang niet behoort tot het ondernemingsvermogen van dat buitenlandse lichaam. Bij het vervolg van de vraagstelling lijkt de aandacht van de leden van de fractie van het CDA zich vooral op artikel 13, vierde lid, van het Verdrag te richten. Dat lid, dat op verzoek van het Verenigd Koninkrijk is toegevoegd, is voor het vermogenswinstartikel ook de meest opvallende verandering ten opzichte van het huidige Verdrag uit 1980. Ik beperk mij dan ook tot een reactie in relatie tot lid 4. Lid 4 ziet op zogeheten «onroerend goedvennootschappen». Daarin is geregeld dat de staat waar een lichaam is gevestigd het heffingsrecht toebedeeld krijgt over de winst behaald door een inwoner van de ander staat met betrekking tot de vervreemding van aandelen in dat onroerend goedlichaam. Die toewijzing van het heffingsrecht aan de woonstaat van het lichaam waarin aandelen worden vervreemd geldt echter uitsluitend onder de in het artikel genoemde voorwaarden, waartoe met name behoort dat de verkochte aandelen voor meer dan 75 percent hun waarde ontlenen aan onroerende zaken gelegen in diezelfde staat waarvan het lichaam inwoner is. Zoals in de memorie van toelichting bij artikel 13 uiteen is gezet, maakt opname van een dergelijke bepaling geen deel uit van het Nederlandse verdragsbeleid en wordt een dergelijke bepaling slechts in enkele gevallen én zo mogelijk onder stringenter voorwaarden dan de in het OESO-model opgenomen bepaling, door Nederland in een verdrag geaccepteerd.¹ Dit vierde lid betekent in de bilaterale betrekkingen met het VK een ruimere mogelijkheid tot toepassing van artikel 17, derde lid, Wet VPB 1969 dan onder het oude verdrag, namelijk als een Engels lichaam dat geen onderneming drijft aandelen in een Nederlands lichaam vervreemdt waarvan de bezittingen in de in het artikel genoemde mate uit onroerende zaken bestaan. Als een Engels lichaam direct en uitsluitend investeert in Nederlandse onroerende zaken dan zal en kan Nederland over de opbrengsten uit vervreemding van die onroerende zaken heffen. Zou het Engelse lichaam echter een Nederlands lichaam oprichten waarin uitsluitend deze onroerende zaken worden ondergebracht, dan zou de vervreemdingswinst van de aandelen in dat Nederlandse lichaam onder het huidige Verdrag uit 1980 niet in Nederland kunnen worden belast. Meer in het algemeen is de achtergrond van artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag uiteraard het internationale uitgangspunt dat het land waar onroerende zaken liggen – de «situs staat» – in ruime mate heffingsmogelijkheden heeft rondom tot belastingheffing leidende transacties die met deze onroerende zaken samenhangen. In vergelijking met het OESO-modelverdrag kan echter worden geconstateerd dat de met het VK overeengekomen bepaling beduidend terughoudender is met het verlenen van heffingsrechten aan de staat waar het lichaam, waarvan de aandelen worden vervreemd, is gevestigd. De verschillen zijn in de memorie van toelichting al nader toegelicht.² Kort samengevat komt het erop neer dat in het voorliggende Verdrag een hoger percentage aan onroerende zaken is vermeld. Ook zijn daarin uitzonderingen ingebouwd voor situaties waarin de vervreemder minder

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 3, blz. 20.

² Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 3, p. 20.

dan 50 percent van de aandelen bezat, voor vervreemdingsvoordelen in het kader van reorganisaties en voor pensioenfondsen.

De leden van de fractie van het CDA vragen onder verwijzing naar de analyse van de NOB voorts naar een eventuele strijdigheid van artikel 17, derde lid, Wet VPB 1969 met zowel artikel 24, eerste en vierde lid, van het Verdrag als het EG-verdrag. Het discussiepunt is mij genoegzaam bekend. In het kader van de behandeling van dit verdrag wil ik daar inhoudelijk niet bij stil staan. Het artikel heeft mijn aandacht, maar vanwege de demissionaire status van dit kabinet zal ik het bestaansrecht en de toekomstige vormgeving van deze bepaling naar verwachting overlaten aan mijn opvolger.

Voorts vragen deze leden of het aandelenbelang, dat in geval van vervreemding leidt tot voordelen die ter heffing aan Nederland zijn toegewezen op grond van artikel 13, vierde lid, van het Verdrag, bij inwerkingtreding van het Verdrag tegen waarde in het economische verkeer gewaardeerd mag worden. Hierbij verwijst de NOB naar een arrest van de Raad van 12 juli 2002 (nr. 36 954, BNB 2002/402). Vooral nog zie ik in verband met genoemd artikel 13, vierde lid, geen reden voor compartimentering. Evenals Nederland, heft het VK slechts zeer beperkt over vermogenswinsten van niet-inwoners behaald met zogenoemde onroerend goedvennootschappen. Mocht er in de praktijk dubbele heffing ontstaan, dan voorziet het verdrag in artikel 25 in de mogelijkheid tot onderling overleg.

