

Vergaderjaar 2019–2020

**25 087**

## **Internationaal fiscaal (verdrags)beleid**

**N**

### **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN – FISCA- LITEIT EN BELASTINGDIENST**

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 25 juni 2020

Het doet mij genoegen u hierbij de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 aan te bieden. Over het Nederlandse fiscale verdragsbeleid hebben mijn ambtsvoorgangers in 1987<sup>1</sup>, 1996<sup>2</sup>, 1998<sup>3</sup> en 2011<sup>4</sup> notities uitgebracht. Sinds het verschijnen van de laatste notitie heeft de wereld ingrijpende veranderingen doorgemaakt op politiek en economisch gebied. Het stemt mij optimistisch dat sinds de financiële crisis landen meer dan voorheen effectief samenwerken tegen belastingontwijking. In 2015 zijn de uitkomsten gepubliceerd van het OESO BEPS-project<sup>5</sup> in opdracht van de G20. Het internationale samenwerkingsverband strekt zich inmiddels verder uit dan alleen de OESO-landen. In het zogeheten Inclusive Framework (IF) werken inmiddels meer dan 130 landen samen. Het is bovendien niet alleen bij mooie woorden gebleven. Veel van deze uitkomsten zijn inmiddels geïmplementeerd via wetgeving en worden gemonitord. Op dit moment werkt het IF aan een vervolg en wordt gediscussieerd over een evenwichtigere verdeling van de belastbare winst en een minimumniveau van belastingheffing van multinationals. Hoewel de wereldwijde aandacht momenteel uiteraard gericht is op het opvangen van de economische gevolgen van de Coronacrisis, ben ik ervan overtuigd dat landen door zullen gaan met het maken van afspraken om te komen tot een evenwichtigere belastingheffing van multinationals. Nederland zal zich hiervoor in ieder geval blijven inzetten omdat internationale afspraken effectiever zijn dan unilaterale maatregelen.

Het blijft voor Nederland belangrijk om het uitgebreide bilaterale verdragen netwerk goed te onderhouden en verder uit te breiden. Het doel

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

<sup>2</sup> Kamerstukken II 1996/97, 25 087, nr. 1.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.

<sup>5</sup> Base Erosion & Profit Shifting project in opdracht van de G20 om grondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan.

van een bilateraal belastingverdrag is het bevorderen van economische relaties tussen landen door het wegnemen van dubbele belasting en het voorkomen van belastingontwijking en -ontduiking. Hierdoor wordt een mogelijke drempel voor inwoners uit verdragslanden om economische activiteiten in het betreffende andere land te ontplooiën weggenomen. Nederland heeft gezien de open economie en de relatief kleine thuismarkt groot belang bij een uitgebreid verdragen-netwerk.

Ik ben dankbaar voor de reacties van betrokkenen op de openbare internetconsultatie over het fiscaal verdragsbeleid en de aanwijzing van laagbelastende staten. Deze notitie gaat in op de Nederlandse onderhandelingsinzet bij bilaterale belastingverdragen. Hierbij fungeert het OESO-modelverdrag als basis. In deze nieuwe notitie zijn de voornaamste beleidsmatige uitgangspunten weergegeven die het kabinet bij toekomstige verdragsonderhandelingen wil hanteren. Verder wordt ingegaan op de punten waar het beoogde Nederlandse verdragsbeleid afwijkt van het OESO-modelverdrag.

Deze afwijkingen zien onder meer op de bronheffingen over dividend- en rentebetalingen. Om grensoverschrijdende investeringen te bevorderen streeft Nederland ernaar om geen bronheffing op deelnemingsdividenden en interest af te spreken. Daarnaast heeft Nederland een aantal specifieke wensen die erop gericht zijn het heffingsrecht over in Nederland opgebouwde pensioenen, sociale-zekerheidsuitkeringen en over de hier gemaakte winsten van geëmigreerde directeurs-groootaandeelhouders te behouden.

In het kader van het BEPS-project hebben landen afspraken gemaakt over een minimumstandaard bij de bestrijding van verdragsmisbruik. Een deel van de Nederlandse verdragen bevat al diverse antimisbruikmaatregelen. Het is van belang dat het gehele uitgebreide Nederlandse verdragen-netwerk (uiteindelijk) voldoet aan de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik. Daarnaast hecht Nederland aan goede afspraken over onderling-overlegprocedures en geschilbeslechting als er toch (dubbele) belastingheffing in strijd met het verdrag plaatsvindt. Naast de minimumstandaard biedt Nederland ook aan het overgrote deel van de aanvullende afzonderlijke maatregelen van het BEPS-project op te nemen. Zo krijgen Nederland en zijn verdragspartners een effectief instrumentarium tegen verdragsmisbruik in handen.

In deze notitie wordt ook uitgebreid aandacht besteed aan de bijzondere positie van ontwikkelingslanden. De economische verhoudingen tussen ontwikkelingslanden en ontwikkelde landen als Nederland zijn vaak niet gelijkaardig. Het zijn meestal Nederlandse bedrijven die in ontwikkelingslanden werkzaamheden verrichten en aldaar investeren, en niet andersom. Omdat ontwikkelingslanden dikwijls minder andersoortige belastinginkomsten hebben, is het voor hen, meer dan voor andere landen, van belang dat zij voldoende belasting kunnen heffen over de inkomsten uit de werkzaamheden en investeringen die daar plaatsvinden. We zullen daar nog meer dan voorheen rekening mee houden. Naast het belang van het opnemen van antimisbruikbepalingen in belastingverdragen met ontwikkelingslanden rechtvaardigt de bijzondere positie van ontwikkelingslanden dat Nederland in de relatie tot ontwikkelingslanden eerder onderdelen van het VN-modelverdrag zal afspreken. In het VN-modelverdrag wordt meer rekening gehouden met de wens van veel ontwikkelingslanden om verdergaande heffingsrechten voor zogeheten bronlanden te realiseren. Dit komt onder meer tot uitdrukking in de relatief hogere bronheffingen op dividenden, renten en royalty's of een uitgebreider begrip van de vaste inrichting die Nederland in relatie met ontwikkelingslanden bereid is overeen te komen. Daarnaast staat

Nederland open om in relatie tot de armste groep ontwikkelingslanden een bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten op te nemen wanneer de technische diensten zijn verricht in het ontwikkelingsland. Dit verdragsbeleid geeft ontwikkelingslanden, ten opzichte van het OESO-modelverdrag, eerder de mogelijkheid de inkomsten uit activiteiten uitgevoerd in hun land in de heffing te betrekken.

Zoals gezegd streeft Nederland naar een uitgebreid verdragennetwerk. Nederland heeft daarbij geen principiële bezwaar tegen het sluiten of in stand houden van verdragen met laagbelastende landen. Maar omdat het risico op dubbele belastingheffing in de regel beperkt zal zijn, hebben nieuwe verdragen met die landen geen prioriteit. In ieder geval zal het risico op dubbele niet-heffing in relatie met die landen een belangrijk aandachtspunt zijn. Nederland streeft er dan ook naar de conditionele bronbelasting op renten en royalty's te kunnen effectueren in relatie met laagbelastende landen, ook met bestaande verdragslanden. Als Nederland al een verdrag heeft met een laagbelastend land, of met een land dat is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve staten, zal Nederland het initiatief nemen om over het bestaande belastingverdrag te heronderhandelen. Daarbij is in voorkomende gevallen maatwerk mogelijk, waarbij rekening wordt gehouden met de specifieke risico's van belastingontwijking die voortvloeien uit het belastingstelsel van het desbetreffende land en tegelijkertijd zoveel als mogelijk wordt voorkomen dat het reële bedrijfsleven te maken krijgt met dubbele belasting.

Ik verheug mij op een open en constructieve gedachteswisseling over deze notitie en hoop dat de uitkomsten van de discussie bijdragen aan de kwaliteit van het Nederlandse fiscale verdragennetwerk als één van de voornaamste pijlers van het vestigingsklimaat.

De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,  
J.A. Vijlbrief

# Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020

## 1. Inleiding

In de periode na de totstandkoming van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is er terecht meer aandacht voor zowel de aanpak van belastingontwijking als voor de speciale positie van ontwikkelingslanden op het terrein van de fiscaliteit. Samen met andere ontwikkelingen verandert dit de positie die Nederland inneemt bij onderhandelingen over belastingverdragen. Met deze nieuwe Notitie Fiscaal Verdragsbeleid wil ik graag met het parlement het fiscale verdragsbeleid afstemmen. Op deze wijze kan duidelijkheid vooraf worden gecreëerd over de Nederlandse onderhandelingsinzet. Bij de opzet van deze notitie is gekozen om de belangrijkste politiek-beleidsmatige lijnen te schetsen voor de Nederlandse inzet bij onderhandelingen van een belastingverdrag. Een nieuwe notitie is nodig omdat de notitie uit 2011 gedateerd is door met name nationale en internationale ontwikkelingen op het terrein van het tegengaan van belastingontwijking. Internationaal gaat het hierbij om het OESO Base Erosion and Profit Shifting (hierna: BEPS)-project<sup>6</sup> in opdracht van de G20. Inmiddels werken meer dan 130 landen samen in het Inclusive Framework aan de implementatie van de uitkomsten van het BEPS-project. In lijn met dit project en ook op andere onderdelen zijn het OESO-modelverdrag (2017) en het VN-modelverdrag (2017) geactualiseerd. Nationaal gezien is het bestrijden van belastingontwijking een speerpunt van het kabinet<sup>7</sup>, maar ook de uitvoerbaarheid van wet- en regelgeving, het behouden van een aantrekkelijk vestigingsklimaat en het toenemende belang van een effectieve geschilbeslechting spelen een rol. Het is van belang om het verdragsbeleid te laten meebewegen met wijzigingen in nationale wet- en regelgeving. Met name noem ik daarbij de effectuering in verdragsituaties van de te introduceren bronbelasting op renten en royalty's naar laagbelastende of niet-coöperatieve landen en in misbruiksituaties.<sup>8</sup> Verder wil ik bij belastingverdragen met ontwikkelingslanden nadrukkelijker rekening houden met hun speciale positie. De politiek-beleidsmatige uiteenzetting in deze notitie is bedoeld voor het behouden van draagvlak voor de onderhandelingsinzet op hoofdlijnen. Uiteraard zal het vrijwel nooit lukken om de volledige beleidsinzet te realiseren in een belastingverdrag. Immers, alle nationale fiscale wetgeving is verschillend, de uitvoering van wetgeving is niet hetzelfde en bovenal de wensen van de verdragspartners verschillen. Het komt daardoor uiteindelijk neer op maatwerk. Per belastingverdrag zal worden ingeschat of een potentieel onderhandelingsakkoord voldoende binnen de beleidsmatige lijnen blijft van deze notitie. Tot slot merk ik op dat de lopende internationale discussie over winstverdeling en een minimumniveau van belastingheffing in de toekomst tot nadere aanpassing van het verdragsbeleid kan leiden (zie paragraaf 2.5). Ik zal uw Kamer daar separaat over informeren.<sup>9</sup>

## 2. Het verdragsbeleid op hoofdlijnen

### 2.1 Waarom sluit Nederland belastingverdragen?

Het doel van een bilateraal belastingverdrag is het bevorderen van economische relaties tussen landen door het wegnemen van dubbele belasting waarbij belastingontwijking en -ontduiking wordt voorkomen. In

<sup>6</sup> Base Erosion & Profit Shifting. Project in opdracht van de G20 om grondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan.

<sup>7</sup> Zie ook de brief van 23 februari 2018, Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 188 en de brief van 28 mei 2019, Kamerstukken II 2018/19, 32 140, nr. 51 over de Fiscale beleidsagenda.

<sup>8</sup> Wet Bronbelasting 2021, Stb. 2019, 513.

<sup>9</sup> Zie bijvoorbeeld de brief van 10 februari 2020, nr. 2020-0000027423.

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

## *2.2 Met wie sluit Nederland belastingverdragen?*

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

Een aandachtspunt is als een staat is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden<sup>10</sup> (hierna: EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden) of door Nederland is aangewezen als laagbelastende staat.<sup>11</sup> Staten worden op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden geplaatst als zij niet voldoen aan internationaal overeengekomen standaarden op het gebied van bijvoorbeeld transparantie of schadelijke belastingconcurrentie. Nederland vindt het voor een succesvolle aanpak van belastingontwijking en -ontduiking van groot belang dat staten zich aan internationaal overeengekomen standaarden houden. Daarom vindt Nederland het niet passend om onderhandelingen over een nieuw belastingverdrag aan te gaan met staten die op deze EU-lijst zijn opgenomen. Daarnaast zullen bestaande verdragen met staten die langdurig op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden blijven staan worden heroverwogen. Hiermee wordt invulling gegeven aan de motie Schouten/Groot.<sup>12</sup>

<sup>10</sup> Conclusies van de Raad over de herziene EU-lijst van jurisdicties die niet-coöperatief zijn op belastinggebied (2020/C 64/03), OJ C 64/8, 27 februari 2020.

<sup>11</sup> Jaarlijks wordt bij ministeriële regeling vastgesteld welke staten voor het volgende kalenderjaar worden aangewezen als laagbelastende staat. De Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden is voor het eerst vastgesteld op 31 december 2018, *Stcrt.* 2018, 72064, en gewijzigd bij de Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2019 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen, *Stcrt.* 2019, 69810.

<sup>12</sup> Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 122.

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

Als Nederland een bestaand belastingverdrag heeft met een laagbelastende staat, of met een staat die op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden is opgenomen, zal Nederland het initiatief nemen om over het bestaande belastingverdrag te heronderhandelen. De Nederlandse inzet hierbij is om het verdrag zodanig aan te passen dat de bronheffingen op rente- en royaltybetalingen aan laagbelastende staten kunnen worden geëffectueerd in relevante situaties. In paragraaf 5.3 wordt hier nader op ingegaan.

### *2.3 Tegengaan verdragsmisbruik en belastingontwijking*

Een belangrijk aandachtspunt is dat belastingverdragen gebruikt kunnen worden voor belastingontwijking. Het heeft prioriteit voor het kabinet om misbruik van belastingverdragen tegen te gaan. Het OESO BEPS-project heeft hiervoor oplossingen aangeboden, onder andere in de vorm van minimumstandaarden. De minimumstandaard die volgt uit actiepunt 6 van het BEPS-project geeft landen de mogelijkheid de verdragsvoordelen niet te verlenen indien aangenomen kan worden dat belastingbesparing één van de belangrijkste redenen is om een transactie op te zetten om daarmee gebruik te kunnen maken van een verdrag. Nederland gaat verder dan alleen de minimumstandaard en kiest ook voor gerichte aanvullende maatregelen tegen verdragsmisbruik en belastingontwijking. In hoofdstuk 3 wordt nader ingegaan op het thema belastingontwijking.

