

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2019

[Voorwoord stas in soort aanbiedingsbrief à la 2011 NFV]

I. Inleiding

Sinds de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is er terecht meer aandacht voor zowel de aanpak van belastingontwijking als voor de speciale positie van ontwikkelingslanden op het terrein van de fiscaliteit. Dit samen met andere ontwikkelingen verandert de positie die Nederland inneemt bij onderhandelingen over belastingverdragen. Met deze nieuwe Notitie Fiscaal Verdragsbeleid wil ik graag met het parlement het fiscale verdragsbeleid afstemmen. Op deze wijze kan duidelijkheid vooraf worden gecreëerd over de Nederlandse onderhandelingsinzet. Het parlement wordt pas in de eindfase van een soms langdurig onderhandelingstraject in de goedkeuringsprocedure van een verdrag betrokken. Dan rest slechts de keuze tussen integrale instemming met de ondertekende verdragstekst of onthouding van goedkeuring. In de opzet van deze notitie is gekozen om de belangrijkste politiek-beleidsmatige lijnen te schetsen voor de Nederlandse inzet bij onderhandelingen van een belastingverdrag. Een nieuwe notitie is nodig omdat de vorige notitie gedateerd was door met name nationale en internationale ontwikkelingen op het terrein van het tegengaan van belastingontwijking. Internationaal gaat het hierbij om het OESO BEPS-project¹ in opdracht van de G20. Inmiddels werken meer dan 125 landen samen in het Inclusive Framework aan de implementatie van de uitkomsten van het BEPS-project. In lijn met dit project en ook op andere onderdelen zijn het OESO Modelverdrag (2017) en het VN Modelverdrag (2017) geüpdatet. Nationaal gezien is het bestrijden van belastingontwijking een speerpunt van het kabinet², maar ook de uitvoerbaarheid van regelgeving, het behouden van een aantrekkelijk vestigingsklimaat en het toenemende belang van een effectieve geschilbeslechting spelen een rol. Het is daarbij van belang om het verdragsbeleid te laten meebewegen met wijzigingen in nationale regelgeving. Met name noem ik daarbij de effectuering in verdragsituaties van de te introduceren bronbelasting op rente en royalty's naar laagbelastende of niet-coöperatieve landen en in misbruiksituaties³. Verder wil ik bij belastingverdragen met ontwikkelingslanden nadrukkelijk rekening houden met hun speciale positie. De politiek-beleidsmatige uiteenzetting in deze notitie is bedoeld voor het behouden voor draagvlak voor de onderhandelingsinzet op hoofdlijnen. Uiteraard zal het vrijwel nooit lukken om de volledige beleidsinzet te realiseren in een belastingverdrag. Immers, alle nationale fiscale wetgeving is verschillend, de uitvoering van wetgeving verschilt en bovenal de wensen van de verdragspartners verschillen. Het komt daardoor uiteindelijk neer op maatwerk. Per verdrag zal worden ingeschat of een potentieel onderhandelingsakkoord voldoende binnen de beleidsmatige lijnen blijft van deze notitie. Tot slot merk ik op dat de lopende internationale discussie over winstverdeling en een minimumniveau van belastingheffing in de toekomst tot nadere aanpassing van het verdragsbeleid kan leiden [zie paragraaf 2.5]. Ik zal uw Kamer daar te zijner tijd separaat over informeren.

¹ Base Erosion & Profit Shifting. Project in opdracht van de G20 om grondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan.

² Zie ook mijn brief van 23 februari 2018, Kamerstukken II, 2017-18, 25 087, nr. 188.

³ Voorstel Wet Bronbelasting 2021, Kamerstukken II, 2019/20, 35 305, nr.2.

II. Het verdragsbeleid op hoofdlijnen

2.1 Waarom sluiten we belastingverdragen?

Het doel van een bilateraal belastingverdrag is het bevorderen van economische relaties tussen landen door het wegnemen van dubbele belasting en het voorkomen van belastingontwijking en ontduiking. In een verdrag worden de heffingsrechten verdeeld waardoor het risico op dubbele belasting sterk wordt tegengegaan. Hierdoor wordt een mogelijke drempel voor inwoners uit beide landen om economische activiteiten in het betreffende andere land te ontplooiën weggenomen. Het verdrag zorgt voor rechtszekerheid voor de belastingplichtigen in beide landen. Nederland heeft gezien de open economie en de relatief kleine thuismarkt groot belang bij een uitgebreid verdragennetwerk. Belastingverdragen kunnen belemmeringen voor buitenlandse bedrijven om zich hier te vestigen wegnemen en zo de werkgelegenheid in Nederland bevorderen. Verder is het van belang belemmeringen weg te nemen voor Nederlandse ondernemingen om competitief te kunnen opereren op buitenlandse markten. Ook werknemers, gepensioneerden, zelfstandigen, sporters, artiesten en studenten die in het buitenland activiteiten willen ontplooiën of daar gaan wonen kunnen tegen dubbele belasting aanlopen in het geval meer dan één land (elk op basis van hun nationale wet) over het inkomen van deze personen, belasting wil heffen. Daarnaast kan het belastingverdrag een nuttige rol spelen bij het effectueren van belastingheffing in grensoverschrijdende situaties door bijvoorbeeld afspraken te maken over uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering door de belastingdiensten.

2.2 Met wie sluiten we belastingverdragen?

Een complex van factoren speelt een rol bij de beslissing van Nederland om al dan niet onderhandelingen over een belastingverdrag met een andere staat te beginnen. In beginsel staat Nederland open voor een belastingverdrag met iedere staat. Wel dwingen capaciteitsbeperkingen tot prioritering. Bij de prioritering spelen aard en omvang van de (potentiële) economische betrekkingen een belangrijke rol. Verder is de interactie van de fiscale stelsels van belang (treedt er dubbele belasting op) en ten slotte kunnen ook politieke en diplomatieke factoren een rol spelen.

Een aandachtspunt is als een staat is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden⁴ of door Nederland is aangewezen als laagbelastende staat⁵. Staten worden op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden geplaatst als zij niet voldoen aan internationaal overeengekomen standaarden op het gebied van bijvoorbeeld transparantie of schadelijke belastingconcurrentie. Nederland vindt het voor een succesvolle aanpak van belastingontwijking en –ontduiking van groot belang dat staten zich aan internationaal overeengekomen standaarden houden. Daarom vindt Nederland het niet passend om onderhandelingen over een nieuw belastingverdrag aan te gaan met staten die op deze EU-lijst zijn opgenomen. Daarnaast zullen bestaande verdragen met staten die langdurig op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden blijven staan worden heroverwogen. Hiermee wordt invulling gegeven aan de motie Schouten/Groot⁶.

Staten worden door Nederland aangewezen als laagbelastende staat als zij lichamen niet of naar een tarief van minder dan 9% onderwerpen aan een belasting naar de winst. Staten zijn soeverein om hun eigen belastingtarieven vast te stellen en kunnen ook kiezen om helemaal geen winstbelasting te heffen en schenden daarmee als zodanig dus geen internationale afspraken. Vanuit die optiek bestaat er voor Nederland geen principeel bezwaar om met een dergelijke staat onderhandelingen over een nieuw verdrag te starten. Wel is het zo dat het risico op dubbele belastingheffing met deze staten in de regel beperkt zal zijn. Dit weegt mee bij de prioritering van eventuele onderhandelingen.

⁴ [verwijzing naar meest recente EU-lijst bij verschijning notitie]

⁵ Jaarlijks wordt bij ministeriële regeling vastgesteld welke staten voor het volgende kalenderjaar worden aangewezen als laagbelastende staat. De meest recente Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden is vastgesteld op 31 december 2018, *Start 2018*, 72064.

⁶ Kamerstukken II 2015-16, 25087, nr. 122.

Als Nederland een bestaand belastingverdrag heeft met een laagbelastende staat, of met een staat die op de EU-lijst is opgenomen zal Nederland het initiatief nemen om over het bestaande belastingverdrag te heronderhandelen. De Nederlandse inzet hierbij is om het verdrag zodanig aan te passen dat de bronheffingen op rente- en royaltybetalingen aan laagbelastende staten kunnen worden geëffectueerd in relevante situaties. In [hoofdstuk VI] wordt hier nader op ingegaan.

2.3 Tegengaan verdragsmisbruik en belastingontwijking

Een belangrijk aandachtspunt is dat belastingverdragen misbruikt kunnen worden voor belastingontwijking. Het heeft prioriteit voor het kabinet om misbruik van belastingverdragen tegen te gaan. Het OESO BEPS-project heeft hiervoor oplossingen aangeboden, onder andere in de vorm van minimum-standaarden. De minimumstandaard die volgt uit actiepunt 6 van het BEPS-project geeft landen de mogelijkheid de verdragsvoordelen niet te verlenen indien belastingbesparing één van de belangrijkste redenen is om een transactie op te zetten om daarmee gebruik te kunnen maken van een verdrag. Nederland gaat verder dan alleen de minimumstandaard en kiest ook voor gerichte aanvullende maatregelen tegen verdragsmisbruik en belastingontwijking. In [hoofdstuk III] wordt nader ingegaan op het thema belastingontwijking. [Verder wordt in paragraaf 2.4 aandacht besteed aan het tegengaan van situaties van dubbele niet-belasting door in bepaalde situaties te kiezen voor een andere methodiek ter voorkoming van dubbele belasting].

2.4. Vestigingsklimaat en methodiek voorkomen dubbele belasting

Belastingverdragen ondersteunen een aantrekkelijk vestigingsklimaat. Voor de Nederlandse onderhandelingsinzet weegt daarom mee wat andere landen (met name andere West-Europese landen) hebben afgesproken in een belastingverdrag met het betreffende land, zodat het Nederlandse bedrijfsleven niet op achterstand wordt gezet in vergelijking tot bedrijven uit onze buurlanden. Daarnaast is het Nederlandse belastingstelsel gebaseerd op het centrale principe van een gelijk speelveld tussen nationale en internationaal opererende ondernemingen. Een aantal kenmerken van het Nederlandse stelsel draagt hieraan bij. Nederland hanteert een deelnemingsvrijstelling, waardoor een Nederlandse onderneming met een buitenlandse dochter niet dubbel aangeslagen wordt voor de winst die deze dochter in het buitenland maakt. De belastingverdragen brengen het risico van dubbele belasting ten aanzien van in Nederland gegenereerde winst of inkomen aanzienlijk terug, verzekeren buitenlandse ondernemingen van een gelijke fiscale behandeling als Nederlandse ondernemingen en scheppen zekerheid over de fiscale behandeling van hun investeringen in Nederland. Van oudsher is het Nederlandse verdragsbeleid erop gericht om zoveel mogelijk het principe van *kapitaalimportneutraliteit* te realiseren voor actieve inkomsten (ondernemingswinst en inkomsten uit arbeid), zodat Nederlandse bedrijven en werknemers in de buitenlandse markt zich in dezelfde concurrentiepositie bevinden als lokale bedrijven en werknemers. Dit is van belang, omdat Nederlandse ondernemers slechts gebruik kunnen maken van een relatief kleine binnenlandse markt, waardoor toegang tot buitenlandse markten van wezenlijk belang is. Om deze gelijke concurrentiepositie te realiseren stelt Nederland die winst of dat inkomen in beginsel vrij. [Het genoemde voordeel van een gelijk speelveld [en het voordeel dat de vrijstellingsmethode uitvoeringstechnisch eenvoudiger is toe te passen], moet worden afgewogen tegen het nadeel dat de vrijstellingsmethode in bepaalde gevallen ook kan leiden tot een situatie van dubbele niet-belasting of zeer lage belasting. Voor ondernemingen komt deze afweging terug in de internationale discussie over winstverdeling en minimumniveau van belastingheffing in paragraaf [2.5]. Deze afweging tussen gelijk speelveld [en eenvoud] versus het risico van dubbele niet belasting in bepaalde situaties is ook van belang bij natuurlijke personen. Dit kwam ook naar voren bij het schriftelijk overleg⁷ over het besluit inzake de Golfstaten. Mede naar aanleiding van dit overleg ben ik van plan de verrekeningsmethode

⁷ Kamerstukken II, 2017-18, 25087, nr. 205.

vaker toe te gaan passen. Het gaat dan met name om situaties waar de plaats van de inkomensgenererende activiteit lastig te bepalen is⁸ en voor inwoners van Nederland die arbeidsinkomen genieten voor werkzaamheden in het buitenland waarover het andere land niet heft. In paragraaf [...] wordt hier nader op ingegaan.

2.5 Internationale discussie over winstverdeling en minimumniveau van belastingheffing

Nederland ondersteunt de internationale discussie over de verdeling van de bedrijfswinst tussen landen ten behoeve van de belastingheffing. De huidige OESO-verrekeningsrichtsnoeren sluiten voor de verdeling van de bedrijfswinst tussen landen zoveel mogelijk aan bij waar de waardecreatie (aan de hand van de functies, activa en risico's) plaatsvindt. Mede naar aanleiding van de internationale discussie over belastingheffing in de digitale economie onderzoekt het Inclusive Framework (in samenwerking met de OESO) momenteel of het redelijk is om meer heffingsrechten toe te kennen aan het land van de afnemer (BEPS 2.0⁹). Dit wordt onderzocht in pijler 1 van het onderzoek. In pijler 2 van het onderzoek wordt onderzocht of een minimumniveau van belastingheffing kan worden afgesproken voor ondernemingen. Ik vind dit een belangrijk initiatief. Belastingontwijking kan effectiever worden bestreden met een internationale aanpak, dat is efficiënter dan wanneer landen met verschillende niet op elkaar aansluitende unilaterale maatregelen komen. Een multilaterale aanpak is om die reden wenselijk. Het belangrijkste voor Nederland is om te komen tot zo breed mogelijk gedragen internationale afspraken over winstverdeling tussen landen ten behoeve van de belastingheffing. Nederland zal er verder voor pleiten om de deze maatregelen zo eenvoudig mogelijk te houden zodat ze uitvoerbaar zijn voor alle belastingdiensten. De uitkomsten van deze internationale discussie over winstverdeling en een minimumniveau van belastingheffing zijn nog niet bekend, maar deze kunnen op termijn ook gevolgen hebben voor het verdragsbeleid.

2.6 Het OESO-model als uitgangspunt

Bij de vormgeving van belastingverdragen vormt het OESO Modelverdrag voor veel landen het uitgangspunt. Een veel voorkomende situatie waarbij dubbele belasting ontstaat is dat de woonstaat van een belastingplichtige diens wereldinkomen in de belastingheffing betreft, terwijl een andere staat waarin een bron van inkomen van deze belastingplichtige is gelegen als bronstaat deze belastingplichtige ook in de heffing zal betrekken. Het OESO Modelverdrag verdeelt de heffingsrechten tussen de woonstaat en de bronstaat. Dit kan betekenen dat de bronstaat geheel of gedeeltelijk terugtreedt in zijn belastingheffing. Ook kan de woonstaat geheel of gedeeltelijk terugtreden door een objectvrijstelling, belastingvrijstelling of een belastingverrekening toe te kennen. Naast de OESO kent ook de VN sinds 1980 een eigen modelverdrag. Dit VN Modelverdrag is bedoeld voor fiscale relaties tussen ontwikkelde landen en ontwikkelingslanden en volgt in grote lijnen het OESO Modelverdrag, maar voorziet meer dan het OESO Modelverdrag in toewijzing van heffingsrechten aan de bronstaat. Sinds 1997 is het OESO Modelverdrag uitgebreid met een aparte sectie waarin de posities van niet-OESO-landen zijn opgenomen. Het gaat om 33 niet-OESO-landen die aangeven dat zij in zijn algemeenheid de artikelen in het OESO Modelverdrag en de toelichting daarbij (hierna: het OESO Commentaar) volgen, maar waarbij elk van die landen aangeeft waar zij een afwijkende positie inneemt (net als de OESO-landen doen in het OESO Commentaar). Dit heeft de positie van het OESO Modelverdrag als internationale standaard verstrekt. Het voordeel van zoveel mogelijk aansluiten bij een internationale standaard (OESO/VN) is dat de rechtszekerheid over de belastingheffing in bilaterale economische relaties het beste wordt geborgd. Uit de rechtspraak blijkt het belang van het OESO Commentaar voor bepalingen in belastingverdrag die overeenkomen met het OESO

⁸ Hierbij gaat het om sporters en artiesten, bestuurdersbeloningen en werknemers in het internationaal verkeer.

⁹ In de wandelgangen wordt dit project ook wel BEPS 2.0 genoemd.

Modelverdrag. Door het OESO Commentaar worden OESO-conforme verdragsbepalingen internationaal zoveel mogelijk eenduidig uitgelegd. Het idee achter het OESO Modelverdrag en het OESO Commentaar daarop is namelijk dat door internationale overeenstemming over de uitleg en toepassing van belastingverdragen geschillen zoveel mogelijk worden voorkomen, of snel kunnen worden opgelost. Dit komt de rechtszekerheid ten goede. Het werken met deze modellen maakt het bovendien eenvoudiger om met andere landen overeenstemming te bereiken. Het OESO Modelverdrag is effectiever in het voorkomen van dubbele belasting dan het VN Modelverdrag. Dat komt doordat in het VN Model, naast de bronheffingen op dividenden en interest, extra bronheffingen zijn opgenomen op bepaalde bruto stromen (zoals op royalty's en vergoedingen voor technische diensten) die in de woonstaat niet altijd volledig verrekend kunnen worden omdat men daar het netto-inkomen (na aftrek van relevante kosten) in de heffing betreft. Dit kan een nadelig effect hebben op grensoverschrijdende handel en investeringen. Om de hierboven genoemde redenen volgt de Nederlandse inzet zo veel mogelijk het OESO Modelverdrag. Op een beperkt aantal onderdelen wijkt de Nederlandse inzet af van het OESO Modelverdrag. In [hoofdstuk IV] wordt hier nader op ingegaan.

