

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, 16 maart 2011

**Betreft:        Commentaar 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 met belangstelling kennis genomen van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (hierna: de notitie). De notitie geeft de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal opmerkingen. De punten uit ons commentaar houden de volgorde van de notitie aan. Wij starten echter met een samenvatting van onze belangrijkste punten.

**Samenvatting**

1. Het overleg over de notitie met de Tweede Kamer zal ongetwijfeld leiden tot nadere invulling en uitwerking van bepaalde in de notitie besproken standpunten. De Orde dringt aan op vastlegging van de opgekomen punten in bijvoorbeeld een addendum bij de notitie.
2. De Orde merkt op dat bepaalde beleidsvoornemens pas duidelijk worden en goed te beoordelen zijn, aan de hand van (voorgestelde) verdragsteksten. De Orde bepleit daarom dat concrete (voorgestelde) verdragsteksten worden voorgelegd.

*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

3. Dynamische toepassing OESO-modelverdrag en OESO-commentaar: de notitie stelt dat bij wijzigingen van het OESO-commentaar van geval tot geval beoordeeld moet worden of het redelijk is het nieuwe commentaar toe te passen op een verdrag dat dateert van vóór die wijziging. De Orde is van mening dat dit standpunt afbreuk doet aan de rechtszekerheid. Immers, belastingplichtigen moeten kunnen vertrouwen op de uitleg van een verdrag die gangbaar is op het moment dat zij een rechtshandeling verrichten. De Orde pleit er dan ook voor dat Nederland bij een verdragsposterieure wijziging van het OESO-commentaar die leidt tot een andere uitleg dan voorheen, een overgangperiode van 5 jaar in acht neemt. Alleen dán is de rechtszekerheid voldoende gewaarborgd.

4. Corporate tiebreaker bepaling (fiscale woonplaatsbepaling): de notitie geeft aan dat wordt gestreefd naar een OESO-conforme tiebreaker. Dit is naar de mening van de Orde te vrijblijvend. De Orde meent dat niet dient te worden afgeweken van de corporate tiebreaker uit het OESO-modelverdrag (behalve wanneer het andere land de ‘feitelijke leiding’ niet als aanknopingspunt voor inwonerschap hanteert). Van het inwonerschap voor de toepassing van het verdrag zijn immers alle verdragsvoordelen afhankelijk, en rechtszekerheid hierover is daarom van het grootste belang voor het fiscaal vestigingsklimaat van Nederland. De rechtszekerheid vereist dat de vaststelling van de fiscale woonplaats moet volgen uit toetsing van de feiten aan één criterium (de plaats van de werkelijke leiding), en niet afhankelijk behoort te zijn van de uitkomst van overleg tussen de fiscale autoriteiten aan de hand van een verscheidenheid aan criteria.

5. Voorkomen van verdragsmisbruik: de Orde vraagt om een uitleg van het begrip ‘beneficial owner’. Verder onderschrijft de Orde de nadelen van het gebruiken van open normen bij anti-misbruikbepalingen, en wijst erop dat dit rechtsonzekerheid met zich meebrengt. De Orde mist een visie van de staatssecretaris op de keuze uit de verschillende anti-misbruikbepalingen die in verdragen kunnen worden gebruikt. Tot slot vraagt de Orde aandacht voor de wijze waarop de ‘main purpose test’ wordt uitgewerkt, aangezien hier naar de mening van de Orde onder andere in het verdrag met het VK voor een ongelukkige uitwerking is gekozen.

## **Uitwerking**

### **Status van de notitie**

De Orde heeft allereerst een vraag over de status van de notitie en de daarin verwoorde standpunten ten opzichte van de eventuele nadere invulling van die standpunten naar aanleiding van het te voeren overleg met de Tweede Kamer. Aangezien de notitie niet het stempel “concept” draagt, geeft de Orde aan de staatssecretaris in overweging om de uit dit overleg opkomende relevante punten op te nemen in een aangevulde versie van de notitie, dan wel als een addendum aan de notitie toe te voegen [vraag 1].

De Orde constateert dat de notitie een beleidsdocument is en dientengevolge een zeer algemeen en a technisch karakter heeft. Dit neemt niet weg dat in de praktijk grote behoefte bestaat aan een nadere uitwerking in detail van veel van de behandelde onderwerpen, met concrete verdragstekstvoorstellen en (cijfer)voorbeelden. Bepaalde beleidsvoornemens blijven te onduidelijk en zijn daarom niet goed te beoordelen als geen concreet voorgenomen verdragstekst voorligt. De Orde dringt aan op een technische nota, in het verlengde van de nota uit 1998, die in aanvulling op de onderhavige notitie houvast kan bieden aan de praktijk waar het concrete kwesties betreft [vraag 2].

