

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

mr. drs. S.A.W.J. Strik
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
mr. R.F. Berck
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 7 januari 2010

**Betreft: Commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het
 wetsvoorstel ter goedkeuring van het verdrag ter voorkoming van dubbele
 belasting tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk (nr. 32 145)**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van het wetsvoorstel ter goedkeuring van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk (hierna: het Verdrag; het verdrag uit 1980 hierna ook het Huidige Verdrag).

De Orde is verheugd dat het Verdrag met een belangrijke (handels)partner als het Verenigd Koninkrijk niet stilzwijgend wordt goedgekeurd, ondanks het feit dat dit onvermijdelijk enige vertraging met zich brengt.

De Orde is zich ervan bewust dat de procedure rond de onderhandelingen en ratificatie van een verdrag zich er minder goed toe leent om commentaar te verstrekken dat nog in het desbetreffende verdrag kan worden verwerkt. In deze brief wordt derhalve in het bijzonder het commentaar van de Orde op dit wetsvoorstel uiteengezet met betrekking tot de interpretatie en uitvoering van het Verdrag, met andere woorden, zaken die Nederland unilateraal kan beïnvloeden. Slechts bij een paar specifieke punten wordt in deze brief een uiteenzetting gegeven van zaken die naar aanleiding van het onderhavige wetsvoorstel bij de Orde zijn opgekomen en die naar de mening van de Orde buitengewoon belangrijk zijn, maar aanpassing van het Verdrag zouden behoeven. Hoogstwaarschijnlijk zullen deze punten dan ook vooral een belang hebben voor (onderhandelingen over) toekomstige verdragen.

In deze brief zal niet nader worden ingegaan op het algemene verdragsbeleid.

1. Artikel 2

1.1 Artikel 2 lid 4 van het Verdrag bevat de gebruikelijke bepaling dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten elkaar mededeling doen van alle wezenlijke wijzigingen die in hun belastingwetgevingen zijn aangebracht. De Orde vindt het wenselijk dat dergelijke mededelingen, zowel gedaan *door* als *aan* Nederland, worden gepubliceerd.

2. Artikel 4

2.1 Het is de Orde niet duidelijk welk Nederlands belang gediend is met het afwijken van het OESO-modelverdrag op een zo wezenlijk punt. De verdragswoonplaats is immers het startpunt voor de verdragstoepassing. Juist in deze tijd, waarin bestuursbesluiten worden genomen door bestuurders die zich op verschillende locaties kunnen bevinden, is er behoefte aan het vaste OESO-criterium: de plaats waar de werkelijke leiding wordt uitgeoefend. Ook ingeval het management veelvuldig vergadert met behulp van moderne communicatiemiddelen, zal dit toch de plaats c.q. het kantoor zijn van waaruit de key decisionmakers doorgaans opereren. De Orde begrijpt dan ook niet waarom Nederland nu tornt aan dit criterium dat zijn nut in praktijk bewezen heeft en nog steeds bewijst. Dit doet nodeloos afbreuk aan de rechtszekerheid en draagt derhalve niet bij aan een verbetering van het vestigingsklimaat. Dit klemt te meer nu het misbruik dat deze nieuwe woonplaatsbepaling beoogt tegen te gaan helemaal geen misbruik van het verdrag is! Om Nederlandse dividendbelasting te ontlopen is het helemaal niet nodig om de verdragswoonplaats over te brengen van Nederland naar het Verenigd Koninkrijk. Reeds op grond van de nationale wet is er in het gros van de gevallen een vrijstelling van toepassing. De Orde betreurt deze afwijking van het OESO-modelverdrag dan ook zeer en ontraadt de opname van een dergelijke bepaling in toekomstige verdragen dan ook met klem.

2.2 Niettegenstaande de in de inleiding opgenomen beperking, hecht de Orde waarde aan het constateren van de volgende algemene bezwaren tegen de regeling ter zake van 'dual residents', zoals opgenomen in artikel 4 lid 4 van het Verdrag:

