

---

Vergaderjaar 1997–1998

---

**25 087**

**Internationaal fiscaal (verdrags)beleid**

**Nr. 4**

**BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 15 april 1998

Onder verwijzing naar mijn toezegging op 24 april 1997 tijdens een algemeen overleg met uw Commissie over de op 2 oktober 1996 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal toegezonden notitie internationaal fiscaal (verdrags)beleid, doe ik u hierbij toekomen de notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht».

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

## INHOUDSOPGAVE

	Blz.		Blz.
Voorwoord		4.3.1.3. Verdeling van de heffingsrechten en voorkoming van dubbele belasting	35
1. Belangrijke internationale ontwikkelingen	4	4.3.1.4. Bijzondere bepalingen in de winst sfeer	35
1.1. Trends 21e eeuw	4	4.3.1.4.1. Inleiding	35
1.1.1. Fiscale grensverlegging	4	4.3.1.4.2. Turnkey-projecten	35
1.1.2. Globalisering en belastingconcurrentie	4	4.3.1.4.3. Cost contribution overeenkomsten (costsharing)	36
1.1.3. Europese Unie	4	4.3.1.4.4. Werkzaamheden buitengaats/vergunningen	36
1.1.4. Vergrijzing	4	4.3.1.4.5. Technische dienstverlening	36
1.1.5. Investerings in «human capital»	4	4.3.1.5. Instrumentarium voor een correcte winst-toerekening	37
1.1.6. Electronic commerce	4	4.3.1.5.1. Arm's length	37
1.1.7. Milieu	5	4.3.1.5.2. De Coördinatiegroep tax havens	39
1.2. EU-beleid	6	4.3.2. Dividend/interest/royalty's	39
1.2.1. Algemeen	6	4.3.2.1. Algemeen	39
1.2.2. Directe belastingen en harmonisatie	6	4.3.2.2. Dividenden	40
1.2.3. Andere aspecten van EU-beleid	7	4.3.2.2.1. Definitie van dividenden	40
1.2.4. Bereikte resultaten	7	4.3.2.2.2. Bronheffing op deelnemingsdividenden	40
1.2.5. Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen	10	4.3.2.2.3. Bronheffing op portfolio-dividenden	42
1.2.6. Recente belastingbeleid EU	11	4.3.2.2.4. Bronheffing op dividenden uitgekeerd op aandelen die behoren tot een aanmerkelijk belang	42
1.2.7. Gedragscode	11	4.3.2.2.5. Van belastingheffing vrijgestelde pensioenfondsen en andere van belastingheffing vrijgestelde «not-for-profit» organisaties	43
1.2.8. Spaargelden	13	4.3.2.2.6. Anti-ontgaansbepalingen bij dividenden	43
1.2.9. Interest & royalty's	14	4.3.2.3. Interest	44
1.2.10. Pensioenen en lijfrenten	15	4.3.2.3.1. Algemeen	44
1.3. OESO-kader	15	4.3.2.3.2. Intercompany interest	44
1.3.1. Kernactiviteiten	15	4.3.2.3.3. Interest op spaartegoeden	45
1.3.2. Het voorkomen van schadelijke belastingconcurrentie	15	4.3.2.3.4. Anti-ontgaansmaatregelen met betrekking tot interest	45
1.3.3. Electronic Commerce	16	4.3.2.4. Royalty's	46
1.3.4. Coordinating Body WABB-verdrag	18	4.3.2.4.1. Algemeen	46
1.4. Nederland vestigingsland	18	4.3.2.4.2. Anti-ontgaansbepalingen bij royalty's	47
2. Modelverdragen	19	4.3.3. Vermogenswinsten	47
2.1. OESO-modelverdrag	19	4.3.4. Arbeid/pensioen in de particuliere sfeer	49
2.2. Betekenis van het commentaar en de voorbehouden op het OESO-modelverdrag	20	4.3.4.1. Algemeen	49
2.3. Gezamenlijke toelichting	20	4.3.4.2. Inkomsten uit tegenwoordige arbeid in de particuliere sfeer	49
2.4. VN-modelverdrag	21	4.3.4.3. Pensioenen	50
3. Nederlandse doelstellingen bij de totstandkoming van belastingverdragen	22	4.3.4.4. Anti-ontgaansmaatregelen met betrekking tot arbeidsinkomsten en pensioenen	51
3.1. Algemeen	22	5. Bijzondere onderwerpen	53
3.2. Tegengaan van het ontgaan van belasting	22	5.1. Kwalificatie hybride rechtsvormen	53
3.2.1. Nationale maatregelen	22	5.1.1. Nationale uitgangspunten	53
3.2.2. Internationale maatregelen	22	5.1.2. Verdragstoepassing	54
3.2.2.1. Bijzondere regimes	23	5.1.3. Uitkomst overlegprocedures	55
3.2.2.2. Bijzondere maatregelen en belastingverdragen om oneigenlijk gebruik te voorkomen	24	5.2. Non-discriminatie	55
3.2.3. Terugwerkende kracht	25	6. Budgettaire aspecten	57
3.3. Rechtszekerheid en het zoveel als mogelijk verminderen van de administratieve lasten	25		
3.3.1. Zekerheid met betrekking tot de verdeling van heffingsrechten	25		
3.3.2. Zekerheid in de uitvoering	25		
3.3.3. Vermindering van de administratieve lasten	27		
3.3.4. Uitvoeringsvoorschriften	27		
3.4. Arbitrage	27		
3.5. Wederzijdse administratieve bijstand (uitwisseling van inlichtingen en bijstand bij invordering)	29		
3.5.1. Algemeen	29		
3.5.2. Onderzoek EU-rekenkamer	30		
3.5.3. Intensivering uitwisseling van inlichtingen	30		
4. Nederlandse inzet bij verdragsonderhandelingen	30		
4.1. Algemeen	30		
4.2. Nieuw Nederlands Standaard Verdrag?	32		
4.3. Belangrijkste toewijzingsregels	33		
4.3.1. Winst	33		
4.3.1.1. Algemeen	33		
4.3.1.2. Vaste inrichting als aanknopingspunt	33		

## VOORWOORD

Tijdens het overleg<sup>1</sup> met de vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal over de notitie internationaal fiscaal (verdrags)beleid bleek dat er, na die algemene beschrijving behoefte bestaat aan nader inzicht op onderdelen van dit beleid. In de onderhavige notitie<sup>2</sup> wordt daarom per onderwerp ingaan op het Nederlandse nationale en internationale fiscale beleid op dit moment en op de eventuele verwachtingen voor de toekomst. In dat kader kan ook worden gewezen op de nota «Belastingen in de 21e eeuw», waarin een aantal ontwikkelingen wordt geschetst die van invloed zijn op de belastingheffing.

Al in 1987 is in de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid<sup>3</sup> uitvoerig op een aantal in het kader van de verdragsonderhandelingen relevante onderwerpen ingegaan. In die notitie werd met name aandacht besteed aan de eerste doelstelling voor de totstandkoming van bilaterale belastingverdragen, waarbij voor het eerst uitgebreid en tegen een schets van historische achtergronden de feitelijke verdeling van heffingsrechten werd beschreven. Deze notitie beoogt dublures met die notitie te voorkomen. Daarom wordt minder aandacht besteed aan die onderwerpen waar sinds die notitie in beginsel geen veranderingen in zijn opgetreden. De nadruk ligt op de onderwerpen die in beweging zijn. Als gevolg hiervan zou wellicht ten onrechte het beeld kunnen ontstaan dat de nadruk van het verdragsbeleid op dit moment zou liggen bij het voorkomen van het ontgaan van belastingheffing. Wellicht ten overvloede merk ik daarom op dat het Nederlandse beleid bij de totstandkoming van belastingverdragen is gericht op het voorkomen van dubbele belasting. Daarnaast zijn de beleidsdoelstellingen gericht op het voorkomen van het ontgaan van belasting, het bewerkstelligen van een zo groot mogelijke rechtszekerheid voor belastingplichtigen en het zoveel als mogelijk verminderen van de administratieve lasten, alsmede het bieden van een basis voor de wederzijdse bijstand tussen belastingadministraties.

W. A. F. G. Vermeend

---

<sup>1</sup> Het overleg van 24 april 1997 over de notitie internationaal fiscaal (verdrags)beleid van 2 oktober 1996.

<sup>2</sup> Daarbij ben ik dank verschuldigd aan de verschillende externe deskundigen die via hun stellingnamen en vragen hebben bijgedragen aan de ontwikkeling van de in deze notitie neergelegde visies.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 2.

## **1. Belangrijke internationale ontwikkelingen**

### *1.1. Trends 21e eeuw*

Verskillende ontwikkelingen beïnvloeden de effectiviteit van het fiscale stelsel. Deze ontwikkelingen zullen ook van invloed zijn op het Nederlandse beleid op het gebied van het internationale belastingrecht. Hierna zal een kort overzicht worden gegeven van de in de nota «Belastingen in de 21e eeuw», beschreven trends.

#### 1.1.1. Fiscale grensverlegging

Door internationaal gezien hoge tarieven voor inkomsten uit vermogen, worden voortdurend nieuwe beleggingsproducten op de markt gebracht waarmee de belastingdruk op beleggingen en spaartegoeden aanzienlijk kan worden verlaagd. Daardoor verliest het belastingstelsel mogelijkheden de belastingdruk op een evenwichtige en rechtvaardige wijze te verdelen.

#### 1.1.2. Globalisering en belastingconcurrentie

Gegeven de toenemende mobiliteit van kapitaal, arbeid en consumenten, spelen belastingen een rol bij de vestigingsplaatskeuze van bedrijven en bij de woonplaatskeuze van burgers. Dit kan leiden tot een onderlinge belastingconcurrentie, met voor veel landen als gevolg een aanzienlijk verlies van belastingopbrengsten. De toenemende internationale mobiliteit van arbeid en kapitaal dwingen een lagere belastingdruk op kapitaalinkomen en arbeidsinkomen, met name aan de onderkant van het loongebouw, af en onderstrepen de noodzaak de belastingdruk te verschuiven naar consumptie en minder mobiel vermogen.

#### 1.1.3. Europese Unie

Voor de toenemende invloed van de Europese Unie op het nationale belastingstelsel, verwijs ik naar onderdeel 1.2.

#### 1.1.4. Vergrijzing

De komende decennia verandert de leeftijdsopbouw van de bevolking en ontstaat vergrijzing van de Nederlandse bevolking. De vergrijzing zal leiden tot een toenemend beroep op collectieve regelingen. In de nota «Belastingen in de 21e eeuw» worden enkele methoden besproken om deze hogere uitgaven te financieren.

#### 1.1.5. Investeringen in «human capital»

Kennis en vaardigheden van werknemers worden in toenemende mate van belang voor de internationale concurrentiekracht van Nederland en de ontwikkeling van de werkgelegenheid. Ook het fiscale stelsel kan een bijdrage leveren aan het stimuleren van deze investeringen (bijvoorbeeld door de thans bestaande faciliteiten die op gerichte wijze de loonkosten verlagen).

#### 1.1.6. Electronic commerce

Zoals ik ook in § 2.4.6 van de nota «Belastingen in de 21e eeuw» heb aangegeven, zal de opkomst van nieuwe informatie- en communicatietechnologie leiden tot een grotere mobiliteit en tot internationalisering van een aantal economische activiteiten. Nederlandse consumenten zullen daardoor in toenemende mate goederen en diensten van buiten

onze grenzen kunnen betrekken, en (buitenlandse) ondernemers kunnen eenvoudiger de Nederlandse markt bedienen zonder in Nederland gevestigd te zijn. Omgekeerd opent dit ook perspectieven voor Nederlandse ondernemers op andere markten. Het regeringsbeleid is erop gericht deze ontwikkeling zoveel mogelijk positief tegemoet te treden. Dit houdt naar mijn mening ook in dat mogelijke fiscale belemmeringen zouden moeten worden weggenomen. Tegelijkertijd is waakzaamheid geboden om digifraude tegen te gaan.

De ontwikkeling van electronic commerce kan, zowel voor de indirecte belastingen als voor de directe belastingen, leiden tot ongewenste dubbele heffing of tot het, evenmin gewenste, geheel ontbreken van belastingheffing naarmate internationaal de belastingsystemen minder op elkaar aansluiten. De kans op het verstoren van concurrentieverhoudingen en op derving van belastingopbrengsten neemt hierdoor toe.

In verband hiermee speelt Nederland in OESO- en EU-verband een actieve rol bij initiatieven voor een brede internationale aanpak en samenwerking<sup>1</sup>. Gedacht wordt daarbij aan een intensivering van informatie-uitwisseling en wederzijdse bijstand, en ook aan bij voorbeeld een nadere afstemming van de plaats waar belasting wordt geheven.

Daarnaast is nog relevant te vermelden dat ik bij Besluit van 22 december 1997<sup>2</sup> de Adviesgroep electronic commerce en belastingen heb ingesteld die zich zal buigen over het vraagstuk van de invloed die de telecommunicatie-ontwikkelingen kunnen hebben op het nationale fiscale stelsel en meer specifiek over eventueel noodzakelijke aanpassingen van het begrip vaste inrichting. In deze adviesgroep nemen zowel vertegenwoordigers van het Ministerie van Financiën als vertegenwoordigers van het bedrijfsleven deel. Het spreekt voor zich dat onderlinge afstemming wordt gehouden tussen de bevindingen van deze adviesgroep en de opstelling die in OESO-verband wordt betrokken. Waar elektronische handel ook een aanmerkelijke grensoverschrijdende dimensie heeft, is het van belang bij de eigen oordeelsvorming ook de gedachten in OESO-kring te betrekken<sup>3</sup>.

#### 1.1.7. Milieu

In de afgelopen jaren is een sterke toename van het energiegebruik opgetreden bij consumenten, verkeer en industrie. De druk op het milieu is in Nederland, in vergelijking met andere landen, relatief hoog. Milieubeleid is dan ook een belangrijk aandachtspunt. Bij de uitwerking van het fiscale milieubeleid dient in het oog te worden gehouden dat hogere fiscale lasten ten gevolge van het milieubeleid die uitsluitend in Nederland drukken, kunnen leiden tot verplaatsing van economische sectoren naar het buitenland met ongunstige milieueffecten vanuit een mondiale optiek. Het milieubeleid ten aanzien van grensoverschrijdende milieuproblemen dient dan ook zoveel mogelijk tot stand te komen in Europees verband.

Naast het milieu, zullen ook de economische groei, een evenwichtige ontwikkeling van de mobiliteit en de bereikbaarheid van de economische centra belangrijke onderwerpen blijven. De afgelopen decennia is de (auto-)mobiliteit in Nederland sterk toegenomen. De daardoor teruglopende bereikbaarheid en toenemende congestie zijn met name vanuit economisch perspectief en (internationale) concurrentiepositie ongewenst. Anderzijds leggen randvoorwaarden ten aanzien van een duurzame ontwikkeling van milieu en leefbaarheid beperkingen op aan verdere uitbreiding en intensivering van het gebruik van het totale verkeers- en vervoerssysteem.

Aanpassingen van het fiscale stelsel kunnen mede bijdragen aan de beoogde milieu- en mobiliteitsdoelstellingen.

<sup>1</sup> Voor de inspanningen van de OESO op dit terrein, zie onderdeel 1.3.

<sup>2</sup> Stcrt. 15 januari 1998.

<sup>3</sup> Zie ook onderdeel 4.8. van de Nota Wetgeving voor de elektronische snelweg (Kamerstukken II 1997/98, 25 880, nr. 2).

## 1.2. EU-beleid

### 1.2.1. Algemeen

De Europese Unie (verder EU) stelt zich blijkens artikel B van het Verdrag van Maastricht onder andere ten doel «de totstandbrenging van een ruimte zonder binnengrenzen». Dit doel hoort thuis in de eerste pijler van de EU, de Europese Gemeenschap (verder EG). De Europese Gemeenschap heeft volgens het Verdrag van Rome<sup>1</sup> (verder EG-Verdrag) onder meer tot taak een «gemeenschappelijke markt» tot stand te brengen. Ofschoon het begrip «gemeenschappelijke markt» niet nader wordt omschreven, kan uit het EG-Verdrag worden afgeleid dat dit begrip mede de vier volgende vrijheden omvat; het vrije verkeer van goederen, het vrije verkeer van personen, het vrije verkeer van diensten en het vrije verkeer van kapitaal. Voorts volgt uit het EG-Verdrag dat het tot stand brengen van de «gemeenschappelijke markt» onder meer dient te geschieden door middel van het nader tot elkaar brengen van nationale wetgevingen in de mate waarin dit voor de gemeenschappelijke markt noodzakelijk is.

### 1.2.2. Directe belastingen en harmonisatie

Anders dan op het gebied van de indirecte belastingen (artikelen 95–99 van het EG-Verdrag) bevat het EG-Verdrag geen harmonisatieopdracht op het gebied van de directe belastingen. Afgezien van de uitsluitingen voor fiscale bepalingen in de artikelen 100A, lid 2, en 130S, lid 2, is de enige bepaling waar andere dan de in artikelen 95 tot en met 99 bedoelde belastingen in positieve zin ter sprake komen artikel 220. Hierin staat onder andere: «De Lid-Staten treden, voor zover nodig, met elkaar in onderhandeling ter verzekering, voor hun onderdanen, van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap». Het primaat op het gebied van de directe belastingen ligt dus bij de Lidstaten zelf. Bij het Verdrag van Maastricht<sup>2</sup> is door opname van artikel 3B in het EG-Verdrag nog eens onderstreept dat met betrekking tot niet-exclusieve bevoegdheden de EG op grond van het subsidiariteitsbeginsel slechts tussen beide zal komen indien de te bereiken doelstellingen niet op genoegzame wijze door de Lid-Staten zelf kunnen worden verwezenlijkt.

Het primaat op het gebied van de directe belastingen ligt derhalve bij de Lid-Staten en niet bij de EG. Dat betekent echter niet dat er geen enkele ruimte zou zijn voor fiscale harmonisatie. Op basis van artikel 100 van het EG-Verdrag kan de Raad immers, op initiatief van de Commissie, op het gebied van de directe belastingen met unanimitie richtlijnen vaststellen voor de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de Lid-Staten welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt. Het initiatiefrecht van de Commissie is exclusief. Behoudens wijziging van het EG-Verdrag zelf via een intergouvernementele conferentie, kan de Raad dus zonder de medewerking van de Commissie geen wetgevende besluiten nemen. Tot op heden heeft de Commissie dit initiatiefrecht vooral benut om ten behoeve van het bedrijfsleven grensbelemmeringen op te heffen en veel minder om tegelijk de met grensoverschrijding samenhangende problemen voor de belastingdiensten van de Lid-Staten op te lossen. Tot op zekere hoogte geldt dat ook voor de positie die de Commissie in procedures voor het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen heeft ingenomen. Hoewel deze positie zeker niet onbegrijpelijk is in het licht van de interne markt, heeft zij niet bijgedragen aan het vertrouwen dat de Lid-Staten in de aanpak van de Commissie stellen. Dat en het feit dat besluitvorming met unanimitie moet plaatsvinden hebben er voor gezorgd dat de vooruitgang tot nog toe uiterst

---

<sup>1</sup> Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, getekend op 25 maart 1957 te Rome.

<sup>2</sup> Het Verdrag betreffende de Europese Unie werd ondertekend op 7 februari 1992 te Maastricht. De tekst is gepubliceerd in Pb EG 29 juli 1992, nr. C 191.

langzaam is geweest. Tot nog toe zijn slechts de Richtlijn inzake wederzijdse bijstand, de moederdochterrichtlijn en de fusierichtlijn tot stand gekomen. Daarnaast kan nog worden gewezen op het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen van 23 juli 1990<sup>1</sup> (het zogenoemde arbitrageverdrag). Dit Verdrag was door de Commissie oorspronkelijk voorgesteld in de vorm van een richtlijn. De Lid-Staten vonden echter dat het te ver zou gaan om dit onderwerp onder de competentie van de EG te schuiven en hebben daarom gekozen voor een verdrag. Een aantal andere voorstellen heeft het niet gehaald. Met name moet daarbij worden gedacht aan twee voorstellen over verliesverrekening; één in de tijd en één over de grenzen. Het eerste voorstel stuitte op bezwaren van subsidiariteit en het tweede ging de meeste Lid-Staten te ver omdat het niet alleen vaste inrichtingen, maar ook dochterondernemingen betrof. De Commissie was echter niet bereid om haar voorstel in tweeën te knippen. Een derde voorstel dat het (nog) niet heeft gehaald betreft de afschaffing van bronheffingen op interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen. Hiervoor is onlangs een nieuw voorstel ingediend waarop hierna nader zal worden ingegaan. Een laatste heet hangijzer dat nog vermelding verdient is het onderwerp «belasting op spaartegoeden»; over dit onderwerp lopen de meningen van de Lid-Staten tot op heden zeer ver uiteen. Ook hierop zal hierna nader worden ingegaan.

De steeds verdergaande integratie binnen Europa heeft tot gevolg dat louter nationale oplossingen voor belangrijke knelpunten op het terrein van de directe belastingen niet beschikbaar zijn of niet optimaal werken. Bilaterale verdragen en de EG moeten daarbij een rol spelen. De rol van de EG dient daarbij volgens Nederland niet gericht te zijn op integrale fiscale harmonisatie, maar veeleer op een gecoördineerde aanpak en afstemming met in achtname van het subsidiariteitsbeginsel (artikel 3B van het EG-Verdrag).

#### 1.2.3. Andere aspecten van EU-beleid

In het kader van het EU-beleid worden tenslotte nog de volgende twee aspecten aangestipt.

In de eerste plaats de uitbreiding van de Europese Unie. Thans zijn onderhandelingen gestart met een aantal potentiële Lid-Staten, voornamelijk in Midden- en Oost-Europa<sup>2</sup>. Bij deze onderhandelingen is van groot belang dat het «acquis communautaire» op essentiële onderdelen wordt overgenomen. Zo is bijvoorbeeld op het terrein van het douanerecht (controle aan de buitengrenzen) essentieel – mede gezien de afschaffing van de binnengrenzen – dat in regelgeving en uitvoeringspraktijk een uniforme toepassing van het gemeenschapsrecht binnen de gehele EU zoveel mogelijk is gewaarborgd. Vooral de verschillende aspecten in de Derde-Pijler (justitiële samenwerking, fraudebestrijding, vreemdelingenrecht) verdienen daarbij aandacht.

Het tweede aspect betreft de gevolgen van de invoering van de EMU en in het bijzonder van de euro voor de fiscaliteit. Deze zullen niet zozeer samenhangen met de technische aspecten betreffende de euro zelf. De invoering van de euro heeft immers geen versturende juridische gevolgen voor de werking van de interne markt. De invoering van de euro zal juist tot gevolg hebben dat de mobiliteit wordt vergemakkelijkt, waardoor ook fiscale problematiek die samenhangt met de interne markt (zoals de grensarbeidersproblematiek en de problematiek rond tax competition) scherper naar voren zal komen.

#### 1.2.4. Bereikte resultaten

Sinds de oprichting van de EG heeft in Europa op belangrijke terreinen

<sup>1</sup> PbEG 1990/L225.

<sup>2</sup> Namelijk Cyprus, Estland, Hongarije, Polen, Tsjechische Republiek en Slovenië.

van het belastingrecht een vergaande harmonisatie van systemen plaatsgevonden. Met name de douane is uitgegroeid tot een communautaire fiscaliteit: het beleid wordt Europees bepaald en met de opbrengsten is de financiering van de Gemeenschap voor een deel verzekerd.

Ook de harmonisatie van de BTW en de accijnzen heeft een aanzienlijke ontwikkeling doorgemaakt.

Wat de BTW betreft is reeds voorzien in vergaande mate van harmonisatie van grondslagen en in het dichter bijeenbrengen van de tarieven. Alle Lid-Staten dienen zich te houden aan de BTW-richtlijnen, waarvan de zesde BTW-richtlijn de ingrijpendste en de belangrijkste is. De in artikel 8A van het EG-Verdrag voorziene totstandkoming van de interne markt met ingang van 1 januari 1993 («afschaffing fiscale grenzen») is bewerkstelligd door aanvaarding van richtlijn 91/680/EEG. Deze richtlijn voorziet voor de periode van 1 januari 1993 tot 1 januari 1997 (met een automatische verlenging van die periode tot de datum van invoering van een definitieve regeling) in een overgangsregime waarin binnen de EG de grensformaliteiten zijn vervallen.

In het kader van de inwerkingtreding van de interne markt per 1 januari 1993 is voorts een redelijk omvattende harmonisatie van de accijnzen tot stand gekomen. De zogenoemde horizontale richtlijn (92/12/EEG) bevat een algemene regeling voor accijnsproducten. In deze richtlijn is tevens geregeld welke goederen onderworpen zijn aan de geharmoniseerde accijnzen, alsmede onder welke voorwaarden de Lid-Staten andere indirecte belastingen mogen heffen op de accijnsproducten of op andere goederen. Met betrekking tot de afzonderlijke accijnsproducten zijn richtlijnen tot stand gekomen met betrekking tot de structuur en de tarieven van de accijns. Deze richtlijnen bevatten regels over onder andere de maatstaf van heffing, vrijstellingen, teruggaven, het minimumniveau van de accijnstarieven, alsmede de mogelijkheid tot het toepassen van verlaagde tarieven.

Voor de verdere ontwikkeling van de EG-regelgeving voor de verbruiksbelastingen is, naast mogelijke verfijningen en aanscherpingen van de hiervoor genoemde regelgeving, ook van belang de ontwerprichtlijn voor een belasting op energieproducten.

Op het terrein van de motorrijtuigenbelasting hebben de harmonisatie-activiteiten zich tot nu beperkt tot het zware vrachtverkeer, waarvoor een communautair kader (minimum-, c.q. maximumtarieven, vrijstellingen) is gecreëerd voor de heffing van motorrijtuigenbelasting, tolgelden en gebruiksrechten (Eurovignet) voor het gebruik van sommige infrastructuurvoorzieningen.

Op het terrein van de directe belastingen is het gedurende lange tijd niet gelukt om de noodzakelijke unanimiteit te bereiken. De Commissie heeft al in 1967 een programma voor de harmonisatie van de directe belastingen ingediend<sup>1</sup>. In vervolg daarop zijn in 1969 voorstellen ingediend voor de latere moederdochterrichtlijn en de fusierichtlijn. Sindsdien is telkens weer, maar zonder veel resultaat gesproken over harmonisatie van directe belastingen. Op 14 juni 1985 is de Commissie gekomen met het witboek van Lord Cockfield, getiteld: «De voltooiing van de interne markt». Samen met de Europese Akte van 28 februari 1986 vormde dit witboek de basis voor het realiseren van de interne markt vóór 31 december 1992. In dit witboek stond ook een zestal voorstellen op het gebied van de directe belastingen: een voorstel over arbitrage, voorstellen voor de moederdochterrichtlijn en de fusierichtlijn, een voorstel voor afschaffing van bronheffingen op interest en royalty's en twee voorstellen over verliesverrekening. Op een hoogtepunt van de ontwikkeling van de interne

---

<sup>1</sup> Supplement op EG Bulletin nr. 8, 1967.



markt, een periode waarin de Lid-Staten veel politieke compromisbereidheid aan de dag legden om eindelijk een echte interne markt te realiseren, lukte het de Raad van Ministers van Economie en Financiën (verder Ecofin) op 23 juli 1990 om een pakket tot stand te brengen bestaande uit de moederdochterraichtlijn, de fusierichtlijn en het arbitrageverdrag. Aan dit pakket is al te zien dat het op de rand van de communautaire mogelijkheden lag. De twee richtlijnen zijn gebaseerd op artikel 100 van het EG-Verdrag, maar het arbitrageverdrag is, afgezien van een verwijzing naar artikel 220 van het EG-Verdrag in de preambule, buiten de scope van de competentie van de EG gebleven.

In de verdere discussies in Raadskader bleek al snel dat er niet voldoende politieke bereidheid bestond om op het punt van de verliesverrekening resultaat te boeken. De besprekingen over deze voorstellen, die formeel niet zijn ingetrokken, zijn de facto snel gestaakt. De besprekingen over het richtlijnvoorstel inzake interest en royalty's zijn veel langer voortgezet en zagen er lange tijd ook hoopgevend uit. Op 6 december 1994 heeft de Commissie uit teleurstelling over het uitblijven van overeenstemming dit richtlijnvoorstel echter ingetrokken. Zeer recent is een nieuw voorstel ingediend dat in onderdeel 1.2.4. kort aan de orde komt.

In 1990 heeft de Commissie een opdracht gegeven aan een comité van deskundigen onder voorzitterschap van de Nederlandse oud-Minister van Financiën Ruding om te adviseren over de noodzaak van verdergaande harmonisatie en coördinatie voor de belastingen voor ondernemingen. Het rapport van het Rudingcomité bevat een zeer ambitieus programma van maatregelen om parallel met de invoering van de Economische en Monetaire Unie (verder EMU) ook, tot een volgens het Rudingcomité noodzakelijk niveau, de belastingen voor ondernemingen te harmoniseren. Hoewel het rapport inhoudelijk van een zeer hoog niveau is, stond het te ver af van de politieke haalbaarheid in het Europese integratieproces. Na het initiële enthousiasme over 1992 en de interne markt, waren bij de publicatie van het rapport van het Rudingcomité de meeste Lid-Staten alweer wat terughoudender geworden bij het opgeven van soevereiniteit. Het nemen van de noodzakelijke stappen voor de realisatie van de interne markt, het bereiken van het Verdrag van Maastricht met een programma naar de EMU en de toetreding van Oostenrijk, Zweden en Finland waren al moeilijk genoeg om daar niet nog meer aan toe te voegen. En ook moet niet worden vergeten dat belastingheffing de kern van de soevereiniteit van staten betreft.

Ook de Commissie en het Europees Parlement hebben zich dat gerealiseerd. De Commissie nam in haar mededeling aan het Europese Parlement en de Raad<sup>1</sup> slechts een relatief bescheiden deel van de voorstellen van het Rudingcomité over en bovendien deed zij dat in de vorm van een mededeling en kwam dus vooralsnog niet met concrete richtlijnvoorstellen. Het Europese Parlement ondersteunde deze behoedzame koers en ook de Ecofin van 23 november 1992 trok onder Brits voorzitterschap hele voorzichtige conclusies.

Deze Ecofin-conclusies naar aanleiding van het rapport van het Rudingcomité en de mededeling daarover van de Commissie, kregen de vorm van «richtsnoeren op het gebied van belastingen op ondernemingen in het kader van de verbetering van de interne markt»<sup>2</sup>. In deze richtsnoeren wordt in feite op diplomatieke wijze aangegeven dat de Ecofin, en dus de Lid-Staten, behoudens enkele zeer nauw omschreven problemen, eigenlijk geen behoefte had aan verdere harmonisatie van de belastingen op ondernemingen. Eén van die uitzonderingen betreft echter het probleem van de schadelijke belastingconcurrentie<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Mededeling van 26 juni 1992 SEC(92)1118.