**Stilzwijgende of expliciete goedkeuring door het parlement**

In de notitie wordt het standpunt ingenomen dat alleen wanneer de Kamer daarom verzoekt het verdrag expliciet ter goedkeuring aan het parlement wordt voorgelegd. De Orde kan zich daar in vinden, mits elk nieuw en te wijzigen verdrag wordt voorzien van een uitgebreide toelichting. Voor de toepassing van verdragen is een dergelijke toelichting zeer wenselijk, vooral als dat de vorm heeft van een gezamenlijke toelichting zoals indertijd tot stand is gekomen bij het Verdrag met België 2001. De Orde verzoekt de staatssecretaris een dergelijke toezegging te doen. [vraag 3].

**Dynamische toepassing OESO-modelverdrag en OESO-commentaar**

De notitie constateert in paragraaf 1.3.3 dat belastingverdragen moeten worden uitgelegd aan de hand van het meest recente OESO-commentaar en dat ook de Hoge Raad daarvan lijkt uit te gaan. Overigens merkt de Orde op dat ook de Hoge Raad grenzen stelt aan een vorm van dynamische uitleg, te weten daar waar een staat eenzijdig een verdrag effectief buiten werking stelt door latere wetwijzigingen (vergelijk bijvoorbeeld HR 5 september 2003, BNB 2003/379); toepassing van deze beperking zal weliswaar minder snel aan de orde zijn bij een wijziging van het OESO-commentaar - zeker als de andere staat een OESO-lid is en geen voorbehoud heeft gemaakt - maar kan niet worden uitgesloten. De notitie stelt verder dat bij wijzigingen van het OESO-commentaar die een artikel anders uitleggen dan voorheen, van geval tot geval moet worden beoordeeld of het redelijk is het nieuwe commentaar toe te passen op een verdrag dat dateert van vóór die wijziging. De Orde is van mening dat dit standpunt - indien dit tot beleid wordt verheven - afbreuk doet aan de rechtszekerheid. Wat 'redelijk' is wordt dan immers bepaald door de belastingdienst en die is niet onpartijdig in deze. Dat belastingplichtigen altijd de mogelijkheid hebben om een voor hen nadelige 'nieuwe uitleg' van een verdragsartikel door de belastingdienst aan het oordeel van de onafhankelijke belastingrechter voor te leggen, neemt deze kritiek niet weg. Immers, belastingplichtigen moeten kunnen vertrouwen op de uitleg van een verdrag die gangbaar is op het moment dat zij een rechtshandeling verrichten. De Orde pleit er dan ook voor dat Nederland bij een verdragsposterieure wijziging van het OESO-commentaar die leidt tot een andere uitleg dan voorheen, een overgangperiode van 5 jaar in acht neemt [vraag 4]. Alleen dán is de rechtszekerheid gewaarborgd en hebben belastingplichtigen de mogelijkheid om bestaande rechtsverhoudingen aan te passen aan de nieuwe uitleg van het bestaande verdrag.

De vraag rijst niettemin wat dit de facto betekent voor in de aanslagregeling 'lopende' jaren. Betekent dit dat er ten aanzien van verstreken jaren, waarvan de aanslag nog niet is vastgesteld, uit wordt gegaan van wijzigingen in het modelverdrag en het commentaar daarop [vraag 5]? Of gaat dit nog verder in die zin dat in voorkomende gevallen zelfs onherroepelijk vaststaande aanslagen zouden kunnen worden opengebroken door middel van navordering, resp. ambtshalve verminderingen [vraag 6]? De Orde constateert dat deze laatste vraag in de praktijk is gerezen, en wel naar aanleiding van de wijzigingen met betrekking tot de winsttoerekening bij vaste inrichtingen (wijzigingen (commentaar) OESO-modelverdrag 2008 en 2010 in samenhang met het Besluit inzake vaste inrichtingen van 15 januari 2011). De Orde meent dat de standaardregel is dat op onherroepelijke aanslagen niet terug wordt gekomen; gaarne ziet de Orde dit standpunt bevestigd, behalve in het geval er expliciet op grond van de hardheidsclausule reden is een tegemoetkoming te verlenen aan belastingplichtigen [vraag 7].

