

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, 1 april 2011

**Betreft: Vervolgcommentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft op 16 maart haar eerste commentaar gegeven op de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (hierna: de notitie). Bijgaand ontvangt u onze aanvullende opmerkingen over de notitie. Onze vragen hebben wij doorgenummerd ten opzichte van ons eerste commentaar.

**Aanmerkelijk belang**

De notitie gaat in onderdeel 2.9.3 in op het streven van Nederland voortaan in belastingverdragen een vereenvoudigde versie van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud op te nemen. De Orde ondersteunt dit streven, maar heeft in dit onderdeel wel een passage gemist over het al dan niet verlenen van een step up door het andere land waarnaar de aanmerkelijkbelanghouder emigreert. Bij emigratie uit Nederland legt Nederland immers een conserverende aanslag op over het tot dat moment aangegroeide aanmerkelijkbelanginkomen. Om dubbele belastingheffing te voorkomen, zou de andere Staat dan idealiter een step up moeten verlenen. Hoewel de Orde erkent dat dit primair afhankelijk is van de nationale wetgeving van de andere Staat, zou het wenselijk zijn als Nederland in elk geval als onderdeel van zijn verdragsbeleid streeft naar een dergelijke step up, te verlenen door de andere Staat [vraag 47]. Nederland verleent immers in de omgekeerde situatie, waarbij een aanmerkelijkbelanghouder naar Nederland immigreert, in zijn algemeenheid een step up, ook als de andere Staat niet overgaat tot afrekening van de aanmerkelijkbelangclaim bij vertrek uit die andere Staat.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

1

De Orde zou graag een nadere verduidelijking zien van de passage in onderdeel 2.9.3 in de laatste alinea vóór het kader (vanaf “Met het aanmerkelijkbelangvoorbehoud” tot “volledig kan effectueren”). Moet de Orde deze passage zo interpreteren dat Nederland ook heft over waardeestijgingen van aanmerkelijkbelangaandelen en –winstbewijzen die zich ná de emigratie uit Nederland voordoen [vraag 48]? Als dit namelijk zo is, dan komt dit in strijd met het tot nog toe uitgedragen beleid. Steeds is bij de meer recente belastingverdragen die een aanmerkelijkbelangvoorbehoud naar nieuw model bevatten, o.a. de huidige verdragen met België, Zuid Afrika, Kazachstan, Oeganda, Verenigd Koninkrijk, in de wetsgeschiedenis vastgelegd dat Nederland niet zal heffen over waardeestijgingen na emigratie uit Nederland. Staat het belastingverdrag dit wel toe – uit de *tekst* van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud in menig belastingverdrag blijkt namelijk niet van een dergelijk beperkt heffingsrecht voor de bronstaat Nederland (zie bijvoorbeeld de tekst van het huidige belastingverdrag met België) – dan zal Nederland van dit heffingsrecht geen gebruikmaken, zo is tot op heden steeds aangegeven. Hierbij is voor zover de Orde bekend nimmer het voorbehoud gemaakt dat dit alleen geldt als het andere land heft over deze waardeestijging en dat, als het andere land niet heft over deze waardeestijging, Nederland als de bronstaat toch zal heffen over deze waardeestijging. Als deze interpretatie juist is, vraagt de Orde zich tevens af hoe dit zich dan verhoudt tot bestaande reeds in werking getreden belastingverdragen met een dergelijk nieuw aanmerkelijkbelangvoorbehoud. Betekent genoemde passage in de notitie bijvoorbeeld dat Nederland in voorkomende gevallen onder thans reeds bestaande belastingverdragen toch zal heffen over deze waardeestijging na emigratie als blijkt dat het andere land niet heft [vraag 49]? Als dit namelijk zo is, dan is dit een majeure beleidswijziging met betrekking tot reeds in werking zijnde belastingverdragen, waarbij feitelijk wordt teruggekomen op hetgeen eerder is gezegd tijdens de parlementaire behandeling van bijvoorbeeld het belastingverdrag met België. Tevens rijst dan de vraag of de andere Staat deze verruimde aanmerkelijkbelangheffing door Nederland onderschrijft [vraag 50]. De Orde is benieuwd naar het standpunt van de staatssecretaris in deze.

De Orde begrijpt dat Nederland ernaar streeft vorderingen die vallen onder de terbeschikkingstellingsregeling in de inkomstenbelasting, mee te nemen in het aanmerkelijkbelangvoorbehoud. Dit kan naar de mening van de Orde uitsluitend zien op de terbeschikkingstellingsregeling van (art. 7.2 lid 2 onderdeel c, jo.) art. 3.92 Wet IB 2001 en niet op die van art. 3.91 Wet IB 2001, aangezien voor laatstgenoemde bepaling de aanwezigheid van een aanmerkelijk belang niet relevant is. Graag ziet de Orde dit bevestigd [vraag 51]. Meer in zijn algemeenheid vraagt de Orde of de staatssecretaris kan aangeven hoe het belastingverdrag moet worden toegepast op andere vermogensbestanddelen die vallen onder de terbeschikkingstellingsregeling in de inkomstenbelasting, met name onder welk verdragsartikel inkomsten uit deze vermogensbestanddelen vallen. De Orde denkt hierbij onder meer aan:

- de overeenkomsten van levensverzekering van art. 3.92 lid 2 onderdeel a ten tweede, Wet IB 2001, [vraag 52]
- de opties van art. 3.92 lid 2 onderdeel a ten vierde tot en met ten zesde, Wet IB 2001 [vraag 53] en
- de borgstellingsvergoedingen van art. 3.92 lid 2 onderdeel c Wet IB 2001 [vraag 54].