2.7 Ontwikkelingslanden gebruiken naast het OESO Modelverdrag ook het VN Modelverdrag

Vooral bij onderhandelingen met ontwikkelingslanden is, naast het OESO Modelverdrag ook het VN Modelverdrag van invloed. In het VN Modelverdrag is het OESO Modelverdrag tot uitgangspunt genomen, maar er wordt meer rekening gehouden met de wens van veel ontwikkelingslanden om verdergaande heffingsrechten te realiseren voor de bronstaat in het bijzonder ten aanzien van winst uit onderneming en inkomsten voortvloeiend uit roerend kapitaal (interest, royalty, dividend etc.). Dit verlangen steunt vooral budgettaire belangen van ontwikkelingslanden die doorgaans in de positie verkeren van netto-importeurs van investeringen, kapitaal en kennis. [Ook wordt wel aangegeven dat belastingheffing over een bruto-stroom relatief eenvoudig is in de uitvoering.] Nederland zal in de komende jaren in relatie tot ontwikkelingslanden¹⁰ nog meer begrip tonen voor bijvoorbeeld verzoeken om uitbreiding van het begrip "vaste inrichting" of om relatief hoge bronheffingen. Zo is Nederland bereid een zogenoemde diensten vaste inrichting in lijn met het VN-modelverdrag overeen te komen. Dit geeft ontwikkelingslanden, ten opzichte van het OESO Modelverdrag, eerder de mogelijkheid winstbelasting te heffen over activiteiten uitgevoerd in hun land. Verder is Nederland bereid hogere bronbelastingen te accepteren dan een ontwikkelingsland in belastingverdragen met Nederland vergelijkbare landen is overeengekomen, wanneer een ontwikkelingsland aantoonbaar een nieuwe toekomstige beleidslijn te hebben. Ook is Nederland eerder bereid de VN-bepaling voor het belasten van vermogenswinsten op aandelen te accepteren als een ontwikkelingsland daarom vraagt. In [hoofdstuk V] wordt het verdragsbeleid ten aanzien van ontwikkelingslanden nader uitgewerkt.

2.8 Koninkrijksdelen

Binnen het Koninkrijk der Nederlanden (hierna: het Koninkrijk) hebben de landen Aruba, Curaçao en Sint Maarten elk autonomie op het gebied van belastingen. Zij kunnen zelf belastingverdragen onderhandelen. Binnen het Koninkrijk zijn Bonaire, Sint Eustatius en Saba (hierna: de BES-eilanden) onderdeel van het land Nederland. Het uitgangspunt bij onderhandelingen is daarom dat een te sluiten belastingverdrag ook van toepassing is op de BES-eilanden. Voor de BES-eilanden geldt echter een eigen fiscaal stelsel, dat afwijkt van het fiscale stelsel dat geldt voor het Europese deel van het land Nederland, waardoor in de praktijk niet veel verdragspartners bereid zijn een bilateraal belastingverdrag ook voor de BES-eilanden te laten gelden.

¹⁰ In het kader van het fiscaal verdragsbeleid gelden als ontwikkelingslanden de Mogendheden die zijn opgenomen in de door het «Development Assistance Committee» van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling meest recent vastgestelde «List of Recipients of Official Development Assistance», met uitzondering van de daarin opgenomen hoge middeninkomenslanden.

2.9 Uitvoeringsaspecten

De uitvoeringsaspecten van een belastingverdrag worden meegewogen bij de onderhandelingen over een belastingverdrag. Dit is met name een aandachtspunt waar de Nederlandse verdragsinzet afwijkt van het OESO-modelverdrag en waar dan vaak met een ander land naar compromis moet worden gezocht om tot overeenstemming te kunnen komen.

2.10 Consultatie

Van 25 september 2018 tot 22 oktober 2018 heeft een openbare internet consultatie¹¹ plaatsgevonden over het fiscaal verdragsbeleid en over de aanwijzing van laagbelastende staten. Belangstellenden werd met name gevraagd te reageren op nieuw te formuleren verdragsbeleid met het oog op de voorgestelde invoering van een bronbelasting op dividenden, interest en royalty's. Daarnaast werd aandacht gevraagd voor het verdragsbeleid in relatie tot ontwikkelingslanden. De resultaten van deze internetconsultatie zijn terug te vinden via de in de voetnoot opgenomen link¹². Reacties zijn binnen gekomen op beide in de consultatie expliciet geformuleerde thema's (bronheffingen ontwikkelingslanden). Een ander thema dat door de respondenten meermalen aan de orde is gesteld, is de behandeling van sporters, artiesten en orkesten die in het buitenland optreden. De reacties op de internetconsultatie zijn meegenomen bij het formuleren van het beleid in deze notitie.

¹¹ https://www.internetconsultatie.nl/fiscaalverdragsbeleid_laagbelastendestaten

¹² https://www.internetconsultatie.nl/fiscaalverdragsbeleid_laagbelastendestaten/reacties

Gewijzigde veldcode

Hoofdstuk III – Tegengaan misbruik van verdragen

Het BEPS-actieplan identificeert verdragsmisbruik, en met name treaty-shopping, als één van de belangrijkste bronnen van grondslaguitholling en winstverschuiving. Belastingplichtigen die zich schuldig maken aan verdragsmisbruik ondermijnen de fiscale soevereiniteit van een land door onterecht verdragsvoordelen te claimen met als gevolg dat belastinginkomsten worden misgelopen. Om dit tegen te gaan zijn in het BEPS-actieplan verschillende maatregelen voorgesteld die zien op het bestrijden van verdragsmisbruik.

Het BEPS-project voorziet in de mogelijkheid om deze maatregelen via een multilateraal instrument (MLI) te implementeren. Het MLI stelt deelnemende landen in staat om belastingverdragsgelateerde BEPS-maatregelen op een snelle en efficiënte wijze te laten doorwerken in de belastingverdragen zonder dat bilaterale onderhandelingen noodzakelijk zijn.

De maatregelen kunnen worden opgedeeld in de minimumstandaard en in de aanvullende optionele maatregelen. De minimumstandaard bestaat uit maatregelen die in ieder geval nodig worden geacht om oneigenlijk gebruik van belastingverdragen tegen te gaan. Aan de minimumstandaarden hebben alle landen die deelnemen aan het *Inclusive Framework on BEPS* zich gecommitteerd. De aanvullende maatregelen zijn optioneel en zien voornamelijk op het bestrijden van specifieke gevallen van verdragsmisbruik. Al deze maatregelen zijn onderdeel van (het commentaar van) de meest recente versie van het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag.

In de -brief¹³ van 5 oktober 2015 “Kamerbrief appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat” heeft mijn ambtsvoorganger uw Kamer geïnformeerd over het BEPS-project. In deze brief is aangegeven dat de uitkomsten van het BEPS-project tot het Nederlandse verdragsbeleid worden gerekend.

3.1 Minimumstandaard

In het kader van BEPS actiepunt 6 hebben de deelnemende landen – waaronder Nederland – afspraken gemaakt over de minimumstandaard bij de bestrijding van verdragsmisbruik. Het is van belang dat het uitgebreide Nederlandse verdragenennetwerk (uiteindelijk) voldoet aan de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik. Het MLI speelt hierbij een belangrijke rol.

Niet al onze verdragspartners zijn voornemens om het MLI te tekenen of hebben gekozen om het toepasselijk belastingverdrag buiten de reikwijdte van het MLI te houden. Indien dit verdrag niet voldoet aan de minimumstandaard en er tevens mogelijk sprake is van een risico van verdragsmisbruik, zullen we deze landen benaderen met het verzoek om de minimumstandaard alsnog overeen te komen. Onze initiële voorkeur is om dit via het MLI te laten lopen maar het is ook denkbaar om ten behoeve hiervan bilaterale onderhandelingen op te starten. Er zal geen (nieuw) verdrag of protocol worden overeengekomen als blijkt dat de verdragspartner niet bereid is om de minimumstandaard op te nemen.

De minimumstandaard bestaat uit de volgende onderdelen:

- i) Een wijziging van de titel en de opname van een preambule in belastingverdragen;
- ii) Opname van anti-misbruikmaatregelen in belastingverdragen;
- iii) Oplossing van geschillen via een onderlinge overlegprocedure.

i) Wijziging van de titel en de opname van een preambule belastingverdragen

¹³ Kamerstukken II 2015/16, 25087, nr. 112.

Op grond van het internationale recht wordt een (belasting)verdrag overeenkomstig de gewone betekenis van termen in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag uitgelegd. De preambule is mede bepalend voor de context en kan worden gebruikt om uiting te geven aan de bedoeling van de verdragsluitende partijen. In dit kader is in het rapport bij BEPS-actie 6 een preambuletekst gedefinieerd. Met deze preambuletekst wordt duidelijk gemaakt dat belastingverdragen bedoeld zijn om dubbele belasting te vermijden zonder daarmee mogelijkheden tot dubbele niet-belasting dan wel verlaagde belastingheffing te creëren, waaronder door middel van treaty-shopping-structuren.

ii) Anti-misbruikmaatregelen in belastingverdragen

Om belastingverdragen in lijn te brengen met de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik zet NL in op een *principle purposes test* (PPT). De PPT is de enige anti-misbruikmaatregel waarmee op zichzelf kan worden voldaan aan de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik.

Met de PPT wordt voorkomen dat oneigenlijk gebruik kan worden gemaakt van het Nederlandse verdragennetwerk. De PPT zoekt daarvoor aansluiting bij één van de voornaamste redenen van een structuurconstructie of transactie. Als het verkrijgen van verdragsvoordelen één van de voornaamste redenen is van een structuurconstructie of transactie, dan voorkomt de PPT dat een verdragspartner of Nederland zelf ten onrechte wordt beperkt in de heffingsbevoegdheid.

De PPT maakt gebruik van open normen, die vooral aanknopen bij subjectieve elementen, zoals de intentie van de belastingplichtige en andere bij de constructie of transactie betrokken personen. Door gebruik te maken van open normen kunnen verschillende vormen van verdragsmisbruik worden bestreden zonder daarbij reële economische activiteiten te treffen. Daarnaast bewerkstelligt de open norm dat de PPT kan inspelen op nieuwe vormen van verdragsmisbruik.

Om overkill te voorkomen, de rechtszekerheid voor belastingplichtigen te vergroten en de informatiepositie van beide verdragsluitende staten te verbeteren, zet Nederland in op het opnemen van twee aanvullende optionele bepalingen in de PPT. De eerste bepaling regelt dat voordelen op verzoek van de betrokken persoonbelastingplichtige toch kunnen worden toegekend als die voordelen, of andere voordelen, zouden zijn toegekend bij afwezigheid van de relevante constructies of transacties. In dergelijke gevallen zal geen sprake zijn van misbruik en is het logisch om verdragsvoordelen toe te kennen.

Op basis van de tweede bepaling zijn de autoriteiten van een verdragsluitende staat gehouden de andere verdragsluitende staat te informeren van een voornemen om verdragsvoordelen op grond van de PPT te weigeren. Het melden van een voornemen om de PPT toe te passen kan overkill voorkomen in gevallen waarin niet alle feiten helder zijn. Bovendien kan een dergelijke bepaling bijdragen aan een gezamenlijke, uniforme en zinvolle invulling van de toe te passen criteria. Deze notificatieverplichting vormt echter geen beletsel om de PPT toe te passen.

De PPT is mijns inziens het meest geëquipeerde beste middel om verdragsmisbruik op een effectieve wijze te bestrijden. Daarnaast is de PPT onderdeel van het MLI en de meest recente versie van het OESO-Modelverdrag en het VN-Modelverdrag. Nederland sluit met deze keuze dus ook aan bij de internationaal meest gebruikelijke praktijk. Een voorstel voor opname van een PPT zal daarom naar verwachting in de meeste gevallen niet op weerstand stuiten.

In aanvulling op de PPT is het ook mogelijk om op een andere wijze te voldoen aan de minimumstandaard. Er kan ook worden gekozen voor een (vereenvoudigde) *limitation of benefits* bepaling (LoB) in combinatie met een PPT.

De LoB-bepaling maakt de toegang van verdragsvoordelen afhankelijk van een mechanische toetsing van een aantal eigenschappen van het lichaam dat gebruik wil maken van de verdragsvoordelen

Met opmerkingen Wat wordt hiermee bedoeld? Dat het opnemen van alleen de PPT al voldoende is om aan de minimumstandaard te voldoen?

Met opmerkingen In de NLse vertaling op de OESO website staat constructie. Dat lijkt me beter dan structuur. Een constructie heeft iets gekunstelds, een structuur niet (noodzakelijk).

Met opmerkingen Noch het MLI noch ons modelverdrag verwijst naar de belastingplichtige.

Met opmerkingen In de bepaling zelf staat 'person'. Degene die het verzoek doet, kan een inwoner van het andere land en dus geen belastingplichtige in NL zijn. Of die persoon in het andere land een belastingplichtige is, kunnen we denk ik niet met zekerheid zeggen.

belastingplichtige. Er worden scherp afgebakende voorwaarden geformuleerd die toetsen of sprake is van een reële aanwezigheid van de belastingplichtige dit lichaam in het land van de verdragspartner of wegen andere factoren die misbruik minder waarschijnlijk maken. Deze voorwaarden gaan uit van (statische) veronderstellingen die niet altijd recht doen aan de werkelijkheid, waardoor er sprake is van het risico dat ofwel misbruik niet wordt bestreden ofwel reële economische activiteiten worden getroffen. Indien de belastingplichtige het lichaam niet aan deze voorwaarden voldoet is er, afgezien van een mogelijk beroep op een vangnetbepaling, geen toegang tot verdragsvoordelen.

Ook aan lichamen Belastingplichtigen die voldoen aan de eisen van de LoB-bepaling kunnen kan alsnog op grond van de PPT de toegang tot verdragsvoordelen worden ontzegd. Het veronderstelde voordeel van rechtszekerheid bij een LoB-bepaling wordt desin dat geval tenietgedaan door de hiervoor besproken open normen van de PPT. Daarnaast leidt een LoB-bepaling tot complexiteit in onderhandelingen met onze verdragspartners en in de uitvoering. Gelet hierop zal Nederland niet actief inzetten op het opnemen van een LoB-bepaling.

Het is echter denkbaar dat een verdragspartner een (vereenvoudigde) LoB-bepaling in combinatie met een PPT ter bestrijding van verdragsmisbruik voorstelt. Nederland staat hier niet onwelwillend tegenover, bijvoorbeeld als deze verdragspartner duidelijk kan maken dit nodig te hebben voor een adequate bestrijding van verdragsmisbruik in deze bilaterale verhouding.

Het is daarnaast ook mogelijk om aan de minimumstandaard te voldoen door een gedetailleerde LoB-bepaling te combineren met anti-doorstroommaatregel. Een anti-doorstroommaatregel richt zich in het algemeen op ingezetenen die (een substantieel deel van hun) inkomen door middel van een (reeks van) transactie(s) doorbetalen aan niet-ingezetenen die niet gerechtigd zijn tot vergelijkbare verdragsvoordelen, met als een van de hoofddoelen het verkrijgen van (gunstigere) verdragsvoordelen.

In tegenstelling tot hiervoor besproken anti-misbruikmaatregelen is de anti-doorstroombepaling niet (in internationaal verband) uitgewerkt. Daardoor bestaat bij een combinatie van een (gedetailleerde) LoB-bepaling en anti-doorstroombepaling onzekerheid of verdragsmisbruik wel op een effectieve wijze wordt bestreden en of daadwerkelijk wordt voldaan aan de minimumstandaard. Nederland is hier daarom terughoudend. Overigens kiest een zeer beperkte groep jurisdicties voor een (gedetailleerde) LoB-bepaling aangevuld met een antidoorstroombepaling om te voldoen aan de minimumstandaard. Nederland zal daarom niet snel met een dergelijke wens worden geconfronteerd.

iii) Oplossing van geschillen via een onderlinge overlegprocedure

Implementatie van de aanbevelingen uit het BEPS-project kan leiden tot meer situaties waarin geschillen zullen ontstaan over de interpretatie en toepassing van de (BEPS-gerelateerde) verdragsbepalingen. Dit kan belastingheffing in strijd met belastingverdragen – zoals bijvoorbeeld dubbele belastingheffing – als gevolg hebben. Als dit zich voordoet kan er een onderlinge overlegprocedure worden opgestart waarin de bevoegde autoriteiten zullen trachten om tot een oplossing te komen.

BEPS actiepunt 14 bevat een minimumstandaard voor effectieve geschilbeslechting. Deze standaard heeft als doel om de onderlinge overlegprocedure te verbeteren. De maatregelen zien op het verbeteren van de toegankelijkheid van de procedure voor een belastingplichtige, het (administratieve) proces en de implementatie van de overeengekomen oplossing.

Met opmerkingen In het MLI staat 'resident'. I.p.v. inwoner stel ik bijgaande korte omschrijving voor.

Met opmerkingen Verdragsonderhandelaars zouden toch moeten weten waarom het gaat ☺

Nederland streeft naar de opname van de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik in belastingverdragen. Het heeft de voorkeur om dit zoveel mogelijk via het MLI te laten lopen. Echter, is het denkbaar dat ten behoeve hiervan bilaterale onderhandelingen worden opgestart. Binnen de minimumstandaard zal Nederland inzetten op een PPT als antimisbruikmaatregel tegen verdragsmisbruik. Daarnaast is het mogelijk dat in sommige bilaterale verhouding een PPT in combinatie met een (gesimplificeerde) LOB-bepaling wordt overeengekomen.

3.2 Aanvullende maatregelen

De aanvullende maatregelen uit het BEPS project richten zich voornamelijk op het bestrijden van specifieke vormen van verdragsmisbruik. In tegenstelling tot de minimumstandaard hebben landen keuzevrijheid met betrekking tot de opname van deze maatregelen in belastingverdragen. Nederland opteert bovenop de minimumstandaard voor het overgrote deel van de aanvullende maatregelen¹⁴. Ik heb uw Kamer eerder geïnformeerd over de werkwijze van deze maatregelen. Voor een uitgebreide technische uitwerking van deze maatregelen verwijs ik daarom naar (verschillende artikelen van) het OESO-Modelverdrag¹⁵ en het MLI¹⁶. De aanvullende maatregelen bestaan uit:

- Maatregel die de verdragstoepassing regelt voor gevallen waarin het inkomen of een voordeel wordt ontvangen door of via een hybride entiteit;
- Opnemen van een algemene *saving clause*;
- Maatregel die de verdragspositie regelt van entiteiten met een dubbele vestigingsplaats;
- Maatregelen tegen het kunstmatig ontgaan van een vaste inrichting;
- Opnemen van een minimumbezitsperiode tegen *dividend transfer transactions*;
- Een terugkijkperiode voor onroerendezaaklichamen;
- Het toepassen van de verrekenings- in plaats van de vrijstellingsmethode voor het voorkomen van dubbele belasting;
- Antimisbruikbepaling voor vaste inrichting in derde rechtsgebieden;
- Maken van overeenkomstige aanpassingen bij een correctie van verrekenprijzen;
- Opnemen van verplichte en bindende arbitrage.

In overeenstemming met het amendement van de leden Lodders en Slootweg¹⁷ heeft Nederland bij ratificatie van het MLI een voorbehoud gemaakt op de maatregelen die betrekking hebben op de aanscherping van de criteria voor de vaststelling van een vaste inrichting voor de afhankelijke vertegenwoordiger en de kwalificatie van een onafhankelijke vertegenwoordiger. Daarnaast heeft Nederland een voorbehoud gemaakt m.b.t. de algemene *saving clause*. De overige maatregelen worden tot het Nederlandse fiscale verdragsbeleid gerekend. Zie hieronder een beknopte toelichting van de aanvullende maatregelen.