- (a) Door het bedrijfsleven wordt deze regeling ervaren als een forse achteruitgang ten opzichte van artikel 4 lid 3 van het Huidige Verdrag, in het bijzonder omdat het lastig is te voorzien wat de uitkomst zal zijn van de onderling-overlegprocedure, alsmede vanwege de omvang van de tijd, administratieve lastendruk en rechtsonzekerheid die hiermee gemoeid zal zijn.
- (b) Volgens de Memorie van Toelichting ligt het risico van misbruik van de huidige tie-breaker bepaling ten grondslag aan deze onderling-overlegprocedure. Echter, als deze procedure niet tot de vaststelling van één (verdrags)woonplaats leidt, dan blijft de belastingplichtige verstoken van nagenoeg alle verdragsvoordelen. Het argument dat bij dual residents in de regel sprake zal zijn van ongewenst (antifiscaal) gedrag overtuigt de Orde niet. De bepaling is niet beperkt tot misbruik en kan zich ook uitstrekken tot bonafide gevallen. Er kunnen talloze (niet-fiscale) redenen zijn op basis waarvan een onderneming zich in een dual-residentsituatie bevindt of daarin terecht komt.

Alhoewel de Orde waardering heeft voor de in artikel 4 lid 6 van het Verdrag opgenomen regeling, is deze toegespitst op slechts een beperkt aantal ondernemingen en biedt zij derhalve onvoldoende bescherming voor andere belastingplichtigen. De Orde is van mening dat hierdoor te veel bonafide gevallen een onzekere procedure moeten doorlopen. De rechtsonzekerheid wordt verder vergroot doordat effectief slechts een inspanningsverbintenis en niet een resultaatverbintenis wordt opgelegd aan de verdragsluitende staten, en door het uitsluiten van de mogelijkheid van arbitrage (artikel 25 lid 6) ingeval de onderling-overlegprocedure niet tot een oplossing leidt. De Orde heeft vanzelfsprekend begrip voor de noodzaak misbruik tegen te gaan, maar is een voorstander van specifieke, doelgerichte misbruiktoetsen, zoals deze ook overigens in het nieuwe Verdrag worden toegepast (bijvoorbeeld in de dividend-, interest- en royaltyartikelen).

2.3 In de Memorie van Toelichting wordt toegezegd dat niet zal worden gestreefd naar een hernieuwde beoordeling van de vestigingsplaats als de feiten en omstandigheden ongewijzigd blijven. Deze toezegging geeft aanleiding tot de volgende vragen en opmerkingen:

- (a) De Orde is van mening dat de bewoording ‘niet zal worden gestreefd’ rechtsonzekerheid creëert voor belastingplichtigen die in beginsel inwoner zijn van beide landen, maar op basis van artikel 4 lid 3 van het Huidige Verdrag (de ‘tie-breaker’) worden geacht inwoner te zijn van een van beide landen. In beginsel worden deze belastingplichtigen onder het Verdrag geacht van geen van de landen inwoner te zijn. Het verdient naar de mening van de Orde aanbeveling dat dergelijke belastingplichtigen die onder het Huidige Verdrag (uitsluitend) als inwoner van het Verenigd Koninkrijk worden aangemerkt – in het omgekeerde geval kan Nederland dit niet unilateraal oplossen – ook na inwerkingtreding van het Verdrag uitsluitend als inwoner van het Verenigd Koninkrijk zullen worden aangemerkt. Zolang de bevoegde autoriteiten nog niet hebben vastgesteld van welk land zij inwoner zijn, zou in deze gevallen Nederland het Verdrag moeten toepassen alsof het overleg als bedoeld in artikel 4 lid 4 van het Verdrag heeft geleid tot de vaststelling dat de desbetreffende belastingplichtige uitsluitend inwoner van het Verenigd Koninkrijk is.
- (b) Onderdeel van de realiteit en de praktijk is dat feiten en omstandigheden voortdurend wijzigen. Voor de praktijk is derhalve van belang welke aard en mate van wijziging tot een hernieuwde beoordeling aanleiding geven. Voorstelbaar is dat dit van geval tot geval moet worden beoordeeld. De Orde pleit ervoor dat aan belanghebbenden de zekerheid wordt geboden dat zij binnen een redelijke termijn uitsluitsel kunnen krijgen over de vraag of de gewijzigde feiten en omstandigheden in hun specifieke geval tot een hernieuwde beoordeling zullen leiden.

2.4 In de verdragen met de Verenigde Staten en Canada zijn vergelijkbare tie-breaker bepalingen opgenomen. Teneinde tot een betere beoordeling van deze bepaling in het Verdrag te komen, verzoekt de Orde de staatssecretaris aan te geven: (a) welke ervaringen tot dusverre met deze bepalingen zijn opgedaan, (b) of Nederland deze bepaling al eens heeft ingeroepen en zo ja, hoe vaak, en (c) of de desbetreffende verdragspartners deze bepaling al eens hebben ingeroepen en zo ja, hoe vaak?