<sup>2</sup> Mededeling aan de Pers 10088/92 (Presse 216) van het secretariaat-generaal van de Raad van de Europese Gemeenschappen.

<sup>3</sup> Voor een nadere bespreking van dit onderwerp, zie onderdeel 1.2.4.

### 1.2.5. Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen

De toenemende grensoverschrijdende mobiliteit heeft ertoe geleid dat met betrekking tot de directe belastingen steeds meer zaken aan het Europese Hof van Justitie worden voorgelegd<sup>1</sup>. Deze jurisprudentie heeft betrekking op belemmeringen van het vrije verkeer van werknemers, vestiging, diensten en kapitaal<sup>2</sup> die onder omstandigheden worden veroorzaakt door conflicterende of niet goed op elkaar aansluitende elementen van regelgeving over directe belastingen van de Lid-Staten. Essentie van deze jurisprudentie is dat de Lid-Staten hun bevoegdheid met betrekking tot de directe belastingen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht moeten uitoefenen en zich moeten onthouden van elke zichtbare of verkapte discriminatie op grond van nationaliteit<sup>3</sup>. Het Europese Hof van Justitie erkent dat de situaties van ingezetenen en die van niet-ingezetenen van een bepaalde staat in het algemeen niet vergelijkbaar zijn. Er zijn verschillen zowel wat betreft de bronnen van inkomsten als wat betreft de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie. Deze verschillen rechtvaardigen in het algemeen dat onderscheid wordt gemaakt tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplicht.

Specifieke fiscale maatregelen die tot zo'n onderscheid leiden moeten in concreto objectief worden gerechtvaardigd. Dat houdt in dat de maatregelen het vrije verkeer niet verder mogen belemmeren dan objectief gezien noodzakelijk is (proportionaliteitsbeginsel), mede gegeven de stand van het integratieproces binnen de EU. Daarbij neemt het Europese Hof van Justitie in ogenschouw dat veelal bilaterale verdragen zijn gesloten met het doel dubbele belasting te voorkomen. Dit leidt ertoe dat de vraag of een bepaalde maatregel gerechtvaardigd is, niet alleen behoeft te worden gezien vanuit het nationale recht, maar ook kan worden beoordeeld in samenhang met de bilateraal gemaakte afspraken. Zo zal bij fiscale maatregelen die strekken tot belastingheffing bij emigratie (de zogenoemde exitheffingen) acht moeten worden geslagen op de Europeesrechtelijke context en de rol die belastingverdragen daarin spelen. Er zijn stemmen<sup>4</sup> die menen dat de zekerheidstelling bij conserverende aanslagen in strijd komt met het Europese recht indien geëmigreerd wordt naar een Lid-Staat die het zogenoemde WABB-verdrag<sup>5</sup> heeft getekend en geratificeerd of waarmee anderszins een adequate afspraak over hulp bij invordering is gemaakt (bij voorbeeld Denemarken). Strijd met Europees recht berust in die visie dan hierop dat de zekerheidstelling niet proportioneel zou zijn. Het proportionaliteitsvereiste impliceert afweging van belangen en daarbij zal niet iedereen steeds op dezelfde conclusies uitkomen. Ik ben van mening dat het Nederlandse belang bij een sluitend systeem – hetgeen onder andere vanwege de mogelijkheid van dooremigratie zonder zekerheidstelling niet realiseerbaar is – zwaar genoeg is om de proportionaliteistoets in het voordeel van de huidige wetgeving te laten uitvallen<sup>6</sup>.

Hoewel het Europese Hof van Justitie wel conflicten kan oplossen, is het niet in staat een compleet belastingstelsel op te bouwen. Het Hof kan immers geen belastingheffing creëren die niet reeds voortvloeit uit de fiscale wetgeving van de Lid-Staten. Hierdoor kan niet in alle gevallen worden verzekerd dat in elk geval ten minste in één land daadwerkelijk belasting wordt geheven<sup>7</sup>. Daarbij speelt dat onderdelen van belastingverdragen lang niet altijd bestand blijken tegen de ontwikkelingen in de wetgeving van de verdragspartners en de reacties daarop van belastingplichtigen. De steeds toenemende mobiliteit van belastingplichtigen is daarbij een factor waarmee vooral bij de wat oudere verdragen, maar ook in onze nationale wetgeving, niet altijd voldoende rekening is gehouden.

<sup>1</sup> Voor de goede orde zij nog opgemerkt dat jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie deel uitmaakt van het geldend recht.

<sup>2</sup> Inzake de verhouding tussen artikel 52 van het EG-Verdrag (vrij verkeer van vestiging) en de artikelen 73B en 73D van het EG-Verdrag (vrij verkeer van kapitaal) bestaat een sterke samenhang, met name in de sfeer van het vennootschapsrecht (en daarmee vooral met betrekking tot de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting). Vanuit deze achtergrond is begrijpelijk dat in de desbetreffende artikelen deze samenhang tot uitdrukking komt. In dit verband is voorts van belang dat het vrije kapitaalverkeer pas bij het Verdrag van Maastricht ten volle is geëffectueerd (artikel 73B van het EG-Verdrag). Aangezien onbeperkte toepassing het vrije kapitaal verkeer voor de fiscaliteit ongewenste gevolgen zou hebben is artikel 73D van het EG-Verdrag opgenomen.

<sup>3</sup> In dit kader is ook van belang dat ik – mede naar aanleiding van deze jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie – systematisch bezig ben na te gaan waar de Nederlandse fiscale wetgeving op gespannen voet zou kunnen staan met het Europese recht en uit dien hoofde aanpassing verdient. De bevindingen zullen worden betrokken bij de herziening van de belastingwetgeving.

<sup>4</sup> Zie onder meer «Het Nederlandse fiscale verdragsbeleid» van mr. dr. G. J. M. E. de Bont en prof. dr. J.A.G. van der Geld.

<sup>5</sup> Zie onderdeel 1.3.4.

<sup>6</sup> Dat het Europese Hof van Justitie begrip kan hebben voor het instrument van zekerheidstelling blijkt uit het arrest Denavit (Europese Hof van Justitie, 17 oktober 1996, zaken C283/94, C291/94 en C292/94).

<sup>7</sup> Zie ook de afscheidsrede van professor mr. Ch. P. A. Geppaart (Fiscale rechtsvinding in het kader van de Europese Unie, Kluwer, 1996), die wijst op de toenemende invloed van het Europese Hof van Justitie op het nationale belastingrecht. Hij vraagt zich in zijn rede af of de wijze waarop het Europese Hof van Justitie gebruik maakt van de ingevolge het gemeenschapsrecht gegeven bevoegdheden de toets der kritiek kan doorstaan. De verdragsluitende partijen hebben niet beoogd de democratisch gekozen parlementen van hun wetgevende bevoegdheden op het terrein van de directe belastingen te beroven. Doordat het Europese Hof van Justitie nationale wetgeving terzijde stelt op grond van vage maatstaven dreigt een democratisch tekort te ontstaan. Geppaart heeft in zijn afscheidsrede enkele suggesties gedaan over de wijze waarop het Europese Hof van Justitie de gevolgen van de rechtspraak voor de Lid-Staten zou kunnen beperken.

In die situatie is wijziging gebracht en de internationale dimensie van de nationale wetgeving is de laatste jaren een van de belangrijkste toetsstenen van het beleid geworden. Dat ziet zowel op Nederland vestigingsland als op verschijnselen als fiscale emigratie. Ook in het verdragsbeleid wordt daarmee steeds meer rekening gehouden. Onderhoud op deze punten van bestaande verdragen vormt een belangrijk onderdeel van het werk. Dit neemt niet weg dat de in het kader van bilaterale verdragen te scheppen oplossingen pas na enige jaren totstandkomen. In de tussentijd kan dan de onwenselijke situatie ontstaan waarin een enkelvoudige heffing niet via het verdrag is verzekerd en zijn nationale of multilaterale oplossingen nodig. Teneinde te komen tot een duurzaam evenwicht op Europees niveau is behalve de eigen nationale aanpak in regelgeving en verdragsbeleid vooruitgang op de Europese fiscale agenda noodzakelijk.

Afgezien van de bekende jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie is het ook van belang zo getrouw mogelijk in te schatten hoe de Europese jurisprudentie zich zal ontwikkelen. Een aanwijzing daarvoor is te vinden in de zaken die reeds nu aan het Europese Hof van Justitie zijn voorgelegd, en in zaken voor nationale rechters waar Europeesrechtelijke kwesties aan de orde zijn gesteld. Een derde belangrijke bron wordt gevormd door de infractieprocedures die de Commissie kan inleiden tegen Lid-Staten<sup>1</sup>. In zaken voor de Engelse rechter hebben de bedrijven Hoechst en Pirelli de vraag aan de orde gesteld of het feit dat het Engelse verrekeningsstelsel, waarbij in binnenlandse verhoudingen wel en in buitenlandse verhoudingen geen tax credit wordt verleend, wel in overeenstemming is met het Europese recht<sup>2</sup>. Naar verluidt zou de Europese Commissie ook soortgelijke klachten hebben ontvangen over andere verrekeningsstelsels. Hoewel het nog te vroeg is om hierover tot conclusies te komen, mag desalniettemin verwacht worden dat, afhankelijk van een uitspraak van het Europese Hof van Justitie over een dergelijke kwestie, de Europese discussie over harmonisatie van directe belastingen van dimensie zou kunnen gaan veranderen.

#### 1.2.6. Recente belastingbeleid EU

Bij de Lid-Staten leeft al geruime tijd het gevoel dat op Europees niveau naast de voorkoming van dubbele belasting of, in bepaalde situaties, dubbele vrijstelling en de bevordering van de samenwerking tussen de belastingdiensten, gecoördineerd actie ondernomen zou moeten worden om schadelijke belastingconcurrentie te bestrijden. Dit ten behoeve van een verbetering van de werking van de interne markt, behoud van inkomsten en de werkgelegenheid. Naar aanleiding van de mededeling van de Europese Commissie «Een pakket om schadelijke belastingconcurrentie in de Europese Unie te bestrijden», heeft de Ecofin van 1 december 1997<sup>3</sup> met betrekking tot deze problematiek een aantal conclusies getrokken. Zo heeft de Ecofin ingestemd met een resolutie betreffende een gedragscode en heeft zij onder meer akte genomen van het voornemen van de Commissie om op korte termijn twee richtlijnvoorstellen in te dienen; één op het gebied van spaargelden en één op het gebied van interest & royalty's.

#### 1.2.7. Gedragscode

De gedragscode is een politieke verbintenis die ziet op belastingregelingen voor ondernemingen. Doel van de gedragscode is om belastingmaatregelen tegen te gaan die schadelijke gevolgen hebben voor de andere landen. Het gaat daarbij niet alleen om nieuwe, nog in te voeren maatregelen, maar ook om bestaande wet- en regelgeving. Bij nieuwe maatregelen dienen Lid-Staten de aan de code ten grondslag

---

<sup>1</sup> Artikel 169 van het EG-Verdrag.

<sup>2</sup> Malcolm Gammie en Gay Brannon, EC Law Challenge to the UK Corporation Tax – The Death Knell of UK Imputation? (Intertax, August 1995).

<sup>3</sup> Pb EG 6 januari 1998, nr. C2/01.

liggende principes in acht te nemen; bestaande maatregelen zullen in het licht van de code opnieuw moeten worden bezien. Voor het bezien van maatregelen waarop de code mogelijk van toepassing is, zal een monitoringgroep in het leven worden geroepen die op basis van de door Lid-Staten verstrekte informatie de maatregel onderzoekt. De Ecofin kan besluiten het verslag van de groep bekend te maken. Dit zal tot mogelijk gevolg hebben dat er op de desbetreffende Lid-Staat politieke druk komt te rusten om de desbetreffende maatregel aan te passen of zelfs af te schaffen. Daarbij is onder meer afgesproken dat vergelijkbare situaties evenwichtig moeten worden behandeld en dat een periode van 2 jaar in het algemeen voldoende moet zijn om bestaande maatregelen terug te draaien. Ten aanzien van dit laatste punt is wel aangetekend dat vanaf 1 januari 1998 de terugdraaiing binnen 5 jaar een feit moet zijn en dat een langere termijn in bijzondere omstandigheden gerechtvaardigd zou kunnen zijn.

In de gedragscode wordt ook een passage gewijd aan steunmaatregelen als bedoeld in de artikelen 92 tot en met 94 van het EG-Verdrag. De Commissie heeft in dat kader toegezegd om voor medio 1998 te komen met richtsnoeren voor de toepassing van de regels inzake steunmaatregelen. Duidelijke richtlijnen op dit terrein zullen de Lid-Staten meer zekerheid verschaffen over de toelaatbaarheid van fiscale maatregelen in de Europeesrechtelijke context<sup>1</sup>.

Bij het vorenstaande zij nog opgemerkt dat het niet uitgesloten is dat enige specifieke onderdelen van het Nederlandse fiscale stelsel door andere landen op de agenda zullen worden geplaatst in de zogenoemde monitoringgroep. Daarbij zij opgemerkt dat, zoals hiervoor is aangegeven, vergelijkbare regimes van andere landen tegelijkertijd worden bezien zodat een «level playing field» is gewaarborgd. Zo naar aanleiding van de rapportage van de monitoringgroep aan de Ecofin ontmanteling van een specifiek regime al aan de orde zou komen – de gedragscode laat namelijk ook toe dat een fiscale maatregel wordt bijgesteld, zodanig dat deze maatregel niet langer binnen de reikwijdte van de gedragscode valt – is, zoals hiervoor is aangegeven, voorzien in een overgangsregeling. In een notulenverklaring hebben de Raad, de vertegenwoordigers van de Lid-Staten en de Commissie over de noodzaak van een evenwichtige toepassing op vergelijkbare situaties onderstreept en ook nog aangegeven dat in bijzondere omstandigheden na toetsing door de Raad een langere termijn voor terugdraaiing gerechtvaardigd zou kunnen zijn.

Het moge duidelijk zijn dat de gedragscode ook van invloed zal kunnen zijn op onze relatie met de Nederlandse Antillen en Aruba. In dat kader is van belang dat Lid-Staten zich hebben verbonden om de beginselen die de uitbanning van schadelijke belastingmaatregelen beogen ook buiten de Gemeenschap te bevorderen. In het bijzonder hebben Lid-Staten met afhankelijke of geassocieerde gebieden zich binnen het kader van hun grondwettelijke voorschriften verbonden om de beginselen in die gebieden toe te passen. De desbetreffende Lid-Staten hebben zich verbonden te rapporteren aan de monitoringgroep over de stand van zaken. De monitoringgroep zal de verslagen vervolgens in het licht van het onderzoek beoordelen. Dit betekent dat Nederland de verplichting op zich heeft genomen om binnen het kader van het statuut voor het Koninkrijk te bevorderen dat de beginselen van de gedragscode ook van toepassing zijn op de Nederlandse Antillen en Aruba.

Voorts zal in de komende tijd ook gedachtevorming plaatsvinden over de rol die de gedragscode bij het verdragsbeleid zou kunnen spelen. Dit zal zich met name richten op de vraag of belastingplichtigen die gebruik

<sup>1</sup> In zijn artikel «Belastingconcurrentie, staatssteun, de EG-Gedragscode en de Nederlandse CFM (Nederlands Tijdschrift voor Europees Recht, nr. 1/2 februari 1998) vraagt Prof. mr. P. J. Wattel zich af of de Nederlandse faciliteit voor internationale concernfinancieringsactiviteiten staatssteun is, dan wel ingevolge de recent door de Lid-Staten aanvaarde Gedragscode over schadelijke belastingconcurrentie dient te worden afgeschaft. Na een beschouwing over de artikelen 92-94, 101 en 102 van het EG-Verdrag en over de Gedragscode, concludeert hij evenwel dat het allemaal zo'n vaart niet loopt.

maken van regelingen die door de Ecofin als schadelijk worden betiteld in zoverre van verdragsvoordelen zouden moeten worden uitgesloten. Overigens zal de Ecofin de inhoud van de code na twee jaar evalueren.

#### 1.2.8. Spaargelden

De Ecofin heeft een aantal elementen aangenomen die de basis voor een richtlijnvoorstel kunnen vormen, om binnen de EU een effectieve minimumheffing op de inkomsten uit spaargelden van individuen te waarborgen en ongewenste concurrentievervalsingen te vermijden. De werkingssfeer van een dergelijke richtlijn zou beperkt kunnen worden tot rente die wordt betaald aan particulieren die inwoner zijn van andere Lid-Staten, in welk kader Lid-Staten – als eerste stap – een bronbelasting kunnen heffen of informatie kunnen verstrekken over inkomsten uit spaargelden (een combinatie van deze elementen is mogelijk). Nederland heeft daarbij aangegeven dat de voorstellen gezien moeten worden in het licht van het beginsel dat spaargelden worden belast in de woonstaat.

Enige tijd geleden is ook binnen Nederland de vraag aan de orde gesteld of de introductie van een bronheffing op spaarrente wenselijk was. Ik doel hiermee op de discussie in de zogenoemde spaarnota<sup>1</sup>. Aanleiding voor deze discussie was het feit dat in de praktijk veel particuliere beleggers, zowel inwoners van Nederland als buitenlanders, hun Nederlandse rente-inkomsten niet aangaven. In die discussie is destijds met het oog op het vrije verkeer van kapitaal (het voorkomen van belemmeringen door over de bruto-opbrengst geheven bronheffingen) de voorkeur gegeven aan een automatische renseignering van rente-inkomsten boven de introductie van een bronheffing op spaarrente. Gegeven ons goed functionerende systeem van renterenseignering en de wijze waarop wij rente in het inkomen betreft, heeft de vraag naar de wenselijkheid van een bronheffing op spaarrente in de laatste jaren nationaal zijn belang verloren. Thans vinden er in het vervolg van de Gedragscode discussies plaats over de wenselijkheid van een bronheffing op spaartegoeden<sup>2</sup>. Hierbij speelt een belangrijke rol dat een aantal Lid-Staten door een wettelijk bankgeheim, dat zij niet wenselijk af te schaffen, niet in staat is om gegevens uit te wisselen. In dat overleg is de Nederlandse inzet dat belastingfraude uiteraard niet mag lonen. Een bankgeheim waaronder Nederlandse ingezetenen hun belastingplicht kunnen laten verdwijnen is derhalve onaanvaardbaar. Toch is het onverkort vasthouden aan het instrument van automatische renseignering van rente-inkomsten (dus ook voor de ingezetenen van die andere landen) als (enige) oplossing voor het probleem van belastingontgaan, gelet op de soevereiniteit van de landen, op fiscaal gebied ook geen realistische insteek. Teneinde een patstelling op dit terrein te voorkomen is Nederland in vergaande mate bereid om mee te werken aan constructieve oplossingen voor deze problematiek, mits die in voldoende mate tegemoetkomen aan de uitgangspunten dat het primaat van de heffingsrechten over de rente-inkomsten aan de woonstaat toekomt en het ontgaan van belastingheffing wordt voorkomen. In dat kader zou zelfs kunnen worden gedacht aan de mogelijkheid van een bronheffing die – uit een oogpunt van het voorkomen van het ontgaan van belastingheffing – voldoende hoog is en aan een verdeling van die belastingopbrengst op macroniveau tussen bronstaat en woonstaat die een reële erkenning van het primaire heffingsrecht van de woonstaat weergeeft.

De Commissie zal naar verwachting in de eerste helft van dit jaar een op het zogenoemde coëxistentiemodel gebaseerde conceptrichtlijn inzake de interest op spaartegoeden uitbrengen. Dit houdt in dat de Lid-Staten ten aanzien van niet-inwoners van andere Lid-Staten of een bronheffing toepassen, of informatieverstrekken over de inkomsten uit hun spaarte-

<sup>1</sup> Kamerstukken II 1981/82, 17 381, nrs. 1–2.

<sup>2</sup> Zie § 2 van het hoofdstuk «Belangrijke internationale ontwikkelingen».

goeden, of beide elementen combineren. Nederland zal daarbij – zoals hiervoor reeds is aangegeven – het primaat van belastingheffing in de woonstaat tot uitgangspunt blijven nemen.

De Ecofin acht het wenselijk dat Lid-Staten zich in het kader van hun grondwettelijke voorschriften – ook hier – in een toekomstig richtlijnvoorstel verbinden om in geassocieerde of afhankelijke gebieden gelijkwaardige maatregelen toe te passen. Voor Nederland zal dit in de relatie met de Nederlandse Antillen en Aruba van belang zijn<sup>1</sup>.

#### 1.2.9. Interest & royalty's

De Ecofin heeft op 1 december 1997 ook aangedrongen op een nieuw richtlijnvoorstel van de Commissie ter afschaffing van de bronheffingen op betalingen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen. Het vorige richtlijnvoorstel heeft de Commissie op 6 december 1994 ingetrokken omdat zij van mening was dat de discussie in de Ecofin te langzaam verliep. Nederland betreurde destijds deze beslissing van de Commissie omdat deze beslissing slechts juist in de kaart speelde van die Lid-Staten die het meest aarzelend stonden tegenover het richtlijnvoorstel en die ook – niet verbazingwekkend – nog de meeste en hoogste bronheffingen kenden.

Net zoals bronheffingen op dividendbetalingen tussen verbonden ondernemingen een belemmering vormen voor grensoverschrijdende concerns en daarmee voor het optimale gebruik van de interne markt, zo vormen ook bronheffingen op interest en royalty's een belemmering. Nederland neemt traditioneel het standpunt in dat heffingen over interest en royalty's plaats horen te vinden in het land van vestiging en niet in het bronland. Nederland zelf kent dergelijke bronheffingen dan ook niet en streeft er in bilaterale verdragsonderhandelingen naar om deze heffingen naar nul gereduceerd te krijgen. Met de meeste Lid-Staten is dat ook gelukt, of is een zeer sterke reductie van die heffingen overeengekomen. Desalniettemin blijft er een aantal Lid-Staten over waarmee dat niet zo is en heeft Nederland met name in verband met die bronheffingen tot op heden nog geen verdrag met Portugal kunnen sluiten.

Het is verheugend dat de Commissie reeds op 4 maart 1998 een nieuw richtlijnvoorstel heeft uitgebracht. Dit nieuwe richtlijnvoorstel, dat op de Ecofin van 9 maart 1998 is gepresenteerd, volgt in grote lijnen de stand van de discussie in 1994. De Commissie heeft echter ook een aantal verbeteringen aangebracht. Zo is de reikwijdte van de richtlijn aanzienlijk uitgebreid door een ruimere definitie van de verbondenheid van ondernemingen waardoor het richtlijnvoorstel niet meer beperkt is tot moeder-dochterverhoudingen. Ook verheugend is dat het richtlijnvoorstel een evaluatie-artikel bevat met het oogmerk om de reikwijdte in de toekomst nog verder te verruimen. Het voorstel voorziet voor Portugal en Griekenland in een overgangsregeling. Opvallend is tenslotte dat het voorstel in lijn met de gedragscode ook een groter aantal anti-misbruikbepalingen bevat. Deels zijn deze voor de hand liggend, deels roept de formulering ervan (technische) vragen op. Duidelijk is wel dat het de Commissie ernst is met haar streven om zoveel mogelijk belemmeringen voor totstandkoming van de richtlijn op te heffen. In het verleden werd de discussie ernstig belemmerd door problemen met bijzondere fiscale gunstregimes, die nu beoordeeld zullen kunnen gaan worden onder de gedragscode. Ook is het voorstel onderdeel van het pakket van maatregelen dat de Ecofin van 1 december 1997 heeft genomen. In dat pakket zitten voor alle Lid-Staten aantrekkelijke en minder aantrekkelijke elementen. Op dit moment valt nog geen antwoord te geven op de vraag of de richtlijn nu wel tot stand zal kunnen komen.

<sup>1</sup> Dit dossier komt voor de landen overzee in feite pas uitdrukkelijk in beeld wanneer meer zicht bestaat op de uitwerking in een richtlijn.

### 1.2.10. Pensioenen en lijfrenten

Tenslotte heeft de Commissie zich naar aanleiding van een verzoek van Nederland verbonden om de problemen met betrekking tot de belasting op pensioenen en verzekeringsuitkeringen te onderzoeken en eventueel een voorstel voor een richtlijn op dit terrein uit te werken. De groeiende mobiliteit van burgers kan immers leiden tot een ontwikkeling waarbij pensioenen en lijfrenten die alhier gefacilieerd zijn opgebouwd niet meer in Nederland maar elders worden genoten en daar heel anders worden belast. Deze ontwikkeling noopt naast een adequate benadering in de nationale wetgeving zowel tot actie in de sfeer van de bilaterale belastingverdragen als in de sfeer van de communautaire wetgeving. Doel daarbij is een betere afstemming van de stelsels te bereiken. In onderdeel 4.3.4.4. zal hierop nader worden ingegaan.

## 1.3. OESO-kader

### 1.3.1. Kernactiviteiten

In OESO-verband komen tal van fiscale onderwerpen aan de orde die zowel voor overheden als voor burgers en bedrijfsleven van groot belang zijn. Zo speelt werkgroep 1 van het Comité voor Fiscale Aangelegenheden (verder CFA), die primair verantwoordelijk is voor het OESO-modelverdrag en het Commentaar hierop, een toonaangevende rol bij het op elkaar afstemmen en coördineren van het fiscale verdragsbeleid van de OESO-landen, en in toenemende mate ook van niet-OESO-landen. Dit heeft geleid tot tastbare resultaten in de vorm van een grotere internationale eenvormigheid bij de uitleg van verdragsbepalingen en daardoor een vermindering van situaties van dubbele belasting en dubbele vrijstelling. Verder houdt werkgroep 2 van het CFA zich onder meer bezig met een aantal belangrijke actuele beleidsvraagstukken, zoals de vergrijzingsproblematiek. Voorts is het bijvoorbeeld aan de inspanningen van werkgroep 6 van het CFA, die zich bezighoudt met de belastingheffing van multinationale ondernemingen, te danken dat de voor het internationaal opererende bedrijfsleven zo belangrijke consensus op het terrein van de interne verrekenprijzen kon worden gehandhaafd en nader is verfijnd. Tenslotte speelt in werkgroep 8 van het CFA, die zich richt op administratieve samenwerking tussen de belastingadministraties, bijvoorbeeld de vraag hoe de nieuwe verworvenheden van de elektronische snelweg kunnen worden aangewend ter vermindering van de administratieve lasten en ter verbetering van de dienstverlening aan de belastingplichtigen. Daarnaast wordt gesproken over fraudebestrijding en uitwisseling van inlichtingen, in welk kader Nederland de afschaffing van het bankgeheim voor fiscale doeleinden bepleit. Het internationale bedrijfsleven kan via het BIAC (Business and Industry Advisory Committee) input leveren in deze werkgroepen.

### 1.3.2. Het voorkomen van schadelijke belastingconcurrentie

Ook is de afgelopen twee jaar in OESO-verband, naast vorengenoemde kernactiviteiten op het gebied van de voorkoming van dubbele belasting, het voorkomen van schadelijke belastingconcurrentie onderwerp van discussie geweest. Anders dan in EU-verband beperkt de discussie in OESO-verband zich voornamelijk tot inkomsten uit «mobiel» kapitaal. Door middel van het aanbieden van fiscale faciliteiten proberen landen investeerders met «mobiel» kapitaal aan te trekken of aan zich te binden. Nederland hanteert in deze OESO-discussie uiteraard dezelfde uitgangspunten als bij de hiervoor in onderdeel 1.2.5. genoemde Gedragscode. Naar verwachting zal de OESO-discussie over belastingconcurrentie in de

komende maanden worden afgerond. In dit stadium kan ik daarom niet verder gaan dan het aanstippen van enkele trends. Zo is er een breed gedragen overeenstemming over de noodzaak van nationale anti-misbruikbepalingen en afstemming in belastingverdragen. Voor het Nederlandse fiscale (verdrags)beleid is dit geenszins nieuw. De recentelijk op mijn voorstel ingevoerde wetswijzigingen om de uitholling van de belastinggrondslag tegen te gaan en de fiscale infrastructuur te versterken<sup>1</sup> sluiten, waar het betreft het voorkomen van dubbele belasting, hierbij reeds aan. Ik wijs in dit verband bijvoorbeeld op de wijzigingen die ertoe strekken voor passieve inkomsten ter voorkoming van dubbele belasting de verrekeningsmethode te hanteren in plaats van de vrijstellingsmethode. Het Nederlandse verdragsbeleid sluit hierop aan. Nederland sluit geen ongeclausuleerde algemene belastingverdragen met zogenoemde belastingparadijzen. Efficiënte wederzijdse bijstand bij heffing en invordering is een vast onderdeel van het verdragsbeleid. Voorts worden waar dit nodig wordt geacht teksten aangescherpt om «loopholes» te voorkomen en worden algemene of specifieke anti-misbruikbepalingen opgenomen indien op onderdelen sprake is van een geprivilegieerd «tax haven-regime». Wat dit laatste aspect betreft moge ik verwijzen naar hetgeen ik terzake heb opgemerkt in mijn brief van 14 augustus 1997<sup>2</sup>.

Openbaarheid van beleid en een rechtmatige toepassing van wetten en internationale gedragsregels, zoals bij voorbeeld opgenomen in de OESO-richtlijnen uit 1995 op het terrein van de verrekenprijzen, zijn andere belangrijke items. Ook deze zijn in lijn met het Nederlandse fiscale (verdrags)beleid terzake. Ik wijs hierbij in het bijzonder op de openbaarheid van het rulingbeleid<sup>3</sup> en de implementatie van de OESO-richtlijn op het terrein van verrekenprijzen in ons uitvoeringsbeleid.

Het moge duidelijk zijn dat in het kader van de bestrijding van de schadelijke belastingconcurrentie ook de recente Nederlandse maatregelen om de concurrentiepositie te versterken in de belangstelling van andere landen zijn komen te staan. Teneinde ervoor te zorgen dat ook in het buitenland duidelijkheid bestaat over de werking van het Nederlandse regime voor concernfinancieringsactiviteiten, ben ik, kort na de invoering van de faciliteit, ertoe overgegaan om onze belangrijkste handelspartners over het regime in te lichten. Zo zijn onder meer de Verenigde Staten van Amerika, Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en Frankrijk uitvoerig ingelicht over de «in's en out's» van het regime en is een vertaling van de modelbeschikking aan deze landen toegezonden. Daarnaast is ook in EU- en OESO-verband het Nederlandse regime toegelicht.