3.3.1 Hybride entiteiten

Indien een entiteit niet en de achterliggende participanten wel in de belastingheffing worden betrokken, dan wordt deze entiteit transparant genoemd. Het kan voorkomen dat door verschillen in kwalificatieregels de ene verdragsluitende staat een entiteit belast, terwijl de andere verdragsluitende staat deze als transparant aanmerkt. ~~direct de (achterliggende) participanten in die entiteit zouden belasten. In het laatste geval wordt die entiteit dan transparant genoemd.~~ Als sprake is van een dergelijk verschil in behandeling dan spreekt men ook wel over hybride entiteiten. Als onderdeel van het BEPS-project is een verdragsbepaling geformuleerd die regelt in welke gevallen verdragsvoordelen

¹⁴ Kamerstukken II 2017-18, 34853, nr. 3.

¹⁵ The OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017.

¹⁶ Kamerstukken II 2017-18, 34853, nr. 3.

¹⁷ Kamerstukken II 2018-19, 34853, nr. 8.

worden toegekend als inkomen of voordelen worden genoten door of via een hybride entiteit. Deze bepaling toetst of het inkomen waarvoor een verdragsvoordeel wordt gevraagd daadwerkelijk in het andere land belast is. Hiermee wordt voorkomen dat verdragsvoordelen onbedoeld wel of juist niet worden toegekend aan (achterliggende participanten in) hybride entiteiten. Nederland past maatregelen met deze strekking al in diverse belastingverdragen toe.

3.3.2 Saving clause

De algemene saving clause heeft als doel om expliciet te maken dat een land door een belastingverdrag niet wordt beperkt in het heffingsrecht over eigen inwoners, behalve op grond van specifiek genoemde verdragsbepalingen. Nederland heeft hier een voorbehoud gemaakt omdat dit gegeven logischerwijs voortvloeit uit het toepasselijk belastingverdrag. Het opnemen van een saving clause voegt in die zin niets toe.

In samenhang met het opnemen van een hybride-entiteitenbepaling wenst Nederland wel een specifieke saving clause om te waarborgen dat Nederland mag heffen van in Nederland gevestigde vennootschappen die door de andere verdragsluitende staat als fiscaal transparant worden aangemerkt.

3.3.3 Dubbele vestigingsplaats

Het kan voorkomen dat entiteiten door beide verdragsluitende staten als eigen inwoner worden gezien. We spreken dan van een dubbele vestigingsplaats en dan moet vervolgens geregeld worden van welke staat de entiteit als inwoner voor het verdrag wordt beschouwd. In het BEPS-project is bij actiepunt 6 geconstateerd dat dubbele vestigingsplaatsen vaak verband houden met belastingontwikkelingsstructuren. In een belastingverdrag kan afgesproken worden in het geval van een dubbele vestigingsplaats, de vestigingsplaats voor het toepasselijke belastingverdrag voortaan door middel van een onderlinge overleg procedure vast te stellen in plaats van op basis van het feitelijke leiding criterium. Deze maatregel is al langer onderdeel van het commentaar van het OESO-modelverdrag. Nederland past een dergelijke maatregel al in diverse belastingverdragen toe.

Het voordeel van een onderlinge overlegprocedure is dat naast de relevante feiten en omstandigheden ook rekening kan worden gehouden met het motief van belastingplichtige en het gevolg van de dubbele vestigingsplaats. Indien uitsluitend het criterium van feitelijke leiding wordt gehanteerd kunnen belastingplichtigen proberen daarop in te spelen om zo op oneigenlijke wijze gebruik te maken van het verdrag. Ook in deze nieuwe benadering blijft de plaats van feitelijke leiding nog steeds een heel belangrijk criterium, maar is niet langer per definitie doorslaggevend.

Zolang er tijdens de onderlinge overlegprocedure geen overeenstemming kan worden bereikt over een eenduidige vestigingsplaats komt de belastingplichtige op grond van de maatregel in beginsel niet in aanmerking voor verdragsvoordelen. Dit zal het gebruik van dubbele vestigingsplaatsen in het kader van belastingontwikkelingsstructuren onaantrekkelijk maken.

3.3.4 Vaste inrichting

De vaststelling van de aanwezigheid van een vaste inrichting van een onderneming in een ander land vormt een belangrijk onderdeel bij de toewijzing van heffingsrechten over ondernemingswinsten onder belastingverdragen. In het BEPS-project bij actiepunt 7 is geconstateerd dat de vaste inrichting op verschillende manieren op een kunstmatig wijze kan worden ontgaan. Dit is onwenselijk en als gevolg van die constatering zijn er verschillende maatregelen ten aanzien van verschillende onderdelen van de vaste inrichting voorgesteld.

Op grond van het OESO-modelverdrag worden enkele specifieke werkzaamheden niet als een vaste inrichting beschouwd, omdat in het algemeen wordt aangenomen dat de werkzaamheid in die situaties van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft. In de praktijk kan het

Met opmerkingen En door NL als niet-transparant? Dan mag NL toch sowieso al heffen?

voorkomen dat deze werkzaamheden niet slechts van voorbereidende dan wel ondersteunende aard zijn, maar een belangrijkere positie innemen. Desalniettemin kunnen deze werkzaamheden niet als vaste inrichting worden aangemerkt. Voortaan geldt als eis dat de werkzaamheid of de combinatie van werkzaamheden ook daadwerkelijk - op basis van de feiten en omstandigheden van het concrete geval - van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft.

Door de opname van een anti-fragmentatiemaatregel wordt voorkomen dat activiteiten tussen nauw verbonden (rechts)personen kunstmatig worden opgeknipt, waardoor deze separaat gezien een ondersteunend of voorbereidend karakter zouden krijgen en daardoor niet als vaste inrichting zouden worden aangemerkt. Daarnaast wordt met een zogenoemde antisplitsing-bepaling voorkomen dat op kunstmatige wijze contracten worden opgesplitst tussen nauw verbonden (rechts)personen om zo de kwalificatie van vaste inrichting te ontlopen. Ten behoeve van de hiervoor beschreven maatregelen is er een definitie van een nauw met een onderneming verbonden persoon opgenomen.

Allereerst worden structuren waarbij een afhankelijke vertegenwoordiger van een onderneming overeenkomsten tot stand brengt tussen die onderneming (in dit verband de principaal genoemd) en een klant van de principaal anders gedefinieerd. De criteria op basis waarvan een vaste inrichting aanwezig wordt geacht voor die principaal worden aangescherpt (artikel 5, leden 5 en 6, OESO Modelverdrag). In verband met een voorbehoud gemaakt naar aanleiding van het amendement van de leden Lodders en Slootweg op de goedkeuringswet bij het MLI werken deze aanpassingen dus (vooralsnog) niet door naar de door Nederland onder het MLI aangemelde belastingverdragen¹⁸. Het amendement laat wel ruimte om deze maatregelen via bilaterale onderhandelingen overeen te komen als geschillen met de verdragspartner over de winsttoerekening aan de vaste inrichting van deze afhankelijke vertegenwoordiger (uiteindelijk) via verplichte en bindende arbitrage kunnen worden beslecht.

Het amendement sluit eveneens niet uit dat het voorbehoud op termijn wordt ingetrokken. Mocht deze omstandigheid zich de toekomst voordoen, dan zal als gevolg hiervan de aanpassing van de bepaling over de afhankelijke en de onafhankelijke vertegenwoordiger doorw

erken naar de door Nederland onder het MLI aangemelde belastingverdragen voor zover onze verdragspartner ook hebben gekozen voor doorwerking op dit onderdeel.

Onafhankelijke agent

3.3.5 Minimumbezitsperiode tegen dividend transfer transactions.

Om situaties van *dividend transfer transactions* te bestrijden is er in het BEPS-project in actiepunt 6 een bezitseis van minimaal 365 dagen voorgesteld. Hiermee wordt beoogd te voorkomen dat belastingplichtigen - bijvoorbeeld - de aandelen voor korte tijd, vlak voor de betaling van het dividend, overdragen aan een partij die een betere verdragspositie heeft om zo gebruik te kunnen maken van gunstigere verdragsvoordelen voor dividenduitkeringen.

3.3.6 Terugkijkperiode voor onroerendezaaklichamen.

Op grond van het OESO-modelverdrag mogen vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen of vergelijkbare belangen in onroerendezaaklichamen worden belast in het land waar de onroerende zaken zijn gelegen (de situsstaat) indien de waarde van die aandelen of vergelijkbare belangen grotendeels (50% of meer) worden ontleend aan onroerende goederen. Om te voorkomen dat er vlak voor de verkoop bezittingen in de vennootschap worden ingebracht om zo de verhouding

¹⁸ Kamerstukken II 2018-19, 34853, nr. 8.

Met opmerkingen Moeten we niet opmerken (bijv. in een voetnoot) dat deze eis in de Wet DB 1965 niet wordt gesteld, maar dat in Nederland anti-dividendstrippingsregels van toepassing zijn waarbij het begrip uiteindelijk gerechtigde nader wordt ingevuld?

tussen ~~het~~de onroerende ~~goed~~zaken en de totale bezittingen te wijzigen met als doel deze heffing te ontgaan is in het BEPS-project voorgesteld om een terugkijkperiode op te nemen. De terugkijkperiode bewerkstelligt dat de onroerend~~zaak-goed~~-drempel voor de afgelopen 365 dagen voor de vervreemding in ogenschouw wordt genomen. Indien er in deze periode op enig moment wordt voldaan aan deze drempel wordt het heffingsrecht aan de situsstaat toegewezen.

Nederland heeft in het OESO-modelverdrag een voorbehoud gemaakt ten aanzien van deze heffing. Echter, Nederland is bereid om onder voorwaarden een dergelijke situsstaat-heffing overeen te komen. Er zal dan een terugkijkperiode worden opgenomen.

3.3.7 Het toepassen van de verrekenings- in plaats van de vrijstellingsmethode voor het voorkomen van dubbele belasting.

Om dubbele belasting te voorkomen wordt of een vrijstellings- of een verrekeningsmethode toegepast. In de praktijk kan het voorkomen dat de toepassing van de vrijstellingsmethode ertoe leidt dat inkomen in het geheel niet of lager wordt belast. Dit kan onder andere het gevolg zijn van verschillen in interpretatie van de feiten of toepassing van het belastingverdrag tussen Nederland en ~~haar-zijn~~ verdragspartner. Dit is bijvoorbeeld het geval als een verdragsland (woonland) grensoverschrijdende activiteiten van een belastingplichtige in het andere verdragsland als een vaste inrichting aanmerkt. Terwijl het andere verdragsland (bronland) de feiten op een andere wijze interpreteert en van mening is dat deze activiteiten niet als een vaste inrichting kwalificeren. Als het woonland vervolgens de vrijstellingsmethode toepast zonder dat het bronland deze activiteiten in de belastingheffing zou betrekken, zal er dubbele niet-heffing optreden. Met deze maatregel wordt bewerkstelligd dat o.a. in dit soort gevallen de verrekeningsmethode wordt toegepast in plaats van de vrijstellingsmethode om zo een adequate belastingheffing te waarborgen.

3.3.8 Antimisbruikbepaling voor vaste inrichting in derde rechtsgebieden.

Deze maatregel voorkomt dat heffingsrechten van een verdragspartner (bronland) door het toepasselijk belastingverdrag worden beperkt voor inkomen van een inwoner van het andere verdragsland (woonland) dat daar wordt vrijgesteld, omdat het wordt toegerekend aan zijn vaste inrichting in een derde land waar dit inkomen (te) laag belast wordt.

Om overkill te voorkomen wordt het inkomen dat verband houdt met de actieve uitoefening van een onderneming door de vaste inrichting ontzien. Daarnaast is er een discretionaire bevoegdheid van de bevoegde autoriteit om verdragsvoordelen alsnog toe te kennen als dat gerechtvaardigd voorkomt.

3.3.9 Maken van overeenkomstige aanpassingen bij een correctie van verrekenprijzen.

In het OESO-modelverdrag is voorzien dat een verdragspartner n.a.v. een correctie van de gehanteerde verrekenprijzen tussen verbonden vennootschappen door de andere verdragspartner een overeenkomstige aanpassing van de verrekenprijzen pleegt, dan wel toegang geeft tot een onderlinge overlegprocedure over de dubbele belasting die uit zo'n correctie kan voortvloeien. Sommige staten zijn van mening dat wanneer dit niet in een belastingverdrag is opgenomen er geen sprake is van een verplichting tot het maken van een overeenkomstige aanpassing in navolging van een door hun verdragspartner toegepaste correctie of tot het geven van toegang tot een procedure voor onderling overleg over de dubbele belasting die uit zo'n correctie kan voortvloeien. Uit het BEPS-project – bij Actiepunt 14 - volgt een maatregel die landen unilateraal alsnog de mogelijkheid geeft om voor een overeenkomstige aanpassingen te zorgen in gevallen waarin zij de correctie gerechtvaardigd achten. Hiermee kan deze vorm van dubbele belasting worden weggenomen.

3.3.10 Verplichte en bindende arbitrage.

Als er sprake is van belastingheffing die niet in overeenstemming is met het verdrag kan er in eerste instantie in een onderlinge overlegprocedure getracht worden om een oplossing te vinden. De bevoegde autoriteiten hebben een inspanningsverplichting om tot een oplossing te komen. Naast de daadwerkelijke aanpassing of correctie die in de onderlinge overlegprocedure wordt besproken, kunnen door afwijkingen in de nationale wetgeving van de verschillende staten interest, boetes en kosten onevenredig hoog oplopen. Om te voorkomen dat het aangaan van een onderlinge overlegprocedure wordt ontmoedigd, streeft Nederland er naar om een bepaling op te nemen op basis waarvan bevoegde autoriteiten afspraken kunnen maken om belastingplichtigen geen interest, boetes en kosten in rekening te brengen.

Indien er binnen de gestelde termijn geen oplossing is, wordt het mogelijk om de onderhavige kwestie voor arbitrage voor te leggen.

Vanwege de gewenste rechtszekerheid voor de belastingplichtige wil Nederland – in aanvulling op de minimumstandaard voor geschilbeslechting - verplichte en bindende arbitrage in belastingverdragen opnemen. Het verplichte karakter houdt in dat landen zich niet aan een door een belastingplichtige verzochte arbitrage kunnen onttrekken. Het bindende karakter bewerkstelligt dat de landen vervolgens gebonden zijn aan de uitkomst van een arbitrageprocedure. Arbitrage fungeert als sluitstuk van de in belastingverdragen opgenomen procedure voor onderling overleg.

Nederland zet zich met behulp van het MLI in om oneigenlijk gebruik van de Nederlandse belastingverdragen tegen te gaan. Hierbij heeft Nederland geopteerd voor vrijwel alle aanvullende maatregelen van het MLI. Zo biedt Nederland zichzelf en haar-zijn verdragspartners een effectief instrumentarium tegen verdragsmisbruik.

Hoofdstuk IV – Belangrijkste afwijkingen van het OESO-Modelverdrag

0. Inleiding

[...]

Nederland sluit bij belastingverdragen zoveel mogelijk aan bij het OESO Modelverdrag. Deze bepalingen van het OESO Modelverdrag hebben betrekking op de reikwijdte, definities, en de verdeling van heffingsrechten. Dit betekent onder meer dat Nederland voor ondernemingswinsten in beginsel aansluiting zoekt bij de staat waar de onderneming inwoner van is, tenzij de activiteiten van een onderneming worden verricht met behulp van een in de andere staat gelegen vaste inrichting. Hierbij is het van belang dat de winsttoerekening aan vaste inrichtingen plaats vindt op basis van internationaal vastgestelde beginselen, waaronder ook het zogenaamde arm's-length-beginsel. Voorts bevat het OESO Modelverdrag een aantal specifieke bepalingen zoals de bepalingen die zien op onderlinge overleg en arbitrage, de uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering. Ook bij deze bepalingen sluit het Nederlandse verdragsbeleid aan bij het OESO Modelverdrag. Desalniettemin is te zien dat bij een beperkt aantal onderdelen de Nederlandse inzet afwijkt van het OESO Modelverdrag, gebaseerd op nationale wetgeving, jurisprudentie en beleidsmatige afwegingen. De belangrijkste afwijkingen van het Nederlandse verdragsbeleid ten opzichte van het OESO Modelverdrag zullen hieronder nader worden toegelicht. De navolgende paragrafen behandelen de specifieke elementen hoofdzakelijk in de volgorde waarin deze elementen zijn opgenomen in het OESO-modelverdrag.

1. Inwonerschap

Het kwalificeren als een inwoner van één van de verdragsluitende staten is een belangrijke randvoorwaarde voor de toegang tot een belastingverdrag. Op basis van het OESO Modelverdrag Voor de toepassing van een belastingverdrag is sprake van een inwoner in het geval de desbetreffende belastingplichtige aan belastingheffing is onderworpen. In het Uit het bijbehorende OESO-Commentaar bij het woonplaatsartikel is hierbij vastgelegd dat verdragsinwoners tevens centrale en lagere overheden en erkende pensioenfondsen omvatten. Echter, niet geheel duidelijk wat onder deze onderworpenheid moet worden verstaan is niet geheel duidelijk en blijkt ook niet uit het bijbehorende OESO-Commentaar. Het OESO commentaar sluit aan bij de verschillende vormen van persoonlijke verbondenheid met een staat die in de nationale belastingwetten de basis vormen voor een volledige onderworpenheid (full liability to tax).

Ten behoeve van de rechtszekerheid streeft Nederland er naar om in het woonplaatsartikel een bepaling op te nemen waarin de term verdragsinwoner het onderworpenheidscriterium hader wordt ingevuld. Nederland wenst met deze bepaling te verduidelijken dat alle van belasting Het is dus niet duidelijk of bijvoorbeeld (subjectieve) vrijstellingen afdoen aan de onderworpenheid van een belastingplichtige die op grond van één van de genoemde criteria is verbonden met een belastingjurisdictie.

In het kader van de vraag of vrijgestelde lichamen als verdragsinwoner worden verdragsvoordelen zouden moeten genieten en daartoe als inwoner aangemerkt. Hierbij wordt zouden moeten worden; moet worden benadrukt dat belastingverdragen niet alleen zien op voorkoming van dubbele belasting, maar ook in meer algemene zin heffingsrechten verdelen tussen de verdragsluitende staten. Behoudens gevallen van misbruik is er in beginsel geen reden waarom een belastingvrijstelling verleend door de feitelijke vestigingsstaat zou moeten leiden tot een uitbreiding van het heffingsrecht van de bronstaat. Dat zou waarschijnlijk ook niet sporen met de bedoeling die de feitelijke

Met opmerkingen Nog toe te voegen; algemene uitgangspunten OESO-MV+disclaimer dat hier alleen de belangrijkste afwijkingen worden besproken.

