

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

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

Aan het Ministerie van Financiën
Directie Internationale Fiscale Zaken
mr. E.A. Visser
Postbus 20201
2500 EE DEN HAAG

Amsterdam, 29 oktober 2009

Betreft: Reactie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de consultatie over de uitgangspunten van het Nederlandse internationale fiscaal (verdrags)beleid

Geachte heer Visser,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met genoegen kennis genomen van het voornemen om de uitgangspunten van het Nederlandse internationale fiscaal (verdrags)beleid te herzien en is verheugd met de uitnodiging tot het geven van een reactie. De Orde spreekt tevens haar dank uit voor de verlenging van de termijn voor het geven van een reactie.

In deze brief wordt in het kader van de consultatie door het Ministerie van Financiën inzake het Nederlandse internationale fiscaal (verdrags)beleid een aantal aangelegenheden op hoofdlijnen uiteengezet die door de Orde met betrekking tot dit beleid van belang worden geacht.

De Orde zou het bijzonder op prijs stellen indien haar de mogelijkheid zou worden geboden tot het geven van commentaar met betrekking tot het concept van de later te publiceren daadwerkelijke notitie met de (vernieuwde) uitgangspunten van het Nederlandse internationale (verdrags)beleid (hierna: het fiscale verdragsbeleid).

Allereerst zullen in deze brief enkele algemene punten uiteen worden gezet, waarna de overige aangelegenheden per verdragsartikel zullen worden behandeld.

1. Algemene punten

1.1 Proces ratificatie: tijdsbestek

De Orde neemt in toenemende mate een langer tijdsverloop waar tussen het sluiten van een verdrag en het ratificeren daarvan.

Recente voorbeelden zijn: de verdragen met het Verenigd Koninkrijk, Saoedie Arabië en de Verenigde Arabische Emiraten. Daar waar de vertraging in de ratificatie en daarmee de inwerkingtreding van deze verdragen door Nederland wordt veroorzaakt, zet Nederland zichzelf op achterstand ten opzichte van landen die verdragen met bijvoorbeeld landen in het Midden Oosten wel vlot ratificeren en in werking laten treden. Een tijdwinst zou vooral geboekt kunnen worden door wetsvoorstellen tot ratificatie sneller bij het parlement aan te bieden. De Orde stelt voor om bij eventuele verdragingen de reden achter deze verdragingen zo spoedig mogelijk bekend te maken teneinde de transparantie en (dus) de rechtsonzekerheid te verminderen.

1.2 Proces ratificatie: transparantie

De Orde is van mening dat er, vanzelfsprekend binnen de grenzen van de goede trouw richting verdragspartners, meer transparantie en openheid van zaken zou moeten zijn over stukken die betrekking hebben op nieuwe verdragen en protocollen. Op deze wijze kan beter de mogelijkheid worden geboden te reageren op nieuwe verdragsontwikkelingen en te anticiperen op inwerkingtreding van de nieuwe verdragen en protocollen. Dit zal een gunstige uitwerking op het vestigingsklimaat hebben. Bij wijze van voorbeeld: eerder dit jaar is er een brief ter inzage gelegd ten behoeve van de leden van de Tweede Kamer inzake het nieuwe, nog te ratificeren, protocol ter aanvulling van het belastingverdrag tussen Nederland en Mexico. Alhoewel deze brief, naar de Orde vermoedt, wellicht een inzicht zou kunnen bieden in de interpretatie en werking van het nieuwe protocol, is deze brief niet openbaar, hetgeen leidt tot (rechts)onzekerheid voor bestaande en nieuwe investeringen.

1.3 Tijdsbestek toepassing (inspanningsverplichting)

Voor het bedrijfsleven is niet alleen van belang dat de belastingverdragen gunstige bepalingen over de toewijzing van heffingsrechten bevatten, maar ook dat het verkrijgen van daadwerkelijke toepassing van een verdragsbepaling niet al te moeizaam is en binnen een redelijk tijdsbestek kan worden gerealiseerd. De formele eisen die in bepaalde gevallen worden gesteld aan de toepassing van het verdrag, kunnen een aanzienlijke vertraging veroorzaken. Zo eisen onder andere sommige landen in Oost-Europa dat alle documenten van apostille en meerdere handtekeningen moeten zijn voorzien, bijvoorbeeld van de Ministeries van Financiën en Buitenlandse Zaken en het consulaat.

De Orde is daarom voorstander van het opnemen in verdragen van een (inspannings)verplichting voor de staten tot snelle afwikkeling van verzoeken tot een concrete verdragstoepassing. Meer in het bijzonder kan worden bepaald dat op verzoeken van belastingplichtigen gericht tot het bronland en strekkend tot een beroep op een vrijstelling of teruggaaf van bronbelasting, wordt beslist binnen een termijn van zes maanden na indiening van het verzoek. Een dergelijke verplichting, zowel aan de zijde van de verdragspartner als aan Nederlandse zijde, zou ook een positieve invloed kunnen hebben op het Nederlandse vestigingsklimaat. Daarnaast zou het de snelle afhandeling van verzoeken tot een daadwerkelijke verdragstoepassing ten goede komen indien de verdragsonderhandelaars tegelijk met de onderhandelingen de uitvoeringsvoorschriften over en weer beoordelen op de administratieve uitvoerbaarheid.

1.4 Treaty override

Verschillende verdragspartners hebben de mogelijkheid tot treaty override expliciet geaccepteerd en in hun wettelijke systeem opgenomen.

Buiten deze expliciete vorm van treaty override wordt ook een feitelijke vorm van treaty override toegepast. Hierbij worden bepalingen in het verdrag terzijde geschoven dan wel te ruim (of juist te beperkt) uitgelegd, omdat er sprake zou zijn van (vermeend) misbruik, er onvoldoende substance zou zijn, er geen beneficial ownership zou zijn, *et cetera*.

Tevens komt het voor dat feitelijk sprake is van een situatie die uiteindelijk op hetzelfde neerkomt als een treaty override, doordat talloze *formele* eisen worden gesteld aan de toepassing van het verdrag, zoals ook in punt 1.3 hierboven reeds is aangedragen.

De Orde is van mening dat al deze vormen van treaty override onwenselijk zijn en steunt derhalve volledig het Nederlandse standpunt dat treaty overrides in het algemeen niet acceptabel zijn. Daarnaast zou, als meer praktische uitwerking, de in paragraaf 1.3 hiervoor vermelde inspanningsverplichting het risico van dergelijke de facto treaty overrides kunnen beperken.

1.5 Verdragsvoordelen beleggingsfondsen

Op OESO-niveau zijn recent enkele initiatieven genomen rond het toekennen van verdragsvoordelen aan beleggingsfondsen; hieromtrent zijn recent twee rapporten verschenen.¹ In het kader van de voorgenomen verbetering van de Nederlandse concurrentiepositie alsmede het vestigingsklimaat voor de beleggingsfondsensector², acht de Orde het van belang dat de Nederlandse visie over deze initiatieven wordt meegenomen in het te vormen beleid. In lijn met de opmerking tijdens de parlementaire behandeling van wetsvoorstel 30 533 (introdactie VBI-regime), doet de Orde dan ook de aanbeveling om in de herziening van het fiscale verdragsbeleid mede aandacht te geven aan de (voorlopige) uitkomsten van deze initiatieven.³

1.6 Vrijstelling Sovereign Wealth Funds

In toenemende mate investeren overheden in ondernemingen die in andere landen actief zijn. Dit gebeurt gedeeltelijk door middel van zogenaamde Sovereign Wealth Funds. Als Nederland zich wil profileren als een goed land om te investeren en als een goed land voor houdster-, financierings- en aanverwante activiteiten, moet de belastingpositie duidelijk en voordelig zijn. Het is in het belang van Nederland in het verdragsbeleid te streven naar een duidelijke vrijstelling voor buitenlandse staten en door hen beheerste lichamen. Het laatste zou kunnen worden gekoppeld aan/onder de voorwaarde van een volledige belastingvrijstelling in het vestigingsland van dergelijke lichamen.

¹ OESO, "Report of the Informal Consultative Group on the taxation of collective investment vehicles and procedures for tax relief for cross-border investors on the granting of treaty benefits with respect to the income of collective investment vehicles", 12 januari 2009, beschikbaar op www.oecd.org/dataoecd/34/26/41974553.pdf en "Report of the Informal Consultative Group on the taxation of collective investment vehicles and procedures for tax relief for cross-border investors on possible improvements to procedures for tax relief for cross-border investors", 12 januari 2009, beschikbaar op www.oecd.org/dataoecd/34/19/41974569.pdf.

² Zie onder meer Minister van Financiën in zijn brief van 13 juli 2007, nr. FM 2007-1776M.

³ Zie Kamerstukken II, 2006/07, 30 533, nr. 7, 26 oktober 2006 (Nota naar aanleiding van het Verslag): "In dit kader [verlenen van verdragsbescherming, NOB] wordt gewezen op een lopend onderzoek van de OESO inzake de mogelijkheden om verdragsbescherming te verlenen aan achterliggende participanten in beleggingsfondsen. Dit is een gecompliceerd project, met name gezien de grote aantallen – wisselende – participanten in beleggingsfondsen. Nederland streeft naar een positieve uitkomst van dit OESO project en zal actief meedenken en meewerken aan mogelijke oplossingen."

Een verdragsbeleid waarbij dit wordt verwezenlijkt heeft tot gevolg dat Nederland een bedrag aan dividendbelasting en, mogelijk, aanmerkelijkbelangheffing zou kunnen mislopen. Dit bedrag zal echter beperkt zijn, aangezien:

- (i) de heffing van dividendbelasting bij dergelijke fondsen al zeer beperkt is door onder andere de uitbreiding van de inhoudingvrijstelling en de vrijstelling voor in de EU gevestigde pensioenfondsen, alsmede
- (ii) ook de aanmerkelijkbelangheffing in de praktijk beperkt zal zijn, omdat doorgaans hiervoor, al dan niet in de 'ruling' sfeer, een oplossing wordt gevonden, of anders ervoor wordt gekozen om Nederland niet als vestigingsland te kiezen.

De Orde stelt derhalve voor om in de belastingverdragen uitdrukkelijk vast te leggen dat de verdragsluitende partijen alsmede door hen beheerste lichamen zijn vrijgesteld van winstbelastingen en bronbelastingen in het andere land. Aldus wordt het aantrekkelijker voor buitenlandse "sovereign wealth funds" om in Nederland te investeren. Bij wijze van alternatief stelt de Orde voor dat de vrijstelling voor staatsbeleggingsfondsen analoog aan pensioenfondsen op grond van reciprociteit onderdeel van het beleid is.

1.7 Most Favoured Nation

Het opnemen van een most favoured nation-bepaling zorgt ervoor dat een Nederlandse voorsprong niet vervalt tot een achterstand, indien een ander land een beter belastingverdrag met een bepaald verdragsland weet te bewerkstelligen dan Nederland. Dit is met name het geval bij verdragspartners die nog weinig verdragen hebben afgesloten en waar Nederland (dus) voorop loopt met het sluiten van een belastingverdrag. De Orde steunt dan ook het streven van Nederland om een dergelijke bepaling in verdragen op te nemen. De Orde begrijpt dat dergelijke most favoured nation-bepalingen in de regel beperkt zullen blijven tot (bron)heffings-percentages voor dividenden, rente en royalty's, en dat meer maatwerkbevestigingen zoals limitations on benefits zich hier niet altijd – maar uitzonderingen zijn zeer wel denkbaar – even goed toe lenen.

1.8 Het Nederlands Standaard Verdrag

De Orde heeft, gelet op de geringe verschillen met het OESO-modelverdrag, bedenkingen over de toegevoegde waarde van het Nederlands Standaard Verdrag (hierna: het NSV) en geeft daarom in overweging om het NSV af te schaffen.

Indien het NSV gehandhaafd blijft, pleit de Orde ervoor om dit van een duidelijke toelichting te voorzien op de punten waarop het NSV afwijkt van het OESO-modelverdrag. In de toelichting dient dan te worden aangegeven waarom wordt afgeweken van het OESO-modelverdrag en op welke wijze het afwijkende punt moet worden geïnterpreteerd en toegepast.

Overigens pleit de Orde er sowieso voor dat, ongeacht of het NSV gehandhaafd blijft, expliciet wordt aangegeven op welke punten het fiscale verdragsbeleid afwijkt van het OESO-modelverdrag en wat hiervoor de redenen zijn.

2. Artikel 4: Inwoner

2.1 Tiebreaker

In het woonplaatsartikel van het OESO-modelverdrag wordt een dubbele woonplaats van rechtspersonen voorkomen door de tiebreaker-bepaling die een feitelijk criterium hanteert.

In de recent door Nederland gesloten verdragen met Mexico en het Verenigd Koninkrijk wordt de beslissing over de verdragswoonplaats in dergelijke gevallen echter afhankelijk gemaakt van onderling overleg tussen de twee staten. Deze oplossing wordt blijkens het OESO-commentaar bij het OESO-modelverdrag weliswaar door een aanzienlijk aantal landen in bilaterale verdragen overeengekomen, maar de Orde is van mening dat dit geen navolging door Nederland verdient. De reden hiervoor is dat onderling overleg een tijdrovende procedure is die tot rechtsonzekerheid zal leiden. De Orde ziet ook geen noodzaak voor een dergelijke bepaling, omdat de OESO-conforme tiebreaker-bepaling in de praktijk uitstekend functioneert. De Orde is dan ook van mening dat verdragen waarin een dubbele verdragswoonplaats wordt voorkomen door onderling overleg tussen de verdragsluitende staten nodeloos afbreuk doen aan de rechtszekerheid en daarmee aan de aantrekkelijkheid van Nederland als vestigingsland. De Orde pleit er dan ook voor om terug te keren naar het OESO-conforme woonplaatsartikel.

3. Artikel 10: Dividenden

3.1 Aanmerkelijkbelangheffing

De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat indien sprake is van een dividenduitkering aan een in het buitenland gevestigde vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal die vermeld is in de bijlage bij de Moeder-dochterrichtlijn, artikel 17 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geen toepassing vindt, tenzij sprake is van fraude of misbruik (Kamerstukken II, 1999-2000, 26 851, nr. 6). Voor verdragssituaties buiten EU-verband en belangen in EU-verband onder de 10%-drempel is een dergelijke toezegging niet gedaan en wordt wel de stelling ingenomen dat Nederland haar aanmerkelijkbelangheffing onder het dividendartikel kan effectueren. Het zou het Nederlandse vestigingsklimaat ten goede komen als in verdragen expliciet wordt vastgelegd dat heffingsrechten over dividenden, onafhankelijk van het overeengekomen maximale tarief, in het bronland beperkt zijn tot bronheffingen.

3.2 Verbod extraterritoriale heffing

In de jurisprudentie van de Hoge Raad is, bij wijze van de Nederlandse interpretatie, reeds het verbod op extraterritoriale heffing in verdragen onderkend (Hoge Raad 2 september 1992, nr. 27 252, BNB 1992/379). Deze extraterritoriale heffing vindt plaats indien de dividenden die worden uitgekeerd door een inwoner van een verdragsland aan een inwoner van een derdeland, worden belast in het andere verdragsland op basis van de aldaar van toepassing zijnde nationale wet (bijvoorbeeld indien de vennootschap voor de nationale wet fictief gevestigd is in dat andere verdragsland, maar werkelijk gevestigd is in het eerstvermelde verdragsland). Echter, bij het komen tot deze – overigens toe te juichen – uitkomst heeft de Hoge Raad een aantal belangrijke stappen moeten nemen (oorspronkelijke bedoeling artikel 10 lid 5, impliciete toegang van een inwoner van een derdeland tot verdragsvoordelen); een soortgelijke uitkomst in andere landen staat dan ook niet vast. De Orde acht het daarom wenselijk dat dit verbod tevens expliciet in belastingverdragen wordt vastgelegd, om niet-eenduidige toepassing van het verdrag in de vorm van heffing met betrekking tot extraterritoriale dividenden door verdragspartners te voorkomen.

4. Artikel 13: Vermogenswinsten

4.1 Niet-toegestane heffingen bronland

De Orde acht het wenselijk om in belastingverdragen expliciet vast te leggen dat het bronland geen heffingsrecht heeft met betrekking tot vermogenswinsten die worden behaald over de aandelen in een Nederlandse vennootschap, ongeacht of deze vennootschap bezittingen heeft in het andere verdragsland – anders dan wellicht daar gelegen onroerende zaken –, en ongeacht of de vervreemder in Nederland woont of is gevestigd. Dit heeft betrekking op de in de praktijk voorkomende, en naar de mening van de Orde onwenselijke, situaties waarin het bronland tracht te heffen indien:

- (a) een Nederlandse inwoner een Nederlandse vennootschap verkoopt met activa in het bronland. Hierbij is soms de heffing beperkt tot situaties waarin de vennootschap onroerend goed in het bronland bezit; of
- (b) een inwoner van een derdeland een Nederlandse vennootschap verkoopt met activa in het bronland. Formeel kan deze verkoper, als inwoner van een derdeland, geen beroep doen op het verdrag Nederland-bronland.

Indien en voor zover in belastingverdragen het recht om over vermogenswinsten te heffen wordt toebedeeld aan het vestigingsland van de belastingplichtige, acht de Orde het verder wenselijk om in die verdragen uitdrukkelijk vast te leggen dat het bronland geen heffingsrecht heeft indien een derde vermogenswinsten realiseert door verkoop van een vennootschap in het eerstvermelde land met bezittingen in het bronland. Aldus wordt zeker gesteld dat internationale dubbele belastingheffing daadwerkelijk wordt voorkomen.

4.2 Uitbreiding verbod extraterritoriale heffing tot vermogenswinsten

Zoals reeds is aangegeven in paragraaf 3.2 hierboven, is uit jurisprudentie van de Hoge Raad omtrent het dividendartikel gebleken dat ook aandeelhouders van Nederlandse vennootschappen die in een derdeland woonachtig of gevestigd zijn, bescherming kunnen genieten van een belastingverdrag. De vraag of een soortgelijke uitleg ook geldt voor vermogenswinsten is, alhoewel voor de hand liggend, nog niet expliciet bevestigd. De Orde is van mening dat in het verdragsbeleid moet worden gestreefd naar een expliciete bevestiging dat aandeelhouders die woonachtig of gevestigd zijn in derdelanden, tevens bescherming kunnen genieten van het vermogenswinstartikel en derhalve niet worden belast door de verdragspartner over vermogenswinsten met betrekking tot hun aandelen indien er geen enkele band is met laatstvermeld land, anders dan bijvoorbeeld het op de oprichting van de vennootschap van toepassing zijnde recht. Deze situatie kan zich voordoen in het geval dat de vennootschap op grond van het verdrag in het ene land is gevestigd, maar volgens de nationale wetgeving van het andere land aan belasting onderworpen is op basis van een oprichtingscriterium. Bij wijze van voorbeeld: Nederland zou – los van de onwenselijkheid van artikel 17 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in zijn algemeenheid – niet mogen heffen over de vermogenswinsten van een inwoner van een derdeland behaald op de aandelen in een naar Nederlands recht opgerichte, of voorheen in Nederland gevestigde, vennootschap die voor toepassing van het desbetreffende verdrag in het andere verdragsland is gevestigd.

5. Artikel 15: Inkomen uit dienstbetrekking

5.1 Eenduidig begrip werkgever

In het werknemersartikel wordt de heffing over de beloning uit een dienstbetrekking toegewezen aan het woonland, tenzij - onder andere - de dienstbetrekking wordt uitgeoefend in het andere verdragsland (werkland) indien en voor zover de beloning is toe te rekenen aan de in het andere verdragsluitende land (werkland) uitgeoefende dienstbetrekking. Echter, indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan blijft het heffingsrecht toegewezen aan het woonland (bij kortstondige werkzaamheden). Bij deze voorwaarden is de invulling van het begrip werkgever essentieel. Aangezien het begrip werkgever over het algemeen niet is gedefinieerd in de Nederlandse verdragen, wordt het begrip conform Nederlands nationaal recht uitgelegd. Op basis van Nederlandse jurisprudentie (de december 2006-arresten; Hoge Raad 1 december 2006, nrs. 38 850, 38 950, 39 535, 39 710 en 40 088, BNB 2007/75 tot en met 79) legt Nederland het begrip werkgever in verdragssituaties in principe materieel uit. Echter, het is mogelijk en wellicht zelfs beter verdedigbaar dat het andere verdragsland het begrip werkgever formeel uitlegt. Hierdoor kan in specifieke situaties dubbele (of geen) belastingheffing ontstaan.

Voor het Nederlandse bedrijfsleven is het bovenstaande onwenselijk, aangezien de kosten van een kortstondige tewerkstelling oplopen - bij dubbele heffing wordt over het algemeen de werknemer gecompenseerd voor de additionele belastingdruk (bijvoorbeeld de nettoloonafpraak, tax equalization of tax protection). Daarnaast leidt dit tot onwenselijke rechtsonzekerheid aangezien per werkland dient te worden beoordeeld hoe het begrip werkgever wordt uitgelegd. Daarom pleit de Orde ervoor dat Nederland in zijn verdragsbeleid streeft naar het expliciet invullen van het begrip werkgever. Meer in het bijzonder kan een eenduidige definitie worden gegeven van het begrip werkgever in nieuwe verdragen (bij aanpassing van bestaande verdragen). Op deze wijze wordt tussen de verdragsluitende staten eenduidigheid gecreëerd.

6. Artikel 16: Bestuurdersbeloningen

6.1 Eenduidig begrip bestuurders- en werknemerswerkzaamheden

In het licht van de ontwikkeling dat de Nederlandse fiscus steeds vaker een onderscheid maakt tussen bestuurderswerkzaamheden (redelijk beperkte beloning, toewijzing via artikel 16) en overige (werknemers-)werkzaamheden die volgens artikel 15 gaan, wordt kwalificatie van de beloningen steeds belangrijker. In het nieuwe verdrag met het Verenigd Koninkrijk is dat onderscheid zelfs al vastgelegd. De Orde pleit dan ook voor een duidelijke(re) kwalificatie van beloningen in verdragen.

7. Artikel 17: Artiesten en sporters

Tot nu toe volgt Nederland in het fiscale verdragsbeleid de aanbeveling van de OESO om artikel 17 voor artiesten en sporters in belastingverdragen op te nemen. Daarmee wordt de belastingheffing voor artiesten en sporters toegewezen aan het land waar het optreden of de sportbeoefening plaatsvindt.

Artikel 17 brengt een aanzienlijk risico van (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing met zich mee, doordat de heffingsgrondslag in woon- en werkland sterk kan verschillen, de toedeling vanuit de totale gage naar de individuele artiesten en sporters vaak erg moeilijk is en er praktische problemen kunnen optreden bij het verkrijgen van belastingverrekening in het woonland. De Orde acht het wenselijk dat artikel 17 niet wordt opgenomen in nieuwe belastingverdragen. De vergoedingen voor artiesten en sporters zullen als gevolg hiervan onder artikel 7 of artikel 15 vallen. In de meeste gevallen zal dit resulteren in een exclusieve heffingsbevoegdheid voor het woonland, waardoor de hierboven geschetste problematiek grotendeels zal zijn verholpen. Het belang van Nederland als bronland bij het bestaan van artikel 17 is nagenoeg verdwenen, nu Nederland sinds 1 januari 2007 zelf géén gebruik meer maakt van zijn recht om belasting te heffen van artiesten en sporters uit de Nederlandse Antillen, Aruba en landen waarmee een belastingverdrag is gesloten.

8. Artikel 23: Vrijstellingsmethode (verrekening)

8.1 Verrekening bronheffing

Als gevolg van de werking van de tweede limiet komt het in de praktijk regelmatig voor dat bronheffing uiteindelijk onverrekenbaar blijkt te zijn. In de huidige situatie kunnen (binnenlandse) verliezen de credit definitief teniet doen indien in navolgende jaren geen of onvoldoende kwalificerende inkomsten worden genoten. Verwezen kan worden naar het arrest van de Hoge Raad van 9 oktober 2009, nr. 08/00315, LJN BH9191, waarin is geconcludeerd dat verrekening niet kan worden toegepast als er geen kwalificerende inkomsten worden genoten in een later jaar, omdat de buitenlandse grondslag niet wordt doorgeschoven.

De Orde pleit ervoor dat in het fiscale verdragsbeleid tot uitdrukking wordt gebracht dat de bronheffing die niet tot verrekening is gekomen vanwege grondslag- of belastingreductie als gevolg van andere negatieve inkomensbestanddelen dan die waarop de niet verrekende bronheffing betrekking heeft, alsnog tot verrekening komt in een jaar waarin daadwerkelijk belasting verschuldigd is (vergelijk ook de regeling omtrent vrijgestelde v.i.-winsten).

8.2 Driehoekssituaties

In gevallen waarbij rente- of royaltyinkomsten zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting (hierna: v.i.), kan de situatie zich voordoen dat in drie landen belasting wordt geheven over deze betalingen (de zogenoemde driehoekssituaties; zie ook Hoge Raad 8 februari 2002, nr. 36 155, BNB 2002/184 en Hoge Raad 11 mei 2007, nr. 42 385, BNB 2007/230). Dit is het geval indien het bronland over deze rente- of royaltybetalingen bronbelasting heft en zowel het woonland als het v.i.-land belasting heffen over het rente- of royaltyinkomen. In de aangehaalde arresten van de Hoge Raad is naar voren gekomen dat Nederland als woonland in deze situaties geen dubbele voorkoming hoeft te verlenen. Indien echter het v.i.-land evenmin voorkoming verleent – en deze zal daar in veel gevallen ook niet toe gehouden zijn –, resulteert dit in dubbele heffing. In het Besluit van 21 januari 2004 (nr. IFZ2003/558M, BNB 2004/134), dat is genomen naar aanleiding van vragen die zijn opgekomen naar aanleiding van het arrest Saint Gobain van het Hof van Justitie EG (21 september 1999, zaak C-307/97), is aangegeven dat Nederland in de gevallen waarin het v.i.-land is, verrekening zal verlenen voor inkomsten uit een derdeland die toerekenbaar zijn aan de v.i. in Nederland. Naar aanleiding van het arrest Saint Gobain en het besluit van 21 januari 2004 vormt de geschetste driehoekssituatie in EU-situaties geen wezenlijk probleem meer, althans daar waar Nederland v.i.-land is.

De Orde pleit ervoor dat het, naast deze eenzijdige toezegging van Nederland, onderdeel van het verdragsbeleid wordt om een v.i. in dezelfde mate gerechtigd te laten zijn tot de voordelen die voortvloeien uit verdragen ter voorkoming van dubbele belasting met derdelanden als een in het verdragsland gevestigde vennootschap, in ieder geval wat betreft de verrekening van bronbelasting. Deze maatregel zal een verbetering vormen van de belastingpositie van Nederlandse vennootschappen met een v.i. buiten de EU en kan daarmee ook een positieve uitwerking hebben op het vestigingsklimaat.

8.3 Omgekeerde driehoekssituaties

Naast deze driehoekssituaties zijn er ook de omgekeerde driehoekssituaties, waarbij er rente- of royaltybetalingen worden gedaan ten laste van een v.i. aan een inwoner van een derdeland. In dat geval is het mogelijk dat zowel het land waar de betaler is gevestigd als het v.i.-land bronbelasting heffen en daarnaast ook het woonland belasting heft over het inkomen. De Orde pleit ervoor dat het onderdeel wordt van het verdragsbeleid om te voorkomen dat in deze situaties door zowel het bronland als het v.i.-land bronbelasting wordt geheven. Dit kan worden bereikt door het beperken van bronheffing bij het bronland. De Orde is van mening dat Nederland als woonland, in de gevallen waarbij een dergelijke dubbele heffing van bronbelasting zich toch voordoet, voorkoming van dubbele belasting dient te verlenen met betrekking tot zowel de bronbelasting geheven door het bronland als de bronbelasting geheven door het v.i.-land, zij het binnen de grenzen van de tweede limiet, ten gevolge waarvan de voorkoming effectief wordt begrensd tot de in Nederland verschuldigde belasting).

9. Werkingssfeer

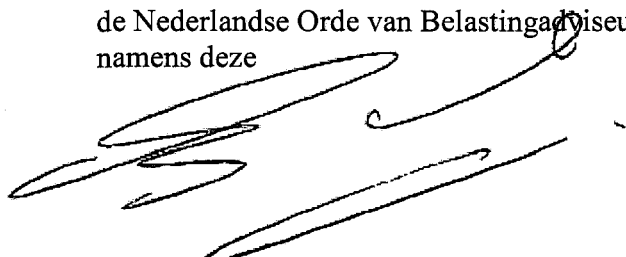
9.1 Overzeese gebieden

Nu Bonaire, Sint Eustatius en Saba per 10 oktober 2010 een Nederlands openbaar lichaam worden, ligt het in de rede dat de definitie van Nederland in de relevante verdragsbepaling wordt uitgebreid in die zin dat tevens de drie genoemde eilandgebieden daaronder worden begrepen, zodat het Nederlandse bilaterale verdragsnetwerk - in elk geval voor nieuw te sluiten verdragen - ook van toepassing wordt op deze drie eilandgebieden. Daarnaast suggereert de Orde bestaande verdragen te heronderhandelen opdat ook voor bestaande bilaterale belastingverdragen deze uitbreiding zo snel mogelijk wordt gerealiseerd.

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