### 1.3.3. Electronic Commerce

In OESO-verband wordt ook aandacht besteed aan de invloed van electronic commerce op de fiscaliteit. Gezien het grensoverschrijdende karakter van de problematiek is het Nederlandse uitgangspunt dat over regels en voorschriften (bestaande en eventuele nieuwe) in internationale fora consensus dient te bestaan. Nederland heeft daarbij de intentie om in de nationale en internationale context de neutraliteit van het bestaande fiscale regime te handhaven. De inspanningen van de OESO zijn gericht op het creëren van een «framework» voor electronic commerce dat moet worden vastgesteld op een ministersconferentie die in november 1998 zal plaatsvinden in Canada.

Op het terrein van de directe belastingen zijn de belangrijkste onderwerpen waarover wordt gediscussieerd:

- het concept vaste inrichting. De vraag daarbij is of de enkele aanwe-

<sup>1</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur (Stb. 1997, nr. 651).

<sup>2</sup> Kamerstukken II 1996/97 25 087, nr. 3.

<sup>3</sup> In 1995 is over het nieuwe rulingbeleid een brochure «Hoofdlijnen van het rulingbeleid, februari 1995» uitgebracht.



- zigheid van een webserver als een vaste inrichting kwalificeert en, zo ja welke winst aan zo'n vaste inrichting is toe te rekenen;
- de kwalificatie van de inkomensbron, bijvoorbeeld de vraag of sprake is van winst of van royalty's;
  - de vraag welk land als woonstaat wordt beschouwd. Het is bij activiteiten op de elektronische snelweg in principe mogelijk dat de plaats van de werkelijke leiding van een rechtspersoon zich in méér dan een land bevindt. Bij de toepassing van belastingverdragen levert dit problemen op;
  - verrekenprijzen. De beoordeling welke bedrijfsfuncties wáár worden uitgevoerd, alsmede de vraag waar de daarmee samenhangende risico's thuishoren, zal bij internationale ondernemingen als gevolg van electronic commerce waarschijnlijk complexer worden; en
  - de gegevensuitwisseling. De elektronische snelweg biedt zowel nieuwe kansen als nieuwe problemen op het gebied van de gegevensuitwisseling. De beschikbaarheid van de informatie voor belastingadministraties kan mogelijk onder druk komen te staan als gevolg van codering (cryptografie) van de informatie<sup>1</sup>. Aan de andere kant zouden de technische mogelijkheden ook kunnen worden benut om belastingontduiking effectiever te bestrijden. De elektronische snelweg biedt wellicht ook nieuwe mogelijkheden om de uitvoering van de gegevensuitwisseling te verbeteren<sup>2</sup>.

Op het terrein van de indirecte belastingen heeft een werkgroep van de OESO onder Nederlands voorzitterschap in januari 1997 een eerste rapport uitgebracht. In dit rapport wordt een aantal fiscale aspecten in de sfeer van de verbruiksbelastingen beschreven betreffende het gebruik van de telecommunicatie-infrastructuur en electronic commerce. Dit laatste betreft:

- off-line transacties: het leveren van goederen en het verrichten van diensten die met behulp van telecommunicatie (doorgaans via internet) zijn besteld maar op andere wijze de consument bereiken; en
- on-line transacties: het via de telecommunicatie-infrastructuur (doorgaans via internet) bestellen van gedigitaliseerde producten (software en gedigitaliseerde beelden, geluid en tekst) die tevens met behulp van telecommunicatie de consument bereiken. In juni 1997 is een tweede rapport van de werkgroep verschenen waarin is nagegaan welke effecten kunnen optreden bij transacties tussen de lidstaten van de OESO met verschillende belastingssystemen. De uitkomsten van dit onderzoek zijn gepresenteerd op de conferentie over electronic commerce die in november 1997 in Turku in Finland is gehouden. De belangrijkste resultaten van het OESO-onderzoek zijn dat de neutraliteit in de sfeer van de verbruiksbelastingen kan worden bereikt door het toepassen van een vijftal uitgangspunten:
  - de regels voor de plaats waar een prestatie wordt belast dienen internationaal op elkaar te zijn afgestemd om niet-heffing of dubbele heffing te voorkomen;
  - de definitie van bepaalde prestaties dient uniform te zijn omdat deze de toepassing van de regels voor de plaats van de prestatie beïnvloedt;
  - de heffing kan worden verlegd naar de gebruiker als eindgebruikers een administratie voeren (dit is van belang als geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat zoals bijvoorbeeld bij banken en verzekeringsmaatschappijen);
  - de controle moet – waar nodig – worden afgestemd op de mogelijkheden die elektronische handel biedt. Te denken is aan het volgen van geldstromen. Daarbij moet niet worden uitgesloten dat de regelgeving zal moeten worden aangepast teneinde de controlemogelijkheden ook in een elektronisch omgeving te kunnen handhaven; en
  - de mogelijkheden voor wederzijdse bijstand op het gebied van de indirecte belastingen moeten worden uitgebreid. Nederland heeft

<sup>1</sup> Een aparte OESO-werkgroep (Cybertax Group) houdt zich bezig met de implicaties van cryptografie.

<sup>2</sup> In het kader van de fiscale informatie-uitwisseling tussen de belastingadministraties van de OESO-landen en de bestrijding van internationale belastingfraude en -ontduiking wordt binnen de OESO een studie naar de genoemde aspecten verricht.

daartoe reeds besloten en zal internationaal de nodige stappen ondernemen.

In de nationale context kan tenslotte nog worden vermeld dat ik een adviesgroep heb geïnstalleerd waarin vertegenwoordigers van het Ministerie van Financiën en het bedrijfsleven samen de met electronic commerce samenhangende fiscale vraagstukken nader onderzoeken.

#### 1.3.4. Coordinating Body WABB-verdrag

Sinds juni 1997 is de Coordinating Body van de Joint Council of Europe/OECS inzake het multilaterale Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden (WABB-verdrag<sup>1</sup>) van 25 januari 1988 actief. Nederland is op 1 februari 1997 toegetreden tot dit multilaterale verdrag. De Coordinating Body bestaat uit vertegenwoordigers van alle toegetreden staten en coördineert en initieert activiteiten op het gebied van de wederzijdse bijstand tussen de betrokken staten. In verband met de ervaringen van Nederland op het gebied van de totstandkoming van bilaterale regelingen inzake automatische inlichtingen-uitwisseling<sup>2</sup> is Nederland gevraagd een concepttekst voor een modelregeling inzake de automatische inlichtingenuitwisseling te maken.

#### 1.4. Nederland vestigingsland

Gedurende de afgelopen jaren heeft het Kabinet verschillende maatregelen getroffen om het internationale vestigingsklimaat in Nederland te versterken. Voorbeelden hiervan zijn de verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting, de invoering en verruiming van de afdrachtsvermindering speur- en ontwikkelingswerk, de energie-investeringsaftrek, de afdrachtsvermindering lage lonen, de faciliteit bij dividenddooruitdeling, de toepassing van de per country-methode bij het voorkomen van dubbele belasting en de regeling voor concernfinancieringsactiviteiten. Of in een globaliserende economie het verrekeningsstelsel of het dividendaftrekstelsel als alternatieve stelsels voor het klassieke stelsel zijn te preferen, heb ik bij eerdere gelegenheden al ontkennend beantwoord<sup>3</sup>.

Ook het verdragennet is een belangrijk element van de kwaliteit van Nederland als vestigingsland. De belastingverdragen verzekeren buitenlandse ondernemingen van een gelijke fiscale behandeling als Nederlandse ondernemingen, brengen het risico van dubbele belasting ten aanzien van in Nederland gegenereerde winst of inkomen tot een minimum terug en scheppen zekerheid over de fiscale behandeling van hun investeringen in Nederland. Daarbij speelt uiteraard ook de toegankelijkheid en de aanspreekbaarheid van de Belastingdienst, alsmede de bereidheid om in voorkomende gevallen zekerheid vooraf te bieden (onder andere in het kader van het nieuwe rulingbeleid<sup>4</sup>), een grote rol. Voorts stellen belastingverdragen het Nederlandse bedrijfsleven in staat om op gelijke voet in het andere land te opereren. Dit verdragennet is een kostbaar bezit waarmee zorgvuldig omgegaan moet worden. Dat kan betekenen dat waar het Nederlandse verdragennet aanleiding geeft tot «treaty shopping» en dit verschijnsel verdragspartners aanzet tot bestrijding daarvan, mijn eerste prioriteit is gericht op handhaving van de verdragsvoordelen voor alhier gevestigde ondernemingen die hier reële bedrijfsactiviteiten<sup>5</sup> verrichten. Dat laatste wordt ook wel aangeduid als het «substance-vereiste».

Naast de positieve maatregelen in het belang van Nederland vestigingsland heb ik ook een aantal defensieve maatregelen in het belang van de Nederlandse positie moeten nemen. Ik doel daarbij op de in

1 Straatsburg, 25 januari 1988; Trb. 1991, 4.

2 Zie onderdeel 3.5. van het hoofdstuk «Nederlandse doelstellingen bij de totstandkoming van belastingverdragen».

3 Zie VN 1996, blz. 2299, punt 1, alsmede de nota «Belastingen in de 21e eeuw», blz. 188, § 2.3.1.

4 Het nieuwe rulingbeleid is gepubliceerd in de brochure «Hoofdlijnen van het rulingbeleid, februari 1995». Voor een beschrijving van dit rulingbeleid zie ook § 3.2 van het hoofdstuk «Nederlandse doelstellingen bij de totstandkoming van belastingverdragen».

5 In dit kader zij overigens nog opgemerkt dat het Amerikaanse verdrag destijds nog ter kennis is gebracht van de Europese Commissie, maar daar geen aanleiding heeft gegeven tot enige reactie. Ook vragen uit 1991 van het lid De Vries van het Europese Parlement over de verenigbaarheid van bepalingen over «limitation on benefits» met het EG-Verdrag zijn door de Commissie niet beantwoord. Inmiddels hebben vrijwel alle Europese Lid-Staten een belastingverdrag met de Verenigde Staten met zo'n bepaling, wat het te minder aannemelijk maakt dat de Europese Commissie alsnog een oordeel zou willen uitspreken. Overigens ben ik van mening dat het Gemeenschapsrecht niet dwingt tot een toepassing van de «most favoured nations» clause op het terrein van de belastingverdragen. Zie in dit verband ook de opmerkingen van de heren De Bont en Van der Geld in hun recente publicatie «Het Nederlandse fiscale verdragsbeleid».

het kader van het wetsvoorstel «Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur<sup>1</sup> «aangescherpte voorwaarden voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling en het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989<sup>2</sup>. De reden hiervoor vindt zijn grond in de overweging dat voor passief inkomen de vrijstellingsmethodiek (uitvloeisel van de kapitaal-import-neutraliteit) niet de aangewezen wijze is voor de voorkoming van economische respectievelijk juridische dubbele belasting. Met ingang van 1 januari 1999 zal voor uit het buitenland (niet-verdragslanden) afkomstig passief financieringsinkomen ter voorkoming van dubbele belasting de verrekeningsmethode (uitvloeisel van de kapitaal-export-neutraliteit) en niet de vrijstellingsmethode toepassing vinden. Ook het Nederlandse verdragsbeleid gaat sinds kort voor passief financieringsinkomen uit van kapitaal-export-neutraliteit en voorkoming van dubbele belasting door middel van de verrekeningsmethode. Dit geldt uiteraard bij de totstandkoming van nieuwe belastingverdragen, maar, ingeval van heronderhandelingen, ook voor bestaande belastingverdragen.

## 2. Modelverdragen

### 2.1. OESO-modelverdrag

Brede internationale consensus en harmonisatie kenmerken het belang van het OESO-modelverdrag<sup>3</sup>. Voor Nederland vormt het OESO-modelverdrag richtsnoer bij onderhandelingen over de totstandkoming van bilaterale belastingverdragen<sup>4</sup>. De concept-verdragstekst die door Nederland in het kader van de voorbereidingen van verdragsonderhandelingen aan potentiële verdragspartners wordt toegezonden, is dan ook gebaseerd op het OESO-modelverdrag en – waar nodig – op onderdelen aangevuld met enige door Nederland in het kader van de verdragsonderhandelingen nagestreefde specifieke verdragsbepalingen. Voorbeelden van dergelijke aanvullingen zijn de zogenoemde turnkey-bepaling, de costsharingbepaling, de verdragsbepaling inzake de aftrekbaarheid van pensioendotaties en die inzake werkzaamheden buitengaats, de arbitragebepaling, de bijstand bij invordering, de aanmerkelijkbelangbepaling, de verdragsbepaling inzake de afkoop van pensioenen en lijfrenten en de bronstaatvrijstelling voor deelnemingsdividenden en interest. In de relatie met andere OESO-lidstaten heeft het voeren van besprekingen op basis van het OESO-modelverdrag als voordeel dat de discussies zich kunnen beperken tot die bepalingen die afwijken van het OESO-modelverdrag.

Voor Nederland vormt het OESO-modelverdrag ook richtsnoer bij onderhandelingen over de totstandkoming van bilaterale belastingverdragen met staten die geen lid zijn van de OESO. Ook voor die landen is het van groot belang dat de bepalingen uit het OESO-modelverdrag brede internationale consensus genieten. Ik bedoel daarmee overigens geenszins onrecht te doen aan het VN-modelverdrag<sup>5</sup>.

Wel blijkt in toenemende mate dat met name in de relatie tot landen waarmee Nederland intensieve economische relaties onderhoudt, zoals bijvoorbeeld met de buurlanden België en Duitsland, niet zonder meer kan worden volstaan met de standaard OESO-bepalingen. De zeer intensieve en gevarieerde economische betrekkingen vereisen in die relaties een nauwere afstemming van de respectieve nationale wetgevingen en nopen uit dien hoofde tot meer creativiteit bij het vinden van maatwerkoplossingen, zoals bijvoorbeeld in de pensioensfeer<sup>6</sup>. Daarnaast doen zich situaties voor waarvoor het OESO-modelverdrag (nog) geen oplossing biedt. Ik denk hierbij aan de zogenoemde grensarbeidersproblematiek<sup>7</sup> en

<sup>1</sup> Stb. 1997, nr. 651.

<sup>2</sup> Wet van 13 december 1996, nr. 24 696 (Stb. 1996/651) en het KB van 5 juli 1997 (Stb. 1997, nr. 334).

<sup>3</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital.

<sup>4</sup> Nederland neemt daarbij in beginsel alle sedert 1992 in het OESO-modelverdrag aangebrachte aanpassingen en nadere verduidelijkingen over.

<sup>5</sup> Zie daarover onderdeel 2.4.

<sup>6</sup> Zie onderdeel 4.3.4.4.

<sup>7</sup> Zie onderdeel 4.3.4.2.

de fiscale problematiek met betrekking tot de grensoverschrijdende bedrijfsterrinen<sup>1</sup>.

Daarnaast vormt het OESO-modelverdrag een uitstekend kader om op terreinen die in ontwikkeling zijn te komen tot een gezamenlijk gedragen benadering of een nieuwe beleidslijn. Zo'n benadering kan haar weerslag vinden in het OESO-modelverdrag of het commentaar daarop. Ik moge in dit verband wijzen op het eerdergenoemde voornemen van de OESO om te komen met een lijst van anti-misbruikbepalingen.

## *2.2. Betekenis van het commentaar en de voorbehouden op het OESO-modelverdrag*

Het commentaar op het OESO-modelverdrag gaat uit van een door de OESO-lidstaten gezamenlijk gedragen uitleg van de afzonderlijke bepalingen van het OESO-modelverdrag. Wanneer een OESO-lidstaat deze gezamenlijk gedragen uitleg niet deelt, kan die staat in het OESO-commentaar op dat punt een voorbehoud opnemen. Veelal wordt daarbij aangegeven waarom dat land een voorbehoud noodzakelijk acht. Nederland is vanouds zeer terughoudend met het maken van voorbehouden, zowel op het OESO-modelverdrag als op het commentaar, aangezien teveel voorbehouden het nut van een in gemeen overleg tot stand gekomen modelverdrag en de gezamenlijk gedragen uitleg daarvan sterk ontkrachten<sup>2</sup>. Voorzover Nederland in zijn belastingverdragen gebruik maakt van bepalingen uit het OESO-modelverdrag, vormt het commentaar op het OESO-modelverdrag ook richtsnoer bij de uitleg van die bepalingen<sup>3</sup>. Daarbij gaat Nederland, in overeenstemming met de zienswijze van het CFA, uit van een dynamische interpretatie. Dat wil zeggen dat bepalingen uit reeds overeengekomen belastingverdragen worden uitgelegd in de geest van het actuele OESO-commentaar op de overeenkomstige bepalingen uit het OESO-modelverdrag, dus inclusief de latere aanvullingen op, respectievelijk nadere nuanceringen van dat OESO-commentaar. Overigens geldt dit ook wanneer in de overeenkomstige bepaling uit het OESO-modelverdrag een nadere verduidelijking is aangebracht, welke nadere verduidelijking (nog) niet is overgenomen in de desbetreffende bepaling uit het reeds overeengekomen belastingverdrag<sup>4</sup>. Door deze opstelling, die breed wordt gedragen, wordt het doel van belastingverdragen, het voorkomen van dubbele belasting en het tegengaan van het ontgaan van belasting, naar mijn overtuiging het beste gediend.

Tenslotte wil ik er nog op wijzen dat ook in de Nederlandse rechtspraak bij de uitleg en toepassing van op het OESO-modelverdrag gebaseerde bepalingen van door Nederland gesloten belastingverdragen grote betekenis wordt gehecht aan het OESO-commentaar<sup>5</sup>.

## *2.3. Gezamenlijke toelichting*

In Nederland is het voorgeschreven dat voor elk totstandgekomen belastingverdrag in het kader van de parlementaire goedkeuringsprocedure een toelichtende nota wordt opgesteld. De gedachte komt dan snel op dat een door beide verdragsluitende Staten opgestelde nota van toelichting wenselijk is. Zo'n toelichtende nota zou de gezamenlijke visie op met name de van het OESO-modelverdrag afwijkende verdragsbepalingen of daarvan afwijkende interpretaties weergeven. Praktisch is zo'n nota tot nu toe evenwel niet haalbaar gebleken; veel landen plegen zo'n nota in het kader van hun interne goedkeuringsprocedure niet eens op te stellen. Bovendien dient in zo'n nota van toelichting ook het belang van het verdrag voor het eigen land duidelijk te worden beschreven. Daarom streven de Nederlandse verdragsonderhandelaars er naar om mogelijke

<sup>1</sup> Tijdens de Algemene Politieke Beschouwingen in de Eerste Kamer der Staten-Generaal heeft de Minister-President toegezegd dat het kabinet serieus zal bezien of voor concrete en praktische fiscale knelpunten met betrekking tot grensoverschrijdende bedrijfsterrinen binnen de grenzen van bestaande verdragen en wetgeving een oplossing kan worden gevonden. Voor dit onderzoek zal op korte termijn een werkgroep worden ingesteld.

<sup>2</sup> Nederland heeft op het commentaar geen voorbehoud. Het enige Nederlandse voorbehoud ziet op het in het OESO-modelverdrag opgenomen verdragstarief voor deelnemingsdividenden. Zoals bekend is het Nederlandse verdragsbeleid gericht op een bronstaatvrijstelling voor deelnemingsdividenden, terwijl het OESO-modelverdrag voor deelnemingsdividenden uitgaat van een verdragstarief van 5%.

<sup>3</sup> Zie in dit verband ook Klaus Vogel on double taxation conventions, Kluwer, blz. 45, punt 81.

<sup>4</sup> Dit geldt uiteraard niet wanneer sprake is van een materiële wijziging van de bepaling uit het OESO-modelverdrag.

<sup>5</sup> Zie in dit verband bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad van 2 september 1992, rolnr. 27552, BNB 1992/379.

verschillen van inzicht over de uitleg van bepaalde verdragsbepalingen die tijdens de onderhandelingen blijken, op te lossen door daarvoor in het Protocol bij het belastingverdrag een bepaling op te nemen. Ook het minder zware middel van het opnemen van een gezamenlijke uitleg in een briefwisseling of memorandum van overeenstemming bij de ondertekening van het verdrag wordt wel gebruikt. Zo'n gelijktijdig met het belastingverdrag ondertekend memorandum van overeenstemming of briefwisseling wordt vervolgens in beide landen, ofwel via publicatie van het memorandum zelf, ofwel via overname van de inhoud daarvan in de toelichtende nota bij het desbetreffende belastingverdrag, openbaar gemaakt (ik denk bij voorbeeld aan de belastingverdragen met Argentinië<sup>1</sup> en de Verenigde Staten van Amerika<sup>2</sup>). Tot op heden werkt dat naar mijn oordeel bevredigend. Dat neemt niet weg dat wij – wanneer de verdragspartner daartoe bereid is – uiteraard wel gebruik zullen maken van de mogelijkheid om te komen tot een onderlinge afstemming van (onderdelen van) de toelichtende nota's<sup>3</sup>. Bedacht moet echter worden dat wanneer het al moeilijk is om bij nationale wetgeving van te voren zekerheid te bieden voor alle denkbare en ondenkbare situaties, dit bij belastingverdragen, die hun geldingskracht ook blijven behouden bij veranderende nationale wetgevingen, een utopie is.

Op grond van de verwachting dat zich in de loop der jaren interpretatieproblemen kunnen voordoen, wordt in belastingverdragen een voorziening getroffen in de vorm van een overlegartikel<sup>4</sup>. Wanneer een dergelijk overleg in een bepaalde situatie met betrekking tot een verdragsartikel heeft geleid tot een gezamenlijke uitleg met een algemene strekking, wordt het resultaat van dat overleg gepubliceerd<sup>5</sup>.

#### 2.4. VN-modelverdrag

Naast de OESO kent ook de VN sinds 1980 een eigen modelverdrag<sup>6</sup>. Dit VN-modelverdrag, dat bedoeld is voor fiscale verdragsrelaties tussen ontwikkelde landen en ontwikkelingslanden, volgt in grote lijnen het OESO-modelverdrag zoals dat in 1977 luidde<sup>7</sup>, maar voorziet meer dan het OESO-modelverdrag in een toewijzing van de heffingsrechten aan de bronstaat<sup>8</sup>. Het is uiteraard zeer positief dat ook ontwikkelingslanden streven naar zoveel mogelijk technische afstemming van hun verdragsbeleid. Evenals het OESO-modelverdrag voor ontwikkelde landen, fungeert het VN-modelverdrag voor ontwikkelingslanden als richtsnoer bij hun onderhandelingen over de totstandkoming van bilaterale belastingverdragen met ontwikkelde landen. In toenemende mate wordt zowel in VN- als in OESO-kringen belang gehecht aan een gedachteuitwisseling, teneinde een beter begrip te krijgen voor elkaars verdragsopvattingen. Zo kent de VN al sinds 1968 de «Ad Hoc Group of Experts», een forum voor de uitwisseling van gedachten tussen experts uit ontwikkelingslanden en experts uit ontwikkelde landen waarvan ook Nederland deel uitmaakt. In dat forum worden de specifieke problemen van ontwikkelingslanden op het terrein van de belastingverdragen besproken<sup>9</sup>. Ook de OESO spant zich in toenemende mate in om ontwikkelingslanden intensiever te betrekken bij de discussies over het OESO-modelverdrag, onder meer door middel van jaarlijkse bijeenkomsten met deze landen en specifieke seminars en trainingsprogramma's waarin ook Nederland actief participeert. Verder is het OESO-modelverdrag met ingang van 1 november 1997 uitgebreid met een tweede deel waarin de verdragsopvattingen van niet-OESO-landen zijn opgenomen. Deze ontwikkelingen leiden er toe dat het VN-modelverdrag als zelfstandig model in de afgelopen jaren in de praktijk aan betekenis heeft ingeboet<sup>10</sup>.

<sup>1</sup> Trb. 1997, 63.

<sup>2</sup> Trb. 1993, 158 en 202.

<sup>3</sup> Een dergelijke onderlinge afstemming heeft plaatsgevonden in de relatie met de Verenigde Staten van Amerika.

<sup>4</sup> Zie onderdeel 3.3.2..

<sup>5</sup> Voorbeelden zijn: in de relatie met België, de uitleg van de verdragsbepaling inzake de uitvoering van werken bij een samenloop van verschillende bouwwerken, van Nederlandse zijde gepubliceerd in het Besluit van 28 maart 1989, nr. 088-3766, en, in de relatie met Bangladesh, de gemeenschappelijke onderschrijving van het feit dat de omstandigheid dat een moedervernootschap met haar dochtervernootschap in het andere land een overeenkomst tot verdeling van kosten of een dienstverleningsovereenkomst heeft gesloten, op zichzelf niet betekent dat inbreuk wordt gemaakt op het in artikel 9 van het belastingverdrag met dat land neergelegde beginsel dat tussen gelieerde ondernemingen dient te worden gehandeld als tussen onafhankelijke partijen. Laatstgenoemde gemeenschappelijke zienswijze is van Nederlandse zijde bekend gemaakt in de toelichtende nota bij het belastingverdrag met Bangladesh (Trb. 1993, 145).

<sup>6</sup> United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.

<sup>7</sup> In de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid uit 1987 is al uitvoerig ingegaan op de Nederlandse positie ten opzichte van die bepalingen van het VN-modelverdrag die afwijken van het OESO-modelverdrag. Wat daar is opgemerkt, geldt nog onverminderd.

<sup>8</sup> Zie in dit verband ondermeer de vaste inrichtingbepaling en de royalty-bepaling uit het VN-modelverdrag.

<sup>9</sup> Nederland is overigens in voorkomende gevallen bereid om in de relatie met ontwikkelingslanden bepaalde op het VN-modelverdrag gebaseerde bepalingen overeen te komen.

<sup>10</sup> Zie in dit verband «The UN Model in Practice», Prof. W.F.G. Wijnen en Dott. M. Magenta, Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 51, no. 12.

### **3. Nederlandse doelstellingen bij de totstandkoming van belastingverdragen**

#### *3.1. Algemeen*

Het Nederlandse beleid bij de totstandkoming van belastingverdragen is gericht op het voorkomen van dubbele belasting. Daarnaast zijn de beleidsdoelstellingen gericht op het voorkomen van het ontgaan van belasting, het bewerkstelligen van een zo groot mogelijke rechtszekerheid voor belastingplichtigen en het zoveel als mogelijk verminderen van de administratieve lasten, alsmede het bieden van een basis voor de wederzijdse bijstand tussen belastingadministraties.

Dubbele belastingheffing wordt voorkomen door in de belastingverdragen de heffingsrechten over de afzonderlijke inkomenscategorieën te verdelen tussen de twee verdragsluitende staten. Deze verdeling is vastgelegd in de in de belastingverdragen opgenomen toewijzingsregels. Bij de totstandkoming van een belastingverdrag wordt voorts – voor zover mogelijk – nagegaan of voor bepaalde inkomenscategorieën aanvullende of van het Nederlandse standaardbeleid afwijkende verdragsbepalingen nodig zijn om te voorkomen dat het verdrag wordt gebruikt om belasting te ontgaan, dat wil zeggen dat een inkomenscategorie als gevolg van het belastingverdrag onbedoeld in geen van beide verdragsluitende staten aan de belastingheffing zou worden onderworpen (in onderdeel 4.3. wordt voor een aantal inkomenscategorieën nader ingegaan op de door Nederland nagestreefde toewijzingsregels, respectievelijk wordt nader aangegeven in welke gevallen aanvullende of afwijkende verdragsbepalingen noodzakelijk zijn om dubbele vrijstelling te voorkomen).

#### *3.2. Tegengaan van het ontgaan van belasting*

##### **3.2.1. Nationale maatregelen**

In de nationale wet- en regelgeving zijn vanouds maatregelen getroffen die het in internationaal verband ontgaan van belastingen beogen tegen te gaan. Te denken valt aan de recente invoering van de artikelen 10a en 15, vierde en vijfde lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met ingang van 1 januari 1997<sup>1</sup> (zie onderdeel 4.3.1.5.2.), alsmede aan exitheffingen waarmee wordt beoogd in Nederland opgebouwde belastingclaims bij emigratie veilig te stellen (zie onderdeel 1.2.3.). Bij deze exitheffingen worden de in het EG-Verdrag neergelegde vrijheden van personen-, goederen-, diensten- en kapitaalverkeer uiteraard geëerbiedigd, zodat zij de in dat kader aan te leggen proportionaliteits-toets kunnen doorstaan<sup>2</sup>. De bestrijding van constructies die beogen de Nederlandse heffingsgrondslag uit te hollen vindt in het algemeen voor een belangrijk deel plaats in de uitvoeringssfeer.

##### **3.2.2. Internationale maatregelen**

Zoals in onderdeel 3.1. van dit hoofdstuk reeds is aangegeven beogen belastingverdragen dubbele belasting te voorkomen en het ontgaan van belasting tegen te gaan. Belastingverdragen gaan dan ook over toedeling van heffingsrecht aan de ene dan wel aan de andere verdragspartner. Daarbij is een verdragspartner steeds vaker slechts bereid eigen heffingsrechten op te geven op basis van het feit dat de andere verdragspartner eraan meewerkt dat het aldus verkregen heffingsrecht ook op enigerlei wijze wordt uitgeoefend. Bij de verdragsonderhandelingen is het ontgaan van belastingen dan ook een steeds belangrijkere rol gaan spelen. Een aantal aspecten wil ik daarbij noemen; de afbakening van het inwonersbegrip (nadere bepaling van wie wel en wie niet voor verdragsvoordelen

<sup>1</sup> Wet van 13 december 1996, Stb. 651.

<sup>2</sup> Zie ook «Het Nederlandse fiscale verdragsbeleid» van mr. dr. G. J. M. E. de Bont en prof. dr. J. A. G. van der Geld.

in aanmerking komen), het uitsluiten van tax havenachtige regimes en het treffen van voorzieningen voor situaties waarin «mismatches» optreden tussen op zichzelf acceptabele belastingregimes.

In beginsel is bij alle door Nederland gesloten verdragen de verdrags-toepassing beperkt tot inwoners van de verdragsluitende staten<sup>1</sup>. De Nederlandse benadering in deze is dat de aanspraak van inwoners op verdragsvoordelen in beginsel voorop staat. De verdragsvoordelen worden toegekend aan degene die zich op het verdrag beroept, tenzij blijkt dat ten onrechte een beroep op verdragstoepassing wordt gedaan. Hierbij speelt een leerstuk als *fraus legis/fraus conventionis* een belangrijke rol. De situatie kan zich uiteraard voordoen dat de verdragspartner ten aanzien van het inwonerschap en verdragsgerechtigdheid een andere mening is toegedaan dan de hiervoor vermelde Nederlandse benadering. Een dergelijke situatie heeft zich bij voorbeeld voorgedaan bij de verdragsonderhandelingen met de Verenigde Staten van Amerika. Het Amerikaanse uitgangspunt was tegengesteld aan het Nederlandse. Naar Amerikaanse opvatting boden de gebruikelijke voorwaarden die aan inwoners zouden worden gesteld onvoldoende zekerheid dat de verdragsvoordelen op correcte wijze worden toegekend. Dit mondde uit in de benadering «geen recht op verdragstoepassing tenzij». Een en ander heeft uiteindelijk geleid tot opname in het belastingverdrag met de Verenigde Staten van Amerika van een zeer specifieke bepaling, de «limitation-on-benefits» bepaling (artikel 26), om misbruik of ongewenst gebruik te bestrijden, maar tegelijkertijd rechtszekerheid te bieden voor reële situaties. Een en ander is uitgebreid aan de orde geweest bij het wetsvoorstel tot goedkeuring van het tussen Nederland en de Verenigde Staten van Amerika gesloten belastingverdrag van 18 december 1992<sup>2</sup>.