Met opmerkingen Wie vrijgesteld is, is niet onderworpen. Naar mijn idee gaat het hier om een uitbreiding van het begrip verdragsinwoner.

vestigingsstaat heeft met het verlenen van de vrijstelling. Nederland wenst daarom de van belastingheffing vrijgestelde entiteiten als verdragsinwoner aan te merken.

Deze aanvullende bepaling ten behoeve van de rechtszekerheid verdient het, gelet ook op de rechtspraak van de Hoge Raad¹⁹, de voorkeur om in het woonplaatsartikel is ook van belang gelet op het arrest van de Hoge Raad een bepaling op te nemen waarin het onderworpenheidscriterium nader wordt ingevuld, zodat met betrekking tot alle van 4 december 2009²⁰. Uit dit arrest blijkt dat wanneer in een verdrag bepaalde belasting vrijgestelde lichamen uitdrukkelijk belastingplichtige (zowel in Nederland als verdragsinwoner worden aangemerkt, in de andere vrijgestelde lichamen niet verdragsluitende staat) duidelijk is of zij als verdragsinwoner gelden, of niet, met een mogelijkheid tot overleg

Nederland streeft naar opname van een regeling in belastingverdragen die het onderworpenheidswonerschapscriterium nader invult en waarmee wordt verduidelijkt dat vrijgestelde lichamen als verdragsinwoner worden aangemerkt, voor eventuele later geïntroduceerde lichamen.

2. Beleggingsinstellingen

2.1 De vrijgestelde beleggingsinstelling

De vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI)²¹ ~~2. Offshore vaste inrichting~~

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Vet

is net als bij de fiscale beleggingsinstellingen (FBI) op grond van nationale wetgeving is het mogelijk om werkzaamheden buitengaats die verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen te onderwerpen aan belastingheffing. Een belangrijke voorwaarde om tot belastingheffing over te kunnen gaan is de aanwezigheid van een vaste inrichting. De vaststelling van de aanwezigheid van een vaste inrichting van een onderneming in een land vormt een belangrijk onderdeel bij de toewijzing van heffingsrechten over ondernemingswinst onder belastingverdragen.

ingegeven door de gedachte dat het voor de beleggende particulier mogelijk moet zijn om via een beleggingsfonds te beleggen zonder dat dit leidt tot additionele belastingheffing op het niveau van het fonds. Hoofdkenmerken van het VBI-regime zijn dat de kwalificerende beleggingsinstellingen een vrijstelling een VBI subjectief is vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting genieten en tevens ook niet inhoudingsplichtig is voor de dividendbelasting²² zijn.

Als gevolg van het verdragsbeleid van Nederland ten aanzien van het inwonerschap, kan de VBI als verdragsinwoner gelden. Hierdoor kan Nederland als bronstaat inkomstenbelasting heffen over bijvoorbeeld dividenden die door de VBI aan haar buitenlandse aanmerkelijkbelangaandeelhouders worden uitgekeerd. Wel zal Nederland in overeenstemming met de motie-Omtzigt/Van Vliet²² bereid zijn voorstellen om de VBI uit te sluiten van (sommige) verdragsvoordelen om onwenselijk gebruik van de VBI tegen te gaan. Als gevolg van het uitsluiten van de VBI van verdragsvoordelen, kan bijvoorbeeld de andere staat het nationale bronheffingstarief bronbelastingen op uitgekeerde dividenden en betaalde interest aan de VBI heffen tegen het tarief op grond van de nationale

Met opmerkingen Als ik het goed begrijp zal NL dit voorstellen en niet pas hiermee instellen als de verdragspartner daarom vraagt.

¹⁹ HR 4 december 2009, nr. 08/05071, V-N 2009/63, 17.

²⁰ HR 4 december 2009, nr. 08/05071, V-N 2009/63, 17.

²¹ Behoudens ingeval een Fiscale beleggingsinstelling (FBI) wordt omgezet in een VBI om de dividendbelasting te ontgaan.

²² Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

wetgevingen. Daarnaast is het denkbaar dat de verdragspartner een vergelijkbaar fiscaal regime kent als de VBI. Daarom zal met de verdragspartner worden besproken welke andere entiteiten die onder een ander vergelijkbaar speciaal regime vallen naast de VBI dienen te worden uitgesloten van (sommige) verdragsvoordelen.

Nederland streeft er naar om met verdragspartners af te spreken dat VBI's en entiteiten die vallen onder vergelijkbare speciale regimes voor (sommige) verdragsvoordelen niet in aanmerking komen.

2.2 De fiscale beleggingsinstellingen

Naast de VBI, kent Nederland ook het regime voor de fiscale beleggingsinstellingen (FBI). De belangrijkste faciliteit ten aanzien van het FBI-regime is het tarief in de vennootschapsbelasting van 0%. Om de FBI-status te kunnen verkrijgen en behouden dient aan een aantal voorwaarden te worden voldaan, waaronder de zogenoemde doorstootverplichting. Dat wil zeggen dat de FBI de fiscale winst jaarlijks en binnen acht maanden na afloop van het jaar waarin de winst is behaald aan haar beleggers moet uitkeren. Over de winstuitkeringen moet de FBI dividendbelasting inhouden.

Nederland streeft ernaar voor dividenden ontvangen door of betaald door een FBI of soortelijke instelling in het andere verdragsland, niet aan te sluiten bij het tarief voor deelnemingsdividenden geen uitsluitende woonstaathetfing op te nemen. Zo wordt voorkomen dat Nederland helemaal geen belasting meer zou kunnen heffen over de inkomsten uit door een FBI gehouden, in Nederland gelegen onroerende zaken. Dit streven is tevens in lijn met het uitgangspunt dat de voorziene vrijstelling voor deelnemingsdividenden niet is bedoeld voor beleggingsdividenden, zoals ook tot uitdrukking gebracht in de dividendbelasting, de vennootschapsbelasting en het Commentaar bij het OESO-modelverdrag.²³ Dit betekent dat in situaties dat er ondanks dat er sprake is van deelneming in een FBI of van een deelneming die wordt gehouden door een FBI, het tarief voor portfoliodividenden van 15% wordt toegepast.

Voor dividenden ontvangen door of betaald door een FBI of soortelijke instelling in het andere verdragsland, streeft Nederland ernaar aan te sluiten bij het portfoliotarief van 15%.

3. Offshore-vaste inrichting

Nederland sluit voor de invulling van het vaste-inrichtingsbegrip in beginsel aan bij de meest recente versie van het OESO-modelverdrag. InEchter, Nederland wenst in overeenstemming met het bijbehorende OESO-Commentaar bij het vaste-inrichtingsartikel wenst Nederland daarbij het vaste-inrichtingsbegrip uit te breiden voor werkzaamheden buitengaats die verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen. Dit omom zodoende de nationale heffingsrechten die betrekking hebben op deze werkzaamheden ook onder belastingverdragen te kunnen effectueren. Een dergelijke uitbreiding is in internationaal verband onder kuststaten gebruikelijk.

In tegenstelling tot werkzaamheden waarvoor onder belastingverdragen de reguliere regels met betrekking tot de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen verdragsluitende staten gelden, wordt de aanwezigheid van vaste inrichting voor werkzaamheden buitengaats die verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen sneller aangenomen. De belangrijkste reden voor het eerder aannemen van een Nederlands heffingsrecht voor deze werkzaamheden, is de claim van

²³ Zie bijvoorbeeld artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965, artikel 13, lid 8 van de Wet VPB en in paragraaf 17 van het Commentaar bij artikel 10 van het OESO-modelverdrag.

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Markeren

Met opmerkingen Ik begrijp dat wederkerigheid een belangrijk uitgangspunt is bij verdragen maar waarom zou NL ernaar moeten streven dat het andere land dividendbelasting kan heffen?

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Markeren

Met opmerkingen Nog expliciet noemen dat dit ook van belang is tvm NLse vastgoed?

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Vet

Nederland op deze natuurlijke rijkdommen. Deze bevinden zich immers in Nederlandse bodem. Daarbij komt dat vanwege het specifieke karakter van deze werkzaamheden buitengaats er veelal niet op een andere manier aan Nederlandse belastingheffing wordt toegekomen. Dit is anders bij vergelijkbare werkzaamheden op het vasteland, waarbij vaak vanuit een vast kantoor wordt gewerkt.

Het gewicht dat Nederland aan de bepaling geeft, is afhankelijk van de verdragspartner. Van belang is of ondernemingen uit de desbetreffende staat actief zijn op het Nederlandse continentale plat. In het kader van het tegengaan van het ontgaan van belasting is het ook van belang of het voordelig en eenvoudig zou zijn om dergelijke werkzaamheden te structureren via de (potentiële) verdragspartner.

Nederland streeft in de hoofdregel naar opname van een bepaling op grond waarvan Nederland eerder een heffingsrecht heeft over de winst behaald met werkzaamheden buitengaats.

4

3.4. Dividenden, interest en royalty's

4.1. Algemeen

In het OESO-Modelverdrag wordt aan de bronstaat een heffingsrecht toegekend van 5% voor zogenoemde deelnemingsdividenden (met een minimum kapitaalparticipatie van 25%) en 15% voor overige dividenden. Daarnaast is er in het OESO-Modelverdrag een bronheffingstarief van 10% opgenomen voor interest. Voor royalty's is in het OESO-Modelverdrag het heffingsrecht exclusief aan de woonstaat toegerekend.

Het Nederlands verdragsbeleid sluit in grote lijnen aan bij de uitgangspunten in het OESO-Modelverdrag. Allereerst streeft Nederland naar een bronstaatheffing van 15% voor overige dividenden (zogenoemde portfoliodividenden). Door bij portfoliodividenden aan te sluiten bij het nationale tarief en 15% te heffen over uit Nederland afkomstige portfoliodividenden worden problemen in de uitvoeringssfeer voorkomen. Nederland vast te leggen dat inkomsten genoten bij de inkoop van aandelen of bij liquidatie worden beheerst door het dividendartikel.

Daarnaast is het Nederlands verdragsbeleid erop gericht om in overeenstemming met het OESO-Modelverdrag een uitsluitende woonstaatheffing voor royalty's op te nemen. Voor deelnemingsdividenden en interest wijkt het Nederlands verdragsbeleid echter af van het OESO-Modelverdrag.

4.2. Deelnemingsdividenden

Voor deelnemingsdividenden streeft Nederland naar een uitsluitende woonstaatheffing. De achtergrond voor uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden ligt van oudsher besloten in de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting en de inhoudingsvrijstelling²⁴ in de dividendbelasting om (economisch) dubbele belasting op vennootschapsniveau te voorkomen. Omdat uit het buitenland ontvangen deelnemingsdividenden door toepassing van de deelnemingsvrijstelling geheel buiten de heffing blijven, kan ingehouden buitenlandse bronheffing niet worden verrekend. Dit heeft tot gevolg dat investeringen door Nederlandse bedrijven in het buitenland duurder worden en er een drempel wordt opgeworpen voor het verwerven of opzetten van buitenlandse deelnemingen. ~~De~~

²⁴ De inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting is per 1 januari 2018 uitgebreid voor dividenduitkeringen aan lichamen die gevestigd zijn in een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft met een dividendartikel en er geen sprake is van misbruik. Zie Kamerstukken II, 2017-2018, 34 788, nr. 3.

Met opmerkingen Nog checken of in de notitie van aanvullende argumenten te vinden zijn.

visie om af te zien van ~~Het beginsel dat geen~~ bronheffing op deelnemingsdividenden wordt geheven, is ook vastgelegd in de EU-moeder-dochterrichtlijn ~~onderschreven~~.²⁵

4.3 Interest en royalty's

Ook voor interest streeft Nederland naar een uitsluitende woonstaatheffing. Hierbij is van belang dat Nederland net als bij royalty's zelf momenteel geen bronheffing kent.²⁶ Daarnaast wordt bij bronheffingen op interest en royalty's vrijwel altijd geheven over het bruto-inkomen, terwijl voor de verrekening daarentegen door de woonstaat het netto-inkomen in aanmerking wordt genomen. Hierdoor kan er geen grondslag zijn om de bronheffingen volledig te verrekenen. Bij interest zal de geldverstrekker dit nadeel mogelijk proberen af te wentelen door het rentepercentage dat hij de schuldenaar in rekening brengt te verhogen. Bij een bronbelasting op royalty's zal het niet volledig kunnen verrekenen tot een verhoging van de vergoeding kunnen leiden. Hierdoor kan een bronheffing op interest net als een bronheffing op royalty's een belemmering opwerpen voor het internationale verkeer en het doen van investeringen. Het ~~streven naar beginsel van~~ uitsluitende woonstaatheffing is ook in overeenstemming met de EU-~~interest- en royaltyrichtlijn~~ rente- en royaltyrichtlijn²⁷ op basis waarvan er geen bronbelasting wordt geheven op rente- en royaltybetalingen tussen verbonden ondernemingen binnen de EU.

Gewijzigde veldcode

Gewijzigde veldcode

4.4 Opname uitzonderingen (waaronder pensioenfondsen)

Indien een verdragspartner toch blijft inzetten op het heffen van een bronheffing op deelnemingsdividenden, interest en royalty's, dan zal Nederland er naar streven te voorkomen dat Nederlandse belastingplichtigen ongunstiger worden behandeld in vergelijking met belastingplichtigen van andere vergelijkbare (West-Europese) landen die een belastingverdrag hebben afgesloten met de desbetreffende verdragspartner. Tijdens verdragsonderhandelingen worden daarom zoals aangegeven in paragraaf ... de verdragen die het betreffende land met andere (West-Europese) landen heeft afgesloten als graadmeter gebruikt. Verder zet Nederland zich in om bij de opname van een bronheffingstarief voor dividenden of interest uitzonderingen op te nemen in overeenstemming met het Commentaar bij het OESO Modelverdrag. Allereerst streeft Nederland naar een uitzondering voor dividenden en interest betaald aan pensioenfondsen.²⁸ Pensioenfondsen zijn subjectief vrijgesteld van de vennootschapsbelasting en dit heeft tot gevolg dat ingehouden bronheffing in het buitenland niet kan worden verrekend. Zo wordt hiermee voorkomen dat een drempel wordt opgeworpen voor beleggingen van pensioenfondsen. Ook voor andere uitzonderingen voor een bronheffing op interest streeft Nederland er naar zoveel mogelijk aansluiting te zoeken bij de in het OESO Commentaar. Deze zien op uitzonderingen voor interest betaald aan of door een staat of een staatkundig onderdeel daarvan, interest betaald aan de Centrale Bank, interest betaald in verband met export financieringsprogramma's, interest betaald aan financiële instellingen en interest betaald in verband met de verkoop op afbetaling.²⁹

heeft opmaak toegepast: Niet Markeren

²⁵ Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, OJ L 345/8 (29 Dec. 2011).

²⁶ Het kabinet beoogt om per 1 januari 2021 een conditionele bronbelasting op rente en royalty's naar laagbelastende jurisdicties en niet-coöperatieve jurisdicties te introduceren. In hoofdstuk IV wordt ingegaan op de gevolgen van deze wijzigingen op het verdragsbeleid.

²⁷ Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten, OJ L 157/49 (26 Jun. 2003).

²⁸ OESO Modelverdrag (2017): Commentaar bij artikel 10, par. 13.1 en Commentaar bij artikel 11, par. 7.10.

²⁹ OESO Modelverdrag (2017): Commentaar bij artikel 11, par. 7.

Het verdragsbeleid van Nederland is erop gericht om uitsluitende woonstaatheffing overeen te komen voor deelnemingsdividenden, interest en royalty's. Voor portfoliodividenden wil Nederland aansluiten bij het Nederlandse nationale tarief van 15%.

2. Beleggingsinstellingen

2.1 Uitzondering voor fiscale beleggingsinstellingen of soortgelijke instellingen bij deelnemingsdividenden

Een van de regimes die Nederland kent om beleggingsvermogen collectief bijeen te brengen, is het regime voor de fiscale beleggingsinstellingen (FBI). De belangrijkste faciliteit ten aanzien van het FBI-regime is het tarief in de vennootschapsbelasting van 0%. Om de FBI-status te kunnen verkrijgen en behouden dient aan een aantal voorwaarden te worden voldaan, waaronder de zogenoemde doorlooptverplichting. Dat wil zeggen dat de FBI de fiscale winst jaarlijks en binnen acht maanden na afloop van het jaar waarin de winst is behaald aan haar beleggers moet uitkeren.

Nederland streeft ernaar voor dividenden ontvangen door of betaald door een FBI of soortgelijke instelling in het andere verdragsland, niet aan te sluiten bij het tarief voor deelnemingsdividenden. Dit is in lijn met het uitgangspunt dat de voorziene vrijstelling voor deelnemingsdividenden niet is bedoeld voor beleggingsdividenden, zoals ook tot uitdrukking gebracht in de dividendbelasting, de vennootschapsbelasting en het Commentaar bij het OECD-modelverdrag.³⁰ Dit betekent dat in situaties dat er ondanks dat er sprake is van deelneming in een FBI of een deelneming die wordt gehouden door de FBI, het tarief voor portfoliodividenden van 15% wordt toegepast.

Voor dividenden ontvangen door of betaald door een FBI of soortgelijke instelling in het andere verdragsland, streeft Nederland ernaar aan te sluiten bij het portfoliotarief van 15%.

2.2 De vrijgestelde beleggingsinstelling

De vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI) is – net als bij de FBI – ingegeven door de gedachte dat het voor de beleggende particulier mogelijk moet zijn om via een beleggingsfonds te beleggen zonder dat dit leidt tot belastingheffing op het niveau van het fonds. Hoofdkenmerken van het VBI-regime zijn dat de kwalificerende beleggingsinstellingen een vrijstelling voor de vennootschapsbelasting genieten en tevens ook niet inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting zijn.³¹ In tegenstelling tot de FBI kent de VBI geen uitdelingsverplichting, financieringselzen of aandeelhoudereisen en mag daarnaast uitsluitend in financiële instrumenten beleggen (niet in onroerend goed dat in Nederland is gelegen). Omdat de VBI geen uitdelingsverplichting kent is de belastingheffing over beleggingsrendementen van de VBI – anders dan voor de FBI – niet gewaarborgd.

De verschillen tussen het regime van de FBI en VBI leidt tot een verschil in benadering van beide typen beleggingsinstellingen en rechtvaardigt een andere behandeling. Nederland zal daarom met verdragspartners afspreken dat de VBI niet voor verdragsvoordelen in aanmerking zal komen.³¹

Nederland streeft ernaar om de VBI uit te sluiten van verdragsvoordelen. Het is denkbaar dat de verdragspartner een vergelijkbaar fiscaal regime kent als de VBI. Met de verdragspartner zal daarom worden gesproken over de aanwezige fiscale regimes om te bezien of entiteiten die onder bijzondere regimes vallen de toegang tot (sommige) verdragsvoordelen moet worden ontzegd.

Met opmerkingen ☐ Onderdeel 7 FBI geschrapt om herneming te voorkomen.

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Markeren

Met opmerkingen ☐ Nog expliciet noemen dat dit ook van belang is ivm NLse vastgoed?

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Markeren

heeft opmaak toegepast: Markeren

Met opmerkingen ☐ VBI is nu onderdeel 2.2 i.p.v. 8

³⁰ Zie bijvoorbeeld artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965, artikel 13, lid 8 van de Wet VPS en in paragraaf 17 van het Commentaar bij artikel 10 van het OECD-modelverdrag.

³¹ Dit is in lijn met de motie Omtzigt/Van Vliet (Kamerstukken II 2010/2011, 25 087, nr. 13.)

3. Inkomen uit aanmerkelijk belang

5.4.1 Conserverende aanslag en uitstel van betaling

Bij emigratie van een aandeelhouder met een aanmerkelijk belang in een vennootschap is de waardeaan groei van het aanmerkelijk belang in de periode dat de aanmerkelijkbelanghouder inwoner was van Nederland belast in Nederland. Nederland legt een conserverende aanslag op en verleent inwoners van de EU en EER automatisch uitstel van betaling voor de verschuldigde belasting. Bij emigratie naar een niet-EU-land kan een verzoek om uitstel van betaling worden gedaan en onder voorwaarde van het stellen van zekerheid kan uitstel van betaling worden verleend. Dit uitstel wordt (naar rato) beëindigd bij onder meer (partiële) vervreemding van de aandelen of bij een winstuitdeling. In de regel komt op die momenten ook het geld beschikbaar om de Nederlandse belasting mee te voldoen.

De Hoge Raad heeft in diverse rechtszaken ~~beslist bevestigd~~ dat de emigratieheffing bij een aanmerkelijkbelanghouder en de regels over (het intrekken van) het uitstel van betaling niet in strijd komen met de afspraken over het belasten van vervreemdingswinsten in het vermogenswinstartikel in Nederlandse belastingverdragen.³² Hiervoor is een aparte bepaling in belastingverdragen strikt genomen niet nodig.

5.4.2 Vermogenswinstartikel in belastingverdragen

Het bovenstaande neemt echter niet weg dat een samenloop van belastingheffing kan ontstaan, indien het nieuwe woonland van de aanmerkelijkbelanghouder belasting heft op de momenten dat Nederland zijn belastingclaim wil effectueren. Om een dergelijke samenloop te voorkomen, streeft Nederland naar het maken van specifieke afspraken in belastingverdragen. In het vermogenswinstartikel streeft Nederland naar opname van een aanmerkelijkbelangvoorbehoud om duidelijk te maken dat de voormalige woonstaat gerechtigd is de emigratieheffing te effectueren. De bepaling is tevens bedoeld om met een zogenoemde "step-up" te bewerkstelligen dat het nieuwe woonland de aan Nederland toerekenbare waardeaan groei niet in de belastingheffing betreft.

5.4.3 Dividendartikel in belastingverdragen

Daarnaast streeft Nederland ook in het dividendartikel naar een bepaling om te voorkomen dat het effectueren van de Nederlandse belastingclaim wordt uitgesteld. Deze bepaling staat Nederland voor aanmerkelijkbelangdividend toe zijn nationale inkomstenbelastingtarief (box 2) toe te passen, zolang de conserverende aanslag nog open staat. De veronderstelling is dat een dergelijke dividenduitkering toe te rekenen is aan de nog onbelaste waardeaan groei bij emigratie. De Nederlandse belasting over het inkomen uit aanmerkelijk belang wordt vervolgens afgeboekt op de bij emigratie opgelegde conserverende aanslag.

5.4.4 Eenzijdige voorkoming

Wanneer afspraken in belastingverdragen over inkomen uit aanmerkelijk belang ontbreken of een samenloop van belastingheffing niet wordt voorkomen, zorgt Nederland eenzijdig dat geëmigreerde belastingplichtigen niet worden geconfronteerd met een hogere belastingdruk dan als zij in Nederland zouden zijn blijven wonen. Dit houdt in dat bij een vervreemding van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen Nederland kwijtschelding verleent van de conserverende aanslag tot een bedrag dat gelijk is aan de in de nieuwe woonstaat ter zake van die vervreemding

Met opmaak: Regelaafstand: Meerdere 1,2 rg.
Spatiering tussen Aziatische en Latijnse tekst niet aanpassen, Spatiering tussen Aziatische tekst en nummers niet aanpassen

Met opmerkingen: Vermelden wij nog BNB-nummers [] moet volgens mij al een aantal jaren niet meer.

³² HR 20 februari 2009, ECLI:NL:HR:2009:AZ2232, ECLI:NL:HR:2009:BD5468, ECLI:NL:HR:2009:BD5481, BNB 2009/260-262 en HR 16 januari 2015, ECLI:NL:HR:2015:65.

feitelijk geheven belasting.³³ Bij een winstuitdeling betekent dit dat het uitstel van betaling blijft bestaan voor zover het nieuwe woonland hierover belasting heft.³⁴

5.1.5. Volledig effecturen buitenlandse belastingplicht

Tot slot streeft Nederland naar uitbreiding van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud wanneer een staat de waardeaan groei van de tot het aanmerkelijk belang behorende vermogensbestanddelen effectief niet in de belastingheffing betreft. Dit kan dan bijvoorbeeld gaan om de situatie dat de andere verdragsstaat een zogenoemd territoriaal belastingstelsel heeft. Met de uitbreiding van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud kan Nederland de heffingsmogelijkheden die de buitenlandse belastingplicht biedt ten aanzien van de waardeaan groei van deze vermogensbestanddelen volledig effectueren.

Nederland streeft in de belastingverdragen naar opname van een aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het vermogenswinstartikel en het dividendartikel. Daarnaast streeft Nederland sommige verdragsrelaties naar uitbreiding van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud indien vaststaat dat de verdragspartner de waardeaan groei van de tot het aanmerkelijk belang behorende vermogensbestanddelen effectief niet in de belastingheffing betreft.

5. Grensarbeiders

1.1 Algemeen

Grensarbeiders wonen en werken in verschillende staten, waardoor ze te maken hebben met toepassing van wet- en regelgeving in de werkstaat en in de woonstaat. Dit kan leiden tot fiscale nadelen en nadelen op het gebied van de sociale zekerheid. De afgelopen jaren heeft Nederland zich ingezet om de fiscale belemmeringen voor de grensarbeiders zoveel mogelijk weg te nemen en Nederland zal dit ook blijven doen om de economie in de grensstreek te bevorderen. Dit is in hoge mate gerealiseerd in de belastingverdragen met de buurlanden België (Tvb. 2001, 136) en Duitsland (Tvb. 2012, 123).

1.2 Gelijikheid in de straat en gelijkheid op de werkvloer

De inzet van Nederland voor grensarbeiders heeft geresulteerd in specifieke bepalingen in de belastingverdragen met België en Duitsland om zoveel mogelijk 'gelijkheid in de straat' en 'gelijkheid op de werkvloer' te realiseren. Met 'gelijkheid in de straat' wordt beoogd om in Nederland wonende grensarbeiders die arbeid verrichten in België of Duitsland met betrekking tot hun fiscale aftrekposten fiscaal niet nadeliger te behandelen dan inwoners die volledig in Nederland in de belastingheffing worden betrokken. Nederland heeft daarom in de belastingverdragen met België en Duitsland een zogenoemde compensatieregeling opgenomen die er feitelijk toe leidt dat voor in Nederland wonende grensarbeiders rekening wordt gehouden met Nederlandse fiscale aftrekposten.³⁵ Door de compensatieregeling wordt door Nederland eenzijdig een tegemoetkoming gegeven voor het verschil tussen de totale som van de belasting en premies volksverzekeringen die verschuldigd is door degene die grensoverschrijdende arbeid verricht in België of Duitsland, en de totale som van de Nederlandse belasting en premies volksverzekeringen die verschuldigd zou zijn geweest wanneer dergelijke arbeid uitsluitend in Nederland zou zijn verricht.

Daarnaast streeft Nederland naar 'gelijkheid op de werkvloer' door zoveel mogelijk de fiscale nadelen van de grensarbeider weg te nemen in de werkstaat. In het belastingverdrag tussen Nederland en

³³ Artikel 26, lid 5 onderdeel b Inv. 1990.

³⁴ Artikel 25, lid 8 onderdeel b Inv. 1990.

³⁵ Artikel 27 van het belastingverdrag tussen Nederland en België (2001) en Protocolbepaling XIII van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland (2012).

België is daarom een zogenaamde prorata-regeling opgenomen.³⁶ Op grond van deze bepaling hebben grensarbeiders pro rata recht op dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als inwoners. Bepalend hierbij is de mate waarin de voordelen en inkomsten die in de werkstaat in de belastingheffing wordt betrokken deel uitmaken van het wereldinkomen.

1.4 Tegengaan discoördinatie

Tot slot zet Nederland zich in om de discoördinatie tussen de belasting- en premieheffing daar waar mogelijk is te voorkomen. Discoördinatie wordt veroorzaakt doordat de toewijzing van heffingsrechten van belastingheffing worden bepaald aan de hand van bilaterale belastingverdragen, terwijl voor de coördinatie op het gebied van de sociale zekerheid moet worden gekeken naar de EU-Verordening Nr. 883/04.³⁷ Hierdoor komt het heffingsrecht van belasting en premies volkerverzekeringen niet altijd aan hetzelfde land toe. Zoals in het rapport *Grenswerkers in Europa*³⁸ wordt aangegeven, doet deze problematiek zich onder meer voor bij hoogleraren die inwoner zijn van België en in loondienst zijn in Nederland. Nederland zet zich daarom in om dit in de lopende onderhandelingen met België aan te kaarten en te zoeken naar een oplossing.³⁹ Bij verdragsonderhandelingen met België en Duitsland is het gebruikelijk dat ook sociale zekerheidsexperts betrokken zijn om discoördinatie tussen de belasting- en premieheffing zoveel mogelijk tegen te gaan.

In de belastingverdragen met Duitsland en België streeft Nederland ernaar om voor grensarbeiders zoveel mogelijk 'gelijkheid in de straat' en 'gelijkheid op de werkvloer' te realiseren en discoördinatie tussen de belasting- en premieheffing daar waar dat mogelijk is te voorkomen.

6. Inkomen uit inkoop aandelen of liquidatie

Inkomsten inkoop van eigen aandelen en de liquidatie van de vennootschap vormen voor de dividendbelasting inkomsten uit aandelen, maar worden met betrekking tot aanmerkelijkbelanghouders sinds 1997 voor de inkomstenbelasting aangemerkt als (fictieve) vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang. Na de arresten van de Hoge Raad⁴⁰ waarin werd bepaald dat bedoelde inkomsten voor de toepassing van belastingverdragen moeten worden aangemerkt als vervreemdingswinsten, is het van belang om een (protocol)bepaling op te nemen waarin wordt aangegeven dat niet het vermogenswinstartikel, maar het dividendartikel van toepassing is. Deze (protocol)bepaling zorgt ervoor dat Nederland deze inkomsten uit inkoop van eigen aandelen of liquidatie ook onder belastingverdragen in de dividendbelastingheffing mag betrekken.

Nederland streeft er expliciet vast te leggen dat inkomsten genoten bij de inkoop van aandelen of bij liquidatie worden beheerst door het dividendartikel.

7. Aandelen of vergelijkbare belangen in onroerendezaaklichamen

³⁶ Artikel 26 lid 2 van het belastingverdrag tussen Nederland en België (2001). Deze prorata-regeling is in overeenstemming met HvJ 9 februari 2018, C-283/15, X, ECLI:EU:C:2017:102.

³⁷ Verordening (EG) Nr. 883/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels, PB L 166/1 (30 april 2004).

³⁸ G.J.G. Easers, P.H. Selonewille et al., *Grenswerkers in Europa—Een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 257 (Vereniging voor Belastingwetenschap, 2017).

³⁹ Kamerstukken II 2016/17, 32-951, nr. 35.

⁴⁰ HR 12 december 2003, nr. 38.461, *BNB* 2004/123 (inkoopbepale), en HR 9 juni 2006, nr. 41.376, *BNB* 2007/41 (liquidatiebepale).

Het heffingsrecht over vermogenswinsten behaald met de verkoop van onroerende zaken wordt op grond van het OESO-modelverdrag toegewezen aan het land waar de onroerende zaken zijn gelegen (situstaats). Een dergelijke situstaats-heffing kan worden ontgaan door het de onroerende goedzaak in een entiteit in te brengen en vervolgens de aandelen of het daarmee vergelijkbare rechtenbelang te vervreemden in plaats van het de onderliggende onroerende goedzaak. Om dit tegen te gaan bevat het OESO-modelverdrag een bepaling die bewerkstelligt dat vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen of vergelijkbare belangenrechten die grotendeels (50% of meer) hun waarde direct dan wel indirect ontleen aan onroerende zaken alsnog kunnen worden belast in de situstaats.

In beginsel wil Nederland zoveel mogelijk vasthouden aan de hoofdregel van het OESO-modelverdrag die het heffingsrecht over vermogenswinsten toewijst aan de woonstaats, ongeacht de aard van de vermogensbestanddelen van de vennootschap. Met name voor Nederland is het van belang dat vermogenswinsten die onder de reikwijdte van de deelnemingsvrijstelling vallen exclusief aan de woonstaats van de vervreemder worden toegewezen. Voor deze vermogenswinsten streeft Nederland naar voorkoming van economisch dubbele belasting.

Desalniettemin is Nederland ter bestrijding van verdragsmisbruik bereid om een situstaats-heffing overeen te komen voor vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen in onroerendezaaklichamen. Echter, deze heffing is in het OESO-modelverdrag op een zodanige wijze vormgegeven dat in feite sprake is van een algemene bronstaatsheffing op alle vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen in onroerendezaaklichamen. De heffing ziet dus niet enkel op situaties van misbruik waardoor het mogelijk is dat reëel economische activiteiten die geen fiscaal motief kennen onder de reikwijdte van de heffing vallen. Ook worden gerealiseerde vermogenswinsten die niet zijn toe te rekenen aan het de onroerende goedzaak toegewezen aan de situstaats. In tegenstelling tot vermogenswinsten behaald met de verkoop van onroerend goed worden deze vermogenswinsten op grond van het OESO-modelverdrag in de regel toegewezen aan de woonstaats van de vervreemder. Omdat het exclusieve heffingsrecht van deze vermogenswinsten aan de woonstaats toekomt, kan er in tegenstelling tot vermogenswinsten die zijn toe te rekenen aan het onroerend goed geen sprake zijn van het ontgaan van een situstaats-heffing. Gelet op bovenstaande bezwaren heeft Nederland een voorbehoud gemaakt in het OESO-Modelverdrag ten aanzien van artikel 13, vierde lid van het OESO-modelverdrag.

Het OESO-modelverdrag biedt in het bijbehorende Commentaar bij artikel 13, vierde lid verschillende mogelijkheden om de reikwijdte van de bepaling in te beperken. Dit in ogenschouw genomen zal Nederland – in lijn met het bijbehorende OESO-commentaar – streven om een hoger onroerende goedzaak percentage (van meer dan 50%) overeen te komen in combinatie met uitzonderingen, met name voor bedrijfsverreendvastgoed, vervreemdingswinsten gemaakt als gevolg van reorganisaties in concernverband, kleine aandelenbelangen, aandelen in beursgenoteerde vennootschappen, belangen gehouden door pensioenfondsen. In dergelijke gevallen ligt het niet voor de hand dat er sprake is van verdragsmisbruikis het risico op misbruik niet reëel en dat rechtvaardigt een uitsluiting van de werkingssfeer van de heffing.

Nederland streeft ernaar om vermogenswinsten, in het bijzonder vermogenswinsten die onder de reikwijdte van de deelnemingsvrijstelling vallen, zoveel mogelijk aan de woonstaats toe te wijzen. Echter, om gevallen van (verdrags)misbruik te bestrijden zal Nederland een situstaats-heffing over de vermogenswinsten behaald met de verkoop van onroerendezaaklichamen overeenkomen. Nederland zal hierbij inzetten om de reikwijdte van de heffing te beperken tot gevallen van misbruik.

Inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid

Voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid past Nederland de vrijstellingsmethode toe. Door de vrijstellingsmethode bevinden Nederlandse werknemers zich in het buitenland in dezelfde

Met opmerkingen Heb je deze zinnen perse nodig, of kunnen ze geschrapt worden?

Met opmerkingen Wat mij betreft, kun je deze schrappen.

Met opmerkingen Ik zou verwijzingen naar artikelen zo veel mogelijk proberen te voorkomen, omdat dat al snel te technisch is.

Met opmerkingen Idem: "het vermogensartikel"

Met opmerkingen Ik zou dit iets genuanceerder neerzetten: "ligt het niet voor de hand dat er sprake is van verdragsmisbruik"

Met opmerkingen Lijkt mij ook beter.

Met opmaak: Regelfstand: Meerdere 1,2 rg

Tabel met opmaak

heeft opmaak toegepast: Nederlands (standaard)

Met opmaak: Inspringing: Links: 0 cm

heeft opmaak toegepast: Nederlands (standaard)

concurrentiepositie als lokale werknemers. Daarbij is in de verdragen in de regel niet vereist dat het inkomen in het buitenland aan belasting is onderworpen. Dit betekent in de praktijk dat indien het andere land inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid niet belast, er in het geheel geen belasting over dat inkomen wordt geheven. Het is de vraag of een dubbele niet-heffing nog wel past in het huidige tijdsgewricht. Bij ondernemingen zien wij deze ontwikkeling terug in de internationale discussie over winstverdeling en minimumniveau van belastingheffing (BEPS 2.0). Daarnaast geven de meeste met Nederland vergelijkbare landen geen vrijstelling voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid indien die inkomsten in het andere land niet belast zijn.

Nederland zal de vrijstellingsmethode voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid blijven opnemen. Echter, indien de arbeidsinkomsten in het andere land niet aan belastingheffing zijn onderworpen, zal Nederland geen vrijstelling meer verlenen.

