



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
Mw. P. Tielens-Tripels
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 1 maart 2018

Betreft: Voorstel van Rijkswet ter Goedkeuring van het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (34 853)

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het op het op 20 december 2017 ingediende Voorstel van Rijkswet ter goedkeuring van het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (34 853).

De Orde steunt de in het BEPS-project overeengekomen minimumstandaarden en de gemaakte afspraken ter bestrijding van hybride mismatches die ook in de ogen van de Orde noodzakelijk zijn om het vertrouwen in het internationale belastingstelsel te herstellen en conflictbeslechting ter voorkoming van dubbele belasting te verbeteren. De bepalingen inzake Arbitrage kunnen in de ogen van de Orde niet snel genoeg worden ingevoerd. Het Multilaterale Verdrag (hierna: het Verdrag) is een goed instrument om deze afspraken gecoördineerd, eensluidend en gesynchroniseerd in de tijd te implementeren.

De Orde heeft een aantal vragen en opmerkingen van algemene aard en een aantal van meer technische aard.

Algemene vragen en opmerkingen

Het valt op dat het kabinet nauwelijks toelicht waarom bepaalde keuzes worden gemaakt. De Memorie van Toelichting beperkt zich tot parafrazeringen van de tekst van het Verdrag, uitleg hoe de comptabiliteitsclausules werken en overzichten, die overigens zeer behulpzaam zijn.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat. 1

De meer beleidsmatige toelichting waarom keuzes zijn gemaakt en welke effecten deze zullen hebben, ontbreekt. Op onderdelen wordt afgeweken van het Nederlandse Fiscale Verdragsbeleid (Notitie Nederlands Fiscaal Verdragsbeleid 2011) of aan uw Kamer gedane toezeggingen (zoals ten aanzien van de tie-breakerbepaling van de woonplaats van een vennootschap bij de behandeling van het Verdrag met het Verenigd Koninkrijk 2008). De Orde verzoekt het kabinet deze keuzes alsnog toe te lichten en in het bijzonder de keuzes die verder gaan dan de implementatie van de minimumstandaard.

Op 21 maart 2017 heeft toenmalig staatssecretaris Wiebes een brief (TK 2016-2017, 25087, nr. 148) gestuurd aan uw Kamer ter beantwoording van de in een Schriftelijk Overleg gestelde vragen over het Verdrag. Daarin worden op de op dat moment nog te maken keuzes toegelicht. De Orde vraagt zich af in welke hoedanigheid de toenmalig staatssecretaris deze brief heeft geschreven. Indien deze brief als medewetgever is geschreven, vormt zij dan onderdeel van de wetsgeschiedenis van deze wet?

Nederland heeft 82 van haar bilaterale belastingverdragen aangemeld als zogenaamde ‘covered tax agreement’ in de zin van het Verdrag. Op dit moment hebben 44 verdragspartners het Verdrag ook ondertekend. Kan het Kabinet aangeven welke voorbehouden deze verdragspartners hebben gemaakt? Welke stappen gaat het Kabinet nemen de ontbrekende landen ook aan boord te krijgen? Wat zijn de gevolgen als een land toch niet tekent, de Orde denkt daarbij bijvoorbeeld aan de Verenigde Staten? Wat is de rol van het zogenaamde Inclusive Framework van de OESO daarin?

Kan het kabinet ingaan op verdragen die momenteel in onderhandeling zijn en niet als *covered tax agreement* zijn aangemerkt? In hoeverre worden de door Nederland gekozen voorkeuren en voorbehouden in de onderhandelingen meegenomen? In hoeverre is het mogelijk dat deze verdragen (na onderhandeling) niet alle (verplichte en niet verplichte) onderdelen van het Multilateraal Instrument (“MLI”) bevatten?

Het Verdrag zal naast de bestaande bilaterale verdragen van toepassing zijn. De Orde zou het verwelkomen indien het Kabinet toe zou kunnen zeggen dat, ondanks het supplementaire karakter van het Verdrag, doorlopende teksten van de bilaterale verdragen worden gepubliceerd waarin de tekst van het Verdrag is geïncorporeerd. Dat zou de praktijk, inclusief de Belastingdienst, enorm helpen.