Tot slot gaat paragraaf 1.3.3. in op de mogelijkheid om een ‘kapstok’-bepaling op te nemen in een belastingverdrag. Volgens de notitie zou dit een eenvoudige implementatie van nieuwe bepalingen of interpretatiewijzen mogelijk maken, door de bevoegde autoriteiten middels delegatie toe te staan afspraken te maken over deze wijzigingen. Het is de Orde onduidelijk wat de staatssecretaris hier precies mee voor ogen heeft. Denkt de staatssecretaris hierbij aan afspraken in de vorm van een uitvoeringsregeling waar de normale ratificatieprocedure niet voor hoeft te worden gevolgd? De Orde acht een nadere toelichting op dit punt wenselijk [vraag 8].

#### **Compartimentering bij herziening verdrag?**

In BNB 2002/402 besliste de Hoge Raad, kort gezegd, dat onder belastingverdragen compartimentering moet plaatsvinden. Als bijvoorbeeld het nieuwe belastingverdrag met betrekking tot een bepaald inkomensbestanddeel ruimere heffingsrechten aan Nederland toekent dan het oude belastingverdrag, moet worden bepaald hoe wordt omgegaan met een inkomensbestanddeel dat gedurende een reeks van jaren is aangegroeid. Mag men dan overgaan tot compartimentering, dat wil zeggen voor het deel van het inkomensbestanddeel aangegroeid onder de werking van het oude belastingverdrag wordt het oude belastingverdrag toegepast en voor het deel van het inkomensbestanddeel aangegroeid onder de werking van het nieuwe belastingverdrag wordt het nieuwe belastingverdrag toegepast? Of moet men het verdrag toepassen dat geldt op het moment waarop het desbetreffende inkomensbestanddeel wordt gerealiseerd? Nu steeds meer bestaande belastingverdragen worden herzien (recent bijvoorbeeld het verdrag met Japan en het Verenigd Koninkrijk) verneemt de Orde graag hoe de staatssecretaris tegen compartimentering onder belastingverdragen aankijkt, mede gelet op het arrest BNB 2002/402 [vraag 9].

#### **Onderworpenheidsvereiste**

De Orde heeft met belangstelling kennis genomen van de nagestreefde verruiming van de inwonerschapseis (paragraaf 2.2.1). Door onderworpenheid aan winstbelasting ('fully liable to tax' in OESO termen) niet langer als criterium voor inwonerschap te hanteren, wordt ook toegang tot het Nederlandse verdragsnetwerk geboden aan (Nederlandse) pensioenfondsen, stichtingen, verenigingen, en andere niet-onderworpen of subjectief vrijgestelde lichamen, welke benadering vervolgens in wederkerigheid zal worden toegepast op vergelijkbare lichamen gevestigd in het verdragsland.

De Orde heeft naar aanleiding van deze gunstige beleidswijziging nog enkele vragen:

a. In recente verdragen met laagbelastende jurisdicties heeft Nederland reeds afgezien van het onderworpenheids criterium als vereiste voor inwonerschap. De Orde vraagt zich af of beide lijnen (inwonerschap voor vrijgestelde c.q. niet-onderworpen lichamen en inwonerschap voor lichamen uit jurisdicties zonder winstbelasting) niet tezamen zouden kunnen komen in een meer algemeen beleid waarin onderworpenheid niet meer van belang is voor inwonerschap [vraag 10]. Zo dit niet wenselijk is, vraagt de Orde zich af of enige stroomlijning hier niet gewenst is [vraag 11].

b. Een dragende reden, zo begrijpt de Orde uit par. 2.2.1 van de notitie, is de gedachte dat het afzien van belastingheffing door het ene land geen vrijbrief mag zijn voor het bronland om haar heffingsrecht uit te breiden. Ten aanzien van de VBI krabbelt de notitie echter behoorlijk terug, door aan te geven dat het bij inwonerschap van de VBI niet zozeer gaat om de beperking van het heffingsbereik van het bronland, als wel de verruiming van het Nederlandse heffingsbereik in de positie van bronland, waar het gaat om de buitenlandse aandeelhouders van de VBI (naar de Orde begrijpt gaat het hier om buitenlandse belastingplicht voor de inkomstenbelasting). De Orde ziet niet in waarom de voornoemde dragende reden niet evenzeer opgaat voor de VBI. Ook voor de VBI is immers van belang dat een bronland haar bronbelastingen reduceert? De Orde begrijpt niet waarom de VBI van deze benadering wordt uitgezonderd en meent dat de gekozen beleidslijn niet alleen in strijd komt met de eerder aangedragen uitgangspunten, maar ook contrair is aan de wens het Nederlandse vestigingsklimaat voor beleggingsfondsen te versterken. Alleen door de VBI ook verdragsbescherming te bieden kan Nederland de internationale concurrentiestrijd aan, zo meent de Orde. De Orde verzoekt de staatssecretaris een reactie te geven op deze argumenten [vraag 12].