2.5 Indien een dual resident waarvoor de onderling-overlegprocedure (nog) niet tot een oplossing heeft geleid, een betaling doet aan een verdragsgerechtigde entiteit gevestigd in het Verenigd Koninkrijk, dient Nederland verdragstoepassing door de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde entiteit toe te staan. Gezien de bewoordingen van artikel 4 lid van het Verdrag, zal een dergelijke betaling echter niet onder artikel 10 vallen, nu dit alleen ziet op dividenden betaald door een lichaam dat inwoner is van een verdragsluitende staat. In dat geval wijst artikel 7 dan wel artikel 20 van het Verdrag het exclusieve heffingsrecht toe aan het Verenigd Koninkrijk en zal Nederland dus in beginsel geen (dividend)belasting kunnen heffen. Kan de staatssecretaris bevestigen dat dit de juiste interpretatie is?¹

2.6 De Orde constateert dat de tekst van artikel 4 lid 4 geen indicatie bevat van relevante factoren die in aanmerking worden genomen bij de onderling-overlegprocedure zoals opgenomen in artikel 4 lid 3 van de alternatieve OESO tekst ingeval geen tie-breaker bepaling wordt gebruikt; de Memorie van Toelichting bevat wel een dergelijke indicatie. Is hier een reden voor? Kan de staatssecretaris bevestigen dat deze factoren met het Verenigd Koninkrijk zijn besproken?

2.7 Een relevante factor is de plaats waar het 'senior management' wordt uitgeoefend. De Orde verzoekt de betekenis van de term 'senior management' nader toe te lichten? Bestaat er overeenstemming met het Verenigd Koninkrijk over de betekenis van deze uitdrukking?

2.8 Een andere relevante factor is de plaats van het hoofdkantoor. Welke betekenis moet aan deze uitdrukking worden toegekend? Gaat het daarbij om het hoofdkantoor van het lichaam of het hoofdkantoor van de groep waartoe het lichaam behoort?

2.9 De laatstvermelde relevante factor betreft de vraag of een positieve uitkomst van de onderling-overlegprocedure (in de zin dat het lichaam wordt geacht in één van de landen inwoner te zijn voor verdragsdoeleinden) het risico met zich brengt van verdragsmisbruik, dan wel misbruik van de nationale belastingwet. Gaat het hierbij om een objectieve afweging of is dit een kwestie die elk land naar eigen inzicht mag invullen?

2.10 De Orde acht het gewenst dat dit proces zorgvuldig wordt vormgegeven en de rechten van belastingplichtigen voldoende worden gewaarborgd. De Orde pleit er dan ook voor dat belanghebbenden een recht op participatie krijgen in de overlegprocedure en onbeperkte toegang tot de dossiers in beide landen.

¹ Anders de Technical Explanation 1993 met betrekking tot artikel 4 van het verdrag met de Verenigde Staten: "Dual resident corporations may be treated as resident for purposes other than that of obtaining benefits under the Convention. For example, if a dual resident corporation pays a dividend to a resident of the Netherlands, the U.S. paying agent would withhold on that dividend at the appropriate treaty rate, since reduced withholding is a benefit enjoyed by the resident of the Netherlands, not by the dual resident. The dual resident corporation that paid the dividend would, for this purpose, be treated as a resident of the United States under the Convention. Since, by its terms, Article 30 (Exchange of information and administrative assistance) is not limited to residents of the Contracting States, information relating to dual resident corporations can be exchanged. To the extent that the Convention is relevant for dual-resident corporations, it must enter into force for such purposes. Therefore, Article 37 (Entry into force) also applies for dual-resident corporations." Het verschil is echter dat het verdrag met de Verenigde Staten in artikel 4 lid 4 verdragsvoordelen onthoudt aan dual residents, terwijl hetzelfde lid in het Verdrag met het Verenigd Koninkrijk dual residents als niet-inwoner kwalificeert.