Daarnaast kunnen bilaterale belastingverdragen, omdat ze binnen de Nederlandse rechtsorde op grond van artikel 94 van de Grondwet boven de nationale wet gaan, toepassing van de wetgeving ter implementatie van ATAD<sup>13</sup> en ATAD2<sup>14</sup> in de weg staan. Nederland zal zorgdragen dat bij de totstandkoming of wijziging van belastingverdragen het mogelijk wordt of blijft om de verplichtingen die volgen uit de richtlijnen ook kunnen worden geëffectueerd onder het van toepassing zijnde belastingverdrag.

### *2.4. Vestigingsklimaat en voorkomen dubbele belasting*

Belastingverdragen ondersteunen een aantrekkelijk vestigingsklimaat. Voor de Nederlandse onderhandelingsinzet weegt daarom mee wat andere landen (met name andere West-Europese landen) hebben afgesproken in een belastingverdrag met het betreffende land, zodat het Nederlandse bedrijfsleven niet op achterstand wordt gezet. Daarnaast is het Nederlandse belastingstelsel gebaseerd op het uitgangspunt van een gelijk speelveld tussen nationale en internationaal opererende ondernemingen. Een aantal kenmerken van het Nederlandse stelsel draagt hieraan

<sup>13</sup> Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt.

<sup>14</sup> Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen.

bij. Nederland hanteert een deelnemingsvrijstelling, waardoor een Nederlandse onderneming met een buitenlandse dochter niet dubbel aangeslagen wordt voor de winst die deze dochter in het buitenland maakt. De belastingverdragen brengen het risico van dubbele belasting ten aanzien van in Nederland gegenereerde winst of inkomen aanzienlijk terug, verzekeren buitenlandse ondernemingen van een gelijke fiscale behandeling als Nederlandse ondernemingen en scheppen meer zekerheid over de fiscale behandeling van hun investeringen in Nederland. Nederland is dan ook een voorstander van de opname in belastingverdragen van het instrument van verplichte en bindende arbitrage als sluitstuk van de onderlinge overlegprocedure (zie paragraaf 3.2.10). Verder is het Nederlandse verdragsbeleid er van oudsher op gericht om zoveel mogelijk het principe van kapitaalimportneutraliteit te realiseren voor actieve inkomsten (ondernemingswinst en inkomsten uit arbeid), zodat Nederlandse ondernemingen en werknemers in de buitenlandse markt zich in dezelfde concurrentiepositie bevinden als lokale bedrijven en werknemers. Dit is van belang, omdat Nederlandse ondernemers slechts gebruik kunnen maken van een relatief kleine binnenlandse markt, waardoor toegang tot buitenlandse markten van wezenlijk belang is. Om deze gelijke concurrentiepositie te realiseren stelt Nederland die winst of dat inkomen in principe vrij. In de komende jaren zal moeten worden gezien of en in hoeverre dit sinds lange tijd gehuldigde principe van kapitaalimportneutraliteit zal moeten worden aangepast aan de uitkomsten van de internationale discussie over winstverdeling en minimumniveau van belastingheffing.

### *2.5 Internationale discussie over winstverdeling en minimumniveau van belastingheffing*

Nederland ondersteunt de internationale discussie over de verdeling van de bedrijfswinst tussen landen ten behoeve van de belastingheffing. De huidige OESO-verrekenprijsrichtlijnen sluiten voor de verdeling van de bedrijfswinst tussen landen zoveel mogelijk aan bij waar de waardecreatie (aan de hand van de functies, activa en risico's) plaatsvindt. Mede naar aanleiding van de internationale discussie over belastingheffing in de digitale economie onderzoekt het Inclusive Framework (in samenwerking met de OESO) momenteel of het redelijk is om meer heffingsrechten toe te kennen aan het land van de afnemer. Dit wordt onderzocht in pijler 1 van het onderzoek. In pijler 2 van het onderzoek wordt onderzocht of een minimumniveau van belastingheffing voor ondernemingen kan worden afgesproken. Nederland vindt dit een belangrijk initiatief. Nieuwe internationale afspraken over de verdeling van bedrijfswinst ten behoeve van de belastingheffing zijn het effectiefst wanneer zoveel mogelijk landen hieraan meedoen. Ook voor het bestrijden van belastingontwijking geldt dat een internationale aanpak effectiever is omdat het risico van verplaatsing van belastingontwijkingsstructuren zo beter kan worden voorkomen. Het is tevens efficiënter dan wanneer landen verschillende, niet op elkaar aansluitende unilaterale maatregelen hanteren. Een multilaterale aanpak is om die redenen wenselijk. De uitkomsten van deze internationale discussie over winstverdeling en een minimumniveau van belastingheffing zijn nog niet bekend, maar deze kunnen op termijn gevolgen hebben voor het verdragsbeleid.

### *2.6 Het OESO-modelverdrag als uitgangspunt*

Bij de vormgeving van belastingverdragen vormt het OESO-modelverdrag voor veel landen het uitgangspunt. Een veel voorkomende situatie waarbij dubbele belasting ontstaat is dat de woonstaat van een inwoner diens wereldinkomen in de belastingheffing betreft, terwijl een andere staat waarin een bron van inkomen van deze belastingplichtige is gelegen als



bronstaat deze belastingplichtige ook in de heffing betreft. Het OESO-modelverdrag verdeelt de heffingsrechten tussen de woonstaat en de bronstaat. Dit kan betekenen dat de bronstaat geheel of gedeeltelijk terugtreedt in zijn belastingheffing. Ook kan de woonstaat geheel of gedeeltelijk terugtreden door een objectvrijstelling, belastingvrijstelling of een belastingverrekening toe te kennen.

Naast de OESO kent ook de VN sinds 1980 een eigen modelverdrag. Dit VN-modelverdrag is bedoeld voor fiscale relaties tussen ontwikkelde landen en ontwikkelingslanden en volgt in grote lijnen het OESO-modelverdrag, maar voorziet meer dan het OESO-modelverdrag in toewijzing van heffingsrechten aan de bronstaat. Het OESO-modelverdrag is effectiever in het voorkomen van dubbele belasting dan het VN-modelverdrag. Dat komt doordat in het VN-modelverdrag, naast de bronheffingen op dividenden en renten, extra bronheffingen zijn opgenomen op bepaalde brutostromen (zoals op royalty's en vergoedingen voor technische diensten) die in de woonstaat niet altijd volledig verrekend kunnen worden omdat men daar het netto-inkomen (na aftrek van relevante kosten) in de heffing betreft. Dit kan een nadelig effect hebben op grensoverschrijdende handel en investeringen.

Sinds 1997 is het OESO-modelverdrag uitgebreid met een aparte sectie waarin de posities van niet-OESO-landen zijn opgenomen. Het gaat om 33 niet-OESO-landen die aangeven dat zij in zijn algemeenheid de artikelen in het OESO-modelverdrag en de toelichting daarbij (hierna: het OESO-commentaar) volgen, maar waarbij elk van die landen aangeeft waar het een afwijkende positie inneemt (net als de OESO-landen doen in het OESO-commentaar). Dit heeft de positie van het OESO-modelverdrag als internationale standaard verstrekt. Het voordeel van zoveel mogelijk aansluiten bij een internationale standaard (OESO/VN) is dat de rechtszekerheid over de belastingheffing in bilaterale economische relaties het beste wordt geborgd. Uit de rechtspraak blijkt het belang van het OESO-commentaar voor bepalingen in een belastingverdrag die overeenkomen met het OESO-modelverdrag. Door het OESO-commentaar worden OESO-conforme verdragsbepalingen internationaal zoveel mogelijk eenduidig uitgelegd. Nederland streeft ernaar om dit in een algemene bepaling in het belastingverdrag te bevestigen. Het idee achter het OESO-modelverdrag en het OESO-commentaar is namelijk dat door internationale overeenstemming over de uitleg en toepassing van belastingverdragen geschillen zoveel mogelijk worden voorkomen, of snel kunnen worden opgelost. Dit komt de rechtszekerheid ten goede. Het werken met deze modellen maakt het bovendien eenvoudiger om met andere landen overeenstemming te bereiken. Om de hierboven genoemde redenen volgt de Nederlandse inzet zo veel mogelijk het OESO-modelverdrag. Op een beperkt aantal onderdelen wijkt de Nederlandse inzet af van het OESO-modelverdrag. In hoofdstuk 4 wordt hier nader op ingegaan.

### *2.7 Ontwikkelingslanden gebruiken naast het OESO-modelverdrag ook het VN-modelverdrag*

Vooral bij onderhandelingen met ontwikkelingslanden is, naast het OESO-modelverdrag ook het VN-modelverdrag van invloed. In het VN-modelverdrag is het OESO-modelverdrag tot uitgangspunt genomen, maar wordt meer rekening gehouden met de wens van veel ontwikkelingslanden om verdergaande heffingsrechten te realiseren voor de bronstaat in het bijzonder ten aanzien van winst uit onderneming en inkomsten voortvloeiend uit roerend kapitaal (zoals dividenden, renten en royalty's). Deze wens is vooral gebaseerd op budgettaire belangen van ontwikkelingslanden die doorgaans in de positie verkeren van netto-



importeurs van investeringen, kapitaal en kennis. Ook wordt wel als reden aangegeven dat belastingheffing over een brutostroom (zonder aftrek van relevante kosten) relatief eenvoudig is in de uitvoering. Nederland zal in de komende jaren in relatie tot ontwikkelingslanden vaker dan voorheen bepaalde onderdelen van het VN-modelverdrag accepteren.

De effecten van het in deze notitie beschreven fiscale verdragsbeleid zullen naar verwachting positief zijn voor ontwikkelingslanden doordat met een belastingverdrag de economische relatie wordt bevorderd door het wegnemen van dubbele belasting en belastingontwijking en ontduiking kan worden voorkomen. Daarnaast versterkt een verdrag de administratieve samenwerking door de opname van een effectieve geschilbeslechting en vormt het een basis voor uitwisseling van informatie en wederzijdse bijstand tussen belastingadministraties. In paragraaf 5.2 wordt het verdragsbeleid ten aanzien van ontwikkelingslanden nader uitgewerkt.

### *2.8 Koninkrijksdelen*

Binnen het Koninkrijk der Nederlanden (hierna: het Koninkrijk) hebben de landen Aruba, Curaçao en Sint Maarten elk autonomie op het gebied van belastingen. Zij kunnen zelf belastingverdragen onderhandelen. In de belastingverdragen die Nederland afsluit, streeft Nederland ernaar vast te leggen dat het betreffende verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot deze delen van het Koninkrijk. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, moet dit in een afzonderlijk verdrag gebeuren.

Binnen het Koninkrijk zijn Bonaire, Sint Eustatius en Saba (hierna: de BES-eilanden) onderdeel van het land Nederland. Het uitgangspunt bij onderhandelingen is daarom dat een te sluiten belastingverdrag ook van toepassing is op de BES-eilanden. Voor de BES-eilanden geldt echter een eigen fiscaal stelsel, dat afwijkt van het fiscale stelsel dat geldt voor het Europese deel van het land Nederland, waardoor in de praktijk niet veel verdragspartners bereid zijn een bilateraal belastingverdrag ook voor de BES-eilanden te laten gelden.

### *2.9 Uitvoeringsaspecten*

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

### *2.10 Consultatie*

Van 25 september 2018 tot en met 22 oktober 2018 heeft een openbare internetconsultatie<sup>15</sup> plaatsgevonden over het fiscaal verdragsbeleid en over de aanwijzing van laagbelastende staten. Belangstellenden werd met name gevraagd te reageren op nieuw te formuleren verdragsbeleid met het oog op de voorgestelde invoering van een bronbelasting op dividenden, renten en royalty's. Daarnaast werd aandacht gevraagd voor het verdragsbeleid in relatie tot ontwikkelingslanden. De resultaten van deze internetconsultatie zijn terug te vinden via de in de voetnoot opgenomen link.<sup>16</sup> Reacties zijn binnen gekomen op in de consultatie

<sup>15</sup> [https://www.internetconsultatie.nl/fiscaalverdragsbeleid\\_laagbelastendestaten](https://www.internetconsultatie.nl/fiscaalverdragsbeleid_laagbelastendestaten)

<sup>16</sup> [https://www.internetconsultatie.nl/fiscaalverdragsbeleid\\_laagbelastendestaten/reacties](https://www.internetconsultatie.nl/fiscaalverdragsbeleid_laagbelastendestaten/reacties)

expliciet geformuleerde thema's (laagbelastende staten, bronbelasting en ontwikkelingslanden). Een ander thema dat door de respondenten meermalen aan de orde is gesteld, is de behandeling van sporters, artiesten en orkesten die in het buitenland optreden. De reacties op de internetconsultatie zijn meegenomen bij het formuleren van het beleid in deze notitie.

### **3. Tegengaan misbruik van verdragen**

#### *3.1 Algemeen*

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

In de kabinetsappreciatie van de op 5 oktober 2015 gepubliceerde definitieve actierapporten van het BEPS-project is aangegeven dat de uitkomsten van het BEPS-project tot het Nederlandse verdragsbeleid worden gerekend.<sup>17</sup>

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

Het BEPS-project voorziet in de mogelijkheid om deze maatregelen te implementeren via het Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (hierna: MLI)<sup>18</sup>. Het MLI stelt deelnemende landen in staat om verdragsgerelateerde BEPS-maatregelen op een snelle en efficiënte wijze te laten doorwerken in de belastingverdragen zonder dat bilaterale onderhandelingen noodzakelijk zijn.

#### *3.2 Minimumstandaard*

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

Niet al onze verdragspartners zijn voornemens om het MLI te tekenen of hebben gekozen om het belastingverdrag buiten de reikwijdte van het MLI te houden. Indien dit verdrag niet voldoet aan de minimumstandaard en er tevens mogelijk sprake is van een risico van substantieel verdragsmisbruik, zullen we deze landen benaderen met het verzoek om de minimum-

<sup>17</sup> Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 112.

<sup>18</sup> *Trb.* 2017, 86, en *Trb.* 2017, 194 (rectificatie (*Trb.* 2019, 63)).

standaard alsnog overeen te komen. De initiële voorkeur is om dit via het MLI te laten lopen maar het is ook denkbaar om ten behoeve hiervan bilaterale onderhandelingen op te starten. Er wordt geen nieuw verdrag of protocol overeengekomen als blijkt dat de (potentiële) verdragspartner niet bereid is om de minimumstandaard op te nemen.

De minimumstandaard bestaat uit de volgende onderdelen:

- i) Opname van een preambule waarmee duidelijk wordt gemaakt dat een belastingverdrag niet is bedoeld om mogelijkheden te creëren voor dubbele niet-heffing of verlaagde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking;
- ii) Opname van anti-misbruikmaatregelen in belastingverdragen;
- iii) Opname van een effectieve geschilbeslechting via een onderlinge overlegprocedure.