c. Deze benadering gaat volgens de notitie niet zover dat ook fiscaal transparante rechtsvormen verdragsbescherming krijgen. Naar de mening van de Orde is dat niet vanzelfsprekend. Immers, het onderscheid tussen transparantie en niet-transparantie maar wel vrijgesteld, kan zeer gering zijn. De Orde zou een meer diepgaande analyse tussen beide situaties op prijs stellen. [vraag 13]. Het is immers denkbaar dat het bronland een Nederlandse transparante vennootschap als entiteit kwalificeert. Zou het dan niet voor de hand liggen dat Nederland verdragsbescherming voor deze 'entiteit' waarborgt, om mismatches bij verdragstoepassing te voorkomen? [vraag 14]

d. De notitie bevat in par. 1.3.5 een eveneens gunstige beleidswijziging, namelijk het gelijkstellen van vaste inrichtingen met inwoners in de relatie tot landen die als bronland inkomen toerekenbaar aan de vaste inrichting wensen te belasten. De Orde vraagt zich af hoe dit 'inwonerschap' van de vaste inrichting wordt vormgegeven op een wijze die resulteert in volledige neutraliteit ten opzichte van 'echte' inwoners, met name waar het de categorie vrijgestelde c.q. niet-belastingplichtige lichamen betreft. Met andere woorden, zal de voor te stellen verdragsbepaling er toe leiden dat Nederlandse 'vaste inrichtingen' van niet-onderworpen buitenlandse lichamen in belastingverdragen met bronlanden (derde landen) eveneens aanspraak kunnen maken op door die bronlanden te verstrekken verdragsvoordelen? [vraag 15] Graag zou de Orde kennis nemen van de tekst van de voor te stellen verdragsbepaling [vraag 16].

e. In het verlengde van deze vaste-inrichtingkwestie, en terzijde van de onderworpenheidseis voor inwonerschap, vraagt de Orde zich af of de notitie hier alleen vaste inrichtingen van vennootschappen in EU-lidstaten op het oog heeft (zoals de notitie in par. 1.3.5 lijkt uit te drukken) of ook vaste inrichtingen van vennootschappen in niet-EU-landen waarmee Nederland een verdrag heeft dat discriminatie op grond van woonplaats verbiedt [vraag 17]? Bilaterale non-discriminatieverplichtingen lijken immers een even dwingende grond voor het verstrekken van verdragsvoordelen aan vaste inrichtingen te bieden als de fundamentele vrijheden uit het VWEU.

**Corporate tiebreaker**

De notitie stelt dat Nederland "streeft naar opname van een corporate tiebreaker gebaseerd op de plaats waar de werkelijke leiding zich bevindt". De Orde vindt dat veel te vrijblijvend. De Orde is van mening dat niet dient te worden afgeweken van de corporate tiebreaker uit het OESO-modelverdrag (behalve wanneer het andere land de 'feitelijke leiding' niet als aanknopingspunt voor inwonerschap hanteert). Van het inwonerschap voor de toepassing van het verdrag zijn immers alle verdragsvoordelen afhankelijk. Over dat onderwerp behoort derhalve geen enkele onzekerheid te bestaan. Het recent in werking getreden verdrag met het Verenigd Koninkrijk bevat een van het OESO-model afwijkende bepaling die bepaalt dat bij dubbele woonplaats van een vennootschap de verdragswoonplaats wordt vastgesteld door onderling overleg tussen de bevoegde belastingautoriteiten. De argumenten die het Ministerie van Financiën heeft aangevoerd naar aanleiding van kritische vragen uit de beide Kamers der Staten Generaal missen naar de mening van de Orde elke overtuigingskracht. Een dergelijke corporate tiebreaker leidt tot rechtsonzekerheid, omdat onvoorspelbaar is wat de bevoegde belastingautoriteiten uiteindelijk zullen besluiten, indien zij überhaupt al tot overeenstemming komen. Genoemd verdrag bevat immers geen resultaatsverbintenis op dit punt. Sterker nog: het verdrag sluit dit cruciale onderwerp zelfs uit van arbitrage! Het opnemen van "competent authority corporate tiebreakers" in Nederlandse belastingverdragen schaadt naar het oordeel van de Orde de reputatie van het Nederlandse verdragenennetwerk in de Board Rooms van multinationals; het opnemen van een dergelijke tiebreaker in een belangrijk belastingverdrag als dat met het Verenigd Koninkrijk had niet mogen gebeuren. Een dergelijke bepaling moet in toekomstige verdragen niet meer worden geaccepteerd. Aangezien het uitgebreide netwerk van gunstige belastingverdragen in publicaties van de Nederlandse overheid steevast genoemd wordt als één van de pijlers van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat, vindt de Orde het van groot belang dat in het komende overleg over de notitie de Tweede Kamer en de Staatssecretaris uitspreken dat Nederland bij verdragsonderhandelingen voortaan onverkort vasthoudt aan een corporate tiebreaker die gelijkkluidend is aan die van het huidige OESO-model [vraag 18].