Daarnaast verdient het naar de mening van de Orde aanbeveling dat de uitkomst van het overleg de vorm krijgt van een voor bezwaar vatbare beschikking, teneinde in ieder geval (marginale) toetsing door de rechter mogelijk te maken. Ten slotte pleit de Orde ervoor dat er periodiek verslag zal worden gedaan van de toepassing van deze bepaling met openbaarmaking van de afwegingen en de mate waarin de verschillende vermelde (en eventueel nieuw ontwikkelde) factoren een rol hebben gespeeld.

2.11 De Orde constateert dat de merkwaardige situatie zich voordoet dat een lichaam dat is opgericht naar het recht van Engeland en Wales maar met haar werkelijke leiding in Nederland potentieel verdragsvoordelen mist, terwijl een lichaam opgericht naar het recht van een ander (EU) land (of zelfs een ‘offshore’ jurisdictie), dat zich overigens in identieke omstandigheden bevindt, dit risico niet loopt. De Orde vraagt zich af hoe dit resultaat zich verhoudt tot Europees recht en andere (belasting)verdragen die Nederland heeft gesloten.

2.12 Voor de samenloop tussen artikel 4 lid 4 en artikel 21 (voorkoming van dubbele belasting) van het Verdrag wordt verwezen naar onderdeel 0 hieronder.

3. Artikel 8

3.1 Zoals reeds opgemerkt door de Raad van State, wijkt de Nederlandse versie van onder andere² artikel 8 lid 3 van het Verdrag af van de Engelse versie, terwijl beide teksten authentiek zijn. Alhoewel de staatssecretaris hier in de Memorie van Toelichting wel aandacht aan schenkt, stelt de Orde voor dat in het belang van de rechtszekerheid de staatssecretaris een eenduidige, in overeenstemming met de Engelse tekst zijnde, betekenis aan deze termen geeft.

4. Artikel 10

4.1 Op grond van artikel 10 lid 2, onderdeel b, onder i van het Verdrag geldt een volledige vrijstelling van – in de praktijk – Nederlandse dividendbelasting indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden een lichaam is dat ten minste 10 procent van de stemmen beheerst in het dividenduitkerende lichaam. De Orde hecht er waarde aan dat in dit verband wordt verduidelijkt wat bijvoorbeeld het effect is op deze toets van aandeelhouders- of andere stemrechtovereenkomsten, certificering³ en aandelen met bijzondere stemrechten zoals vetorechten of specifieke benoemingsrechten.

4.2 De Orde constateert dat in een aantal bepalingen – artikelen 10, 11, 12 en 20; deze opmerking wordt bij het verdere commentaar op deze artikelen hieronder niet herhaald, maar geldt daar evenzeer – een ‘main purpose test’ is opgenomen als anti-misbruikmaatregel. Deze test is echter dermate ruim geformuleerd dat hij potentieel zeer veel gevallen zal bestrijken.

² De Raad wijst in dit kader op de artikelen 3 lid 1, onderdeel l, onder i (in het algemeen), 8 lid 3 (aan de deelneming), 17 lid 1 (lijfrente) en 31, onderdeel a, onder ii (belastingjaar, vergelijk artikel 30 lid 1, onderdeel a, onder ii), van het Verdrag.

³ Vergelijk bijvoorbeeld onderdeel 2 van het besluit inzake de dividendbelasting van 13 november 2009 (CPP2009/354M), wordt aangegeven dat, in het geval het ‘bezit van stemrechten’ criterium geldt, een feitelijke toets moet plaatsvinden aan de hand van de machtspositie van de certificaathouder.

De Orde kan zich niet voorstellen dat het de bedoeling is dat iedere belastingplichtige die een beroep doet op toepassing van het Verdrag eerst omstandig moet aantonen wat zijn motieven zijn geweest. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook te bevestigen dat de bewijslast – niet slechts de stelplicht – dat er sprake is van een antifiscaal motief op de belastingdienst van die staat rust jegens wie verdragsvoordelen worden ingeroepen.

4.3 In artikel V van het Protocol wordt opgemerkt dat de bevoegde autoriteiten met elkaar kunnen overleggen teneinde regelingen in te stellen die vorderingen vergemakkelijken en eventuele twijfels omtrent gerechtigdheid weg te nemen. In de Nederlandse Memorie van Toelichting wordt dit niet verder toegelicht. De Orde is van mening dat een nadere toelichting gewenst is, bij voorkeur in de vorm van een algemeen uitvoeringsbesluit.