Directeurs- en commissarissenbeloningen

Voor inkomsten die als directeur of commissaris van een buitenlandse vennootschap worden genoten, is op grond van de meeste verdragen de verrekeningsmethode van toepassing. Echter, op grond van het Besluit aftrek ter voorkoming van dubbele belasting⁴¹, geeft Nederland eenzijdig toch een vrijstelling op voorwaarde dat in het andere land geen gunstiger regime voor dergelijke inkomsten geldt dan voor normale arbeidsbeloningen. De reden hiervoor was om deze inkomsten hetzelfde te behandelen als normale looninkomsten.

Echter, aangezien deze werkzaamheden veelal niet in het andere land hoeven te worden verricht, maar bijvoorbeeld ook in Nederland kunnen worden verricht, is er geen reden om deze inkomsten nog langer vrij te stellen en zal het hiervoor genoemde besluit worden ingetrokken.

25. Pensioenen

25.1 Algemeen

Nederland streeft in zijn belastingverdragen naar een integrale bronstaatheffing over zowel particuliere- als overheidspensioenen. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen periodieke of non-periodieke uitkeringen. In Nederland geldt namelijk de omkeerregel bij de pensioenopbouw. Dit houdt in dat de opbouw van pensioenen belastingvrij wordt gefacilieerd, onder de veronderstelling dat de uiteindelijke uitkering wel wordt belast. Integrale bronheffing voorkomt dat de Nederlandse heffingsrechten op in Nederland opgebouwde en fiscaal gefacilieerde pensioenen verloren gaan na (fiscale) emigratie.

Nederland wijkt hiermee af van de volledige woonstaatheffing voor particuliere pensioenen in het OESO-Modelverdrag. Het OESO Commentaar noemt een aantal beleidsredenen die pleiten voor een volledige woonstaatheffing. De woonstaat heeft beter zicht op de gehele financiële situatie van de belastingplichtige en kan er dus beter rekening mee houden. Voor de belastingplichtige is er minder administratieve rompslomp omdat hij met één belastingdienst te maken heeft. Echter, het OESO-Commentaar beschrijft ook dat landen kunnen kiezen hiervan af te wijken indien de pensioenopbouw fiscaal gefacilieerd was tijdens het werkzame leven in de bronstaat. Landen kiezen ook voor een gehele of partiële bronstaatheffing om dubbele non-belasting tegen te gaan. Dit is het geval indien een pensioen onbelast kan worden afgekocht bij een relatief kort verblijf in het buitenland, maar ook in geval het nieuwe woonland niet heft over vanuit het buitenland ontvangen periodieke pensioenuitkeringen. Het OESO-Commentaar reikt daarom alternatieve verdragsteksten aan voor landen die kiezen voor een gehele of gedeeltelijke bronstaatheffing bij pensioenen.

De in het OESO-Commentaar geformuleerde afwijking van de volledige woonstaatheffing is ook van toepassing op het Nederlandse pensioensysteem. Vanuit het Nederlandse pensioensysteem is het

⁴¹ Besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M, Stort. nr. 151, BNB 2008/261.

heeft opmaak toegepast: Nederlands (standaard)

heeft opmaak toegepast: Nederlands (standaard)

heeft opmaak toegepast: Nederlands (standaard)

heeft opmaak toegepast: Nederlands (standaard)

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Vet

heeft opmaak toegepast: Nederlands (standaard)

Met opmaak: Inspringing: Links: 0 cm

heeft opmaak toegepast: Nederlands (standaard)

heeft opmaak toegepast: Nederlands (standaard)

heeft opmaak toegepast: Nederlands (standaard)

heeft opmaak toegepast: Nederlands (standaard)

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Niet Vet

Met opmerkingen En SZ?

Met opmerkingen Binnen de EU (en EER?) geldt voor de SZ de (coördinatieverordening) Vo. 883/2004 die bepaalt in welke lidstaat men verzekerd is.

heeft opmaak toegepast: Nederlands (standaard)

logisch om de pensioenuitkeringen en de pensioenafkoop ineens, te belasten in Nederland indien het pensioen in Nederland fiscaal gefacilieerd is opgebouwd. Het is van belang voor Nederland om de heffingsrechten over de pensioenen te behouden vanuit budgettair perspectief. Ook voor het draagvlak voor het pensioensysteem is het van belang dat het risico op non-belasting bij afkoop van het pensioen na (tijdelijke) emigratie wordt beperkt. Deze argumenten spelen sterker bij de grotere pensioenen.

75.2 Verdragsonderhandelingen

Gelet op het feit dat het Nederlandse uitgangspunt afwijkt van het uitgangspunt van het OESO-Modelverdrag, zal Nederland op dit punt doorgaans de vragende partij zijn bij de verdragsonderhandelingen. Het zal daarom vaak voorkomen dat de Nederlandse wens voor een integrale bronstaatheffing niet wordt gedeeld door de verdragspartner. In dat geval is verder overleg nodig om te zien of een alternatieve heffingsverdeling (compromis) overeen kan worden gekomen. Afhankelijk van de bilaterale situatie, kan Nederland bijvoorbeeld overeenkomen om slechts een beperkte bronstaatheffing op te nemen in het verdrag.⁴² Een dergelijk compromis zal ook afhangen van de budgettaire belangen, de uitvoeringsaspecten voor de Belastingdienst en de administratieve lasten voor de burger. Indien volledige bronstaatheffing niet kan worden overeengekomen, streeft Nederland ernaar om de heffingsrechten over de grote pensioenen en afkoopsommen te behouden.

75.3 Overgangsregeling in verband met inkomenseffecten

Een overeengekomen wijziging ten opzichte van de bestaande situatie kan een gehele of gedeeltelijke verschuiving van de heffingsrechten van het woonland naar het bronland met zich brengen. Dit zal leiden tot inkomens- of koopkrachteffecten voor verschillende groepen belastingplichtigen. Om deze inkomensgevolgen te beperken kan het wenselijk zijn om een overgangsregeling op te nemen in het verdrag. Een overgangsregeling zorgt ervoor dat de gevolgen van de nieuwe heffingsverdeling geleidelijk aan intreden. Dit belang moet worden afgewogen tegen de uitvoeringsaspecten en administratieve lasten omdat een overgangsregeling complex kan zijn voor de uitvoering. Deze last drukt zwaarder naar mate de termijn van de overgangsregeling langer is. Of en in hoeverre een overgangsregeling nodig is, verschilt per geval. De overgangsregeling en de mate waarin deze wordt getroffen hangt af van een aantal factoren, zoals bijvoorbeeld: de wens van de andere verdragspartner, het aantal gepensioneerden met een Nederlands pensioeninkomen (het budgettaire belang), de belastingheffing in het andere land, de inkomensgevolgen voor de groepen, en de verhouding tussen het aantal gepensioneerden in beide landen die in dat betreffende andere land wonen. Afhankelijk van deze factoren en de concrete situatie met de verdragspartner wordt de overgangsregeling vormgegeven. De uiteindelijk opgenomen regeling blijft een resultaat van een onderhandelingsproces dat onderhavig is aan geven en nemen en is dus niet te standaardiseren. Indien de inkomens- of koopkrachteffecten beperkt zijn, kan algeheel worden afgezien van het opnemen van een overgangsregeling in het verdrag.

6. Aandelen of vergelijkbare belangen in onroerende zaken

Het heffingsrecht over vermogenswinsten behaald met de verkoop van onroerende zaken wordt op grond van het OESO-modelverdrag toegewezen aan het land waar de onroerende zaken zijn gelegen (situstaats). Een dergelijke situstaats-heffing kan worden ontgaan door het onroerend goed in een entiteit in te brengen en vervolgens de aandelen of het vergelijkbaar belang te vervreemden in plaats van het onderliggend onroerend goed. Om dit tegen te gaan bevat het OESO-modelverdrag een bepaling die bewerkstelligt dat vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen of vergelijkbare belangen die grotendeels (50% of meer) hun waarde direct dan wel direct ontleend aan onroerende zaken alsnog kunnen worden belast in de situstaats.

⁴² Enkel in een exceptioneel geval/uitzondering kan een woonstaatheffing worden overeengekomen. Het uitgangspunt blijft bronstaatheffing.

In beginsel wil Nederland zoveel mogelijk vasthouden aan de hoofdregel van het OESO-modelverdrag die het heffingsrecht over vermogenswinsten toewijst aan de woonstaat, ongeacht de aard van de vermogensbestanddelen van de vennootschap. Met name voor Nederland is het van belang dat vermogenswinsten die onder de reikwijdte van de deelnemingsvrijstelling vallen exclusief aan de woonstaat van de vervreemder worden toegewezen. Voor deze vermogenswinsten streeft Nederland naar voorkoming van economisch dubbele belasting.

Desalniettemin is Nederland ter bestrijding van verdragsmisbruik bereid om een situsstaat-heffing overeen te komen voor vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen in onroerendezaaklichamen. Echter, deze heffing is in het OESO-modelverdrag op een zodanige wijze vormgegeven dat in feite sprake is van een algemene bronstaatheffing op alle vermogenswinsten behaald met vervreemding van aandelen in onroerendezaaklichamen. De heffing ziet dus niet enkel op situaties van misbruik waardoor het mogelijk is dat reëel economische activiteiten die geen fiscaal motief kennen onder de reikwijdte van de heffing vallen. Ook worden gerealiseerde vermogenswinsten die niet zijn toe te rekenen aan het onroerend goed toegewezen aan de situsstaat. In tegenstelling tot vermogenswinsten behaald met de verkoop van onroerend goed worden deze vermogenswinsten op grond van het OESO-modelverdrag in de regel toegewezen aan de woonstaat van de vervreemder. Omdat het exclusieve heffingsrecht van deze vermogenswinsten aan de woonstaat toekomt, kan er in tegenstelling tot vermogenswinsten die zijn toe te rekenen aan het onroerend goed geen sprake zijn van het ontgaan van een situsstaat-heffing. Gelet op bovenstaande bezwaren heeft Nederland een voorbehoud gemaakt in het OESO-Modelverdrag ten aanzien van art 13, vierde lid van het OESO-modelverdrag:

Het OESO-modelverdrag biedt in het bijbehorende Commentaar bij artikel 13, vierde lid verschillende mogelijkheden om de reikwijdte van de bepaling in te beperken. Dit in ogenschouw genomen zal Nederland – in lijn met het bijbehorende OESO-commentaar – streven om een hoger onroerend goed percentage overeen te komen (meer dan 50%) in combinatie met uitzonderingen, met name voor bedrijfsonroerend goed, vervreemdingswinsten gemaakt als gevolg van reorganisaties in concernverband, kleine aandelenbelangen, aandelen in beursgenoteerde vennootschappen, belangen gehouden door pensioenfondsen. In dergelijke gevallen is het risico op misbruik niet reëel en dat rechtvaardigt een uitsluiting van de werkingsfeer van de heffing.

Nederland streeft ernaar om vermogenswinsten, in het bijzonder vermogenswinsten die onder de reikwijdte van de deelnemingsvrijstelling vallen, zoveel mogelijk aan de woonstaat toe te wijzen. Echter, om gevallen van (verdrags)misbruik te bestrijden zal Nederland een situsstaat-heffing over de vermogenswinsten behaald met de verkoop van onroerendezaaklichamen overeenkomen. Nederland zal hierbij inzetten om de reikwijdte van de heffing te beperken tot gevallen van misbruik.

8

7. Sporters en Artiesten

In het OESO-Modelverdrag wordt het inkomen van sporters en artiesten onderworpen aan belastingheffing in het land waar wordt opgetreden. Nederland streeft sinds de publicatie van de notitie fiscaal verdragsbeleid 2011 – in afwijking van het OESO-modelverdrag – ernaar om voor inkomsten van sporters en artiesten in beginsel aan te sluiten bij de heffingsregels inzake inkomsten uit onderneming of uit dienstverband. Dit betekent een woonstaatheffing voor optredens met een incidenteel karakter of als die van korte duur zijn.

De afwijkende positie van Nederland ten opzichte van het OESO-modelverdrag was gestoeld op het voorkomen van (praktische) problemen rondom de (internationale) belastingheffing over het inkomen van sporters en artiesten. Een afzonderlijk artiesten- en sportersartikel conform het OESO-

Met opmaak: Regelfaam: Meerdere 1,2 rg

Tabel met opmaak

Met opmaak: Regelfaam: Meerdere 1,08 rg

Met opmerkingen Wellicht kunnen we dit nog iets inkorten of gebruik maken van tussenkopjes?

modelverdrag leidt tot veel administratieve werkzaamheden voor belastingplichtigen en tot uitvoeringsproblematiek voor de Belastingdienst. Ook wordt buitenlands inkomen van sporters en artiesten in het land van optreden regelmatig op bruto-grondslag belast. Verrekening in Nederland vindt echter plaats op basis van het netto-inkomen waardoor volledige verrekening van buitenlandse belasting niet altijd mogelijk is. Deze nadelige gevolgen van de bronstaatheffing zijn nog steeds actueel.

In de praktijk is gebleken dat vrijwel al onze (potentiële) verdragspartners waarde hechten aan de opname van een afzonderlijk artiesten- en sportersartikel. Deze zienswijze is verklaarbaar door het feit dat een afzonderlijk artiesten- en sportersartikel onderdeel is van zowel het OESO-modelverdrag als het VN-modelverdrag en de meeste landen daarnaast geen nationale vrijstelling voor het inkomen van buitenlandse sporters en artiesten kennen. De Nederlandse inzet om de opname van dit artikel achterwege te laten stuit daarom in de meeste gevallen op weerstand van onze verdragspartners ondanks onze bezwaren. Hierdoor is het zelden gelukt om deze inzet te realiseren. Als gevolg geldt in de meeste gevallen een bronstaatheffing voor het buitenlands inkomen van Nederlandse sporters en artiesten terwijl Nederland het inkomen van buitenlandse sporters en artiesten niet in de belastingheffing betreft.

Nu is gebleken dat het realiseren van onze inzet niet kansrijk is, is het wenselijk om op een andere wijze zoveel mogelijk vorm te geven aan het uitgangspunt van het Nederlandse beleid; namelijk om de inkomsten van sporters en artiesten zoveel mogelijk aan een woonstaatheffing te onderwerpen. Ten einde draagvlak voor de herijkte Nederlandse inzet te creëren bij onze (potentiele) verdragspartners zal het beleid binnen het (internationale) bestaande kader moeten worden vormgegeven. (Significante) afwijkingen van het OESO-modelverdrag zijn moeilijk te realiseren en Nederland zal daarom aansluiting zoeken bij de internationaal gangbare praktijk en streven naar de opname van een (beperkte) bronstaatheffing.

In het bijbehorende OESO-commentaar op het artiesten- en sportersartikel worden verschillende optionele maatregelen voorgesteld die de reikwijdte van de bronstaatheffing kunnen inperken. Omdat het commentaar een reeks optionele maatregelen bevat en Nederland hier doorgaans de vragende partij zal zijn, kan het regelmatig voorkomen dat een (potentiële) verdragspartner hier afwijzend op zal reageren. Nederland zal met name op de volgende maatregelen inzetten.

Één van de optionele maatregelen betreft een mogelijkheid om een drempelbedrag in het artiesten- en sportersartikel op te nemen. Voor zover deze drempel niet wordt overschreden zullen de inkomsten uitsluitend in het woonland aan belastingheffing worden onderworpen, zo wordt een bronstaatheffing voorkomen. De hoogte van het drempelbedrag zal in bilaterale verdragsonderhandelingen worden overeengekomen.

Daarnaast biedt het commentaar een mogelijkheid om overeen te komen dat de heffing door de bronstaat zal geschieden op basis van het netto-inkomen. Een deel van de huidige problematiek ziet op het feit dat regelmatig het bruto-inkomen van sporters en artiesten in het land van optreden wordt belast⁴³. Verrekening wordt in Nederland op basis van het netto-inkomen verleend. Hierdoor is het mogelijk dat een deel van de buitenlandse belastingheffing niet kan worden verrekend met dubbele belastingheffing als gevolg. Door deze maatregel kan deze moeilijkheid (deels) worden weggenomen.

Ook biedt het commentaar een mogelijkheid om activiteiten van sporters en artiesten die grotendeels (50% of meer) gefinancierd worden uit publieke middelen uitsluitend in de woonstaat te belasten. Een groot aantal Nederlandse verdragen bevat een dergelijke bepaling al. Voor sporters en artiesten die aan deze voorwaarden voldoen geldt een exclusieve woonstaatheffing en wordt een bronstaatheffing

⁴³ Voor situaties binnen de EU is voor lidstaten de mogelijkheid om van buitenlandse sporters en artiesten belasting te heffen op basis van een brutogrondslag aanzienlijk beperkt op grond van HvJ EU 12 juni 2003, zaak C-234/01, *Arnoud Gerritse*, Jur. blz. I-5933.

voorkomen. In bilaterale verdragsonderhandelingen kan Nederland een ander percentage overeenkomen. Nederland past een dergelijke maatregel al in diverse belastingverdragen toe.

In lijn met het beleid om de inkomsten van sporters en artiesten zoveel mogelijk aan een woonstaatheffing te onderwerpen en om voor niet-inwoners aan de hiervoor beschreven bezwaren tegemoet te komen, zijn de Nederlandse heffingsregels voor sporters en artiesten in 2007 aangepast. Inwoners van staten waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten worden sindsdien in Nederland niet meer belast voor hun inkomen uit optreden in Nederland. Nu Nederland voortaan zal streven naar een (beperkte) bronstaatheffing zal er (weer) een belastingplicht voor buitenlandse sporters en artiesten worden geïntroduceerd.

Nederland streeft naar de opname van een (beperkte) bronstaatheffing voor inkomsten van sporters- en artiesten uit optredens met een incidenteel karakter of als die van korte duur zijn. Nederland zal hierbij inzetten op i) een drempelbedrag ii) een heffing door de bronstaat op basis van het netto-inkomen iii) een woonstaatheffing voor activiteiten van sporters en artiesten die grotendeels zijn gefinancierd uit publieke middelen.

9. Toeslagen

De Belastingdienst verzorgt de uitkering van inkomensafhankelijke uitkeringen. Dit zijn betrekking tot de zoroetoeslag, de huurtoeslag, de kinderopvangtoeslag en het kindgebonden budget. Om fraude met toeslagen tegen te gaan richt Nederland zich erop om door opname van een (protocol)bepaling een rechtsbasis te creëren voor informatie-uitwisseling en invorderingsblijstand met betrekking tot alle toeslagen. In Europees verband zal deze bepaling met name relevant zijn voor de uitvoering van de huurtoeslag, omdat met name met betrekking tot deze toeslag een rechtsbasis ontbreekt. Anders namelijk dan bij de overige toeslagen het geval is, biedt de binnen de Europese Unie geldende regelgeving (Verordening 883/2004⁴⁴ en Verordening 987/2009⁴⁵) daarvoor geen rechtsbasis.