**Belastingheffing bij vervreemding van aandelen in vastgoedlichamen in relatie tot artikel 17, derde lid, onderdeel b Wet Vpb**

De Orde constateert dat paragraaf 2.9.2 van de notitie expliciet ingaat op artikel 13, vierde lid van het OESO-modelverdrag. Dit artikel wijst de bronstaat een heffingsrecht toe ter zake van vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen, die direct of indirect meer dan 50% van hun waarde ontleen aan onroerende zaken die zijn gelegen in de bronstaat (situsstaat). De Orde is verheugd dat Nederland in zijn verdragsbeleid zoveel mogelijk wil vasthouden aan de hoofdregel die het heffingsrecht over winsten behaald met de vervreemding van aandelen toewijst aan de woonstaat, ongeacht de aard van de vermogensbestanddelen van de vennootschap. Dit licht de Orde als volgt toe.

De Orde heeft reeds aandacht gevraagd voor deze problematiek in haar commentaar van 7 januari 2010 op het wetsvoorstel ter goedkeuring van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk (hierna: Commentaar Verdrag VK). Zoals opgemerkt in het Commentaar Verdrag VK is de Orde bevreesd voor een aanzienlijk ruimere werking van artikel 17, derde lid, onderdeel b Wet Vpb. De toepassing van laatstgenoemd artikel leidt immers tot 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, waardoor de verkopende aandeelhouder in economische zin tweemaal vennootschapsbelasting is verschuldigd.

Hoewel de Orde het gepresenteerde verdragsbeleid op dit punt toejuicht, blijft de mogelijkheid bestaan dat op verzoek van de andere verdragsstaat het heffingsrecht bij de vervreemding van aandelen in vastgoedlichamen bij de bronstaat wordt gelegd. De Orde vraagt de staatssecretaris in overweging te nemen de toepassing van artikel 17, derde lid, onderdeel b Wet Vpb in deze verdragssituaties eenzijdig terug te nemen [vraag 19]. In dat kader denkt de Orde aan het opnemen van een wettelijke uitzondering op artikel 17, derde lid, onderdeel b Wet Vpb voor de vervreemding van aandelen in (vastgoed)lichamen door een aandeelhouder die is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie of een staat waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten.

In het Commentaar Verdrag VK heeft de Orde aandacht gevraagd voor de mogelijke strijdigheid van artikel 17, derde lid, onderdeel b Wet Vpb met de non-discriminatiebepaling in het belastingverdrag en het EU-verdrag. Op p. 27 van de Nota naar aanleiding van het verslag bij wetsvoorstel ter goedkeuring van het Verdrag VK heeft de Minister van Financiën als reactie hierop aangegeven bekend te zijn met dit discussiepunt, maar vanwege de demissionaire status van het kabinet het bestaansrecht en de toekomstige vormgeving van dit wetsartikel over te willen laten aan zijn opvolger. Mede gezien het hierboven geschetste toenemende praktische belang, verzoekt de Orde de staatssecretaris een toelichting te geven op de huidige visie van het kabinet ten aanzien van het bestaansrecht en de toekomstige vormgeving van artikel 17, derde lid, onderdeel b Wet Vpb [vraag 20].

### **Aanmerkelijk belang**

Met betrekking tot paragraaf 2.9.4 van de Notitie stelt de Orde voor om te verduidelijken dat de tekst in het kader louter ziet op dividenden betaald aan natuurlijke personen [vraag 21]. Immers, de toepassing van een deelnemingsvrijstelling in de woonstaat dient niet te leiden tot een heffingsrecht van de bronstaat over dividenden.

Voorts vraagt de Orde hoeveel belasting de andere Staat zal verrekenen als Nederland in aanmerkelijkbelangsituaties overgaat tot heffing van inkomstenbelasting over aan natuurlijke personen uitgekeerde aanmerkelijkbelangdividenden van 25% in plaats van het meer gebruikelijke tarief van 15% voor portfoliodividenden. Verrekenet de andere Staat dan ook deze 25% Nederlandse (inkomsten)belasting of zal de verrekening in de andere Staat beperkt blijven tot 15% [vraag 22]? Graag verneemt de Orde de visie van de staatssecretaris op dit punt.