### 3.2.1 De preambule van belastingverdragen

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

### 3.2.2 Anti-misbruikmaatregelen in belastingverdragen

Om belastingverdragen in lijn te brengen met de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik zet Nederland in op de *principal purposes test* (PPT). Met de PPT wordt voorkomen dat oneigenlijk gebruik kan worden gemaakt van het Nederlandse verdragennetwerk. De PPT zoekt door middel van een geobjectiveerde analyse aansluiting bij één van de voornaamste redenen van een constructie of transactie. Als aangenomen kan worden dat het verkrijgen van verdragsvoordelen één van de voornaamste redenen is van een constructie of transactie, dan voorkomt de PPT dat een verdragspartner of Nederland zelf ten onrechte wordt beperkt in de heffingsbevoegdheid. De PPT maakt gebruik van open normen, die onder meer aanknopen bij subjectieve elementen, zoals de intentie van de constructie of transactie. Door gebruik te maken van open normen kunnen verschillende vormen van verdragsmisbruik worden bestreden zonder daarbij reële economische activiteiten te treffen. Daarnaast bewerkstelligen de open normen dat de PPT kan inspelen op nieuwe vormen van verdragsmisbruik.

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

Op basis van de tweede bepaling zijn de autoriteiten van een verdragsluitende staat gehouden de andere verdragsluitende staat te raadplegen over het voornemen om verdragsvoordelen op grond van de PPT te

weigeren. Het melden van een voornemen om de PPT toe te passen kan overkill voorkomen in gevallen waarin niet alle feiten helder zijn. Bovendien kan een dergelijke bepaling bijdragen aan een gezamenlijke, uniforme en zinvolle invulling van de toe te passen criteria. Deze consultatieverplichting vormt echter geen beletsel om de PPT toe te passen.

De PPT is mijns inziens in internationaal verband het meest aangewezen middel om verdragsmisbruik op een effectieve wijze te bestrijden. Daarnaast is de PPT als onderdeel van het MLI één van de manieren om misbruik te bestrijden zoals opgenomen in de meest recente versie van het OESO-Modelverdrag en het VN-Modelverdrag. Nederland sluit met deze keuze dus ook aan bij de internationaal meest gebruikelijke praktijk.

Aan de minimumstandaard kan eveneens worden voldaan door een (vereenvoudigde) limitation on benefitsbepaling (LoB) te combineren met een PPT. Een LoB-bepaling maakt de toegang van verdragsvoordelen afhankelijk van een mechanische toetsing van een aantal eigenschappen van het lichaam dat gebruik wil maken van de verdragsvoordelen. Er worden afgebakende voorwaarden geformuleerd die toetsen of sprake is van een reële aanwezigheid van dit lichaam in een verdragsland of andere factoren die misbruik minder waarschijnlijk maken. Deze voorwaarden gaan uit van (statische) veronderstellingen die niet altijd recht doen aan de werkelijkheid, waardoor er sprake is van het risico dat ofwel misbruik niet wordt bestreden ofwel reële economische activiteiten worden getroffen. Indien het lichaam niet aan deze voorwaarden voldoet is er, afgezien van een mogelijk beroep op een vangnetbepaling, geen toegang tot verdragsvoordelen. Ook aan lichamen die voldoen aan de eisen van de LoB-bepaling kan alsnog op grond van de PPT de toegang tot verdragsvoordelen worden ontzegd. Het veronderstelde voordeel van rechtszekerheid bij een LoB-bepaling wordt in dat geval tenietgedaan door de hiervoor besproken open normen van de PPT. Daarnaast leidt een LoB-bepaling tot meer complexiteit. Gelet hierop zal Nederland niet inzetten op het opnemen van een LoB-bepaling. Het is echter denkbaar dat een verdragspartner een (vereenvoudigde) LoB-bepaling in combinatie met een PPT ter bestrijding van verdragsmisbruik voorstelt. Nederland staat hier niet onwelwillend tegenover, bijvoorbeeld als deze verdragspartner duidelijk kan maken dit nodig te hebben voor een adequate bestrijding van verdragsmisbruik in deze bilaterale verhouding.

Tot slot is het ook mogelijk om aan de minimumstandaard te voldoen door een gedetailleerde LoB-bepaling te combineren met een anti-doorstroommaatregel. Een anti-doorstroommaatregel richt zich in het algemeen op ingezetenen die (een substantieel deel van hun) inkomen door middel van een (reeks van) transactie(s) doorbetalen aan niet-ingezetenen die niet gerechtigd zijn tot vergelijkbare verdragsvoordelen van de oorspronkelijke bronstaat, met als één van de hoofddoelen het verkrijgen van (gunstigere) verdragsvoordelen. In tegenstelling tot hiervoor besproken anti-misbruikmaatregelen is de anti-doorstroombepaling niet (in internationaal verband) uitgewerkt, wat onzekerheid met zich brengt of verdragsmisbruik wel op een effectieve wijze wordt bestreden (en of aan de minimumstandaard wordt voldaan). Nederland gaat hier daarom terughoudend mee om. Slechts een zeer beperkte groep jurisdicties kiest voor een (gedetailleerde) LoB-bepaling aangevuld met een antidoorstroombepaling om te voldoen aan de minimumstandaard.

### 3.2.3 Effectieve geschilbeslechting via een onderlinge overlegprocedure

Implementatie van de aanbevelingen uit het BEPS-project kan leiden tot meer situaties waarin geschillen zullen ontstaan over de interpretatie en toepassing van de (BEPS-gerelateerde) verdragsbepalingen. Dit kan belastingheffing in strijd met belastingverdragen – zoals bijvoorbeeld dubbele belastingheffing – als gevolg hebben. Als dit zich voordoet kan er een onderlinge overlegprocedure worden opgestart waarin de bevoegde autoriteiten zullen trachten om tot een oplossing te komen. Daarnaast kennen diverse Nederlandse belastingverdragen de mogelijkheid van (verplichte en bindende) arbitrage. Indien in een onderlinge overlegprocedure geen oplossing wordt gevonden, kan het geschil in kwestie voor arbitrage worden voorgelegd.

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

Nederland streeft naar de opname van de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik en voor effectieve geschilbeslechting in belastingverdragen. Binnen de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik zal Nederland inzetten op de PPT als antimisbruikmaatregel tegen verdragsmisbruik. Daarnaast is het mogelijk dat in sommige bilaterale verhoudingen de PPT in combinatie met een (vereenvoudigde) LoB-bepaling wordt overeengekomen. Het heeft de voorkeur om dit zoveel mogelijk via het MLI te laten lopen. Het is echter ook denkbaar dat ten behoeve hiervan bilaterale onderhandelingen worden opgestart. Nieuwe verdragen en protocollen vallen buiten de reikwijdte van het MLI. In deze gevallen zal Nederland een verdrag of protocol slechts overeenkomen als ze voldoen aan de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik en voor effectieve geschilbeslechting.

### 3.3 Aanvullende maatregelen

Nederland zet zich naast de minimumstandaard ook in voor de opname van het overgrote deel van de aanvullende maatregelen van het BEPS-project. Deze aanvullende maatregelen bestaan uit:

- een maatregel die de verdragstoepassing regelt voor gevallen waarin het inkomen of een voordeel wordt ontvangen door of via een hybride entiteit;
- een algemene *saving clause*;
- een maatregel die de verdragspositie regelt van entiteiten met een dubbele vestigingsplaats;
- maatregelen tegen het kunstmatig ontgaan van de kwalificatie van een vaste inrichting;
- een minimumbezitsperiode tegen *dividend transfer transactions*;
- een terugkijkperiode voor onroerendezaaklichamen;
- het in specifieke gevallen toepassen van de verrekenings- in plaats van de vrijstellingsmethode;
- een maatregel die voorkomt dat het heffingsrecht van het bronland wordt beperkt voor inkomen dat wordt toegerekend aan vaste inrichtingen in derde rechtsgebieden waar dit inkomen laag wordt belast;
- het maken van overeenkomstige aanpassingen bij een correctie van verrekenprijzen;
- een verplichte en bindende arbitrage.

Met uitzondering van de algemene *saving clause*, maken de bovengenoemde maatregelen deel uit van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid. Daarnaast is er naar aanleiding van het in de goedkeuringswet verwerkte amendement Lodders en Slootweg<sup>19</sup> een aanvullend voorbehoud gemaakt bij het MLI. De strekking van het amendement is dat er een effectieve vorm van geschilbeslechting dient te zijn bij opname van de aanscherping van de criteria voor de kwalificatie van een vaste inrichting in de vorm van een afhankelijke vertegenwoordiger en een onafhankelijke vertegenwoordiger.

### 3.3.1 Hybride entiteiten

Het kan voorkomen dat door een verschil van kwalificatie de ene verdragsluitende staat een entiteit belast, terwijl de andere verdragsluitende staat hier doorheen kijkt en deze als transparant aanmerkt. Als sprake is van een dergelijk verschil in behandeling dan wordt ook wel gesproken van hybride entiteiten. Als onderdeel van het BEPS-project is een verdragsbepaling geformuleerd die regelt in welke gevallen verdragsvoordelen worden toegekend als inkomen of voordelen worden genoten door of via een hybride entiteit. Deze bepaling toetst of het inkomen waarvoor een verdragsvoordeel wordt gevraagd daadwerkelijk in de andere staat in de heffing wordt betrokken. Hiermee wordt voorkomen dat verdragsvoordelen onbedoeld wel of juist niet worden toegekend aan (achterliggende participanten in) hybride entiteiten. Nederland heeft dergelijke maatregelen met deze strekking al in diverse belastingverdragen opgenomen.

### 3.3.2 Saving clause

De algemene *saving clause* heeft als doel om expliciet te maken dat een land door een belastingverdrag niet wordt beperkt in het heffingsrecht over eigen inwoners, behalve op grond van specifiek genoemde verdragsbepalingen. Nederland heeft hier een voorbehoud gemaakt omdat belastingverdragen altijd op een dergelijke wijze worden geïnterpreteerd. Het opnemen van een algemene *saving clause* voegt in die zin niets toe.

Echter, in samenhang met het opnemen van een bepaling voor hybride entiteiten wenst Nederland wel een specifieke *saving clause* om te waarborgen dat Nederland mag heffen van in Nederland gevestigde vennootschappen die door de andere verdragsluitende staat als fiscaal transparant worden aangemerkt. Zonder een dergelijke *saving clause* kan het Nederlandse heffingsrecht ter discussie worden gesteld.

### 3.3.3 Dubbele vestigingsplaats

Het kan voorkomen dat een entiteit door beide verdragsluitende staten als eigen inwoner wordt gezien. Er is dan sprake van een dubbele vestigingsplaats. In het verdrag wordt dan vervolgens bepaald van welke staat de entiteit als inwoner voor het verdrag wordt beschouwd. In het BEPS-project is bij actiepunt 2 en 6 geconstateerd dat een dubbele vestigingsplaats vaak verband houdt met belastingontwijkingstructuren. In het OESO-modelverdrag is daarom sinds 2017 een bepaling opgenomen om in het geval van een dubbele vestigingsplaats, de vestigingsplaats voor het toepasselijke belastingverdrag voortaan door middel van een onderlinge overlegprocedure vast te stellen in plaats van uitsluitend op basis van het feitelijkeleidingcriterium. Voorheen maakte deze bepaling deel uit van het commentaar bij het OESO-modelverdrag. Nederland past een dergelijke maatregel al in diverse belastingverdragen toe.

<sup>19</sup> Kamerstukken II, 2018/19, 34 853, nr. 8.



### 3.3.4 Vaste inrichting

De vaststelling van de aanwezigheid van een vaste inrichting van een onderneming in een ander land vormt een belangrijk onderdeel bij de toewijzing van heffingsrechten over ondernemingswinsten onder belastingverdragen. In het BEPS-project is bij actiepunt 7 geconstateerd dat de kwalificatie als vaste inrichting op verschillende manieren op een kunstmatige wijze kan worden ontgaan en zijn verschillende maatregelen voorgesteld om dat tegen te gaan.

Van oudsher worden in het OESO-modelverdrag enkele specifieke werkzaamheden niet als een vaste inrichting aangemerkt, omdat in het algemeen wordt aangenomen dat die werkzaamheid van voorbereidende aard is of het karakter van een hulpwerkzaamheid heeft. In de praktijk kan het voorkomen dat deze werkzaamheden niet slechts van voorbereidende dan wel ondersteunende aard zijn, maar een belangrijkere positie innemen. Desalniettemin konden deze werkzaamheden dan niet als vaste inrichting worden aangemerkt. Voortaan geldt in het meeste recente OESO-modelverdrag als eis dat de werkzaamheid of de combinatie van werkzaamheden ook daadwerkelijk – op basis van de feiten en omstandigheden van het concrete geval – van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft.

Ten tweede wordt door een antifragmentatiemaatregel voorkomen dat activiteiten tussen nauw verbonden (rechts)personen kunstmatig worden opgeknipt, waardoor deze separaat gezien een ondersteunend of voorbereidend karakter zouden krijgen en daardoor niet als vaste inrichting zouden worden aangemerkt. Daarnaast wordt met een zogenoemde antisplitsingsbepaling voorkomen dat op kunstmatige wijze contracten worden opgesplitst tussen nauw verbonden (rechts)personen om zo te voorkomen dat de contracten de duur van twaalf maanden overschrijden. Ten behoeve van de hiervoor beschreven maatregelen is er een definitie van een nauw met een onderneming verbonden (rechts)persoon opgenomen.

Een derde wijziging ziet op het aanscherpen van de criteria voor een afhankelijke vertegenwoordiger om te voorkomen dat in zogenoemde commissiainstructuren de aanwezigheid van een vaste inrichting wordt ontlopen. Commissiainstructuren zijn structuren met een principaal in de woonstaat en een agent in de bronstaat, waarbij de agent overeenkomsten tot stand brengt tussen de principaal en een klant. Ook worden de criteria voor een onafhankelijke vertegenwoordiger aangescherpt en wordt geregeld dat van een zodanige onafhankelijke vertegenwoordiger geen sprake is wanneer deze uitsluitend of vrijwel uitsluitend optreedt voor een met hem nauw verbonden onderneming. In verband met een voorbehoud gemaakt naar aanleiding van het amendement van de leden Lodders en Slootweg op de goedkeuringswet bij het MLI werken deze aanpassingen (vooralnog) niet door naar de door Nederland onder het MLI aangemelde belastingverdragen.<sup>20</sup> Het amendement laat wel ruimte om deze maatregelen via bilaterale onderhandelingen overeen te komen wanneer er een effectieve vorm van geschilbeslechting is.