### 3.2.2.1. Bijzondere regimes

Het aspect dubbele belasting speelt niet of nauwelijks in relatie tot belastingparadijzen waarbij (bepaalde vormen van) het inkomen niet, of tegen een zeer laag tarief in de belastingheffing wordt betrokken. Ingevolge het Nederlandse verdragsbeleid worden dan ook geen ongeclausuleerde algemene verdragen ter voorkoming van dubbele belasting gesloten met zogenoemde belastingparadijzen. Een voorbeeld van een bijzonder regime waarmee rekening is gehouden bij de verdragsonderhandelingen is het Luxemburgse regime voor holdingvennootschappen. Deze van belasting vrijgestelde holdings zijn uitgesloten van de toepassing van het uit 1968 daterende belastingverdrag met Luxemburg<sup>3</sup>. Uiteraard wordt bij de vormgeving van anti-misbruikbepalingen zoveel mogelijk rekening gehouden met de aard en de verwachte praktische mogelijkheden van eventueel verdragsmisbruik.

Indien, nadat een verdrag tot stand is gekomen, door het bewust invoeren van bijzondere regimes of door wetswijzigingen, lekken of ontgaansmogelijkheden dreigen te ontstaan, is het beleid erop gericht deze belastingverdragen op zo kort mogelijke termijn te repareren. Zo is met Maleisië op 4 december 1996<sup>4</sup> een protocol tot wijziging van het belastingverdrag uit 1988 totstandgekomen waarin aandacht wordt besteed aan, na de totstandkoming van het belastingverdrag met dat land, in 1996 in Maleisië geïntroduceerde bijzondere fiscale regimes.

Nederland heeft dit protocol inmiddels goedgekeurd. Ofschoon daar strikt genomen geen sprake is van een verdragsrelatie, kan in dit verband ook worden gewezen op de recente aanpassingen van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (verder BRK)<sup>5</sup>. Voor Nederland vormde de opname in de BRK van voldoende adequate anti-misbruikwaarborgen een belangrijk element tijdens de besprekingen daarover met de Nederlandse Antillen en

<sup>1</sup> Een uitzondering hierop vormt het uit 1951, laatstelijk in 1966 gewijzigde, belastingverdrag met Zwitserland (Trb. 1966, 177). In dat belastingverdrag ontbreekt de internationaal gebruikelijke verdragsbepaling (vergelijk artikel 1 van het OESO-modelverdrag), die de toepassing ervan beperkt tot inwoners van een of van beide verdragsluitende staten.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 1992–93, 23 220.

<sup>3</sup> Trb. 1968, 76.

<sup>4</sup> Trb. 1997, 13.

<sup>5</sup> Rijkswet van 13 december 1996, Stb. 1996, 644; Kamerstukken II 1995/96, 24 583 (R 1564).

Aruba. Verder kan worden gewezen op het met Malta overeengekomen<sup>1</sup> wijzigingsprotocol<sup>2</sup>.

### 3.2.2.2. Bijzondere maatregelen en belastingverdragen om oneigenlijk gebruik te voorkomen

Voorbeelden van bijzondere – doch niet zonder meer als tax havenachtige aan te duiden – kenmerken van belastingregimes waarmee door Nederland rekening wordt gehouden bij de totstandkoming van een belastingverdrag om «mismatches» te voorkomen zijn talrijk. Een voorbeeld van bijzondere kenmerken van een belastingregime die mijns inziens nopen tot het opnemen van een specifieke bepaling in een belastingverdrag, is een territoriaal stelsel dan wel het onbelast laten van inkomende dividenden, beiden in combinatie met het niet heffen van dividendbelasting bij dooruitgedeeld dividend<sup>3</sup>. Zonder nadere voorziening zouden immers lichamen die van een dergelijke combinatie gebruik maken kunnen worden gebruikt voor in internationale verhoudingen als niet aanvaardbaar beschouwde onbelaste doorstroomactiviteiten naar «tax havens».

In dit kader kan ook worden gewezen op het feit dat Nederland zonder nadere voorziening voor inkomen dat is toe te rekenen aan een vaste inrichting in verdragsrelaties ter voorkoming van dubbele belasting de vrijstellingsmethode hanteert; dit ongeacht of dat inkomen in de staat van vestiging van die vaste inrichting in de belastingheffing wordt betrokken. Teneinde te voorkomen dat over dergelijk inkomen – als gevolg van het belastingverdrag – geen belasting wordt geheven, is het Nederlandse verdragsbeleid sinds enkele jaren gericht op de opname in de belastingverdragen van een zogenoemde zwarte gaten bepaling<sup>4</sup>. Ingevolge deze verdragsbepaling hanteert Nederland bij het voorkomen van dubbele belasting over inkomen dat is toe te rekenen aan een vaste inrichting de verrekeningsmethode in plaats van de vrijstellingsmethode, indien – bij het ontbreken van een verdragsrelatie – ook op grond van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 die methode toepassing zou vinden bij het voorkomen van dubbele belasting over dat inkomen.

«Mismatches» kunnen zich verder ook voordoen in belastingstelsels die bepaalde categorieën inwoners die meestal tijdelijk in het land verblijven niet volledig als inwoner in de belastingheffing betrekken maar naar een grondslag die overeenkomt met die van buitenlandse belastingplichtigen. Zo is het «remittance base» regime een stelsel waarbij door een (tijdelijke) inwoner van een land verkregen inkomsten, die afkomstig zijn uit een ander land, slechts in de heffing worden betrokken voor zover deze inkomsten naar het (tijdelijke) woonland worden overgemaakt of daar worden ontvangen. Door het opnemen in het belastingverdrag van een zogenoemde «remittance base» bepaling wordt bewerkstelligd dat Nederland geen belastingvermindering behoeft te verlenen voor de inkomsten die in het andere land niet in de heffing worden betrokken omdat deze niet naar het andere land worden overgemaakt. Een «remittance base» bepaling is onder andere opgenomen in de verdragen met Maleisië<sup>5</sup>, Malta<sup>6</sup>, Singapore<sup>7</sup> en het Verenigd Koninkrijk<sup>8</sup>. Het spiegelbeeld van deze situatie is de zogenoemde fictieve buitenlandse belastingplicht in het kader van de 35%-regeling. Op de gevolgen van die regeling bij verdragstoepassing is in den brede ingegaan bij de behandeling van het wetsvoorstel tot goedkeuring van het tussen Nederland en de Verenigde Staten van Amerika gesloten belastingverdrag van 18 december 1992<sup>9</sup>.

Ook bij «mismatches» die als gevolg van wetswijziging ontstaan nadat een belastingverdrag tot stand is gekomen, is het beleid erop gericht de belastingverdragen op zo kort mogelijke termijn te repareren. Een voorbeeld hiervan is de «mismatch» die enerzijds ontstond als gevolg van

<sup>1</sup> Trb. 1995, 224. Dit wijzigingsprotocol is nog niet in werking getreden; de Nederlandse ratificatieprocedure loopt nog.

<sup>2</sup> Op grond van dit wijzigingsprotocol zullen personen die gebruik maken van het sedert de totstandkoming van het belastingverdrag met Malta in 1977, aldaar geïntroduceerde, geprivilegieerde regime van de Malta International Business Activities Act, verdragsbescherming worden ontzegd. Bij dit wijzigingsprotocol speelde het volgende dilemma: of het belastingverdrag opzeggen met als gevolg dat ook bona fide gevallen zouden worden getroffen, of zo spoedig mogelijk een wijzigingsprotocol realiseren dat als gevolg van de lange ratificatieprocedure welhaast per definitie met terugwerkende kracht zou ingaan.

<sup>3</sup> Zie in dit verband de opmerkingen terzake in § 3.2. van het hoofdstuk «Nederlandse inzet bij verdragsonderhandelingen».

<sup>4</sup> Zie in dit verband bijvoorbeeld artikel 23, vierde lid, van het belastingverdrag met Denemarken (Trb. 1996, 276).

<sup>5</sup> Trb. 1988, 27.

<sup>6</sup> Trb. 1977, 82.

<sup>7</sup> Trb. 1971, 95.

<sup>8</sup> Trb. 1980, 205.

<sup>9</sup> Kamerstukken II 1993/94, 23 220, nr. 8, blz. 2 en 3.



de Nederlandse wetswijziging die tot gevolg had dat de buitenlandse belastingplicht voor rente betaald op vorderingen verzekerd door hypotheek op Nederlandse onroerende zaken verviel en anderzijds als gevolg van het feit dat bepaalde landen de ontvangen hypotheekrente ter stimulering van bouwactiviteiten niet meer in de heffing betrokken, dan wel op grond van het belastingverdrag vrijstelling voor die rente gaven. Deze situatie is bij voorbeeld reeds gerepareerd in de belastingverdragen met Canada<sup>1</sup>, Duitsland<sup>2</sup> en Luxemburg<sup>3</sup>.

### 3.2.3. Terugwerkende kracht

Evenals in nationale situaties ben ik van mening dat ook in verdrags-situaties met terugwerkende kracht terughoudend moet worden omgegaan. Ook hier geldt als uitgangspunt het beleid zoals ik heb uiteengezet in mijn brief van 25 juni 1997<sup>4</sup>. In verdragsituaties speelt daarbij tevens dat terugwerkende kracht moet passen in het rechtssysteem van beide verdragspartners. Is dat niet geval dan resteert voor Nederland niets anders dan het belastingverdrag op te zeggen, omdat het volgens de Nederlandse nationale wetgeving niet mogelijk is om verdragsbepalingen opzij te zetten. Voorts kunnen pragmatische argumenten een rol spelen bij terugwerkende kracht, zoals het voorkomen dat een verdragsvacuüm ontstaat. In dit kader kan bijvoorbeeld worden gewezen op de recente belastingverdragen die zijn gesloten met staten van de voormalige Sovjet Unie, waarvan duidelijk was dat zij het beginsel van de statensuccessie niet accepteerden, respectievelijk waarvan onduidelijk was of zij zich aan dit beginsel zouden houden.

### *3.3. Rechtszekerheid en het zoveel als mogelijk verminderen van de administratieve lasten*

#### 3.3.1. Zekerheid met betrekking tot de verdeling van heffingsrechten

Het streven van Nederland in verdragsrelaties is erop gericht een zo groot mogelijke zekerheid voor de positie van het in het land van de verdragspartner actieve Nederlandse bedrijfsleven te verwerven. Als doelstelling daarbij geldt het streven dubbele belasting te voorkomen, met inachtneming van de uitgangspunten van de Nederlandse fiscale wetgeving. Het Nederlandse bedrijfsleven hecht sterk aan zekerheid met betrekking tot de fiscale gevolgen van grensoverschrijdende transacties. Dit geldt te meer voor landen waar de fiscale regelgeving nog sterk in ontwikkeling is, zoals bij voorbeeld de nieuwe onafhankelijke landen in Midden- en Oost-Europa. Het Nederlandse streven is er dan ook op gericht om in de belastingverdragen, in aanvulling op gebruikelijke bepalingen zoals opgenomen in het OESO-modelverdrag, specifieke bepalingen op te nemen om nadere duidelijkheid en zekerheid te scheppen. Ik doel hiermee op de bepalingen inzake overeenkomsten tot verdeling van concernkosten (de zogenoemde «costsharing»-bepaling<sup>5</sup>), winsttoerekening in geval van bedrijfsklare projecten (de zogenoemde «turn key»-bepaling<sup>6</sup>), technische dienstverlening<sup>7</sup> en arbitrage<sup>8</sup>. Het spreekt overigens voor zich dat het scheppen van die rechtszekerheid en duidelijkheid ook ten goede komt aan het in Nederland investerende, buitenlandse bedrijfsleven en daarmee bijdraagt aan een goed vestigingsklimaat alhier.

#### 3.3.2. Zekerheid in de uitvoering

Naast maatregelen in de sfeer van regelgeving (het sluiten van de belastingverdragen zelve) kunnen ook maatregelen in de uitvoeringspraktijk bij grensoverschrijdende situaties een belangrijke bijdrage leveren aan de ontwikkeling van economische betrekkingen met andere landen. De betrouwbaarheid en de bereidheid van de Belastingdienst om vooraf

---

1 Trb. 1986, 65.

2 Trb. 1959, 58.

3 Trb. 1968, 76.

4 Kamerstukken II 1996/97, 25 212, nr. 2.

5 Zie onderdeel 4.3.1.4.3.

6 Zie onderdeel 4.3.1.4.2.

7 Zie onderdeel 4.3.1.4.5.

8 Zie onderdeel 3.4.

zekerheid te geven over de toepassing van het Nederlandse belastingrecht speelt daarbij een belangrijke rol. Omdat internationaal de belastingheffing een belangrijke factor is bij de vestigingsplaatskeuze voor internationaal opererende ondernemingen, is het geven van zekerheid vooraf aan internationaal opererende (potentiële) investeerders over de gevolgen van de toepassing van de Nederlandse belastingwetgeving op hun investeringen in Nederland dan ook van groot belang. Deze zekerheid wordt onder meer bewerkstelligd door de Nederlandse rullingpraktijk. Deze biedt internationaal opererende bedrijven de mogelijkheid vooraf zekerheid te verkrijgen over de fiscale behandeling van in Nederland verrichte activiteiten. Waar het betreft het verstrekken van duidelijke en gerichte informatie aan buitenlandse investeerders mag overigens ook de rol van het «Aanspreekpunt voor potentiële buitenlandse investeerders», ondergebracht bij de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Rotterdam<sup>1</sup>, niet worden onderschat.

Zoals hiervoor reeds is aangegeven is de Nederlandse Belastingdienst reeds vele jaren bereid om onder omstandigheden een belastingplichtige vooraf zekerheid te bieden over de toepassing van het Nederlandse belastingrecht. Een meer recente ontwikkeling is de mogelijkheid van een zogenoemde «gezamenlijke» goedkeuring vooraf, waarbij (na overleg) door de belastingadministraties van twee of meer betrokken verdragspartners vooraf zekerheid wordt gegeven over de in grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde vennootschappen te hanteren verrekenprijzen<sup>2</sup>. Dat de Belastingdienst ook bereid is zijn medewerking te verlenen aan de totstandkoming van zo'n gezamenlijke goedkeuring vooraf heb ik enige jaren geleden in een besluit<sup>3</sup> bekend gemaakt. In dit besluit wordt tevens aangegeven welke procedure daarbij gevolgd dient te worden. Het voordeel voor belastingplichtige is dat hij in beide betrokken landen vooraf zekerheid verkrijgt met betrekking tot zijn fiscale positie, waardoor het gevaar van dubbele belasting wordt weggenomen.

In de dynamische situatie van fiscale wetgeving en uitvoering in beide landen speelt in de relatie tussen verdragspartners de mogelijkheid van overleg een in belang toenemende rol. Gegeven de doelstellingen van een belastingverdrag zal het streven van beide verdragspartners er op zijn gericht om de eventuele problemen in de onderlinge fiscale relaties via overleg tussen de bevoegde autoriteiten zo efficiënt mogelijk aan te pakken. Het Nederlandse streven is gericht op de opname van een verdragsbepaling die conform artikel 26 van het OESO-modelverdrag uitdrukkelijk voorziet in de mogelijkheid van overleg. Wordt een belastingplichtige, ondanks de toewijzings- en verdelingsregels van een belastingverdrag, in de praktijk toch geconfronteerd met een situatie van dubbele belasting (bij voorbeeld bij een verschil in kwalificatie van bepaalde inkomsten), dan zullen de betrokken bevoegde autoriteiten op zijn verzoek in overleg treden om na te gaan of zij voor deze situatie van dubbele belasting een oplossing kunnen vinden. Ook wanneer twijfel of onduidelikheden over de correcte uitleg of toepassing van een verdragsbepaling een situatie van dubbele belasting of dubbele vrijstelling tot gevolg heeft, zullen bevoegde autoriteiten trachten om daarvoor in overleg een oplossing te vinden. Overleg tussen bevoegde autoriteiten is tenslotte ook mogelijk in concrete situaties van dubbele belasting waarvoor het belastingverdrag geen specifieke voorziening bevat (bijvoorbeeld in geval van economische dubbele belasting).

---

<sup>1</sup> Zie het Besluit van 13 januari 1993, nr. DB93/46; VN 1993, blz. 284, punt 3.

<sup>2</sup> In de praktijk hanteert men veelal de afkorting van de Engelse uitdrukking «advance pricing arrangement», ofwel APA.

<sup>3</sup> Besluit van 19 oktober 1994, nr. IFZ94/855; VN 1994, blz. 3399, punt 3.

### 3.3.3. Vermindering van de administratieve lasten

In beginsel is het Nederlandse fiscale beleid – zowel nationaal als internationaal – gericht op een vermindering van de administratieve lasten. Voorbeelden op dit terrein zijn te vinden in het OESO-transfer pricing rapport en de automatisering van de voorkoming van dubbele belasting. Bij de OESO-discussies rondom het OESO-transfer pricing rapport was een Nederlandse insteek het zoveel als mogelijk verminderen van de administratieve lasten. Gewezen kan daarbij worden op hoofdstuk V van dat rapport inzake de documentatievereisten en op hoofdstuk IV, § F, waarin de reeds genoemde APA's aan de orde komen. Dit laatste voorbeeld is in de praktijk tot dusverre echter niet zo gelukkig. Er zijn landen die in het kader van de APA-procedure onevenredig veel documentatie hebben gevraagd. Ik heb de hoop en de verwachting dat dit zal verminderen naarmate de APA-procedure meer ingang vindt.

Teneinde de administratieve lasten rondom de in de afgelopen jaren – mede als gevolg van overigens om goede redenen geïntroduceerde wijzigingen op dat terrein – toegenomen complexiteit van de zogenoemde voorkomingstechniek zoveel als mogelijk te verminderen is door de Belastingdienst een computerprogramma ontwikkeld ter berekening van de door Nederland te verlenen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting<sup>1</sup>.

### 3.3.4. Uitvoeringsvoorschriften

Tenslotte wil ik in dit verband wijzen op het Nederlandse streven om voor elke verdragsrelatie uitvoeringsvoorschriften op te stellen. Uitvoeringsvoorschriften zijn bedoeld om het belastingverdrag op juiste en uniforme wijze en zo efficiënt mogelijk toe te passen. Daarbij heeft Nederland een duidelijke voorkeur voor toekenning van verdragsvoordelen door middel van het verlenen van een vrijstelling aan de bron. Het verdragsvoordeel komt dan zo snel mogelijk aan belastingplichtige toe. Niet alle verdragspartners zijn echter bereid tot toekenning van verdragsvoordelen aan de bron. In die gevallen is het Nederlandse streven gericht op een zo spoedig mogelijke teruggaaf van de onder de belastingverdragen ten onrechte geheven belasting.

## 3.4. Arbitrage

De toename van de internationale betrekkingen en het groeiend aantal internationaal opererende ondernemingen zijn hand in hand gegaan met een toename in de ingewikkeldheid van de problemen waarmee men in het internationale fiscale recht en bij de toepassing van de belastingverdragen geconfronteerd wordt. Een en ander leidde er toe dat de belastingplichtige soms lang moest wachten op een overleg tussen bevoegde autoriteiten en zodoende lang in onzekerheid verkeerde over de uitkomst daarvan. Teneinde dit probleem op te lossen is de gedachte ontstaan om meningsverschillen tussen de bevoegde autoriteiten die binnen een bepaald tijdsbestek niet opgelost kunnen worden, te laten oplossen door arbitrage. Daarbij moet worden bedacht dat de mogelijkheid van arbitrage een ultimum remedium is. In de praktijk zal het meningsverschil onder de dreiging van arbitrage veelal door de bevoegde autoriteiten zelf opgelost kunnen worden.

In EU-verband is in dit kader het zogenoemde Arbitrageverdrag gesloten (zie onderdeel 1.2.2.). Dit verdrag, dat op 1 januari 1995 in werking is getreden, ziet specifiek op winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen. Indien de betrokken bevoegde autoriteiten er niet in slagen om binnen twee jaar nadat het onderling overleg is gestart tot een regeling te

---

<sup>1</sup> Het computerprogramma «Vrijstelling, Verrekening, Verliescompensatie Internationaal Belastingrecht».

komen, waardoor een einde wordt gemaakt aan de dubbele belasting die is ontstaan door deze winstcorrecties, schrijft het Arbitrageverdrag voor dat zij een zogenoemde Raadgevende Commissie moeten oprichten die advies uitbrengt over de wijze waarop de dubbele belasting moet worden afgeschaft. Deze Raadgevende Commissie<sup>1</sup> bestaat uit vertegenwoordigers van de betrokken bevoegde autoriteiten en onafhankelijke leden. De onafhankelijke leden worden geselecteerd uit een lijst die wordt samengesteld door de verdragsluitende staten<sup>2</sup>. De desbetreffende bevoegde autoriteiten dienen binnen zes maanden na de uitspraak van de Raadgevende Commissie het advies tot afschaffing van de dubbele belasting te volgen of alsnog in onderling overleg met een eigen oplossing te komen.

Het Arbitrageverdrag is bedoeld als ultimum remedium om te garanderen dat uiteindelijk in alle gevallen het probleem van dubbel heffing wordt opgelost. De inzet moet echter zijn dat het in de meeste gevallen niet zover komt en dat al veel eerder tussen de betrokken Lid-Staten een redelijke oplossing wordt gevonden. De praktijk tot nog toe wijst dan ook uit dat het Arbitrageverdrag vooral werkt als incentive voor de Lid-Staten om sneller tot een gezamenlijk resultaat te komen. Tot nog toe is voor zover mij bekend in geen enkel geval door de Lid-Staten daadwerkelijk een Raadgevende Commissie ingesteld. In de gevallen waarin Nederland betrokken is, is tot nog toe steeds binnen de tweejaarstermijn van het Arbitrageverdrag een oplossing gevonden. Het aantal gevallen waarin een beroep op het Arbitrageverdrag wordt gedaan neemt geleidelijk aan toe. Ik sluit derhalve niet uit dat het in een concreet geval tot instelling van een Raadgevende Commissie zou kunnen komen<sup>3</sup>.

Het Arbitrageverdrag is gesloten voor vijf jaar en loopt af op 31 december 1999. In mijn brief van 19 december 1997 heb ik het standpunt ingenomen dat zaken die binnen deze termijn beginnen ook na deze termijn nog via de procedures van het Arbitrageverdrag moeten worden afgewikkeld. Dit standpunt wordt gedeeld door andere Lid-Staten en is ook in het Verenigd Koninkrijk als beleid gepubliceerd<sup>4</sup>. Een tijdige verlenging van het Arbitrageverdrag is uiteraard nog beter. In artikel 20 is bepaald dat zes maanden voor het verstrijken van die periode de verdragsluitende staten bijeen komen om te beslissen over de verlenging van het Arbitrageverdrag en over eventuele andere maatregelen dienaangaande. De Nederlandse inzet is daarbij primair gericht op een zo spoedig mogelijke verlenging van het Arbitrageverdrag en eerst daarna op een verbetering ervan. Inmiddels is op ambtelijk niveau in Raadskader gesproken over verlenging van het Arbitrageverdrag en ziet het er naar uit dat de Lid-Staten hierover op afzienbare termijn voortgang kunnen bereiken.

In overeenstemming met deze ontwikkelingen in EU-verband is ook het Nederlandse verdragsbeleid gericht op de opnemings in de bilaterale belastingverdragen van de mogelijkheid van arbitrage als sluitstuk van de overlegprocedure. Deze arbitragebepaling voorziet in de mogelijkheid geschillen over de toepassing of interpretatie van het belastingverdrag die in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten niet binnen een termijn van twee jaar kunnen worden opgelost, te beslechten via een arbitrageprocedure. Overigens strekt de reikwijdte van deze bepaling niet slechts op winstcorrecties ziet, maar op alle mogelijke geschilpunten tussen bevoegde autoriteiten. Tenslotte wil ik in dit kader nog benadrukken dat het hoofddoel voor de opname in een belastingverdrag van een arbitragebepaling is te bewerkstelligen dat overlegprocedures tijdig worden afgerond, zodat arbitrage niet nodig is. Tot nu toe is het nog niet nodig geweest een arbitragecommissie te hulp te roepen.

<sup>1</sup> Of arbitragecommissie.

<sup>2</sup> Nederland heeft de volgende vijf personen voorgedragen: mevrouw dr. I. J. J. Burgers, de heer mr. B. L. Dutmer, de heer prof. mr. C. van Raad, de heer mr. J. F. Spierdijk en de heer mr. A. J. M. Timmermans.

<sup>3</sup> Naarmate de ervaringen met het Arbitrageverdrag groeien, blijken zich ook onduidelijkheden en interpretatiegeschillen voor te doen met betrekking tot allerlei formele aspecten uit het verdrag. Uiteraard streef ik er naar, waar mogelijk, door middel van standpuntbepalingen duidelijkheid te bieden. Zo heb ik al enige tijd geleden in het Besluit van 28 november 1995, nr. IFZ95/1384M een standpunt ingenomen over een aantal procedurele aspecten rond de instelling van een Raadgevende commissie. In mijn Besluit van 13 oktober 1997, nr. IFZ97/1113M en in mijn brief van 19 december 1997, nr. IFZ971515M aan uw Commissie heb ik mijn opvattingen aangegeven over het startmoment van de in het Arbitrageverdrag genoemde tweejaarstermijn voor de overlegprocedure. Uitgangspunt bij een en ander is een zo ruimhartig mogelijke toepassing van het Verdrag waarbij zowel recht wordt gedaan aan het belang van belastingplichtigen bij rechtszekerheid en een voortvarende afhandeling, als aan de behoefte van Lid-Staten tot reëel overleg. Hierbij dient overigens wel te worden bedacht dat het Arbitrageverdrag een internationaal verdrag is; bij standpuntbepalingen dient derhalve tevens rekening te worden gehouden met de opvattingen van andere Lid-Staten.

<sup>4</sup> Tax Bulletin Inland Revenue, Issue 31, October 1997, p. 465.

### *3.5. Wederzijdse administratieve bijstand (uitwisseling van inlichtingen en bijstand bij invordering)*

#### 3.5.1. Algemeen

Voor Nederland is de uitwisseling van inlichtingen en bijstand bij invordering tussen belastingadministraties een belangrijk element van het fiscale verdragsbeleid. Aan dit beleid wordt uitvoering gegeven door, waar mogelijk, in bilaterale belastingverdragen bepalingen op te nemen die voorzien in de uitwisseling van inlichtingen ten behoeve van de juiste uitvoering van het verdrag en de nationale wetgeving van de verdragspartners alsmede in het verlenen van bijstand bij het innen van belasting-schulden. Dit laatste aspect is een nadere ontwikkeling sedert het standaardverdrag uit 1987.

Waar het betreft de bijstand bij invordering zij bij voorbeeld gewezen op het nieuwe verdrag met Zweden<sup>1</sup> waarin een regeling inzake wederzijdse bijstand bij invordering is opgenomen. Deze bepaling wordt sedertdien als Nederlands uitgangspunt genomen. In die regeling is in belangrijke mate aansluiting gezocht bij de bepalingen van het WABB-verdrag (zie onderdeel 1.3.4.). Dit verdrag, dat met ingang van 1 februari 1997 ook voor Nederland van toepassing is, voorziet in ruime mogelijkheden voor wederzijdse administratieve bijstand bij de heffing en invordering van belastingen en premies voor de sociale zekerheid<sup>2</sup>. Nederland zal niet aandringen op de opname van een afzonderlijke verdragsbepaling inzake de bijstand bij invordering wanneer als gevolg van de werking van het WABB-verdrag, de opname van een afzonderlijke verdragsbepaling op dit terrein niet meer noodzakelijk is. Dat kan zich bij voorbeeld voordoen in situaties waarin een zwaardere goedkeuringsprocedure geldt indien een bepaling inzake bijstand bij invordering in het verdrag is opgenomen. Ik moge in dit verband wijzen op het ondertekende, maar nog niet in werking getreden belastingverdrag met IJsland, dat inmiddels ook tot het WABB-verdrag is toegetreden.

Op het punt van de inning van belasting schulden is verder intensief bilateraal overleg gevoerd met een aantal voor Nederland belangrijke landen die zich vooralsnog terughoudend hebben opgesteld met betrekking tot de toetreding tot het WABB-verdrag (zonder voorbehoud met betrekking tot de invordering), zoals bij voorbeeld Duitsland, Canada en Nieuw Zeeland. In de relatie met Canada heeft dit overleg inmiddels geleid tot de ondertekening van een protocol tot wijziging van het belastingverdrag met Canada van 27 mei 1986<sup>3</sup>, met als belangrijkste wijziging de opname in dat verdrag van een bepaling inzake de bijstand bij invordering. Met Duitsland en Nieuw Zeeland is inmiddels op ambtelijk niveau overeenstemming bereikt over een invorderingsverdrag en met diverse andere landen zijn onderhandelingen gaande.

Ook op douanegebied vindt een versterking van de samenwerking tussen de Lid-Staten plaats, teneinde na de totstandkoming van de interne markt te komen tot een echte Europese thuismarkt. Deze samenwerking vindt plaats binnen het kader van het Besluit Douane 2000; daarbij geldt als uitgangspunt dat binnen de EG de 15 douanediens van de Lid-Staten samenwerken als waren zij één douanediens. Daarmee wordt onder meer de transparantie en de doeltreffendheid van het douaneoptreden bevorderd ten gunste van het legale handelsverkeer. In dit kader wordt een studie verricht naar de mogelijkheden van een verordening over de wederzijdse bijstand met betrekking tot de invordering van douane-schulden en andere geharmoniseerde belastingen.

<sup>1</sup> Trb. 1991, 108.

<sup>2</sup> Nederland heeft bij het WABB-verdrag een voorbehoud gemaakt voor de indirecte belastingen. Gezien de toenemende behoefte aan wederzijdse bijstand tussen de OESO-lidstaten op het terrein van de indirecte belastingen, zal op korte termijn aan het (Rijks)parlement worden voorgesteld het voorbehoud voor de indirecte belastingen in te trekken.