**Behandeling arbeidsinkomsten**

Ten aanzien van de arbeidsinkomsten als bedoeld in art. 15 OESO vraagt de Orde aandacht voor een aantal punten:

- a. Waarom streeft Nederland er niet naar de detacheringsregeling voor de toepassing van belastingverdragen beter af te stemmen op die inzake de sociale verzekeringen, met name in EU-situaties [vraag 23]? Zowel met betrekking tot de termijn als ten aanzien van de overige voorwaarden gelden verschillende eisen, terwijl het niet duidelijk is waarom daarvan sprake is;
- b. In de notitie wordt geen aandacht besteed aan de bijzondere positie van ingeleend en uitgeleend personeel. In het commentaar bij het OESO-modelverdrag 2010 zijn daar echter belangrijke wijzigingen in aangebracht en het is nu niet duidelijk of Nederland die lijn volgt. Zie in dit verband eveneens de positie van het besluit van 12 januari 2010, DGB2010/267M waarmee evenmin een band wordt gelegd. De Orde vraagt de staatssecretaris in de notitie nader aandacht te besteden aan de samenhang met de doorbelasting ingevolge art. 7 OESO en met name hoe hiermee om dient te worden gegaan na de aanpassing op dit punt in het commentaar bij de 2010-versie van het OESO-modelverdrag [vraag 24];
- c. In de notitie wordt aangegeven dat de 60-dagenregeling in beginsel voortaan tot uitgangspunt wordt genomen. Deze regeling biedt de praktijk belangrijke verlichting. De Orde doet de suggestie om deze regel deel uit te laten maken van de verdragsbepalingen [vraag 25].

**Publiekrechtelijke versus privaatrechtelijke pensioenen**

De notitie gaat ook in op de publiekrechtelijke pensioenen. De Orde vraagt zich af waarom er nog langer een onderscheid moet worden gemaakt tussen privaatrechtelijke en publiekrechtelijke pensioenen [vraag 26]. Naar de mening van de Orde bestaat daar geheel geen reden voor omdat na pensionering een ambtenaar niet in een andere positie verkeert dan een willekeurige andere werknemer. In het verlengde hiervan ligt ook de bredere vraag voor of er voor publiekrechtelijke werknemers nog wel een separaat verdragsartikel nodig en wenselijk is [vraag 27]. De notitie gaat daar niet op in, hetgeen de Orde betreurt. Met name omdat wel uitdrukkelijk op een andere categorie wordt ingegaan die deels in dezelfde omstandigheden verkeert, te weten de hoogleraren. De Orde bepleit derhalve publiekrechtelijke werknemers gelijk te behandelen aan privaatrechtelijke werknemers.

**Conserverende aanslagen bij pensioen/lijfrenten**

De Orde heeft enige twijfel over het standpunt dat in de notitie wordt ingenomen ten aanzien van de in 2009 doorgevoerde reparatie van de wetgeving met betrekking tot conserverende aanslagen met betrekking tot pensioen/lijfrenten. De Orde staat daar blijkens de diverse publicaties in de literatuur niet alleen in. Het is wenselijk als in de notitie nader wordt toegelicht waarom de opvattingen in de literatuur naar het oordeel van de regering blijkbaar geen stand houden [vraag 28].

**Regelingen grensarbeiders**

Over grensarbeiders wordt in de notitie aangegeven dat in relatie tot Duitsland wordt ingezet op een regeling vergelijkbaar met die in het Verdrag met België 2001. Het valt de Orde op dat die regeling indertijd toch vooral is opgenomen in verband met overgangssperikelen ten gevolge van het afschaffen van het voorheen geldende grensarbeidersartikel. Dat is in het verdrag met Duitsland niet aan de orde.



De Orde realiseert zich overigens dat er twee grensarbeidersartikelen in het Verdrag met België zijn opgenomen. De Orde vraagt zich af of niet kan worden volstaan met de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 [vraag 29]. Daarnaast is meer algemeen de vraag of in kan worden gegaan op de wenselijkheid van de continuering van de keuzeregeling of dat kan worden overgestapt op de 90%-regeling, waarbij dan het percentage overigens wat verlaagd zou moeten worden [vraag 30]. Het is wenselijk als hieraan nog aandacht wordt besteed.