Maar ook dan blijven onzekerheden bestaan over de interpretatie van de bepalingen van het Verdrag. Bij het Verdrag is een toelichting gepubliceerd. Hoe verhoudt deze zich tot de BEPS rapporten of tot het commentaar bij het OESO Modelverdrag zoals dat luidt ten tijde van de totstandkoming van het Verdrag en tot aanpassingen in het commentaar bij het Modelverdrag nadien? Indien Nederland nu een optie in het Verdrag kiest die in strijd is met een eerder gemaakt voorbehoud bij het OESO-modelverdrag, welke heeft dan voorrang (denk bijvoorbeeld aan optie C bij artikel 5 Verdrag versus het voorbehoud bij artikel 23 OESO-modelverdrag)?

In de Memorie van Toelichting (slot onderdeel 2.2) wordt aangegeven dat keuzes en voorbehouden kunnen worden herzien door Nederland tot aan het moment dat de akte van bekrachtiging wordt gedeponereerd bij de depositaris van het Verdrag. Is Nederland voornemens

voorlopige keuzes te herzien, indien bijvoorbeeld een groot aantal verdragspartners voorbehouden maakt waar Nederland die niet maakt of indien bijvoorbeeld de OESO niet in staat lijkt te zijn met heldere aanvullende regels te komen? De Orde denkt daarbij bijvoorbeeld aan de bepalingen van artikel 4 Verdrag (bepaling woonplaats voor de toepassing van een belastingverdrag voor rechtspersonen) of artikel 12 Verdrag (aanscherping criteria wanneer de activiteiten van een afhankelijk vertegenwoordiger leiden tot een vaste inrichting voor de principaal in het land van waarin de afhankelijk vertegenwoordiger actief is). Bij de bepaling van artikel 4 Verdrag hebben 43 van de 72 ondertekenaars een voorbehoud gemaakt. Ten aanzien artikel 12 Verdrag hebben 41 van de 72 landen¹ een voorbehoud gemaakt en is nog steeds geen consensus binnen de OESO over de vraag welke winst kan worden toegerekend aan de vaste inrichting van de principaal (zie ook hierna onder de specifieke vragen).

In de Memorie van Toelichting wordt aangegeven (blz. 4/5) dat de tekst van een aantal artikelen van het Verdrag niet 'steeds geheel overeenkomen' met de tekst van de in de BEPS-rapporten voorgestelde maatregelen. Volgens het kabinet doet dit niet af aan de betekenis van de verschillende maatregelen zoals deze zijn toegelicht in de diverse BEPS-rapporten. Kan het kabinet aangeven welke artikelen dit betreft en wat de afwijking is? De rechtsvinding begint altijd bij een grammaticale interpretatie van de bepaling. Waarom denkt het Kabinet de grammaticale interpretatie bij het Verdrag minder betekenis toekomt?

Aan het einde van onderdeel 3.8 van de Memorie van Toelichting wordt aangegeven dat het multilateraal instrument (hierna: MLI) rechtstreeks rechten kan toekennen of plichten kan opleggen. Dat laatste bevreemdt de Orde zeer; een verdrag kan nimmer leiden tot een belastingheffing waarin de nationale wet niet voorziet. De Orde verzoekt het kabinet om een toelichting. Heeft het kabinet een analyse gemaakt van de onderdelen waarin de buitenlandse belastingplicht wordt geregeld in de Wet op de inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 die dienen te worden aangepast om de heffingsrechten die het MLI aan Nederland toekent, te kunnen effectueren? Zo ja, kan het Kabinet deze delen? Zo nee, waarom is een dergelijke analyse niet voorhanden, c.q. waarom wordt die niet alsnog gemaakt?

Specifieke opmerkingen en vragen

Hybride mismatches (tiebreaker)

Hiervoor is reeds aangegeven dat van de 72 landen die in de database van de OESO zijn opgenomen, slechts 29 landen de bepaling van artikel 4 Verdrag steunen. In de brief van 21 maart 2017² wordt uitgebreid ingegaan op de vraag waarom Nederland geen voorbehoud maakt en op de werking van deze tiebreaker-bepaling om de woonplaats voor de verdragstoepassing te bepalen. Indien een lichaam geen eenduidige woonplaats heeft, omdat zij bijvoorbeeld opgericht is in land A, maar het topmanagement zich in land B bevindt, krijgt dat lichaam geen verdragsvoordelen totdat de bevoegde autoriteiten van de twee betrokken landen overeenstemming hebben bereikt in een zogenaamde mutual agreement procedure (MAP) over de woonplaats voor de toepassing van het verdrag. Volgens voormalig staatssecretaris Wiebes kan misbruik beter bestreden worden met deze bepaling, valt het met de rechtsonzekerheid wel

¹ In de database van de OESO zijn op dit moment de keuzes van 72 landen opgenomen; zie <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>

² TK 2016-2017, 25087, nr. 148, blz. 20

mee en gebaseerd op ervaringen zal de toepassing niet tot veel problemen leiden. Nederland heeft nu een vergelijkbare bepaling opgenomen in haar verdragen met Canada, Hong-Kong, de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk.