5. Artikel 11 en 12

5.1 Hoe verhoudt zich de bepaling in artikel VII van het Protocol tot de opmerkingen in de brief van de staatssecretaris van Financiën van 5 december 2009 (DB/2009/674M), waarin hij aangeeft over te gaan tot een meer territoriale behandeling van buitenlandse vaste inrichtingen?

6. Artikel 13

6.4 Artikel 13 lid 4 bepaalt dat voordelen verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat uit de vervreemding van aandelen, niet zijnde aandelen die worden verhandeld aan een erkende effectenbeurs, of andere daarmee vergelijkbare belangen die meer dan 75% van hun waarde middellijk of onmiddellijk ontleen aan onroerende zaken gelegen in de andere verdragsluitende staat, niet zijnde onroerende zaken waarin dat lichaam of de houders van die belangen hun bedrijf uitoefenen, in die andere verdragsluitende staat mogen worden belast. Deze voordelen zijn echter uitsluitend belastbaar in de eerstgenoemde Staat indien: (a) de inwoner vóór de eerste vervreemding minder dan 50% van de aandelen of daarmee vergelijkbare belangen bezat; (b) de voordelen voortvloeien uit een bedrijfsreorganisatie, -fusie, -splitsing of soortgelijke transactie; of (c) de inwoner een pensioenregeling is, mits de voordelen niet voortvloeien uit de, onmiddellijke of middellijke, uitoefening van een bedrijf door die pensioenregeling. In het Huidige Verdrag is een dergelijke bepaling niet opgenomen. De Orde heeft voor wat betreft de toepassing van deze bepaling in Nederland de volgende vragen en opmerkingen:

- (a) De Orde constateert dat vervreemdingsvoordelen behaald door inwoners van het Verenigd Koninkrijk op aandelen in vastgoedvennootschappen onder de voorwaarden van artikel 13 lid 4 aan Nederland zijn toegewezen. Voor in het Verenigd Koninkrijk woonachtige natuurlijke personen zal dit betreffen een heffing van inkomstenbelasting in box 2 (inkomen uit aanmerkelijk belang); voor aldaar gevestigde lichamen betreft dit de heffing als bedoeld in artikel 17 lid 3, onderdeel b van de Wet Vpb 1969 welke alleen van toepassing is indien de aandelen niet behoren tot een ondernemingsvermogen. De Orde constateert dat met dit nieuwe verdrag er een veel ruimere mogelijkheid dreigt te ontstaan voor de toepassing van laatstvermeld wetsartikel dat tot op heden in de Nederlandse belastingheffing slechts een zeer geringe praktische betekenis heeft gehad. De Orde vraagt zich af of dit een wenselijke situatie is.

Immers, door de effectuering van de buitenlandse belastingplicht ontstaat dubbele heffing van vennootschapsbelasting over één en dezelfde boekwinst op in Nederland gelegen onroerende zaken. De eerste heffing van vennootschapsbelasting treedt op bij het buitenlands belastingplichtige lichaam dat de boekwinst op de aandelen realiseert. De tweede heffing betreft de vennootschapsbelasting die is verschuldigd door de vastgoedvennootschap op het moment dat deze de in Nederland gelegen onroerende zaken vervreemdt. Deze laatste heffing zal de koper van de aandelen in de koopsom verdisconteren door het opnemen van een belastinglatentie, waardoor de verkopende buitenlandse aandeelhouder in economische zin tweemaal vennootschapsbelasting is verschuldigd. De Orde is van mening dat deze uitwerking niet de bedoeling kan zijn van een verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Naar de mening van de Orde zou de heffing op basis van artikel 17 lid 3, onderdeel b Wet Vpb 1969 ook in strijd zijn met zowel artikel 24 lid 1 en lid 4 van het Verdrag, als met de Europese non-discriminatiebeginselen. Immers, een naar Nederlands recht opgericht lichaam dat als verdragsinwoner van het Verenigd Koninkrijk wordt aangemerkt zal niet onderworpen zijn aan de heffing bedoeld in artikel 17 lid 3, onderdeel b Wet Vpb 1969, omdat zij als (fictief) binnenlands belastingplichtige in de regel een beroep op de (vernieuwde) deelnemingsvrijstelling zal kunnen doen. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat de Nederlandse belastingheffing op basis van artikel 13 lid 4 van het Verdrag beperkt blijft tot de heffing van inkomstenbelasting van natuurlijke personen.