In antwoord op de vraag van de leden van de fractie van het CDA, dienen de onderdelen a en b van artikel 13, vierde lid, als afzonderlijke voorwaarden gelezen te worden.

Ten slotte ziet, deze leden vragen hier ook naar, de uitzondering voor onroerende zaken waarin het lichaam zijn bedrijf uitoefent, niet op de situatie waarin verbonden lichamen hun bedrijf uitoefenen in de desbetreffende onroerende zaak.

Directeursbeloningen (artikel 15 juncto artikel VIII van het Protocol)

Volledigheidshalve merk ik hier, in aanvulling op de memorie van toelichting, op dat indien een bestuurder activiteiten in zijn woonland verricht, het heffingsrecht over de met deze activiteiten samenhangende beloningen uiteraard, evenals de activiteiten verricht in een derde staat, aan de woonstaat van de bestuurder toekomen. Zoals reeds in de memorie van toelichting genoemd, worden de beloningen voor activiteiten van de bestuurder die worden verricht in de staat waar het lichaam is gevestigd, op grond van artikel 15 van het Verdrag, belast in die staat.¹

Overige inkomsten (artikel 20)

In antwoord op de vraag van de leden van de fractie van het CDA of de inwerkingtreding van de wet van 17 december 2009 tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956) (Stb. 564) (hierna: de wijzigingswet) nog gevolgen heeft voor het Verdrag, merk ik op dat successiebelastingen niet onder de reikwijdte van het Verdrag vallen, zodat de eventuele gevolgen van deze wijzigingswet voor het Verdrag naar verwachting beperkt zullen zijn. In de memorie van toelichting bij artikel 20 is hieraan aandacht besteed.² Ingevolge de wijzigingswet worden voor onder meer de toepassing van

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 3, p. 22–23.

² Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 3, p. 25.

de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting bezittingen en schulden alsmede inkomsten en uitgaven van een zogenoemd afgezonderd particulier vermogen (waaronder trusts kunnen vallen) toegerekend aan de inbrenger van het vermogen in dat afgezonderd particulier vermogen, of, na diens overlijden, aan zijn erfgenamen. Daar in artikel 20 van het Verdrag een uitzondering voor trusts is opgenomen, bestaat er een geringe kans dat zich in een enkel geval dubbele heffing voordoet. Voor die gevallen kan een onderlinge overlegprocedure op basis van artikel 25 uitkomst bieden.

Non-discriminatie (artikel 24)

De vraag van de leden van de fractie van het CDA inzake de consultatie-afpraak in de zogenoemde «main purpose tests» is reeds beantwoord in het onderdeel «Overig» van deze nota naar aanleiding van het verslag.

Regeling voor onderling overleg (artikel 25)

In het derde lid van artikel 25 is de mogelijkheid opgenomen voor de bevoegde autoriteiten om onduidelijkheden ten aanzien van de interpretatie of toepassing van het Verdrag via wederzijds overleg op te lossen. Tevens is in dit artikellid bepaald dat de bevoegde autoriteiten kunnen overleggen om dubbele belasting weg te nemen die niet onder de reikwijdte van het Verdrag valt. Deze bepaling stemt overeen met het OESO-modelverdrag. In aanvulling op het OESO-modelverdrag is in het Verdrag toegevoegd dat de bevoegde autoriteiten ook kunnen overleggen om maatregelen te overwegen om oneigenlijk gebruik van de bepalingen van het Verdrag tegen te gaan. De leden van de fractie van het CDA vragen een nadere toelichting over deze zinsnede en wensen te vernemen of en in hoeverre het parlement hierbij wordt betrokken. Het Verdrag bevat reeds een aantal bepalingen die voorzien in de mogelijkheid om misbruik van het Verdrag te voorkomen. Gewezen zij op artikel 10, derde lid; artikel 11, vijfde lid; artikel 12, vijfde lid en artikel 20, vierde lid. Echter, zoals ook opgemerkt in de memorie van toelichting bij deze bepaling is niet op voorhand te voorzien of hiermee alle vormen van toekomstig misbruik zijn bestreken.¹ Derhalve is door middel van voornoemde zinsnede expliciet de mogelijkheid benoemd voor de bevoegde autoriteiten om met elkaar te overleggen of het noodzakelijk zou zijn maatregelen te treffen om oneigenlijk gebruik van het Verdrag te bestrijden. Indien de bevoegde autoriteiten constateren dat er aanleiding bestaat dergelijke aanvullende maatregelen in het Verdrag op te nemen, zal hiertoe een wijzigingsprotocol bij het Verdrag dienen te worden opgesteld. Alvorens een dergelijk protocol kan worden ondertekend en in werking kan treden, zal het, als onderdeel van de gebruikelijke ratificatieprocedure voor belastingverdragen, ter goedkeuring aan het parlement dienen te worden voorgelegd.