### **Voorkomen van verdragsmisbruik**

De notitie schetst een aantal manieren waarop misbruik van een belastingverdrag kan worden voorkomen. De Orde merkt allereerst op dat in veel Nederlandse verdragen, net als in de verdragen van veel andere OESO-landen, als anti-misbruikbepaling de eis wordt gesteld dat degene die verdragsbescherming inroept de uiteindelijk gerechtigde ('beneficial owner') moet zijn. De Orde wijst op de onduidelijkheid die bestaat over de inhoud van het begrip 'beneficial ownership'. De Orde hecht aan duidelijkheid, met name omdat de (negatieve) definitie van het begrip in de Nederlandse nationale wetgeving aanzienlijk afwijkt van hetgeen internationaal onder deze term wordt verstaan. De internationale interpretatie ligt veel dichter bij de betekenis die de Hoge Raad aan dit begrip heeft gegeven in het market-maker arrest. De Orde vraagt de staatssecretaris aan te geven welke inhoud dit begrip volgens hem heeft [vraag 31], of ernaar wordt gestreefd dit begrip in belastingverdragen te definiëren [vraag 32] en, zo dat niet het geval is, waarom niet [vraag 33].

De Orde onderschrijft de in de notitie beschreven nadelen van het opnemen van een anti-misbruikbepaling waarbij geheel of gedeeltelijk gebruik wordt gemaakt van open normen, omdat open normen vooral aanknopen bij subjectieve elementen zoals de intentie van de belastingplichtige of van andere betrokken personen. Daarmee wordt een discretionaire bevoegdheid aan belastingautoriteiten gegeven die leidt tot rechtsonzekerheid. De Orde mist echter een duidelijke visie hoe de staatssecretaris dit in zal vullen, nu de staatssecretaris aan op dit punt geen beleidsconsequenties formuleert. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit alsnog te doen [vraag 34]. Naar de mening van de Orde dient daarbij het volgende tot uitgangspunt genomen te worden. De Orde verzoekt de Kamer en de staatssecretaris uit te spreken dat Nederland als richtsnoer alleen anti-misbruikbepalingen zal overeenkomen die louter objectief meetbare criteria bevatten die slechts voor één uitleg vatbaar zijn, als deze anti-misbruikbepalingen nodig worden geacht in aanvulling op de hierboven genoemde "beneficial owner" test [vraag 35]. Mocht er desondanks een anti-misbruikbepaling met subjectieve criteria moeten worden overeengekomen, dan verzoekt de Orde de Kamer en de staatssecretaris om uit te spreken dat Nederland in die gevallen in het belang van de rechtszekerheid zal eisen dat de bewijslast dat niet aan die criteria wordt voldaan, duidelijk wordt gelegd bij de Belastingdienst van het land dat het verdrag moet toepassen [vraag 36]. De Orde dringt er tevens op aan om ook subjectieve criteria zoveel mogelijk objectieve aanknopingspunten mee te geven die op zijn minst de richting aangeven waarin deze criteria door de buitenlandse belastingdienst moeten worden toegepast [vraag 37].

Verder maakt de Orde nog een opmerking over het gebruik van de “main purpose test” in belastingverdragen. De Orde heeft er geen bezwaar tegen indien daarin wordt geëist dat bijvoorbeeld de transactie niet tot hoofddoel het verkrijgen van het verdragsvoordeel mag hebben. De Orde heeft wél bezwaar tegen een main purpose test die eist dat het verkrijgen van het verdragsvoordeel niet één van de hoofddoelen van de transactie mag zijn. De reden hiervoor is dat fiscaliteit nu eenmaal altijd een belangrijke rol speelt, omdat geen bedrijf zich kan permitteren om het fiscale aspect buiten beschouwing te laten. Het Verdrag met het VK is een voorbeeld waarbij naar de mening van de Orde deze bepaling ongelukkig is geformuleerd. Waar het naar het oordeel van de Orde om gaat, is dat er geen sprake is van misbruik als het commerciële aspect de boventoon voert. Anders gezegd: zolang de hond zijn staart kwispelt, is er niets aan de hand, maar zodra de staart de hond kwispelt, kunnen er redenen zijn om verdragsvoordelen te weigeren; ook dan zal nog wel sprake moeten zijn van strijd met doel en strekking van het verdrag. Dit is ook de benadering die ten grondslag ligt aan de fraus legis leer en fraus tractatus leer zoals de Hoge Raad die hanteert. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of hij de mening van de Orde deelt [vraag 38].

De Orde vraagt zich af of Nederland er naar streeft om in alle verdragen een anti-misbruikbepaling op te nemen [vraag 40]? Maakt Nederland bij de keuze van of het formuleren van de anti-misbruikbepaling onderscheid tussen verdragspartners, bijvoorbeeld naar de aard van het belastingstelsel van de verdragspartner, de aard van de economische betrekkingen of anderszins? [vraag 41]?