<sup>3</sup> Trb. 1986, 65.

In de nota «Belastingen 21e eeuw», wordt overigens ook ingegaan op een administratieve samenwerking op Europees niveau. Daarin is vermeld dat een Europese verordening over een dergelijke samenwerking (onder andere op het gebied van invordering, uitwisseling van inlichtingen) veel zou kunnen bijdragen aan de gedachte dat Europa een interne markt is en niet een aantal aparte belastinggebieden waar met elke grenspassage de mogelijkheid tot ontwijking en/of belastingontgaan en fraude toeneemt<sup>1</sup>.

### 3.5.2. Onderzoek EU-rekenkamer

In 1997 hebben de Rekenkamers van twaalf Lid-Staten een gezamenlijk onderzoek verricht naar de vraag in hoeverre de Lid-Staten hebben samengewerkt bij de uitwisseling van inlichtingen op het gebied van de directe belastingen. Naast een overkoepelend rapport werden een rapport over Nederland en een rapport over het vervolgonderzoek op 27 oktober 1997 gepubliceerd<sup>2</sup>. In mijn reactie op het deelrapport<sup>3</sup> voor Nederland gaf ik aan dat de aanbeveling om meer prioriteit te geven aan het tot stand laten komen van bilaterale afspraken over automatische uitwisseling van inlichtingen past in mijn beleid terzake. Ook gaf ik daarbij aan dat wat de toezegging uit 1992 betreft om met andere landen in contact te treden om automatische inlichtingenuitwisseling mogelijk te maken, behalve met Frankrijk en België, ook met Duitsland besprekingen zijn gevoerd. Daarnaast zijn contacten gelegd met drie andere Lid-Staten van de Europese Unie (en drie niet-lidstaten).

### 3.5.3. Intensivering uitwisseling van inlichtingen

Inmiddels zijn met Frankrijk (1996), België, Duitsland en Canada afspraken totstandgekomen om de automatische en spontane gegevensuitwisseling te intensiveren<sup>5</sup>. Daarnaast worden, naar verwachting, in 1998 met België en Duitsland afspraken gemaakt over de aanwezigheid van ambtenaren op elkaars grondgebied. Voor de volledigheid, in 1997 werd een dergelijke afspraak al gemaakt met Canada<sup>6</sup>. In Koninkrijksverband werd begin 1998 een Protocol gesloten waarbij de aanwezigheid van ambtenaren op elkaars grondgebied werd uitgebreid<sup>7</sup>. Het onderzoek wordt dan verricht door de ambtenaren van het aangezochte land, terwijl de bezoekende ambtenaren bevoegd zijn om bij het onderzoek, ingesteld ter voldoening aan een gedaan verzoek om inlichtingen, aanwezig te zijn.

Nederland heeft in 1997 voor de eerste keer in EU-verband een multilaterale controle op het terrein van de omzetbelasting gecoördineerd. Met de coördinatie van deze interstatelijke samenwerkingsvorm zijn positieve ervaringen opgedaan. Eerder participeerde Nederland in diverse andere multilaterale controles. Dergelijke gezamenlijke controles zijn niet alleen van belang om een beter inzicht te verkrijgen in grensoverschrijdende activiteiten en tax-planning door multinationale ondernemingen, maar ook om in een vroegtijdig stadium als overheden gelijkgericht te kunnen reageren zodat dubbele belasting kan worden voorkomen. Nederland zal in toenemende mate gebruik gaan maken van dit instrument van wederzijdse bijstand.

## 4. Nederlandse inzet bij verdragsonderhandelingen

### 4.1. Algemeen

In het verleden is het Nederlandse verdragsbeleid, vanuit de uitgangspunten in de nationale wetgeving, geleidelijk aan ontwikkeld in lijn met de internationale ontwikkelingen – zoals bij voorbeeld de totstandkoming van het OESO-modelverdrag – en aan de hand van de ervaringen die door Nederland bij verdragsonderhandelingen zijn opgedaan. In 1987 ontstond

<sup>1</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1997–1998, 25 810, nr. 2, blz. 25.

<sup>2</sup> Rapportage inzake wederzijdse bijstand op het gebied van directe belastingen; een gezamenlijk onderzoek door 12 rekenkamers van Lid-Staten van de Europese Unie, oktober 1997.

<sup>3</sup> Reactie Staatssecretaris van Financiën, zoals weergegeven in het vervolgonderzoek van de ACK, gepubliceerd 8 oktober 1997.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 1992/93, 22 960, nrs. 1–2.

<sup>5</sup> Staatscourant 1/12/97, nr. 231 (Canada); Staatscourant 2/12/97, nr. 232 (België), Staatscourant 5/12/97, nr. 235 (Duitsland) en Staatscourant 7/8/96, nr. 150 (Frankrijk).

<sup>6</sup> Staatscourant 1/12/97, nr. 231.

<sup>7</sup> Protocol van 7 januari 1998.

er behoefte om het verdragsbeleid op dat moment te beschrijven en toe te lichten. De Nederlandse uitgangspunten daarbij zijn destijds concreet weergegeven in het in 1987 gepubliceerde Nederlands Standaard Verdrag (verder NSV) dat in wezen niet meer is dan de Nederlandse uitgangspositie bij het bepalen van de specifieke inzet voor verdragsonderhandelingen.

In de praktijk blijkt echter de door Nederland in te nemen positie per potentiële verdragspartner te verschillen, aangezien de Nederlandse inzet alsmede het relatieve gewicht daarvan sterk afhankelijk is van een complex van factoren. Factoren, zoals de wederzijdse principes<sup>1</sup>, het praktische belang van de afzonderlijke onderwerpen, het economische belang van een verdragsrelatie<sup>2</sup> en de politieke wenselijkheid terzake. Ook maakt het verschil wanneer de potentiële verdragspartner een buurland is. In zo'n relatie kunnen speciale verdragsbepalingen noodzakelijk zijn om te voorkomen dat – mede als gevolg van de geografische nabijheid – verschillen in de respectieve nationale fiscale regimes een doorslaggevende rol gaan spelen bij de keuze van woon- of vestigingsplaats. Ik denk daarbij aan de lopende besprekingen met België en Duitsland, die ondermeer naast de problemen op het terrein van de grensoverschrijdende arbeid zijn ingegeven door problematiek van fiscale emigratie en pensioenen<sup>3</sup>. Uiteraard zal bij het opstellen van dergelijke «maatwerkoplossingen» rekening worden gehouden met de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie. Een en ander betekent dat Nederland in voorkomende gevallen reeds bij de voorbereiding van de besprekingen over de totstandkoming van een belastingverdrag rekening houdt met de in die specifieke bilaterale relatie van belang zijnde factoren en de desbetreffende potentiële verdragspartner als basis voor de besprekingen een «op maat gemaakt» Nederlands ontwerp toestuurt.

Uiteraard betekent het vorenstaande niet dat er geen duidelijkheid bestaat over de Nederlandse doelstellingen bij de bilaterale verdragsonderhandelingen. Integendeel, zou ik willen zeggen. Nederland heeft op het terrein van het verdragsbeleid duidelijke standpunten en doelstellingen. Anderzijds onderkent Nederland dat voor een optimaal resultaat in voorkomende gevallen, afhankelijk van de potentiële verdragspartner, binnen bepaalde marges in die bilaterale relatie van het Nederlandse verdragsbeleid kan of zelfs moet worden afgeweken. Gegeven de doelstellingen van een bilateraal belastingverdrag, te weten het voorkomen van dubbele belasting en het vermijden van het ontgaan van enkelvoudige belastingheffing, zou uiteindelijk zelfs gesteld kunnen worden dat het soms minder van belang is welk land het heffingsrecht onder verdrag krijgt toegewezen dan dat dubbele belasting wordt voorkomen en dat wordt vermeden dat het verdrag tot dubbele vrijstelling leidt. Een en ander uiteraard op voorwaarde dat bij het bereikte onderhandelingsresultaat sprake is van zeker evenwicht in de door beide verdragsluitende partijen prijsgegeven wensen. Een onderhandelingsresultaat dat binnen deze kaders past dient de voor belastingplichtigen gewenste rechtzekerheid. Zo kan onder omstandigheden zelfs een codificatie van de nationale heffingsrechten van de verdragspartner in een belastingverdrag voor Nederland een acceptabel onderhandelingsresultaat opleveren. Zo is het bij voorbeeld voor Nederland van groot belang dat het in het buitenland actieve Nederlandse bedrijfsleven op gelijke voet wordt behandeld met het lokale bedrijfsleven. Door middel van een codificatie van de nationale heffingsrechten weet het Nederlandse bedrijfsleven zich in ieder geval verzekerd van zo'n gelijke behandeling, bestaat er zekerheid en duidelijkheid over de fiscale behandeling in het land van de verdragspartner en zal dubbele belasting – zo nodig uiteindelijk via de overlegprocedure – worden voorkomen. Ook de non-discriminatieclausules die in veel belastingverdragen worden

---

<sup>1</sup> Zo is het door Nederland nagestreefde verdragstarief van 0% voor deelnemingsdividenden voor sommige (potentiële) verdragspartners onacceptabel; denk aan de Verenigde Staten van Amerika, welk land niet bereid is zijn nationale bronheffing op uitgaande deelnemingsdividenden te verlagen naar 0%.

<sup>2</sup> Denk aan het belastingverdrag met Brazilië; een verdragsrelatie die aanmerkelijk afwijkt van het NSV, maar destijds desalniettemin op uitdrukkelijk verzoek van het Nederlandse bedrijfsleven tot stand is gekomen.

<sup>3</sup> Zie onderdeel 4.3.4.

opgenomen dragen bij aan een gelijke behandeling van in het buitenland actief bedrijfsleven met het lokaal actieve bedrijfsleven en vice versa. Overigens is de minimumpositie die Nederland in het kader van verdragsonderhandelingen wil accepteren dat de desbetreffende potentiële verdragspartner Nederland een gelijkwaardige behandeling toekent als door die potentiële verdragspartner conform zijn bestaande verdragspolitiek met andere Westerse landen reeds is overeengekomen, dan wel zal komen. Ter zekerstelling van dit laatste streeft Nederland in zulke gevallen naar de opname van een zogenoemde «most favoured nations» clause.

#### *4.2. Nieuw Nederlands Standaard Verdrag?*

Tegen de in onderdeel 4.1. geschetste achtergrond heb ik mij nog eens gebogen over het NSV en de vraag of dit, geactualiseerd, opnieuw gepubliceerd zou moeten worden. Daaraan zitten voor- en nadelen. Een voordeel daarvan lijkt te zijn dat daarmee weer – evenals het geval is met het in 1987 gepubliceerde NSV – een vrij uniform en helder beeld van het Nederlandse verdragsbeleid zou kunnen worden gepresenteerd. Daartegenover staat echter – zoals ook uit het voorgaande blijkt – dat er thans minder behoefte bestaat om vast te leggen wat er is, maar dat er nu meer behoefte bestaat dat wordt aangegeven wat Nederland nastreeft. Voor dat doel acht ik, gezien de hiervoor beschreven grote verschillen in modaliteiten, het publiceren van een nieuwe standaardtekst minder geschikt. Aangezien het relatieve gewicht dat aan een onderwerp wordt toegekend als gevolg van een veelheid van factoren per verdragsrelatie kan verschillen, is het immers nagenoeg onmogelijk om het Nederlandse verdragsbeleid en alle mogelijk denkbare marges daarbij per onderwerp in één tekst te vangen. Een geactualiseerd NSV dat beoogt de Nederlandse inzet bij verdragsonderhandelingen weer te geven zou dan ook niet langer één tekst zijn, maar een basistekst met vele alternatieven. Een tekst die bovendien niet compleet zou zijn. Ook in de praktijk heeft zo'n Nederlands modelverdrag weinig zin, omdat Nederland – anders dan in 1987 het geval was – in het kader van de voorbereidingen van verdragsonderhandelingen potentiële verdragspartners in principe geen Nederlands modelverdrag toestuurt, maar voor elke potentiële verdragspartner een op diens situatie toegespitste, «op maat gemaakte», concept-verdragstekst opstelt. Bovendien wordt hiermee zoveel als mogelijk voorkomen dat de Nederlandse verdragsonderhandelaars aan zo'n potentiële verdragspartner moeten uitleggen waarom Nederland in die specifieke verdragsrelatie wil afwijken van het Nederlandse modelverdrag. In dit kader wil ik er nog op wijzen dat ook andere landen, zoals Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en Frankrijk, geen standaardverdrag publiceren. Net als Nederland stellen deze landen ter voorbereiding van verdragsonderhandelingen voor elke potentiële verdragspartner een «op maat gemaakt» concept-verdragstekst op.

Gezien deze aspecten die het nut van een standaardtekst ondergraven, geef ik er de voorkeur aan om in deze notitie nader in te gaan op de diverse alternatieven en op de omstandigheden die van belang zijn bij de keuze tussen die alternatieven. Daartoe zal ik hierna ingaan op de ontwikkelingen rond de belangrijkste artikelen uit het in 1987 gepubliceerde NSV. Naast een beschrijving van de intussen gebruikelijke aanvullingen op die artikelen en het aan die aanvullingen ten grondslag liggende Nederlandse nationale en internationale fiscale beleid, zal ik ook ingaan op de eventuele verwachtingen dienaangaande voor de toekomst. Voorts zal ik waar mogelijk aangeven onder welke omstandigheden Nederland in de praktijk bereid is te komen tot een andere oplossing. Een eenduidig antwoord over de marges waarbinnen Nederland in de praktijk bereid zal zijn afwijkende oplossingen te accepteren is echter niet



mogelijk, nu dergelijke marges sterk afhankelijk zijn van het relatieve gewicht van elk afzonderlijk onderwerp in de specifieke bilaterale relatie en van de bereidheid van de potentiële verdragspartner om op dat onderwerp te bewegen, dan wel om -als wisselgeldelders in het verdrag compensatie te bieden. Het uiteindelijk door Nederland bereikte onderhandelingsresultaat is dan ook altijd een compromis tussen beide verdragsluitende Staten en zal derhalve nagenoeg nooit geheel overeenkomen met de Nederlandse inzet bij verdragsonderhandelingen.

#### 4.3. Belangrijkste toewijzingsregels

##### 4.3.1. Winst

###### 4.3.1.1. Algemeen

In internationale verhoudingen maakt de Nederlandse fiscale wetgeving bij de verdeling van de heffingsrechten over inkomsten en winsten in beginsel een onderscheid tussen zogenoemde «actieve» inkomsten en zogenoemde «passieve» inkomsten. Bij dit onderscheid is van belang of sprake is van een actieve bedrijvigheid, dan wel van inkomsten die veeleer het karakter van beleggingsopbrengsten hebben.

Bij de toewijzing van heffingsrechten over winsten die als «actieve» inkomsten zijn aan te merken, gaat Nederland in beginsel uit van een heffing in de bronstaat en een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting in de woonstaat. Daarbij maakt het in beginsel niet uit of de winst wordt gerealiseerd door middel van een in het buitenland gevestigde vaste inrichting of door de deelname in een in het buitenland gevestigde vennootschap. In het ene geval wordt dit gerealiseerd door vrijstelling op grond van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 of de belastingverdragen (de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting); in het andere geval door de deelnemingsvrijstelling ook in internationale verhoudingen toe te passen. Deze toewijzing van heffingsrechten aan de bronstaat betekent voor Nederlandse investeerders in het buitenland dat in de praktijk de hoogte van de belastingdruk op hun buitenlandse actieve inkomsten in beginsel wordt bepaald door de in het andere land heersende belastingdruk. Daardoor wordt bereikt dat het Nederlandse bedrijfsleven zich op de buitenlandse markt ten opzichte van de andere investeerders in een gelijkwaardige concurrentiepositie bevindt. Dit uitgangspunt wordt ook wel het principe van kapitaal-import-neutraliteit genoemd.

«Passieve» inkomsten, zoals beleggingsopbrengsten, worden daarentegen in Nederland in de belastingheffing betrokken; dit ongeacht of zij uit Nederland of uit het buitenland afkomstig zijn. Als woonstaat/vestigingsstaat staat Nederland ter voorkoming van dubbele belasting een verrekening toe van de eventueel in het buitenland over die buitenlandse beleggingsinkomsten geheven belasting (de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting). Mits de buitenlandse druk over die buitenlandse beleggingsinkomsten niet hoger is dan de Nederlandse, betekent dit in de praktijk dat voor Nederlandse beleggers de hoogte van de belastingdruk op hun buitenlandse beleggingsinkomsten in principe wordt bepaald door de in Nederland heersende belastingdruk. Dit uitgangspunt wordt ook wel het principe van kapitaal-export-neutraliteit genoemd.

###### 4.3.1.2. Vaste inrichting als aanknopingspunt

Algemeen is men het er over eens dat van een vaste inrichting in een staat sprake is indien de activiteiten van een buitenlandse onderneming in

die staat een zekere omvang en duurzaamheid hebben verkregen. De concrete invulling van deze criteria vormt nogal eens een punt van langdurige discussie. Hoewel voor een nadere toelichting op deze problematiek kan worden gewezen op het commentaar op artikel 5 van het OESO-modelverdrag en op de Nederlandse jurisprudentie terzake, is deze problematiek op dit moment in diverse gremia (ondermeer in OESO-verband<sup>1</sup> en binnen de Belastingdienst<sup>2</sup>) – weliswaar telkens weer met een andere invalshoek – onderwerp van discussie.

In dit verband volg ik met belangstelling de discussie in Duitsland over de ontwerp-handleiding van 10 juni 1997 voor de Duitse Belastingdienst over de toerekening van vermogensbestanddelen en inkomsten aan vaste inrichtingen. Het ontwerp is onderwerp van discussie met de Duitse werkgeversorganisaties en de Duitse georganiseerde belastingadviseurs. Publicatie van een definitieve handleiding wordt niet voor medio dit jaar verwacht. Afhankelijk van het resultaat dat uiteindelijk in Duitsland tot stand komt, lijkt het mij zinnig om dan te bezien of Nederland het Duitse voorbeeld zou kunnen volgen. Daarbij zou dan ook gestreefd kunnen worden naar bilaterale praktische toepassingsregels voor veel voorkomende situaties, zoals bij voorbeeld die van de zogenoemde lijntjesrijders<sup>3</sup>.

Waar het de termijn voor de uitvoering van werken betreft, is het Nederlandse uitgangspunt bij verdragsonderhandelingen sedert 1987 niet gewijzigd. Ook het huidige Nederlandse verdragsbeleid voorziet, conform het OESO-modelverdrag, voor de uitvoering van werken in een termijn van 12 maanden (artikel 5, lid 3, van het OESO-modelverdrag). Dit betekent dat de staat waar de werkzaamheden worden verricht de heffingsbevoegdheid over de met die werkzaamheden behaalde winst onder verdrag alleen dan krijgt toegewezen wanneer de duur van die werkzaamheden een periode van 12 maanden overschrijdt. Tenzij sprake is van met elkaar samenhangende projecten, moet deze beoordeling voor elk bouw-, constructie- of montageproject afzonderlijk plaatsvinden.

In relatie tot ontwikkelingslanden doet zich nogal eens het probleem voor dat die landen uit budgettaire oogpunt de heffing over de winst eerder willen laten aangrijpen dan tussen ontwikkelde landen gebruikelijk is. Het gaat hierbij dan met name om het eerder in de heffing willen betrekken van bouwwerkzaamheden, de daarmee verband houdende toezichthoudende en adviserende activiteiten en de verlening van diensten. Daarin is het uitgangspunt herkenbaar dat eventuele met de verkoop in dat land van vergelijkbare goederen of van alle met het verrichten van vergelijkbare diensten in dat land gerealiseerde winsten aan een in dat land gevestigde vaste inrichting worden toegerekend, ook wanneer die winst niet aan die vaste inrichting is toe te rekenen (een zogenoemde «force of attraction»).

Waar de wensen op dit terrein vast verdragsbeleid van de potentiële verdragspartner vormen, en uiteraard mits overigens sprake is van een voor Nederland acceptabel onderhandelingsresultaat, is Nederland in de relatie met ontwikkelingslanden bereid om voor de uitvoering van werken een kortere termijn te accepteren dan de gebruikelijke periode van 12 maanden (zie in dit verband bij voorbeeld de belastingverdragen met Vietnam, Tunesië, Mexico, Brazilië en Pakistan). In voorkomende gevallen is Nederland bereid om over de toedeling van winst tussen hoofdhuis en vaste inrichting nadere bepalingen – bij voorbeeld bewijsregels – op te nemen om «force of attraction» in te perken (zie in dit verband bij voorbeeld het belastingverdrag met Argentinië).

---

<sup>1</sup> Zie in dit verband onder meer § 3 van het hoofdstuk «Belangrijke internationale ontwikkelingen».

<sup>2</sup> In het kader van het Platform Versterking Vaktechniek.

<sup>3</sup> Nederlandse groothandelaren in bloemen en planten die langs vaste routes (de «lijntjes») in Duitsland hun handelswaren aan detaillisten verkopen en leveren.

Op basis van de benadering waarbij de vaste inrichting en het hoofdhuis in belangrijke mate als afzonderlijke entiteiten worden behandeld (de «separate entity approach») wordt de winst tussen vaste inrichting en hoofdhuis «at arms length» toegedeeld. Dit standpunt is recentelijk nog eens neergelegd in een publicatie van de OESO (Model tax Convention: Attribution of income to permanent establishments). Overigens is ook de recente Nederlandse jurisprudentie<sup>1</sup> op dit terrein hiermee volledig in lijn.

#### 4.3.1.3. Verdeling van de heffingsrechten en voorkoming van dubbele belasting

In het vorenstaande is aangegeven dat het Nederlandse uitgangspunt voor actieve inkomsten is gebaseerd op de gedachte van kapitaal-importneutraliteit. Dit houdt in dat het primaat van de heffingsrechten toekomt aan de bronstaat. Mede in het licht van de bestrijding van geconstateerde toenemende uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag doordat vermogen in tax havens werd geparkeerd – een kapitaal export om fiscale redenen – is het onderscheid tussen actief en passief inkomen nader aangescherpt. Ik wijs in dat verband nogmaals op de recent tot stand gekomen wetwijziging op grond waarvan voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling ondermeer een onderscheid wordt gemaakt tussen zogenoemde «actieve» en «passieve» concernfinancieringsactiviteiten<sup>2</sup>. Dit onderscheid tussen «actieve» en «passieve» concernfinancieringsactiviteiten is – zoals reeds opgemerkt – inmiddels ook doorgetrokken naar het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 en onderdeel geworden van het Nederlands verdragsbeleid. In het kader van verdragsonderhandelingen streeft Nederland in het voorkomingsartikel de opname na van een bepaling die Nederland de mogelijkheid biedt om ook in verdragsrelaties dit onderscheid tussen actieve en passieve concernfinancieringsactiviteiten toe te passen bij het voorkomen van dubbele belasting over vaste inrichtingswinsten. Dit is onder andere gerealiseerd in het nieuwe belastingverdrag met Denemarken<sup>3</sup> (zie artikel 23, vierde lid, van dat verdrag en de bijbehorende toelichtende nota, Kamerstukken II 1997/98, 25 639, nr. 1).

#### 4.3.1.4. Bijzondere bepalingen in de winstsfeer

##### 4.3.1.4.1. Inleiding

Het Nederlandse uitgangspunt bij de verdeling van de heffingsgrondslag volgt in beginsel de hiervoor weergegeven internationale principes, zij het dat daar waar nodig een zekere flexibiliteit wordt gehanteerd. Dit laatste maakt het enerzijds mogelijk om met specifieke omstandigheden rekening te houden en daar waar nodig zaken aan te scherpen, dan wel te verduidelijken. Anderzijds biedt deze flexibiliteit ook ruimte voor onderhandelingsmarges, wanneer de potentiële verdragspartner op dit onderdeel onwrikbare wensen heeft waarvoor dat land bereid is op andere, voor Nederland van belang zijnde terreinen concessies te doen. Overigens is bij de concrete invulling van de verdeling van heffingsrechten het streven altijd gericht op het voorkomen van zowel dubbele belasting als dubbele vrijstelling en het bewerkstelligen van rechtszekerheid.

##### 4.3.1.4.2. Turnkey- projecten

Bij zogenoemde turnkey-projecten (projecten die kant en klaar worden opgeleverd) doet zich nogal eens het probleem voor dat landen de volledige contractsom voor projecten die uiteindelijk aldaar worden opgeleverd tot uitgangspunt nemen bij de belastingheffing. Om latere discussies in deze te vermijden streeft Nederland van oudsher de opname van een bepaling na waarin uitdrukkelijk wordt gesteld dat de winst van het project behoort te worden verdeeld naar de mate waarin de

---

<sup>1</sup> Zie in dit kader bij voorbeeld de arresten van de Hoge Raad van 7 mei 1997, nrs. 31 795 en 30 294 (VN 1997, blz.1975, punt 10 en VN 1997, blz.1982, punt 13).

<sup>2</sup> Stb. 1996/651.

<sup>3</sup> Trb. 1996, 210.

werkzaamheden in Nederland dan wel in het land van de verdragspartner zijn verricht. In de door Nederland gesloten belastingverdragen zijn voor dit doel soms verschillende teksten gebruikt.

#### 4.3.1.4.3. Cost contribution overeenkomsten (costsharing)

Een van de gevolgen van de internationalisering van het Nederlandse bedrijfsleven is dat Nederlandse moedermaatschappijen veelal zijn gaan fungeren als centrum voor dienstverlening; dit zowel voor hun binnenlandse en buitenlandse dochtervennootschappen als voor hun eventuele zustervennootschappen. De met deze dienstverlening samenhangende kosten worden aan de gelieerde vennootschappen doorberekend. Zolang deze kostentoekening op «arm's length» basis plaatsvindt, is er geen enkele reden om de kostentoekening te weigeren. Deze visie wordt inmiddels internationaal breed gedragen. In het transfer pricing rapport van de OESO is aan cost contribution arrangements inmiddels een hoofdstuk gewijd. Om alle twijfel op dit punt uit te sluiten, is het Nederlandse streven toch nog steeds gericht op de opname in de belastingverdragen van een bepaling waarin uitdrukkelijk is vastgelegd dat deelname aan «costsharing» op zichzelf geen aanleiding is om te veronderstellen dat de betrokken gelieerde vennootschappen zouden handelen in strijd met het «arm's length» uitgangspunt. Uiteraard staat het de verdragsluitende staten vrij om te beoordelen of de in het kader van de «costsharing» overeenkomst overeengekomen kostenvergoeding op «arm's length» basis is vastgesteld.

#### 4.3.1.4.4. Werkzaamheden buitengaats/vergunningen

Sinds de uitbreiding per 1 januari 1990 van de Nederlandse fiscale jurisdictie tot het Nederlandse deel van continentale plat<sup>1</sup> is het Nederlandse beleid er intussen actief op gericht om de nationale heffingsmogelijkheden op dit terrein ook onder verdrag te kunnen toepassen. Dit is uitgemond in een specifieke bepaling voor werkzaamheden buitengaats. In overeenstemming met de Nederlandse nationale regelgeving op dit terrein is ingevolge deze verdragsbepaling sprake van een vaste inrichting wanneer de werkzaamheden op het continentale plat meer dan 30 dagen in beslag nemen. De verdragsbepaling die intussen al in vele verdragen is opgenomen en in de toelichtende nota's daarbij is toegelicht (bij voorbeeld artikel 25 van het belastingverdrag met Zweden<sup>2</sup>) heeft verder als belangrijk doel de rechtszekerheid te bevorderen en het ontgaan van belasting te voorkomen (deze werkzaamheden duren veelal relatief kort, zodat ook slechts voor een relatief korte periode sprake is van een vaste inrichting). Ofschoon een dergelijke verdragsbepaling in het OESO-modelverdrag ontbreekt, is de opname ervan bij kuststaten inmiddels ook in internationaal verband zeer gebruikelijk geworden.

<sup>1</sup> Wet van 13 december 1989, Stb. 554. Deze uitbreiding van de Nederlandse fiscale jurisdictie tot het Nederlandse deel van het continentaal plat is gebaseerd op het Verdrag van Genève van 1958 (Trb. 1966, 126) en goedgekeurd bij Rijkswet van 7 juli 1965 (Stb. 343).

<sup>2</sup> Trb. 1991, 108.

<sup>3</sup> Het verdrag van de Verenigde Naties inzake het recht van de zee (Trb. 1984, 55).

<sup>4</sup> Een voorstel van Rijkswet tot instelling van een exclusieve economische zone is al geruime tijd aanhangig bij de Staten-Generaal.

<sup>5</sup> Zie in dit verband ondermeer de belastingverdragen met Bulgarije (Trb. 1990, 131) en die met de Oekraïne (Trb. 1995, 285), Kazachstan (Trb. 1996, 150), Belarus (Trb. 1996, 119) en de Russische Federatie (Trb. 1997, 30).

Inmiddels hebben zich in het zeerecht enige ontwikkelingen voorgedaan, die op dit terrein van belang zijn. Ik doel daarmee op de instelling van de zogenoemde exclusieve economische zone<sup>3</sup>. Ofschoon Nederland nog niet is overgegaan tot instelling van een exclusieve economische zone<sup>4</sup>, en dus ook nog niet tot een overeenkomstige uitbreiding van de Nederlandse fiscale jurisdictie, is het Nederlandse verdragsbeleid – vooruitlopend daarop – sedert het begin van de jaren negentig er op gericht om in de belastingverdragen bij de omschrijving van het territorium van Nederland alvast van dit zeerechtverdrag uit te gaan<sup>5</sup>.

#### 4.3.1.4.5. Technische dienstverlening

In het verleden heeft de fiscale behandeling van vergoedingen voor technische diensten in een aantal verdragsrelaties problemen gegeven. Daarbij werd door de betrokken verdragspartner het standpunt ingenomen dat dergelijke vergoedingen, in overeenstemming met hun nationale wetgeving, voor de toepassing van het verdrag zouden zijn aan

te merken als royalty's. Dit speelt uiteraard met name wanneer in de relatie met de betrokken verdragspartner een (beperkte) bronstaatheffing voor royalty's is afgesproken. Teneinde in de toekomst bij de toepassing van de belastingverdragen kwalificatieproblemen op dit terrein te voorkomen, is het Nederlandse streven er al geruime tijd op gericht om in de belastingverdragen uitdrukkelijk vast te leggen dat vergoedingen voor technische diensten, vergoedingen voor studies en voor toezichhoudende werkzaamheden e.d. daaronder begrepen, onder de reikwijdte van het winstartikel, respectievelijk het verdragsartikel inzake zelfstandige arbeid vallen. Dat betekent dat de staat waar de diensten worden verricht de vergoedingen daarvoor alleen kan belasten indien die diensten in die staat zijn verricht vanuit een in die staat gevestigde vaste inrichting of vast middelpunt<sup>1</sup>.

#### 4.3.1.5. Instrumentarium voor een correcte winsttoerekening

Zoals ook vermeld in de nota «Belastingen in de 21e eeuw», is een belangrijk internationaal fiscaal aandachtspunt de problematiek van transfer pricing. Met het bedrijfsleven zal nader worden overlegd over de verschillende aspecten daarvan<sup>2</sup>.

##### 4.3.1.5.1. Arm's length

Ondanks de wijzigingen van de omgevingsfactoren is de internationale communis opinio ten aanzien van de wijze waarop de winst voortvloeiend uit grensoverschrijdende transacties moet worden verdeeld, niet gewijzigd. De OESO-Lidstaten hebben recent nog eens onderstreept dat het zogenoemde «arms length» uitgangspunt de in deze te hanteren internationale standaard is. Op basis van het «arm's length» uitgangspunt worden transacties tussen gelieerde ondernemingen als zakelijk gekenschetst indien de tussen partijen overeengekomen voorwaarden niet afwijken van die welke tussen onafhankelijke derden zouden zijn overeengekomen. Dit beginsel is neergelegd in artikel 9 van het OESO-modelverdrag. In het tweede lid van dit artikel is vastgelegd dat, ingeval onzakelijk handelen tussen gelieerde ondernemingen leidt tot een winstcorrectie, de andere verdragsluitende staat zal overgaan tot een compenserende winstcorrectie. Gegeven het Nederlandse standpunt dat dubbele belastingheffing zoveel als mogelijk moet worden voorkomen, is Nederland groot voorstander van de opname van deze bepaling in de belastingverdragen. In voorkomende gevallen is Nederland echter bereid om op verzoek van de verdragspartner in het verdrag vast te leggen dat toepassing van de compenserende winstcorrectie achterwege blijft in geval van fraude, grove nalatigheid of moedwillig verzuim<sup>3</sup>. Uit het commentaar op artikel 9 van het OESO-modelverdrag blijkt overigens duidelijk dat wanneer de andere verdragsluitende staat de oorspronkelijke winstcorrectie niet onderschrijft, zij op grond van een verdragsbepaling conform artikel 9, tweede lid, van het OESO-modelverdrag niet gehouden is tot het aanbrengen van zo'n compenserende winstcorrectie. Nederland is in voorkomende gevallen -op verzoek van potentiële verdragspartner- bereid tot een nadere explicitering van dit voorbehoud in de verdrags-tekst<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Zie in dit verband onder meer de belastingverdragen met Oekraïne (Trb. 1995, 285), Venezuela (Trb. 1991, 107), Kazachstan (Trb. 1996, 119) en Belarus (Trb. 1996, 150).

<sup>2</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1997–1998, 25 810, nr. 2, blz. 188, § 2.3.1.

<sup>3</sup> Zie in dit verband onder meer de belastingverdragen met Argentinië (Trb. 1997, 63), Mexico (Trb. 1993, 160).

<sup>4</sup> Zie in dit verband bij voorbeeld de belastingverdragen met Mexico (Trb. 1993, 160), Bulgarije (Trb. 1990, 131) en Turkije (Trb. 1987, 197).

In 1993 is de OESO begonnen met een actualisering/herziening van de bestaande richtlijnen voor de concrete toepassing van het «arm's length» uitgangspunt. In juli 1995 is het eerste deel van de herziene richtlijnen gepubliceerd. In dit eerste deel, dat met name ingaat op de principes en de te hanteren methoden, wordt in sterke bewoordingen de consensus binnen de OESO-Lidstaten over toepassing van het «arm's length» uitgangspunt als internationale standaard onderstreept. Aan toepassing van allocatie van wereldwijde geconsolideerde concernwinst tussen concernonderdelen op basis van een vooraf bepaalde formule (de

zogenoemde «Global Formulary Apportionment») wordt weliswaar aandacht besteed, doch deze methode wordt vooralsnog vanwege zijn praktische onuitvoerbaarheid slechts als een theoretisch alternatief voor het «arm's length» uitgangspunt gezien.

Ten aanzien van de methoden die op grond van de nieuwe richtlijnen kunnen worden gehanteerd kan wel op enige ontwikkeling worden gewezen. Naast de traditionele methoden (Comparable uncontrolled price method, Cost plus method en Resale price method) is het voortaan onder omstandigheden mogelijk methoden te hanteren die zijn gericht op een vergelijking van de op specifieke transacties behaalde winst. Het betreft de zogenoemde «transactional profit» methoden; de «profit split» methode en de «transactional net margin» methode. Het wezenlijke verschil tussen «global formulary apportionment» en deze «transactional profit methods» is dat bij de eerste methode een formule wordt gebruikt die vooraf voor alle belastingplichtigen is bepaald om de winst te alloceren, terwijl bij de laatstgenoemde methoden per geval (een specifieke transactie) de winsten van een of meer gelieerde onderneming worden vergeleken met de winst waarnaar vergelijkbare onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare omstandigheden zouden hebben gestreefd.

Verder zij opgemerkt dat de nieuwe richtlijnen meer aandacht besteden aan de toepassing van de methoden (functionele analyse en vergelijkbaarheidsonderzoek) en de noodzaak tot samenwerking tussen de belastingadministraties bij de uitvoering.

Het «arm's length» uitgangspunt wordt, zoals hiervoor is opgemerkt, ook gehanteerd bij de allocatie van winst tussen vaste inrichting en hoofdhuis.

De «arm's length» benadering is onderdeel van het Nederlandse belastingrecht. Specifieke wetgeving om de nieuwe richtlijnen te implementeren is niet nodig. Na het uitkomen van de herziene OESO-richtlijnen op dit gebied heb ik de nodige stappen ondernomen om de Belastingdienst op de hoogte te brengen van de laatste ontwikkelingen. Zo zijn de richtlijnen vertaald in het Nederlands en zijn voor de Belastingdienst bijscholingscursussen georganiseerd die naast het geven van een praktische beschrijving van de richtlijnen er met name op gericht zijn geweest aspecten zoals het uitvoeren van een functionele analyse en een vergelijkingsonderzoek nader toe te lichten.

Tenslotte is in dit kader nog van belang dat ik voor de behandeling van vraagstukken op het terrein van de verrekenprijzen besloten heb om binnen de Belastingdienst een aparte eenheid te formeren, de zogenoemde Coördinatiegroep verrekenprijzen, met als taakopdracht:

- het vormen van een aanspreekpunt voor zowel de Belastingdienst als het departement;
- het voorbereiden van beleid in geval van uitholling van de Nederlandse heffingsgrondslag als gevolg van onjuiste verrekenprijzen;
- de coördinatie en ondersteuning van de uitvoering van het beleid; en
- het meewerken aan de beleidsvorming in internationaal verband.

Ook de eerdergenoemde «gezamenlijke» goedkeuringen vooraf<sup>1</sup> dienen te worden voorgelegd aan de Coördinatiegroep verrekenprijzen. Daarnaast is voor de coördinatiegroep een belangrijke taak weggelegd op het terrein van de opleidingen. De instelling van de coördinatiegroep vond plaats op 1 februari 1998.

De instelling van deze coördinatiegroep vindt overigens ook steun in de bevindingen van de Algemene Rekenkamer, die binnen de Belastingdienst een onderzoek heeft verricht naar de aanpak van verrekenprijzen.

---

<sup>1</sup> Zie onderdeel 3.3.2.

#### 4.3.1.5.2. De Coördinatiegroep tax havens

Binnen de Belastingdienst is de Coördinatiegroep tax havens (verder CGT) actief. De CGT heeft als taak het ten behoeve van toepassing door de Belastingdienst ontwikkelen van beleid voor gevallen waarin een aantasting of erosie van de heffingsgrondslag van de Nederlandse vennootschapsbelasting en/of dividendbelasting plaatsvindt. Hierbij kan gedacht worden aan constructies waarin rentestromen vloeien naar vennootschappen in tax havens, constructies waarbij Nederlands vermogen wordt ondergebracht in buitenlandse financieringsmaatschappijen, internationale verhangingen en internationale holdingconstructies en constructies waarbij belastingplichtigen door middel van zetelverplaatsing belasting trachten te ontgaan. De CGT dient de uitvoering van het ontwikkelde beleid te coördineren en de eenheden van de Belastingdienst in de uitvoering te ondersteunen.

#### 4.3.2. Dividend/interest/royalty's

##### 4.3.2.1. Algemeen

De Nederlandse belastingverdragen kunnen in vele gevallen als gunstig worden gekenschetst ten opzichte van de verdragen die andere landen met de Nederlandse verdragspartner hebben gesloten. Het gunstige aspect zit met name in de lagere bronheffingen op dividenden in deelnemingsverhoudingen, op interest en royalty's.

Met betrekking tot de deelnemingsdividenden streeft Nederland al van oudsher na dubbele belasting op vennootschapsniveau te voorkomen door toepassing van de deelnemingsvrijstelling. In internationale verhoudingen geldt in lijn met de theorie van de kapitaal-importneutraliteit hetzelfde. Hierin past het Nederlandse uitgangspunt om onder verdrag te komen tot een bronstaatvrijstelling voor deelnemingsdividenden. Met betrekking tot de overige inkomenscategorieën spelen zowel het uitgangspunt van kapitaal-exportneutraliteit als de doelstelling zoveel mogelijk obstakels voor het vrije verkeer van personen, kapitaal, goederen en diensten weg te nemen een rol. De accenten liggen echter verschillend.

Het huidige Nederlandse systeem van inkomsten uit vermogen resulteert voor regulier belast inkomen in een belastingdruk die internationaal gezien hoog is. Dit zal in het licht van een verdere internationalisering van (kapitaal)markten negatieve effecten genereren (zoals het ontgaan van belasting en fraude) genereren. In de nota «Belastingen in de 21e eeuw», wordt in dit kader ingegaan op invoering van naar een vast tarief belast forfaitair rendement op vermogensbestanddelen<sup>1</sup>. De invoering van een dergelijke vermogensrendementsheffing zou fiscaal geïndiceerd beleggen en belastingvlucht kunnen verminderen. Voor buitenlandse belastingplichtigen zal de vermogensrendementsheffing slechts voor bepaalde onroerende zaken toepasbaar zijn. Winst uit een vaste inrichting en winst uit aanmerkelijk belang vallen volgens bovenvermelde nota in aparte «boxen». Ook thans vindt met betrekking tot bepaalde onroerende zaken, namelijk eigen woningen, een heffing op forfaitaire basis plaats. Internationaal bezien is het belasten van inkomen uit onroerende zaken van buitenlandse belastingplichtigen een gebruikelijk verschijnsel. Voor andere vermogensinkomsten – bij voorbeeld inkomsten uit aandelen of vorderingen – is dat niet het geval. Nationaal en onder verdragen wordt ervan uitgegaan dat het primaat van de heffingsrechten over dergelijke vermogensinkomsten toekomt aan de woonstaat. Aan de bronstaat komt hooguit een beperkt heffingsrecht in de vorm van een bronbelasting toe. Voor Nederland geldt alleen de dividendbelasting. Het stelsel zoals omschreven in de nota «Belastingen in de 21e eeuw» noopt naar mijn mening in beginsel niet tot een wijziging van deze benadering<sup>2</sup>. De Nederlandse dividendbelasting zou kunnen worden gehandhaafd en

<sup>1</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1997–1998, 25 810, nr. 2, blz. 59, § 6.2.

<sup>2</sup> In hun publicatie «Het Nederlandse fiscale verdragsbeleid» merken de heren De Bont en Van der Geld op dat zij problemen verwachten indien Nederland in internationaal verband geen verrekening zou toestaan van de in het buitenland geheven bronbelasting en wanneer Nederland de forfaitaire rendementsheffing ook toepast bij buitenlands belastingplichtigen.

buitenlandse bronheffingen zouden met de forfaitaire rendementsheffing van binnenlandse belastingplichtigen kunnen worden verrekend. Vanuit internationaal perspectief zie ik voor het stelsel van de 21e eeuw dan ook voorsnog geen onoverkomelijke theoretische belemmeringen

#### 4.3.2.2. Dividenden

##### 4.3.2.2.1. Definitie van dividenden

Op één onderdeel na komt de door Nederland in belastingverdragen nagestreefde definitie van dividenden overeen met de definitie zoals terzake is opgenomen in het OESO-modelverdrag. De afwijking van het OESO-modelverdrag ziet op de uitbreiding van de definitie van dividenden met interest genoten op winstdelende obligaties. Zoals bekend voorziet de Nederlandse fiscale wetgeving uitsluitend voor deze categorie van interest in een bronbelasting. Door in verdragsrelaties deze categorie van interest onder de reikwijdte van het dividendartikel te brengen, kan Nederland, tot maximaal het in de desbetreffende verdragsrelatie voor dividendinkomen overeengekomen verdragstarief, zijn nationale heffingsrechten op deze interest blijven toepassen, ongeacht of in die verdragsrelatie voor interestinkomen een bronstaatvrijstelling is overeengekomen. Het spreekt voor zichzelf dat dit geen hard punt is, zeker niet in verdragsrelaties waarbij teneinde tot een totaal compromis te komen, de acceptatie door Nederland van een beperkte bronheffing op interest noodzakelijk is.

In de afgelopen jaren heeft de Hoge Raad in het kader van zogeheten kasgelden holdingconstructies enkele arresten gewezen waarin de heffing van Nederlandse dividendbelasting in strijd werd geacht met de van toepassing zijnde belastingverdragen. Mede in reactie op deze kasgeld- en holdingconstructies, die zowel in nationale als in internationale verhoudingen werden toegepast, is per 1 januari 1997 een nieuw regime voor winst uit aanmerkelijk belang ingevoerd dat tevens zijn weerslag heeft gevonden in het Nederlandse verdragsbeleid<sup>1</sup>. Met de invoering van dit nieuwe regime is beoogd een situatie te creëren waarin grensoverschrijdende kasgeld- en holdingconstructies niet langer aantrekkelijk zijn. De hiervoor bedoelde rechtspraak heeft voor wat betreft het Nederlandse verdragsbeleid in de praktijk dan ook in belangrijke mate haar betekenis verloren.

Inkomsten behaald bij de inkoop van aandelen en inkomsten uit liquidatie vormen ingevolge de Nederlandse fiscale wetgeving inkomsten uit aandelen en worden derhalve onder de door Nederland gesloten belastingverdragen beheerst door de bepalingen van het dividendartikel. Ingevolge de recente wijzigingen in het Nederlandse aanmerkelijkbelangregime, worden deze inkomsten voor de toepassing van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in aanmerkelijkbelangrelaties echter aangemerkt als winst uit aanmerkelijk belang. Teneinde te voorkomen dat als gevolg van deze wijzigingen in de nationale wetgeving onduidelijkheid zou kunnen ontstaan over de kwalificatie van deze inkomsten voor de toepassing van de Nederlandse belastingverdragen, wordt expliciet vastgelegd dat die inkomsten onder de reikwijdte van het dividendartikel vallen<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Zie onderdeel 4.3.3.

<sup>2</sup> Zie in dit verband onder meer de nota van toelichting bij het belastingverdrag met de Russische Federatie (Kamerstukken II 1996/97, 25 347, nr. 2), waarin wordt aangegeven dat met de aanpassing in de nationale aanmerkelijkbelangwetgeving geenszins is beoogd de heffingsbevoegdheid onder de verdragen te wijzigen.

##### 4.3.2.2.2. Bronheffing op deelnemingsdividenden

Gegeven het Nederlandse systeem van de deelnemingsvrijstelling, blijft een buitenlandse bronheffing ingehouden op uit het buitenland ontvangen deelnemingsdividenden als additionele last in beginsel volledig op de Nederlandse moedervennootschap drukken. Deze extra kostenpost kan binnen een vennootschappelijke keten ten gevolge van een cumulatie van bronheffingen sterk oplopen en investeringen in het buitenland belemmeren. In overeenstemming met de theorie van de kapitaal-import-neutraliteit is in Nederland de deelnemingsvrijstelling ook



van toepassing op voordelen uit buitenlandse deelnemingen. Daarvoor is geen voorziening in de belastingverdragen nodig. Om voorts te bereiken dat er geen (economische) dubbele heffing op vennootschapsniveau optreedt als gevolg van onverrekenbare dividendbelasting, is het Nederlandse streven bij de totstandkoming van belastingverdragen er altijd op gericht om te komen tot een nultarief voor deelnemingsdividenden. Landen die uitgaan van kapitaal-export-neutraliteit en van verrekening gaan zoals bekend niet per definitie uit van 0%. Het OESO-modelverdrag gaat dan ook uit van een verdragstarief van 5% voor deelnemingsdividenden.

Het Nederlandse streven naar een nul-tarief voor deelnemingsdividenden is overigens volledig in overeenstemming met de in EU-verband van toepassing zijnde moederdochterrichtlijn. Immers, ingevolge de moederdochterrichtlijn dienen de EU Lid-Staten in deelnemingsverhoudingen van 25% of meer inhouding van bronbelasting achterwege te laten. In dit verband zij nog wel opgemerkt dat, ofschoon de moeder/dochterrichtlijn nog steeds uitgaat van een deelnemingsvereiste van ten minste 25%, Nederland in het kader van de versterking van ons land als vestigingsland ingevolge een nationale wettelijke regeling op basis van wederkerigheid in EU-verhoudingen het nultarief van de moederdochterrichtlijn reeds toepast bij een deelname van ten minste 10%<sup>1</sup>. Dit geldt thans in relatie tot Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en Griekenland. In overeenstemming hiermee is Nederland ook bereid om in verdragsrelaties buiten EU-verband af te spreken dat het verlaagde verdragstarief voor deelnemingsdividenden reeds toepassing vindt bij een deelname van ten minste 10%. Waar in het verleden veelal sprake was van omvangrijke deelnemingen (groter dan 25%), blijkt door de jaren heen dat het Nederlandse bedrijfsleven mede als gevolg van de schaalvergroting van bedrijven (joint ventures, fusies, e.d.) in de praktijk ook meer deelneemt in kleinere pakketten, waarbij zeker in de aanvangsfase van de investering in voorkomende gevallen sprake is van deelnemingen van minder dan 25%. In dit verband kan een verlaging van het deelnemingsvereiste op zichzelf al een stimulans betekenen voor het doen van nieuwe investeringen. Dit voordeel geldt dan uiteraard zowel voor Nederlandse bedrijven die in het buitenland investeren als voor buitenlandse bedrijven die in Nederland investeren.

Overigens kunnen zich in de relatie tot bepaalde potentiële verdragspartners ook omstandigheden voordoen die het vanuit Nederlandse optiek wenselijk maken een beperkte bronstaatheffing, dan wel de opname van een specifieke anti-misbruikbepaling af te spreken.

Ofschoon het in Nederland gevestigde bedrijfsleven de deelnemingsvrijstelling als gunstig ervaart, zijn in de loop der jaren de kosten van de niet-verrekenbare buitenlandse bronbelasting steeds meer als een nadeel van de deelnemingsvrijstelling naar voren gekomen. Met name in geval van een vennootschappelijke keten met verschillende binnenlandse en buitenlandse schakels, zoals bij hier te lande gevestigde hoofdkantoren en houdstermaatschappijen van buitenlandse multinationals, kan de totale belastingdruk als gevolg hiervan sterk oplopen. Bij dergelijke hoofdkantoren en houdstermaatschappijen, waar geldstromen Nederland binnenkomen en weer uitgaan, kan onder omstandigheden een ongewenste cumulatie van heffingen op vennootschapsniveau optreden. Potentiële investeerders zullen bij de keuze van een vestigingsplaats deze kosten als nadeel van een eventuele vestiging in Nederland ervaren. Teneinde tot verbetering van het Nederlandse vestigingsklimaat te komen heb ik enkele jaren geleden een regeling ontwikkeld die voor deze kosten een tegemoetkoming biedt. Ik doel hiermee op de zogenoemde tegemoetkoming wegens in het buitenland geheven bronbelasting op deelnemings-

---

<sup>1</sup> Artikel 4a, lid 3, van de Wet op de dividendbelasting 1965.

dividenden bij dooruitdeling<sup>1</sup>, een regeling die echter niet meer dan een «second best» oplossing is.

Daarnaast is vanuit het georganiseerde Nederlandse bedrijfsleven, vertegenwoordigd in de werkgroep Fiscale Infrastructuur, kritiek naar voren gekomen over de beperking in de aftrekbaarheid van kosten ingevolge artikel 13, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Op grond van dat artikel zijn alleen de kosten aftrekbaar die worden geacht bij te dragen aan in Nederland belastbare winst. De werkgroep Fiscale Infrastructuur geeft in haar rapportage van 19 januari 1996<sup>2</sup> overigens aan de indruk te hebben dat in de praktijk niet-aftrekbare financieringskosten weinig voorkomen. Wijziging van de wetgeving op dit punt had naar het oordeel van de werkgroep dan ook geen topprioriteit. Wel constateert de werkgroep dat afschaffing van de beperking van de kostenaftrek tot een vermindering van de administratieve lasten zou leiden<sup>3</sup>.

#### 4.3.2.2.3. Bronheffing op portfolio-dividenden

Voor portfolio-dividenden streeft Nederland zowel nationaal als in verdragsrelaties een gedeeld heffingsrecht voor de bronstaat en de woonstaat na. Nationaal kent Nederland een dividendbelasting van 25%; onder verdrag is Nederland bereid om op basis van wederkerigheid te komen tot een verlaging van dit tarief. Anders dan bij interest en royalty's vormt meestal het bruto-bedrag van de portfolio-dividenden zowel in de bronstaat als in de woonstaat de belastbare grondslag. In dergelijke omstandigheden vormt de toepassing van een bronbelasting geen belemmering voor het vrije verkeer van kapitaal en gaan andere overwegingen, zoals het gemis aan budgettaire opbrengsten wanneer een dergelijke beperkte bronstaatheffing in verdragsrelaties wordt prijsgegeven, een rol spelen. Zo ook voor Nederland. Het overgrote deel van de door Nederland gesloten belastingverdragen kent een verdragstarief van 15% voor portfolio-dividenden. Ook het OESO-modelverdrag gaat daarvan uit. Als woonstaat van de portfolio-aandeelhouder staat Nederland in verdragsrelaties toe dat de in het buitenland ingehouden bronbelasting op portfolio-dividenden tot een bedrag dat maximaal overeenkomt met het verdragspercentage wordt verrekend met de aan deze dividenden toe te rekenen Nederlandse belasting.

Buiten verdragsituaties is ingevolge het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 verrekening van bronbelasting op portfolio-dividenden alleen mogelijk in relatie tot ontwikkelingslanden en wel tot een bedrag dat maximaal overeenkomt met 25% van het bruto bedrag van die dividenden.

#### 4.3.2.2.4. Bronheffing op dividenden uitgekeerd op aandelen die behoren tot een aanmerkelijk belang

De recente wijzigingen in het Nederlandse aanmerkelijkbelangregime zijn er met name op gericht om te voorkomen dat de Nederlandse belastingclaim verloren gaat. Bij emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder naar het buitenland wordt de Nederlandse belastingclaim door middel van een conserverende aanslag veiliggesteld. Bij dividenduitkeringen wordt de Nederlandse dividendbelasting op de conserverende aanslag afgeboekt om dubbele belasting te voorkomen. Met het oog op deze ontwikkelingen kan men zich afvragen of Nederland in verdragsrelaties voor zogenoemde aanmerkelijkbelangdividenden een verdragstarief van 15% moet nastreven. Immers, toepassing van een verdragstarief van bijvoorbeeld 25% – conform het tarief van de Nederlandse dividendbelasting – betekent dat Nederland ook in verdragsrelaties bij dividenduitdeling een deel van zijn belastingclaim op de aanmerkelijkbelangwinsten realiseert en dat door afboeking van die 25% (in plaats van 15%) op de conserverende aanslag dubbele belasting wordt voorkomen. Teneinde duidelijk te maken

<sup>1</sup> Artikel 11 en 12 van de Wet op de dividendbelasting 1965.

<sup>2</sup> Gepubliceerd als bijlage bij Kamerstukken II 1995/96, 24 696, nr. 3.

<sup>3</sup> In zijn uitspraak van 18 februari 1998 heeft het Hof Amsterdam de stelling dat de beperking van kostenaftrek ingevolge artikel 13, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 strijdig zou zijn met het Europese recht verworpen. Thans is niet bekend of beroep in cassatie tegen deze uitspraak is ingesteld. Ook in de literatuur heeft dit onderwerp de aandacht gekregen. Zie in dit verband onder meer Professor dr. L. G. M. Stevens, Herbezinning op rente, Weekblad 1997/6235, blz. 307 t/m 330, C. W. van Noordenne, Enige recente arresten op het gebied van non-discriminatie en hun weerslag op artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting, MBB 1995/5, blz. 142 t/m 146, P. G. H. Albert, De kostenaftrekbeperking van art. 13, eerste lid, Wet Vpb 1996: protectionisme, maar geen discriminatie, Weekblad 1995/6173, blz. 1697 t/m 1702 en drs. J. P. Linders en mr. B. Wagenaar, De EU-mythe rond non-discriminatie, een veredelde Pavlov-reactie, Weekblad 1996/ 6222, blz. 1705 t/m 1718.

dat met name een realisatie is beoogd van de Nederlandse belasting-claims over de stille reserves die zijn opgebouwd tijdens de periode van Nederlands ingezetenschap, kan worden afgesproken dat het verdragstaxtarief van 25% niet meer van toepassing zal zijn op het moment dat de conserverende aanslag volledig is afgeboekt door dividenduitkeringen.

4.3.2.2.5. Van belastingheffing vrijgestelde pensioenfondsen en andere van belastingheffing vrijgestelde «not-for-profit» organisaties  
Reeds geruime tijd is het vast Nederlands verdragsbeleid dat in een van de verdragsluitende Staten gevestigde, aldaar van belastingheffing vrijgestelde pensioenfondsen recht hebben op toekenning van de verdragsvoordelen; dit ongeacht of in het desbetreffende belastingverdrag een uitdrukkelijke bepaling terzake is opgenomen<sup>1</sup>. Dit verdragsbeleid is neergelegd in het Besluit van 1 september 1993, nr. IFZ93/874<sup>2</sup>, en vindt ook toepassing op van belastingheffing vrijgestelde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen, alsmede op overheidsinstellingen. Wel dient daarbij sprake te zijn van wederkerigheid. In vorengenoemd besluit is daarom ook aangegeven dat wanneer in de uitvoeringspraktijk onverhoopt mocht blijken dat een verdragspartner zonder uitdrukkelijke verdragsbepaling terzake niet bereid is de verdragsvoordelen toe te kennen aan in Nederland gevestigde pensioenfondsen of andere, van belastingheffing vrijgestelde «not-for-profit» organisaties, Nederland omgekeerd (in situaties waar die verdragsgerechtigdheid niet expliciet in het belastingverdrag is opgenomen) de verdragsvoordelen ook niet zal toekennen aan de in het land van die verdragspartner gevestigde, aldaar van belastingheffing vrijgestelde pensioenfondsen en andere aldaar van belastingheffing vrijgestelde «not-for-profit» organisaties. Overigens heeft de praktijk uitgewezen dat op dit terrein wel voorzieningen wenselijk zijn om dividend-stripping tegen te gaan (zie in dit kader het nieuwe belastingverdrag met Finland<sup>3</sup>).

Inmiddels is het Nederlandse streven er op gericht om de verdragsgerechtigdheid van centrale overheden en lagere overheden uitdrukkelijk in het belastingverdrag vast te leggen (dit conform het OESO-modelverdrag van 1995) en voor dividendden, ontvangen door van belastingheffing vrijgestelde pensioenfondsen een uitsluitende woonstaatheffing overeen te komen. In de gevallen waarin de potentiële verdragspartner niet bereid is om voor van belastingheffing vrijgestelde pensioenfondsen een uitsluitende woonstaatheffing overeen te komen, streeft Nederland de opname van een verdragsbepaling na waarin de verdragsgerechtigdheid van die pensioenfondsen uitdrukkelijk wordt vastgelegd.

#### 4.3.2.2.6. Anti-ontgaansbepalingen bij dividendden

Zoals bekend is het Nederlandse verdragsbeleid nog steeds gericht op een bronstaatvrijstelling voor deelnemingsdividendden. In voorkomende gevallen moet zo'n bronstaatvrijstelling echter gepaard gaan met specifieke anti-doorstroommaatregelen. Dit is het geval wanneer de Nederlandse verdragspartner geen bronheffing kent op uitgaande dividendden en bovendien de uit het buitenland afkomstige dividendden niet in de belastingheffing betreft. Zonder nadere voorzieningen zouden in dergelijke situaties inwoners van derde staten waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten hun uit Nederland afkomstige dividendden zonder inhouding van Nederlandse of andere buitenlandse (bron)belasting kunnen toucheren, door die dividendden te laten lopen via een in de betrokken Nederlandse verdragspartner gevestigde tussenholding. De belastingverdragen met Tunesië<sup>4</sup> en Venezuela<sup>5</sup>, alsmede het met Malta ondertekende wijzigingsprotocol, bevatten bij voorbeeld dergelijke specifieke anti-doorstroommaatregelen.

<sup>1</sup> Voor de goede orde zij nog opgemerkt dat zonder uitdrukkelijke verdragsbepaling dergelijke entiteiten in principe geen recht zouden hebben op verdragsbescherming aangezien zij in hun staat van vestiging van belastingheffing zijn vrijgesteld en derhalve niet kwalificeren als inwoner voor de toepassing van belastingverdragen.

<sup>2</sup> VN 1993, blz. 2780, punt 6.

<sup>3</sup> Trb. 1996, 60.

<sup>4</sup> Trb. 1995, 164.

<sup>5</sup> Trb. 1991, 107.

#### 4.3.2.3. Interest

##### 4.3.2.3.1. Algemeen

Het OESO-modelverdrag voorziet voor interest-inkomsten in een uniform verdragstarief van 10%. Het Nederlandse verdragsbeleid is daarentegen – uitgaande van de theorie van kapitaal-export-neutraliteit, alsmede de wens de belemmeringen voor het kapitaalverkeer zoveel mogelijk weg te nemen – al van oudsher gericht op een uitsluitende heffingsbevoegdheid voor de woonstaat. Dit sluit aan bij het uitgangspunt in de Nederlandse nationale wetgeving, die, in tegenstelling tot vele andere landen, voor intercompany interest geen bronheffing bevat. Ook interest op spaartegoeden is daaraan thans niet onderworpen. In verdragsrelaties zal Nederland, wanneer toch moet worden ingestemd met een bronheffing, trachten deze te beperken tot situaties buiten de ondernemings sfeer en voorts als woonstaat ter voorkoming van dubbele belasting een verrekening toestaan voor de in dat andere land op het interest-inkomen ingehouden bronbelasting. Buiten verdragsrelaties voorziet het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 alleen bij ontwikkelingslanden in een verrekening van de buitenlandse bronbelasting. Hierna zal eerst worden ingegaan op het Nederlandse beleid met betrekking tot intercompany-interest en daarna op het Nederlandse beleid met betrekking tot interest op spaartegoeden.