In verband met de arbitragebepaling die in het vijfde lid van artikel 25 is opgenomen, vragen de leden van de fractie van de SP zich af of de belastingplichtige zelf invloed kan hebben op het verloop en de duur van de overlegprocedure gedurende de eerste twee jaren. Daarnaast wensen de leden van de fractie van de SP te vernemen hoe de arbitragecommissie zal worden samengesteld en of de OESO daarbij een rol zal spelen. Overlegprocedures op basis van het eerste lid van artikel 25 vinden plaats op verzoek van de belastingplichtige. De communicatie tussen de betrokken bevoegde autoriteiten is vertrouwelijk. Echter, voor zover mogelijk zal de Nederlandse bevoegde autoriteit de belastingplichtige informeren over de relevante ontwikkelingen en indien nodig om nadere informatie vragen, al dan niet via zijn vertegenwoordiger. De duur van de overlegprocedure gedurende de eerste twee jaren hangt voor een deel af

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 3, p. 34.

van de mate waarin en de snelheid waarmee belastingplichtige de gevraagde informatie kan verstrekken. Tevens is de duur van de overlegprocedure voor een groot deel afhankelijk van de reactiesnelheid en de bereidwilligheid van de bevoegde autoriteit van de verdragspartner(s) om een oplossing te vinden. In het Besluit van 29 september 2008, nr. IFZ2008/248M (Stcrt. nr. 188), is nader beschreven hoe de overlegprocedure in Nederland verloopt en welke rol belastingplichtige hierin inneemt. Bij het Verdrag is tevens een Onderlinge Overeenkomst inzake de uitvoering van artikel 25, vijfde lid (hierna: de Overeenkomst) getekend door de bevoegde autoriteiten van het VK en Nederland (Trb. 2009, 123). In deze Overeenkomst is een aantal praktische zaken geregeld betreffende de arbitrageprocedure van artikel 25, vijfde lid, van het Verdrag. In artikel 5 van deze Overeenkomst is neergelegd hoe de arbiters worden gekozen. In beginsel benoemen beide bevoegde autoriteiten één arbiter, die gezamenlijk een derde arbiter benoemen. Vinden deze benoemingen niet tijdig plaats, dan kan de directeur van het OESO «Centre for Tax Policy and Administration» de ontbrekende arbiter(s) benoemen.

Bijstand bij invordering van belastingen (artikel 27)

De vraag van de leden van de fractie van de SP inzake bijstand bij invordering is reeds beantwoord bij het onderdeel «Wederzijdse bijstand en arbitrage» van deze nota naar aanleiding van het verslag.

Inwerkingtreding (artikel 30 juncto artikel XIII van het Protocol)

In artikel 30, vierde lid, is een overgangsregeling getroffen voor belastingplichtigen die onmiddellijk voor inwerkingtreding van het Verdrag reeds overheidspensioenen ontvingen die onder de reikwijdte van artikel 19, tweede lid, onderdeel a, van het Verdrag uit 1980 vielen. De leden van de fractie van het CDA vragen binnen welke termijn belastingplichtigen de keuze voor toepassing van deze overgangsregeling kenbaar dienen te maken. Op het moment dat belastingplichtigen het desbetreffende inkomen aangeven in hun aangifte inkomstenbelasting voor het jaar waarin het voorliggende Verdrag voor het eerst van toepassing is, zullen zij kenbaar dienen te maken of zij voor toepassing van de onderhavige overgangsregeling opteren.

Ten slotte constateert de NOB dat de situatie kan ontstaan dat het Verdrag voor het VK op een ander tijdstip van toepassing wordt dan voor Nederland. Blijkens artikel 30, lid 1, sub a en b, is er een periode van 3 maanden, namelijk van 1 januari tot 1 of 6 april, waarin het verdrag voor Nederland wel maar voor het VK nog niet van toepassing is. Nederland kent een dergelijk verschil van ingangsdatum in een aantal verdragen met andere Angelsaksische landen en het VK heeft het uiteraard in al zijn verdragen. Het VK heeft aangegeven nog nooit problemen met dit verschil van datum van het van toepassing zijn te hebben gehad. Ook Nederland zijn geen problemen bekend. Mocht zich echter in een concreet geval toch dubbele heffing voordoen, dan voorziet het verdrag in artikel 25 in onderling overleg.

De minister van Financiën,
J. C. de Jager