In de buitenlandse belastingplicht van hoofdstuk 7 Wet IB 2001 zijn deze regelingen immers van overeenkomstige toepassing. En als Nederland niet gerechtigd blijkt te zijn belasting te heffen over de inkomsten uit deze vermogensbestanddelen op grond van het belastingverdrag, rijst de vraag of dan bij emigratie uit Nederland moet worden afgerekend over de stille reserves in deze vermogensbestanddelen. Deze eindafrekening op grond van art. 3.95 jo. art. 3.61 Wet IB 2001 zal naar de mening van de Orde namelijk in veel gevallen afstuiten op de buitenlandse belastingplicht van art. 7.2 lid 1 onderdeel c jo. lid 3 tweede volzin tweede gedeelte Wet IB 2001. Graag verneemt de Orde de visie van de staatssecretaris op dit punt [vraag 55].

Reeds meermalen heeft de Orde in haar commentaren aandacht gevraagd voor de kwijschelding van de ter zake van de emigratie uit Nederland opgelegde conserverende aanslag in geval van dividenduitkeringen. Als Nederland op grond van het belastingverdrag gerechtigd is 15% belasting te heffen over deze dividenduitkeringen, dan scheldt Nederland slechts dit bedrag kwijt op de conserverende aanslag en niet een equivalent dat correspondeert met de nationale aanmerkelijkbelangheffing van 25%. De Orde heeft dit beleid steeds aangeduid als ‘treaty override’, want feitelijk heft Nederland meer over de dividenduitkering dan waartoe het op grond van het dividendartikel uit het belastingverdrag is gerechtigd; deze additionele belastingheffing door Nederland vindt verdekt plaats, want ligt opgesloten in de methodiek van de conserverende aanslag. De Orde verwijst voor een cijfervoorbeeld naar de publicatie van Prof.dr.mr. E.J.W. Heithuis, De (r)e- en immigrerende dga in: DGA en fiscus: de stand van zaken, Maastrichtse fiscale symposia nr. 18, Kuwer: Deventer, 2009, p. 74-76. Recentelijk heeft ook Prof.dr. R.P.C. Cornelisse in zijn opinie in NTFR 2011/378 aandacht gevraagd voor deze kwestie – waarbij hij ook een cijfervoorbeeld heeft gegeven – en zich feitelijk aangesloten bij de reeds jaren uitgedragen opvatting van de Orde op dit punt. De Orde verneemt thans derhalve graag opnieuw de visie van de staatssecretaris hierover [vraag 56].

In de notitie geeft de staatssecretaris in onderdeel 2.9.5 aan dat het streven van Nederland erop is gericht inkoop en liquidatie te laten vallen onder het dividendartikel en niet onder het aanmerkelijkbelangvoorbehoud. De recent afgesloten belastingverdragen laten zien dat Nederland redelijk goed slaagt in dit streven. Nationaalrechtelijk kwalificeren inkoop en liquidatie voor aanmerkelijkbelanghouders als een vervreemding, zie art. 4.16, eerste lid, onderdeel a respectievelijk onderdeel c Wet IB 2001. De belastingheffing over vervreemdingsvoordelen wijkt af van de belastingheffing over reguliere voordelen, aangezien bij vervreemdingsvoordelen (een deel van) de verkrijgingsprijs in aanmerking mag worden genomen. Voorts leidt inkoop en liquidatie tot invordering van de ter zake van de emigratie uit Nederland opgelegde conserverende aanslag. In V-N 2010/62.29 heeft de redactie van Vakstudie Nieuws een casus uitgewerkt waarin de Nederlandse vennootschap in het zesde jaar na emigratie uit Nederland wordt geliquideerd in de relatie tot Portugal (welk verdrag een dergelijke bepaling als bedoeld in genoemd onderdeel bevat in art. XIII van het protocol). Dit voorbeeld laat goed zien hoe complex dergelijke casus zijn, welke complexiteit mede wordt veroorzaakt door de afwijkende kwalificatie van inkoop en liquidatie onder het belastingverdrag ten opzichte van het nationale recht. De Orde verneemt graag of de staatssecretaris de uitwerking van de redactie van Vakstudie Nieuws van deze casus juist acht en zo niet, hoe de uitwerking in zijn visie dan moet luiden [vraag 57].

### **Heffing over pensioeninkomsten**

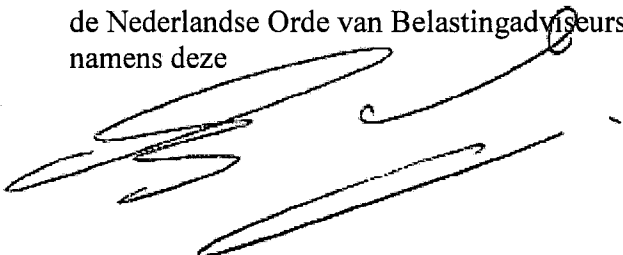
De Orde leest de toelichting op het pensioenartikel zo dat Nederland toe wil naar een bronstaatheffing. De Orde merkt op dat in de literatuur en ook in het OESO-modelverdrag steeds vaker melding wordt gemaakt van een alomvattende bronstaatheffing naast een woonstaatheffing, ofwel een systeem vergelijkbaar met dividenden etc. Graag verneemt de Orde de visie van de staatssecretaris op dit punt [vraag 58]. Daarnaast vraagt de Orde zich af of het nodig is vast te houden aan het niet anders kunnen genieten van pensioen dan als periodieke levenslange uitkering. In diverse landen is slechts vereist dat tot het moment van pensionering het pensioen wordt veilig gesteld, maar dat men er daarna over kan beschikken, mits uiteraard maar een correcte heffing plaatsvindt. De Orde is van mening dat dit ook in het Nederlandse (internationale) pensioenbeleid zou kunnen gaan passen. De Orde verneemt graag de mening van de staatssecretaris hierover [vraag 59].

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



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