### 3.3.5 Minimumbezitsperiode tegen dividend transfer transactions

Om situaties van *dividend transfer transactions* te bestrijden is er in het BEPS-project in actiepunt 6 een bezitsei van minimaal 365 dagen voorgesteld. Hiermee wordt beoogd te voorkomen dat belastingplichtigen bijvoorbeeld de aandelen voor korte tijd, vlak voor de betaling van het

<sup>20</sup> Kamerstukken II 2018/19, 34 853, nr. 8.



dividend, overdragen aan een partij die een betere verdragspositie heeft om zo gebruik te kunnen maken van gunstigere verdragsvoordelen voor dividenduitkeringen.

### 3.3.6 Terugkijkperiode voor onroerendezaaklichamen

Op grond van het OESO-modelverdrag mogen vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen of vergelijkbare belangen in onroerendezaaklichamen worden belast in het land waar de onroerende zaken zijn gelegen (de situsstaat) indien de waarde van die aandelen of vergelijkbare belangen 50% of meer worden ontleend aan onroerende zaken gelegen in het situsland (de onroerendezaakdrempel). Om te voorkomen dat er vlak voor de verkoop bezittingen in de vennootschap worden ingebracht om zo de verhouding tussen de onroerende zaken en de totale bezittingen te wijzigen met als doel deze heffing te ontgaan is in het BEPS-project voorgesteld om een terugkijkperiode op te nemen. De terugkijkperiode bewerkstelligt dat de onroerendzaakdrempel voor de afgelopen 365 dagen voor de vervreemding in ogenschouw wordt genomen. Indien er in deze periode op enig moment wordt voldaan aan deze drempel wordt het heffingsrecht aan de situsstaat toegewezen.

Nederland heeft in het OESO-modelverdrag een voorbehoud gemaakt ten aanzien van een situsstaat-heffing over vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen of vergelijkbare belangen in onroerendezaaklichamen. Nederland is echter bereid om onder voorwaarden een dergelijke situsstaatheffing overeen te komen. Nederland streeft er dan naar om een terugkijkperiode op te nemen.

### 3.3.7 Het in specifieke gevallen toepassen van de verrekenings- in plaats van de vrijstellingsmethode

Om dubbele belasting te voorkomen wordt of een vrijstellings- of een verrekeningsmethode toegepast. In de praktijk kan het voorkomen dat de toepassing van de vrijstellingsmethode er onbedoeld toe leidt dat inkomen in het geheel niet of lager wordt belast. Dit kan onder andere het gevolg zijn van verschillen in interpretatie van het belastingverdrag tussen Nederland en de verdragspartner of omdat er tussen verdragspartners geen overeenstemming bestaat over de relevante feiten. Dit is bijvoorbeeld het geval als een verdragsluitende staat (woonland) grensoverschrijdende activiteiten van een belastingplichtige in de andere verdragsluitende staat als een vaste inrichting aanmerkt, terwijl de andere verdragsluitende staat (bronland) de feiten op een andere wijze beoordeelt en van mening is dat deze activiteiten op grond van het belastingverdrag niet als een vaste inrichting kwalificeren. Als het woonland vervolgens de vrijstellingsmethode toepast zonder dat het bronland deze activiteiten in de belastingheffing zou betrekken, zal er dubbele niet-heffing optreden. Met deze maatregel wordt bewerkstelligd dat onder andere in dit soort gevallen de verrekeningsmethode wordt toegepast in plaats van de vrijstellingsmethode om zo een adequate belastingheffing te waarborgen.

### 3.3.8 Maatregel die voorkomt dat het heffingsrecht van het bronland wordt beperkt voor inkomen dat wordt toegerekend aan vaste inrichting in derde rechtsgebieden waar dit inkomen laag wordt belast

Het is mogelijk dat heffingsrechten van een verdragspartner (bronland) door het toepasselijke belastingverdrag worden beperkt voor inkomen van een inwoner van het andere verdragsland (woonland) dat daar wordt vrijgesteld maar toerekenbaar is aan zijn vaste inrichting in een derde land

waar dit inkomen (te) laag belast wordt. Deze maatregel voorkomt dat in een dergelijk gevallen het heffingsrecht van de bronstaat wordt beperkt.

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

### 3.3.9 Maken van overeenkomstige aanpassingen bij een correctie van verrekenprijzen

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

### 3.3.10 Verplichte en bindende arbitrage

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

Indien er binnen de gestelde termijn geen oplossing is, wordt het mogelijk om de onderhavige kwestie voor arbitrage voor te leggen. Vanwege de gewenste rechtszekerheid voor de belastingplichtige wil Nederland, in aanvulling op de minimumstandaard voor geschilbeslechting, verplichte en bindende arbitrage in belastingverdragen opnemen. Het verplichte karakter houdt in dat landen zich niet aan een door een belastingplichtige verzochte arbitrage kunnen onttrekken. Het bindende karakter bewerkstelligt dat de landen vervolgens gebonden zijn aan de uitkomst van een arbitrageprocedure. Arbitrage fungeert als sluitstuk van de in belastingverdragen opgenomen procedure voor onderling overleg.

Nederland zet zich naast de minimumstandaard ook in voor de opname van het overgrote deel van de aanvullende maatregelen van het BEPS-project. Zo biedt Nederland zichzelf en zijn verdragspartners een effectief instrumentarium tegen verdragsmisbruik.

## 4. Belangrijkste afwijkingen van en aanvullingen op het OESO-modelverdrag

### 4.1 Algemeen

Nederland sluit bij belastingverdragen zoveel mogelijk aan bij het OESO-modelverdrag. De bepalingen van het OESO-modelverdrag hebben betrekking op de reikwijdte, definities, en verdeling van heffingsrechten. Dit betekent bijvoorbeeld dat Nederland voor ondernemingswinsten in beginsel aansluiting zoekt bij de staat waar de onderneming inwoner is, tenzij de activiteiten van een onderneming worden verricht met behulp van een in de andere staat gelegen vaste inrichting. Hierbij is het van belang dat de winsttoerekening aan vaste inrichtingen plaatsvindt op basis van internationaal vastgestelde beginselen. Ook sluit Nederland aan bij het OESO-modelverdrag door loon uit dienstbetrekking primair toe te wijzen aan de woonstaat, tenzij de dienstbetrekking in de andere staat wordt uitgeoefend en aan een aantal voorwaarden wordt voldaan. Voorts bevat het OESO-modelverdrag een aantal specifieke bepalingen die onder andere zien op onderling overleg en arbitrage, op de uitwisseling van informatie en op bijstand bij invordering. Ook met betrekking tot deze bepalingen sluit het Nederlandse verdragsbeleid aan bij het OESO-modelverdrag. Desalniettemin wijkt de Nederlandse inzet bij een beperkt aantal onderdelen van het OESO-modelverdrag af als gevolg van nationale wetgeving, jurisprudentie en beleidsmatige afwegingen. De belangrijkste afwijkingen en aanvullingen worden hieronder nader toegelicht. De navolgende paragrafen behandelen deze specifieke elementen hoofdzakelijk in de volgorde waarin deze elementen zijn opgenomen in het OESO-modelverdrag.

### 4.2 Inwonerschap

Het kwalificeren als een inwoner van één van de verdragsluitende staten is belangrijk voor de toegang tot een belastingverdrag. Op basis van het OESO-modelverdrag is sprake van een inwoner in het geval de desbetreffende persoon aan belastingheffing is onderworpen.<sup>21</sup> Het is echter niet geheel duidelijk wat onder deze onderworpenheid moet worden verstaan. In het woonplaatsartikel is vastgelegd dat verdragsinwoners tevens centrale en lagere overheden en erkende pensioenfondsen omvatten.

Nederland wenst daarom een bepaling overeen te komen dat alle van belasting vrijgestelde lichamen als verdragsinwoner worden aangemerkt.<sup>22</sup> Behoudens gevallen van misbruik is er in beginsel geen reden waarom een belastingvrijstelling verleend door de feitelijke vestigingsstaat zou moeten leiden tot een uitbreiding van het heffingsrecht van de bronstaat. Dat zou waarschijnlijk ook niet sporen met de bedoeling die de feitelijke vestigingsstaat heeft met het verlenen van de vrijstelling, zoals bijvoorbeeld voor charitatieve instellingen

Nederland streeft naar opname van een bepaling in belastingverdragen die het inwonerschapscriterium nader invult.

<sup>21</sup> Er is derhalve geen sprake van een inwoner wanneer die persoon in die Staat slechts aan belasting onderworpen is ter zake van inkomsten uit bronnen in die staat.

<sup>22</sup> Zie ook HR 4 december 2009, ECLI:NL:PHR:2009:BI7301.

### 4.3 Beleggingsinstellingen

#### 4.3.1 Algemeen

Beleggers kunnen gezamenlijk beleggen door middel van een beleggingsinstelling om de risico's te spreiden. Om te voorkomen dat beleggers die via een beleggingsinstelling beleggen zwaarder worden belast dan beleggers die rechtstreeks beleggen, kent Nederland de vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI) en de fiscale beleggingsinstelling (FBI).

#### 4.3.2 De vrijgestelde beleggingsinstelling

De hoofdkenmerken van een VBI zijn dat een VBI subjectief is vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting en niet inhoudingsplichtig is voor de dividendbelasting. Als gevolg van het verdragsbeleid van Nederland ten aanzien van het inwonerschap, kan de VBI als verdragsinwoner gelden. Hierdoor kan Nederland als bronstaat inkomstenbelasting heffen over bijvoorbeeld dividenden die door de VBI aan haar buitenlandse aanmerkelijkbelangaandeelhouders worden uitgekeerd.

Wel zal Nederland in overeenstemming met de motie-Omtzigt/Van Vliet<sup>23</sup> voorstellen om de VBI uit te sluiten van (relevante) verdragsvoordelen om onwenselijk gebruik van de VBI tegen te gaan. Als gevolg van het uitsluiten van de VBI van verdragsvoordelen, kan bijvoorbeeld de andere staat bronbelastingen op uitgekeerde dividenden en betaalde renten aan de VBI heffen tegen het tarief op grond van de nationale wet. Daarnaast is het denkbaar dat de verdragspartner een vergelijkbaar fiscaal regime kent als de VBI. Daarom zal met de verdragspartner worden besproken welke andere entiteiten die onder een vergelijkbaar speciaal regime vallen evenals de VBI dienen te worden uitgesloten van (relevante) verdragsvoordelen.

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

#### 4.3.3 De fiscale beleggingsinstelling

De belangrijkste faciliteiten ten aanzien van het FBI-regime is het tarief in de vennootschapsbelasting van 0% en een afdrachtvermindering voor de ingehouden dividendbelasting en buitenlandse bronbelasting. Om de FBI-status te kunnen verkrijgen en behouden dient dan ook aan een aantal voorwaarden te worden voldaan, waaronder de zogenoemde doorstootverplichting. Deze verplichting houdt in grote lijnen in dat een FBI de fiscale winst jaarlijks en binnen acht maanden na afloop van het jaar waarin de winst is behaald aan haar beleggers moet uitkeren. Over de winstuitkeringen moet de FBI dividendbelasting inhouden.

Nederland streeft ernaar voor (deelnemings)dividenden uitgekeerd door of uitgekeerd aan een FBI of soortgelijke instelling in het andere verdragsland geen uitsluitende woonstaathelling op te nemen. Dit streven is in lijn met het uitgangspunt dat een vrijstelling voor deelnemingsdividenden niet is bedoeld voor beleggingsdividenden.<sup>24</sup> Dit betekent dat in situaties dat ondanks dat sprake is van een deelneming in een FBI of van een deelneming die wordt gehouden door een FBI, het tarief voor portfoliodi-

<sup>23</sup> Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

<sup>24</sup> Dit is ook tot uitdrukking gebracht in bijvoorbeeld artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965, artikel 13, lid 8 van de Wet VPB en in paragraaf 17 van het commentaar bij artikel 10 van het OESO-modelverdrag.

videnden van 15% wordt toegepast. Daarnaast wordt hiermee voorkomen dat Nederland het heffingsrecht over de inkomsten uit door een FBI gehouden in Nederland gelegen onroerende zaken niet of niet volledig kan effectueren.<sup>25</sup>

Voor dividenden uitgekeerd door of uitgekeerd aan een FBI of soortelijke instelling in het andere verdragsland, streeft Nederland naar toepassing van het portfoliotarief van 15%.

#### 4.4 Offshore-vaste inrichting

In aanvulling op het vaste-inrichtingbegrip in de meest recente versie van het OESO-modelverdrag wenst Nederland in overeenstemming met het bijbehorende OESO-commentaar daarbij het vaste-inrichtingbegrip uit te breiden voor werkzaamheden buitengaats. Dit om zodoende de nationale heffingsrechten die betrekking hebben op deze werkzaamheden die van aard mobiel en kortdurend kunnen zijn, ook onder belastingverdragen te kunnen effectueren. Een dergelijke uitbreiding is in internationaal verband onder kuststaten gebruikelijk.

Anders dan bij werkzaamheden waarvoor onder belastingverdragen de reguliere regels met betrekking tot de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen verdragsluitende staten gelden, wordt de aanwezigheid van een vaste inrichting voor werkzaamheden buitengaats sneller aangenomen. De belangrijkste reden voor het eerder aannemen van een Nederlands heffingsrecht voor deze werkzaamheden, is de claim van Nederland op deze werkzaamheden buitengaats. Deze werkzaamheden worden immers in, op of boven het Noordzeewinningsgebied verricht. Daarbij komt dat vanwege het specifieke karakter van deze werkzaamheden buitengaats veelal niet op een andere manier aan Nederlandse belastingheffing wordt toegekomen.

Nederland streeft naar opname van een specifieke bepaling in het artikel over de definitie van het begrip vaste inrichting op grond waarvan Nederland eerder een heffingsrecht heeft over de winst behaald met werkzaamheden buitengaats. Deze uitbreiding van de definitie van het begrip vaste inrichting werkt ook door naar de bepalingen over inkomsten uit dienstbetrekking en de voorkoming van dubbele belasting.

#### 4.5 Dividenden, renten en royalty's

##### 4.5.1 Algemeen

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

<sup>25</sup> Overigens loopt er, mede gelet op deze problematiek, nog een onderzoek of een gerichte aanpassing van het vastgoed-fbi-regime op termijn mogelijk en uitvoerbaar is. Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 028, nr. 21 en Kamerstukken II 2019/20, 35 300 IX, nr. 4. De mogelijke uitkomsten van dit onderzoek doen niet af aan het streven van Nederland om ook in verdrags-situaties op dividenden ontvangen door of betaald door FBI's het tarief voor portfoliodividen van 15% toe te passen.