#### **Terug- en overnameclausule**

De Orde heeft met oprechte verbazing kennis genomen van het streven terug- en overnameclausules op te nemen in belastingverdragen (par. 2.21). Kennelijk betreft het hier een maatregel ter uitvoering van de Notitie inzake opname van terug- en overnameclausules in bilaterale verdragen van het Ministerie van Buitenlandse Zaken (TK 2003/2004, 29 344, nr. 20), en gaat het om bepalingen die moeten bewerkstelligen dat illegale vreemdelingen en uitgeprocedeerde asielzoekers kunnen worden teruggestuurd naar het land van herkomst. Naar de mening van de Orde past een dergelijke clausule niet in de Nederlandse belastingverdragen en is een dergelijke clausule ook schadelijk voor het Nederlandse vestigingsklimaat. Opname van een dergelijke clausule betekent immers al snel dat Nederland op andere onderhandelingspunten een veer heeft moeten laten, hetgeen o.a. het Nederlandse bedrijfsleven niet ten goede zal komen. De 'BV Nederland', om in populistische termen te spreken, is naar de mening van de Orde meer gediend met een goed belastingverdrag zonder een dergelijke clausule, dan met een minder goed verdrag dat wel een dergelijke clausule bevat. De Orde verzet zich dan ook ten eerste tegen opname van een dergelijke clausule. Graag verneemt de Orde voor welke landen wordt gestreefd naar opname van een dergelijke bepaling [vraag 41], en of een dergelijke bepaling tijdens eerdere verdragsonderhandelingen al eens aan de orde is geweest [vraag 42]. Ook verneemt de Orde graag onder welke omstandigheden de ‘weging van het Nederlandse belang’ als bedoeld in onderdeel 3.1.5 van de genoemde Notitie van Buitenlandse Zaken ertoe zal leiden dat wordt afgezien van opname van een terug- en overnameclausule [vraag 43].

**Verdragen ter voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting**

De Orde is enigszins verbaasd dat geen verdragen ter voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting worden gesloten. Met name voor landen waarmee een intensief personenverkeer bestaat in de vorm van emigratie en/of immigratie lijkt dat geen logische lijn. Hierbij valt in het bijzonder te denken aan landen als België, Frankrijk, Italië, Spanje en Portugal. Een nadere uiteenzetting op dit punt acht de Orde wenselijk [vraag 44].

**Verdragstoepassing van inkomsten uit lucratieve belangen**

In Bijlage I wordt een overzicht gegeven van relevante ontwikkelingen in de nationale wetgeving. Met betrekking tot de invoering van het regime van de lucratieve belangen (die volgens de notitie ziet op “carried interest-beloningen en vergelijkbare beloningen”), wordt geen opmerking gemaakt over de verdragstoepassing van inkomsten uit dergelijke lucratieve belangen. De Orde zou het op prijs stellen als hier nog nader op wordt ingegaan [vraag 45]. De Orde merkt in dit kader op dat zij van mening is dat dergelijke inkomsten in principe niet vallen onder artikelen 15 en 16 van het OESO modelcommentaar. In dit kader verwijst de Orde naar het artikel “De verdragsclassificatie van voordelen uit een lucratief belang genoten door een buitenlandse belastingplichtige” van Prof. mr. F.P.G. Pötgens en mr. D.A. Hofland (WFR 2010/18).

**Sovereign Wealth Funds**

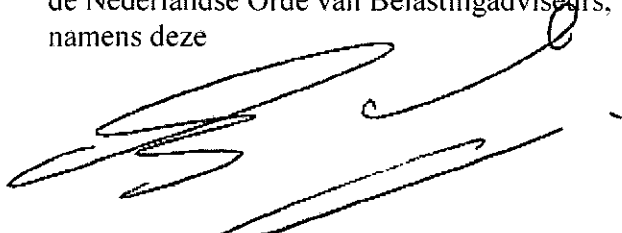
In Bijlage II wordt een overzicht gegeven van internationale ontwikkelingen. Hierin wordt o.a. genoemd dat Nederland de investeringen van Sovereign Wealth Funds (SWF's) verwelkomt. Deze opmerking strookt niet met recente ervaringen bij het aanvragen van advance tax rulings namens SWF's, alsmede de recente communicatie van het rulingteam in Rotterdam over de investeringsstructuren van SWF's. De Orde roept ertoe op om de uitvoeringspraktijk beter aan te laten sluiten bij de opmerkingen in de notitie [vraag 46].

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