Kan het Kabinet aangegeven welk misbruik zij concreet wil bestrijden en hoe dat resultaat zich verhoudt tot de rechtsonzekerheid die artikel 4 Verdrag met zich meebrengt? De Orde vermoedt dat de positieve ervaringen met name zijn opgedaan in relatie tot het Verenigd Koninkrijk, een land waarmee Nederland regelmatig overleg heeft en een land met een ervaren ‘bevoegde autoriteit’. Dat zal mogelijk minder voorspoedig verlopen indien het Egypte, India, Indonesië of Senegal betreft. Eén van de minimumstandaarden van het BEPS-project richt zich op het verbeteren van effectieve geschilbeslechting door middel van overlegprocedures (MAP’s). Is het Kabinet bereid alsnog een voorbehoud te maken bij artikel 4 Verdrag totdat alle ondertekenaars van het Verdrag voldoen aan de minimumstandaard van de artikel 16 van het Verdrag?

Verdragsmisbruik

Nederland kiest er voor de principle purposes test (PPT) van artikel 7 lid 4 Verdrag in haar belastingverdragen op te nemen. Onder de PPT kunnen verdragsvoordelen worden geweigerd als het verkrijgen van de verdragsvoordelen één van de voornaamste doelen is van een ‘arrangement’ of een transactie. Dit is een open norm die ten dele is ingevuld in het OESO-commentaar bij artikel 29 lid 9 OESO-modelverdrag (in dat artikellid is de PPT opgenomen). Nederland heeft in artikel 17 lid 3 letter b Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 4 lid 3 letter c Wet op de dividendbelasting 1965 met ingang van 2018 vergelijkbare bepalingen opgenomen. Voor toepassing van deze bepaling dient er sprake te zijn van een kunstmatige constructie. De invoering van deze bepaling was onderdeel van de Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling dividendbelasting (kamerstuk 34 788). In de memorie van toelichting bij voornoemd wetsvoorstel is aangegeven dat “De nieuwe nationale antimisbruikbepaling is in lijn met de algemene antimisbruikbepaling uit de MDR en de implementatie van de PPT uit actiepoint 6 van het BEPS-project.”³ Kan de praktijk er van uitgaan dat de Nederland ook onder het Verdrag de toets van een kunstmatige constructie zal hanteren en dat de voor de invulling van deze nationale antimisbruikbepaling gebruikte substance-eisen⁴ ook zullen gelden voor de toepassing van de PPT onder het Verdrag en dat zij ook zullen worden gebruikt indien een bronland met de PPT in de hand de voordelen van het bilaterale belastingverdrag niet wil toekennen? Is het kabinet voornemens memoranda of understanding met belangrijke verdragspartners te gaan sluiten waarin safe-harbours voor de toepassing van de PPT worden afgesproken?

Uitbreiding van het begrip vaste inrichting

Vanuit Nederlands perspectief wordt sinds lange tijd het standpunt ingenomen dat naast de zakelijke beloning voor de diensten van de afhankelijke vertegenwoordiger geen verdere winst valt toe te rekenen aan het land (bronland) waarin de vertegenwoordiger actief is, hetgeen de vraag oproept waarom Nederland geen voorbehoud heeft gemaakt ten aanzien van artikel 12

³ Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 34 788, nr. 3, blz. 6

⁴ Zie onder andere de brief van de staatssecretaris van Financiën van 16 november 2017, Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 34 788, nr. 12, blz. 2-3

Verdrag. Immers, vanuit Nederlands perspectief voegt deze bepaling niets toe aan het heffingsrecht van het bronland. De Orde acht het in het kader van de rechtszekerheid zeer wenselijk dat Nederland een voorbehoud bij artikel 12 Verdrag maakt tot het moment dat er in OESO-verband consensus is over de winsttoerekeningsregels ten aanzien van dit nieuwe type vaste inrichting. Anders wordt het een circus van administratieve lastenverzwaringen voor in Nederland gevestigde bedrijven die in het buitenland vaste inrichtingen moeten registreren waaraan naar Nederlandse maatstaven veelal geen winst valt toe te rekenen. Dat zal niet alleen grote bedrijven treffen, maar ook MKB-ondernemingen met een verkooppunt in het buitenland. Voor zover de registratie van een vaste inrichting in het bronland tevens een uitnodiging vormt voor dat land om winst te gaan toe rekenen aan die vaste inrichting, bovenop de winst die reeds door de afhankelijke vertegenwoordiger als zakelijke beloning voor zijn diensten wordt gerapporteerd in dat land, zal dubbele belasting ontstaan. Dit klemt temeer zolang er voor Nederland en een aantal van de verdragspartners geen gemeenschappelijke basis is om in een zogenaamde overlegprocedure een conclusie te bereiken, al dan niet met behulp van de vervolgstap van bindende arbitrage, over de aan de vaste inrichting toe te rekenen winst. Handelspartners van Nederland zoals Duitsland, Australië, Canada, China, het Verenigd Koninkrijk, maar bijvoorbeeld ook de Scandinavische landen (met uitzondering van Noorwegen) en België hebben niet gekozen voor deze bepaling, vermoedelijk om de hiervoor vermelde redenen.

Op welke termijn verwacht het kabinet dat over de winsttoerekening aan dit nieuwe type vaste inrichting consensus wordt bereikt? Is het kabinet bereid alsnog een voorbehoud te maken totdat deze consensus is bereikt? Het staat Nederland immers vrij om op een later moment, ook na ratificatie, het voorbehoud weer in te trekken. De NOB acht het daarom de aangewezen weg om alsnog een voorbehoud ten aanzien van artikel 12 Verdrag te maken en dat pas in te trekken als er consensus in OESO-verband is over de winsttoerekening en de verdragspartners die geen voorbehoud hebben gemaakt bij deze bepaling, voldoen aan de minimumstandaard van artikel 16 Verdrag.

Arbitrage

Nederland heeft een beperkt voorbehoud gemaakt bij de artikelen 18 tot en met 26 van het MLI om de bepalingen over bestaande en verplichte arbitrage in de Nederlandse belastingverdragen te behouden. Nu is Nederland met een aantal landen (bijvoorbeeld Zwitserland, de Verenigde Staten) een arbitragebepaling overeengekomen in het verdrag zonder dat deze is uitgewerkt in een protocol bij dat verdrag. In een dergelijk protocol worden gedetailleerde afspraken gemaakt over termijnen, samenstelling van de arbitragecommissie, selectie, benoeming van arbiters enz. Door het beperkte voorbehoud te maken, worden arbitragebepalingen zoals in de hiervoor genoemde verdragen niet aangevuld met de noodzakelijke procedurele uitwerking. Kan het kabinet aangeven op welke termijn zij met de betreffende landen afspraken zal gaan maken over de uitwerking van de arbitragebepaling?

Caribisch Koninkrijk

Ten aanzien van het Caribische deel van het Koninkrijk heeft alleen Curaçao het Verdrag onderschreven. In dit verband is er een aantal opmerkingen te plaatsen. Hoewel de landen binnen het Koninkrijk beleidsvrijheid hebben ten aanzien van het sluiten van

belastingverdragen en dus ook ten aanzien van het Verdrag elk van de landen een eigen lijn kan kiezen, is het de vraag of het Koninkrijk hier niet met een gezamenlijk beleid zou moeten komen. Dit temeer nu verdragen namens de landen altijd door het Koninkrijk worden gesloten. De Orde suggereert derhalve hierin een gemeenschappelijk beleid te voeren hetgeen met zich zou brengen dat bevorderd wordt dat ook Aruba en St. Maarten deelnemen. In de tweede plaats lijkt het in dit verband wenselijk dat de landen een zelfde lijn volgen ten aanzien van de onderdelen van het Verdrag die worden overgenomen. In dit verband is het dan ook minder gelukkig dat Curaçao een veel beperkter aantal bepalingen van het Verdrag overneemt. Het voorgaande geldt temeer nu het ook mogelijk is en tevens verdragsbeleid is dat de landen van het Koninkrijk meelopen in door Nederland gesloten verdragen (zie de mogelijkheid daartoe in het verdrag met Kenia).

Tot slot vraagt de Orde zich in dit verband af op welke wijze het kabinet de bepalingen van het Verdrag incorporeert in de BRK, de Rijkswet inzake de belastingregeling tussen Nederland en Curaçao en de Rijkswet inzake de belastingregeling tussen Nederland en St. Maarten. Deze vallen immers niet onder de reikwijdte van het Verdrag.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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