Het Nederlands fiscaal verdragsbeleid sluit deels aan bij de uitgangspunten in het OESO-modelverdrag. Allereerst streeft Nederland naar een bronstaatheffing van 15% voor overige dividenden (zogenoemde portfoliodividenden). Doordat dit in overeenstemming is met het nationale tarief van 15% worden de uitvoeringslasten beperkt.

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

#### 4.5.2 Deelnemingsdividenden

Voor deelnemingsdividenden streeft Nederland naar een uitsluitende woonstaatheffing. De achtergrond hiervoor ligt van oudsher besloten in de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting om (economisch) dubbele belasting op concernniveau te voorkomen.<sup>26</sup> Omdat uit het buitenland ontvangen deelnemingsdividenden door toepassing van de deelnemingsvrijstelling geheel buiten de heffing blijven, kan ingehouden buitenlandse bronheffing niet worden verrekend. Deze additionele buitenlandse bronheffing heeft tot gevolg dat het verwerven of opzetten van buitenlandse deelnemingen minder aantrekkelijk wordt. Het beginsel dat geen bronheffing op deelnemingsdividenden wordt geheven, is ook vastgelegd in de EU-Moeder-dochterrichtlijn.<sup>27</sup>

#### 4.5.3 Renten en royalty's

Ook voor renten streeft Nederland in beginsel naar een uitsluitende woonstaatheffing. Hierbij is van belang dat Nederland net als bij royalty's zelf momenteel nog geen bronheffing op renten kent.<sup>28</sup> Daarnaast wordt een bronheffing op renten en royalty's vrijwel altijd geheven over het brutoinkomen, terwijl voor de verrekening daarentegen door de woonstaat het netto-inkomen in aanmerking wordt genomen. Hierdoor kan er niet voldoende grondslag zijn om de bronheffingen volledig te verrekenen. Hoewel de kosten van de eventueel resterende dubbele belastingheffing in de meeste gevallen zullen worden doorberekend, zet dit de investeerder uit het buitenland op een achterstand ten opzichte van de investeerder uit de bronstaat zelf. Hierdoor kan een bronheffing op renten en royalty's een belemmering opwerpen voor het internationale verkeer en het doen van investeringen. Het beginsel van uitsluitende woonstaatheffing is op hoofdlijnen ook in overeenstemming met de EU-Interest- en royaltyrichtlijn.<sup>29</sup>

<sup>26</sup> De uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting per 1 januari 2018 ligt in het verlengde hiervan. De inhoudingsvrijstelling is per 1 januari 2018 uitgebreid voor dividenuitkeringen aan lichamen die gevestigd zijn in een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft met een dividendartikel en er geen sprake is van misbruik. Zie Kamerstukken II 2017/18, 34 788, nr. 3.

<sup>27</sup> Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, OJ L 345/8 (29 december 2011).

<sup>28</sup> Het kabinet zal per 1 januari 2021 een conditionele bronbelasting op rente en royalty's naar laagbelastende jurisdicties en niet-coöperatieve jurisdicties introduceren. In hoofdstuk 5 wordt ingegaan op de gevolgen van deze wijzigingen op het verdragsbeleid.

<sup>29</sup> Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten, OJ L 157/49 (26 juni 2003).

#### 4.5.4 Opname uitzonderingen (waaronder pensioenfondsen)

Indien een verdragspartner toch blijft inzetten op het heffen van een bronheffing op deelnemingsdividenden, renten en/of royalty's, dan zal Nederland ernaar streven te voorkomen dat Nederlandse belastingplichtigen ongunstiger worden behandeld in vergelijking met belastingplichtigen van andere vergelijkbare (West-Europese) landen die een belastingverdrag hebben afgesloten met de desbetreffende verdragspartner. Verder zet Nederland zich in om bij portfoliodividenden of renten uitzonderingen op te nemen in overeenstemming met het commentaar bij het OESO-modelverdrag. Allereerst streeft Nederland naar een uitzondering voor portfoliodividend uitgekeerd aan en rente betaald aan pensioenfondsen.<sup>30</sup> Pensioenfondsen zijn subjectief vrijgesteld van de vennootschapsbelasting en dit heeft tot gevolg dat ingehouden bronheffing in het buitenland niet kan worden verrekend. Hiermee wordt economische dubbele belastingheffing veroorzaakt, omdat ook de pensioenuitkeringen in de belastingheffing wordt betrokken. Daarnaast streeft Nederland bij de andere uitzonderingen op een bronheffing op rente naar aansluiting bij het OESO-commentaar. Deze zien op uitzonderingen voor rente betaald aan of door een staat of een staatkundig onderdeel daarvan, rente betaald aan de Centrale Bank, rente betaald in verband met export financieringsprogramma's, rente betaald aan financiële instellingen (in het bijzonder de Financieringsmaatschappij voor Ontwikkelingslanden) en rente die verband houdt met de verkoop op afbetaling.<sup>31</sup>

Nederland streeft naar een uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden, renten en royalty's. Voor portfoliodividenden wil Nederland aansluiten bij het Nederlandse nationale tarief van 15%.

#### 4.6 *Inkomen uit aanmerkelijk belang*

##### 4.6.1 Conserverende aanslag en uitstel van betaling

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

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

<sup>30</sup> OESO-modelverdrag (2017): commentaar bij artikel 10, par. 13.1 en commentaar bij artikel 11, par. 7.10.

<sup>31</sup> OESO-modelverdrag (2017): commentaar bij artikel 11, par. 7.

<sup>32</sup> HR 20 februari 2009, ECLI:NL:HR:2009:AZ2232, ECLI:NL:HR:2009:BD5468, ECLI:NL:HR:2009:BD5481, en HR 16 januari 2015, ECLI:NL:HR:2015:65.



#### 4.6.2 Vermogenswinstartikel in belastingverdragen

Het bovenstaande neemt niet weg dat een samenloop van belastingheffing kan ontstaan, indien het nieuwe woonland van de aanmerkelijkbelanghouder belasting heft over de vervreemdingswinst waarover ook Nederland zijn belastingclaim wil effectueren. Om een dergelijke samenloop te voorkomen, streeft Nederland naar het maken van specifieke afspraken in belastingverdragen. In het vermogenswinstartikel streeft Nederland naar opname van een aanmerkelijkbelangvoorbehoud om te onderstrepen dat de voormalige woonstaat gerechtigd is de emigratieheffing te effectueren. De bepaling is verder bedoeld om met een zogenoemde «step-up» te bewerkstelligen dat het nieuwe woonland de aan Nederland toerekenbare waardeangroei niet in de belastingheffing betreft.

#### 4.6.3 Dividendartikel in belastingverdragen

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

#### 4.6.4 Eenzijdige voorkoming

Wanneer afspraken in belastingverdragen over inkomen uit aanmerkelijk belang ontbreken of een samenloop van belastingheffing niet wordt voorkomen, zorgt Nederland eenzijdig dat geëmigreerde belastingplichtigen niet worden geconfronteerd met een hogere belastingdruk dan als zij in Nederland zouden zijn blijven wonen. Dit houdt in dat bij een vervreemding van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen Nederland kwijtschelding verleent van de conserverende aanslag tot een bedrag dat gelijk is aan de in de nieuwe woonstaat ter zake van die vervreemding feitelijk geheven belasting.<sup>33</sup> Bij een dividenuitkering betekent dit dat het uitstel van betaling blijft bestaan voor zover het nieuwe woonland hierover belasting heft.<sup>34</sup>

#### 4.6.5. Volledig effecturen buitenlandse belastingplicht

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

Nederland streeft in de belastingverdragen naar opname van een aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het vermogenswinstartikel en het dividendartikel.

<sup>33</sup> Artikel 26, lid 5, onderdeel b, Invorderingswet 1990.

<sup>34</sup> Artikel 25, lid 8, onderdeel b, Invorderingswet 1990.

#### 4.7 Inkomsten uit inkoop aandelen of liquidatie

Inkomsten uit inkoop van eigen aandelen en de liquidatie van de vennootschap vormen voor de dividendbelasting inkomsten uit aandelen, maar worden met betrekking tot aanmerkelijkbelanghouders sinds 1997 voor de inkomstenbelasting aangemerkt als (fictieve) vervreemdingsvoor- delen uit aanmerkelijk belang. Na de arresten van de Hoge Raad<sup>35</sup> waarin werd bepaald dat bedoelde inkomsten voor de toepassing van belasting- verdragen moeten worden aangemerkt als vervreemdingswinsten, is het van belang om een bepaling op te nemen waarin wordt aangegeven dat niet het vermogenswinstartikel, maar het dividendartikel van toepassing is. Deze bepaling zorgt ervoor dat Nederland deze inkomsten uit inkoop van eigen aandelen of liquidatie ook onder belastingverdragen in de belastingheffing mag betrekken.

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

#### 4.8 Aandelen of vergelijkbare belangen in onroerendezaaklichamen

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

In beginsel wil Nederland zoveel mogelijk vasthouden aan de hoofdregel van het OESO-modelverdrag die het heffingsrecht over vermogens- winsten toewijst aan de woonstaat, ongeacht de aard van de vermogens- bestanddelen van de vennootschap. Met name voor Nederland is het van belang dat vermogenswinsten die onder de reikwijdte van de deelne- mingsvrijstelling vallen exclusief aan de woonstaat van de vervreemder worden toegewezen om economisch dubbele belasting te voorkomen. Desalniettemin is Nederland ter bestrijding van verdragsmisbruik bereid om een situsstaatheffing overeen te komen voor vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen in onroerendezaaklichamen. Echter, deze heffing is in het OESO-modelverdrag op een zodanige wijze vormgegeven dat in feite sprake is van een algemene bronstaatheffing op alle vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen in onroerendezaaklichamen. De heffing ziet dus niet enkel op situaties van misbruik waardoor het mogelijk is dat situaties waar geen sprake is van een fiscaal motief onder de reikwijdte van de heffing vallen. Gelet op bovenstaande bezwaren heeft Nederland een voorbehoud gemaakt in het OESO-modelverdrag ten aanzien van het vermogenswinstartikel.

Het OESO-modelverdrag biedt in het bijbehorende commentaar bij het vermogenswinstartikel verschillende mogelijkheden om de reikwijdte van de bepaling in te perken. Nederland zal in lijn met het bijbehorende OESO-commentaar ernaar streven om een hoger onroerendezaakper- centage (van meer dan 50%) overeen te komen in combinatie met

<sup>35</sup> HR 12 december 2003, ECLI:NL:PHR:2003:AI0450 (inkoopbata), en HR 9 juni 2006, nr. 41.376, ECLI:NL:HR:2006:AX7341,(liquidatiebata).

uitzonderingen, bijvoorbeeld voor bedrijfsvastgoed, vervreemdingswinsten gemaakt als gevolg van reorganisaties in concernverband en aandelen in beursgenoteerde vennootschappen. In dergelijke gevallen ligt het niet voor de hand dat er sprake is van verdragsmisbruik.

Nederland streeft ernaar om vermogenswinsten, zoveel mogelijk aan de woonstaat toe te wijzen. Echter, om gevallen van verdragsmisbruik te bestrijden is Nederland bereid een situsstaatheffing over de vermogenswinsten behaald met de verkoop van onroerendezaaklichamen overeen te komen. Nederland zal er hierbij naar streven om de reikwijdte van de heffing te beperken tot gevallen van misbruik.

#### 4.9 Sporters en Artiesten

In het OESO-modelverdrag wordt het heffingsrecht over inkomsten van sporters en artiesten toegekend aan het land waar wordt opgetreden. Nederland streeft sinds de publicatie van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 – in afwijking van het OESO-modelverdrag- ernaar om voor inkomsten van sporters en artiesten aan te sluiten bij de heffingsregels in het OESO-modelverdrag inzake inkomsten uit onderneming of uit dienstverband. Dit betekent een woonstaatheffing voor optredens met een incidenteel karakter of voor optredens die van korte duur zijn.

De afwijkende positie van Nederland ten opzichte van het OESO-modelverdrag is gestoeld op het voorkomen van (praktische) problemen rondom de (internationale) belastingheffing over het inkomen van sporters en artiesten uit het buitenland. De verplichtingen die volgen uit een afzonderlijk artiesten- en sportersartikel conform het OESO-modelverdrag leiden tot veel administratieve lasten voor belastingplichtigen en tot uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst. Ook wordt buitenlands inkomen van sporters en artiesten in het land van optreden belast zonder dat altijd kostenaf trek mogelijk is terwijl verrekening in Nederland plaatsvindt op basis van het inkomen nadat kostenaf trek plaats heeft plaatsgevonden waardoor volledige verrekening van buitenlandse belasting niet altijd mogelijk is. Deze nadelige gevolgen van de bronstaatheffing zijn nog steeds actueel.

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

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

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

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

Daarnaast biedt het OESO-commentaar een mogelijkheid om overeen te komen dat de heffing door de bronstaat zal geschieden op basis van het netto-inkomen. Een deel van de huidige problematiek ziet op het feit dat het land van optreden regelmatig het inkomen van sporters en artiesten zonder de mogelijkheid van kostenaf trek belast.<sup>36</sup> Verrekening wordt in Nederland op basis van het inkomen na kostenaf trek verleend. Hierdoor is het mogelijk dat een deel van de buitenlandse belastingheffing niet kan worden verrekend met dubbele belastingheffing als gevolg. Door deze afspraak kan deze moeilijkheid (deels) worden weggenomen.

Ook biedt het commentaar een mogelijkheid om activiteiten van sporters en artiesten die meer dan 50% gefinancierd worden uit publieke middelen uitsluitend in de woonstaat te belasten. In een groot aantal belastingverdragen die Nederland heeft afgesloten is een dergelijke bepaling al opgenomen. Voor sporters en artiesten die aan deze voorwaarden voldoen geldt een exclusieve woonstaatheffing en wordt een bronstaatheffing voorkomen.

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

Om voor niet-inwoners en de Belastingdienst aan de hiervoor beschreven bezwaren tegemoet te komen is de Nederlandse belastingplicht voor buitenlandse sporters en artiesten met ingang van 2007 ingeperkt. Sporters en artiesten van staten waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten worden sindsdien in Nederland niet meer belast voor hun inkomen uit optredens in Nederland met een incidenteel karakter of optredens die van korte duur zijn. Dit is in lijn met het beleid om de inkomsten van sporters en artiesten uitsluitend aan een woonstaatheffing te onderwerpen. Echter, nu Nederland voortaan zal streven naar de opname van een (beperkte) bronstaatheffing zal worden onderzocht of het mogelijk is om voor deze groep een belastingplicht te introduceren die uitvoerbaar is.

<sup>36</sup> Voor situaties binnen de EU is voor lidstaten de mogelijkheid om van buitenlandse sporters en artiesten belasting te heffen op basis van een brutogrondslag aanzienlijk beperkt op grond van HvJ EU 12 juni 2003, zaak C-234/01, *Arnoud Gerritse*, Jur. blz. I-5933.