##### 4.3.2.3.2. Intercompany interest

Zoals in onderdeel 4.3.2.3.1. is aangegeven kent Nederland geen bronheffingen op interest. Het Nederlandse streven bij de totstandkoming van belastingverdragen is in lijn daarmee altijd gericht op een zo laag mogelijk verdragstarief voor interest-inkomen; het liefst een nultarief. Zolang de Nederlandse genietter van dit interest-inkomen de buitenlandse bronbelasting volledig kan verrekenen met de Nederlandse belasting die over die inkomsten is verschuldigd, werpt zo'n bronbelasting geen belemmering op voor het vrije kapitaalverkeer. Met name buiten de sfeer van de particuliere beleggingen is een volledige verrekening van de buitenlandse bronbelasting echter niet altijd mogelijk. Buiten de sfeer van de particuliere beleggingen kunnen zich bij de verrekening van de buitenlandse bronbelasting problemen voordoen en wel ingeval de genietter van het interest-inkomen voor de verwerving daarvan ook zelf kosten heeft gemaakt. Gedacht kan worden aan een Nederlandse financiële instelling die haar naar het buitenland uitgeleende gelden zelf heeft ingeleend en daarop interest verschuldigd is. Als gevolg van de renteaftrek is voor de Nederlandse financiële instelling de netto-opbrengst van de aan het buitenland verstrekte lening en daarmee ook de ruimte voor verrekening van de over het bruto-bedrag geheven buitenlandse bronbelasting, beperkt. Indien dit voor haar gunstiger uitvalt mag in zo'n geval de Nederlandse financiële instelling ervoor opteren haar in het buitenland verschuldigde bronbelasting als kosten in mindering te brengen op de in Nederland belastbare rente-opbrengsten<sup>1</sup>. In de praktijk worden deze niet verrekenbare kosten door de Nederlandse geldverschaffer uiteraard doorberekend in de rentepercentages die hij zijn buitenlandse debiteuren in rekening brengt. Hoge bronheffingen leiden er aldus toe dat de kosten van geleend geld voor de debiteur toenemen en zijn investeringsmogelijkheden verminderen.

Anders dan in Nederland komt echter zowel in de wetgeving van een aantal industrielanden als in de wetgeving van vele ontwikkelingslanden nog steeds een bronheffing op interest-inkomen voor. Is in voorkomende gevallen de verdragspartner niet bereid zijn wensen op dit terrein in voldoende mate te matigen, dan probeert Nederland voor deze rente-inkomsten gedifferentieerde verdragstarieven af te spreken en in ieder geval voor die categorieën van interest – met name in de sfeer van

---

<sup>1</sup> Besluit van 21 juni 1996, nr. IFZ96/619M, VN 1996, blz. 2960, punt 7.

ondernemingen – waarvan de netto-opbrengst gering is, overeenstemming te bereiken over een relatief laag verdragstarief. Dit geldt bij voorbeeld voor inkomsten zoals interest betaald op door bankinstellingen verstrekte leningen, interest betaald tussen gelieerde ondernemingen en interest betaald op leverancierskrediet.

#### 4.3.2.3.3. Interest op spaartegoeden

Voor de in Nederland wonende particuliere belegger hoort het fiscaal niet uit te maken waar hij zijn vermogen belegt; voor hem is de Nederlandse belastingdruk bepalend. Er geldt in het algemeen het principe van woonstaatheffing. Ook wanneer op zijn uit het buitenland ontvangen interest-inkomen een bronheffing drukt, kan hij (als sprake is van een belastingverdrag) deze buitenlandse bronbelasting in Nederland verrekenen met zijn over deze beleggingsinkomsten in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting.

#### 4.3.2.3.4. Anti-ontgaansmaatregelen met betrekking tot interest

Hoewel een groot aantal industrielanden en ontwikkelingslanden een bronbelasting kent voor interest-inkomsten en deze bronbelasting in verdragsrelaties niet (volledig) wil prijsgeven, worden de nadelen van hoge bronbelastingen, met name buiten de sfeer van de particuliere beleggingen, door steeds meer landen onderkend. Dit betekent dat er tegenwoordig, meer dan voorheen het geval was, in het buitenland de bereidheid bestaat om in verdragsrelaties, met name waar het betreft intercompany interest, lagere bronheffingstarieven af te spreken. Door deze bereidheid neemt de zorg voor misbruik of ongewenst gebruik van deze verdragsconcessie evenwel toe. Deze zorg uit zich in een toenemende tendens om in de belastingverdragen algemene of specifieke anti-misbruikbepalingen op te nemen. Het moge duidelijk zijn dat Nederland daarbij door (potentiële) verdragspartners nog eens extra kritisch wordt bezien, omdat Nederland op uitgaande interest geen bronbelasting kent waardoor het gevaar van interest-doorstroom naar niet-verdragsgerechtigden bestaat.

Voor een aanpak van doorstromingsituaties – zowel bij interest als bij royalty's – is het Nederlandse beleid gericht op een zorgvuldige toetsing van het «uiteindelijke gerechtigde-vereiste» en waar nodig toepassing van de fraus legis-benadering. Daarbij is een effectieve verdragsbepaling voor de uitwisseling van inlichtingen van belang<sup>1</sup>. Ofschoon Nederland van mening is dat ook zonder uitdrukkelijke verdragsbepaling fraus legis in verdragsrelaties toepassing kan vinden, wordt het soms door de verdragspartner wenselijk gevonden om deze mogelijkheid in een verdragsbepaling te expliciteren (zie bij voorbeeld de belastingverdragen met het Verenigd Koninkrijk en Mexico).

Ook de toenemende tendens om bewust in te spelen op de verschillende fiscale behandeling van eigen vermogen en vreemd vermogen heeft internationaal gezien aanleiding gegeven tot het nemen van maatregelen om ongewenste uitwassen op dit terrein te voorkomen. Anders dan de vergoeding voor eigen vermogen vormt de vergoeding voor vreemd vermogen een aftrekpost voor de belastbare winst. Dit verschil in fiscale behandeling leidt er in de praktijk nogal eens toe dat de voorkeur wordt gegeven aan financiering met vreemd vermogen. Waar dit binnen gelieerde verhoudingen tot uitwassen leidde en uitholling van de belastbare grondslag tot gevolg had, heb ik nog onlangs door middel van wetswijziging<sup>2</sup> maatregelen getroffen. Met betrekking tot die maatregelen heb ik steeds gekozen voor «maatwerk» in plaats van voor een meer globale aanpak, zoals veelal in het buitenland gebeurt. Ik doel hier op het (mede naar aanleiding van diverse arresten van de Hoge Raad<sup>3</sup>) met ingang van 1 januari 1997 ingevoerde artikel 10a van de Wet op de

<sup>1</sup> Zie in dit verband ook hetgeen terzake in onderdeel 4.3.2.4.2. wordt opgemerkt over royalty's.

<sup>2</sup> Wetsvoorstel tot Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur (Stb. 1997, nr. 651).

<sup>3</sup> BNB 1989/217, 1990/72, 1993/193 t/m 197 en 1996/4 t/m 7.

vennootschapsbelasting 1969. In diverse situaties, zoals het schuldig blijven van dividend aan de aandeelhouder, het lenen van geld van verbonden lichamen om dividend uit te keren of kapitaal terug te betalen en het verwerven van aandelen in verbonden lichamen tegen schuldig-erkenning, wordt de renteaftrek door artikel 10a beperkt, mits er sprake is van rente die verschuldigd is aan verbonden lichamen. In beginsel valt aan externe financiers verschuldigde rente niet onder de aftrekbeperking. Ook indien zowel de geldlening als de rechtshandeling waaronder deze is aangegaan in overwegende mate zijn ingegeven door zakelijke motieven is de aftrekbeperking niet van toepassing. Tenslotte is de aftrekbeperking niet van toepassing indien wordt geleend van een verbonden lichaam (dus niet de situatie dat wordt schuldiggebleven aan een aandeelhouder/rechthebbende) en bij de ontvanger van de rente een compenserende heffing over de rente plaatsvindt en hij niet beschikt of gaat beschikken over compensabele verliezen<sup>1</sup>.

Nederland heeft om aan aantal redenen niet gekozen voor een meer globale aanpak, zoals bij voorbeeld het hanteren van onderkapitalisatieregels waarmee grenzen kunnen worden gesteld aan de verhouding eigen en vreemd vermogen (beter bekend als zogenaamde thin capitalization regels). Bij het stellen van algemene grenzen aan de verhouding van eigen en vreemd vermogen is het moeilijk om aan te sluiten bij de economische realiteit, waardoor het risico van overkill niet denkbeeldig is. Bovendien kan het stellen van dergelijk grenzen er toe leiden dat belastingplichtigen hun vreemd vermogen tot aan de toegelaten grens gaan maximaliseren. Daarnaast is ook bij het stellen van deze grenzen een tegenbewijsregeling nodig, omdat bedrijfseconomische overwegingen een overschrijding van de grens kunnen rechtvaardigen. Om deze redenen is besloten die weg thans niet te kiezen. De ontwikkelingen op dit terrein zullen mede in het licht van de uitkomst van de besluitvorming rond de nota «Belastingen in de 21e eeuw»<sup>2</sup> opnieuw aan de orde komen.

Voor de goede orde zij nog opgemerkt dat ook voor Nederland de invoering van een – zij het beperkte – toepassing van onderkapitalisatieregels overweging zou kunnen verdienen wanneer in de toekomst in het kader van een gewijzigde fiscale behandeling in de inkomstenbelasting van dividend en interest, ervoor gekozen zou worden om in de inkomstenbelasting de interest voortaan te belasten naar een tarief lager dan het huidige tarief van de eerste schijf, terwijl de aftrek van die interest bij het lichaam kan blijven plaatsvinden tegen het hogere tarief voor de vennootschapsbelasting van 35%. Onder die omstandigheden zou er immers een versterking kunnen optreden in voorkeur om te financieren met vreemd vermogen.

#### 4.3.2.4. Royalty's

##### 4.3.2.4.1. Algemeen

Het OESO-modelverdrag voorziet voor royalty-inkomsten in een uitsluitende woonstaatheffing. Ook het Nederlandse verdragsbeleid is gericht op een uitsluitende heffingsbevoegdheid voor de woonstaat. Voor industriële royalty's is dit Nederlandse streven met name gebaseerd op de wens om de belemmeringen tegen het ter beschikking stellen van knowhow zoveel mogelijk weg te nemen.

Anders dan in Nederland komt zowel in de wetgeving van een aantal industrielanden als in de wetgeving van vele ontwikkelingslanden nog steeds een bronheffing op royalty's voor. Zolang de Nederlandse genietter van de royalty-inkomsten de buitenlandse bronbelasting volledig kan verrekenen met de Nederlandse belasting die over die inkomsten is verschuldigd, werpt zo'n bronbelasting geen belemmering op tegen het

<sup>1</sup> Voor commentaar op artikel 10a wet Vennootschapsbelasting 1969 zij verwezen naar het artikel van de heer A. P. Lier, Weekblad Fiscaal Recht 1996, blz. 1449, het artikel van de heer S. E. Faber en de heer J. A. G. van der Geld, Weekblad Fiscaal Recht 1996, blz. 749 en het artikel van de heer L. G. M. Stevens, Weekblad fiscaal Recht 1997, blz. 307 en 372.

<sup>2</sup> In deze nota wordt de gedachte geopperd om de mogelijkheid van arbitrage in de sfeer van de directeur-groootaandeelhouder en onderneming tegen te gaan door onder meer strakkere etiketteringsregels en door «thin capitalisation»-regels, die ook in andere landen toepassing vinden.

ter beschikking stelling van knowhow. Echter, met name bij industriële royalty's zullen de netto-opbrengsten, vooral van nieuwe (technologische) kennis, als gevolg van de hoge daar aan toerekenbare ontwikkelingskosten, laag zijn met als gevolg dat een volledige verrekening van de buitenlandse bronbelasting niet altijd mogelijk is. Hier kan een bronbelasting dan al snel leiden tot niet verrekenbare kosten die aan de afnemer in rekening worden gebracht. Omdat nieuwe kennis zo (te) duur wordt, kan de buitenlandse afnemer niet mee komen met de nieuwe ontwikkelingen en zal hij gebruik moeten blijven maken van reeds afgeschreven kennis. Het moge duidelijk zijn dat voor landen met een bronbelasting weliswaar op de korte termijn een budgettair belang lijkt te worden gediend, maar op lange termijn het aantrekken van buitenlandse knowhow en daarmee de economische groei bemoeilijkt wordt.

Een uitsluitende woonstaatheffing voor royalty-inkomsten sluit overigens ook aan bij het uitgangspunt in de Nederlandse nationale wetgeving, welke, in tegenstelling tot vele andere landen, ook voor royalty-inkomsten geen bronheffing bevat. In verdragsrelaties zal Nederland, wanneer toch moet worden ingestemd met een bronheffing, als woonstaat ter voorkoming van dubbele belasting een verrekening toestaan voor de in dat andere land op deze royalty-inkomsten ingehouden bronbelasting. Buiten verdragsrelaties voorziet het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 alleen bij ontwikkelingslanden in een verrekening van de buitenlandse bronbelasting.

#### 4.3.2.4.2. Anti-ontgaansbepalingen bij royalty's

Evenals bij interest-inkomen onderkennen steeds meer landen die in hun wetgeving een bronbelasting kennen voor royalty-inkomsten de nadelen van een hoge bronbelasting en bestaat er bij die landen, meer dan voorheen het geval was, de bereidheid om in verdragsrelaties, met name waar het betreft industriële royalty's, een lager bronheffingsstarief af te spreken. Ook hier speelt echter een rol dat met deze bereidheid de zorg voor misbruik of ongewenst gebruik van deze verdragsconcessie toeneemt en daarmee de tendens om algemene of specifieke anti-misbruikbepalingen op te nemen<sup>1</sup>. Een van de middelen is ook hier het intensiveren van de gegevensuitwisseling opdat het bronland zich een oordeel op basis van de feiten kan vormen, bijvoorbeeld over de uiteindelijke gerechtigde. Bij de afspraken met andere landen over automatische en geïntensiveerde spontane gegevensuitwisseling worden royalty's steeds meegenomen.

#### 4.3.3. Vermogenswinsten

Onder het Nederlandse verdragsbeleid komt – in overeenstemming met het bepaalde in het OESO-modelverdrag – het heffingsrecht over vermogenswinsten behaald bij de vervreemding van aandelen toe aan de woonstaat van de genietter van die vermogenswinsten. Daarbij wil ik nog het volgende opmerken.

In de ondernemings sfeer is deze toedeling van de heffingsrechten aan de woonstaat ook vanuit de Nederlandse nationale wetgeving gezien van groot belang. Immers, ingevolge de Nederlandse fiscale wetgeving valt de vervreemdingswinst op deelnemingen onder de deelnemingsvrijstelling; dit teneinde economische dubbele heffing in concernverband te voorkomen. De toewijzing onder de belastingverdragen van de heffingsbevoegdheid over vermogenswinsten behaald op een buitenlandse deelneming aan de staat van vestiging van de Nederlandse moedermaatschappij leidt ertoe dat ook internationaal deze economische dubbele heffing wordt voorkomen. Overigens worden wij in verdragsonderhandelingen met sommige verdragspartners geconfronteerd met de wens van een bronstaatheffing voor vermogenswinsten behaald bij de

---

<sup>1</sup> Zie in dit verband ook hetgeen terzake in onderdeel 4.3.2.3.4 is opgemerkt over interest.

vervreemding van aandelen. In de relatie met Nederland zou toepassing van dit uitgangspunt -ondanks onze deelnemingsvrijstelling die dat juist beoogt te voorkomen- per saldo leiden tot economische dubbele heffing en dus tot een hogere druk op voordelen behaald met deelnemingen.

Voorts kent het Nederlandse verdragsbeleid voor natuurlijke personen een uitzondering op de hoofdregel dat voor vermogenswinsten een woonstaatheffing geldt en wel voor vermogenswinsten behaald bij de vervreemding van aanmerkelijkbelangpakketten in een in Nederland gevestigd lichaam. Ofschoon deze uitzondering enige spanning oproept met het algemene uitgangspunt van een woonstaatheffing voor vermogenswinsten, is de opname van een dergelijke verdragsbepaling door Nederland altijd wenselijk bevonden uit een oogpunt van het bestrijden van misbruik en oneigenlijk gebruik. Het anti-misbruikarakter van de verdragsbepaling blijkt onder meer uit het feit dat zij alleen toepassing vindt voor een beperkte periode na emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder uit Nederland. Voor buitenlands belastingplichtigen met een Nederlands aanmerkelijk belang claimt Nederland in verdragsrelaties geen heffingsrechten over aanmerkelijkbelangwinsten. In die situaties accepteert Nederland onder de belastingverdragen een woonstaatheffing voor aanmerkelijkbelangwinsten. De achterliggende gedachte daarbij is het streven van Nederland – als land waar geïnvesteerd wordt – om te bewerkstelligen dat de buitenlandse investeerder met betrekking tot zijn investering in Nederland niet anders behandeld wordt dan wanneer hij in zijn eigen woonstaat zou investeren.

De oorspronkelijke achtergrond van de Nederlandse aanmerkelijkbelangbepaling is dat een emigrant pas na verloop van een aantal jaren na datum van emigratie uit Nederland een «echte» inwoner is van het andere land; eerst na verloop van die termijn zou duidelijk zijn dat emigratie niet is ingegeven met het doel zijn aanmerkelijkbelangclaim relatief snel af te schudden. Echter, wanneer de Nederlandse nationale heffingsrechten onder het nieuwe wettelijke aanmerkelijkbelangregime reeds op het moment van emigratie worden veiliggesteld<sup>1</sup>, kan het gevreesde oneigenlijke gebruik zich in wezen niet meer voordoen. Desondanks blijft opname in de door Nederland te sluiten belastingverdragen van een aanmerkelijkbelangbepaling van belang. Deze bepaling bevestigt nog eens dat ook in verdragsrelaties het heffingsrecht over de vermogenswinsten, gerealiseerd bij vervreemding van een aanmerkelijkbelangpakket, binnen een bepaalde periode na emigratie zijn toegewezen aan de vroegere woonstaat. Overigens wordt in de door Nederland op dit terrein voorgestelde verdragsbepaling, analoog aan de 10-jaarstermijn, geïntroduceerd bij de recente nationale wetswijzigingen in de aanmerkelijkbelangregeling<sup>2</sup>, gestreefd naar een verlenging van de voorheen in die bepaling voorziene 5-jaarstermijn naar 10 jaar.

Bovendien voorkomt een aanmerkelijk belang bepaling dat belastingplichtige bij vervreemding van zijn aanmerkelijkbelangpakket binnen 10 jaar na emigratie wordt geconfronteerd met een situatie van dubbele belasting. Belastingplichtige is immers reeds bij emigratie uit Nederland geconfronteerd met een afrekening over zijn aanmerkelijk belang. Zonder nadere regelgeving is het niet uitgesloten dat een belastingplichtige daarnaast, op het moment van de daadwerkelijke vervreemding van zijn aanmerkelijk belang, ook in zijn nieuwe woonstaat wordt geconfronteerd met een heffing over de door hem met betrekking tot dat aanmerkelijkbelangpakket gerealiseerde vermogenswinsten. Wanneer hij ingevolge de fiscale wetgeving van zijn nieuwe woonstaat aldaar geen opstap krijgt voor de waardeaan groei van zijn aanmerkelijkbelangpakket die is toe te rekenen aan de periode dat hij in Nederland woonachtig was, wordt hij voor dat deel van de door hem gerealiseerde vermogenswinsten

---

<sup>1</sup> Een afrekening in de vorm van conserverende heffing die na verloop van 10 jaar vervalt.

<sup>2</sup> Wet van 13 december 1996, Stb. 652.



geconfronteerd met een situatie van dubbele belasting. Opname van een aanmerkelijkbelangbepaling die de heffingsrechten over de vermogenswinsten gerealiseerd bij de vervreemding van een aanmerkelijkbelangpakket gedurende een bepaalde periode na emigratie toewijst aan de vroegere woonstaat voorkomt een dergelijke situatie van dubbele belastingheffing.

#### 4.3.4. Arbeid/pensioen in de particuliere sfeer

##### 4.3.4.1. Algemeen

De Nederlandse nationale wetgeving voorziet in een werkstaatheffing voor inkomsten uit arbeid. Aldus wordt bereikt dat de door het Nederlandse bedrijfsleven naar het buitenland uitgezonden werknemers in het buitenland wat de fiscaliteit betreft even duur zijn als lokale werknemers. Een van de aspecten daarbij is dat het voor de Nederlandse nationale fiscale wetgeving niet van belang is of sprake is van inkomsten uit tegenwoordige arbeid of inkomsten uit vroegere arbeid (pensioen-uitkeringen). Immers, ook in laatstgenoemd geval is sprake van – weliswaar uitgestelde – actieve inkomsten. Bovendien is de opbouw van de pensioenrechten ten laste van de bronstaat gekomen. Dit betekent dat Nederland nationaal, onder het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 in geval van onderworpenheid aan belasting aldaar, bij inkomsten uit particuliere dienstbetrekking primair uitgaat van een belastingheffing in de werkstaat; als woonstaat verleent Nederland in principe een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting.

Voor de goede orde zij nog opgemerkt dat Nederland voor zowel inkomsten uit een tegenwoordige overheidsdienstbetrekking, als voor overheidspensioenen, zoals internationaal gebruikelijk, (in zijn nationale wetgeving) uitgaat van een zogenoemde kasstaatheffing (een heffing in de staat die het salaris, respectievelijk het pensioen betaalt).

##### 4.3.4.2. Inkomsten uit tegenwoordige arbeid in de particuliere sfeer

Op het terrein van de inkomsten uit tegenwoordige arbeid in de particuliere sfeer heeft zich in de laatste jaren een aantal ontwikkelingen voorgedaan. Zo is in de loop der tijd de grensoverschrijdende arbeid (dat wil zeggen: wonen in de ene staat en werken in de andere staat) in een ander daglicht komen te staan. Zo is bij voorbeeld in het belastingverdrag met België uit 1970<sup>1</sup> een specifieke grensarbeidersregeling opgenomen die ervan uitgaat dat belastingplichtigen binnen een bepaalde grensstreek werken en wonen. Bij de vaststelling van deze grensstreek bij de totstandkoming van dat verdrag, is uitgegaan van een relatief korte afstand die dagelijks heen en weer kon worden afgelegd. Inmiddels kan de vraag worden gesteld of een dergelijke benadering nog realistisch is. De EU-discussies over een harmonisatie van de directe belastingen hebben op het punt van de grensarbeid tot nu toe weinig succes geboekt. De totstandkoming van een EU-grensarbeidersregeling bleek niet mogelijk. In dit verband bestaat slechts de (beperkte) aanbeveling van de Commissie van 21 december 1993 inzake de fiscale behandeling van niet-ingezetenen<sup>2</sup>.

Voor Nederland vormt het bereiken van zoveel mogelijk gelijkheid tussen de individuele belastingplichtigen en zo min mogelijk sfeerovergangen in de fiscaliteit het uitgangspunt voor de fiscale behandeling van grensoverschrijdende arbeid. Gelijkheid «in de straat» zou kunnen worden bereikt door een uitsluitende woonstaatheffing voor belasting- en premieheffing. Dit laatste is zeer moeilijk te realiseren omdat het EG-recht op het terrein van de sociale zekerheid in beginsel verzekering en premieplicht in de werkstaat voorschrijft. Aan een uitsluitende woonstaat-

<sup>1</sup> Trb. 1970, 192.

<sup>2</sup> 94/79/EG; Pb LO39, 10 februari 1994, blz. 22.

heffing alleen voor de belastingheffing kleven echter problemen (bij voorbeeld de AAW-schuif problematiek die weer een gevolg is van het feit dat het heffingsrecht over de arbeidsinkomsten in de belastingsfeer zijn toegewezen aan de woonstaat, terwijl de premieheffing over die inkomsten toekomt aan de werkstaat). Gelijkeid «op de werkvloer» wordt zoveel mogelijk bereikt door een werkstaatheffing voor de belastingheffing (voor de premieheffing geldt in beginsel op grond van de Verordening (EEG) nr. 1408/71 ook een werkstaatheffing) en voorzieningen zoals de zogenoemde 90%-regeling. Op grond van de 90%-regeling krijgen niet-inwoners wier inkomen voor meer dan 90% in Nederland aan belastingheffing is onderworpen recht op bepaalde, onder de Nederlandse fiscale wetgeving aan inwoners toegekende aftrekposten. Laatstgenoemde regeling, die Nederland al jaren kent, is overigens binnen de EU geen vrijblijvende zaak meer. Sinds onder andere het zogenoemde Schumacker-arrest<sup>1</sup>, is duidelijk dat de beginselen van het EG-recht een dergelijke «gelijke» behandeling door de werkstaat ook vereisen. Deze oplossing voor de grensarbeidersproblematiek heeft dus als voordeel dat de belastingheffing en de premieheffing niet uiteenlopen (voor beide geldt dan een werkstaatheffing), waardoor coherentie wordt bereikt tussen de sociale zekerheid en fiscaliteit, en geniet dan ook mijn voorkeur. Anderzijds kleven ook aan deze oplossing weer eigen problemen (bij voorbeeld het eventuele gemis van de aftrek voor hypotheekrente in het woonland en budgettaire problemen als de verhouding tussen grensarbeiders die over en weer werken niet evenwichtig is). Het vinden van een oplossing op dit terrein is niet eenvoudig. Dit temeer daar het op dit terrein te ontwikkelen verdragsbeleid voldoende dynamisch moet zijn om gelijke tred te kunnen houden met toekomstige ontwikkelingen, zoals een mogelijke integratie van belasting- en premieheffing en telewerken.

Een gezamenlijke belasting- en premieheffing bij grensoverschrijdende arbeid komt overigens ook aan de orde in de nota «Belastingen in de 21e eeuw». In deze nota wordt opgemerkt dat tussen de lidstaten verrekend zou kunnen worden wat, bijvoorbeeld als loonbelasting, etc. zou toekomen aan de werkstaat<sup>2</sup>. Tevens wordt vermeld dat het beter is voor de Europese integratie indien de Lid-Staten dat op macroniveau doen, dan dat het een probleem blijft voor de desbetreffende individuen<sup>3</sup>.

#### 4.3.4.3. Pensioenen

Zoals hiervoor reeds is aangegeven gaat de Nederlandse nationale fiscale wetgeving voor inkomsten uit particuliere pensioenen uit van een werkstaatheffing. Daarbij maakt Nederland geen onderscheid tussen een pensioenuitkering in termijnen en pensioenuitkeringen die geen periodiek karakter dragen. Het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 voorziet in een vrijstelling voor door inwoners van Nederland uit het buitenland ontvangen particuliere pensioenen, mits sprake is van onderworpenheid in de voormalige werkstaat.

In het OESO-modelverdrag is de fiscale behandeling van particuliere pensioenen anders dan die van overheidspensioenen (vergelijk de artikelen 18 en 19 van het OESO-modelverdrag). Bij overheidspensioenen is een heffing in de kasstaat uitgangspunt en bij particuliere pensioenen is veelal sprake van een uitsluitende heffing in de woonstaat. De achterliggende gedachte bij de toedeling van de heffingsrechten over overheidspensioenen is dat het heffingsrecht daarover voorbehouden moet blijven aan de staat die deze pensioenen verschuldigd is. De toedeling van de heffingsrechten bij particuliere pensioenen gaat daarentegen uit van de gedachte dat belanghebbende, na emigratie, gebruik maakt van alle openbare voorzieningen van zijn nieuwe woonstaat en als inwoner van die staat ook moet bijdragen in de kosten daarvan. Gegeven dit argument en gezien het belang dat ook op dit terrein internationale dubbele

<sup>1</sup> Zaak C-279/93, Jurispr. 1995, blz. I-225.

<sup>2</sup> Zie ook het Verslag van de inaugurele rede van Prof. dr. P. Kavelaars op 19 juni 1997, Weekblad Fiscaal Recht 1997, blz. 1044.

<sup>3</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1997–1998, 25 810, nr. 2, pagina 25, § 2.4.3.

belastingheffing wordt voorkomen, gaat vooralsnog ook het Nederlandse verdragsbeleid in beginsel uit van een woonstaatheffing voor pensioen-termijnen betaald in de particuliere sfeer. Overigens streef ik in verdragsrelaties – anders dan in 1987 – voor particuliere pensioenen niet zondermeer een onverkorte woonstaatheffing na. Ik meen dat onder bepaalde omstandigheden als inbreuk op die woonstaatheffing een bronstaatheffing op zijn plaats is (zie het onderdeel «anti-ontgaansmaatregelen met betrekking tot arbeidsinkomsten en pensioenen» hierna).

Ook in de nota «Belastingen 21e eeuw» wordt meer gewicht toegekend aan de positie van de bronstaat indien die staat de pensioendotaties fiscaal heeft gefacilieerd (zie eveneens het onderdeel «anti-ontgaansmaatregelen met betrekking tot arbeidsinkomsten en pensioenen» hierna).

#### 4.3.4.4. Anti-ontgaansmaatregelen met betrekking tot arbeidsinkomsten en pensioenen

De problematiek van de koppelbazen is enige tijd geleden zowel nationaal als in OESO-verband uitvoerig onderwerp van discussie geweest. Nationaal is deze discussie aanleiding geweest tot de introductie van de regelingen inzake de ketenaansprakelijkheid en nog recent tot een aanscherping van de inhoudingsplicht voor de loonbelasting bij het internationaal ter beschikking stellen van arbeid. In OESO-verband is internationale consensus verkregen over de wijze waarop de verdragsbepaling inzake inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid in dergelijke gevallen moet worden uitgelegd teneinde ook in dit soort gevallen de internationaal gebruikelijke werkstaatheffing voor inkomsten uit tegenwoordige arbeid te verzekeren. Deze consensus heeft zijn neerslag gevonden in § 8 van het commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag.

Voorts hanteert Nederland in verdragsrelaties voor bepaalde inkomsten uit tegenwoordige arbeid, zoals de beloning voor artiesten en sportbeoefenaars en inmiddels ook voor de beloning voor directeuren<sup>1</sup>, ter voorkoming van dubbele belasting de verrekeningsmethode (de over die inkomensbestanddelen in het buitenland verschuldigde belasting kan worden verrekend met de daarover in Nederland verschuldigde belasting) in plaats van de vrijstellingsmethode. Dit met het oog op het voorkomen van oneigenlijk gebruik, omdat in die bijzondere arbeidssituaties ofwel sprake is van voor een zeer korte duur in de andere staat verrichte arbeid waardoor een belastingheffing in die andere staat niet altijd verzekerd is, ofwel van een grotere kans dat op die arbeidsinkomsten een bijzonder fiscaal regime van toepassing is<sup>2</sup>. Voorts pleegt Nederland in belastingverdragen de Nederlandse begrippen «bestuurder» en «commissaris» nader te omschrijven<sup>3</sup>.

Een aantal jaren geleden bleek dat in toenemende mate belastingplichtigen tijdelijk naar een verdragsland verhuisden om van daaruit hun in Nederland in de particuliere sfeer opgebouwde pensioenrechten belastingvrij of tegen een extreem laag tarief af te kopen. Deze ontwikkeling is voor Nederland aanleiding geweest om in verdragsrelaties voor pensioenuitkeringen die geen periodiek karakter dragen – anders dan voor pensioentermijnen – een uitsluitende bronstaatheffing te bepleiten. Inmiddels hebben eerdergenoemde ontwikkelingen ook nationaal tot maatregelen geleid. Om misbruik met afkoop van pensioenen tegen te gaan, is uiteindelijk besloten het afkopen als zodanig in de Nederlandse Pensioen- en Spaarfondsenwet te verbieden. In de fiscale sfeer heeft dit verbod handen en voeten gekregen door nog eens expliciet wettelijk te regelen dat wanneer ondanks dit verbod toch tot afkoop wordt

<sup>1</sup> Zie in dit verband onder meer de belastingverdragen met Mexico (Trb. 1993, 160), Venezuela (Trb. 1991, 107) en Zweden (Trb. 1991, 108).

<sup>2</sup> Zie in dit verband ook hetgeen met betrekking tot directeursbeloningen is opgemerkt in mijn brief van 14 augustus 1997 aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (Kamerstukken II 1996/97, 25 087, nr. 3).

<sup>3</sup> Zie in dit verband onder meer de belastingverdragen met Argentinië (Trb. 1997, 63), Bangladesh (Trb. 1993, 145), Belarus (Trb. 1996, 129) en Mexico (Trb. 1993, 160).

overgegaan, belastingplichtige onmiddellijk voorafgaande aan de afkoop geacht wordt het gehele bedrag van de aanspraak als loon uit vroegere dienstbetrekking te hebben genoten. Indien de werknemer al is verhuisd en het pensioen alsdan wordt afgekocht, voorziet artikel 23a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bij zogenaamde eigen pensioen-lichamen, in een sanctie op vennootschapsniveau. Binnen deze context fungeert de door Nederland in verdragsrelaties nagestreefde bepaling inzake de afkoop van pensioenen nog als veiligheidsklep en erkenning van het Nederlandse recht om in die gevallen als bronstaat te mogen heffen<sup>1</sup>.

Teneinde te voorkomen dat een strikte toepassing van het nationale verbod om pensioenen af te kopen een belemmering zou gaan vormen voor de steeds toenemende arbeidsmobiliteit is tegelijkertijd een wettelijke basis gecreëerd voor nadere regelgeving in de uitvoerings sfeer, waarbij ter voorkoming van pensioenbreukproblematiek, onder bepaalde voorwaarden overdracht van pensioenvermogen, ook naar het buitenland, wordt toegestaan. De emigratie naar het buitenland kan immers zijn ingegeven door een aanvaarding van een dienstbetrekking in het buitenland. Het optreden van een pensioenbreuk zou echter een belemmering kunnen vormen voor het aanvaarden van een dienstbetrekking in het buitenland. In die situaties zal, onder bepaalde voorwaarden, belanghebbende de mogelijkheid worden gegeven om het in Nederland opgebouwde pensioenvermogen zonder belastingheffing in Nederland over te dragen aan het buitenlandse pensioenfonds waarbij de werknemer in het kader van zijn nieuwe dienstbetrekking zijn pensioenrechten verder opbouwt<sup>2</sup>.

Een uitzondering op het beginsel van woonstaatheffing kan echter ook in geval van reguliere pensioentermijnen soms gewenst zijn. Dit is bij voorbeeld het geval wanneer in de bronstaat de opbouw van het pensioenvermogen is gefacilieerd en de pensioenuitkeringen in de woonstaat niet of nauwelijks worden belast, hetgeen zich nogal eens voordoet. Om uitvoeringstechnische redenen kan deze inbreuk op de woonstaatheffing worden beperkt tot pensioenuitkeringen van een zekere omvang. Anderzijds kan als inbreuk op de onverkorte woonstaatheffing ook een beperkte bronstaatheffing worden overwogen. Het bezwaar daarvan is echter dat bij deze optie de beperkte bronstaatheffing vrijwel nooit voldoende hoog kan zijn om een volledige compensatie te krijgen voor de aftrek van de pensioendotaties die immers tegen het progressieve inkomstenbelastingtarief heeft plaatsgevonden. Daarenboven kan zo'n beperkte bronstaatheffing in voorkomende gevallen op microniveau nadelig uitpakken en wel wanneer de individuele belastingplichtige als gevolg van zijn belastingvrije som en zijn aftrekbare kosten niet toekomt aan een verrekening van de in het buitenland over zijn pensioenuitkeringen ingehouden bronbelasting.

Zoals in onderdeel 1.2.8. is aangegeven zal de problematiek rondom de belastingheffing van pensioenuitkeringen op verzoek van Nederland op korte termijn ook in EU-verband aan de orde komen, waarbij zal worden onderzocht of op dat terrein Europese regelgeving wenselijk is.

Het komt in toenemende mate voor dat mensen gedurende hun werkzame periode van baan veranderen en daarbij van een dienstbetrekking bij de overheid overstappen naar een dienstbetrekking in de private sector of omgekeerd. Gegeven eerdergenoemde mogelijkheden om (in binnenlandse verhoudingen) pensioenvermogen over te dragen, betekent dit dat het door belastingplichtige opgebouwde pensioenvermogen voor een deel is opgebouwd tijdens een overheidsdienstbetrekking en voor een deel tijdens een particuliere dienstbetrekking. Indien belastingplichtige na pensionering naar het buitenland verhuist, doet de vraag zich voor welke kwalificatie deze inkomsten hebben voor de toepassing van het belasting-

<sup>1</sup> Zie in dit verband onder meer de belastingverdragen met Argentinië (Trb. 1997, 63), Bangladesh (Trb. 1993, 145), Belarus (Trb. 1996, 119), Bulgarije (Trb. 1990, 131), Denemarken (Trb. 1996, 210), Mexico (Trb. 1993, 160) en Zweden (Trb. 1991, 108).

<sup>2</sup> Zie het Besluit van 2 december 1996, nr. DB96/113 M, VN 1996, blz. 4879, punt 23.

verdrag. Ingevolge de Nederlandse jurisprudentie<sup>1</sup> wordt de pensioen-uitkering naar gelang het aantal jaren dat de belastingplichtige in overheidsdienstbetrekking respectievelijk in particuliere dienstbetrekking werkzaam is geweest, de kwalificatie van overheidspensioen onderscheidenlijk van particulier pensioen. Ook dit verschijnsel en de uitvoeringstechnische complicaties die het oproept, maken een discussie over de huidige internationale uitgangspunten bij de verdeling van heffingsrechten tussen particulier – en overheidspensioen in OESO-verband nuttig.

In de nota «Belastingen in de 21e eeuw», wordt ook aandacht besteed aan het feit dat er in internationale verhoudingen sprake kan zijn van een knelpunt als het gaat om de belastingheffing over de pensioenuitkeringen. Als een werknemer verhuist naar het buitenland, zijn de pensioenpremies in Nederland tegen het normale (soms hoge) tarief in mindering gebracht op het loon, terwijl de in het buitenland genoten uitkeringen aldaar soms tegen een lager tarief of volgens een andere systematiek worden belast. Door de toenemende mobiliteit van werknemers en gepensioneerden wordt dit aspect van groter belang.

In de nota worden de volgende mogelijke oplossingen voor dit knelpunt aangegeven:

- afstemming in Europees verband door middel van een verordening waarin bij voorbeeld een heffingsrecht voor de bronstaat wordt erkend dat in de gehele Europese Unie geldend kan worden gemaakt gemaakt na een verhuizing en waarin een adequate informatie-uitwisseling en een vorm van invorderingsbijstand worden geregeld;
- aanpassing van de bilaterale verdragen (bijvoorbeeld door de invoering van een verrekenbare voorheffing, het vestigen van een heffingsrecht op naar het buitenland stromende pensioenuitkeringen of het voorbehouden van het Nederlandse heffingsrecht ingeval het woonland feitelijk niet of zeer matig heft); en
- op nationaal gebied; invoering van een stelsel waarbij aftrek en vrijstelling van pensioen- en lijfrentepremies worden teruggenomen en vertaald in een verschuldigd belastingbedrag op het moment dat (toekomstige) pensioenuitkeringen het Nederlandse belastingregime verlaten (zulks binnen de grenzen van de Europese regelgeving)<sup>2</sup>.

Uiteraard behoeft het niet om een keuze uit deze opties te gaan, maar kan een gecombineerde aanpak effectiever zijn. Daarbij zal uiteraard zowel op de belangen van de woonstaat als de bronstaat moeten worden gelet en met name ook dat ongewenste puur fiscale distorties worden vermeden.

## **5. Bijzondere onderwerpen**

### *5.1. Kwalificatie hybride rechtsvormen*

#### 5.1.1. Nationale uitgangspunten

Regelmatig doet zich bij binnenlandse belastingplichtigen de vraag voor naar de kwalificatie van inkomensstromen uit buitenlandse samenwerkingsverbanden. Het gaat dan meestal om de vraag of de Nederlandse participant rechtstreeks winst geniet uit buitenlandse activiteiten dan wel of sprake is van inkomsten uit aandelen. Artikel 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bevat een uitputtende opsomming van de lichamen die in Nederland als buitenlands belastingplichtige aan vennootschapsbelasting kunnen worden onderworpen. Voor de kwalificatie naar (Nederlands) fiscaal recht wordt een buitenlands samenwerkingsverband getoetst aan de hand van een aantal criteria (uitdelingsbesluit, aansprakelijkheid, eigendomsverhoudingen, verhandelbaarheid, in aandelen verdeeld kapitaal, onderworpenheid aan winstbelasting).

---

<sup>1</sup> BNB 1995/117 (HR 23 november 1994, nr. 29 935) en BNB 1991/312 (HR 12 juni 1991, nr. 27 310).

<sup>2</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1997–1998, 25 810, nr. 2, pagina 55, § 5.1.3.

Indien de toets aan de criteria niet tot een eenduidige uitkomst leidt, is in het algemeen het juridische eigendom van de vermogensbestanddelen waarmee de onderneming wordt gedreven doorslaggevend. Buitenlandse samenwerkingsverbanden die grote overeenkomsten vertonen met de Nederlandse commanditaire vennootschap (CV) worden op dezelfde wijze benaderd als de CV. Indien echter naar nationaal recht de resultaten van de onderneming worden geacht bij het samenwerkingsverband op te komen en niet rechtstreeks bij de participanten, is bij participanten-lichamen sprake van voordelen uit hoofde van een deelneming, waarop – indien ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan – de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Hiermee wordt bewerkstelligd dat een ondernemingsresultaat niet meer dan éénmaal in een heffing naar de winst wordt betrokken. Onder omstandigheden kan de Nederlandse kwalificatie tot dubbele belastingheffing leiden. Bijvoorbeeld indien naar Nederlands (fiscaal) recht beoordeeld de inkomsten uit een zelfstandig lichaam komen, terwijl het buitenland de participanten belast voor de inkomsten. De vraag kan dan gesteld worden of voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling het lichaam als zodanig aan belastingheffing is onderworpen. Mijn streven is erop gericht waar mogelijk via de toepassing van de deelnemingsvrijstelling tot een oplossing te komen. In dit verband kan ik wijzen op mijn beleidsmededeling van 16 september 1997<sup>1</sup>.

#### 5.1.2. Verdragstoepassing

De diversiteit aan rechtsvormen in het civiele recht en de problemen rondom de fiscale kwalificatie van rechtsvormen nemen hand over hand toe. In de Verenigde Staten van Amerika hebben deze ontwikkelingen geleid tot de invoering van nieuwe kwalificatieregels zowel voor binnenlandse als voor buitenlandse rechtsvormen. Op grond van deze zogenoemde «check-the-box-rules» kan, op een aantal uitzonderingen na, worden geopteerd voor fiscale transparantie, danwel voor de behandeling als afzonderlijk belastingplichtig lichaam. Ofschoon ook Nederland steeds vaker wordt geconfronteerd met problemen op het terrein van de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen, voel ik weinig voor de Amerikaanse benadering, die naar mijn mening, als gevolg van het arbitraire karakter ervan, met name in internationale verhoudingen de kans op een verschil in kwalificatie, met alle risico's van ongewenste effecten daarvan, vergroot. Ik geef er dan ook de voorkeur aan om in het kader van de verdragsonderhandelingen te trachten te komen tot een andere oplossing van dit probleem. Mijn gedachten gaan daarbij voor die gevallen waar kwalificatieverschillen leiden tot een situatie van dubbele belastingheffing, dan wel het ontbreken van enkelvoudige belastingheffing uit naar een oplossing in het kader van een overlegprocedure. Deze benadering kan desgewenst in belastingverdragen in een specifieke bepaling worden uitgewerkt. Ook wil ik in dit verband wijzen op mijn beleidsmededeling van 19 maart 1997<sup>2</sup>. Daarin geef ik aan onder welke voorwaarden een in de staat van vestiging als fiscaal transparant aangemerkte entiteit, die naar Nederlandse fiscale maatstaven als zelfstandig belastingplichtige wordt aangemerkt, maar als zodanig geen aanspraak heeft op verdragsbescherming omdat die in het buitenland niet aan belasting is onderworpen, alsnog in Nederland in aanmerking kan komen voor een toekenning van de verdragsvoordelen. Tenslotte kan het, mede uit een oogpunt van administratieve efficiency, wenselijk zijn om in het kader van verdragsonderhandelingen te komen tot praktische afspraken over de wijze waarop de verdragsvoordelen worden toegekend ingeval sprake is van een in een verdragssluitende staat gevestigde en door beide verdragssluitende partijen als fiscaal transparant aangemerkte entiteit, zoals bij voorbeeld beleggingsfondsen. Enerzijds kan hierbij worden gedacht aan de mogelijkheid dat het beleggingsfonds, naar rato

---

<sup>1</sup> Besluit van 18 september 1997, nr. DGO 97-417; VN 1997, blz. 4373, punt 8.

<sup>2</sup> Besluit van 19 maart 1997, nr. IFZ97/204 M; VN 1997, blz. 1456, punt 7.

van het aantal voor verdragsbescherming kwalificerende deelnemers daarin, verzoekt om toekenning van de verdragsvoordelen. Anderzijds kan onder omstandigheden ook worden overwogen om het beleggingsfonds onder voorwaarden volledige verdragsbescherming toe te kennen. Daarbij kan worden gedacht aan situaties waarin het overgrote deel van de deelnemers woonachtig is in de staat van vestiging van het fonds en uit dien hoofde recht heeft op toekenning van de verdragsvoordelen, of waarin sprake is van een substantiële activiteit in de staat van vestiging van het fonds, of waarin sprake is van een beursgenoteerd beleggingsfonds.

### 5.1.3. Uitkomst overlegprocedures

Wanneer een belastingplichtige in de praktijk wordt geconfronteerd met een situatie van dubbele belasting, kan hij de bevoegde autoriteiten van zijn woonstaat op basis van een verdragsbepaling die conform artikel 25, eerste lid, van het OESO-modelverdrag is geformuleerd, verzoeken om in het kader van een overlegprocedure te trachten voor dit probleem een oplossing te vinden. Daarnaast biedt een verdragsbepaling conform artikel 25, derde lid, van het OESO-modelverdrag, de bevoegde autoriteiten de mogelijkheid om moeilijkheden en twijfelpunten die mochten rijzen met betrekking tot de interpretatie of de toepassing van een belastingverdrag in onderling overleg op te lossen. In Nederland is het gebruikelijk om de uitkomst van een overlegprocedure die een meer algemeen van belang zijnde strekking heeft openbaar te maken. Achtergrond hiervan is de gedachte dat de uitkomst van dergelijke overlegprocedures in principe voor alle belastingplichtigen bindend is, mits uiteraard die uitkomst een gezamenlijke uitleg van de bevoegde autoriteiten van het verdrag behelst die binnen de materiële reikwijdte van het verdrag blijft. Een belastingplichtige die meent dat het laatste niet het geval is, kan dit aan de rechter voorleggen. De rechter zal dan moeten toetsen of de tussen bevoegde autoriteiten overeengekomen gezamenlijke uitleg een materiële wijziging van het verdrag inhoudt. In dit kader is van belang dat over deze problematiek momenteel een procedure aanhangig is bij de Hoge Raad. In geschil is de vraag of de in artikel 10, tweede lid, onder 1, van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland<sup>1</sup> gebezigde uitdrukking «tijdelijk» moet worden uitgelegd volgens de regeling tussen bevoegde autoriteiten zoals omschreven onder punt 2 van het Besluit van 13 juli 1995, nr. IFZ95/904M<sup>2</sup>, dan wel of de getroffen regeling rechtsgeldigheid mist, omdat de bevoegde autoriteiten daarmee de hun in het verdrag gegeven bevoegdheid zouden hebben overschreden omdat zij met die regeling in wezen een verdragswijziging zouden hebben bewerkstelligd.

### 5.2. *Non-discriminatie*

Nederland is groot voorstander van de opname van non-discriminatieclausules in verdragsrelaties.

Zo wordt de opname van dergelijke clausules door Nederland van groot belang geacht bij de overeenkomsten ter zake van investeringsbescherming. Deze overeenkomsten – waarover door het Ministerie van Economische Zaken wordt onderhandeld – bevatten belangrijke bepalingen op het gebied van non-discriminatie van buitenlandse investeringen. De in de sfeer van die overeenkomsten toegepaste non-discriminatieclausules hanteren zowel het uitgangspunt van de zogenoemde «nationale behandeling» als het uitgangspunt van de zogenoemde «most favoured nations treatment». De bepalingen die voorzien in de zogenoemde «nationale behandeling» verzekeren dat investeerders uit de ene verdragsluitende staat (zowel natuurlijke personen als lichamen) in de andere verdragsluitende staat, ten opzichte

<sup>1</sup> Trb. 1959, 85.

<sup>2</sup> VN 1995, blz. 2657, punt 9.

van investeerders van die andere verdragsluitende staat, niet worden gediscrimineerd. De zogenoemde «most favoured nations treatment»-bepalingen verzekeren dat investeerders van de ene verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat op het terrein van de fiscaliteit niet anders behandeld worden dan andere buitenlandse investeerders in dat land. Dit soort bilaterale overeenkomsten wordt al jaren door Nederland gesloten.

In OESO-verband wordt onderhandeld over een «Multilateral Agreement on Investments» (MAI). Daarbij is uitvoerig gediscussieerd over de belastingen. Naar de huidige stand van zaken zal in de MAI een apart belastingartikel worden opgenomen met bepalingen inzake onteigening (door belasting) en transparantie. De MAI-discipline «nationale behandeling» zal naar verwachting, vanwege de bezwaren hiertegen van een groot aantal landen, daarentegen niet gaan gelden voor belastingen.

Waar het de belastingverdragen betreft is het Nederlandse verdragsbeleid al van oudsher gericht op de opname van een non-discriminatiebepaling conform de non-discriminatiebepaling uit het OESO-modelverdrag (artikel 24)<sup>1</sup>. Het wezenlijke belang van deze bepaling is dat inwoners van de ene verdragsluitende staat (zowel natuurlijke personen als lichamen) die in de andere verdragsluitende staat economisch actief zijn, aldaar, ten opzichte van inwoners van dat land, niet gediscrimineerd worden op het terrein van de fiscaliteit<sup>2</sup>. Aldus wordt bereikt dat die inwoners van de ene verdragsluitende staat in die andere verdragsluitende staat op eerlijke wijze en vanuit dezelfde concurrentiepositie op de markt van die andere staat kunnen opereren. Een dergelijke bepaling is zeker voor een land als Nederland, met zijn open economie en veel economische bedrijvigheid in het buitenland, van groot belang.

In toenemende mate wordt – mede als gevolg van de internationalisering van het bedrijfsleven en de grotere mobiliteit van burgers – een beroep gedaan op het leerstuk van de gelijke behandeling. Daarbij kan aan een aantal zaken worden gedacht. Een belangrijke rol daarbij speelt het aspect dat de non-discriminatiebepaling uit het OESO-modelverdrag in sterke mate een onderscheid maakt tussen inwoners en niet-inwoners, waarbij overigens onderneming van de ene verdragsluitende staat die als niet-inwoner door middel van een vaste inrichting in de andere verdragsluitende staat actief is, ook in die andere verdragsluitende staat op dezelfde wijze als een onderneming van die Staat wordt behandeld<sup>3</sup>. Voor natuurlijke personen geldt het uitgangspunt dat de faciliteiten op het gebied van de persoonlijke verplichtingen en de aftrekken primair door de woonstaat worden toegekend, aangezien in de woonstaat de totale draagkracht van een natuurlijke persoon het beste tot uitdrukking komt. Deze materie is de laatste jaren sterk in de belangstelling komen te staan; met name door jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie. De strekking van deze jurisprudentie is dat een niet-inwoner die vrijwel zijn gehele inkomen in een ander land behaalt, in dat andere land op het gebied van de persoonlijke aftrekposten dezelfde faciliteiten zou moeten kunnen genieten, die dat land aan zijn eigen inwoners toekent. Aangezien deze natuurlijke personen ook in hun woonstaat deze draagkrachtverminderende factoren niet vergolden kunnen krijgen, omdat zij aldaar voor hun buitenlandse inkomen van belastingheffing zijn vrijgesteld, zou het ontbreken van een voorziening op dit terrein leiden tot een ongewenste belemmering van het vrije verkeer van personen. De exacte grenzen van deze benadering van het Europese Hof van Justitie onder het Europees recht liggen nog niet vast. Tegen deze achtergrond wordt ook van onze eigen nationale wetgeving steeds kritisch bezien hoe die zich tot deze beginselen verhoudt. Ook in het verdragsbeleid zal Nederland met

<sup>1</sup> Nederland streeft overigens al geruime tijd in zijn belastingverdragen ook de opname na van een verdragsbepaling die ziet op de aftrekbaarheid van pensioendotaties. Voor een nadere toelichting hieromtrent moge ik verwijzen naar hetgeen terzake is opgemerkt in de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid van 1987.

<sup>2</sup> Hetgeen sterk overeenkomt met het in de investeringsbeschermingsovereenkomsten gehanteerde uitgangspunt van «national treatment».

<sup>3</sup> Artikel 24, lid 3, van het OESO-modelverdrag.



deze ontwikkelingen rekening moeten houden. Dit zal zich het sterkst doen gevoelen in de relatie tot onze buurlanden.

## 6. Budgettaire aspecten

Belastingverdragen hebben vanwege hun invloed op zowel de omvang van de in het buitenland geheven belasting waarmee in het kader van de voorkoming van dubbele belasting alhier rekening wordt gehouden als vanwege de mogelijke inperking van Nederlandse heffingsrechten op zich budgettaire effecten. De exacte kwantitatieve omvang daarvan is echter veelal onbekend. Er is sprake van een totaalpakket dat voor beide partijen plussen en minnen bevat, waarbij veelal de benodigde kwantitatieve gegevens per onderdeel van de toewijzingsregels ontbreken. Ook doen zich bij voorbeeld niet kwantitatief aan te geven voordelen voor als gevolg van (de mogelijkheid tot) het uitwisselen van informatie tussen en het verlenen van bijstand bij de invordering door de beide belasting-administraties. Uiteraard is het zo dat het tegengaan van belasting-ontwijking via die mogelijkheden wel een positief effect heeft.

Wat de problematiek van schattingen betreft speelt met betrekking tot uitgaande inkomensstromen nog een rol dat Nederland op bepaalde stromen, zoals interest en royalty's, geen nationale bronbelasting kent, zodat de Nederlandse Belastingdienst ook geen inzicht in de omvang van die stromen krijgt. Er doen zich immers geen verzoeken tot verlaging van die heffingen onder verdrag voor.

Een en ander betekent dat de budgettaire aspecten bij onderhandelingen met name een rol gaan spelen indien sprake is van zeer grote stromen die wel kenbaar en met eventueel gericht onderzoek nader kwantificeerbaar zijn. Daarnaast is de nagestreefde balans van plussen en minnen en het feit dat indirect internationale barrières voor investeringen door het bedrijfsleven worden weggenomen, waar de hele Nederlandse economie bij is gebaat, doorslaggevend. Immers, meer economische bedrijvigheid betekent meer heffingspotentieel. Zoals destijds tijdens de behandeling van de goedkeuringswet van het nieuwe belastingverdrag met de Verenigde Staten van Amerika is aangegeven, zou het in meer algemene zin invullen van de lacunes via geschatte macro-gegevens weinig zinvol zijn, gezien het arbitraire karakter van de te hanteren veronderstellingen<sup>1</sup>.

In dit verband wil ik ook nog vermelden dat de Verenigde Staten van Amerika en ook vele andere landen, zoals Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en Frankrijk, dergelijke kwantitatieve schattingen ook niet maken. Voor deze landen geldt als uitgangspunt een algemene balans van plussen en minnen, de wederzijdse bijstand bij heffing en inning van belasting, en het wegnemen van obstakels voor investeringen<sup>2</sup>.

Het vorenstaande neemt overigens niet weg dat enkele meer kwalitatieve aanduidingen over de budgettaire aspecten op hoofdpunten naar mijn mening nuttig zijn.

Met betrekking tot de categorie winst uit onderneming zal veelal nauwelijks sprake zijn van budgettaire relevantie. Nederland mag meestal overeenkomstig zijn nationale wetgeving blijven heffen van niet-ingezetenen als die hier via een vaste inrichting actief zijn en geeft reeds aan zijn inwoners een vrijstelling van Nederlandse belasting in de omgekeerde situatie.

Ten aanzien van de dividendbelasting brengt Nederland enerzijds een, afhankelijk van de omvang van de stroom groter of kleiner offer, omdat in de meeste verdragen de dividendbelasting tot 15% of minder (laatste in deelnemingsverhoudingen) wordt teruggebracht. Anderzijds behoeft

<sup>1</sup> Zie bij voorbeeld Kamerstukken I 1993/94, 23 220, nr. 84, p. 6 en 7.

<sup>2</sup> Daarnaast gaan de Verenigde Staten van Amerika ervan uit dat de netto-budgettaire effecten van belastingverdragen beperkt zijn, zodat het ook geen zin heeft veel tijd te besteden aan pogingen om toch tot kwantificering te komen. Dit blijkt onder andere uit hearings in het Amerikaanse Committee on Foreign Relations uit 1993, als ook uit de beantwoording van vragen tijdens een hoorzitting in het Amerikaanse congres in 1997.

Nederland, ten opzichte van de nationale wetgeving, door de verlaging van de buitenlandse dividendbelasting, minder buitenlandse belasting in aftrek te brengen of te verrekenen. Bij ontvangen deelnemingsdividenden speelt dat laatste in beginsel niet. Wel kan verlaging van de bronbelasting op binnenkomend deelnemingsdividend, een zij het relatief beperkte positieve invloed hebben in de vorm van een hogere Nederlandse opbrengst bij dooruitdeling van de dividenden. Wel moet hier nog eens worden onderstreept dat matiging van dividendbelasting in deelnemingsverhoudingen voor het bedrijfsleven van groot belang is, omdat de buitenlandse bronbelasting daarvoor een niet verrekenbare additionele bedrijfslast vormt.

Met betrekking tot de bronbelastingen op interest en royalty's zal een verlaging van de buitenlandse tarieven tot budgettair voordeel voor ons land leiden. Er behoeft immers minder buitenlandse belasting in aftrek te worden gelaten of te worden verrekend in ons land. Omgekeerd kent ons land in deze situatie zelf geen bronbelasting, zodat geen sprake is van Nederlandse budgettaire offers.

Met betrekking tot inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid zullen de effecten doorgaans ook beperkt zijn, omdat de verdeling in de verdragen (heffingsrecht voor de werkstaat en een tegemoetkoming in de woonstaat) in hoofdlijn overeenstemt met onze nationale wet. Uiteraard kunnen zich wel merkbare effecten voordoen als men in bestaande relaties van een werkstaat naar een woonstaatheffing, of van een woonstaat naar een werkstaatheffing zou overgaan. Dat laatste is bij voorbeeld een mogelijkheid die wordt gezien bij de besprekingen met België over het regime voor grensarbeiders. In die situatie is de verhouding tussen het aantal personen dat over en weer in elkaars land werkt van belang en zou, indien de verschillen substantieel zijn, moeten worden gezien of compensatie van een budgettair nadeel is geboden.

Tenslotte kan over particuliere pensioenen en sociale-zekerheidsuitkeringen nog worden opgemerkt dat een woonstaatheffing voor uitgaande particuliere pensioenen een vermindering van de Nederlandse heffingsgrondslag tot gevolg heeft en heeft dientengevolge een inperking in houdt ten opzichte van de bestaande nationale heffingsrechten op dat terrein. Omgekeerd leiden uit het buitenland ontvangen particuliere pensioenen tot een vermeerdering van de Nederlandse heffingsgrondslag, aangezien zonder verdrag voor dergelijke inkomsten alhier ingevolge het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 veelal een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting werd gegeven. Wellicht ten overvloede merk ik ook hier op dat de woonstaatbenadering dezerzijds niet meer wordt aangehangen indien het andere land de uit Nederland ontvangen pensioenen niet of nauwelijks in de heffing betreft. Alsdan komen bronstaatbenaderingen in beeld; zoals bekend, is dat in elk geval het uitgangspunt bij afkoop van pensioenen. Verder zal, zoals hiervoor in de nota is vermeld ook in het bredere verband van de EU, een bredere herbezinning plaatsvinden op de heffing over pensioenen in het licht van een evenwichtige benadering voor zowel bronstaat die de opbouw wellicht faciliteerde en de woonstaat (waar de gepensioneerde van de publieke voorzieningen profiteert).

Bij sociale-zekerheidsuitkeringen zal uitgaande van een toewijzing van de heffingsrechten aan de bronstaat het budgettaire effect voor ons land veelal beperkt zijn, omdat deze benadering spoort met onze nationale wetgeving op dit punt. Een toewijzing van de heffingsrechten aan de woonstaat zal over het algemeen budgettair ongunstiger zijn voor ons land, omdat ons land een relatief goed sociaal zekerheidsstelsel kent en over het algemeen meer mensen een uitkering uit Nederland ontvangen dan omgekeerd.