- (b) De Orde vraagt de staatssecretaris onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 12 juli 2002, BNB 2002/402, te bevestigen dat indien deze bepaling zou leiden tot een aanvang van de effectieve belastingplicht in Nederland, de aandeelhouder van de betreffende onroerendgoedvennootschap bij de aanvang van de effectieve belastingplicht het aandelenbelang tegen de waarde in het economische verkeer mag waarderen. Daarnaast vraagt de Orde de staatssecretaris te bevestigen dat artikel 13 lid 4 van het Verdrag zo gelezen dient te worden dat ook de onderdelen a en b als afzonderlijke voorwaarden en niet als cumulatieve voorwaarden moeten worden gelezen.
- (c) Ten slotte vraagt de Orde de staatssecretaris te bevestigen dat, in ieder geval met betrekking tot in Nederland gelegen onroerende zaken, de uitzondering voor onroerende zaken waarin het lichaam of de houders van belangen in dat lichaam hun bedrijf uitoefenen, ook ziet op situaties waarin met de aandeel-/belanghouder verbonden lichamen hun bedrijf uitoefenen in deze onroerende zaken.

7. Artikel 17

7.1 Op basis van welke koers dient de grens van € 25.000 te worden berekend in geval van uitbetaling in Engelse ponden (de koers op moment van uitbetaling, de gemiddelde koers over, of de eindkoers aan het einde van, het desbetreffende belastingjaar)?

7.2 De tekst van artikel 17 van het Verdrag verwijst naar het 'desbetreffende belastingjaar'. De Memorie van Toelichting spreekt echter over kalenderjaren. Nu voor natuurlijk personen in het Verenigd Koninkrijk het fiscale jaar (6 april tot en met 5 april) niet gelijk is aan het kalenderjaar, vraagt de Orde zich af welk jaar hier moet worden gehanteerd.

7.3 Uit de Memorie van Toelichting blijkt dat indien heffingsrecht over een afkoopsom exclusief aan de Verenigd Koninkrijk is toegewezen, deze in Nederland bij de berekening van de vrijstelling zelfs niet in aanmerking mag worden genomen om het progressievoorbehoud toe te passen bij bepaling van het vrij te stellen bedrag. Hoe verhoudt zich deze zinsnede met artikel X van het Protocol, waarin staat dat, indien een afkoopsom wordt betaald aan een inwoner, het bedrag van deze afkoopsom in aanmerking wordt genomen bij het verlenen van persoonlijke aftrekken en voordelen uit hoofde van inkomensafhankelijke regelingen in het belastingjaar waarin de afkoopsom wordt ontvangen?

7.4 Hoe werkt de vrijstelling zonder progressiebehoud uit in gevallen waarin de doorschuifregeling ex. artikel 11 BvdB van toepassing is?

7.5 Kan worden aangegeven hoe moet worden omgegaan met waardeangroei van pensioenen na overdracht aan een pensioenregeling in de andere Verdragsstaat (compartimentering) bij tussentijdse overdracht?

7.6 In hoeverre kan nadere regelgeving / beleid worden verwacht zoals bedoeld in lid 5 ten aanzien van bronstaatheffing als bedoeld in lid 2?

8. Artikel 21

8.1 Een dual resident is blijkens de slotzin van artikel 4 lid 4 van het Verdrag wel gerechtigd tot toepassing van artikel 21 van het Verdrag (voorkoming van dubbele belasting). Op basis van het tweede lid van artikel 21 dient Nederland vrijstelling van belasting te geven voor bestanddelen van het inkomen die in het Verenigd Koninkrijk mogen worden belast. Nu een dual resident bij afwezigheid van een uitkomst van de onderling-overlegprocedure geen beroep kan doen op de toewijzingsbepalingen van het verdrag, zal het Verenigd Koninkrijk in beginsel alle bestanddelen van het inkomen mogen belasten. Dientengevolge zal Nederland voor alle bestanddelen voorkoming moeten geven.⁴ De Orde beseft dat dit niet de bedoeling kan zijn; hier wreekt zich het feit dat het niet van toepassing verklaren van de toewijzingsbepalingen, die *belastingheffing beperken*, zich niet goed verhoudt met de vaste bewoording van het voorkomingsartikel dat verwijst naar bestanddelen die op volgens de toewijzingsbepalingen *mogen* worden belast. Echter, het is de Orde niet geheel duidelijk hoe deze bepaling dan wel moet worden toegepast. De rechtszekerheid vereist dat een belastingplichtige op basis van wetten en verdragen eenduidig zijn belastingpositie kan bepalen. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook een nadere toelichting te geven op deze bepaling.