## 4.10 Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen

### 4.10.1 Algemeen

Nederland streeft in zijn belastingverdragen naar een integrale bronstaathelling over zowel particuliere- als overheidspensioenen<sup>37</sup>. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen periodieke of non-periodieke uitkeringen. In Nederland geldt namelijk de omkeerregel bij de pensioenopbouw. Dit houdt in dat de opbouw van pensioenen fiscaal wordt gefaciliteerd, onder de veronderstelling dat de uiteindelijke uitkering wordt belast. Voor lijfrente geldt een soortgelijke systematiek (premies aftrekbaar en uitkeringen belast). Met het oog de leesbaarheid wordt hierna slechts van pensioen gesproken, welk begrip ook wordt geacht lijfrente te omvatten. Integrale bronstaathelling voorkomt dat de Nederlandse heffingsrechten op in Nederland opgebouwde en fiscaal gefaciliteerde pensioenen verloren gaan na (fiscale) emigratie. Ook voor uitkeringen die onder de socialezekerheidswetgeving (zoals in Nederland het AOW-pensioen<sup>38</sup>) van een staat worden betaald aan een inwoner van de andere staat streeft Nederland een integrale bronstaathelling na.

Nederland wijkt hiermee af van de exclusieve woonstaathelling voor particuliere pensioenen en socialezekerheidsuitkeringen in het OESO-modelverdrag. Het OESO-commentaar noemt een aantal beleidsredenen die pleiten voor een exclusieve woonstaathelling. De woonstaat heeft beter zicht op de gehele financiële situatie van de belastingplichtige en kan daar beter rekening mee houden. De belastingplichtige heeft minder administratieve rompslomp omdat hij met één belastingdienst te maken heeft. Echter, het OESO-commentaar beschrijft ook dat landen kunnen kiezen hiervan af te wijken indien de pensioenopbouw fiscaal gefaciliteerd was tijdens het werkzame leven in de bronstaat. Landen kiezen ook voor een integrale of partiële bronstaathelling om dubbele non-belasting tegen te gaan. Dit is het geval indien een pensioen onbelast kan worden afgekocht bij een relatief kort verblijf in het buitenland, maar ook in geval het nieuwe woonland niet heft over vanuit het buitenland ontvangen periodieke pensioenuitkeringen. Het OESO-commentaar reikt daarom alternatieve verdragsteksten aan voor landen die kiezen voor een integrale of partiële bronstaathelling bij pensioenen. Het OESO-commentaar reikt ook een alternatieve verdragstekst aan voor landen (zoals Nederland) die een bronstaathelling nastreven voor pensioenuitkeringen en andere betalingen die voortkomen uit de socialezekerheidswetgeving.

De in het OESO-commentaar geformuleerde afwijking van de exclusieve woonstaathelling is van toepassing op het Nederlandse pensioensysteem. Vanuit het Nederlandse pensioensysteem en om budgettaire redenen is het goed te beargumenteren om de pensioenuitkeringen en de pensioenaankoop ineens, ook te belasten in Nederland indien het pensioen in Nederland fiscaal gefaciliteerd is opgebouwd. Verder is het voor het draagvlak voor het pensioensysteem van belang dat het risico op non-belasting bij aankoop van het pensioen na (tijdelijke) emigratie wordt beperkt. Deze argumenten spelen sterker bij de grotere pensioenen.

---

<sup>37</sup> Betreft de 2<sup>e</sup> pijler van het Nederlandse pensioensysteem gebaseerd op het kapitaaldekkingstelsel.

<sup>38</sup> Betreft de 1<sup>e</sup> pijler van het Nederlandse pensioensysteem gebaseerd op het omslagstelsel.

#### 4.10.2 Verdragsonderhandelingen

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

#### 4.10.3 Eventuele overgangsregeling

Een overeengekomen wijziging ten opzichte van de bestaande (verdrags-)situatie kan een gehele of gedeeltelijke verschuiving van de heffingsrechten van het woonland naar het bronland met zich brengen. Dit kan leiden tot inkomens- of koopkrachteeffecten voor verschillende groepen belastingplichtigen. Om deze inkomensgevolgen te beperken en/of om de budgettaire effecten voor de verdragspartner te mitigeren kan het wenselijk zijn om een overgangsregeling op te nemen in het verdrag. Een overgangsregeling zorgt ervoor dat de gevolgen van de nieuwe heffingsverdeling geleidelijk intreden. Dit belang moet worden afgewogen tegen het budgettaire effect voor Nederland (de bronstaatheffing kan pas later volledig worden geëffectueerd), de uitvoeringsaspecten en administratieve lasten omdat een overgangsregeling complex kan zijn voor de uitvoering. Deze last drukt zwaarder naar mate de termijn van de overgangsregeling langer is.

Of en in hoeverre een overgangsregeling wenselijk is, verschilt per geval en hangt af van een aantal factoren, zoals bijvoorbeeld: de directe budgettaire impact voor de buitenlandse schatkist te beperken, het aantal gepensioneerden met een Nederlands pensioeninkomen (het budgettaire belang) en de inkomensgevolgen. De uiteindelijk opgenomen regeling blijft een resultaat van een onderhandelingsproces en is niet te standaardiseren.

Nederland streeft naar het overeenkomen van een bronstaatheffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen en voor socialezekerheidsuitkeringen.

#### 4.11 Verrekeningsmethode directeurs- en commissarissenbeloningen

In de voorkomingsbepaling in belastingverdragen geeft Nederland voor actieve inkomsten in beginsel een vrijstelling. Echter, voor inkomsten uit activiteiten die dikwijls niet op een vaste plaats worden verricht en waarbij niet altijd duidelijk is of en op welke wijze deze in het buitenland in de heffing worden betrokken, ligt het eerder voor de hand om een verrekening te geven van de in het buitenland geheven belasting dan het toepassen van de vrijstellingsmethode. Dit is ook het geval bij directeurs- en commissarissenbeloningen. Deze inkomsten worden dan op dezelfde wijze belast als zouden zij in Nederland zijn genoten, tenzij zij in het buitenland tegen een hoger tarief zijn belast.

Op grond van de meeste verdragen is de verrekeningsmethode van toepassing op de inkomsten die als directeur of commissaris van een buitenlandse vennootschap worden genoten. Desalniettemin geeft Nederland op grond van het Besluit voorkoming onder de toepassing van belastingverdragen<sup>39</sup> eenzijdig een vrijstelling op voorwaarde dat in het andere land geen gunstiger regime voor dergelijke inkomsten geldt dan voor normale arbeidsbeloningen. De reden hiervoor is deze inkomsten hetzelfde te behandelen als normale looninkomsten.

Echter, aangezien deze werkzaamheden veelal niet in het land waarvan de vennootschap inwoner is, hoeven te worden verricht, maar bijvoorbeeld ook in Nederland, is er geen reden om deze inkomsten nog langer vrij te stellen en zal het bovengenoemde besluit worden ingetrokken. Dit betekent dat de inkomsten van een in Nederland wonende directeur of commissaris van een buitenlandse vennootschap op dezelfde voet zullen worden belast als de inkomsten van een directeur of commissaris van een Nederlandse vennootschap.

In de verdragen zal Nederland voor deze inkomsten de verrekeningsmethode blijven opnemen in de voorkomingsbepaling.

In de voorkomingsbepaling zal Nederland voor directeurs- en commissarissenbeloningen alleen nog een verrekening geven. In het verlengde daarvan zal het bovengenoemde besluit op dit punt worden ingetrokken.

#### 4.12 Toeslagen

De belastingdienst verzorgt de uitkering van inkomensafhankelijke uitkeringen. Dit betreft de zorgtoeslag, de huurtoeslag, de kinderopvangtoeslag en het kindgebonden budget. Om te veel uitgekeerde toeslagen te kunnen terugvorderen wil Nederland een bepaling opnemen die een rechtsbasis creëert voor informatie-uitwisseling en invorderingsbijstand voor alle toeslagen. In Europees verband zal deze bepaling met name relevant zijn voor de uitvoering van de huurtoeslag. Anders namelijk dan bij de overige toeslagen het geval is, biedt de binnen de Europese Unie geldende regelgeving (Verordening 883/2004<sup>40</sup> en Verordening 987/2009<sup>41</sup>) daarvoor geen rechtsbasis.

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

#### 4.13 Ficties

Op 18 november 2016<sup>42</sup> heeft de Hoge Raad een arrest gewezen over de gebruikelijk-loonregeling in relatie tot het belastingverdrag tussen Nederland en Portugal. In dit arrest komt naar voren dat ook al stond de

<sup>39</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M, Stcrt. 2008, nr. 151.

<sup>40</sup> Verordening (EG) Nr. 883/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels.

<sup>41</sup> Verordening (EG) n t. 987/2009 van het Europees Parlement en de Raad van 16 september 2009 tot vaststelling van de wijze van toepassing van Verordening (EG) nr. 883/2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels.

<sup>42</sup> HR 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2497.



gebruikelijk-loonregeling in de Nederlandse wet op het moment van de totstandkoming van het verdrag tussen Nederland en Portugal, dit nog niet betekent dat ook vaststaat dat de andere verdragsluitende staat de fictie heeft aanvaard. Dit moet uit de totstandkomingsgeschiedenis van het verdrag of uit andere bronnen kenbaar worden gemaakt. Naar aanleiding van dit arrest is het daarom van belang dat in relevante verdragsrelaties wordt verduidelijkt dat bepaalde ficties of fictieachtige regelingen in de nationale wet doorwerken naar het belastingverdrag. Hiermee wordt zeker gesteld dat deze ficties of fictieachtige regelingen ook onder het verdrag kunnen worden toegepast.

Nederland streeft ernaar in relevante verdragsrelaties vast te leggen dat bepaalde ficties of fictieachtige regelingen in de nationale wet doorwerken naar het belastingverdrag.

## **5. Belastingverdragen met specifieke categorieën landen**

### *5.1 Belastingverdragen met buurlanden*

#### 5.1.1 Algemeen

Grensarbeiders wonen en werken in verschillende staten, waardoor ze te maken hebben met toepassing van wet- en regelgeving in de werksta(a)t(en) en in de woonstaat. Dit kan leiden tot nadelen op fiscaal gebied. Nederland zet zich daarom in om de fiscale belemmeringen voor de grensarbeiders weg te nemen en Nederland zal dit ook blijven doen om de economie in de grensstreek te bevorderen. Dit is in hoge mate gerealiseerd in de belastingverdragen met de buurlanden België<sup>43</sup> en Duitsland.<sup>44</sup>

#### 5.1.2 Gelijkheid in de straat en gelijkheid op de werkvloer

De inzet van Nederland voor grensarbeiders heeft geresulteerd in specifieke bepalingen in de belastingverdragen met België en Duitsland om zoveel mogelijk «gelijkheid in de straat» en «gelijkheid op de werkvloer» te realiseren. Met «gelijkheid in de straat» wordt beoogd om in Nederland wonende grensarbeiders die arbeid verrichten in België of Duitsland met betrekking tot hun fiscale aftrekposten niet nadeliger te behandelen dan inwoners die voor hun arbeid in Nederland volledig in Nederland in de belastingheffing worden betrokken. Nederland heeft daarom in de belastingverdragen met België en Duitsland een zogenoemde compensatieregeling opgenomen die er kort gezegd toe leidt dat voor in Nederland wonende grensarbeiders rekening wordt gehouden met Nederlandse fiscale aftrekposten.<sup>45</sup>

Daarnaast streeft Nederland naar «gelijkheid op de werkvloer» door zoveel mogelijk de fiscale nadelen van de grensarbeider weg te nemen in de werkstaat. In het belastingverdrag tussen Nederland en België is daarom een zogenoemde prorataregeling opgenomen.<sup>46</sup> Op grond van deze bepaling hebben grensarbeiders in de werkstaat pro rata recht op dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als inwoners.

<sup>43</sup> *Trb.* 2001, 136.

<sup>44</sup> *Trb.* 2012, 123.

<sup>45</sup> Artikel 27 van het belastingverdrag tussen Nederland en België (2001) en Protocolbepaling XII van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland (2012).

<sup>46</sup> Artikel 26 lid 2 van het belastingverdrag tussen Nederland en België (2001). Deze pro-rataregeling is in overeenstemming met HvJ 9 februari 2018, C-283/15, X, ECLI:EU:C:2017:102.

Bepalend hierbij is de mate waarin de voordelen en inkomsten die in de werkstaat in de belastingheffing worden betrokken deel uitmaken van het wereldinkomen. Hierbij is het ook van belang dat er geen gevallen ontstaan van dubbele niet-heffing.<sup>47</sup>

### 5.1.3 Tegengaan discoördinatie

Tot slot zet Nederland zich in om de discoördinatie tussen de belasting- en premieheffing daar waar mogelijk is te voorkomen. Discoördinatie wordt veroorzaakt doordat de toewijzing van rechten van belastingheffing in Europa worden bepaald aan de hand van bilaterale belastingverdragen, terwijl voor de coördinatie op het gebied van de sociale zekerheid moet worden gekeken naar de EU Verordening nr. 883/04.<sup>48</sup> Hierdoor komt het heffingsrecht van belasting en premies volksverzekeringen niet altijd aan hetzelfde land toe. Deze problematiek doet zich bijvoorbeeld voor bij hoogleraren die grensoverschrijdend wonen en werken tussen Nederland en België. Nederland zet zich daarom in om hiervoor in de lopende onderhandelingen met België te zoeken naar een oplossing.<sup>49</sup>

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

## 5.2. *Belastingverdragen met ontwikkelingslanden*<sup>50</sup>

### 5.2.1 Algemeen

Nederland zet zich in om een bijdrage te leveren aan de belastingheffing in ontwikkelingslanden.<sup>51</sup> Ook in de belastingverdragen houdt Nederland hier rekening mee. Allereerst zet Nederland in op het opnemen van algemene en specifieke antimisbruikbepalingen in belastingverdragen met ontwikkelingslanden waardoor de heffingsrechten van ontwikkelingslanden beter worden gewaarborgd. Daarnaast rechtvaardigt de bijzondere positie van ontwikkelingslanden dat Nederland in de relatie tot ontwikkelingslanden eerder onderdelen van het VN-modelverdrag zal accepteren. Op deze elementen van het Nederlands verdragsbeleid wordt hieronder nader ingegaan.

Tot slot kunnen de discussies over een nieuw internationaal stelsel voor belastingheffing in een digitaliserende economie, ook in relatie met ontwikkelingslanden vergaande consequenties hebben. Zie in dit kader paragraaf 2.5.

<sup>47</sup> Kamerstukken II 2018/19, 26 834, nr. 41.

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

<sup>49</sup> Kamerstukken II 2016/17, 32 851, nr. 35.

<sup>50</sup> Voor wat onder ontwikkelingslanden wordt verstaan wordt aangesloten bij (de eerste drie kolommen van) de lijst van het Development Assistance Committee (DAC) van de OESO. Hieronder vallen de LDCs (minst ontwikkelde landen), OLICs (andere lage inkomens-landen; Bruto Nationaal Inkomen (BNI) per hoofd <\$1.005 in 2016) en LMICs (lage middeninkomenslanden; BNI per hoofd tussen de \$ 1.006 en \$ 3.955 in 2016).

<sup>51</sup> Dit vloeit voort uit de duurzame ontwikkelingsdoelen (Sustainable Development Goals – SDG's) die de internationale leidraad zijn voor het Nederlandse beleid omtrent buitenlandse handel en ontwikkelingssamenwerking, waarbij het in toenemende mate genereren van eigen inkomsten door ontwikkelingslanden een belangrijk onderdeel vormt.

## 5.2.2 Antimisbruikbepalingen

In 2013 heeft het IBFD een onderzoek verricht naar de belastingverdragen die Nederland heeft gesloten met ontwikkelingslanden.<sup>52</sup> Uit het onderzoek bleek dat deze belastingverdragen met ontwikkelingslanden weinig afwijken van de verdragen die deze ontwikkelingslanden met andere landen hebben gesloten. Daarnaast kwam naar voren dat de verdragen die Nederland met ontwikkelingslanden heeft afgesloten, net als andere verdragen van deze ontwikkelingslanden, weinig antimisbruikbepalingen bevatten. Een verklaring hiervoor is dat in de tijd dat deze verdragen werden overeengekomen internationaal minder aandacht was voor het tegengaan van onbedoeld gebruik van belastingverdragen. Het kabinet besloot dat een verandering op zijn plaats was en vanaf het najaar 2013 is daarom aan 23 ontwikkelingslanden voorgesteld om antimisbruikbepalingen op te nemen in de desbetreffende belastingverdragen.<sup>53</sup> Daarnaast kunnen inmiddels met het MLI de maatregelen van het BEPS-project op een snelle en efficiënte wijze doorwerken in de belastingverdragen die Nederland heeft gesloten. Momenteel is met 13 van deze ontwikkelingslanden bilateraal of via het MLI overeenstemming over de opname van antimisbruikbepalingen in belastingverdragen. Ook behoren de maatregelen van het BEPS-project inmiddels tot het Nederlandse verdragsbeleid voor nieuw af te sluiten verdragen (zie ook hoofdstuk 3).

Ontwikkelingslanden zijn betrokken geweest bij de discussies en besluitvorming in het BEPS-project.<sup>54</sup> Voor de inventarisatie en rapportage over de implementatie van de BEPS-maatregelen is het Inclusive Framework opgericht. Momenteel zijn meer dan 130 landen aangesloten, waaronder een groot aantal ontwikkelingslanden. Hoewel ontwikkelingslanden gebaat zijn bij het beschermen van de belastinggrondslag, hebben niet alle ontwikkelingslanden op dit moment het MLI ondertekend. Tijdens het plenaire debat over het MLI is toegezegd in deze brief in te gaan op de vraag waarom dit het geval is.<sup>55</sup> Dit ligt allereerst besloten in het feit dat een groot aantal ontwikkelingslanden geen of slechts een beperkt aantal belastingverdragen heeft afgesloten. Hierdoor kan het voor deze landen meer voor de hand liggen om maatregelen van het BEPS-project die betrekking hebben op belastingverdragen niet via het MLI, maar via bilaterale onderhandelingen te laten doorwerken in een belastingverdrag. Daarnaast zijn sommige ontwikkelingslanden die later bij het BEPS-project zijn aangehaakt, voornemens om het MLI te gaan ondertekenen. Verder kan het al hebben van antimisbruikbepalingen in verdragen en nationale wetgeving of een andere prioritering een rol spelen bij het (nog) niet ondertekenen van het MLI door ontwikkelingslanden. Nederland heeft bij ondertekening van het MLI vrijwel al zijn belastingverdragen aangemeld. Daarmee biedt Nederland zijn verdragspartners, en dus ook ontwikkelingslanden, de mogelijkheid om de (antimisbruik)maatregelen van het BEPS-project in deze belastingverdragen te laten doorwerken, ook wanneer deze landen zich op een later moment aansluiten bij het MLI. Momenteel hebben de volgende acht ontwikkelingslanden waarmee Nederland een belastingverdrag heeft, het MLI ondertekend<sup>56</sup>: Armenië, Egypte, Georgië, India, Indonesië, Nigeria, Oekraïne en Pakistan.

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

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

<sup>54</sup> Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 112.

<sup>55</sup> Handelingen II 2018/19, nr. 50, item 8.

<sup>56</sup> OESO, Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (Status as of 18 October 2019), beschikbaar via <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

Nederland hecht een groot belang aan het opnemen van antimisbruikbepalingen in belastingverdragen met ontwikkelingslanden.

### 5.2.3 Bronheffingen op dividenden, renten en royalty's

Nederland sluit in beginsel aan bij de heffingsverdeling zoals die wordt voorgesteld in het OESO-modelverdrag, terwijl niet-OESO-lidstaten, waaronder ontwikkelingslanden daarentegen vaak het VN-modelverdrag als uitgangspunt nemen. In het VN-modelverdrag wordt meer rekening gehouden met de wens van veel ontwikkelingslanden om verdergaande heffingsrechten te realiseren voor de bronstaat. Nederland neemt de bijzondere positie van ontwikkelingslanden nadrukkelijk in ogenschouw. Dit komt onder meer tot uitdrukking in de relatief hogere bronheffingen op dividenden, renten en royalty's die Nederland in relatie met ontwikkelingslanden bereid is overeen te komen. Hierbij wordt van Nederlandse zijde wel benadrukt dat te hoge bronheffingen op dividenden, renten en royalty's een extra hindernis kunnen vormen voor buitenlandse investeringen die juist in ontwikkelingslanden nodig zijn. Daarnaast geldt als algemeen uitgangspunt dat het voor Nederland relevant is wat een land in belastingverdragen met andere vergelijkbare (West-Europese) landen overeenkomt. Dit om rekening te houden met de concurrentiepositie van Nederlandse belastingplichtigen. Omdat Nederland belang hecht aan de ontwikkeling van ontwikkelingslanden zal Nederland bij ontwikkelingslanden niet steeds streven naar een zo laag mogelijke bronheffing. Daarbij is Nederland zelfs bereid een hogere bronheffing te accepteren dan een ontwikkelingsland in zijn belastingverdragen met Nederland vergelijkbare landen is overeengekomen, wanneer dat ontwikkelingsland aantoont een nieuwe beleidslijn op dat punt te hebben.

De bijzondere positie van ontwikkelingslanden en het belang dat Nederland hecht aan een succesvolle fiscale ontwikkeling van deze staten, rechtvaardigt dat Nederland in relatie tot ontwikkelingslanden eerder begrip heeft om relatief hogere bronheffingen in belastingverdragen met ontwikkelingslanden op te nemen.

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

In relatie met ontwikkelingslanden is Nederland bereid een uitgebreider begrip van de vaste inrichting op te nemen. In tegenstelling tot het OESO-modelverdrag, kent het VN-modelverdrag een uitbreiding van het vaste-inrichtingbegrip bij het verlenen van diensten in de bronstaat. Met deze bepaling in het VN-modelverdrag wordt er geacht een vaste inrichting te zijn wanneer een inwoner van een staat in een andere staat voor meer dan 183 dagen in een periode van 12 maanden (samenhangende) diensten in de bronstaat verricht. Dit geeft ontwikkelingslanden, ten opzichte van het OESO-modelverdrag, eerder de mogelijkheid de activiteiten uitgevoerd in hun land in de heffing te betrekken. Omdat Nederland begrip heeft voor de speciale positie van ontwikkelingslanden, is Nederland in belastingverdragen met ontwikkelingslanden bereid een dergelijke diensten vaste inrichting op te nemen. Op basis van een dergelijke diensten vaste inrichting vindt er een heffing plaats op basis van het netto-inkomen en wordt gewaarborgd dat er alleen in de bronstaat wordt geheven indien er een band is tussen de dienst en de bronstaat.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de discussies over een nieuw internationaal stelsel voor belastingheffing in een digitaliserende economie, mogelijk ook gevolgen kunnen hebben voor de winsttoerekening aan vaste inrichtingen in ontwikkelingslanden.

In verdragen met ontwikkelingslanden is Nederland bereid om een zogenoemde diensten vaste inrichting op te nemen.

#### 5.2.5 Bronstaatheffing internationale scheepvaart

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

Naast de bovengenoemde bepaling uit het OESO-modelverdrag, omvat het VN-modelverdrag een alternatieve bepaling waarin een beperkt heffingsrecht wordt toegewezen aan de bronstaat voor inkomen uit internationale scheepvaart. Met ontwikkelingslanden kan in het kader van een finaal compromis worden ingestemd met een dergelijke beperkte bronstaatheffing. Nederland betracht daar wel enige terughoudendheid in door de praktische problemen die een dergelijke bronstaatheffing met zich kan brengen. Daarnaast wordt deze bronstaatheffing door veel landen ingevuld met een heffing over het brutoinkomen. Hierdoor kan er onvoldoende grondslag zijn om de bronstaatheffingen volledig te verrekenen waardoor er een belemmering wordt opgeworpen voor het internationale verkeer. Mocht blijken dat voor de verdragspartner een bronstaatheffing op inkomen uit internationale scheepvaart van groot belang is, dan streeft Nederland naar de opname van een beperkt heffingsstarief. Hierbij zal Nederland rekening houden met de concurrentieverhoudingen tussen het Nederlandse en buitenlandse scheepvaartondernemingen om zodoende de Nederlandse ondernemingen niet op een achterstand te zetten.

Met ontwikkelingslanden is Nederland terughoudend om in te stemmen met een beperkte bronstaatheffing over scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer.

#### 5.2.6 Bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten (op basis van het brutoinkomen)

De verwachting is dat Nederland in verdragsonderhandelingen met ontwikkelingslanden in toenemende mate de wens zal zien om het heffingsrecht over betalingen voor diensten toe te wijzen aan de betaalstaat. Dit vloeit onder meer voort uit het VN-modelverdrag dat, in tegenstelling tot het OESO-modelverdrag, sinds 2017 een specifieke bepaling voor een bronstaatheffing op betalingen voor technische diensten kent (artikel 12a VN-modelverdrag). Nederland is geen voorstander van deze bepaling en kent zelf geen bronstaatheffing op betalingen voor technische diensten. Met deze bepaling in het VN-modelverdrag wordt het heffingsrecht van de bronstaat niet begrensd op basis van de plaats waar de dienst is verricht. Hierdoor kan de bronstaat ook heffen als de band tussen de bronstaat en de technische dienst minimaal is. Daarnaast kan ook bij een bronstaatheffing op betalingen voor technische diensten er onvoldoende grondslag zijn voor verrekening. De bronstaatheffing wordt geheven over het brutoinkomen terwijl de verrekening op grond van het netto-inkomen wordt verleend. Dit heeft tot gevolg dat de niet te verrekenen bronstaatheffing kan worden afgewenteld op de genietter van de diensten en er een belemmering wordt opgeworpen voor buitenlandse investeringen. Tot slot hebben andere vergelijkbare (West-Europese) landen vaak ook geen bronstaatheffing op betalingen voor technische diensten opgenomen in de verdragen met

ontwikkelingslanden. Een dergelijke heffing zou daarom de belangen van Nederlandse belastingplichtigen onevenredig kunnen schaden.

Desalniettemin heeft Nederland er begrip voor dat een bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten voor ontwikkelingslanden met beperkte handhavingscapaciteiten een eenvoudige methode kan zijn om belastinginkomsten te genereren. Daarom is Nederland bereid een bronstaatheffing op betalingen voor technische diensten toe te staan in de relatie met de armste groep ontwikkelingslanden die het meest kwetsbaar zijn.<sup>57</sup> Daarbij is het voor Nederland van belang dat een bronstaatheffing op betalingen voor technische diensten alleen is toegestaan wanneer de diensten zijn verricht in de bronstaat. Hiermee wordt gewaarborgd dat er een band is tussen de dienst en de bronstaat. Dit ligt in het verlengde van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: Bvdb 2001) waar Nederland eenzijdig (in niet-verdragssituaties) alleen verrekening toestaat op betalingen voor technische diensten wanneer de diensten zijn verricht in het ontwikkelingsland.<sup>58</sup> Nederland is dus in beginsel niet bereid om met de overige ontwikkelingslanden een bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten overeen te komen. In afwijking hiervan is het in een specifiek geval denkbaar dat in het kader van een totaalcompromis voor een bepaalde periode toch een dergelijke bronstaatheffing op technische diensten wordt toegestaan, bijvoorbeeld wanneer een ontwikkelingsland te maken heeft met een groot gebrek aan alternatieve bronnen voor belastingheffing.

Nederland is in relatie tot de armste groep ontwikkelingslanden bereid een bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten op te nemen wanneer de technische diensten zijn verricht in het ontwikkelingsland.

#### 5.2.7 Bronstaatheffing vermogenswinsten op aandelen

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

In het commentaar bij het VN-modelverdrag wordt opgemerkt dat landen van deze bepaling kunnen afwijken als bijvoorbeeld een deelnemingsvrijstelling voor vermogenswinsten van toepassing is.<sup>59</sup> Een bronstaatheffing over vermogenswinsten kan vanwege de deelnemingsvrijstelling niet worden verrekend en leidt tot economische dubbele belasting voor deze vermogenswinsten. Dit heeft als gevolg dat er een drempel wordt

<sup>57</sup> Voor wat onder de armste groep ontwikkelingslanden wordt verstaan wordt aangesloten bij de eerste kolom van de lijst van het Development Assistance Committee (DAC) van de OESO. Hieronder vallen de LDCs (minst ontwikkelde landen). Voor 2018 en 2019 worden in de eerste kolom van de DAC-lijst de volgende landen genoemd: Afghanistan, Angola, Bangladesh, Benin, Bhutan, Burkina Faso, Burundi, Cambodja, Central African Republic, Chad, Comoros, Democratic Republic of the Congo, Djibouti, Eritrea, Ehtiopia, Gambia, Guinea, Guinea-Bissau, Haiti, Kiribati, Lao People's Democratic Republic, Lesotho, Liberia, Madagascar, Malawi, Mali, Mauritania, Mozambique, Myanmar, Nepal, Niger, Rwanda, Sao Tome and Principe, Senegal, Sierra Leone, Solomon Islands, Somalia, South Sudan, Sudan, Tanzania, Timor-Leste, Togo, Tuvalu, Uganda, Vanuatu, Yemen, en Zambia.

<sup>58</sup> Zie NvT, besluit van 21 december 1989, Stb. 1989, 594 en NvT, besluit van 21 december 2000, Stb. 2000, 642, p. 32 en 33.

<sup>59</sup> VN-modelverdrag (2017): commentaar bij artikel 13, paragraaf 15.



opgeworpen voor het verwerven of opzetten van buitenlandse deelnemingen. Nederland kent een deelnemingsvrijstelling voor vermogenswinsten en is daarom voorstander van een exclusief heffingsrecht over vervreemding van deelnemingen aan de woonstaat van de vervreemder.

Hierbij wordt benadrukt dat eventueel misbruik kan worden tegengegaan door de opname van een algemene antimisbruikbepaling in het belastingverdrag. Met een PPT kunnen verdragsvoordelen worden geweigerd bij transacties of constructies waarbij het verkrijgen van deze voordelen daarvan één van de hoofddoelen is. Dit kan betekenen dat bijvoorbeeld door de tussenschakeling van een (lege) vennootschap in Nederland waarbij één van de hoofddoelen is om de belastingclaim op vermogenswinsten tegen te gaan in de bronstaat, de bronstaat op basis van de PPT het heffingsrecht voor vermogenswinsten verkregen met de vervreemding van aandelen kan effectueren.

Niettegenstaande deze verdragsinzet, is in het kader van een totaalcompromis een dergelijke bronstaatheffing in een aantal verdragen opgenomen.<sup>60</sup> Deze bepalingen bevatten veelal beperkingen, zoals een maximaal toe te passen tarief en een uitzondering voor interne reorganisaties. Voor wat betreft het tarief ligt het in de rede om aansluiting te zoeken bij het tarief zoals dat geldt voor deelnemingsdividenden

Nederland is voorstander van het opnemen van een exclusief heffingsrecht over vervreemding van deelnemingen aan de woonstaat van de vervreemder. Eventueel misbruik kan worden tegengegaan door de opname van een algemene antimisbruikbepaling in het belastingverdrag.

#### 5.2.8 Technische assistentie

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

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

### 5.3 Verdragen met niet-coöperatieve en laagbelastende staten

#### 5.3.1 Staten op de EU-lijst

Staten worden op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden geplaatst als zij niet voldoen aan internationaal overeengekomen standaarden op het gebied van bijvoorbeeld transparantie of schadelijke

<sup>60</sup> Zie bijvoorbeeld de verdragen met China 2013, Argentinië 1996, India 1988, Mexico 1993 (zie ook protocol 2008), Nigeria 1991, Saoedi-Arabië 2008, Turkije 1986, en Zimbabwe 1989.



belastingconcurrentie. Nederland vindt het voor een succesvolle aanpak van belastingontwijking en -ontduiking van groot belang dat staten zich aan internationaal overeengekomen standaarden houden. Daarom vindt Nederland het niet passend om onderhandelingen over een nieuw belastingverdrag aan te gaan met staten die op deze EU-lijst zijn opgenomen.

### 5.3.2 Laagbelastende staten

Staten worden door Nederland aangewezen als laagbelastende staat als zij lichamen niet of naar een statutair tarief van minder dan 9% onderwerpen aan een belasting naar de winst. Staten zijn soeverein om hun eigen belastingtarieven vast te stellen en kunnen ook kiezen om helemaal geen winstbelasting te heffen en schenden daarmee als zodanig geen internationale afspraken. Vanuit die optiek bestaat er voor Nederland geen principieel bezwaar om met een dergelijke staat onderhandelingen over een nieuw verdrag te starten. Aangezien het risico op dubbele belastingheffing met deze staten in de regel beperkt zal zijn, hebben onderhandelingen met deze landen geen prioriteit. Hoe dan ook, het risico op dubbele niet-heffing zal daarbij een belangrijk aandachtspunt zijn.

### 5.3.3 Nieuwe bronbelasting

Op 1 januari 2021 zal een conditionele bronbelasting op renten en royalty's worden ingevoerd. De bronbelasting is gericht op het voorkomen dat Nederland nog langer wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende staten. Daarnaast wordt hiermee het risico van belastingontwijking verkleind door het verschuiven van de Nederlandse belastinggrondslag naar laagbelastende staten. De bronbelasting zal verschuldigd zijn als een in Nederland gevestigd lichaam of een in Nederland gelegen vaste inrichting van een buitenlands lichaam binnen concernverband renten of royalty's betaalt aan een lichaam dat is gevestigd of een vaste inrichting die is gelegen in een aangewezen staat zonder winstbelasting of met een winstbelasting met een statutair tarief van minder dan 9%, of in een staat die is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden en in misbruiksituaties. In misbruiksituaties kan de bronbelasting worden geëffectueerd via de PPT in het verdrag of via een soortgelijke bepaling.

Zoals beschreven in hoofdstuk 4 wil Nederland in beginsel een exclusieve woonstaatheffing op renten en royalty's overeenkomen. Tegen de achtergrond van de beleidsdoelen van de conditionele bronbelasting op renten en royalty's is het echter niet wenselijk om in relatie tot laagbelastende en niet-coöperatieve staten een exclusieve woonstaatheffing na te streven. Daarom heeft Nederland in relatie tot deze landen als nieuw uitgangspunt dat de conditionele bronbelasting op renten en royalty's moet kunnen worden geëffectueerd.

### 5.3.4 Bestaande verdragen heronderhandelen/heroverwegen

Als Nederland een bestaand belastingverdrag heeft met een laagbelastende staat, of met een staat die op de EU-lijst is opgenomen zal Nederland het initiatief nemen om over het bestaande belastingverdrag te heronderhandelen. De Nederlandse inzet hierbij is om het verdrag zodanig aan te passen dat de bronbelasting op rente- en royaltybetalingen aan laagbelastende staten moet kunnen worden geëffectueerd. Daarnaast is de inzet om een bronheffing op dividenden aan laagbelastende verdragslanden ook in deelnemingsituaties mogelijk te maken. Het voorgaande in het licht van de in onderzoek zijnde integratie van de bestaande dividendbelasting met een mogelijke conditionele bronbe-

lastig op dividenden naar laagbelastende jurisdicties. Desalniettemin kan het gepast zijn om bij reële (zakelijke) situaties minder of geen bronstaathelling na te streven, ook bij laagbelastende staten. Voor dergelijke reële situaties zijn verschillende opties denkbaar voor een gereduceerd tarief of eventueel een exclusieve woonstaathelling. Zo kunnen eisen worden gesteld aan de aard en omvang van de activiteiten van de ontvanger van de rente- of royaltybetaling en aan de mate van (effectieve) onderworpenheid van de betalingen of de ontvanger. De precieze Nederlandse inzet zal per land worden bepaald op basis van de specifieke kenmerken van het belastingsysteem van de betreffende laagbelastende of niet-coöperatieve staat. Zo kan maatwerk worden geleverd, waarbij rekening wordt gehouden met de specifieke risico's van belastingontwijking die voortvloeien uit het belastingsysteem van het land en tegelijkertijd zoveel mogelijk wordt voorkomen dat het reële bedrijfsleven te maken krijgt met dubbele belasting.

Bestaande verdragen met staten die langdurig op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden blijven staan worden heroverwogen conform de motie Schouten/Groot.<sup>61</sup>

In OESO-verband spelen in dit kader ook relevante ontwikkelingen. Daarbij wordt nagedacht over verdragsbepalingen om verdragsvoordelen te beperken voor bepaalde betalingen (zoals renten en royalty's), tenzij bij de ontvanger van die betaling voldoende belasting wordt geheven (zie verder paragraaf 2.5 over deze internationale ontwikkelingen).

Nederland streeft ernaar de conditionele bronbelasting op renten en royalty's volledig te kunnen effectueren in relatie met niet-coöperatieve en laagbelastende staten. Voor reële situaties wordt er maatwerk geleverd waarbij er eisen kunnen worden gesteld aan de aard en de omvang van de activiteiten en de mate van onderworpenheid.

<sup>61</sup> Kamerstukken II 2015–16, 25 087, nr. 122.

NFV 2020		Ja	Nee	Deels	N.v.t.	Paragraaf toelichting
<b>I</b>	<b>Voorkoming dubbele heffing - bepalingen in afwijking of ter aanvulling op het OESO MV volgens het Nederlands verdragsbeleid</b>					
	<i>Algemeen</i>					
4.2	Opname van een bepaling waarmee het <b>inwonerschapscriterium</b> nader wordt ingevuld					
4.3	Opname van een bepaling waarmee <b>VBI's</b> en entiteiten die vallen onder vergelijkbare speciale regimes voor (sommige) verdragsvoordelen worden uitgesloten					
	<i>Vermogensinkosten en -winsten</i>					
4.4	Opname van een bepaling op grond waarvan Nederland eerder een heffingsrecht heeft over de winst behaald met werkzaamheden buitengaats ( <b>offshore-vaste inrichting</b> )					
4.5	Opname uitsluitende woonstaathffing voor <b>deelnemingsdividenden, interest en royalty's</b>					
	Zo nee, het betreft de volgende percentages:					
	Zo nee, opname uitzondering <b>pensioenfondsen</b>					
4.3	Opname van het <b>portfoliotarief van 15%</b> voor dividenden uitgekeerd door of uitgekeerd aan een <b>FBI</b> of soortgelijke instellingen in het andere verdragsland					
4.6	Opname van een <b>aanmerkelijkbelangvoorbehoud</b> in het vermogenswinstartikel en het dividendartikel					
4.7	Opname van een bepaling waarin is vastgelegd dat inkomsten genoten bij de <b>inkoop van aandelen of bij liquidatie</b> worden beheerd door het dividendartikel					
4.8	Opname van een woonstaathffing voor vermogenswinsten behaald met de verkoop van <b>aandelen in onroerendezaakvennootschappen</b> , tenzij er sprake is van verdragsmisbruik					
	<i>Arbeid</i>					
4.10	Opname van een bronstaathffing voor gefacilieerd opgebouwde <b>pensioenen</b> en voor <b>socializeerheidsuitkeringen</b>					
4.9	Opname van een (beperkte) bronstaathffing voor <b>inkomsten van sporters- en artiesten</b>					
	<i>Overig</i>					
2.8	Toepassing van het verdrag ook richting de <b>BES-ellanden</b>					
2.6	Opname van een bepaling waarin is vastgelegd dat voor de uitleg van het verdrag aansluiting wordt gezocht bij het <b>Commentaar van het OESO-Modelverdrag</b>					
3.3.10	Opname van een bepaling op basis waarvan bevoegde autoriteiten afspraken kunnen maken om belastingplichtigen bij <b>onderlinge overlegprocedures</b> geen interest, boetes en kosten in rekening te brengen					
4.12	Opname van een bepaling op basis waarvan de bepalingen over de uitwisseling van informatie en bijstand bij de invordering van belastingen eveneens van toepassing zijn op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen ( <b>toeslagen</b> )					
4.13	Opname van een bepaling waar in relevante verdragsituaties is vastgelegd dat <b>facties of fictieachtige regelingen</b> in de nationale wet doorwerken naar het belastingverdrag					
<b>II</b>	<b>Voorkoming dubbele heffing - bepalingen in overeenstemming met het OESO MV volgens het Nederlands verdragsbeleid</b>					
4.1	Bepalingen die niet hierboven (in onderdeel I) zijn vermeld zijn in <b>overeenstemming met het OESO-Modelverdrag</b>					
	Zo nee, het betreft de volgende bepalingen					
<b>III</b>	<b>Tegengaan verdragsmisbruik - bepalingen in overeenstemming met het BEPS-project</b>					
	<i>Minimumstandaarden</i>					
3.2	Opname van de <b>minimumstandaarden</b> van het BEPS-project					
	<i>Overige maatregelen BEPS-project</i>					
3.3	Opname van de <b>overige aanvullende maatregelen</b> van het BEPS-project					
	Zo ja, het betreft de volgende overige maatregelen van het BEPS-project:					
<b>IV</b>	<b>Verdragen met specifieke categorieën landen</b>					
	<i>Verdragen met buurlanden voor grensarbeiders</i>					
5.1	Opname bepalingen voor ' <b>gelijkheid op de werkvloer</b> '					
5.1	Opname bepalingen voor ' <b>gelijkheid in de straat</b> '					
	<i>Verdragen met ontwikkelingslanden</i>					
5.2	Opname van een bronstaathffing op <b>deelnemingsdividenden, interest en royalty's</b>					
	Zo ja, het betreft de volgende percentages:					
5.2	Opname van <b>andere bepalingen van het VN-Modelverdrag</b> ter ondersteuning van het beleid van					
	Zo ja, het betreft de volgende bepalingen uit het VN-Modelverdrag:					
	<i>Verdragen met laagbelaste jurisdicties niet-coöperatieve en laagbelastende staten</i>					
5.3	Opname van een bronstaathffing op <b>deelnemingsdividenden, interest en royalty's</b>					
	Zo ja, het betreft de volgende percentages:					

## – Schematische weergave Nederlands verdragsbeleid

Artikel	Bepaling OESO MV	Afwijkingen van of aanvullingen bij het OESO MV	Bepalingen uit het MLI
		Zie paragraaf	Zie paragraaf
1	Personen op wie het verdrag van toepassing is	-	3.3.1 3.3.2
2	Belastingen waarop het verdrag van toepassing is	-	-
3	Algemene begripsbepalingen	-	-
4	Inwonerschap	4.2 4.3	3.3.3
5	Vaste inrichting	4.4	3.3.4
6	Inkomsten uit onroerende zaken	-	-
7	Winst uit onderneming	-	-
8	Internationale zee- en luchtvaart	-	-
9	Gelieerde ondernemingen	-	3.3.9
10	Dividenden	4.3 4.5 4.6 4.7	3.3.5
11	Interest	4.5	-
12	Royalty's	4.5	-
13	Vermogenswinsten	4.6 4.8	3.3.6
14	-	-	-
15	Inkomsten uit dienstbetrekking	-	-
16	Directeursbeloningen	-	-
17	Artiesten en sportbeoefenaars	4.9	-
18	Pensioenen	4.10	-
19	Overheidsfuncties	-	-
20	Studenten	-	-
21	Overige inkomsten	-	-
22	Vermogen	-	-
23	Vermijden van dubbele belasting	4.11	3.3.7
24	Non-discriminatie	-	-
25	Procedure voor onderling overleg	-	3.2.3 3.3.10
26	Uitwisseling van informatie	4.12	-
27	Bijstand bij de invordering van belastingen	4.12	-
28	Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten	-	-
29	Recht op voordelen	-	3.2.2 3.3.8
30	Uitbreiding tot andere gebieden	-	-
31	Inwerkingtreding	-	-
32	Beeindiging	-	-