Het verdragsbeleid van Nederland is erop gericht om de bepalingen over de uitwisseling van informatie en bijstand bij de invordering van belastingen eveneens van toepassing te laten zijn op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen).

Hoofdstuk V Belastingverdragen met specifieke categorieën landen

1. Belastingverdragen met buurlanden

8. De fiscale beleggingsinstelling

De fiscale beleggingsinstelling (FBI) wordt veelvuldig gebruikt als een beleggingsfonds voor (passieve) beleggingen in effecten en onroerend goed. Het regime is oorspronkelijk bedoeld voor de kleine particuliere belegger, die door middel van het bundelen van beleggingen in een collectieve beleggingsvehikel individuele beleggingsrisico's kan minimaliseren. Uitgangspunt is dat de tussenkomst van de FBI niet mag leiden tot een additionele belastingdruk voor de individuele beleggers. De FBI is onderworpen aan vennootschapsbelasting maar wel tegen een nultarief. De dividenden betaald door of ontvangen door de FBI vallen onder de reikwijdte van de dividendbelasting.

Een belangrijke voorwaarde van het FBI-regime is de uitdelingsverplichting. Deze verplichting houdt in dat de gehele winst (behalve vervreemdingsvoordelen) binnen acht maanden na afloop van het boekjaar volledig moeten worden gedistribueerd aan de beleggers. Hiermee is belastingheffing bij de

⁴⁴ Verordening (EG) Nr. 883/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels.

⁴⁵ Verordening (EG) nr. 987/2009 van het Europees Parlement en de Raad van 16 september 2009 tot vaststelling van de wijze van toepassing van Verordening (EG) nr. 883/2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels.

Met opmerkingen

Zie onderdeel 2.2

belegger gewaarborgd. Dit rechtvaardigt het toekennen van verdragsvoordelen.

Nederland streeft ernaar om aan FBI's alle verdragsvoordelen toe te kennen. Echter, gelet op het karakter van de door een FBI ontvangen en betaalde dividenden — een FBI brengt collectief beleggingsvermogen bijeen — ligt een aansluiting bij portfoliodividenden in de rede en is uitsluiting van het deelnemingsdividendtarief gerechtvaardigd. Dit uitgangspunt is in lijn met aanbevelingen bij actiepunt 6 van het BEPS-project.

~~Nederland streeft ernaar om aan FBI's alle verdragsvoordelen — m.u.v. het deelnemingsdividendtarief — toe te kennen.~~

Met opmaak: Regelfstand: Meerdere 1,15 rg

Hoofdstuk V – Ontwikkelingslanden

1.1 Algemeen

Grensarbeiders wonen en werken in verschillende staten, waardoor ze te maken hebben met toepassing van wet- en regelgeving in de werkstaat en in de woonstaat. Dit kan leiden tot fiscale nadelen en nadelen op het gebied van de sociale zekerheid. De afgelopen jaren heeft Nederland zich ingezet om de fiscale belemmeringen voor de grensarbeiders zoveel mogelijk weg te nemen en Nederland zal dit ook blijven doen om de economie in de grensstreek te bevorderen. Dit is in hoge mate gerealiseerd in de belastingverdragen met de buurlanden België (Trb. 2001, 136) en Duitsland (Trb. 2012, 123).

1.2 Gelijkheid in de straat en gelijkheid op de werkvloer

De inzet van Nederland voor grensarbeiders heeft geresulteerd in specifieke bepalingen in de belastingverdragen met België en Duitsland om zoveel mogelijk 'gelijkheid in de straat' en 'gelijkheid op de werkvloer' te realiseren. Met 'gelijkheid in de straat' wordt beoogd om in Nederland wonende grensarbeiders die arbeid verrichten in België of Duitsland met betrekking tot hun fiscale aftrekposten fiscaal niet nadeliger te behandelen dan inwoners die volledig in Nederland in de belastingheffing worden betrokken. Nederland heeft daarom in de belastingverdragen met België en Duitsland een zogenoemde compensatieregeling opgenomen die er feitelijk toe leidt dat voor in Nederland wonende grensarbeiders rekening wordt gehouden met Nederlandse fiscale aftrekposten.⁴⁶ Door de compensatieregeling wordt door Nederland eenzijdig een tegemoetkoming gegeven voor het verschil tussen de totale som van de belasting en premies volksverzekeringen die verschuldigd is door degene die grensoverschrijdende arbeid verricht in België of Duitsland, en de totale som van de Nederlandse belasting en premies volksverzekeringen die verschuldigd zou zijn geweest wanneer dergelijke arbeid uitsluitend in Nederland zou zijn verricht.

Daarnaast streeft Nederland naar 'gelijkheid op de werkvloer' door zoveel mogelijk de fiscale nadelen van de grensarbeider weg te nemen in de werkstaat. In het belastingverdrag tussen Nederland en België is daarom een zogenoemde prorataregeling opgenomen.⁴⁷ Op grond van deze bepaling hebben grensarbeiders pro rata recht op dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als inwoners. Bepalend hierbij is de mate waarin de voordelen en inkomsten die in de werkstaat in de belastingheffing wordt betrokken deel uitmaken van het wereldinkomen.

1.4 Tegengaan discoördinatie

Tot slot zet Nederland zich in om de discoördinatie tussen de belasting- en premieheffing daar waar mogelijk is te voorkomen. Discoördinatie wordt veroorzaakt doordat de toewijzing van heffingsrechten van belastingheffing worden bepaald aan de hand van bilaterale belastingverdragen, terwijl voor de coördinatie op het gebied van de sociale zekerheid moet worden gekeken naar de EU Verordening Nr. 883/04.⁴⁸ Hierdoor komt het heffingsrecht van belasting en premies volksverzekeringen niet altijd aan hetzelfde land toe. Zoals in het rapport Grenswerkers in Europa⁴⁹ wordt aangegeven, doet deze problematiek zich onder meer voor bij hoogleraren die inwoner zijn van België en in loondienst zijn in Nederland. Nederland zet zich daarom in om dit in de lopende onderhandelingen met België aan te

⁴⁶ Artikel 27 van het belastingverdrag tussen Nederland en België (2001) en Protocolbepaling XII van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland (2012).

⁴⁷ Artikel 26 lid 2 van het belastingverdrag tussen Nederland en België (2001). Deze prorataregeling is in overeenstemming met HvJ 9 februari 2018, C-283/15, X, ECLI:EU:C:2017:102.

⁴⁸ Verordening (EG) Nr. 883/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels, PB L 166/1 (30 april 2004).

⁴⁹ G.J.C. Essers, P.H. Schonewille et. al., Grenswerkers in Europa – Een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken. Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 257 (Vereniging voor Belastingwetenschap, 2017).

kaarten en te zoeken naar een oplossing.⁵⁰ Bij verdragsonderhandelingen met België en Duitsland is het gebruikelijk dat ook sociale zekerheidsexperts betrokken zijn om discoördinatie tussen de belasting- en premieheffing zoveel mogelijk tegen te gaan.

In de belastingverdragen met Duitsland en België streeft Nederland ernaar om voor grensarbeiders zoveel mogelijk 'gelijkheid in de straat' en 'gelijkheid op de werkvloer' te realiseren en discoördinatie tussen de belasting- en premieheffing daar waar dat mogelijk is te voorkomen.

2. Belastingverdragen met ontwikkelingslanden

2.1. Algemeen

Nederland zet zich in om een bijdrage te leveren aan een betere belastingheffing in ontwikkelingslanden⁵¹. Dit vloeit voort uit de duurzame ontwikkelingsdoelen (Sustainable Development Goals – SDG's) die de internationale leidraad zijn voor het Nederlandse beleid, waarbij het in toenemende mate genereren van eigen inkomsten door ontwikkelingslanden een belangrijk onderdeel vormt. Ook in de belastingverdragen houdt Nederland hier rekening mee. Allereerst zet Nederland in op het opnemen van algemene en specifieke antimisbruikbepalingen in belastingverdragen met ontwikkelingslanden. Daarnaast rechtvaardigt de bijzondere positie van ontwikkelingslanden dat Nederland in relatie tot ontwikkelingslanden eerder begrip heeft voor onderdelen van het VN-Modelverdrag. Hierbij is Nederland bereid om hogere bronbelastingen te accepteren dan een ontwikkelingsland in belastingverdragen met eventuele vergelijkbare landen is overeengekomen, wanneer een ontwikkelingsland aantoont een nieuwe toekomstige beleidslijnen van een ontwikkelingsland mee te gaan, beleidslijn te hebben. Op deze elementen van het Nederlands verdragsbeleid wordt hieronder nader op ingegaan.

2.2. Antimisbruikbepalingen

In 2013 heeft het IBFD een onderzoek verricht naar de belastingverdragen die Nederland heeft afgesloten met ontwikkelingslanden.⁵² Uit het onderzoek bleek dat deze belastingverdragen met ontwikkelingslanden weinig afwijken van de verdragen die deze ontwikkelingslanden met andere landen hebben gesloten. Daarnaast kwam naar voren dat de verdragen die Nederland met ontwikkelingslanden heeft afgesloten, net als andere verdragen van deze ontwikkelingslanden, weinig anti-misbruikbepalingen bevatten. Een verklaring hiervoor is dat in de tijd dat deze verdragen werden overeengekomen minder aandacht was voor het tegengaan van onbedoeld gebruik van belastingverdragen. Het kabinet besloot dat een verandering op zijn plaats was en vanaf het najaar 2013 is daarom aan 23 ontwikkelingslanden voorgesteld om antimisbruikbepalingen op te nemen in de desbetreffende belastingverdragen.⁵³ Daarnaast heeft Nederland, na publicatie in 2015 van de voorstellen uit het BEPS-project om grondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan, op 7 juni 2017 het MLI ondertekend en inmiddels ook geratificeerd.⁵⁴ Hiermee kunnen de maatregelen van het BEPS-project op een snelle en efficiënte wijze doorwerken in de belastingverdragen die Nederland

⁵⁰ Kamerstukken II 2016/17, 32 851, nr. 35.

⁵¹ Voor de bepaling van wat onder «ontwikkelingslanden» wordt verstaan is aangesloten bij (de eerste drie kolommen van) de lijst van het Development Assistance Committee (DAC) van de OESO. Hieronder vallen de LDCs (minst ontwikkelde landen), OLICs (andere lage inkomens-landen; Bruto Nationaal Inkomen (BNI) per hoofd <\$1.005 in 2016) en LMICs (lage middeninkomenslanden; BNI per hoofd tussen de \$ 1.006 en \$ 3.955 in 2016).

⁵² Kamerstukken II 2013/14, 25 087, nr. 60.

⁵³ Kamerstukken II 2013/14, 25 087, nr. 60.

⁵⁴ Trb. 2017, 86

heeft opmaak toegepast: Niet onderstrepen

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Niet Vet, Cursief

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Vet, Niet Cursief

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Vet, Niet Cursief

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Niet Vet, Cursief

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Vet, Niet Cursief

heeft gesloten. Zodoende is momenteel met 13 van deze ontwikkelingslanden bilateraal of via het MLI overeenstemming over de opname van antimisbruikbepalingen in belastingverdragen. Daarnaast behoren de maatregelen van het BEPS-project inmiddels tot het Nederlandse verdragsbeleid voor nieuw af te sluiten verdragen zoals in paragraaf 2.3 is uiteengezet.

Ontwikkelingslanden zijn betrokken geweest bij de discussies en besluitvorming in het BEPS-project.⁵⁵ Voor de inventarisatie en rapportage over de implementatie van de BEPS-maatregelen is het Inclusive Framework opgericht. Momenteel zijn er meer dan 130 landen aangesloten, waaronder een groot aantal ontwikkelingslanden. Hoewel ontwikkelingslanden gebaat zijn bij het beschermen van de belastinggrondslag, hebben niet alle ontwikkelingslanden op dit moment het MLI ondertekend. Tijdens het plenaire debat over het MLI heb ik uw Kamer toegezegd in deze brief in te gaan op de vraag waarom dit het geval is.⁵⁶ Allereerst heeft een groot aantal ontwikkelingslanden geen of slechts een beperkt aantal belastingverdragen afgesloten. Hierdoor kan het voor deze landen meer voor de hand liggen om maatregelen van het BEPS-project die betrekking hebben op belastingverdragen niet via het MLI, maar via bilaterale onderhandelingen te laten doorwerken in een belastingverdrag. Daarnaast zijn er ontwikkelingslanden die later bij het BEPS-project zijn aangehaakt, voornemens om het MLI te gaan ondertekenen.⁵⁷ Verder kan het al hebben van antimisbruikbepalingen in verdragen en nationale wetgeving of een andere prioritering een rol spelen bij het (nog) niet ondertekenen van het MLI door ontwikkelingslanden. Nederland heeft bij ondertekening van het MLI vrijwel al zijn belastingverdragen aangemeld. Daarmee biedt Nederland zijn verdragspartners, en dus ook ontwikkelingslanden, de mogelijkheid om de (antimisbruik)maatregelen van het BEPS-project automatisch in deze belastingverdragen te laten doorwerken, ook wanneer deze landen op een later moment aansluiten bij het MLI. Momenteel hebben de volgende 6 ontwikkelingslanden waarmee Nederland een belastingverdrag heeft, het MLI ondertekend: Egypte, Georgië, India, Indonesië, Nigeria en Pakistan.

In belastingverdragen met ontwikkelingslanden wordt veel aandacht besteed aan het onderwerp belastingontwijking voor de bescherming van de belastinggrondslag en Nederland hecht daarom een groot belang aan het opnemen van antimisbruikbepalingen in belastingverdragen met ontwikkelingslanden.

2.3. Bronstaatheffingen

Nederland sluit in de hoofdregel aan bij de heffingsverdeling zoals die wordt voorgesteld in het OESO-Modelverdrag, terwijl niet-OESO-lidstaten, waaronder ontwikkelingslanden daarentegen vaak het VN-Modelverdrag als uitgangspunt nemen. Zoals in paragraaf 2.2 is aangegeven, wordt er in het VN-Modelverdrag meer rekening gehouden met de wens van veel ontwikkelingslanden om verdergaande heffingsrechten te realiseren voor de bronstaat. Nederland neemt de bijzondere positie van ontwikkelingslanden in ogenschouw en zal in haar belastingverdragen met ontwikkelingslanden ook de komende jaren bereid zijn om een uitgebreider begrip van de vaste inrichting of door de opname van relatief hogere bronbelastingen in belastingverdragen met ontwikkelingslanden op te nemen. Wel zal van Nederlandse zijde worden benadrukt dat te hoge bronheffingen op dividenden, interest en royalty's een extra hindernis kunnen vormen voor buitenlandse investeringen die juist in ontwikkelingslanden nodig zijn. Daarnaast geldt als algemeen uitgangspunt dat zoals opgemerkt in paragraaf 2.2 het voor Nederland van belang is wat een land in belastingverdragen met andere vergelijkbare (West-Europese) landen overeenkomt. Dit om rekening te houden met de

⁵⁵ Kamerstukken 2015/16, 25 087, nr. 112.

⁵⁶ Handelingen II 2016/19, nr. 50, item 8.

⁵⁷ Momenteel heeft Kenia de intentie uitgesproken om het MLI te gaan ondertekenen.

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Niet Vet, Cursief

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Vet, Niet Cursief

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Niet Vet, Cursief

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Cursief

concurrentiepositie van Nederlandse belastingplichtigen. Omdat Nederland belang hecht aan een succesvolle fiscale ontwikkelingen van ontwikkelingslanden is Nederland bij ontwikkelingslanden bereid een stap verder te gaan en een koploper te zijn. Wanneer een ontwikkelingsland aantoont een nieuwe toekomstige beleidslijn te hebben, dan is Nederland bereid hierin mee te gaan en hogere bronbelastingen te accepteren dan een ontwikkelingsland in belastingverdragen met vergelijkbare landen is overeengekomen.

Daarnaast is de verwachting dat ontwikkelingslanden steeds vaker een beroep doen op de bepalingen in het VN-Modelverdrag die betrekking hebben op het effectueren van een bronstaatheffing op inkomen behaald met de internationale scheepvaart (artikel 8 (alternatief B) VN-Modelverdrag), een bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten (artikel 12a VN-Modelverdrag) en een bronstaatheffing voor vervreemdingswinsten op aandelen in het algemeen (artikel 13 VN-Modelverdrag). Op deze bepalingen worden hieronder nader op ingegaan.

Tot slot zoals opgemerkt in paragraaf 2.5 is het Inclusive Framework mede naar aanleiding van de internationale discussies over belastingheffing in relatie tot de digitale economie aan het onderzoeken of het redelijk is om meer heffingsrechten toe te kunnen aan het land van de afnemer (pijler 1) en of een minimumniveau van belastingheffing kan worden afgesproken (pijler 2). Ook in relatie met ontwikkelingslanden kunnen de uitkomsten van deze discussie vergaande consequenties hebben. Het doel is dat er uiterlijk in 2020 consensus is over de te nemen maatregelen.

De bijzondere positie van ontwikkelingslanden en het belang dat Nederland hecht aan een succesvolle fiscale ontwikkeling van deze staten, rechtvaardigt rechtvaardig dat Nederland in relatie tot ontwikkelingslanden ook de komende jaren eerder begrip heeft om conform het VN-Modelverdrag een uitgebreider vaste inrichting-begrip of relatief hogere bronbelastingen in belastingverdragen met ontwikkelingslanden op te nemen. Daarnaast wanneer een ontwikkelingsland aantoont een nieuwe beleidslijn te hebben, dan is Nederland bereid hierin mee te gaan.

2.3.1 Bronstaatheffing internationale scheepvaart

In lijn met het OESO-Modelverdrag streeft Nederland ernaar dat inkomen uit exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer slechts belastbaar zijn in de verdragsluitende staat waar de scheep- of luchtvaartonderneming is gelegen. Met deze bepaling wordt voorkomen dat scheep- en luchtvaartondernemingen die vaak in verscheidene landen opereren, problemen ondervinden inzake de juiste toedeling van winsten aan diverse vaste inrichtingen.

Naast de bovengenoemde bepaling uit het OESO-Modelverdrag, omvat het VN-Modelverdrag een alternatieve bepaling waarin een beperkt heffingsrecht wordt toegewezen aan de bronstaat voor inkomen uit internationale scheepvaart. Met ontwikkelingslanden kan in het kader van een finaal compromis worden ingestemd met een dergelijke beperkte bronstaatheffing. Nederland betracht daar wel enige terughoudendheid in door de praktische problemen die een dergelijke bronstaatheffing met zich mee kan brengen.⁵⁸ Daarnaast wordt deze bronstaatheffing door veel landen ingevuld met een heffing over het bruto-inkomen. Hierdoor kan de bronstaatheffing niet altijd worden verrekend waardoor er een belemmering wordt opgeworpen voor het internationale verkeer. Mocht blijken dat voor de verdragspartner een bronstaatheffing op inkomen uit internationale scheepvaart van groot belang is, dan streeft Nederland daarom naar de opname van een beperkt heffingsstarief. Hierbij zal

⁵⁸ Tijdens de consultatie kwam naar voren dat er bijvoorbeeld onduidelijkheid bestaat hoe het criterium 'more than casual' moet worden uitgelegd in artikel 8 (alternatief B) VN-Modelverdrag.

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Niet Cursief, Onderstrepen

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Cursief, Niet onderstrepen

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Niet Cursief, Onderstrepen

Nederland rekening houden met de concurrentieverhoudingen tussen het Nederlandse en buitenlandse scheepvaartondernemingen om de Nederlandse ondernemingen niet op een achterstand te zetten.

Met ontwikkelingslanden is Nederland bereid in te stemmen met een beperkte bronstaatheffing over schepen- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer, maar tracht hier wel een terughoudendheid in.

2.

3.2 Bronstaatheffing technische diensten

2.3.2.1 Bronstaatheffing over verrichte diensten (op basis van het netto-inkomen)

In tegenstelling tot het OESO-Modelverdrag, kent het VN-Modelverdrag een uitbreiding van het vaste inrichting-begrip bij het verlenen van diensten in de bronstaat. Met deze bepaling in het VN-Modelverdrag wordt een vaste inrichting geacht wanneer een inwoner van een staat in een andere staat voor meer dan 183 dagen in een periode van 12 maanden (samenhangende) diensten in de bronstaat verricht. Hiermee vindt een heffing plaats op basis van het netto-inkomen en wordt gewaarborgd dat er voldoende band bestaat tussen de dienst en de bronstaat. Omdat Nederland begrip heeft voor de speciale positie van ontwikkelingslanden, is Nederland in belastingverdragen met ontwikkelingslanden bereid een dergelijke diensten vaste inrichting op te nemen.

Daarnaast zoals opgemerkt in paragraaf 2.3 wordt momenteel mede naar aanleiding van de internationale discussies over belastingheffing in relatie tot de digitale economie door het Inclusive Framework onderzocht of het redelijk is om meer heffingsrechten toe te kennen aan het land van de afnemer (pijler 1) en of een minimumniveau van belastingheffing kan worden afgesproken (pijler 2). Dit kan mogelijk ook gevolgen hebben voor de winsttoerekening aan vaste inrichtingen in ontwikkelingslanden.

2.3.2.2 Bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten (op basis van het bruto-inkomen)

~~Daarnaast is de~~ De verwachting is dat Nederland in verdragsonderhandelingen met ontwikkelingslanden in toenemende mate de wens tegen zal komen om het heffingsrecht over betalingen voor diensten toe te wijzen aan de betaalstaat. Dit vloeit ~~voort~~ onder meer voort uit het VN-Modelverdrag dat, in tegenstelling tot het OESO-Modelverdrag, sinds 2017 een specifieke bepaling voor een bronstaatheffing op betalingen voor technische diensten kent (artikel 12a VN-Modelverdrag). Ondanks dat Nederland in het verleden dergelijke bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten op basis van het bruto-inkomen in een beperkt aantal verdragen met ontwikkelingslanden is overeengekomen, is Nederland geen voorstander van deze bepaling.⁵⁹ Allereerst kent Nederland zelf geen bronstaatheffing op betalingen voor technische diensten. Daarnaast wordt met deze bepaling in het VN-Modelverdrag het heffingsrecht van de bronstaat niet begrensd op basis van de plaats waar de dienst is verricht. Hierdoor kan de band tussen de bronstaat en de technische dienst minimaal zijn. Voorts kan ook bij een bronstaatheffing op betalingen voor technische diensten er onvoldoende grondslag zijn voor verrekening, omdat bronstaatheffing vrijwel altijd wordt geheven over het bruto-

⁵⁹ Zie bijvoorbeeld de verdragen met Brazilië (1990), Ghana (2008 met wijzigingsprotocol 2017), India (1988 met wijzigingsprotocol 2012) en Zimbabwe (1989).

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Niet Cursief, Onderstrepen

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Cursief, Niet onderstrepen

inkomen. Dit heeft tot gevolg dat de niet te verrekenen bronstaatheffing zal worden afgewenteld op de genietter van de diensten en er een belemmering wordt opgeworpen voor buitenlandse investeringen.

Nederland is geen voorstander van een bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten op basis van het bruto-inkomen in de verdragen. Wel is Nederland in verdragen met ontwikkelingslanden bereid om een zogenoemde diensten vaste inrichting op te nemen.

2.3.3 Bronstaatheffing vermogenswinsten op aandelen

In het VN-Modelverdrag wordt, in tegenstelling tot het OESO-Modelverdrag, bepaald dat het heffingsrecht voor vermogenswinsten verkregen met de vervreemding van een pakket aandelen met een bepaald belang wordt toegewezen aan de bronstaat. Deze bepaling komt in aanvulling op de bepaling in het OESO-Modelverdrag en het VN-Modelverdrag die ziet op een bronstaatheffing ter zake van vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen die direct of indirect hun waarde ontleen aan onroerende zaken die zijn gelegen in de bronstaat (situsstaat). Zie ook paragraaf ...

Het Commentaar bij het VN-Modelverdrag merkt bij een algehele bronstaatheffing bij vervreemdingswinsten op aandelen op dat landen van deze bepaling kunnen afwijken omdat deze landen bijvoorbeeld een deelnemingsvrijstelling kennen.⁶⁰ Nederland kent een deelnemingsvrijstelling en is daarom altijd voorstander van een exclusief heffingsrecht over vervreemding van deelnemingen aan de woonstaat van de vervreemder. Met de deelnemingsvrijstelling streeft Nederland naar voorkoming van economische dubbele belasting bij deelnemingswinsten. Dit heeft tot gevolg dat een bronstaatheffing over de vermogenswinsten niet kan worden verrekend en dat er een drempel wordt opgeworpen voor het verwerven of opzetten van buitenlandse deelnemingen.

Wel staat Nederland (ook zonder deze bepaling uit het VN-Modelverdrag) een bronstaatheffing toe wanneer er sprake is van oneigenlijk gebruik op basis van de PPT. Met de PPT kunnen verdragsvoordelen worden geweigerd bij transacties of constructies waarbij het verkrijgen van deze voordelen daarvan een van de hoofddoelen is. Dit kan betekenen dat wanneer het verkrijgen van de verdragsvoordelen een van de hoofddoelen van het tussenplaatsen van een lege Nederlandse tussenhouder is, de bronstaat bij inroepen van de PPT het heffingsrecht voor vermogenswinsten verkregen met de vervreemding van aandelen kan effectueren.

Niettegenstaande deze verdragsinzet, is in het kader van een totaalcompromis een dergelijke bronstaatheffing in een aantal verdragen opgenomen.⁶¹ Deze bepalingen bevatten veelal beperkingen, zoals een hoog minimaal vereist belang en een maximaal toe te passen tarief. Bij de opname van een dergelijke bepaling zet Nederland zich tevens in om oneigenlijk gebruik tegen te gaan.

Nederland is voorstander van het opnemen van een exclusief heffingsrecht over vervreemding van deelnemingen aan de woonstaat van de vervreemder. Desalniettemin kan de bronstaat een heffingsrecht effectueren wanneer de PPT van toepassing is.

2.4. Technische assistentie

⁶⁰ VN-Modelverdrag (2017): Commentaar bij artikel 13, paragraaf 15.

⁶¹ Zie bijvoorbeeld de verdragen met China 2013, Argentinië 1996, India 1988, Mexico 1993 (zie ook protocol 2008), Nigeria 1991, Saoedi-Arabië 2008, Turkije 1986, en Zimbabwe 1989.

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Niet Cursief, Onderstrepen

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Cursief, Niet onderstrepen

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Niet Cursief, Onderstrepen

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Cursief, Niet onderstrepen

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Vet, Niet Cursief

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Niet Vet, Cursief

heeft opmaak toegepast: Lettertype: Cursief

Om te bewerkstelligen dat ontwikkelingslanden zelf beter in staat zullen zijn tot de bescherming van de eigen belastinggrondslag en het toepassen van de (antimisbruik)maatregelen van het BEPS-project, zet Nederland zich in voor het versterken van de capaciteit van belastingdiensten in ontwikkelingslanden. Nederland doet dit door het verlenen van technische assistentie via verschillende bilaterale en multilaterale programma's. Via bilaterale samenwerking werkt Nederland in een tiental ontwikkelingslanden aan technische assistentie. Door steun van Nederland vindt er kennisoverdracht plaats van experts van de Nederlandse Belastingdienst en het International Bureau of Fiscal Documentation. Daarnaast ondersteunt Nederland programma's van het IMF, OESO, de VN en de Wereldbank die een groot aantal ontwikkelingslanden beslaan. Ook wordt met steun aan het African Tax Administration Forum bijgedragen aan kennisuitwisseling tussen Afrikaanse belastingdiensten en kennisopbouw.

Ook de komende jaren zal Nederland zich inzetten op technische samenwerking om de capaciteit van belastingdiensten in ontwikkelingslanden te versterken.

VI. Verdragen met niet-coöperatieve en laagbelastende jurisdicties **VI. Relatie verdragen en bronbelasting op rente en royalty's**

Per 1 januari 2021 introduceert Nederland een conditionele bronbelasting op rente en royalty's. De bronbelastingen zullen verschuldigd zijn als een in Nederland gevestigd lichaam of een in Nederland gelegen vaste inrichting van een buitenlands lichaam binnen concernverband rente of royalty's betaalt aan een lichaam dat is gevestigd of een vaste inrichting die is gelegen in een aangewezen staat zonder winstbelasting of met een winstbelasting met een laag statutair tarief (hierna: laagbelastende jurisdictie), of in een staat die is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden (hierna: niet-coöperatieve jurisdictie).

In [paragraaf 2.2] is beschreven hoe in algemene zin zal worden omgegaan met bestaande verdragsrelaties en (prioritering van) onderhandelingen over nieuwe verdragen met niet-coöperatieve en met laagbelastende jurisdicties. Binnen dit kader kan worden besloten om bestaande verdragen met langdurig niet-coöperatieve jurisdicties (na heroverweging) in stand te laten. Bestaande verdragen met laagbelastende jurisdicties blijven in beginsel eveneens in stand. Ook is het binnen dit kader mogelijk dat met een laagbelastende jurisdictie onderhandelingen over een nieuw verdrag worden gestart.

Zoals beschreven in hoofdstuk IV wil Nederland in beginsel een exclusieve woonstaathetfing op rente en royalty's overeenkomen. Tegen de achtergrond van de beleidsdoelen van de conditionele bronbelasting op rente en royalty's – een einde maken aan fiscaal gedreven financiële stromen naar laagbelastende landen – is het echter niet wenselijk om in relatie tot laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties zonder meer bij deze uitgangspunten aan te sluiten. Om te voorkomen dat fiscaal gedreven financiële stromen naar laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties onverminderd blijven bestaan, heeft Nederland in relatie tot deze landen als uitgangspunt dat de conditionele bronbelasting op rente en royalty's moet kunnen worden geëffectueerd. Een exclusieve woonstaathetfing kan eventueel onder aanvullende voorwaarden overeen worden gekomen (bij een nieuwe verdragsrelatie) of in stand gehouden (bij een bestaande verdragsrelatie).

Er zijn verschillende opties denkbaar voor een exclusieve woonstaathetfing (of sterk gereduceerd tarief van bronstaathetfing). Zo kunnen eisen worden gesteld aan de aard en omvang van de activiteiten van de ontvanger van de rente- of royaltybetaling, aan de mate van (effectieve) onderworpenheid van de betalingen of de ontvanger, of een combinatie hiervan. De precieze Nederlandse inzet zal per land worden bepaald op basis van de specifieke kenmerken van het

heeft opmaak toegepast: Niet Markeren

belastingstelsel van de betreffende laagbelastende of niet-coöperatieve jurisdictie. Zo kan maatwerk worden geleverd, waarbij rekening wordt gehouden met de specifieke risico's van belastingontwijking die voortvloeien uit het belastingstelsel van het land en tegelijkertijd zoveel mogelijk wordt voorkomen dat het reële bedrijfsleven te maken krijgt met dubbele belasting.

In OESO-verband spelen in dit kader ook relevante ontwikkelingen. Daarbij wordt nagedacht over verdragsbepalingen om verdragsvoordelen te beperken voor bepaalde betalingen (zoals rente en royalty's), tenzij bij de ontvanger van die betaling voldoende belasting wordt geheven. De vraag of sprake is van reële activiteiten in het andere land is daarbij niet relevant. Differentiatie op basis van (effectief) tarief zal ook de eerste insteek zijn van Nederland bij het heronderhandelen van bestaande belastingverdragen met laagbelastende jurisdicties.

Als Nederland een bestaand belastingverdrag heeft met een laagbelastende jurisdictie, of met een langdurig niet-coöperatieve jurisdictie waarbij na heroverweging wordt besloten de verdragsrelatie in stand te houden, zal Nederland het initiatief nemen om over het bestaand belastingverdrag te heronderhandelen. Het voorstel van Nederland zal daarbij zijn om de onderhandelingen zoveel mogelijk binnen de [voorgestelde] driejaarstermijn voor eerste toepassing te laten plaatsvinden.

Met opmerkingen afhankelijk van status
wetsvoorstel Bromperasing 2021 bij verschijnen
brief

Bijlage I

[PM: Geactualiseerd stroomschema n.a.v. Motie Van Vliet

Motte Van Vliet						
NFV 2019		Ja	Nee	Deels	N.v.t.	Paragraaf toelichting
I.	Voorkoming dubbele heffing - bepalingen in afwijking of ter aanvulling op het OESO MV volgens het Nederlands verdragsbeleid					
a)	Vermogensinkomsten en -winsten					
	Opname uitsluitende woonstaathffing voor deelnemingsdividenden, interest en royalty's					
	Zonoe, het betreft de volgende percentages:					
	Opname uitsluitende woonstaathffing voor dividenden uitgekeerd aan pensioenfondsen					
	Opname tarief van 15% voor portfoliodividenden en dividenden ontvangen door of betaald door een FBI en soortgelijke instellingen					
	Opname aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het dividend- en					
	Opname van uitsluitende woonstaathffing behaald met de verkoop van aandelen in onroerendezaakvennootschappen					
	Opname uitsluiting toepassing van het verdrag voor vrijgestelde beleggingsinstellingen (VBIs)					
b)	Arbeid					
	Opname drempelbedrag in artiesten- en sportersartikel					
	Opname bronstaathffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen					
c)	Overig					
	Opname van artikelen ... in overeenstemming met het OESO-					
	Zonoe, het betreft de volgende bepalingen					
II.	Tegengaan verdragsmisbruik - bepalingen in overeenstemming met het BEPS- project					
a)	Minimumstandaarden					
	Opname van de minimumstandaarden van het BEPS-project					
b)	Overige maatregelen BEPS-project					
	Opname van overige maatregelen BEPS-project					
	Zoja, het betreft de volgende overige maatregelen van het BEPS-project					
III.	Verdragen met specifieke categorie landen					
a)	Verdragen met ontwikkelingslanden					
	Opname bronheffing deelne mingsdividenden, interest en royalty's					
	Zoja, het betreft de volgende percentages:					
	Opname andere bepalingen van het VN-Modelverdrag ter ondersteuning van het beleid van ontwikkelingslanden					
	Zoja, het betreft de volgende bepalingen uit het VN- Modelverdrag:					
b)	Verdragen met buurlanden voor grensarbeiders					
	Opname bepalingen voor 'gelijkheid op de werkvloer'					
	Opname bepalingen voor 'gelijkheid in de straat'					
c)	Verdragen met laagbelaste jurisdicties					
	[nader in te vullen]					

Met opmaak: Afstand Na: 8 pt, Regelfstand:
Meerdere 1,15 rg

Nederlands verdragsbeleid					
Artikel	Bepaling OESO MV	Materieel conform OESO MV		Inclusief bepalingen uit het ML	
		ja/nee/deels	zone of deels, zie paragraaf	ja/nee/deels	zo ja of deels, zie paragraaf
1	Personen op wie het verdrag van toepassing is	ja		deels	
2	Belastingen waarop het verdrag van toepassing is	ja		nee	
3	Algemene begripsbepalingen	ja		nee	
4	Inwoner	deels		ja	
5	Vaste inrichting	deels		ja	verwijzen naar de motie
6	Inkomsten uit onroerende zaken	ja		nee	
7	Winst uit onderneming	ja		nee	
8	Internationale zee- en luchtvaart	ja		nee	
9	Gelieerde ondernemingen	?		? (art. 17 ML)	In ons model zit extra zin over cost sharing arrangements -> blijven we dit doen en moeten we hier iets extra's voor opnemen?
10	Dividenden	deels		ja	
11	Interest	deels		nee	
12	Royalties	ja		nee	
13	Vermogenswinsten	deels		ja	afhankelijk of ez lichamen voortaan verdragsbeleid worden
14	-	-		-	
15	Inkomsten uit dienstbetrekking	ja		nee	
16	Directeursbeloningen	?		nee	In ons model zit een extra lid 2 over twee tier board
17	Artiesten en sportbeoefenaars	ja		nee	
18	Pensioenen	deels		nee	
19	Overheidsfuncties	deels		nee	
20	Studenten	ja		nee	
21	Overige inkomsten	ja		nee	
22	Vermogen	nee		nee	
23	Vermijden van dubbele belasting	ja		ja	
24	Non-discriminatie	ja		nee	
25	Procedure voor onderling overleg	?		ja	In ons model zit een zin dat van gerechtelijke uitspraken kan worden afgeweken
26	Uitwisseling van informatie	ja		nee	
27	Bijstand bij de invordering van belastingen	?		nee	In ons model zit een aanvulling voor waarborgen rechtsbescherming voor niet-inwoners en voor lijfdwang
28	Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten	?		nee	In ons model zit in overeenstemming met het Commentaar bij het OESO MV een verduidelijking in het 2de en 3de lid
29	Recht op voordelen	ja		ja	
30	Uitbreiding tot andere gebieden	ja		nee	
31	Inwerkingtreding	ja		nee	
32	Beeindiging	ja		nee	