⁴ Nu het Verenigd Koninkrijk de verrekeningsmethode in plaats van de vrijstellingsmethode hanteert, ontstaat zelf bij deze interpretatie geen situatie dat beide landen alles mogen belasten en alles moeten vrijstellen: het Verenigd Koninkrijk zou slechts verrekening hoeven te geven van de in Nederland geheven belasting, in casu nihil.

8.2 Meer in het algemeen wekt de Memorie van Toelichting de suggestie dat de wijze waarop en de mate waarin dubbele belasting wordt vermeden geheel en al ter beoordeling van de betrokken autoriteiten is. Een belastingplichtige zal zich ter zake van zijn belastingaanslag, inclusief de toegepaste voorkoming voor dubbele belasting, natuurlijk altijd tot de rechter kunnen wenden, maar de Orde vraagt zich af of in dit kader de rechter de wijze van voorkoming inhoudelijk – hetgeen naar de mening van de Orde wenselijk is – of slechts marginaal kan toetsen?

9. Artikel 25

9.1 Op grond van artikel 25 lid 3 van het Verdrag trachten de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten moeilijkheden of twijfelpunten die mochten rijzen met betrekking tot de uitlegging of de toepassing van het Verdrag in onderlinge overeenstemming op te lossen. Zij kunnen ook met elkaar overleg plegen teneinde dubbele belasting ongedaan te maken in gevallen die niet in het Verdrag zijn geregeld en zij kunnen ook maatregelen overwegen om oneigenlijk gebruik van de bepalingen van dit Verdrag tegen te gaan. De Orde constateert dat in de Memorie van Toelichting wordt aangegeven het enkele overwegen van maatregelen op zich geen betekenis heeft voor toepassing van het Verdrag en dat een dergelijke gezamenlijke overweging uiteindelijk moet leiden tot het al dan niet treffen van maatregelen om oneigenlijk gebruik te bestrijden. De Orde acht het niet wenselijk dat dergelijke maatregelen zonder enige vorm van parlementaire goedkeuring zouden worden opgelegd en pleit er dan ook voor dat de staatssecretaris dergelijke maatregelen ter goedkeuring aan de Tweede Kamer en de Eerste Kamer voorlegt.

10. Artikel 30

10.1 De Orde constateert dat de verdragsluitende staten elkaar langs diplomatieke weg ervan in kennis stellen dat de wettelijk vereiste procedures voor het in werking doen treden van dit Verdrag zijn voltooid en dat het Verdrag in werking treedt vijf dagen na de datum van de laatste van deze kennisgevingen. De Orde constateert ook dat de omschrijving van het moment waarop het Verdrag van toepassing wordt voor het Verenigd Koninkrijk verschilt van de omschrijving van dit moment voor Nederland en dat hierdoor de situatie kan ontstaan dat het Verdrag voor het Verenigd Koninkrijk op een andere datum van toepassing wordt dan voor Nederland. Het gevolg kan zijn dat het Verenigd Koninkrijk het nieuwe Verdrag al toepast terwijl tezaker van dezelfde inkomens-/winstbestanddelen Nederland het Huidige Verdrag nog toepast, waardoor mogelijk dubbele belastingheffing kan optreden. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven hoe met deze situaties zal worden omgegaan en hoe eventuele dubbele belastingheffing in dergelijke situaties zal worden voorkomen.

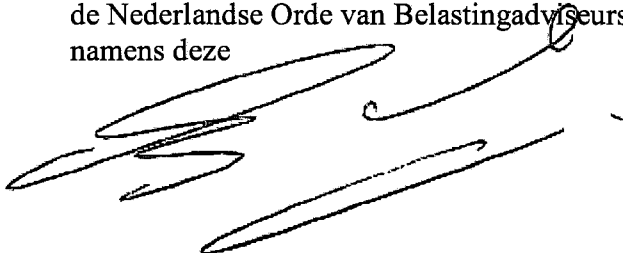
10.2 De Orde verzoekt aan te geven waarom bij lid 3 een overgangsperiode van 3 jaar wordt gehanteerd in tegenstelling tot een overgangsbepaling in lid 4 zonder beperking?

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

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

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke at the bottom.

mr. drs. S.A.W.J. Strik
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen