



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan Ministerie van Financiën

Ingediend op: www.internetconsultatie.nl/fiscaalverdragsbeleid_laagbelastendestaten

Amsterdam, 22 oktober 2018

Betreft: Internetconsultatie fiscaal verdragsbeleid en aanwijzing van laagbelastende staten

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met interesse kennisgenomen van de door de Staatssecretaris van Financiën geïnitieerde internetconsultatie fiscaal verdragsbeleid en aanwijzing van laagbelastende staten. Middels deze brief maakt de Orde gaarne gebruik van de uitnodiging mee te denken over de toekomst van het fiscaal verdragsbeleid en de aanwijzing van laagbelastende staten.

Algemeen

Het internationale fiscale klimaat is al jarenlang volop in ontwikkeling. De kaarten worden opnieuw geschud en overheden doen er alles aan om het lokale fiscale beleid eerlijk en aantrekkelijk te houden. Zo blijven bedrijven bereid te investeren in het land, terwijl imagoschade kan worden voorkomen. In een wereld waarin BEPS wordt geïmplementeerd, de langverwachte US tax reform wordt uitgerold, de Brexit dichterbij komt en waarin nieuwe politieke en economische spanningen ontstaan, doet Nederland er goed aan om mee te bewegen met de internationale ontwikkelingen. Dit betekent dat we misbruiksituaties moeten voorkomen conform internationale standaarden en dat we tegelijkertijd het Nederlandse vestigingsklimaat in relatieve zin verder moeten blijven versterken.

Het Nederlandse fiscale verdragsbeleid is een belangrijke pijler van het Nederlandse vestigingsklimaat. Nederland wordt geroemd in binnen- en buitenland voor het uitgebreide en vooruitstrevende bilaterale verdragenennetwerk. Een positie die we in het licht van de voornoemde (fiscale) concurrentie moeten blijven verdedigen en versterken. Daarom zouden aanpassingen van de verdragen niet verder moeten gaan dan hetgeen onze fiscale concurrenten implementeren. Bovendien moet het reële bedrijfsleven structureel worden ontzien.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

Conform het huidige verdragsbeleid, zou wat betreft de Orde het Nederlandse verdragsbeleid de volgende uitgangspunten moeten hebben:

- 1) dubbele belastingheffing voorkomen voor reële situaties en daarbij het risico van verdragsmisbruik minimaliseren;
- 2) optimale transparantie en samenwerking tussen verdragspartners en daarbij rechtsbescherming bieden in de vorm van (snelle) mutual agreement procedures;
- 3) bij de verdeling van heffingsbevoegdheid het OESO-modelverdrag als uitgangspunt blijven hanteren en slechts waar (echt) nodig is maatwerkoplossingen bieden in lijn met internationaal gangbare ontwikkelingen.

Wij gaan onderstaand nader in op deze uitgangspunten, met name ten aanzien van de in het consultatiedocument genoemde onderwerpen.

Ad 1. Dubbele belastingheffing voorkomen voor reële situaties en daarbij het risico van verdragsmisbruik minimaliseren

In het huidige internationale fiscale klimaat dient het verdragsbeleid zodanig te worden ingericht dat:

- 1) dubbele belastingheffing wordt voorkomen in reële situaties; en
- 2) het risico op verdragsmisbruik wordt geminimaliseerd.

Daarmee blijft het Nederlandse verdragennetwerk concurrerend, terwijl belastingontwijking wordt voorkomen.

1) Dubbele belastingheffing voorkomen in reële situaties

De verdeling van heffingsbevoegdheid middels belastingverdragen is gebaseerd op het uitgangspunt dat over winsten gerealiseerd met reële economische activiteiten eenmaal belasting zou moeten worden geheven. Dat is volgens de memorie van toelichting bij de inmiddels uitgestelde Wet bronbelasting 2020 ook de insteek van de aanpassing van het verdragsbeleid naar aanleiding van deze Wet, c.q. haar rechtsopvolger:

“De Nederlandse inzet zal hierbij zijn dat een exclusieve woonstaatheffing of een gereduceerd tarief dat in het verdrag wordt overeengekomen alleen van toepassing is op het reële bedrijfsleven.”

De Orde onderschrijft het belang voor het Nederlandse vestigingsklimaat dat het reële bedrijfsleven wordt ontzien. In het huidige internationale fiscale klimaat zou een andere uitwerking in een verslechtering van het Nederlandse vestigingsklimaat resulteren. Het Nederlandse vestigingsklimaat en daarmee de belastingverdragen moeten competitief blijven om het Nederlandse vestigingsklimaat en verdragennetwerk in relatieve zin – dat wil zeggen in vergelijking tot dat in andere landen – niet in waarde te laten afnemen.

Deze lijn, om reële situaties te respecteren, is ook terug te vinden in de nieuwe CFC-maatregel, waar ook een uitzondering voor wezenlijke economische activiteiten geldt. Deze consistentie

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

juichen wij toe, het ligt immers voor de hand reële inbound en outbound situaties gelijk te behandelen.

Het zou voor de hand liggen indien de uitzondering voor de reële economie zoals voorgenomen in het verdragsbeleid en voor de CFC-maatregel ook zijn weerslag zou vinden in de Wet bronbelasting 2020, c.q. haar rechtsopvolger; op zijn minst door introductie van een inhoudingsvrijstelling voor verdragssituaties. Ook lijkt het voor de hand te liggen de uitzondering te laten gelden in situaties waar belastingplichtigen (bijvoorbeeld investeringsfondsen) in laagbelastende jurisdicties (opgezet om juridische redenen of om dubbele heffing te voorkomen) de opbrengsten binnen bijvoorbeeld 12 maanden doorbetalen aan investeerders die, indien zij rechtstreeks Nederlandse aandelen zouden houden, niet onderworpen zouden zijn geweest aan bronbelasting. Op deze wijze zou de neutraliteit van de heffingssystematiek kunnen worden geborgd.

Het reële bedrijfsleven kenmerkt zich door de aanwezigheid van relevante substance. Reële situaties die gedragen worden door relevante substance moeten worden beschermd tegen dubbele heffing.

Substance kan in verdragssituaties worden ingevuld middels het economic substance begrip zoals uitgewerkt door de OESO in het kader van de Transfer Pricing doctrine. Daardoor wordt aangesloten bij internationaal gangbare criteria, waarbij rekening wordt gehouden met de functionele en feitelijke analyse van de transactie en betrokken partijen.

De Nederlandse substance voorwaarden (artikel 2d van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971) zouden daarbij een goede richtlijn kunnen vormen voor belastingplichtigen die duidelijkheid en rechtszekerheid zoeken. Dat wordt ondersteund door de OESO, zoals blijkt uit de volgende passage uit het OESO-commentaar op het OESO-modelverdrag 2017 (onderdeel 78 bij het commentaar op artikel 1):

“Whilst the interpretation of tax treaties is governed by general rules that have been codified in Articles 31 to 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties, these general rules do not prevent the application of similar judicial doctrines and principles to the interpretation of the provisions of tax treaties. If, for example, the courts of one country have determined that, as a matter of legal interpretation, domestic tax provisions should apply on the basis of the economic substance of certain transactions, there is nothing that prevents a similar approach from being adopted with respect to the application of the provisions of a tax treaty to similar transactions.”

2) Risico op verdragsmisbruik minimaliseren

De Orde ondersteunt het standpunt van het kabinet dat streeft naar een concurrerend vestigingsklimaat, waarbij echter wordt voorkomen dat onbedoeld gebruik wordt gemaakt van Nederland als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties middels vennootschappen zonder reële aanwezigheid in Nederland.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

Het voorkomen van verdragsmisbruik is behalve ethisch wenselijk ook noodzakelijk om het Nederlandse vestigingsklimaat voor het reële bedrijfsleven te beschermen. In het huidige internationale fiscale klimaat zouden verdragspartners anders mogelijk maatregelen treffen tegen Nederland. Wij moeten ervoor waken dat Nederland door andere landen als belastingparadijs wordt gezien. Echter, het Nederlandse vestigingsklimaat is ook niet gebaat bij een te stringente houding die uit de pas loopt met hetgeen internationaal gebruikelijk is. Het belang hiervan is om het Nederlandse belastingstelsel en verdragennetwerk in relatieve zin haar waarde te laten behouden of zelfs in waarde te laten toenemen.

Daarom moeten antimisbruikbepalingen in de Nederlandse belastingverdragen aansluiten bij bestaande internationale fiscale bepalingen. Op die manier zou een consistent en eenduidig complex ontstaan van anti-misbruikmaatregelen en hun toepassing in een internationale context.

De Orde stelt zich dan ook op het standpunt dat verdragsmisbruik adequaat kan worden geadresseerd door ook voor wat betreft de fiscale rechtstoepassing in Nederland te blijven aansluiten bij de internationaal gebruikelijke concepten van Beneficial Ownership en de Principle Purpose Test. De mogelijke vormgeving van de antimisbruikbepaling voor de bronbelasting op dividend, interest en royalty's in het Nederlands verdragsbeleid zoals opgenomen in bijlage 1 bij het consultatiedocument, sluit niet aan bij deze gangbare methodiek.

De Orde onderkent in het stellen van een additionele en ongebruikelijke tariefseis van 7% geen toegevoegde waarde. Door de statutaire tariefseis van 7% gaat Nederland uit de pas lopen met de concurrerende lidstaten en daarmee wordt Nederland in relatieve zin minder aantrekkelijk als vestigingsland voor bedrijven die (reële) zaken doen met deze aangewezen staten. Bovendien druist de tariefseis in tegen het klassieke Nederlandse uitgangspunt dat de positie van reële ondernemers niet zou mogen verslechteren door bij te heffen in Nederland (importneutraliteit).

Daarbij tast Nederland met een dergelijke tariefseis de autonomie van zijn verdragspartners aan, en (in omgekeerde situaties) indirect die van zichzelf. Het internationaal breed gedragen uitgangspunt dat staten in beginsel autonomie bezitten ten aanzien van de inrichting van hun fiscale stelsel, zou onderdeel moeten blijven van het Nederlandse verdragsbeleid. Tenminste, zolang deze autonomie niet tot gevolg heeft dat de Nederlandse of een buitenlandse belastinggrondslag wordt uitgehold. Daarentegen, het vereisen van een minimaal tarief als onderdeel van het verdragsbeleid tast deze autonomie aan. Dit kan Nederland in omgekeerde gevallen, in onderhandelingen met derde landen, tegenwerken. Immers, indien Nederland de fiscale soevereiniteit van een ander land niet respecteert, waarom zouden andere landen dan omgekeerd onze soevereiniteit moeten accepteren? Daarmee begeeft Nederland zich op glad ijs. Het behoeft weinig inbeeldingsvermogen om te bedenken dat andere landen zich op het standpunt kunnen stellen dat de minimale heffing 10% moet zijn, hetgeen het aantrekken van R&D-activiteiten die kwalificeren voor de innovatiebox niet zal bevorderen. De Orde is om die reden geen voorstander van het stellen van een tariefseis, bijvoorbeeld om toegang te krijgen tot een belastingvoordeel.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

Met het stellen van een tariefseis en het plaatsen van deze verdragslanden op een (Nederlandse) zwarte lijst wordt de verdragsrelatie met de getroffen staten overigens ook potentieel geschaad. Zolang deze landen transparant zijn en willen samenwerken met de Nederlandse autoriteiten om misbruik tegen te gaan, is er volgens de Orde geen reden deze landen op een zwarte lijst te plaatsen. Destijds, bij het aangaan van het belastingverdrag met deze landen, waren hun fiscale regimes ook geen reden om reële ondernemingen de zekerheden te onthouden die een belastingverdrag biedt.

Enige terughoudendheid is dus geboden voor het plaatsen van verdragslanden op de Nederlandse zwarte lijst. Het zou veel passender zijn om de potentiële misbruik situaties op bi-en/of multilateraal niveau te bestrijden, door het invoeren van antimisbruikbepalingen conform gangbare internationale regels. Daarmee voorkom je ook dat Nederland een zwarte lijst gaat hanteren die afwijkt van de Europese lijst van niet-coöperatieve jurisdicties.

De Orde is dan ook van mening dat het voldoende is om aan te sluiten bij de Europese lijst van niet-coöperatieve jurisdicties. Dat doen de concurrerende landen ook, dus dan gaan we niet uit de pas lopen en blijft Nederland een goed alternatief voor reële bedrijven met activiteiten in staten die niet op de Europese zwarte lijst staan.

Concrete aanbevelingen

Bovenstaande overwegingen over de invulling van het Nederlandse verdragsbeleid om dubbele belastingheffing voorkomen voor reële situaties en daarbij het risico van verdragsmisbruik minimaliseren vertaalt zich concreet in de volgende aanbevelingen voor:

- i) Bronbelasting op dividend, interest en royalty's
- ii) Bronbelasting op vermogenswinsten
- iii) Aanwijzing van laagbelastende staten
- iv) Onderhandelingen met verdragspartners

i) Bronbelasting op dividend, interest en royalty's

De Orde stelt voor de verdragsvoordelen van artikel 10, 11 en 12 van het OESO-modelverdrag voor wat betreft laagbelastende staten enkel toe te kennen, indien de gelieerde ontvanger de uiteindelijk gerechtigde is en geen sprake is van misbruik conform de Principle Purpose Test ("PPT"). Voor de invulling van de PPT in gelieerde verhoudingen zou aansluiting kunnen worden gevonden bij de Nederlandse substance voorwaarden of het begrip van 'economic substance' uit het internationaal verdragenrecht. Op deze manier wordt het reële bedrijfsleven ontzien, terwijl het Nederlandse verdragsbeleid gangbaar blijft en onze anti-misbruikregel niet verder gaat dan bij de landen om ons heen.

Als meer algemene aanbeveling in het kader van de PPT merkt de Orde het volgende op. Het reële goedwillende bedrijfsleven is gediend met zekerheid onder een verdrag ten aanzien van onder andere bronheffingen op dividenden, rente en royalty's. Wij verwijzen naar paragraaf

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

1.3.4. (sectie Ad (II) en ad (III)) uit de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011. Dit zal veranderen door de introductie van de PPT via het Multilaterale Instrument alsmede via nieuwe verdragen. De nationale invulling van misbruik door de verdragspartner van Nederland zal daarbij een belangrijke rol vervullen, omdat het verdrag niet van toepassing zal zijn indien het behalen van een fiscaal voordeel een van de voornaamste doelen is geweest. Echter dit is niet het geval indien de belastingplichtige/verdragsgerechtigde kan aantonen dat de toekenning van het voordeel in die omstandigheden in overeenstemming zou zijn met het voorwerp en het doel van de desbetreffende bepalingen van het belastingverdrag. Dit laatste is voor het Nederlandse bedrijfsleven alleen helder als men weet welke omstandigheden in overeenstemming zijn met het voorwerp en doel van het verdrag. Daarbij is ook de interactie met het Nederlandse belastingstelsel en het belastingstelsel van de verdragspartner relevant. Voor het Nederlandse bedrijfsleven is het dus van belang om te weten van de verdragspartner welke situaties wel en niet als misbruik worden gezien gegeven de specifieke belastingwetgeving in dat land en bestaande praktijk van anti-misbruik, zodat dit overleg en overeengekomen uitgangspunten onderdeel kunnen uitmaken van de context van het verdrag. Vanzelfsprekend betreft een dergelijke invulling waarschijnlijk alleen basale situaties waarover de verdragspartners het eens zijn, echter het belang van een dergelijke vastlegging moet niet worden onderschat. Daarom is de Orde van mening dat dit element een belangrijk onderdeel moet worden van het Nederlandse verdragsbeleid en de invulling niet wordt overgelaten aan de generieke voorbeelden zoals genoemd in BEPS Action 6: 2015 Final Report.

Graag vestigt de Orde nogmaals de aandacht op het alternatief om in het verdragsbeleid een verlaging van de bronbelasting op dividend, interest en royalty's toe te kennen op basis van wederkerigheid in gelieerde en derde situaties. Ofwel, de bronbelasting wordt tot 0% beperkt indien de buitenlandse staat hetzelfde tarief hanteert indien de ontvanger in Nederland is gevestigd. Dit uitgangspunt heeft overigens relevante praktische gevolgen omdat vooral bij derde situaties bij toepassing van dat verdragsbeleid dient te worden vastgesteld of er sprake is van een verdragsinwoner. Echter in een wereld van toenemende transparantie zou dit element geen belemmering moeten zijn.

ii) Bronbelasting op vermogenswinsten

De Orde is geen voorstander van het uitbreiden van de bronbelasting op vermogenswinsten in de Nederlandse belastingverdragen. Artikel 13 OESO-modelverdrag wijst vervreemdingvoordelen normaal gesproken toe aan het woonland en het is niet wenselijk van deze hoofdregel af te wijken. Het uitbreiden van de bronbelasting naar vermogenswinsten zou immers meebrengen dat de Nederlandse verdragen uit de pas gaan lopen met het OESO-modelverdrag en met de verdragen van concurrerende landen. De in de Wet bronbelasting 2020 (c.q. haar rechtsopvolger) opgenomen mogelijkheid om bronbelasting te heffen over de opbrengst genoten bij directe dan wel indirecte vervreemdingen zou dus niet vertaald mogen worden naar het Nederlandse verdragsbeleid.

De Orde is van mening dat de toepassing van de algemene PPT voldoende is om te waarborgen dat misbruik wordt voorkomen in het kader van opbrengsten die onder het verdrag kwalificeren als vermogenswinsten.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

iii) Aanwijzing van laagbelastende staten

De Orde verzoekt het kabinet nadrukkelijk om de lijst met laagbelastende staten te heroverwegen en aan te sluiten bij de EU zwarte lijst van niet-coöperatieve jurisdicties. De EU zwarte lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden is onderdeel van een breder pakket aan EU regels voor de bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking waarmee wordt beoogd om zwaardere anti-misbruikmaatregelen te hanteren indien er sprake is van oneerlijke belastingconcurrentie. Voor landen die niet op de Europese lijst staan, onderkent de EU dat deze landen voldoen (of hebben toegezegd om per 1 januari 2019 te zullen voldoen) aan de Europese en internationale standaarden voor transparantie, eerlijke concurrentie op belastinggebied en reële economische activiteiten. De Orde is van mening dat de EU zwarte lijst van niet-coöperatieve jurisdicties voldoende is om ‘tax havens’ te identificeren.

Volledigheidshalve gaat de Orde in op de Nederlandse lijst met aangewezen staten. De lijst met aangewezen laagbelastende staten geeft een overzicht van jurisdicties die lichamen niet of naar een statutair tarief van minder dan 7% onderwerpt aan een belasting naar de winst. De Orde begrijpt dat de lijst uitputtend is en jaarlijks, voorafgaand aan het heffingstijdvak, bij ministeriële regeling zal worden gepubliceerd. De Orde is voorstander van een uitputtende lijst met het oog op de uitvoeringspraktijk en de rechtszekerheid. De Orde begrijpt dat de lijst van toepassing is ten aanzien van boekjaren die in het daaropvolgende kalenderjaar aanvangen. Voor het beoordelen van de hoogte van winstbelasting wordt een peildatum van 1 oktober van enig kalenderjaar gehanteerd, zodat de lijst voor aanvang van het volgende kalenderjaar kan worden geconsulteerd. De Orde vindt het positief dat hiermee wordt geprobeerd te waarborgen dat de in praktijk aanwezige kennis over eventuele ontwikkelingen in andere staten kan worden benut. De Orde plaatst hierbij wel de kanttekening dat drie maanden in praktijk weinig tijd geeft om in overleg te treden over fouten in de lijst of om structuren aan te passen. De Orde stelt daarom voor om een conceptlijst per 1 juli te publiceren en voor consultatie beschikbaar te stellen.

Daarnaast vraagt de Orde zich af hoe moet worden omgegaan met jurisdicties die ten onrechte zijn opgenomen op de lijst. De Orde herhaalt de vraag of de lijst in zoverre dan niet-verbindend is (vraag 102 uit het NOB commentaar op het Pakket Belastingplan 2019 en het wetsvoorstel implementatie ATAD 1, d.d. 5 oktober 2018).

Ten aanzien van de landen die heden op de conceptlijst zijn opgenomen, heeft de Orde signalen van verontwaardiging ontvangen uit het Midden-Oosten, omdat enerzijds de lokale belastingssystemen niet zouden zijn geverifieerd bij de competente autoriteiten van deze (verdrags)landen en anderzijds omdat zij niet zouden zijn geïnformeerd dat het desbetreffende land door Nederland is geplaatst op een lijst met zogenaamde ‘tax havens’. De Orde stelt daarom voor dat alsnog te doen en zeker om in voorkomende gevallen in de toekomst in overleg te treden met jurisdicties die op de lijst worden geplaatst.

De Orde plaatst voorts inhoudelijk kanttekeningen bij een aantal van de staten die zijn opgenomen op de lijst met aangewezen laagbelastende staten op basis van haar begrip van hun regimes. In het algemeen wordt opgemerkt dat wereldwijd de belastingssystemen verschillen en staten niet altijd een belastingstelsel hanteren zoals gebruikelijk is in Europa. Wat betreft

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

staten in het Midden-Oosten is het bijvoorbeeld gebruikelijk om een andere basis voor belastingheffing te hanteren dan in Europa wordt gehanteerd. De belastingssystemen in Koeweit en Saoedi-Arabië zijn bijvoorbeeld geënt op het heffen van Zakat (een belasting op netto activa) van eigenaren van ondernemingen in de Gulf Cooperative Counsel (GCC). Kort gezegd, wordt alleen een winstbelasting geheven voor zover niet-moslims eigenaar van ondernemingen zijn (overigens tegen een materieel hoger tarief dan 7%). Het feit dat ondernemingen in andere landen op een andere manier worden belast dan Nederlandse ondernemingen, betekent nog niet dat zulke landen een zogenaamde ‘tax haven’ zijn. De Orde vraagt zich af waarom geen uitweg wordt geboden voor staten waarvan het belastingstelsel wel materiële andere heffingen van bedrijven omvat. Overigens begrijpt de Orde dat het in de meeste Golfstaten niet eenvoudig is een vennootschap op te richten zonder GCC aandeelhouder, waardoor deze landen typisch niet voor ‘tax planning’ worden gebruikt.

De Orde is voor met name Koeweit, Qatar en Saoedi-Arabië van mening dat deze ten onrechte zijn opgenomen op de lijst met aangewezen laagbelastende staten. Voorts kan worden afgevraagd waarom Bahrein en de Verenigde Arabische Emiraten (VAE) op de lijst zijn opgenomen. Hierbij merkt de Orde voor de volledigheid op dat Bahrein, Koeweit, Qatar, Saoedi-Arabië en de VAE niet zijn opgenomen in de EU zwarte lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden. Zoals gezegd, onderkent de EU hiermee dat de genoemde staten voldoen (of hebben toegezegd om per 1 januari 2019 te zullen voldoen) aan de Europese en internationale standaarden voor transparantie, eerlijke concurrentie op belastinggebied en reële economische activiteiten. Ook zijn Bahrein, Qatar, Saoedi-Arabië en de VAE aangesloten bij het ‘Inclusive Framework’ initiatief van de OESO tegen grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS). Dit initiatief is een samenwerking tussen meer dan 115 jurisdicties om de BEPS minimumstandaarden te implementeren in hun nationale wet en die implementatie te monitoren. In dit kader hebben Koeweit, Saoedi-Arabië en de VAE tevens het multilaterale instrument ondertekend.

Gezien bovenstaande, vraagt de Orde zich af waarom Bahrein, Koeweit, Qatar, Saoedi-Arabië en de VAE vervolgens alsnog door Nederland worden opgenomen op een lijst met zogenaamde ‘tax havens’ en herhaalt het primaire verzoek (zie punt e. hierboven) om bij de EU zwarte lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden aan te sluiten.

De Orde heeft als bijlage een overzicht opgenomen van het belastingstelsel in deze vijf landen en stelt voor om dit overzicht – indien gewenst – te verifiëren bij de lokale autoriteiten van de desbetreffende (verdrags)landen. Vervolgens vraagt de Orde om de lijst met aangewezen laagbelastende staten te herzien.

iv) Onderhandelingen met verdragspartners

De Orde ziet als belangrijkste doelstelling voor de verdragsonderhandelingen met de staten die op de lijst met laagbelastende landen worden opgenomen dat reële situaties te allen tijde worden ontzien. De heronderhandelingen van verdragen om misbruiksituaties aan te pakken zouden de fiscale positie van belastingplichtigen in reële situaties niet nadelig mogen

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

beïnvloeden. Een andere uitwerking zou slecht zijn voor de rechtszekerheid en daarmee het Nederlandse vestigingsklimaat.

De Orde vraagt zich daarom ook af of in deze situatie een heronderhandeling verstandig (en nodig) is indien er reeds een PPT in het desbetreffende belastingverdrag is opgenomen. Zo niet, dan zou kunnen worden overwogen de voorkoming van misbruik aan de Hoge Raad te laten. Alhoewel *fraus traktatus* conform klassieke jurisprudentie niet doorwerkt in belastingverdragen, zou de Hoge Raad zich in deze kunnen herpositioneren in het kader van het OESO-modelverdrag 2017, met daarbij het commentaar dat de PPT een codificatie is van een al gangbare doctrine. Overigens meent de Orde dat de driejaarstermijn redelijk is om de verdragsonderhandelingen te starten met de staten die op de lijst met laagbelastende landen worden opgenomen om binnen die termijn een beeld te krijgen van de mogelijkheden om het verdrag naar tevredenheid aan te passen. Voor de goede orde merkt de Orde op dat een driejaarstermijn voor het aanpassen of zelfs inwerkingtreden van het verdrag niet opportuun is.

De Orde verzoekt daarbij om aan te geven vanaf wanneer de driejaarstermijn gaat lopen indien nieuwe verdragslanden op de lijst worden geplaatst. Is dat het moment dat een land op de lijst wordt geplaatst of 1 januari van het jaar daaropvolgend?

Ad 2. Optimale transparantie en samenwerking tussen verdragspartners en daarbij rechtsbescherming in de vorm van (snelle) mutual agreement procedures

Om dubbele belastingheffing te voorkomen voor reële situaties en daarbij het risico van verdragsmisbruik te minimaliseren is transparantie en samenwerking tussen verdragspartners onmisbaar. De Orde onderschrijft dat transparantie een wezenlijk onderdeel moet zijn van het verdragsbeleid, zoals beschreven in de kabinetsappreciatie van BEPS (Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2015).

In een wereld van transparantie en samenwerking tussen verdragspartners moeten de rechten van belastingplichtigen goed zijn gewaarborgd. De Orde is dan ook van mening dat het Nederlandse verdragsbeleid als doelstelling moet behouden om belastingplichtigen via onderling overleg en arbitrageprocedures snel zekerheid te kunnen bieden. Zoals uit het recente OESO-rapport in deze blijkt is de doorlooptijd van MAPs op dit moment overigens nog erg traag (17 maanden voor fiscale zaken en 30 maanden voor TP-zaken, zie OECD MAP Statistics 2017, gepubliceerd op 10 oktober 2018).

Onder verwijzing naar paragraaf 2.2.2. van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 zal dit onderdeel een koerswijziging ondergaan nu door de keuze van Nederland voor het Multilaterale Instrument voor een onderling overlegprocedure is gekozen in situaties van een dubbele woonplaats voor lichamen. De Orde verzoekt te overwegen helderheid te geven in beleid gedurende de periode dat de betrokken landen nog geen beslissing hebben genomen in een dergelijk onderlinge overlegprocedure over de woonplaats richting derde staten. Dit kan onaangename gevolgen hebben richting derde landen als er geen verdrag kan worden ingeroepen richting derde staten op bijvoorbeeld rente- en royaltybetalingen. Een woonplaatsverklaring tot het moment dat er een uitkomst is in de onderlinge overlegprocedure

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

welke van toepassing is voor derde staten in situaties waar Nederland meent rechtmatig aanspraak te kunnen maken op de woonplaats van een lichaam zou daarbij zeer welkom zijn.

Ad 3. Het OESO-modelverdrag als uitgangspunt en waar (echt) nodig maatwerkoplossingen in lijn met gangbare internationale ontwikkelingen

Nederland heeft met onze open kenniseconomie baat bij de heffingsverdeling overeenkomstig het OESO-modelverdrag, waarbij in de regel passief inkomen wordt belast in de woonstaat en actief inkomen in de bronstaat. Andere landen, veelal ontwikkelingslanden, kiezen voor het VN-modelverdrag, waar heffing aan de bron gangbaarder is.

Dat het Nederlandse verdragsbeleid in hoofdregel aansluit bij het OESO-modelverdrag is daarom volgens de Orde het juiste uitgangspunt en de Orde ziet thans geen reden om die keuze te heroverwegen. Nederland streeft er in haar internationaal beleid immers naar om de reële bedrijfsleven aan te trekken, hetgeen zich vertaalt in relevante substance. Daarvoor is onder andere een uitgebreid verdragennetwerk van vitaal belang, waarbij de verdragen in de basis belastingheffing in de woonstaat als uitgangspunt hebben. Belastingheffing in de bronstaat is een additionele en onwenselijke kostenpost, vooral gelet op de bruto basis waarover deze wordt geheven, die de vestigingsplaatskeuze beïnvloedt. Door vast te houden aan het OESO-modelverdrag en dus in de basis aan te sluiten bij de heffingsjurisdictie in het woonland (behoudens in misbruiksituaties), blijft Nederland in het spoor van de andere OESO-landen en beschermt daarmee haar vestigingsklimaat.

In relatie tot ontwikkelingslanden kan het echter in concrete gevallen om politieke, economische of onderhandelingsredenen opportuun zijn om in overweging te nemen de heffingsjurisdictie te verschuiven conform het VN-verdrag. Een dergelijke uitzondering zou als éénmalige bilaterale maatwerk oplossing moeten gelden om te waken voor een beleidsmatig precedent. De onderhandelingspositie van Nederland kan namelijk door precedentwerking met elke verschuiving naar de bronstaat verslechteren. Immers, als land X met Nederland een bronheffing afsprekt voor vermogenswinsten (artikel 13 VN-verdrag), dan kan dat voor land Y in de daaropvolgende onderhandeling een minimale ondergrens worden. In die zin kan elke uitzondering conform de VN-benadering voor de artikelen 8, 12a en 13 verstreckende gevolgen hebben voor de relatieve waarde van het Nederlandse verdragennetwerk op langere termijn.

Een verschuiving van het heffingsrecht naar de bronstaat is in de meeste gevallen niet in het belang van Nederland en in het licht van haar handels- en economische belangen dient Nederland dan ook met grote terughoudendheid om te gaan met de bewegingen naar de bronstaat, zeker waar het geen misbruiksituaties betreft. De verschuiving naar belastingheffing in de marktjurisdictie is al enige tijd gaande, met de striktere vaste inrichting definitie (OECD BEPS-action 7), de nexus approach voor de innovatiebox (BEPS-action 5), de belastinghervormingen in het kader van de digitalisering van de economie (BEPS-action 1, zie de reactie van de Orde op de consultatie over ‘Fair taxation of the digital economy’) en de aanpassingen van de Transfer Pricing richtlijnen (BEPS-actions 8-10). Voor de Nederlandse open kenniseconomie is deze verschuiving een reële bedreiging voor de belastinginkomsten en we moeten daarom voorzichtig zijn deze trend niet unilateraal uit te breiden.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

Conclusie

In deze reactie heeft de Orde haar visie op enkele onderdelen uiteengezet over het Nederlandse verdragsbeleid. Het verdragenennetwerk is voor Nederland erg waardevol en dient omwille van het vestigingsklimaat te worden beschermd in een wereld van hevige fiscale concurrentie. Daarbij moeten belastingplichtigen met reële activiteiten en substance worden gefaciliteerd en tegelijkertijd dient het risico van verdragsmisbruik zoveel mogelijk te worden geminimaliseerd middels de gangbare internationale principes.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

mr. A. Nolten
voorzitter sectie Internationale Fiscale Zaken

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

BIJLAGE

Zoals vermeld onder ‘concrete aanbevelingen’, ‘iii) Aanwijzing van laagbelastende staten’, sub ‘g)’, is onderstaand een overzicht opgenomen van het belastingstelsel in de verdragslanden Saoedi-Arabië, Koeweit, Qatar, Bahrein en de VAE.

Saoedi-Arabië

Ten aanzien van het belastingregime in het koninkrijk Saoedi-Arabië begrijpt de Orde het volgende. Ondernemingen in Saoedi-Arabië zijn verplicht om 2,5% Zakat te betalen voor zover zij worden gehouden door individuen die in de GCC woonachtig/gevestigd zijn. Zakat betreft een Islamitische heffing, die is gebaseerd op de gedachte om een deel van de welvaart af te staan ten bate van de armen. Zakat is verschuldigd over het hoogste van (i) de netto gecorrigeerde winst van het jaar of (ii) het netto beschikbare kapitaal (dat tevens de netto gecorrigeerde winst van het jaar bevat), naar rato van het belang van de GCC aandeelhouder. In bijna alle gevallen is het netto beschikbare kapitaal het hoogste van de twee en daarom wordt ieder jaar niet alleen de winst van het jaar belast met Zakat, maar ook de gecumuleerde winsten van de voorgaande jaren. Per saldo kan dit betekenen dat de jaarlijkse heffing van Zakat hoger uitkomt dan 20% winstbelasting over de winst van het jaar en (materieel) hoger uitkomt dan een 7% statutair tarief. Aangezien de jaarlijkse winst van een Saoedi-Arabisch bedrijf al onderworpen is aan Zakat, wordt de jaarlijkse winst niet ook nog eens belast met winstbelasting in Saoedi-Arabië. Saoedi-Arabisch bedrijf tegen een tarief van 20% is alleen verschuldigd voor zover een onderneming, zijnde een vennootschap of vaste inrichting, wordt gehouden door niet in de GCC gevestigde of woonachtige inwoners. In dit kader wordt het winstbelastingtarief zelfs verhoogd naar 30-85% voor aardgasinvesteringsovereenkomsten en naar 50-85% voor koolwaterstofactiviteiten. Daarnaast kent Saoedi-Arabië een Btw tegen een tarief van 5% en accijnzen kunnen oplopen tot 100%. Ook kent Saoedi-Arabië een 5% bronbelasting op dividenden, rente op leningen, technische / consultants services aan derde partijen, internationale telefoon services, verhuur, vliegtickets, vracht services en (her)verzekeringspremies. De bronbelasting op royalty's, betalingen voor diensten aan een gelieerde onderneming of door een vaste inrichting aan het hoofdhuis en betalingen voor overige diensten kent een tarief van 15%. Managementvergoedingen zijn onderworpen aan 20% bronbelasting. Uit voorgaande volgt dat Saoedi-Arabië een gedegen belastingstelsel heeft en de EU en de OECD onderkennen voorts dat Saoedi-Arabië voldoet aan de Europese en internationale standaarden voor transparantie, eerlijke concurrentie op belastinggebied en reële economische activiteiten. Bovendien is het statutaire winstbelastingtarief hoger dan 7%. De Orde acht het derhalve onterecht dat Saoedi-Arabië door Nederland wordt beschouwd als zogenaamde laagbelastende jurisdictie.

Koeweit

In enige mate vergelijkbaar met ondernemingen in Saoedi-Arabië, zijn ondernemingen in Koeweit tevens verplicht om 1% Zakat te betalen ten behoeve van hun in de GCC gevestigde aandeelhouders. Zakat is verschuldigd over de winst van het jaar, naar rato van het belang van de GCC aandeelhouder. Daarnaast dient 1% van de nettowinst te worden afgedragen aan de ‘Kuwait Foundation for the Advancement of Sciences’. Tevens dienen Koeweiti

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

beursgenoteerde ondernemingen 2,5% belasting over de jaarlijkse winst af te dragen voor de ondersteuning van werkgelegenheid. Aangezien de jaarlijkse winst al onderworpen is aan Zakat en andere bovengenoemde belastingen, wordt de jaarlijkse winst niet ook nog eens belast met winstbelasting in Koeweit. Winstbelasting tegen een tarief van 15% is verschuldigd voor zover er een actieve handels- of bedrijfsuitoefening in Koeweit bevindt. De Orde concludeert op basis van het voorgaande dat, vergelijkbaar met Saoedi-Arabië, Koeweit een gedegen belastingsysteem heeft dat ook in ieder geval door de EU niet als non-coöperatieve jurisdictie is aangemerkt en dat er tevens een statutair winstbelastingtarief van meer dan 7% bestaat. De Orde acht het derhalve ook onterecht dat Koeweit wordt gezien als zogenaamde 'tax haven'.

Qatar

Ook Qatar kent een statutair winstbelastingtarief van meer dan 7%, namelijk van 10% voor ondernemingen niet actief in de olie- & en gasector en voor zover die onderneming wordt gehouden door niet-GCC aandeelhouders. Voor zover Qatar ondernemingen door in de GGC gevestigde personen worden gehouden zijn zij van winstbelasting vrijgesteld. Ondernemingen in Qatar in de olie- & gasector zijn onderworpen aan tenminste 35% belasting over de jaarlijkse winst voor zover de onderneming wordt gehouden door niet-GCC aandeelhouders. Binnenlandse olie- en gasmaatschappijen zijn doorgaans eigendom van de staat.

Daarnaast wordt 5% bronbelasting geheven op royalty's en betalingen voor technische services aan niet-Qatarese ondernemingen. Ook wordt 7% bronbelasting geheven op rentebetalingen, management vergoedingen, aanwezigheidsvergoedingen, makelaarsvergoedingen, commissies en andere diensten verleend in Qatar. Tevens heeft Qatar toegezegd om Btw in te voeren tegen een tarief van 5% (in 2018) en accijnzen op ongezonde producten tegen een tarief dat kan oplopen tot 100%. Qatar kent geen verplichte Zakat en heeft voorts twee zones waarin onder strikte voorwaarden belastingvrijstellingen kunnen verleend ten behoeve van de ontwikkeling van Qatar. Dit gaat om het Qatar Science and Technology Park die vrijstellingen beschikbaar stelt voor innovatieve werkzaamheden en het Qatar Financial Center die vrijstellingen beschikbaar stelt voor bepaalde gereguleerde financiële instellingen.

Ondanks dat Qatar op basis van het voorgaande enkele specifieke vrijstellingen van belasting kent, hebben de EU en de OESO onderkend dat Qatar voldoet aan de Europese en internationale standaarden voor transparantie, eerlijke concurrentie op belastinggebied en reële economische activiteiten. Bovendien heeft Qatar een statutair winstbelastingtarief van meer dan 7%. De Orde vraagt zich derhalve af waarom Qatar op de voorlopige lijst met laagbelastende jurisdicties is opgenomen.

Bahrein

Ook voor Bahrein geldt dat één van de belangrijkste sectoren de olie- & gasector is. Ondernemingen in Bahrein, die actief zijn in het winnen van fossiele brandstoffen, zijn onderworpen aan 46% winstbelasting. Om groei van de niet-olie- & gasectoren te stimuleren, worden ondernemingen in Bahrein die actief zijn in andere sectoren niet onderworpen aan winstbelasting. Hierdoor zijn de niet-olie- & gasectoren, zoals productie en financiële dienstverlening, duidelijk gegroeid in afgelopen jaren. Bahrein heeft toegezegd Btw in te

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

voeren tegen een tarief van 5% in 2019 en accijnzen op ongezonde producten tegen een tarief dat kan oplopen tot 100%. Invoerrechten variëren tussen de 5-100%. Voorts heeft Bahrein in verband met de inkomsten uit haar natuurlijke rijkdommen in het verleden geen noodzaak gehad verdere belasting te heffen. Echter, gezien de slechte omstandigheden in de olie- en gasindustrie, komen geluiden op om eveneens een winstbelasting in te voeren. Voor zover de Orde bekend, is hier echter nog geen concreet voorstel voor ingediend. Hoewel Bahrein wel voldoet aan de Europese en internationale standaarden voor transparantie, eerlijke concurrentie op belastinggebied en reële economische activiteiten, is de Orde het eens met standpunt dat Bahrein geen winstbelastingtarief van ten minste 7% heeft.

VAE

De olie- & gasector en de financiële sector zijn voor de VAE de eveneens belangrijke inkomstenbronnen. Het winstbelasting tarief verschilt per Emiraat en kan oplopen tot 55%, waarbij de belastbare grondslag waarover wordt geheven alleen wordt vastgesteld in geval van in de VAE gevestigde ondernemingen die actief zijn in de olie & gas sector en in de financiële sector. De belastbare grondslag waarover wordt geheven, wordt niet vastgesteld ten aanzien van VAE ondernemingen actief in andere sectoren. De VAE kennen voorts een Btw-tarief van 5% en accijnzen kunnen oplopen tot 100%. Invoerrechten variëren tussen de 5-100%. Voorts beschikken de Emiraten over diverse Free Trade Zones, alwaar onder voorwaarden die per zone verschillen, ondernemingen een beroep kunnen doen op vrijstellingen voor een periode tot een maximum van 50 jaar.

Voor de lijst met aangewezen laagbelastende staten, begrijpt de Orde dat dient te worden gekeken naar het statutair tarief en dat het niet noodzakelijk is om te kijken naar de effectieve belastingdruk. Ofwel, er wordt geen rekening gehouden met de vaststelling van de belastbare grondslag in een vermeend laagbelastend land. De Emiraten kennen een statutair tarief van meer dan 7% waarbij de belastbare grondslag alleen in bepaalde gevallen wordt vastgesteld (zijnde in de olie- & gasector en de financiële sector). Aldus past het niet in een grammaticale interpretatie van de voorgestelde wettekst om de VAE op de lijst op te nemen.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.