

Vergaderjaar 2017–2018

34 853 (R2096)

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 (Trb. 2017, 86, en Trb. 2017, 194)

Nr. 6**NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 5 juli 2018

Inhoudsopgave

Inleiding	2
I. Algemeen	7
1. Aanleiding en totstandkoming van het Verdrag	8
2. De werking van het Verdrag	11
2.1 Doel: implementatie BEPS-maatregelen in belastingverdragen	12
2.2 Systematiek: flexibiliteit binnen grenzen	13
2.3 Structuur van bepalingen in het Verdrag	17
3. De inhoud van het Verdrag in vogelvlucht	18
3.1 Deel I: De werkingssfeer en interpretatie van uitdrukkingen (artikelen 1 en 2)	18
3.2 Deel II: Hybride mismatches (artikelen 3, 4 en 5)	19
3.3 Deel III: Verdragsmisbruik (artikelen 6, 7, 8, 9, 10 en 11)	24
3.4 Deel IV: Ontwijking van de kwalificatie als vaste inrichting (artikelen 12, 13, 14 en 15)	33
3.5 Deel V: Verbeteringen geschillenbeslechting (artikelen 16 en 17)	35
3.6 Deel VI: Arbitrage (artikelen 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25 en 26)	37
3.7 Deel VII: Slotbepalingen (artikelen 27 tot en met 39)	40
3.8 Eenieder verbindende bepalingen	42
4. Positie Nederland bij ondertekening	42
5. Positie Curaçao	42
6. Koninkrijkspositie	43
7. EU-aspecten	43
8. Budgettaire aspecten	44
9. Uitvoeringsgevolgen	48
II. Artikelsgewijze toelichting	49
Vragen bij bijlage 2 van de memorie van toelichting	49
Overig	49

Inleiding

Mede namens de Minister van Buitenlandse Zaken, wil ik de leden van de fracties van de VVD, de PVV, het CDA, D66, GroenLinks, de SP en de PvdA danken voor hun inbreng op het voorliggende wetsvoorstel ter goedkeuring van het Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (Trb. 2017, 86, en Trb. 2017, 194) (hierna: het Verdrag). Met belangstelling heb ik kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de genoemde fracties, waarin mede wordt verwezen naar de vragen in de brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) aan de vaste commissie voor Financiën van 1 maart 2018. De beantwoording van de vragen sluit zo veel mogelijk aan bij de volgorde van het verslag. Vragen die met elkaar samenhangen zijn echter gebundeld en zo nodig voorzien van een nieuw kopje. Hierna wordt op veel plaatsen gerefereerd aan het «OESO-modelverdrag». Hiermee wordt bedoeld de *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, naar de tekstversie van 21 november 2017.

Aan deze nota naar aanleiding van het verslag zijn twee bijlagen toegevoegd:

- (i) een (algemeen) overzicht van de verwachte gevolgen van het Verdrag voor Nederlandse belastingverdragen, en
- (ii) een overzicht van het aantal belastingverdragen dat per rechtsgebied voor het Verdrag is aangemeld.¹

Motivering voorgestelde Nederlandse positie onder het Verdrag

Het Verdrag maakt het mogelijk om belastingontwijking aan te pakken en om geschillenbeslechting onder belastingverdragen te verbeteren, conform voorstellen die zijn ontwikkeld in het OESO/G20-project tegen Base Erosion en Profit Shifting (hierna: BEPS-project). Het kabinet wil vrijwel alle voorstellen laten doorwerken in de Nederlandse belastingverdragen. Hiermee krijgen Nederland en zijn verdragspartners instrumenten om oneigenlijk gebruik van deze verdragen te bestrijden door de verdragstoepassing beter aan te laten sluiten op de economische realiteit. Ook wil het kabinet het Verdrag benutten om verbeteringen voor geschillenbeslechting door te voeren om belastingplichtigen meer rechtszekerheid te bieden.

Het kabinet is van mening dat bestrijding van belastingontwijking door internationaal opererende ondernemingen vooral zinvol is in een gecoördineerd internationaal verband, bij voorkeur met bindende afspraken. Nu die gelegenheid zich voordoet, grijpt het kabinet deze met beide handen aan. Het BEPS-project heeft de internationaal gecoördineerde instrumenten aangeleverd voor de aanpak die het kabinet voorstaat. Via het Inclusive Framework on BEPS (hierna: Inclusive Framework) nemen inmiddels meer dan 110 landen deel aan het BEPS-project.

Daar waar nationale maatregelen nodig zijn, hebben de EU-richtlijnen ter bestrijding van belastingontwijking en voor administratieve samenwerking (ATAD1 en ATAD2 en de diverse aanpassingen van de

¹ Beide op basis van de (voorlopige) posities van andere rechtsgebieden die het Verdrag hebben ondertekend op het moment van verzending van deze nota naar aanleiding van het verslag.

DAC-richtlijn) een kader gezet.² Het kabinet werkt voortvarend aan de implementatie van deze richtlijnen. Voor een overzicht van de maatregelen die het kabinet neemt tegen belastingontwijking en belastingontduiking verwijs ik naar de brief van 23 februari 2018 aan de Tweede Kamer, waarbij tevens een overzicht is opgenomen van de Nederlandse maatregelen bij de verschillende BEPS-actiepunten.³

Voor de BEPS-voorstellen om oneigenlijk gebruik van belastingverdragen aan te pakken biedt het Verdrag de mogelijkheid om deze voorstellen op efficiënte wijze te laten doorwerken in belastingverdragen, zonder dat hiervoor bilaterale onderhandelingen nodig zijn. Voor het kabinet is hierbij relevant dat Nederland een groot verdragenennetwerk heeft dat belangrijk is voor de internationaal georiënteerde Nederlandse economie. Misbruik van deze belastingverdragen is ongewenst en zet de Nederlandse internationale positie onder druk. Het kabinet wil daarom fiscaal geïndiceerde grondslaguitholling en winstverschuiving door een oneigenlijk gebruik van (Nederlandse) belastingverdragen voorkomen. Ook vindt het kabinet het van belang dat voor de verdeling van heffingsrechten onder belastingverdragen wordt aangesloten bij de plaats waar economische activiteiten worden verricht en waar waardecreatie plaatsvindt. Het Verdrag biedt de instrumenten om misbruik van belastingverdragen te voorkomen, het kunstmatig omzeilen van het vaste-inrichtingsbegrip aan te pakken en de procedure voor oplossing van geschillen over de interpretatie en toepassing van belastingverdragen te verbeteren. Het kabinet wil deze instrumenten aanbieden aan alle verdragspartners van Nederland. Daarom heeft het kabinet voorgesteld om de voorbehouden bij het Verdrag tot een minimum te beperken en vrijwel alle Nederlandse belastingverdragen onder de reikwijdte van het Verdrag te brengen. Het kabinet vindt het daarbij belangrijk dat de maatregelen die in het Verdrag zijn opgenomen, zijn ontwikkeld in internationaal verband. Verder is van belang dat de in het Verdrag opgenomen BEPS-voorstellen vrijwel allemaal zijn opgenomen in de modelverdragen van de OESO en de VN.

De insteek van het kabinet bij het Verdrag is in lijn met de kabinetsappreciatie van de uitkomsten van het BEPS-project die op 5 oktober 2015 aan de Tweede Kamer is gestuurd.³ De voorgenomen positie bij het Verdrag is nader toegelicht in een brief aan de Tweede Kamer van 28 oktober 2016 en in de beantwoording van vragen daarover.⁴ Kort gezegd heeft het kabinet de BEPS-voorstellen op het gebied van belastingverdragen sinds de publicatie daarvan tot het Nederlandse verdragsbeleid gerekend. Het Verdrag waar dit wetsvoorstel op ziet is een middel – een (multilateraal) instrument – om deze voorstellen op efficiënte wijze te laten doorwerken in de Nederlandse belastingverdragen. Verderop in deze nota wordt ingegaan op de afzonderlijke bepalingen uit het Verdrag en de voorgestelde Nederlandse positie daarbij.

Gevolgen bedrijfsleven en vestigingsklimaat

Het kabinet wil met de voorgestelde positie onder het Verdrag de toepassing van Nederlandse belastingverdragen meer in lijn brengen met de economische werkelijkheid. Daarnaast wordt beoogd het proces van

² Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193/1) (op 31 augustus 2016 is een rectificatie van deze richtlijn gepubliceerd (PbEU 2016, L 234/2)) en Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybride mismatches met derde landen (PbEU 2017, L 144/1) en Richtlijn (EU) 2011/16 van de Raad van 15 februari 2011 (PbEU 2011, L64/1).

³ Kamerstukken II, 2017/18, 25 087, nr. 188.

³ Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 112.

⁴ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 135 en 148.

geschillenbeslechting bij de interpretatie en toepassing van deze belastingverdragen te verbeteren. Het kabinet meent dat zijn voorgestelde positie onder het Verdrag niet schadelijk is voor het fiscale vestigingsklimaat in Nederland, noch voor het belang van in Nederland gevestigde ondernemingen. De internationale discussies over belastingontwijking hebben laten zien dat een zeer groot aantal landen zich zorgen maakt over de gevolgen van fiscaal geïndiceerde ondernemingsmodellen en belastingstrategieën. Het gaat dan om bedrijven die inspelen op verschillen tussen nationale rechtssystemen en op hiaten in belastingverdragen die nog onvoldoende zijn aangepast aan deze modellen en strategieën.

Landen hebben duidelijk gemaakt dat zij de effecten van deze belastingontwijking zullen bestrijden. De BEPS-voorstellen geven hen daartoe instrumenten in handen. Deze voorstellen zijn in een internationaal verband ontwikkeld en (met voorbeelden) toegelicht in de BEPS-rapporten. De BEPS-voorstellen die zijn opgenomen in het Verdrag dragen hierdoor bij aan het op een consistente en betrouwbare wijze vaststellen van de belastingverplichtingen van internationaal opererende bedrijven. Het kabinet vindt dat de voorgestelde maatregelen op een gerichte en proportionele wijze bijdragen aan de bestrijding van kunstmatig verplaatste belastinggrondslag naar vaak (zeer) laagbelastende jurisdicties.

Het kabinet schat in dat in het alternatieve scenario, waarbij Nederland zijn positie bij meer maatregelen zou voorbehouden, andere landen evengoed hun heffingsbelangen zullen willen verdedigen. Daarbij is denkbaar dat zij oude regels maximaal oprekken of verdragsverplichtingen opzij zetten met nieuw in te voeren nationale maatregelen. Het kabinet verwacht dat dit scenario zou leiden tot grotere onzekerheid voor het bedrijfsleven en veel meer geschillen met belastingautoriteiten. Een dergelijk gevolg is niet in het belang van het Nederlandse bedrijfsleven. Ook in dat licht acht het kabinet het verstandig dat Nederland zich inzet om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de verdragsgerelateerde voorstellen uit het BEPS-project.

Bij de Nederlandse positie onder het Verdrag vindt het kabinet het ook belangrijk dat maatregelen zijn opgenomen om de (rechts)zekerheid voor belastingplichtigen te bevorderen. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om het verbeteren van de toegang tot de procedure voor onderling overleg en om het waarborgen van de implementatie van de uitkomsten daarvan. Ook maakt het Verdrag het mogelijk om met veel landen een verplichte en bindende arbitrage overeen te komen. Het kabinet is voorstander van die vorm van arbitrage. Deze biedt belastingplichtigen meer (rechts)zekerheid dat geschillen over de toepassing of interpretatie van belastingverdragen na verloop van tijd worden opgelost. Verdragspartners kunnen zich daarbij in beginsel niet onttrekken aan de (verplichte) toegang tot arbitrage of de (bindende) uitkomst van een onafhankelijk oordeel als zij niet binnen een bepaalde tijd tot een oplossing komen.

Over de impact van de verschillende bepalingen uit het Verdrag – de leden van de fracties van de het CDA en de VVD vragen hiernaar – hebben verschillende partijen uit het bedrijfsleven, de belasting-adviessector en maatschappelijke organisaties zich uitgelaten. Naar aanleiding van die uitlatingen schat het kabinet in dat het grootste belang wordt gehecht aan de bepalingen die zien op entiteiten met dubbele woonplaats (artikel 4), de principal purposes test (artikel 7), de vaste inrichting bij commissio-nairsstructuren en vergelijkbare strategieën (artikel 12), uitzonderingen voor specifieke activiteiten en de antifragmentatieregel (artikel 13) en de verbeteringen van geschillenbeslechting (artikel 16–26).

Tegen de bepaling over het voorkomen van verdragsmisbruik door de principal purposes test (artikel 7) bestaan geen principiële bezwaren. Wel bestaan er zorgen over de uniforme invulling en toepassing van deze bepaling door de verschillende landen. Dat verklaart mede het belang dat het kabinet hecht aan een efficiënte procedure voor onderling overleg. De keuze van de bepaling over entiteiten met een dubbele woonplaats (artikel 4) heeft tot wisselende reacties geleid. Enerzijds positieve reacties, omdat dit de bestrijding van mogelijke misbruiksituaties vergemakkelijkt, en anderzijds zorgen over onzekerheid en langlopende procedures met andere landen. Het kabinet ziet het nut in van een bepaling die niet enkel aansluit bij één (te manipuleren) criterium. Tegelijkertijd vindt het kabinet het onwenselijk als bonafide situaties geconfronteerd zouden worden met onzekerheid. De ervaring bij bestaande Nederlandse verdragen met een dergelijke bepaling heeft geleerd dat in overleg met andere landen over het algemeen relatief snel een oplossing voor de dubbele woonplaats kan worden gevonden.

Bij de bepaling over de vaste inrichtingen bij commissie-structuren en vergelijkbare strategieën (artikel 12) is de vraag opgekomen wat de gevolgen kunnen zijn van het feit dat de ons omringende landen deze bepaling niet laten doorwerken op hun belastingverdragen. Het kabinet vindt dat het land waaraan economische activiteiten en waardecreatie kunnen worden toegerekend ook het recht moet hebben om hierover binnen de hiervoor internationaal gestelde regels belasting te kunnen heffen. De aanpassing van het vaste-inrichtingsbegrip bij commissie-structuren sluit hierbij aan en kan voor landen van belang zijn als aanknopingspunt voor een belastingheffing die beter aansluit bij de economische realiteit. Bepalingen die in internationaal verband zijn ontwikkeld dragen volgens het kabinet bij aan meer zekerheid en voorspelbaarheid voor het bedrijfsleven. Het maken van een voorbehoud en het vasthouden aan oude verdragsteksten past daar niet bij. Wat betreft eventuele discussies over de winsttoerekening merkt het kabinet op dat de winsttoerekening niet wezenlijk verschilt van die bij afhankelijke vertegenwoordigers onder huidige verdragsbepalingen. Hiermee blijft het uitgangspunt dat de vaststelling van een vaste inrichting niet mag leiden tot een winst die dubbel belast wordt. Ook met artikel 12 van het Verdrag blijft het in strijd met de belastingverdragen als een bronland winst van een vaste inrichting belast die ook in aanmerking is genomen als winst van een tussenpersoon in dat land.⁵ Ook bij de bepalingen over specifieke uitzonderingen op het vaste-inrichtingsbegrip en de antifragmentatieregule (artikel 13 van het Verdrag) meent het kabinet dat het voor Nederlandse bedrijven niet nadelig is aan te sluiten bij deze nieuwe internationaal ontwikkelde verdragsbepalingen die beter aansluiten bij de economische werkelijkheid.

Door belastingplichtigen wordt belang gehecht aan rechtszekerheid bij de toepassing van belastingverdragen. Daarom is positief gereageerd op de keuzes die het kabinet maakt bij de bepalingen uit het Verdrag ter verbetering van geschillenbeslechting, waaronder de keuze voor verplichte en bindende arbitrage.

Ontwikkelingslanden

De leden van de fractie van de SP vragen of het kabinet bij de onderhandelingen met ontwikkelingslanden inzet op een verlaging van bronheffingen. Ook vragen zij of het kabinet de mening deelt dat het verlagen van bronheffingen zeer nadelig is voor arme landen met veel grondstoffen en hoe het kabinet wil omgaan met bronheffingen. Daarbij vragen zij ook wat

⁵ OECD (2018), *Additional Guidance on the Attribution to Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7*.

het Verdrag doet aan het verlagen van bronheffingen. Ook de leden van de fractie van GroenLinks hebben vragen gesteld over het verdragsbeleid richting ontwikkelingslanden.

Het kabinet vindt het belangrijk dat ook de belastingverdragen met ontwikkelingslanden niet worden gebruikt voor grondslaguitholling of winstverschuiving. Daarom wil het kabinet ook ontwikkelingslanden de instrumenten uit het Verdrag aanbieden om te voorkomen dat (bron)heffingsrechten worden verlaagd door een oneigenlijk beroep op een belastingverdrag met Nederland. De inzet van het kabinet bij het Verdrag ligt daarmee in het verlengde van het 23-ontwikkelingslandenproject. Met dat project (op basis van een kabinetstoezegging van 30 augustus 2013) heeft Nederland 23 ontwikkelingslanden benaderd om antimisbruikbepalingen op te nemen in de belastingverdragen met deze landen.⁶ Het voordeel van het Verdrag is dat de opname van antimisbruikbepalingen ook in verdragen met deze landen op een snelle en efficiënte wijze kan plaatsvinden. Van de landen die deel uitmaken van het 23-ontwikkelingslandenproject hebben Egypte, Georgië, India, Indonesië, Nigeria en Pakistan het Verdrag inmiddels ondertekend en daarbij het belastingverdrag met Nederland aangemeld. Hiermee zullen, conform het 23-ontwikkelingslandenproject, de gewenste (antimisbruik)bepalingen door kunnen werken in deze belastingverdragen. In reactie op vragen van de leden van de fractie van D66 merk ik op dat Nederland ook de belastingverdragen met Kenia, Malawi en Zambia heeft aangemeld voor het Verdrag. Dit is wenselijk, omdat deze belastingverdragen zijn onderhandeld voordat de BEPS-rapporten met de voorstellen tegen belastingontwijking waren gepubliceerd. Door aanmelding worden ook aan deze landen de in het BEPS-project ontwikkelde (antimisbruik)bepalingen aangeboden.

In antwoord op vragen van de leden van de fractie van GroenLinks, merk ik op dat ook ontwikkelingslanden (net als andere landen) kunnen profiteren van het Verdrag. Via het Verdrag kunnen deze landen op een eenvoudige wijze een instrumentarium tegen belastingontwijking introduceren in hun belastingverdragen om een oneigenlijke beperking van eigen heffingsrechten te voorkomen. Ook kunnen zij hiermee bewerkstelligen dat de vaste inrichting, als aanknopingspunt voor belastingheffing bij economische activiteiten in hun land, uitgaat van criteria die beter aansluiten bij de economische werkelijkheid. Met het Verdrag kunnen eveneens situaties worden bestreden die zijn aangekaart door *ActionAid*, waar de leden van de fractie van GroenLinks naar verwijzen.

In antwoord op vragen van de leden van de fracties van de SP en GroenLinks, merk ik op dat bij afspraken over bronheffingen in belastingverdragen en bij de verdeling van heffingsrechten ook situaties van belang zijn waarin geen sprake is van belastingontwijking of belastingontduiking. Belastingverdragen worden gesloten in het belang van beide verdragspartners. Deze verdragen zijn namelijk bedoeld om investeringen en grensoverschrijdende activiteiten een impuls te geven door dubbele belasting te voorkomen en rechtszekerheid te bieden op basis van een redelijke verdeling van heffingsrechten. Bronbelastingen kunnen leiden tot dubbele belasting, bijvoorbeeld omdat deze niet verrekend kunnen worden, en kunnen daardoor kostenverhogend werken bij investeringen, leningen of het ter beschikking stellen van knowhow. Een verlaging van bronbelastingen voorkomt vaak dubbele belasting en verhoogt de rechtszekerheid voor investeerders. Dit kan bijdragen aan een toename van investeringen en ontplooiing van grensoverschrijdende activiteiten.

⁶ Kamerstukken II 2013/14, 25 087, nr. 60.

Daarmee wordt werkgelegenheid en bedrijvigheid bevorderd met bijbehorende belastinginkomsten. Het Nederlandse verdragsbeleid is daarom gericht op een beperking van bronheffingen op deelnemingsdividenden, interest en royalty's, zonder dat dit tot belastingontwijking mag leiden.

De Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 geeft aan dat de bijzondere positie van ontwikkelingslanden en het belang dat Nederland hecht aan een succesvolle fiscale ontwikkeling van deze landen, afwijkingen rechtvaardigen van het Nederlandse verdragsbeleid. Daarbij is opgemerkt dat Nederland specifiek in de relatie tot ontwikkelingslanden, meer dan bij andere verdragspartners, begrip toont voor bijvoorbeeld verzoeken om uitbreiding van het vaste-inrichtingbegrip of om relatief hoge bronbelastingen. Wel zal van Nederlandse zijde benadrukt worden dat hoge bronbelastingen een extra hindernis kunnen vormen voor buitenlandse investeringen die juist in ontwikkelingslanden nodig zijn.⁷

De leden van de fractie van de SP hebben vragen gesteld over eventuele grondslaguitholling door managementfees in relatie tot Kenia en Malawi. Ik merk daarover op dat voor verrichte diensten een zakelijke prijs betaald moet worden. Daarbij is de opbrengst belast en de betaling aftrekbaar. Dit sluit aan bij het algemeen geldende principe dat winsten daar belast worden waar de economische activiteiten plaatsvinden. Voor zover onzakelijk hoge betalingen worden gedaan is er geen verdragsbepaling die het heffingsrecht aan Nederland als ontvangstland zou toewijzen of aan de zijde van een bronland zou beperken.

Over de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, waar de leden van de fracties van de VVD en de SP naar vragen, heb ik de Tweede Kamer een aparte brief toegezegd. In die brief zal ik in brede zin ingaan op de veranderingen in het fiscaal verdragsbeleid sinds het publiceren van die notitie.⁸

I. Algemeen

De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen waarom Aruba en Sint Maarten, in tegenstelling tot Curaçao, geen medegelding wensen. De leden van de fractie van de VVD willen weten wat de gevolgen hiervan zijn.

Het staat de regeringen van Aruba, Curaçao en Sint Maarten vrij om medegelding te wensen bij het Verdrag, omdat deze landen autonomie hebben op het gebied van belastingen. Curaçao heeft zich binnen het Inclusive Framework gecommitteerd aan de uitkomsten van het BEPS-project. Dit geldt ook voor de uitkomsten op het gebied van belastingverdragen. Curaçao wenst medegelding en heeft daarmee de voorkeur uitgesproken om de minimumstandaarden via het Verdrag in zijn belastingverdragen op te nemen in plaats van via bilaterale onderhandelingen. Aruba heeft aangegeven geen medegelding te wensen, omdat er geen belastingverdragen ten behoeve van Aruba zijn gesloten. Sint Maarten heeft aangegeven geen medegelding te wensen. Voor Sint Maarten geldt slechts één belastingverdrag, namelijk met Noorwegen. Het ontbreken van medegelding door Aruba en Sint Maarten zal naar verwachting geen negatieve gevolgen hebben voor de mogelijkheden om belasting te ontduiken of te ontwijken via het Koninkrijk.

⁷ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7, bijlage, p. 77 en 80.

⁸ Kamerstukken II 2017/18, 25 087, 188, p. 11.

Het voorkomen van dubbele belasting binnen het Koninkrijk wordt voor Nederland geregeld in de Belastingregeling voor het Koninkrijk (voor de relatie met Aruba), de Belastingregeling Nederland Curaçao en de Belastingregeling Nederland Sint Maarten. Dit betreffen rijkswetten en daarom is het Verdrag niet de aangewezen juridische route om de voorstellen uit het BEPS-project hierin te laten doorwerken. Dit in reactie op vragen van de leden van de fractie van het CDA. Deze belastingregelingen bevatten overigens al antimisbruikbepalingen. Het kabinet zet zich echter in om ook deze rijkswetten aan te passen aan de meest moderne antimisbruikbepalingen die zijn ontwikkeld in het BEPS-project.

De leden van de fractie van de VVD hebben gevraagd wat de precieze definities zijn van «grondslaguitholling» en «winstverschuiving». Deze termen zijn niet nader gedefinieerd, maar de essentie van het project is dat het zich richt tegen kunstmatige verschuiving van belastinggrondslag, waardoor het verband tussen functies en opbrengsten verdwijnt en winsten op een andere plaats worden aangegeven dan waar waarde wordt gecreëerd. De maatregelen zijn een op consensus gebaseerde uitwerking van wat de betrokken landen daarbij voor ogen hadden. Wat betreft de minimumstandaarden is vastgesteld dat deze maatregelen minimaal nodig zijn om een dergelijke winstverschuiving of grondslaguitholling te voorkomen. Met de minimumstandaarden kan een dergelijke winstverschuiving en grondslaguitholling op een effectieve manier worden voorkomen. Binnen het BEPS-project zijn echter ook maatregelen ontwikkeld die kunnen helpen bij de bestrijding van specifieke vormen van belastingontwijking. Het kabinet vindt het wenselijk om ook deze maatregelen te laten doorwerken op de Nederlandse belastingverdragen.

1. Aanleiding en totstandkoming van het Verdrag

De leden van de fracties van de VVD en GroenLinks hebben gevraagd welke landen niet zijn aangesloten bij het Verdrag en wat hiervan de reden is. Ook hebben zij gevraagd welke landen eerder betrokken waren bij het proces rond het Verdrag, maar zich later hebben teruggetrokken. Ook hebben zij gevraagd naar de reden hiervan.

Op dit moment hebben 82 rechtsgebieden via ondertekening te kennen gegeven de bepalingen van het Verdrag door te willen laten werken in de door hen aangemelde belastingverdragen. Een lijst van deze rechtsgebieden is als bijlage bij deze nota gevoegd. Daarbij is ook vermeld hoeveel belastingverdragen die rechtsgebieden onder de toepassing van het Verdrag willen brengen. De lijst bevat de rechtsgebieden die zijn opgesomd in de bijlage bij de brief van 20 december 2017 over het Verdrag.⁹ Deze lijst is aangevuld met Barbados, Estland, Ivoorkust, Jamaica, Kazachstan, Maleisië, Panama, Peru, Tunesië en de Verenigde Arabische Emiraten die na deze brief het Verdrag hebben ondertekend. De landen die het Verdrag niet hebben ondertekend, maar die wel betrokken zijn geweest bij de totstandkoming daarvan door deelname aan de Ad Hoc Groep, zijn opgenomen in onderstaand overzicht:

Leden van de Ad Hoc Groep die het Verdrag nog niet hebben ondertekend

<i>Albanië</i>	<i>Haïti</i>	<i>Saoedi Arabië</i>
<i>Algerije¹</i>	<i>Jordanië</i>	<i>Sri Lanka</i>
<i>Azerbeidjaan</i>	<i>Kenia</i>	<i>Soedan</i>
<i>Bahrein</i>	<i>Libanon¹</i>	<i>Swaziland¹</i>
<i>Bangladesh</i>	<i>Lesotho</i>	<i>Tanzania</i>
<i>Belize</i>	<i>Liberia</i>	<i>Thailand</i>
<i>Benin</i>	<i>Marshall Eilanden</i>	<i>Oeganda</i>
<i>Bermuda</i>	<i>Mauritanië</i>	<i>Oekraïne</i>

⁹ Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 184.

<i>Bhutan</i>	<i>Moldavië</i>	<i>Verenigde Staten</i>
<i>Bosnië-Herzegovina</i>	<i>Mongolië</i>	<i>Vietnam</i>
<i>Brazilië</i>	<i>Marokko</i>	<i>Zambia</i>
<i>Brunei</i>	<i>Oman¹</i>	<i>Zimbabwe</i>
<i>Democratische Republiek Congo</i>	<i>Papua Nieuw Guinea</i>	
<i>Dominicaanse Republiek</i>	<i>Filippijnen</i>	
<i>Guatemala</i>	<i>Qatar</i>	

¹ Deze landen hebben aangegeven het Verdrag te willen ondertekenen

De reden waarom deze landen tot nu toe niet hebben gekozen om het Verdrag te ondertekenen is een overweging van deze landen zelf, waar het kabinet geen uitspraak over kan doen. Het Verdrag biedt de mogelijkheid om belastingverdragen op een efficiënte manier aan te passen, maar het is ook mogelijk verdragen via bilaterale onderhandelingen aan te passen. Het kabinet heeft – in reactie op vragen van de leden van de fracties van de VVD en D66 – wel de verwachting dat uiteindelijk meer landen het Verdrag zullen ondertekenen. Zo hebben Estland, Peru, Kazachstan en de Verenigde Arabische Emiraten het Verdrag zeer recent getekend, Op dit moment hebben in elk geval Algerije, Libanon, Oman en Swaziland aangegeven het Verdrag te willen ondertekenen.

De leden van de fractie van de VVD hebben gevraagd naar de positie van de Verenigde Staten. Ook hiervoor geldt dat het kabinet geen uitspraak kan doen over de afwegingen achter de keuze van de Verenigde Staten om het Verdrag (nog) niet te ondertekenen.

In reactie op vragen van de leden van de fractie van het CDA, merk ik op dat het Verdrag inmiddels is geratificeerd door Oostenrijk, Polen, Slovenië, de Britse Kroonbezitten Jersey en het eiland Man, Servië, Zweden, Nieuw-Zeeland en het Verenigd Koninkrijk. Hiermee is het minimaal benodigde aantal voor inwerkingtreding van het Verdrag zelf bereikt. Op 1 juli 2018 is het Verdrag als zodanig in werking getreden.

Als reactie op de vragen van de leden van diverse fracties over het aantal landen dat het Verdrag (nog) niet hebben ondertekend en welke stappen worden gezet om meer landen te laten aansluiten, merkt het kabinet op dat landen worden uitgenodigd om te participeren in het BEPS-project via het Inclusive Framework. Inmiddels hebben meer dan 110 landen – samen goed voor meer dan 90% van het wereldwijde BBP – zich in het kader van dit Inclusive Framework gecommitteerd aan de uitkomsten van het BEPS-project.¹⁰ Deze landen hebben daarmee toegezegd maatregelen te nemen om (i) coherentie tussen (vennootschaps)belastingen wereldwijd te versterken, (ii) belasting te laten aansluiten bij de economische realiteit en (iii) transparantie te verbeteren. Het gaat hierbij om aanpassingen van nationale (belasting)wetgeving en om aanpassingen van belastingverdragen. Voor beide geldt dat de landen die deel uitmaken van het Inclusive Framework zich aan de minimumstandaarden committeren die binnen het BEPS-project zijn afgesproken. Bij het aanpassen van belastingverdragen zijn landen vrij om te beslissen op welke wijze zij dat doen. Hun inzet wordt gemonitord door middel van een *peer review*. Doordat landen zich binnen het Inclusive Framework committeren aan de uitkomsten van het BEPS-project en de minimumstandaarden kan de effectiviteit van de maatregelen worden vergroot, merk ik op in reactie op vragen van de leden van de fracties van D66, GroenLinks, de SP en de

¹⁰ OECD (2017), *Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2016-June 2017*. Zie voor de lijst aangesloten jurisdicties bij het Inclusive Framework: <https://www.oecd.org/ctp/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.

PvdA. Hierbij is ook relevant dat het committeren aan de minimumstandaarden die in het BEPS-project zijn ontwikkeld en de consistente implementatie daarvan één van de criteria is van de EU zwarte lijst voor niet-coöperatieve jurisdicties voor belastingaangelegenheden.¹¹ Het kabinet ondersteunt deze ontwikkelingen, omdat dit aansluit bij het uitgangspunt om internationale belastingontwijking via internationale afspraken aan te pakken.

In reactie op vragen van de leden van de fracties van D66, GroenLinks, de SP en de PvdA, merk ik op dat geen druk uitgeoefend kan worden op het overnemen van optionele maatregelen. Dit betekent niet dat het Verdrag daarmee niet effectief zou zijn, omdat voor de belangrijkste maatregelen «mismatches» zoveel mogelijk worden voorkomen. Partijen bij het Verdrag kunnen zich namelijk niet door middel van voorbehouden onttrekken aan de minimumstandaarden. In zoverre staat de flexibiliteit die mogelijk is onder het Verdrag de effectiviteit hiervan bij het voorkomen van (verdragsgerelateerde) grondslaguitholling en winstverschuiving niet in de weg.

Landen kunnen daarnaast tot aan het deponeren van de akte van bekrachtiging, aanvaarding of goedkeuring hun positie onder het Verdrag wijzigen (tenzij bij ondertekening is aangegeven dat voorbehouden definitief zijn). Ook daarna is het mogelijk om meer elementen uit het Verdrag te laten doorwerken in de gedekte belastingverdragen door eerder gemaakte voorbehouden in te trekken of te vervangen door een voorbehoud met een minder ruime werking. In reactie op vragen van de leden van de fracties van de PVV en de PvdA, merk ik op dat deze systematiek is beschreven in artikel 28, negende lid, van het Verdrag. Deze systematiek is bedoeld om het mogelijk te maken om in de loop van de tijd meer bepalingen uit het Verdrag door te laten werken in de gedekte belastingverdragen van Partijen bij het Verdrag.¹² Het is niet mogelijk om na het deponeren van de akte van bekrachtiging, aanvaarding of goedkeuring een voorbehoud te maken en daarmee de doorwerking van een maatregel in gedekte belastingverdragen alsnog te voorkomen of te beperken.

De leden van de fractie van de SP hebben gevraagd naar de betrokkenheid van ontwikkelingslanden bij het BEPS-project, respectievelijk de totstandkoming van het Verdrag. Ontwikkelingslanden en regionale samenwerkingsverbanden (zoals het *African Tax Administration Forum* (ATAF) en het *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* (CIAT)) zijn vanaf de eerste fase betrokken geweest bij het BEPS-project. In onder andere Afrika, Azië en Latijns-Amerika zijn regionale bijeenkomsten georganiseerd om input te krijgen van ontwikkelingslanden die niet direct deelnamen aan het BEPS-project. Mede op aandringen van en met ondersteuning door Nederland hebben 14 ontwikkelingslanden en een aantal regionaal vertegenwoordigende organen van ontwikkelingslanden deelgenomen aan het *Committee on Fiscal Affairs* («CFA») van de OESO en aan diverse BEPS-werkgroepen om zo de voorgestelde maatregelen mede vorm te geven. De belemmeringen die ontwikkelingslanden kunnen ondervinden bij de implementatie van de BEPS-maatregelen – zoals vastgesteld in het tweedelige rapport van de *G20 Development Working Group*¹³ – zijn geadresseerd in het BEPS-project en door initiatieven die (deels) buiten het BEPS-project liggen. Voorbeelden daarvan zijn

¹¹ Raad Conclusies 5 december 2017, 15429/17.

¹² Paragraaf 282 van het *Explanatory Statement* bij het Verdrag.

¹³ G20/OECD (2014), *Two-Part Report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*.

capaciteitsondersteuning en ontwikkeling van handleidingen om te helpen bij de aanpak van belastingontwijking.

Bij de totstandkoming van het Verdrag zijn ontwikkelingslanden betrokken door deelname aan de Ad Hoc Groep waar de (technische) vormgeving van het Verdrag is besproken. Binnen de Ad Hoc Groep is geen onderscheid gemaakt tussen landen die wel lid zijn van de OESO en (ontwikkelings)landen die dat niet zijn. Beide groepen hebben op gelijke voet geparticipeerd in het beslissings- en onderhandelingsproces. Bij de inmiddels meer dan 110 landen die deelnemen aan het BEPS-project zitten ook veel ontwikkelingslanden. Rechtsgebieden die deelnemen aan het Inclusive Framework beslissen op gelijke voet met OESO-landen en besluitvorming geschiedt op basis van consensus. Het kabinet juicht deze aanpak toe. Een aantal ontwikkelingslanden heeft het Verdrag inmiddels ondertekend en naar verwachting zullen er meer volgen. Dat de verdragsgerelateerde uitkomsten van het BEPS-project niet alleen door OESO-landen wordt omarmd, blijkt ook al uit de opname van de bepalingen in het VN-modelverdrag.

2. De werking van het Verdrag

De leden van de fracties van GroenLinks en van het CDA hebben gevraagd of en hoe wordt gemonitord wat de gevolgen zijn van het Verdrag. De leden van de fractie van GroenLinks vragen verder of het Verdrag daadwerkelijk bijdraagt aan het tegengaan van belastingontwijking.

Het kabinet wil de Nederlandse belastingverdragen voorzien van een instrumentarium om grondslaguitholling en winstverschuiving en daarmee oneigenlijk gebruik van deze belastingverdragen te voorkomen. Daarnaast stelt het kabinet ook andere maatregelen voor tegen belastingontwijking in de nationale belastingwetgeving. Het succes van de inzet bij het Verdrag is lastig te meten, omdat moeilijk is te kwantificeren welke situaties zich door toepassing van het Verdrag *niet* voordoen. Ook de bestaande omvangrijke investeringsstromen via Nederland, waar vaak naar wordt verwezen in discussies over belastingontwijking, zijn niet automatisch bruikbaar bij het kwantificeren van belastingontwijking. Het is namelijk moeilijk vast te stellen of, en zo ja welke, (buitenlandse) belasting wordt ontweken en of dit het gevolg is van nationale belastingregels of van de toepassing van belastingverdragen. Hiervoor zijn ook de buitenlandse fiscale regels van belang. De hoogte van een inkomensstroom is op zichzelf onvoldoende voor de veronderstelling dat sprake is van belastingontwijking. Deze hoogte kan namelijk afhankelijk zijn van veel factoren, zoals de wereldeconomie, de gevolgen van de Brexit en van mogelijke handelsoorlogen. Daardoor is het mogelijk dat de internationale allocatie van economische (waardecreërende) activiteiten binnen internationale concerns wordt gewijzigd. Bovendien zijn de omvangrijke investeringsstromen inherent aan de Nederlandse open economie. Het is daarom niet mogelijk een concrete resultaatsafspraken te maken omtrent de ontwikkeling van deze stromen in relatie tot het kabinetsbeleid om belastingontwijking aan te pakken.

Dit neemt niet weg dat ik bij brief van 9 mei 2018 aan de Eerste Kamer heb aangegeven de wens te begrijpen om meer gevoel te krijgen bij de beschikbare kwantitatieve gegevens.¹⁴ Daarom spant het kabinet zich de komende tijd in om te inventariseren of er mogelijkheden zijn om deze informatie beter te duiden of dat aanvullend onderzoek wenselijk is. Daarbij wordt ook bekeken of er andere manieren zijn om in beeld te

¹⁴ Kamerstukken I 2017/18, 34 785, nr. J.

brengen hoe succesvol de aanpak is. Het streven is om het parlement hier bij het aanbieden van het Belastingplan 2019 nader over te informeren.

2.1 Doel: implementatie BEPS-maatregelen in belastingverdragen

De leden van de fractie van de VVD hebben gevraagd wat de inzet en positie is geweest van Nederland bij de keuze voor flexibiliteit van het Verdrag. De mogelijkheid om voorbehouden te maken is het gevolg van het onderscheid dat binnen het BEPS-project gemaakt is tussen minimumstandaarden die nodig zijn om grondslaguitholling en winstverschuiving op een effectieve wijze aan te pakken en niet verplichte maatregelen die kunnen helpen bij de aanpak van belastingontwijking. Daarnaast hangt de flexibiliteit samen met de onderlinge verschillen in de vele belastingverdragen die er wereldwijd zijn en de verschillen die bestaan in het verdragsbeleid van de betrokken landen. Gezien de inzet om zoveel mogelijk belastingverdragen aan te passen, bleek het binnen het BEPS-project niet mogelijk om acceptatie van de minder noodzakelijk geachte maatregelen verplicht te stellen. Het kabinet heeft waardering voor de bereikte overeenstemming over het Verdrag. Anderzijds had het kabinet graag gezien dat meer landen bereid zouden zijn geweest om – net als Nederland – zoveel mogelijk BEPS-voorstellen door te laten doorwerken op hun belastingverdragen. Dat geldt nadrukkelijk ook voor de binnen het Verdrag opgenomen bepalingen over verplichte en bindende arbitrage.

In reactie op vragen van de leden van de fractie van GroenLinks merk ik op dat de actiepunten uit het BEPS-project kunnen worden onderverdeeld in actiepunten die in nationale wetgeving geïmplementeerd moeten worden en maatregelen waarvoor belastingverdragen aangepast moeten worden. Alleen die laatste categorie is opgenomen in het Verdrag. Een belangrijk deel van de eerste categorie is verwerkt in de Europese Richtlijn tegen belastingontwijking (ATAD1 en de latere aanvulling van ATAD2).¹⁵ Daarmee is verzekerd dat implementatie van die maatregelen binnen de EU zo veel mogelijk uniform gebeurt. Implementatie van deze richtlijnen in Nederland wordt geregeld via een afzonderlijk wetsvoorstel.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of een land dat heeft ingestemd met het Verdrag daar voor altijd aan gebonden is. Verder vragen deze leden of het juist is dat een Partij na ratificatie van het Verdrag wel kan kiezen om meer maatregelen te laten doorwerken via het Verdrag, maar niet terug kan komen op eerder gemaakte keuzes voor maatregelen van het Verdrag. Partijen blijven in elk geval aan het Verdrag gebonden zolang zij het Verdrag niet opzeggen. Een opzegging kan ieder gewenst moment plaatsvinden door de depositaris van die opzegging in kennis te stellen. De doorwerking van het Verdrag op gedekte belastingverdragen blijft bij een opzegging echter gelden. Deze doorwerking kan dus niet eenzijdig ongedaan gemaakt worden door de opzegging van het Verdrag. In die zin werkt het Verdrag op een vergelijkbare wijze als wijzigingsprotocollen bij een bilateraal belastingverdrag. Bilateraal overeengekomen wijzigingen kunnen namelijk evenmin eenzijdig ongedaan gemaakt worden door opzegging van een wijzigingsprotocol door één van de partijen. Opzegging leidt er wel toe dat het Verdrag niet kan doorwerken op belastingverdragen die een Partij wel heeft

¹⁵ Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 234/26) en de Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybride mismatches met derde landen (PbEU 2017, L 144/1).

aangemeld, maar waarbij het Verdrag nog niet in werking was getreden voor de verdragspartner bij dat aangemelde belastingverdrag. Het Verdrag schrijft voor dat Partijen (uiterlijk) bij ratificatie van het Verdrag hun definitieve keuzes kenbaar maken. Na het deponeren van de definitieve keuzes is het slechts mogelijk om eerder gemaakte voorbehouden in te trekken of te vervangen voor een voorbehoud met een minder ruime werking. Het is dus niet mogelijk om na ratificatie alsnog een voorbehoud te maken en daarmee de doorwerking van een maatregel op aangemelde belastingverdragen te voorkomen of te beperken.

In reactie op een vraag van de leden van de fractie van GroenLinks merk ik op dat het rechtsgebieden die Partij zijn bij het Verdrag vrij staat om gedekte belastingverdragen in een later stadium via bilaterale verdragsonderhandelingen aan te passen. Deze leden vragen ook naar voorbeelden waarin landen bilateraal minder maatregelen overnemen dan onder het Verdrag. Ook de leden van de fractie van de VVD en de leden van de fractie van D66 hebben vragen gesteld over latere bilaterale aanpassingen. Het Verdrag is – net als een wijzigingsprotocol – niet bedoeld om een bilaterale verdragsrelatie te «bevrozen». Theoretisch is het daarbij mogelijk dat landen bilateraal minder antimisbruikmaatregelen overeenkomen dan die voor hen gelden onder het Verdrag. Naar het oordeel van het kabinet ligt het echter niet voor de hand dat Partijen bij het Verdrag terug zouden komen op hun zorgvuldig afgewogen positie ten aanzien van de in internationaal verband ontwikkelde instrumenten om belastingontwijking aan te pakken. Voor een deel van de maatregelen uit het Verdrag geldt bovendien dat deze onderdeel zijn van de minimumstandaard waar landen zich aan gecommitteerd hebben. Het kabinet verwacht eerder een tendens waarbij landen in de bilaterale verdragsrelaties meer bepalingen laten gelden die zijn ontwikkeld in het BEPS-project en zijn opgenomen in de modelverdragen van de OESO en de VN. Ik kan geen voorbeeld geven van de situatie waar de leden van de fractie van GroenLinks in dit verband naar vragen.

2.2 Systematiek: flexibiliteit binnen grenzen

De leden van de fractie van de VVD vragen naar een uitputtende lijst van de volledige en beperkte voorbehouden waar Nederland bij ondertekening van het Verdrag voor gekozen heeft. De voorbehouden waarvoor Nederland gekozen heeft, zijn opgenomen in paragraaf 4 van de memorie van toelichting bij de goedkeuringswet en betreffen:

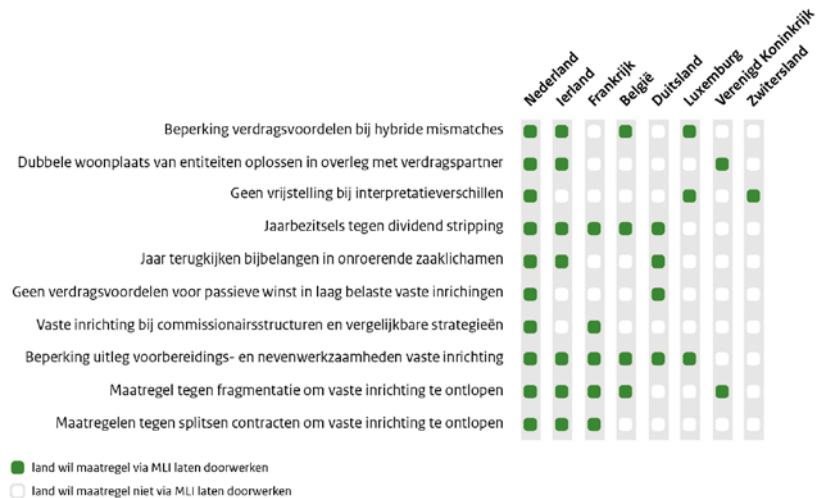
- (i) een (beperkt) voorbehoud om meer gedetailleerde bestaande verdragsbepalingen te behouden die dubbele belasting en dubbele niet-belasting voorkomen bij de toepassing van belastingverdragen in het geval van hybride entiteiten;
- (ii) een volledig voorbehoud op de zogenoemde saving clause die bepaalt dat een land zijn eigen inwoners mag belasten behoudens opgesomde artikelen uit het betreffende belastingverdrag;
- (iii) een (beperkt) voorbehoud bij de antisplitsingbepaling uit artikel 14 van het Verdrag om de «offshore»-bepalingen in de Nederlandse belastingverdragen te behouden; en
- (iv) een (beperkt) voorbehoud om bestaande bepalingen die verplichte en bindende arbitrage bevatten in de Nederlandse belastingverdragen te behouden.

De leden van de fracties van het CDA en de VVD hebben gevraagd naar de voorbehouden van andere landen. Hun aandacht gaat daarbij in het bijzonder uit naar onze grootste handelspartners. Hierover merk ik op dat bij ondertekening van het Verdrag de (voorlopige) posities van de verschillende jurisdicties kenbaar zijn gemaakt. De OESO heeft vervolgens deze (voorlopige) posities publiek toegankelijk gemaakt en schematisch

weergegeven. Deze documenten zijn te raadplegen via de website van de OESO.¹⁶

Een vereenvoudigde schematische weergave van de posities van omringende landen bij een aantal bepalingen uit het Verdrag is hieronder opgenomen (zoals ontleend aan de brief aan de Tweede Kamer over de aanpak van belastingontwijking en belastingontduiking van 23 februari 2018).¹⁷

Schema: Relevante keuzes omringende landen



Hieruit blijkt dat het ambitieniveau van Nederland verder gaat dan dat van andere landen. Wel heeft België aangegeven naar verwachting zijn voorbehoud in te zullen trekken bij de vaste-inrichtingsbepaling voor commissairstructures onder het Verdrag om deze bepaling daarmee door te laten werken in Belgische belastingverdragen.¹⁸ Het kabinet kan echter in het algemeen geen uitspraak doen over de precieze overwegingen van andere landen. Het kabinet ziet in de minder vergaande positie van andere landen geen aanleiding om de Nederlandse positie te wijzigen.

In reactie op vragen van de leden van de fractie van de VVD merk ik op dat Nederland zijn positie op voorhand kenbaar heeft gemaakt, omdat dit in het Verdrag als verplichting is opgenomen. Het Verdrag schrijft voor dat bij ondertekening van het Verdrag in ieder geval kenbaar wordt gemaakt welke bepalingen een land via het Verdrag wil laten doorwerken op zijn gedekte belastingverdragen. Verder moet worden aangegeven welke artikelen uit gedekte belastingverdragen op welke wijze door het Verdrag geraakt kunnen worden. De achtergrond hiervan is dat op deze wijze het risico wordt verkleind dat verdragspartners het oneens zijn over de gevolgen die het Verdrag op een gedekt belastingverdrag heeft. Daarnaast kan dit een indruk geven van de gevolgen van het Verdrag op het verdragenennetwerk. In dat kader heb ik de Tweede Kamer op 20 december 2017 een overzicht gestuurd (dat in de bijlage is aangepast aan latere ondertekeningen) met de potentiële gevolgen van het Verdrag op basis

¹⁶ Zie <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (zie: Signatories and Parties (MLI positions)) en voor een schematische weergave: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/application-toolkit-multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures.htm> (zie: «MLI Matching Database» en vervolgens «Matrix of Options and Reservations»).

¹⁷ Kamerstukken II, 2017/18, 25 087, nr. 188.

¹⁸ Zie de Belgische toelichting op het wetsvoorstel tot hervorming van de vennootschapsbelasting van 20 december 2017, Doc 54, 2864/001, p. 105.

van (voorlopige) posities van dat moment.¹⁹ Bij ondertekening kan worden gekozen een definitieve positie neer te leggen, een voorlopige positie in te dienen of een voorlopige positie in te dienen en die te bevestigen bij het deponeren van de akte van bekrachtiging, aanvaarding of goedkeuring. Net als veel andere landen heeft Nederland gekozen om bij ondertekening zijn voorlopige positie kenbaar te maken. Deze kan tot aan het deponeren van de akte van bekrachtiging, aanvaarding of goedkeuring nog worden gewijzigd.

De leden van de fractie van het CDA hebben gevraagd wat het betekent dat het Verdrag voorrang heeft op bilaterale verdragsbepalingen. Verder vragen zij of altijd helder zal zijn op welke artikelen of artikelleden van een bilateraal belastingverdrag de bepalingen van het Verdrag doorwerken. De bepalingen van het Verdrag waarin de BEPS-maatregelen zijn opgenomen bevatten een zogenoemde *compatibility clause*. In deze bepaling is beschreven hoe het Verdrag doorwerkt in de specifieke artikelleden of onderdelen van bepalingen van een gedekt belastingverdrag. Verder beschrijft de *compatibility clause* in een aantal gevallen wat de consequentie is als een gedekt belastingverdrag geen bepaling bevat die wordt «vervangen» door een bepaling uit het Verdrag. Deze bepalingen regelen dus de doorwerking en daarmee de voorrang van het Verdrag op gedekte belastingverdragen. Daarnaast regelt het Verdrag per BEPS-maatregel welke kennisgevingen Partijen bij het Verdrag met betrekking tot die specifieke bepaling moeten doen. Die kennisgevingen zijn bedoeld om zoveel mogelijk duidelijkheid te verschaffen over de doorwerking van het Verdrag op gedekte belastingverdragen. Dit wordt bereikt doordat verdragspartners bij een gedekt belastingverdrag beide door middel van deze kennisgevingen aangeven wat het effect van het Verdrag op dat belastingverdrag is. In bijlage II bij de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel zijn de Nederlandse (voorlopige) kennisgevingen opgenomen.

In het Verdrag is ook geregeld wat de gevolgen zijn als de kennisgevingen door de verdragspartners bij een gedekt belastingverdrag al dan niet overeenkomen. Samengevat voorziet het Verdrag in twee varianten. De eerste variant houdt in dat een bepaling doorwerkt op een gedekt belastingverdrag voor zover beide verdragspartners bij een gedekt belastingverdrag dezelfde kennisgeving doen. De tweede variant houdt in dat als de kennisgevingen van de verdragspartners van elkaar afwijken, de bepalingen uit het Verdrag voorrang hebben op bepalingen uit een gedekt belastingverdrag voor zover die daarmee onverenigbaar zijn.

De leden van de fractie van het CDA hebben gevraagd naar een reactie van het kabinet op de suggestie van de NOB om te voorzien in doorlopende teksten voor belastingverdragen waar het Verdrag op doorwerkt. Het Verdrag geldt formeel naast bestaande bilaterale belastingverdragen. Het Verdrag is niet vormgegeven als een wijzigingsprotocol. Wel past het Verdrag de diverse bilaterale verdragsrelaties aan. Het kabinet vindt het van belang dat het voor de praktijk duidelijk is wat de gevolgen zijn voor een verdragsrelatie als het Verdrag daarin doorwerkt. De Minister van Buitenlandse Zaken zal daarom voor gedekte belastingverdragen waarop het Verdrag effect heeft (na inwerkingtreding voor zowel Nederland als de desbetreffende verdragspartner) in het Tractatenblad aangeven welke bepalingen van het Verdrag op die gedekte belastingverdragen doorwerken. Hoewel hiertoe geen juridische verplichting bestaat, wil het kabinet op deze wijze inzichtelijk maken wat de gevolgen van het Verdrag zijn op gedekte belastingverdragen. Deze toezegging geldt ook voor nieuwe belastingverdragen waarop Nederland en de betreffende

¹⁹ Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 184.

verdragspartner het Verdrag van toepassing wil laten zijn. Ook als Nederland of een verdragspartner na ratificatie van het Verdrag wijzigingen aanbrengt in de voorbehouden onder het Verdrag, zal de Minister van Buitenlandse Zaken dit op dezelfde wijze kenbaar maken. Dit in reactie op vragen van de leden van de fracties van het CDA en van GroenLinks.

De leden van de fractie van D66 hebben gevraagd of de aanpassingen in de werking van het Verdrag en bijvoorbeeld het beëindigen van voorbehouden wordt gemonitord. Ook vragen deze leden of landen van plan zijn om voorbehouden later in te trekken. Daarnaast zijn zij benieuwd of een monitoring plaatsvindt bij belastingverdragen die niet onder de werking van het Verdrag vallen. Verder willen zij weten of de deelnemende partijen voornemens zijn jaarlijks de implementatie van het Verdrag en de openstaande voorbehouden te bespreken. Ook vragen zij of het kabinet verwacht dat een jaarlijkse bespreking door *peer pressure* kan bijdragen aan het terugbrengen van het aantal voorbehouden.

De landen die deelnemen aan het Inclusive Framework hebben zich gecommitteerd aan de minimumstandaarden die binnen het BEPS-project zijn afgesproken. Binnen *Working Party 1* van de OESO zal, samen met de landen die deel uitmaken van het Inclusive Framework, de implementatie van de minimumstandaarden die betrekking hebben op belastingverdragen worden gevolgd. Hierbij zal ook gekeken worden naar landen die het Verdrag niet hebben ondertekend en naar belastingverdragen die niet onder de reikwijdte van het Verdrag zijn gebracht. Wat betreft de voorbehouden bij bepalingen die niet tot de minimumstandaard behoren, zijn landen vrij om deze al dan niet te maken. Het is niet te voorspellen of landen door internationale druk geneigd zullen zijn om voorbehouden op niet verplichte onderdelen van het Verdrag in te trekken. Gezien het beperkt aantal voorbehouden en observaties bij het commentaar op het OESO-modelverdrag heeft het kabinet de verwachting dat de opname in verdragen van de in het BEPS-project ontwikkelde verdragsbepalingen in de toekomst meer navolging zal krijgen. Ik merk daarbij op dat de positie van andere landen bij het Verdrag in de meeste gevallen nog niet definitief is. Ook is het voor landen relatief eenvoudig om voorbehouden na ratificatie in te trekken of te vervangen door een voorbehoud met een beperktere strekking. Hierdoor kunnen de bepalingen waar dat voorbehoud op ziet alsnog doorwerken op de gedekte belastingverdragen van die Partij. Die doorwerking is dan uiteraard ook afhankelijk van de positie van verdragspartners bij deze gedekte belastingverdragen.

De leden van de fractie van D66 hebben gevraagd in hoeverre de impact van het Nederlandse ambitieniveau wordt geremd door voorbehouden van verdragspartners. Als reactie daarop verwijs ik naar de bijlage bij de brief van 20 december 2017 over het onderhavige wetsvoorstel, waarin de verwachte gevolgen voor de Nederlandse belastingverdragen inzichtelijk zijn gemaakt op basis van de posities van de landen die het Verdrag op dat moment ondertekend hadden.²⁰ Als bijlage bij deze nota is een aangepast overzicht gevoegd, waarin ook de (voorlopige) posities zijn verwerkt van rechtsgebieden die na verzending van deze brief het Verdrag hebben ondertekend. Uit dit overzicht blijkt dat Nederland verder wil gaan dan veel andere landen bij het laten doorwerken van bepalingen uit het Verdrag. Het gevolg hiervan is dat de inzet van het kabinet (vooral nog) niet op alle punten verwezenlijkt zal kunnen worden. De belangrijkste bepalingen van het Verdrag (de minimumstandaarden) worden wel geaccepteerd door de verdragspartners.

²⁰ Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 184.

De leden van de fractie van D66 hebben gevraagd in te gaan op eventuele veranderingen in de positie van andere deelnemende landen sinds 19 december 2017. In reactie daarop merk ik op dat het Verdrag inmiddels ook is ondertekend door Barbados, Estland, Ivoorkust, Jamaica, Kazachstan, Maleisië, Panama, Peru, Tunesië en de Verenigde Arabische Emiraten. De verwachte gevolgen voor de Nederlandse belastingverdragen van de (voorlopige) posities van alle betrokken rechtsgebieden, waaronder de hiervoor genoemde landen, zijn opgenomen in de bijlage. Dit schema is aangepast aan ondertekeningen na de brief van 20 december 2017. Voor de kenbare (voorlopige) posities van rechtsgebieden is relevant dat er tussen ondertekening en het deponeren van de akte van bekrachtiging aanvaarding of goedkeuring geen tussentijdse kennisgevingen openbaar worden gemaakt. Het kabinet kan niet aangeven in hoeverre andere deelnemende landen voornemens zijn in de toekomst voorbehouden in te trekken of te vervangen. Wel is openbaar geworden dat België, zoals eerder opgemerkt, naar verwachting het voorbehoud bij artikel 12 van het Verdrag zal intrekken.

2.3 Structuur van bepalingen in het Verdrag

De leden van de fractie van de VVD vragen bij welke landen de keuzes reeds definitief zijn en bij welke landen niet. Oostenrijk, Polen, Slovenië, de Britse Kroonbezittingen Jersey en het eiland Man, Servië, Zweden, Nieuw Zeeland en het Verenigd Koninkrijk hebben het Verdrag reeds geratificeerd. Voor deze jurisdicties zijn de keuzes dus definitief met dien verstande dat het wel mogelijk is om na ratificatie voorbehouden in te trekken of te vervangen door een voorbehoud met een minder ruime werking. Op dit moment zijn er geen andere jurisdicties die hebben aangegeven dat hun positie bij ondertekening definitief is, hoewel het Verdrag deze mogelijkheid wel biedt.

De leden van de fractie van D66 vragen naar de afwijking van de tekst van de antimisbruikbepalingen van het Verdrag ten opzichte van de teksten van die bepalingen, zoals die zijn opgenomen in de BEPS-rapporten.

Het kabinet merkt op dat de bepalingen van het Verdrag inhoudelijk overeenkomen met de voorgestelde verdragsbepalingen in de BEPS-rapporten. De doorwerking van deze bepalingen is namelijk het doel van dit Verdrag, zoals ook in de titel van het Verdrag tot uitdrukking is gebracht. Op sommige niet-inhoudelijke punten zijn er echter kleine afwijkingen. De verdragsbepalingen in de BEPS-rapporten zijn namelijk geschreven voor een bilateraal belastingverdrag, terwijl het Verdrag doorwerkt in vele bilaterale belastingverdragen die onderling kunnen verschillen. Daarbij wijkt bijvoorbeeld de gebruikte terminologie af. Zo wordt in het ene belastingverdrag de term «Convention» (verdrag) gebruikt, terwijl het andere belastingverdrag uitgaat van de term «Agreement» (overeenkomst). Om het belastingverdrag aan te duiden waar het Verdrag in doorwerkt wordt daarom de term «Covered Tax Agreement» (gedekt belastingverdrag) gebruikt. Daarnaast verwijzen de voorstellen in de BEPS-rapporten bijvoorbeeld naar de gebruikelijke nummering van artikelen in het OESO-modelverdrag. Het Verdrag verwijst niet naar artikelnummers, omdat deze nummering in de vele bilaterale belastingverdragen niet hetzelfde is. Dit doet er evenwel niet af dat de bepalingen van het Verdrag inhoudelijk overeenkomen met de corresponderende BEPS-voorstellen.

3. De inhoud van het Verdrag in vogelvucht

3.1 Deel I: De werkingsfeer en interpretatie van uitdrukkingen (artikelen 1 en 2)

Belastingverdragen onder de werking van het Verdrag brengen (artikel 1 en 2 van het Verdrag)

De leden van de fractie van de VVD hebben vragen gesteld over de belastingverdragen die Nederland en andere landen hebben «aangemeld» onder het Verdrag. Ook de leden van de fracties van het CDA, GroenLinks, de PVV, de SP en D66 vragen daarnaar.

Het uitgangspunt van het kabinet is om de verdragsgerelateerde BEPS-uitkomsten te laten doorwerken op het hele Nederlandse netwerk van belastingverdragen. Het kabinet wil daarom in beginsel alle Nederlandse belastingverdragen ter vermijding van dubbele belasting naar het inkomen (en vermogen) onder de werking van het Verdrag brengen. Een aantal belastingverdragen heeft Nederland vooralsnog niet aangemeld. Dit betreft de belastingverdragen met België, Brazilië, Bulgarije, Denemarken, Ierland, Oekraïne, Polen, Spanje en Zwitserland. Bij deze verdragen worden om pragmatische redenen de voorstellen uit het BEPS-project meegenomen in de lopende onderhandelingen. Dit in reactie op vragen van de leden van de fracties van het CDA, GroenLinks, D66 en de SP. Deze benadering wordt ook gesuggereerd in het *Explanatory Statement* bij het Verdrag.²¹ Het voordeel van deze aanpak is dat de BEPS-uitkomsten bij deze onderhandelingen in de doorlopende tekst van het desbetreffende belastingverdrag worden opgenomen. Ik verwacht – gegeven de stand van de onderhandelingen – niet dat dit betekent dat de BEPS-uitkomsten voor deze verdragsrelaties veel later van kracht zullen worden dan bij aanmelding van deze belastingverdragen onder het Verdrag. Wat betreft Brazilië is hierbij relevant dat dit land het Verdrag niet heeft ondertekend. De inzet van Nederland – de leden van de fracties van D66 en de SP vragen hiernaar – wijkt bij de diverse onderhandelingen niet af van de voorgestelde positie bij het Verdrag. Dat biedt echter, net als bij toepassing van het Verdrag, niet de garantie dat alle door Nederland voorgestelde BEPS-uitkomsten zullen doorwerken in die verdragsrelaties. Dit hangt af van de vraag in hoeverre de desbetreffende verdragspartners deze BEPS-uitkomsten accepteren. Bij Denemarken en Oekraïne hebben de onderhandelingen inmiddels geleid tot de ondertekening van wijzigingsprotocollen, waarin bepalingen uit het BEPS-project zijn verwerkt.²² Met Algerije heeft Nederland een nieuw belastingverdrag ondertekend, waarin eveneens bepalingen uit het BEPS-project zijn verwerkt.²³ Het uitgangspunt om zoveel mogelijk belastingverdragen onder de toepassing van het Verdrag te willen brengen met uitzondering van belastingverdragen waarover onderhandelingen lopen, wijkt niet af van de inzet die in de brief van 28 oktober 2016 is voorgesteld.²⁴

In antwoord op vragen van de leden van de fractie van het CDA over de onderhandelingen met Zwitserland en België, kan worden opgemerkt dat deze zich in een vergevorderd stadium bevinden. Met Zwitserland is onderhandeld over een wijzigingsprotocol waarin BEPS-maatregelen zijn opgenomen. Dit wijzigingsprotocol met Zwitserland wordt naar verwachting binnen afzienbare tijd ondertekend. Gegeven de stand van de

²¹ Paragraaf 23 van het *Explanatory Statement*.

²² Trb. 2018, 61 en Trb. 2018, 40.

²³ Trb. 2018, 65.

²⁴ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 135.

onderhandelingen met België, verwacht het kabinet ook daar binnen afzienbare tijd tot een akkoord te komen. Als blijkt dat dit niet het geval is en als het voor een snelle doorwerking van de BEPS-uitkomsten praktischer lijkt om deze belastingverdragen onder de reikwijdte van het Verdrag te brengen, kunnen deze belastingverdragen alsnog worden aangemeld.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar het effect van de insteek van andere verdragspartners wat betreft het aanmelden van belastingverdragen. In reactie daarop merk ik op dat van de 81 verdragsrelaties die Nederland heeft aangemeld voor het Verdrag, 51 verdragspartners het Verdrag hebben ondertekend en daarbij het belastingverdrag met Nederland hebben aangemeld.²⁵ Ik verwijs naar het bij deze nota gevoegde overzicht van de Nederlandse belastingverdragen waar de bepalingen van het Verdrag naar verwachting op zullen doorwerken. De 30 verdragsrelaties die Nederland bij ondertekening heeft aangemeld maar waarbij geen «match» tot stand is gekomen, betreffen belastingverdragen met landen die het Verdrag niet hebben ondertekend.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de inzet van andere landen wat betreft het aantal aangemelde belastingverdragen. Daarbij bestaat een wisselend beeld. Dit is deels te verklaren door het verschil in omvang van het verdragen-netwerk van de verschillende landen. Zo zijn de meeste belastingverdragen aangemeld door het Verenigd Koninkrijk (119 belastingverdragen) dat ook een omvangrijk verdragen-netwerk heeft. Curaçao heeft het kleinste aantal verdragen aangemeld (2 belastingverdragen). Voor Curaçao zijn echter niet meer belastingverdragen van toepassing. Daarnaast zijn er vermoedelijk ook landen die kiezen om zoveel mogelijk belastingverdragen via bilaterale onderhandelingen aan te passen. Een overzicht van het aantal aangemelde belastingverdragen door de ondertekenaars tot dusver is als bijlage bij deze nota gevoegd.

Het kabinet kan niet ingaan op de afwegingen van andere landen om meer of minder belastingverdragen aan te melden. Wel merk ik nogmaals op dat relevant is dat de inzet van landen bij het voldoen aan de minimumstandaarden van het BEPS-project onderworpen zal zijn aan een «peer review».

3.2 Deel II: Hybride mismatches (artikelen 3, 4 en 5)

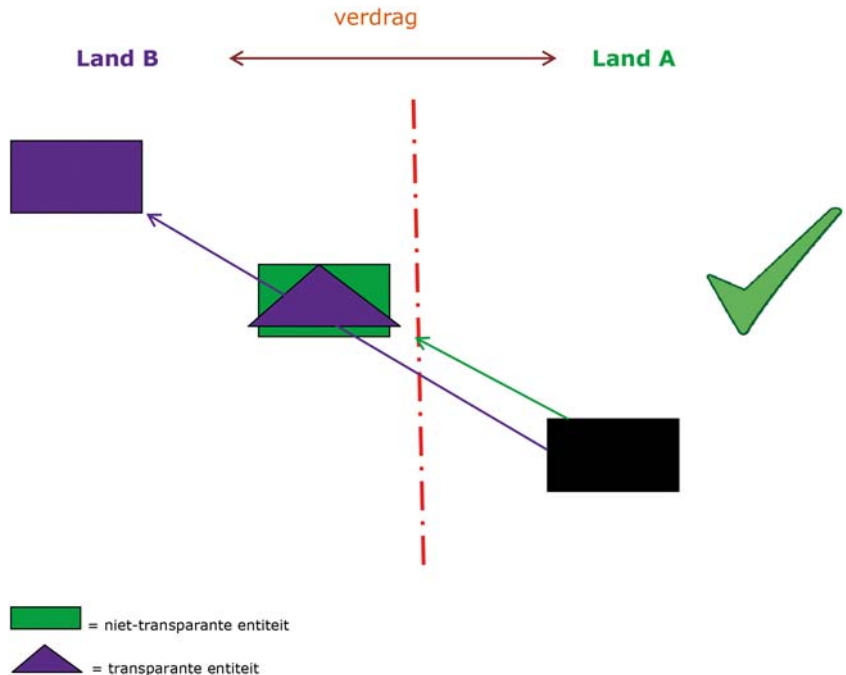
Hybride entiteiten (artikel 3 van het Verdrag)

Artikel 3 bevat regels over de toepassing van belastingverdragen bij situaties met hybride entiteiten. De leden van de fracties van het CDA en GroenLinks hebben gevraagd om een nadere toelichting, waarbij de leden van het CDA hebben gevraagd om voorbeelden. Met artikel 3, eerste lid, van het Verdrag, wordt beoogd om zowel dubbele belasting als dubbele niet-belasting te voorkomen bij situaties van hybride entiteiten.

De bepaling voorkomt dubbele belasting in het volgende voorbeeld.

²⁵ Nederland heeft hierbij 82 belastingverdragen aangemeld (voor Zambia is zowel het oude als nieuwe belastingverdrag aangemeld).

Voorbeeld 1: het voorkomen van dubbele belasting

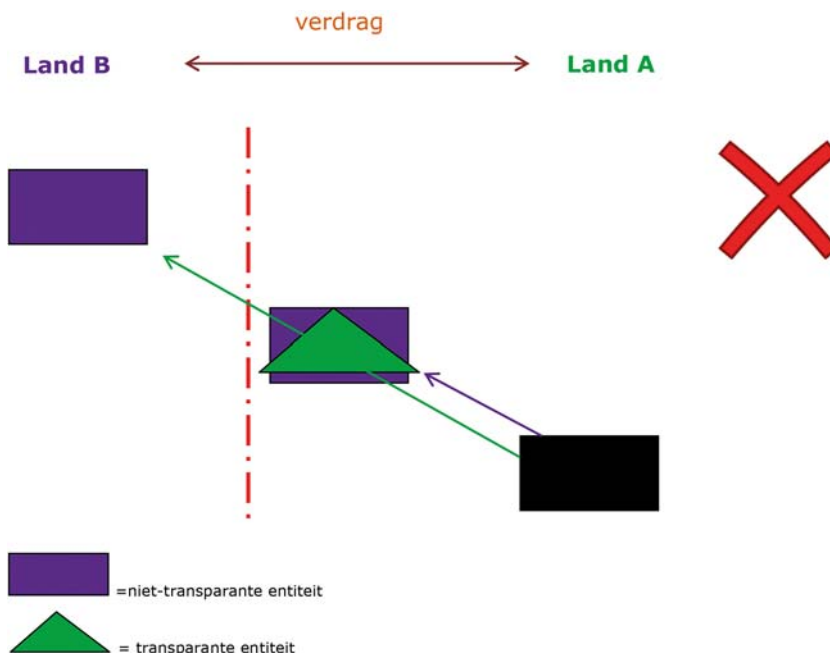


In dit voorbeeld betaalt een lichaam in land A een royalty aan een hybride entiteit in land B. Land A beschouwt de hybride entiteit als een (niet-transparant) lichaam dat in land A als belastingplichtige zou worden aangemerkt. Land B rekent de inkomsten toe aan de achterliggende rechthebbende(n) en beschouwt de entiteit dus als «transparant». In land A geldt een nationaal bronheffingsstarief van 10% op royalty's, maar in het belastingverdrag met land B is afgesproken dat het heffingsrecht over de royalty volledig toekomt aan het «woonland» van de ontvanger van de royalty. Dit geldt echter alleen voor «inwoners» van land A en/of land B, waar volgens het belastingverdrag alleen sprake van is als zij «liable to tax» zijn (artikel 4 van het OESO-modelverdrag). De royalty wordt echter in land B niet voor de belastingheffing in aanmerking genomen bij de persoon die land A als ontvanger ziet, maar land B neemt dit inkomen wel voor de belastingheffing in aanmerking bij de achterliggende rechthebbende(n).

Uit artikel 3, eerste lid, van het Verdrag volgt – kort gezegd – dat het verdragsvoordeel wordt toegekend, omdat het inkomen dat wordt ontvangen door of door middel van de hybride entiteit in land B voor de belastingheffing wordt aangemerkt als inkomen van een inwoner van land B (namelijk als inkomen van de achterliggende rechthebbende(n)).

Met artikel 3, lid 1, van het Verdrag wordt echter ook dubbele niet-belasting voorkomen in het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 2: het voorkomen van dubbele niet-belasting



In dit voorbeeld behandelt land A de hybride entiteit als transparant en beschouwt de achterliggende belanghebbende(n) dus als ontvanger. Als dat een belaste entiteit in land B is, zou land A het belastingverdrag toepassen. Land B ziet de hybride entiteit echter als de ontvanger en betreft het inkomen niet bij de achterliggende belanghebbende(n). Deze situatie zou er dus in resulteren dat land A door het belastingverdrag in zijn bronheffingsrechten wordt beperkt, terwijl het inkomen niet in land B in de belastingheffing wordt betrokken.

Uit artikel 3, eerste lid, van het Verdrag volgt nu – kort gezegd – dat het belastingverdrag (in dit voorbeeld) land A niet beperkt in zijn nationale heffingsrecht (de 10% bronheffing), omdat de royalty wordt ontvangen door of door middel van de hybride entiteit en de royalty in land B voor de belastingheffing niet wordt aangemerkt als inkomen van een inwoner van dat land. Een vergelijkbare oplossing wordt bereikt in situaties waarin de hybride entiteit in een derde staat is gevestigd.

De leden van de fracties van het CDA, GroenLinks en de SP hebben vragen gesteld over het beperkte voorbehoud van Nederland om bestaande gedetailleerde hybride-entiteitenbepalingen te behouden. Het gaat hierbij concreet om het behouden van bestaande bepalingen in de belastingverdragen met Japan, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten.²⁶ Deze bepalingen regelen in essentie hetzelfde als de in het Verdrag opgenomen bepaling uit het BEPS-project en zijn daarmee net zo effectief als de hybride-entiteitenbepaling in het Verdrag. Voor bepaalde situaties kunnen de bestaande bepalingen echter meer maatwerk bieden. In de verdragen met het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten is bijvoorbeeld een regeling getroffen waarmee bevoegde autoriteiten de mogelijkheid hebben om (vrijgestelde) pensioenfondsen toch verdragsvoordelen toe te kennen als dat door onverkorte toepassing van de hybride-entiteitenbepaling niet zou kunnen. De beperkte opname in het

²⁶ Een verwijzing naar de concrete bepalingen is opgenomen in het beperkte voorbehoud dat is opgenomen als bijlage bij de memorie van toelichting, Kamerstukken II, 2017/18, 34 853 (R2096), nr. 3, p. 50 en 51.

Nederlands verdragennetwerk van dergelijke gedetailleerde bepalingen hangt samen met de voorkeuren van onze verdragspartners en de mate waarin de problematiek rond hybride entiteiten speelt in relatie tot die verdragspartner. Dit in reactie op vragen van leden van de fractie van GroenLinks.

Deze bepalingen doen niet af aan het beleidsbesluit over kwalificaties van buitenlandse rechtsvormen en houden geen verband met een voordeel in de uitvoering, merk ik op in reactie op een vraag van de leden van de fractie van het CDA.

De leden van de fractie van de SP vragen of er situaties van hybride mismatches denkbaar zijn die tot dubbele niet-heffing leiden, maar die niet worden geregeld in de (gedetailleerde) hybride-entiteitenbepalingen. Ik merk op dat er – zoals uiteengezet in het rapport bij BEPS-actiepunt 2 – vele situaties denkbaar zijn van hybride mismatches. De meeste situaties die in het rapport bij BEPS-actiepunt 2 (hybride mismatches) beschreven zijn, betreffen situaties waarbij een aftrek wordt geclaimd in het ene land terwijl in het andere land dit inkomen (vanwege een hybride mismatch) niet wordt belast. Omdat een belastingverdrag heffingsrechten verdeelt en geen belastingplicht creëert, kunnen deze situaties niet worden opgelost in belastingverdragen. Om dergelijke hybride mismatches op het gebied van nationaal belastingrecht op te lossen, is binnen de EU ATAD1 en ATAD2 aangenomen. Ook is in een eerder stadium al de Moederdochterrichtlijn aangepast, hetgeen voor Nederland is verwerkt in het huidige artikel 13, zeventiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.²⁷

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de Nederlandse verdragsinzet ten aanzien van het opnemen van een bepaling over hybride entiteiten. Nederland zal de in het rapport bij BEPS-actie 2 voorgestelde en in het OESO-modelverdrag opgenomen hybride-entiteitenbepaling aan onze verdragspartners voorstellen. Nederland heeft in het verleden gepleit voor een juridische basis om de verdragstoeppassing bij situaties van hybride entiteiten op te lossen. Het kabinet is tevreden dat ook in het OESO-modelverdrag een dergelijke juridische basis is opgenomen.

MAP-tiebreaker (artikel 4 van het Verdrag)

De leden van de fracties van de VVD en het CDA hebben vragen gesteld over artikel 4 van het Verdrag. Die bepaling bevat de zogenoemde corporate-tiebreaker op basis van onderling overleg (hierna: MAP-tiebreaker). Dit is een regel om te voorkomen dat een entiteit voor het belastingverdrag wordt beschouwd als inwoner van beide verdragspartners. De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de corporate-tiebreaker in OESO-verband is herzien en waarom de MAP-tiebreaker volgens het kabinet beter is. Met de leden van de fractie van het CDA vragen zij verder waarom het kabinet nu al kiest voor de MAP-tiebreaker. De leden van de fractie van het CDA vragen ook of het mogelijk is de MAP-tiebreaker alleen in relatie tot bepaalde landen te laten gelden. De leden van de fractie van de VVD vragen naar het draagvlak voor deze MAP-tiebreaker en de motieven van landen om al dan niet voor deze bepaling te kiezen. Verder vragen deze leden waarom niet gekozen is voor een objectieve corporate-tiebreaker en waarom niet een voorbehoud is gemaakt bij deze bepaling.

²⁷ Richtlijn 2015/121/EU van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2015, L 21).

Het kabinet kiest voor de doorwerking van de MAP-tiebreaker op de Nederlandse gedekte belastingverdragen. Achtergrond hiervan is dat dit Nederland en zijn verdragspartners in staat stelt om misbruiksituaties te bestrijden waarbij entiteiten met een dubbele woonplaats zijn betrokken. De MAP-tiebreaker biedt Nederland en zijn verdragspartners de mogelijkheid om daarbij met meer factoren rekening te houden dan enkel de plaats van feitelijke leiding als doorslaggevend criterium bij een dubbele woonplaats. In veel van zulke gevallen is ook niet de plaats van feitelijke leiding als zodanig het discussiepunt, maar veeleer de reden en de gevolgen van het zijn van inwoner van een van de verdragsluitende staten. In het rapport bij BEPS-actie 6 is aangegeven dat veel landen hebben geconcludeerd dat een entiteit met een dubbele woonplaats vaak verband houdt met belastingontwijkingstructuren. Dit vormde aanleiding om de MAP-tiebreaker die al sinds 2008 als alternatief in het commentaar bij het OESO-modelverdrag gepresenteerd stond, op te nemen in de nieuwe versie van het OESO-modelverdrag.

De MAP-tiebreaker is geen onderdeel van de minimumstandaard en Partijen bij het Verdrag kunnen kiezen om een volledig voorbehoud te maken bij deze bepaling. Een groot deel van de landen die het Verdrag hebben ondertekend doet dit ook. Zoals eerder opgemerkt in deze nota, kan het kabinet niet ingaan op de achtergrond van posities van andere landen. In antwoord op vragen van de leden van de fractie van het CDA merk ik op dat het mogelijk is om bepaalde beperkte voorbehouden te maken. Het effect van die voorbehouden is dat de MAP-tiebreaker niet doorwerkt op gedekte belastingverdragen die al bepaalde typen corporate-tiebreaker-bepalingen bevatten. Het is echter niet mogelijk om per gedekt belastingverdrag te kiezen voor het wel of niet laten doorwerken van de MAP-tiebreaker uit het Verdrag. Door geen voorbehoud te maken biedt Nederland deze bepaling dus aan al zijn verdragspartners bij de door Nederland aangemelde belastingverdragen aan.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de gevolgen van de MAP-tiebreaker voor belastingplichtigen. Zo vragen deze leden wat de MAP-tiebreaker betekent voor de rechtszekerheid en welke stappen het kabinet zet om belastingplichtigen zekerheid te geven. Verder vragen deze leden naar de situatie voor belastingplichtigen in de periode dat de bevoegde autoriteiten nog geen overeenstemming hebben bereikt over de woonplaats. Ook vragen deze leden hoe wordt omgegaan met een dubbele woonplaats die ontstaat als gevolg van vestigingsplaatsficties in wetgeving van verdragspartners.

Op grond van de MAP-tiebreaker hebben belastingplichtigen in beginsel geen recht op verdragsvoordelen zolang de bevoegde autoriteiten geen overeenstemming hebben bereikt over één verdragswoonplaats. Tot aan het moment van die overeenstemming bestaat dan dus onzekerheid. De bevoegde autoriteiten hebben op grond van deze bepaling echter de mogelijkheid om vast te stellen tot welke verdragsvoordelen een belastingplichtige tot het moment van overeenstemming wel recht hebben. Belastingplichtige hebben na afronding van de overlegprocedure zekerheid zolang de feiten en omstandigheden ongewijzigd blijven. In die zin leidt de MAP-tiebreaker tot een resultaat dat meer zekerheid biedt dan een corporate-tiebreaker die de doorslag geeft aan de plaats waar de feitelijke leiding van een entiteit zich bevindt. Dat criterium is immers ook niet altijd eenduidig, terwijl overeenstemming tussen bevoegde autoriteiten over de woonplaats dat wel is.

Op basis van de ervaring die Nederland heeft met de MAP-tiebreaker, die al in circa 20 Nederlandse belastingverdragen voorkomt, verwacht het kabinet niet dat bonafide belastingplichtigen lange tijd in onzekerheid zullen blijven. In vrijwel alle gevallen waarin een overlegprocedure is gestart, is binnen een kort tijdsbestek overeenstemming bereikt over de woonplaats. Het OESO-commentaar schrijft voor dat de bevoegde autoriteiten zo spoedig mogelijk in overleg treden om tot een oplossing te komen bij MAP-tiebreakerzaken. Nederland zet zich daar dan ook voor in. Het kabinet vertrouwt erop dat andere landen die kiezen voor de MAP-tiebreaker dit ook ter harte nemen. Bovendien is de procedure voor onderling overleg onderworpen aan het peer-review-proces van BEPS-actie 14. Dit is een voortdurend proces voor het verbeteren van geschillenbeslechting onder de belastingverdragen. Het kabinet ziet daarom geen aanleiding om nu een voorbehoud te maken bij deze bepaling om die eventueel op een later moment te laten vervallen.

De dubbele woonplaats van een entiteit kan ontstaan vanwege oprichting naar het recht van een land, terwijl de feitelijke leiding van die entiteit zich in een ander land bevindt. Nederland kent in zijn nationale wetgeving ook bepalingen op grond waarvan naar Nederlands recht opgerichte lichamen geacht worden inwoner te zijn van Nederland. In veel belastingverdragen geeft de corporate-tiebreaker in die gevallen de doorslag aan het land waar de feitelijke leiding van een entiteit zich bevindt. Op grond van de MAP-tiebreaker uit het Verdrag trachten de bevoegde autoriteiten in die situaties in onderling overleg een verdragswoonplaats bepalen. Daarbij worden de plaats van feitelijke leiding, de plaats van oprichting en andere relevante factoren, zoals de beweegreden achter de vestigingsplaats, in ogenschouw genomen.

In dit verband wordt nog opgemerkt dat onduidelijkheid kan bestaan over situaties waarin op basis van een bestaande MAP-tiebreaker in een gedekt belastingverdrag overeenstemming is bereikt over één woonplaats als deze bepaling wordt «vervangen» door de MAP-tiebreaker uit het Verdrag. Dit kan bijvoorbeeld spelen als verdragsluitende rechtsgebieden bij een gedekt belastingverdrag kiezen voor de MAP-tiebreaker en geen voorbehoud maken ter behoud van bestaande MAP-tiebreakerbepalingen. De doorwerking van de MAP-tiebreaker uit het Verdrag op een gedekt belastingverdrag vormt naar het oordeel van het kabinet in beginsel geen reden om overeenkomsten die op basis van een «oude» MAP-tiebreaker zijn overeengekomen te herzien of ter discussie te stellen, mits feiten en omstandigheden ongewijzigd blijven. Het uitgangspunt (overeenstemming tussen bevoegde autoriteiten) onder de MAP-tiebreaker uit het Verdrag is immers hetzelfde als onder vergelijkbare bepalingen die worden «vervangen».

3.3 Deel III: Verdragsmisbruik (artikelen 6, 7, 8, 9, 10 en 11)

Preambule – minimumstandaard (artikel 6 van het Verdrag)

De leden van de fractie van de VVD vragen voor welke belastingverdragen de toevoeging van de in het Verdrag opgenomen preambule noodzakelijk was. Hierover merkt het kabinet op dat de in het rapport bij BEPS-actie 6 opgenomen preambule een minimumstandaard is. In deze preambule wordt gewezen op het doel van belastingverdragen om dubbele belasting te voorkomen zonder daarbij mogelijkheden te creëren voor niet-belasting of beperkte belasting door belastingontwijking of belastingontduiking. De preambule uit het Verdrag bevat ook een expliciete verwijzing naar *treaty-shopping*-structuren. Om te voldoen aan de minimumstandaard was het nodig om aan te geven dat Nederland deze preambule wil laten

doorwerken in alle door Nederland onder het Verdrag aangemelde belastingverdragen.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe het kabinet duiding gaat geven aan de wens om de economische betrekkingen met andere verdragspartners verder te ontwikkelen en de samenwerking op het gebied van belastingen te versterken. In reactie hierop wordt opgemerkt dat Nederland met het overeenkomen van belastingverdragen beoogt de economische betrekkingen met verdragspartners verder te ontwikkelen. Het sluiten van belastingverdragen stimuleert grensoverschrijdende investeringen en de ontplooiing van grensoverschrijdende activiteiten, omdat op basis van wederkerigheid dubbele belasting wordt voorkomen. Duidelijke regels over de verdeling van heffingsrechten bieden rechtszekerheid aan internationaal opererende bedrijven en natuurlijke personen en kunnen bijdragen aan het verminderen van administratieve lasten. Dit bevordert de aantrekkelijkheid van het fiscale vestigingsklimaat in beide landen en zorgt voor een intensivering van economische betrekkingen.

Een ander doel van belastingverdragen is om het ontwijken en ontduiken van belastingen te voorkomen. In belastingverdragen worden daarom antimisbruikbepalingen opgenomen en voorzieningen getroffen voor administratieve samenwerking in de vorm van fiscale informatie-uitwisseling en bijstand bij invordering. Door in de preambule van een belastingverdrag op te nemen dat landen de samenwerking op het gebied van belastingen willen versterken, wordt ook dit doel van het belastingverdrag verduidelijkt, hetgeen relevant kan zijn bij de uitleg van het belastingverdrag.

Voorkoming verdragsmisbruik – minimumstandaard (artikel 7 van het Verdrag)

De leden van verschillende fracties hebben diverse vragen gesteld over de algemene antimisbruikbepalingen in het Verdrag. Bij de beantwoording zal eerst worden ingegaan op specifieke vragen over de principal purposes test (PPT) en over de limitation-on-benefits-bepaling (LOB). Vervolgens zal antwoord worden gegeven op vragen over de keuze die Nederland heeft gemaakt en de afwegingen die daarbij een rol hebben gespeeld. Daarna komt een aantal vragen aan bod over de gevolgen van deze keuze.

De PPT ontzegt de voordelen van een belastingverdrag wanneer het redelijk is aan te nemen dat het verkrijgen van deze voordelen een van de voornaamste doelen was van een constructie of transactie die direct of indirect tot dat voordeel heeft geleid. De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet of de PPT betrekking heeft op alle mogelijke verdragsvoordelen. Dat is inderdaad het geval. Uit het rapport bij BEPS-actie 6 en uit het commentaar bij het OESO-modelverdrag blijkt dat met de term voordelen wordt gedoeld op alle beperkingen die het belastingverdrag aanbrengt op de heffingsrechten van de verdragsluitende rechtsgebieden.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen hoe bij de PPT kan worden bepaald, of gekwantificeerd, wat het hoofddoel is van een constructie of transactie, hoe onderscheid gemaakt wordt tussen hoofddoelen en subdoelen en wat er gebeurt als het verkrijgen van verdragsvoordelen niet een hoofddoel maar een subdoel is. De leden van de fractie van de VVD vragen of niet gekozen had kunnen worden voor een principal purpose test in plaats van een principal purposes test en of dat niet een meer trefzekere optie was geweest die ook meer rechtszekerheid zou bieden.

Het kwantificeren van een doel als hoofddoel en het aanbrengen van een rangorde binnen die hoofddoelen is niet eenvoudig en hangt altijd af van feiten en omstandigheden. Daarom hadden de deelnemers aan het BEPS-project een voorkeur voor een toets waarbij moet worden beoordeeld of het verkrijgen van de verdragsvoordelen een van de hoofddoelen is. Hiermee wordt voorkomen dat, in gevallen waarin meer hoofddoelen worden vastgesteld, de bepaling niet zou werken. Een zekere rangorde tussen de hoofd- en subdoelen van een constructie of transactie moet echter mogelijk zijn. Is het verkrijgen van de verdragsvoordelen niet een van de hoofddoelen van een constructie of transactie dan staat de bepaling de toekenning van deze verdragsvoordelen niet in de weg. Een keuze voor een bepaling waarin slechts één hoofddoel in aanmerking wordt genomen zou, juist omdat dat zo moeilijk is vast te stellen, niet trefzekerder zijn geweest en ook niet tot meer rechtszekerheid hebben geleid.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe wordt voorkomen dat de verdragspartner die de bepaling toepast, geen rekening hoeft te houden met de economische en reële activiteiten van het bedrijf in Nederland. Hoe wordt voorkomen dat de prikkel voor het andere verdragsland bijzonder groot zal zijn om Nederland aan te wijzen als een niet-coöperatief land en welke waarborgen zijn voorzien om te voorkomen dat men in Nederland of daarbuiten, de PPT dusdanig breed zal interpreteren dat het reële bedrijfsleven geraakt wordt, vragen zij.

Bij geldstromen van verdragspartners naar Nederland leggen belastingverdragen vaak een beperking op aan de heffingsrechten van het andere land (het bronland). Het is in die gevallen inderdaad het bronland dat de PPT kan toepassen. De strekking van de bepaling is dat het bronland daarbij rekening houdt met de economische activiteiten van de ontvanger en zich de vraag moet stellen of de betaling voldoende verband houdt met reële bedrijfsactiviteiten. Ook bij de toepassing van dit artikel bestaat de mogelijkheid om op verzoek een procedure voor onderling overleg te starten wanneer de bevoegde autoriteiten in Nederland zouden menen dat de verdragspartner deze bepaling niet juist heeft toegepast. Bij de toepassing van de PPT speelt de vraag of Nederland aangemerkt wordt als een niet-coöperatief land geen rol.

In het verlengde van deze vragen werpen de leden van de fractie van de VVD de vraag op waarom er niet voor gekozen is de PPT meer in te kaderen, bijvoorbeeld door het opstellen van een lijst van ficties wanneer men niet aan de PPT zou voldoen. Zou deze mogelijkheid kunnen zorgen voor meer effectiviteit en begrijpelijkheid en voorts meer rechtszekerheid kunnen bieden, vragen deze leden zich af. In het rapport bij BEPS-actie 6 en in het commentaar bij het OESO-modelverdrag zijn bij deze bepaling voorbeelden opgenomen. Tijdens de vele discussies hierover is gebleken dat het niet mogelijk is een beter kader te bieden. Het opstellen van een lijst van ficties wanneer men niet aan de PPT zou voldoen zou in feite neerkomen op het opnemen van een alternatieve LOB.

Nederland heeft bij ondertekening van het Verdrag gekozen voor uitsluitend de PPT als algemene antimisbruikmaatregel. De leden van de fracties van de VVD, het CDA, GroenLinks, D66 en de SP vragen deze keuze uit te leggen. De leden van de fractie van de VVD hebben gevraagd wat de verschillen zijn tussen PPT en LOB en of een LOB meer rechtszekerheid biedt. De leden van de fractie van de SP willen weten of een LOB misbruik het meest effectief voorkomt.

Zoals toegelicht in de brief van 28 oktober 2016, heeft het kabinet met de PPT gekozen voor één eenvoudige bepaling waarmee direct voldaan wordt aan de minimumstandaard om verdragsmisbruik effectief te bestrijden.²⁸ Deze bepaling biedt vanwege de open norm de flexibiliteit om diverse vormen van misbruik te bestrijden en tegelijkertijd economisch reële situaties te ontzien. De LOB is daarentegen een complexe bepaling waarbij de verdragsvoordelen uitsluitend worden toegekend wanneer de belastingplichtige voldoet aan een aantal concreet beschreven voorwaarden. Deze voorwaarden gaan uit van (statische) veronderstellingen die niet altijd recht doen aan de werkelijkheid, waardoor ofwel misbruik niet wordt bestreden ofwel «overkill» ontstaat. Om dergelijke «overkill» te voorkomen wordt in vrijwel alle varianten van een LOB, en ook in de LOB die is opgenomen in het Verdrag, een zogenoemde vangnetbepaling opgenomen. Deze bepaling regelt dat de voordelen toch worden toegekend wanneer de bevoegde autoriteiten bepalen dat het toekennen van die voordelen niet in strijd zou komen met de bedoeling van het belastingverdrag. In het Verdrag is die bepaling te vinden in artikel 7, twaalfde lid. Bovendien moet de binnen het BEPS-project uitgewerkte (vereenvoudigde) LOB volgens de minimumstandaard worden aangevuld met een PPT. Hierdoor worden de verdragsvoordelen, ook als wel aan de formele voorwaarden wordt voldaan, niet toegekend wanneer het hoofddoel of een van de hoofddoelen van een constructie of transactie was gericht op het verkrijgen van deze voordelen. Het veronderstelde voordeel van rechtszekerheid bij een LOB wordt tenietgedaan door de hiervoor besproken open normen. De andere invulling van de minimumstandaard – de gedetailleerde LOB in combinatie met een antidoorstroombepaling – is niet uitgewerkt in BEPS-actie 6 en ook niet in het Verdrag. Hierdoor bestaat onzekerheid of verdragsmisbruik wel op een effectieve wijze wordt bestreden en of daadwerkelijk wordt voldaan aan de minimumstandaard.

Het kabinet heeft daarom de voorkeur voor de PPT. Deze keuze sluit bovendien aan bij de grote internationale meerderheid van 69 van de 82 jurisdicties die tot nu toe door ondertekening te kennen hebben gegeven zich aan het Verdrag te willen binden. Slechts 13 jurisdicties kiezen voor een combinatie van een LOB met een PPT²⁹; geen van de jurisdicties kiest voor de combinatie van een gedetailleerde LOB met een antidoorstroombepaling.

De leden van de fractie van de SP vragen of het kabinet een voorbeeld kan geven van een LOB en hoe een vereenvoudigde LOB eruit ziet vergeleken met een «normale» LOB. Daarnaast vragen zij het kabinet te reflecteren op de wijze waarop de LOB is vormgegeven in het Verdrag. De vormgeving van de LOB in het Verdrag is in grote mate gebaseerd op de LOB die Verenigde Staten heeft ontwikkeld. Het kabinet vindt de daarin gebruikte criteria niet onbegrijpelijk. Zij toetsen de reële aanwezigheid van een bedrijf in het land van de verdragspartner of wegen andere factoren die misbruik minder waarschijnlijk maken.

De leden van de fracties van het CDA en de VVD vragen waarom een gedetailleerde LOB in combinatie met een antidoorstroombepaling, niet is uitgewerkt in het Verdrag en het betreffende BEPS-rapport. Toen gaandeweg het traject rond BEPS-actie 6 duidelijk werd dat een zeer grote meerderheid van de betrokken landen een voorkeur zou hebben voor een PPT leek het niet verstandig veel energie te steken in het vinden van consensus over een gedetailleerde LOB. Bovendien was er internationaal

²⁸ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 135.

²⁹ Dit betreffen Argentinië, Armenië, Bulgarije, Chili, Colombia, India, Indonesië, Mexico, Rusland, Senegal, Slowakije en Uruguay.

niet veel ervaring met antidoorstroombepalingen die als voorbeeld voor een dergelijke bepaling konden dienen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het mogelijk is later te wisselen tussen de drie genoemde opties. Een rechtsgebied kan niet terugkomen op een definitieve keuze voor de PPT. Het is wel mogelijk om later in aanvulling daarop te kiezen voor de (vereenvoudigde) LOB uit het Verdrag door het doen van een aanvullende kennisgeving. Een Partij die heeft gekozen voor de combinatie van een gedetailleerde LOB met een antidoorstroombepaling en op grond daarvan een voorbehoud heeft gemaakt bij de PPT kan op een later moment dat voorbehoud intrekken. Het gevolg hiervan is dat de PPT alsnog kan doorwerken op de gedekte belastingverdragen van die Partij.

De leden van de fractie van het CDA vragen ook wat er gebeurt als twee landen bij artikel 7 voor verschillende opties kiezen. Omdat geen enkel rechtsgebied heeft gekozen voor een volledig voorbehoud op de PPT is deze vraag slechts relevant voor gevallen waarin een van de verdragspartners bij een gedekt belastingverdrag gekozen heeft voor een LOB in combinatie met de PPT. Bij dergelijke situaties is de hoofdregel dat enkel de PPT geldt in de betreffende verdragsrelatie. Er zijn rechtsgebieden die niet voor de LOB hebben gekozen, maar op grond van het Verdrag wel een (al dan niet asymmetrische) toepassing van de LOB toestaan als de andere verdragspartner bij een gedekt belastingverdrag wel voor een LOB heeft gekozen.

De leden van de fractie van de VVD vragen nog of het doel van de artikelen 8 tot en met 15 niet ondervangen kan worden door een algemene antimisbruikbepaling, respectievelijk een maatregel uit artikel 7 van het Verdrag. Bij de genoemde artikelen bestond er overeenstemming dat het beter is om deze situaties expliciet te regelen, omdat er onvoldoende vertrouwen bestond dat een algemene antimisbruikmaatregel geschikt zou zijn om deze specifieke situaties aan te pakken. Bij de situaties die worden gedekt door artikel 14 (het opsplitsen van contracten) bestond de gedachte dat deze ook bestreden zouden kunnen worden door de PPT, maar dat het evengoed mogelijk is om dergelijk misbruik expliciet te adresseren.

De leden van de fractie van GroenLinks merken op dat voor een aantal Nederlandse verdragen bestaande antimisbruikbepalingen zullen vervallen. Deze leden vragen of hier ook bepalingen tussen zitten die niet op een vergelijkbare manier in het Verdrag terecht zijn gekomen. Met de zogenoemde *compatibility clauses* wordt per bepaling geregeld hoe het Verdrag doorwerkt op bepalingen uit gedekte belastingverdragen, bijvoorbeeld of een bepaling als het ware wordt «vervangen» en wat er bijvoorbeeld gebeurt bij het ontbreken van een (antimisbruik)bepaling. Uit de *compatibility clause* van artikel 7, tweede lid, van het Verdrag, volgt dat alleen bepalingen met dezelfde strekking als de PPT worden overschreven door de PPT uit het Verdrag.

Op verzoek van de leden van de fracties van de VVD en het CDA ga ik in op de vragen van de NOB over de antimisbruikmaatregel. In die vragen wordt aan de orde gesteld dat in artikel 17, derde lid, onderdeel a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en in artikel 4, derde lid, onderdeel c, van de Wet op de dividendbelasting 1965 vergelijkbare bepalingen zijn opgenomen als in artikel 7, eerste lid, van het Verdrag. De NOB merkt op dat in de memorie van toelichting bij het voorstel dat heeft geleid tot de Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling met betrekking tot de dividendbelasting is opgemerkt dat de daarin opgenomen antimisbruikbepaling in lijn is met

de algemene antimisbruikbepaling uit de Moeder-dochterrichtlijn en de implementatie van de PPT uit actiepunten 6 van het BEPS-project.³⁰ De NOB vraagt in dit kader of de praktijk ervan uit kan gaan dat Nederland ook onder het Verdrag de toets van een kunstmatige constructie zal hanteren en dat de substance-eisen bij de nationale antimisbruikbepaling ook zullen gelden voor de toepassing van de PPT, ook als een bronland de voordelen van een bilateraal belastingverdrag niet zal willen toekennen. Verder vraagt de NOB of het kabinet voornemens is om memoranda of understanding te sluiten met belangrijke verdragspartners waarin «safe harbours» voor de PPT worden afgesproken.

Met de opmerking dat de nationale antimisbruikbepalingen in lijn zijn met de algemene antimisbruikbepaling uit de Moeder-dochterrichtlijn en de implementatie van de PPT uit actiepunten 6 van het BEPS-project is bedoeld twee zaken aan te geven. Ten eerste dat die nationale antimisbruikbepalingen voldoen aan de eisen die in de Moeder-dochterrichtlijn staan. Ten tweede dat deze niet strenger zijn dan, en dus niet zouden worden beperkt door de toepassing van een belastingverdrag met een PPT.

De toets van een kunstmatige constructie en de substance-eisen waar de NOB op doelt, zijn niet als zodanig opgenomen in de tekst van de PPT in het Verdrag. Het zijn begrippen die afkomstig zijn uit Europeesrechtelijke jurisprudentie en die ontwikkeld zijn voor nationale bepalingen.

Voor de PPT zijn in feite de volgende vragen van belang:

- (i) Heeft de belastingplichtige geldige zakelijke redenen voor de geteste structuur of transactie of was een van de hoofddoelen daarvan het besparen van belasting?
- (ii) Past de uitkomst bij doel en strekking van belastingverdragen, te weten dubbele belasting te voorkomen door heffingsrechten te verdelen tussen de twee betrokken staten?

In gevallen waarbij Nederland bronland is, zal Nederland (uiteraard) niet verder kunnen gaan dan de reikwijdte van zijn nationale antimisbruikbepaling(en). Ingeval een verdragspartner in situaties van misbruik via de PPT wil voorkomen dat zijn heffingsrechten door het belastingverdrag worden beperkt, is de invulling van de PPT en daarmee de beantwoording van bovenstaande vragen het relevante criterium. Het bronland beoordeelt daarbij primair of het de PPT kan toepassen. Bij de beoordeling spelen alle feiten en omstandigheden een rol. Omdat belastingverdragen bedoeld zijn om dubbele belasting te voorkomen voor onder meer zakelijke ondernemingsstructuren die economische realiteit hebben en waarbij sprake is van relevante en reële substance, zullen de toets van een kunstmatige constructie en de substance-eisen wat Nederland betreft belangrijke indicatoren zijn bij de beoordeling van de PPT. Belastingontwijking is echter divers en dynamisch. Een volledige uitwerking van situaties waarin de PPT al dan niet van toepassing is, is daardoor niet mogelijk en evenmin in lijn met de bedoeling van deze bepaling.

Ook het overeenkomen van «safe harbours» in memoranda of understanding is daarom niet goed mogelijk. De aantrekkelijke kant van een PPT is nu juist dat deze de nodige flexibiliteit biedt, en kan inspelen op nieuwe patronen door rekening te houden met de feiten en omstandigheden in elk specifiek geval. Mocht de uitleg van een PPT door een verdragspartner echter niet stroken met de Nederlandse interpretatie dan kunnen de bevoegde autoriteiten op verzoek van de belastingplichtige een procedure voor onderling overleg overwegen.

³⁰ Kamerstukken II, 2017/18, 34 788, nr. 3.

De leden van de fractie van de SP hebben gevraagd of Nederland door Ethiopië is geconsulteerd over het niet verlenen van verdragsvoordelen. Ook vragen zij hoe vaak Nederland de afgelopen vijf jaar op de hoogte is gebracht over het niet verlenen van verdragsvoordelen. Verder willen genoemde leden weten of een dergelijke verplichting, bij het niet verlenen van verdragsvoordelen, gebruikelijk is en of in het Verdrag ook een dergelijke bepaling is opgenomen met de strekking dat het andere land op de hoogte wordt gebracht bij het niet verlenen van verdragsvoordelen. De leden van de fractie van GroenLinks hebben verder gevraagd naar de toepassing van antimisbruikbepalingen door ontwikkelingslanden en of de Tweede Kamer hierover regelmatig kan worden geïnformeerd.

Het kabinet merkt op dat er internationaal weinig ervaring is met de afspraak dat het voorgenomen gebruik van een antimisbruikbepaling wordt gemeld bij de verdragspartner. Sommige landen zien daarin een zekere aantasting van hun soevereiniteit. Andere landen, waaronder Nederland, menen dat het melden van een voornemen de antimisbruikbepaling toe te passen, overkill kan voorkomen in gevallen waarin niet alle feiten helder zijn. Bovendien kan een dergelijke bepaling bijdragen aan een gezamenlijke, uniforme en zinvolle invulling van de toe te passen criteria.

Nederland is tot op heden niet door een verdragspartner geconsulteerd over het niet verlenen van de verdragsvoordelen. Hieruit kan overigens niet de conclusie worden getrokken dat deze bepalingen niet zouden werken. Antimisbruikbepalingen hebben immers een preventieve werking. Daarnaast zijn de belastingverdragen waarin een consultatieverplichting is opgenomen van vrij recente datum. Het is verder aan het bronland om de antimisbruikbepaling al dan niet in te roepen en in voorkomende gevallen te consulteren. Het wel of niet toepassen van een antimisbruikbepaling, of het hierover informeren, is geen goede indicator van de effectiviteit van een dergelijke bepaling.

Het Verdrag biedt de mogelijkheid om belastingplichtigen op verzoek verdragsvoordelen toe te kennen als die voordelen ook zouden zijn toegekend bij afwezigheid van de relevante constructie of transactie. In het Verdrag is geregeld dat het land dat de belastingplichtige deze verdragsvoordelen onthoudt eerst de betreffende verdragspartner raadpleegt voordat het verzoek van de belastingplichtige wordt afgewezen. Op basis van de (voorlopige) positie bij ondertekening van het Verdrag tot nu toe, hebben de volgende 30 rechtsgebieden hiervoor gekozen:

Dividendstripping (artikel 8 van het Verdrag)

Andorra	Hongarije	Nederland
Australië	Ierland	Nieuw Zeeland
België	Ivoorkust	Pakistan
Costa Rica	Jersey	San Marino
Curaçao	Liechtenstein	Senegal
Cyprus	Litouwen	Seychellen
Tsjechië	Luxemburg	Singapore
Fiji	Malta	Verenigde Arabische Emiraten
Gabon	Het eiland Man	Verenigd Koninkrijk
Guernsey	Mauritius	Uruguay

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de gevolgen voor bedrijven die door de aard van hun werkzaamheden niet aan artikel 8 kunnen voldoen. Daarnaast vragen deze leden hoe wordt voorkomen dat landen hun aantrekkelijkheid voor bedrijven verliezen. Verder vragen deze leden welke bedrijven door artikel 8 zullen worden geraakt.

Artikel 8 van het Verdrag heeft betrekking op dividendbetalingen. Artikel 10 van het OESO-modelverdrag voorziet in een beperkt heffingsrecht voor grensoverschrijdende dividendbetalingen voor de bronstaat. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen (deelnemings)dividenden en overige (portfolio) dividenden. Artikel 8 van het Verdrag regelt dat een verlaging of vrijstelling van een bronstaatheffing op (deelnemings)dividenden alleen geldt als ten minste gedurende 365 dagen aan de vereiste bezitsei wordt voldaan. Deze bepaling is bedoeld om situaties van dividendstripping te bestrijden. Bij dividendstripping worden bijvoorbeeld aandelen voor korte tijd, vlak voor de betaling van het dividend, overgedragen aan een partij die een betere verdragspositie heeft. Bij het bepalen van de bezitsperiode wordt, kort gezegd, geen rekening gehouden met veranderingen in aandelenbezit als gevolg van reorganisaties. Daarmee verwacht het kabinet dat reële situaties niet door deze maatregel zullen worden geraakt, terwijl dit wel een instrument kan bieden voor situaties van dividendstripping.

Onroerendezaaklichamen (artikel 9 van het Verdrag)

De leden van de fractie van D66 vragen waarom bij ondertekening van het Verdrag niet is gekozen om artikel 9, vierde lid, van het Verdrag door te laten werken op de Nederlandse gedekte belastingverdragen.

Artikel 9, vierde lid, van het Verdrag bepaalt dat winsten bij de vervreemding van aandelen of vergelijkbare belangen, waarvan de waarde gedurende 365 dagen voorafgaand aan de vervreemding voor meer dan 50% ontleend wordt aan onroerende zaken, voor de toepassing van het belastingverdrag in feite hetzelfde behandeld worden als winsten bij de vervreemding van die onroerende zaken. Het heffingsrecht komt dan toe aan de staat waarin de onroerende zaken zijn gelegen en niet aan de staat waarin de aandeelhouder woont.

Het kabinet heeft er niet voor gekozen om artikel 9, vierde lid, van het Verdrag door te laten werken op de Nederlandse gedekte belastingverdragen. Hierbij is de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 van belang, waarin het Nederlands verdragsbeleid bij een dergelijke bepaling over onroerendezaaklichamen is toegelicht.³¹ Daarin komt naar voren dat Nederland wel bereid is om een dergelijke bepaling onder bepaalde voorwaarde in het kader van een finaal compromis te accepteren. Daarbij streeft Nederland na om uitzonderingen te formuleren op deze bepaling om economisch reële situaties te ontzien. Het aanbieden van deze bepaling aan de Nederlandse verdragspartners is daarmee niet in overeenstemming.

De leden van de fractie van de VVD vragen voor welke bedrijven artikel 9 – over aandelen in onroerendezaaklichamen – relevant is. Voor het antwoord op deze vraag is van belang dat, zoals hiervoor opgemerkt, het Nederlandse verdragsbeleid erop is gericht economische reële situaties uit te sluiten van bepalingen over de vervreemding van aandelen in onroerendezaaklichamen. De met verdragspartners overeengekomen uitzonderingen worden niet geraakt door de terugkijkperiode van 365 dagen in artikel 9, eerste lid van het Verdrag. Het kabinet verwacht daarom niet dat het reële bedrijfsleven hiermee wordt geraakt.

³¹ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7, bijlage.

Laagbelaste passieve vaste inrichting in derde rechtsgebieden (artikel 10 van het Verdrag)

In artikel 10 van het Verdrag wordt geregeld dat verdragsvoordelen niet worden toegekend met betrekking tot inkomen dat weliswaar wordt genoten door een inwoner van een van de verdragsluitende staten maar dat is toe te rekenen aan een vaste inrichting in een derde staat. Aanvullende voorwaarde daarbij is dat die winst in de woonstaat wordt vrijgesteld en dat de belasting over die winst in de derde staat minder is dan 60% van de belasting die in de woonstaat over die winst verschuldigd zou zijn.

De leden van de fractie van de VVD vragen ook bij dit artikel voor welke bedrijven dit artikel relevant is, voor welk derde land hier in de Nederlandse belasting-verdragen relatief vaak sprake van is, hoe dit artikel wordt getoetst en wanneer een bedrijf aan de eisen hiervoor voldoet. Het artikel zal relevant kunnen zijn voor in Nederland gevestigde bedrijven waarvan een deel van de winst niet in Nederland wordt belast en die elders lager zijn belast, waarbij geen sprake is van een actieve uitoefening van een bedrijf. Voor de volledigheid merkt het kabinet nog op dat in veel Nederlandse belastingverdragen een bepaling is opgenomen die gericht is tegen dergelijke situaties (zwartegatenbepaling). De bepaling van artikel 10 van het Verdrag is ook opgenomen in het OESO-modelverdrag.

Saving clause (artikel 11 van het Verdrag)

De leden van de fracties van de VVD, het CDA, GroenLinks, de SP en D66 vragen wat de achtergrond is van artikel 11 van het Verdrag waarin de zogenoemde «saving clause» is opgenomen en wat de gevolgen zijn als Nederland bij dit artikel geen voorbehoud zou maken. Daarnaast hebben deze leden een aantal concrete vragen over dit artikel.

Artikel 11 van het Verdrag bepaalt in het eerste lid dat gedekte belastingverdragen het recht van de verdragsluitende staten om hun inwoners (met welke nationaliteit ook) te belasten niet aantasten. De rest van artikel 11, eerste lid, van het Verdrag formuleert uitzonderingen daarop. In het Verdrag zijn deze uitzonderingen in algemene zin omschreven, omdat het Verdrag niet kan verwijzen naar artikelnummers in de vele belastingverdragen waarin het Verdrag kan doorwerken. Dit maakt de formulering van de uitzonderingen naar het oordeel van het kabinet complex en weinig toegankelijk. In het OESO-modelverdrag zijn de uitzonderingen overzichtelijker geformuleerd, omdat daar wordt verwezen naar concrete artikelen in dat verdrag.

De uitzonderingen zijn belangrijk, omdat deze de verdragsverplichtingen tot uitdrukking brengen. Volgens artikel 11 van het Verdrag zijn verdragsluitende rechtsgebieden gerechtigd eigen inwoners te belasten, maar zijn zij wel verplicht om dubbele belasting te voorkomen door een vermindering te geven op de door hun inwoners te betalen belasting voor:

- verrekenprijscorrecties die de andere verdragsluitende staat heeft aangebracht (artikel 7, derde lid, en artikel 9, tweede lid, van het OESO-modelverdrag);
- inkomenselementen ter zake waarvan het heffingsrecht aan de andere staat is toegewezen (artikelen 19 (overheidsfuncties), 20 (studenten), 23 (vermijden van dubbele belasting) en 28 (leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten) van het OESO-modelverdrag);
- inkomen dat het land niet mag belasten op grond van de non-discriminatiebepaling (artikel 24 van het OESO-modelverdrag);

- inkomen dat als gevolg van een procedure voor onderling overleg ter heffing aan het andere land is toegewezen (artikel 25 van het OESO-modelverdrag).

De bepalingen in artikel 11 van het Verdrag zijn pas in een laat stadium in de discussie rond BEPS-actie 6 (verdragsmisbruik) ter sprake gekomen. Zij zijn gebaseerd op teksten uit het modelverdrag dat de Verenigde Staten gebruikt bij verdragsonderhandelingen. Daar wordt het recht om te heffen niet alleen voor inwoners, maar ook voor onderdanen voorbehouden.

Het kabinet heeft ervoor gekozen om bij deze bepaling een volledig voorbehoud te maken, net als 59 van de 82 jurisdicties die het Verdrag hebben ondertekend. De belangrijkste reden hiervoor is dat het artikel weinig lijkt toe te voegen aan de bestaande situatie en eerder tot misverstanden zal leiden. Niets in een bestaand belastingverdrag zou de suggestie kunnen wekken dat landen in de heffing over hun inwoners zouden worden beperkt, behoudens door de afspraken over verdeling en beperking van heffingsrechten die zij zelf in het verdrag overeenkomen. Zou deze zogenoemde «saving clause» worden opgenomen dan zouden al die afspraken en beperkingen ook weerspiegeld moeten worden in de uitzonderingen. Dat heeft volgens het kabinet geen meerwaarde. Daar komt bij dat opnemen van deze bepaling de onterechte suggestie zou kunnen wekken dat verdragen waarin deze niet is opgenomen anders uitgelegd moet worden. Dat is uiteraard onwenselijk.

Deze argumenten gelden niet bij de beperkte variant bij de hybride-entiteitenbepaling die is opgenomen in artikel 3, derde lid, van het Verdrag. Die bepaling maakt duidelijk dat de hybride-entiteitenbepaling er niet toe kan leiden dat een land beperkt zou worden in de belastingheffing van een eigen inwoner die door een verdragspartner als transparant wordt beschouwd.

3.4 Deel IV: Ontwijking van de kwalificatie als vaste inrichting (artikelen 12, 13, 14 en 15)

Commissionairsstructuren en vergelijkbare strategieën (artikel 12 van het Verdrag)

De artikelen 12 tot en met 15 van het Verdrag brengen wijzigingen tot stand in de afbakening van het begrip vaste inrichting. De leden van de fracties van de VVD, het CDA en de PvdA hebben over artikel 12 van het Verdrag een aantal vragen gesteld. Dit artikel ziet op de vaste inrichting bij situaties van een (afhankelijke) vertegenwoordiger en regelt dat een dergelijke vaste inrichting niet omzeild kan worden door commissionairsstructuren en vergelijkbare strategieën. Kort gezegd leidt dit artikel ertoe dat, waar voorheen pas van een vaste inrichting sprake was wanneer een afhankelijke vertegenwoordiger contracten afsloot op naam van de principaal, dit nu al het geval is wanneer de commissionair de belangrijkste rol speelt bij het tot stand komen van contracten tussen de principaal en de klant. De vragen van de genoemde leden zien op de effecten van het artikel voor Nederlandse bedrijven, de winsttoerekening aan de vaste inrichting, de gevolgen wanneer verschillende landen de bepalingen niet op dezelfde wijze uitleggen en op de oplossing van geschillen. Het kabinet zal deze vragen in die volgorde behandelen waarna nog op specifieke vragen wordt ingegaan.

Omdat de drempel voor het hebben van een vaste inrichting lager wordt, kan aangenomen worden dat over het geheel genomen meer Nederlandse vennootschappen een vaste inrichting in het buitenland zullen krijgen en meer buitenlandse vennootschappen een vaste inrichting in

Nederland. Om te voorkomen dat Nederland dit heffingsrecht niet zou kunnen effectueren, zal na ratificatie van het Verdrag de nationale wetgeving hiervoor zo nodig worden aangepast. Artikel 12 van het Verdrag hoeft niet te leiden tot grotere onzekerheid. De grens voor het hebben van een vaste inrichting wordt verlegd, maar wordt niet minder duidelijk. Daarbij verdient opmerking dat over de interpretatie van het huidige vaste-inrichtingsbegrip bij commissionairsstructuren geschillen bestaan. Er is dan ook geen reden om te vrezen dat er meer gevallen van dubbele belasting zullen optreden.

Discussies over de winsttoerekening aan vaste inrichtingen bij situaties van (afhankelijke) vertegenwoordiging worden evenmin principieel anders. Ook onder de huidige regels lopen daar geschillen over. De regels voor de juiste verrekenprijzen en voor winsttoerekening aan vaste inrichtingen veranderen ook niet. Het kabinet verwijst wat betreft de discussies over winsttoerekening naar het rapport hierover dat de OESO eind maart 2018 heeft gepubliceerd.³² Wel merken verschillende fracties terecht op dat over de winsttoerekening aan commissionairs bij de OESO nog geen volledige consensus bestaat. Zoals in de inleiding beschreven verwacht het kabinet echter dat vasthouden aan de oude regels niet zal leiden tot meer zekerheid. Om die reden is het kabinet dan ook geen voorstander van de optie om bij dit artikel een voorbehoud te maken met de intentie dat voorbehoud in te trekken wanneer er wel volledige consensus bestaat over de winsttoerekening aan commissionairs.

Net als onder de huidige regels kan het voorkomen dat landen de regels of de feiten verschillend interpreteren en dat kan in eerste instantie leiden tot dubbele belasting. In de verdragen zijn afspraken gemaakt om dat in onderling overleg op te lossen. In het kader van BEPS-actie 14 wordt eraan gewerkt om deze procedures te verbeteren en te versnellen. Daarnaast kiest Nederland voor de arbitragebepalingen van het Verdrag en zet Nederland bij verdragsonderhandelingen in op arbitrage als oplossingsmechanisme.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar het samenspel met de door de Europese Commissie voorgestelde maatregelen rond de digitale economie. De wijzigingen die door middel van het Verdrag worden aangebracht werken door op bilaterale verdragen en zien op alle soorten ondernemingen. Het korte termijn voorstel van de Europese Commissie tot invoering van een zogenoemde Digital Services Tax (DST) richt zich op de omzet en het klantgebruik van bepaalde ondernemingen. De verhouding met verdragen zal afhangen van de definitieve vormgeving van de DST.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het feit dat Nederlandse bedrijven voortaan een vaste inrichting hebben in een ander land, ook tot discussies zou kunnen leiden over een vaste inrichting voor de btw. De criteria voor het constateren van een vaste inrichting voor de btw worden met het Verdrag niet veranderd. De veranderingen voor de winstbelasting zouden daarop dan ook geen invloed moeten hebben.

Ook vragen de leden van de fractie van de VVD hoe het kabinet kijkt naar ontwikkelingen in landen waar nationale regels worden ingevoerd die mogelijk in strijd zijn met de afspraken in belastingverdragen, al dan niet nadat het Verdrag daarop effect heeft. Het is onmogelijk voor de Nederlandse autoriteiten om volledig op de hoogte te blijven van alle nationale ontwikkelingen bij onze verdragspartners. Meestal is in belastingver-

³² Zie OECD (2018), *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7*.

dragen afgesproken dat de verdragsluitende staten elkaar daarover inlichten. Voor Nederland geldt het uitgangspunt dat belastingverdragen boven nationale regels gaan. Daar waar nationale wetgeving naar de mening van de Nederlandse bevoegde autoriteit in strijd is met een belastingverdrag en belastingplichtigen (daardoor) worden geconfronteerd met belasting die niet in overeenstemming is met het belastingverdrag, kan in onderling overleg getreden worden.

De leden van de fractie van de PVV vragen of het gewenst is om een minimum aantal fte's als criterium voor een vaste inrichting te hanteren en of dat zou bijdragen aan bestrijding van oneigenlijk gebruik. De vraag of sprake is van een vaste inrichting is van meer factoren afhankelijk dan de aanwezigheid van personeel. Alleen daarom al zou dit criterium niet werkbaar zijn. Daarnaast kan het aantal fte dat relevant is per onderneming en bedrijfstak wisselen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen naar de gevolgen van de nieuwe definitie voor serverparken en voor voorraden. De vraag of sprake is van een vaste inrichting is, zowel onder de nieuwe als onder de oude definitie, sterk afhankelijk van individuele feiten en omstandigheden. Op deze vraag is daarom niet in algemene zin een antwoord te geven.

Antisplitsingsbepaling (artikel 14 van het Verdrag)

De leden van de fractie van de VVD vragen om een toelichting op de drempel die in artikel 14 van het Verdrag aan de orde komt. Genoemd artikel 14 is een bepaling waarmee beoogd wordt te voorkomen dat een in een belastingverdrag genoemde drempelperiode voor het aannemen van een vaste inrichting omzeild kan worden door het opsplitsen van contracten tussen nauw met elkaar verbonden ondernemingen. Het artikel verduidelijkt hoe de drempelperiodes in elk geval niet omzeild kunnen worden.

In reactie op vragen van de leden van de fracties van GroenLinks en het CDA, merkt het kabinet op dat Nederland bij ondertekening een beperkt voorbehoud heeft gemaakt bij artikel 14 van het Verdrag. Veel Nederlandse belastingverdragen bevatten een vergelijkbare bepaling met betrekking tot werkzaamheden op het Nederlandse continentale plat. Het kabinet vindt het van belang de Nederlandse bepaling met betrekking tot deze «werkzaamheden buitengaats» te behouden. Daarbij is het van belang dat een termijn van 30 dagen in een twaalfmaandsperiode al voldoende is voor het aannemen van een vaste inrichting. Om deze bepaling in de Nederlandse belastingverdragen te behouden is het (beperkte) voorbehoud onder het Verdrag nodig, omdat in de bepaling in het Verdrag periodes van 30 dagen of minder niet meetellen. Met het voorbehoud wordt dus gewaarborgd dat een vaste inrichting bij werkzaamheden buitengaats minder snel omzeild kan worden. Dit mede in reactie op vragen van de fracties van het CDA, de PVV en D66. Bij nieuwe verdragsonderhandelingen zet het kabinet niet alleen in op een antisplitsingsbepaling voor werkzaamheden buitengaats, maar ook voor overige drempelperiodes in de vaste inrichtingsbepaling.

3.5 Deel V: Verbeteringen geschillenbeslechting (artikelen 16 en 17)

De leden van de fractie van D66 hebben vragen gesteld over de bepalingen uit het Verdrag die zien op geschillenbeslechting. Zij vragen naar de voorbehouden die andere rechtsgebieden hebben gemaakt bij artikel 16 van het Verdrag en in hoeverre dergelijke voorbehouden invloed hebben op geschillenbeslechting voor Nederlandse belastingplichtigen.

Omdat dit artikel een invulling geeft aan een onderdeel van de minimumstandaard is het niet mogelijk de doorwerking van het hele artikel uit te sluiten. Bij artikel 16 van het Verdrag zijn drie (beperkte) voorbehouden mogelijk. Tot dusver hebben 27 van landen het (voorlopige) voorbehoud gemaakt bij de mogelijkheid om een verzoek tot het starten van een procedure voor onderling overleg in beide betrokken verdragsluitende rechtsgebieden in te kunnen dienen. Die 27 landen kiezen er dus voor dat een dergelijk verzoek in beginsel alleen kan worden ingediend in de woonstaat van een belastingplichtige. Op grond van het tweede mogelijke voorbehoud werkt de termijn van drie jaar voor het indienen van een verzoek tot het starten van een procedure voor onderling overleg niet door op gedekte belastingverdragen die geen termijn voor het indienen van een verzoek bevatten. Op basis van de (voorlopige) positie bij ondertekening van het Verdrag heeft geen van de landen voor dit voorbehoud gekozen. Tot slot is het mogelijk een voorbehoud te maken op de bepaling die regelt dat de uitvoering van de uitkomsten van procedure voor onderling overleg niet afhankelijk zijn van nationaalrechtelijke termijnen. Tot dusver hebben 5 landen dit voorbehoud gemaakt.

Schematisch:

Voorbehoud verzoek indienen in beide landen ¹	Voorbehoud opname volzin nationaalrechtelijke termijnen ²
Armenië	Canada
Canada	Mexico
Chili	Monaco
China	Senegal
Curaçao	Zwitserland
Duitsland	
Hongarije	
India	
Indonesië	
Israël	
Italië	
Kazachstan	
Kroatië	
Letland	
Monaco	
Oostenrijk	
Polen	
Portugal	
Peru	
Roemenië	
San Marino	
Servië	
Singapore	
Slowakije	
Slovenië	
Spanje	
Zuid Afrika	

¹ Artikel 16, eerste lid, eerste volzin van het Verdrag.

² Artikel 16, tweede lid, tweede volzin van het Verdrag.

De voorbehouden die bij artikel 16 van het Verdrag kunnen worden gemaakt sluiten aan bij de alternatieven die mogelijk zijn binnen de in het kader van BEPS-actie 14 tot stand gekomen minimumstandaard voor geschillenbeslechting. Bij de totstandkoming daarvan hebben de aan het BEPS-project deelnemende landen vastgesteld dat deze alternatieven ook in voldoende mate bijdragen aan de verbetering van geschillenbeslechting onder belastingverdragen. Een voorbeeld van een alternatief is het instellen van een notificatieprocedure ingeval een verzoek voor een procedure voor onderling overleg wordt afgewezen door een bevoegde autoriteit. Deze notificatieprocedure

kan als alternatief gelden voor de mogelijkheid om een verzoek tot het starten van een procedure voor onderling overleg in beide betrokken staten in te dienen. De notificatie biedt de bevoegde autoriteiten de mogelijkheid om de toegang tot de procedure voor onderling overleg te beoordelen.

3.6 Deel VI: Arbitrage (artikelen 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25 en 26)

Zoals eerder opgemerkt in deze nota, is het kabinet voorstander van het opnemen van verplichte en bindende arbitrage in belastingverdragen. Met arbitrage bestaat voor verdragspartners een sterke prikkel om tijdig tot een oplossing te komen bij geschillen over de uitleg en toepassing van een gedekt belastingverdrag. Verplichte en bindende arbitrage is daarmee het meest effectieve middel om geschillen-beslechting sneller en efficiënter te maken. De keuzes die het kabinet heeft gemaakt bij Deel VI van het Verdrag moeten tegen die achtergrond worden gezien. Zo kiest het kabinet er niet voor de termijn voor het starten van de arbitrage te verlengen van twee naar drie jaar. Ook kiest het kabinet voor *final offer*-arbitrage om zoveel mogelijk «matches» te bewerkstelligen binnen het Verdrag waar deze vorm van arbitrage het uitgangspunt is. Nederland maakt verder geen gebruik van de mogelijkheid om na een arbitragebeslissing binnen drie maanden tot een afwijkende oplossing te komen in overleg met de andere bevoegde autoriteit. Het kabinet kiest ook niet voor het maken van vrije voorbeholden om daarmee bepaalde typen geschillen uit te sluiten van arbitrage.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of de kosten van de arbitrageprocedure gelijk verdeeld worden en of dit de drempel voor ontwikkelingslanden niet verhoogt. Op grond van artikel 25 van het Verdrag worden landen geacht zelf afspraken te maken over de verdeling van de kosten van een arbitrageprocedure. Deze afspraken kunnen worden vastgelegd in een overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van de betrokken rechtsgebieden. Zolang landen in een dergelijke overeenkomst geen afspraken hebben gemaakt over een verdeling van de kosten, geldt een gelijke verdeling van de kosten zoals beschreven in het Verdrag. Het kabinet verwacht niet dat deze verdeling voor ontwikkelingslanden een hoge drempel zal opwerpen voor de keuze van het arbitragegedeelte uit het Verdrag. De kosten van de arbitrageprocedure zullen naar verwachting relatief beperkt zijn. Belangrijker is dat met arbitrage zowel richting verdragspartners als richting belastingplichtigen uitzicht bestaat op een onafhankelijk oordeel bij eventuele geschillen over de toepassing en interpretatie van een belastingverdrag. Dit schept zekerheid en kan bijdragen aan het aantrekken van activiteiten en investeringen vanuit het buitenland.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat de arbitrageprocedure vertrouwelijk is en wat de achtergrond daarvan is. De arbitrageprocedure is net als de procedure voor onderling overleg vertrouwelijk. In het Verdrag zijn regels opgenomen die over de vertrouwelijkheid van de arbitrageprocedure gaan. Arbiters zijn gehouden aan dezelfde geheimhouding en vertrouwelijkheid als volgens de regels voor uitwisseling van inlichtingen en administratieve bijstand in het gedekte belastingverdrag en de nationale wetgeving van de verdragsluitende rechtsgebieden. Dit is van belang, omdat de informatie die in het kader van de arbitrageprocedure beschikbaar wordt gesteld bijvoorbeeld bedrijfsgevoelige informatie kan bevatten.

De leden van de fractie van SP vragen hoe een arbitragepanel wordt gevormd en hoe de onafhankelijkheid daarvan wordt verzekerd. Artikel 20 van het Verdrag bepaalt hoe het arbitragepanel wordt gevormd. Deze

regels gelden, tenzij de bevoegde autoriteiten onderling andere afspraken maken. Het arbitragepanel bestaat uit drie leden waarvan twee leden binnen 60 dagen na het arbitrageverzoek worden aangewezen door de bevoegde autoriteiten van de betrokken verdragsluitende rechtsgebieden. Deze leden wijzen gezamenlijk binnen 60 dagen een voorzitter aan. Verder voorziet artikel 20 van het Verdrag in regels die de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de arbitragecommissie dienen te verzekeren. Arbiters dienen gedurende de hele procedure onpartijdig en onafhankelijk te zijn van bevoegde autoriteiten, belastingdiensten, ministeries van financiën van de betrokken landen en personen die geraakt worden door de zaak en hun adviseurs. Bovendien mag de voorzitter van de arbitragecommissie geen inwoner zijn van een van de verdragsluitende rechtsgebieden of de nationaliteit hebben van een van die jurisdicties. Verder dienen de arbiters zich na afloop van de procedure gedurende een redelijke termijn onthouden van gedragingen die afbreuk kunnen doen aan de schijn van onpartijdigheid en onafhankelijkheid.

De leden van de fractie van D66 vragen welke landen hebben deelgenomen aan de *Sub Group on Arbitration*. Verder vragen deze leden naar de betrokkenheid van ontwikkelingslanden bij de *Sub Group on Arbitration*. De *Sub Group on Arbitration* stond open voor alle landen van de Ad Hoc Groep. In totaal hebben 27 landen deelgenomen aan deze *Sub Group on Arbitration*. Dit betrof met name landen die uiteindelijk gekozen hebben voor het arbitragedeel (Deel VI) van het Verdrag. Overigens heeft de *Sub Group on Arbitration* vooral een technische, voorbereidende rol gehad bij de totstandkoming van Deel VI van het Verdrag. De uiteindelijke vaststelling van het Verdrag inclusief Deel VI vond plaats binnen de Ad Hoc Groep. De volgende landen hebben in hun (voorlopige) positie bij het Verdrag gekozen voor verplichte en bindende arbitrage:

Andorra	Griekenland	Oostenrijk
Australië	Ierland	Portugal
Barbados	Italië	Singapore
België	Japan	Slovenië
Canada	Liechtenstein	Spanje
Curaçao	Luxemburg	Verenigd Koninkrijk
Duitsland	Malta	Zweden
Fiji	Mauritius	Zwitserland
Finland	Nederland	
Frankrijk	Nieuw-Zeeland	

De leden van de fractie van D66 vragen hoe het karakter van verplichte en bindende arbitrage zich verhoudt tot de mogelijkheid om te kiezen voor het arbitragedeel uit het Verdrag. Ook vragen deze leden wat het effect van de uitzonderingen die zijn opgenomen in het Verdrag op het bindende karakter van de arbitrageprocedure. Verder vragen deze leden welke risico's het kabinet ziet als Partijen niet kiezen voor de doorwerking van het arbitragedeel van het Verdrag op hun gedekte belastingverdragen. Deze leden vragen hoeveel landen er voor kiezen om de termijn waarbinnen arbitrage tot de mogelijkheid behoort te verlengen tot drie jaar en wat het effect hiervan is op de periode waarna kan worden verzocht om een arbitrageprocedure.

Het arbitragedeel uit het Verdrag is geen onderdeel van de minimumstandaard van BEPS-actie 14. Wel heeft een aantal landen, waaronder Nederland, in een verklaring bij het rapport bij BEPS-actie 14 aangegeven voorstander te zijn van verplichte en bindende arbitrage. Landen kunnen er dus voor kiezen het arbitragedeel van het Verdrag niet te laten doorwerken in hun gedekte belastingverdragen. Met verplichte en bindende arbitrage wordt dan ook bedoeld op de kenmerken van de

arbitragebepaling uit het Verdrag. Het verplichte karakter houdt in dat verdragsluitende rechtsgebieden de arbitrageprocedure niet kunnen tegenhouden als daar door een belastingplichtige om is verzocht. Het bindende karakter houdt in dat landen niet kunnen afwijken van de uitkomst van de arbitrageprocedure. In het Verdrag worden drie situaties genoemd op grond waarvan de uitkomst van de arbitrageprocedure niet bindend is. Dit is, kort gezegd, het geval als de persoon die het verzoek om arbitrage heeft ingediend niet akkoord gaat met de implementatie, een rechterlijke instantie van een verdragsluitend rechtsgebied definitief heeft geoordeeld dat een arbitragebeslissing ongeldig is of de persoon die verzocht heeft om arbitrage een rechtszaak start over de kwesties die in de arbitrageprocedure aan de orde zijn gekomen. In die situaties zijn de bevoegde autoriteiten niet gebonden aan de uitkomst van de arbitrageprocedure. Dit zou er toe kunnen leiden dat de mogelijke heffing in strijd met het Verdrag niet wordt opgelost.

Het kabinet is voorstander van verplichte en bindende arbitrage, omdat het een stok achter de deur vormt voor bevoegde autoriteiten om tijdig een geschil over de interpretatie of toepassing van een belastingverdrag op te lossen. In relatie tot verdragsluitende rechtsgebieden die niet kiezen voor het arbitragedeel uit het Verdrag zal deze sterke prikkel ontbreken. Dit betekent naar verwachting echter niet dat in relatie tot deze landen in het geheel geen tijdige geschillenbeslechting tot stand zal komen. De minimumstandaard van BEPS-actie 14 stelt bijvoorbeeld ook eisen aan de gemiddelde looptijd van de procedures voor onderling overleg. Ook dat zal er aan bijdragen dat bevoegde autoriteiten tijdig tot een oplossing komen in procedures voor onderling overleg. Daarbij wordt wel opgemerkt dat het eindresultaat van een procedure voor onderling overleg kan zijn dat de (dubbele) heffing in strijd met het Verdrag (deels) in stand blijft.

Tot dusver kiezen 9 landen er in afwijking van de hoofdregel (voorlopig) voor de periode waarna verzocht kan worden om arbitrage te verlengen tot drie jaar. Daarmee kan een belastingplichtige pas na drie jaar verzoeken om arbitrage als de bevoegde autoriteiten geen oplossing hebben gevonden voor het geschil. Het kabinet kiest niet voor dit voorbehoud. In relatie tot verdragsluitende rechtsgebieden die dit voorbehoud wel maken, zal een driejaarstermijn gelden.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe het kabinet de regels waardeert die zorgen dat een arbitragecommissie wordt ingesteld als arbiters of de voorzitter van de arbitragecommissie niet worden benoemd. Ook vragen deze leden welke landen bij ondertekening hebben geopteerd voor *independent opinion*-arbitrage en hoe wordt toegezien op de naleving van de inspanningsverplichting van artikel 23, derde lid, van het Verdrag.

Het kabinet is voorstander van regels die zorgen voor een (tijdige) instelling van een arbitragecommissie. Deze regels voorkomen onnodige vertraging bij de arbitrageprocedure doordat geen arbiter wordt aangewezen. In het Verdrag is vastgelegd dat de hoogstgeplaatste functionaris van het *Centre for Tax Policy and Administration* van de OESO die niet de nationaliteit van een van beide verdragsluitende rechtsgebieden heeft, de arbiter aanwijst als de bevoegde autoriteiten dat niet binnen de daarvoor geldende termijn hebben gedaan of als de twee aangewezen arbiters geen voorzitter hebben benoemd binnen de termijn.

Op grond van artikel 19, tiende lid, van het Verdrag sluiten bevoegde autoriteiten een overeenkomst met daarin nadere procedureafspraken voor arbitrage. In dergelijke overeenkomsten kan ook nader invulling gegeven worden aan meer gedetailleerde procedurele afspraken voor het

aanwijzen van een arbiter. Binnen de *Subgroup on Arbitration* is een model voor een dergelijke overeenkomst ontwikkeld.

Bij ondertekening hebben Andorra, Griekenland, Japan, Malta, Portugal, Slovenië en Zweden geopteerd voor *independent opinion*-arbitrage. Verdragsluitende rechtsgebieden die niet kiezen voor *independent opinion*-arbitrage hebben de mogelijkheid het voorbehoud van artikel 23, derde lid, van het Verdrag te maken. Dat voorbehoud resulteert erin dat het arbitragegedeelte van het Verdrag niet van toepassing is in relatie tot verdragsluitende rechtsgebieden die hebben gekozen voor *independent opinion*-arbitrage, totdat verdragsluitende rechtsgebieden overeenstemming hebben bereikt over de vorm van arbitrage. Omdat beide verdragsluitende rechtsgebieden in deze situatie hebben gekozen voor toepassing van het arbitragegedeelte is de verwachting dat landen er gezamenlijk uit zullen komen. Daar is verder geen toezicht op, aangezien het arbitragegedeelte van het Verdrag niet verplicht is. Nederland heeft dit voorbehoud niet gemaakt, omdat het kabinet meer belang hecht aan een snelle totstandkoming van verplichte en bindende arbitrage dan aan de keuze tussen *final offer*-arbitrage of *independent opinion*-arbitrage.

De leden van de fractie van D66 vragen op welke kosten wordt gedoeld in artikel 25 van het Verdrag. Dat artikel regelt de verdeling van de kosten van de arbitrageprocedure. Dit betreft primair vergoedingen en onkosten voor de leden van het arbitragepanel. Daarnaast ziet deze bepalingen op andere kosten. Hiermee is, zo volgt uit het *Explanatory Statement* bij het Verdrag, gedoeld op bijvoorbeeld reiskosten van de voorzitter van het arbitragepanel. Kosten voor het organiseren van een bijeenkomst van het arbitragepanel in een van beide verdragsluitende rechtsgebieden vallen hier niet onder.

Beperkt voorbehoud (artikel 26 van het Verdrag)

Het vierde en laatste (beperkte) voorbehoud betreft het behoud van verplichte en bindende arbitragebepalingen die zijn opgenomen in Nederlandse belasting-verdragen. De leden van de fractie van het CDA vragen naar de achtergrond van dit voorbehoud. Ook de leden van de fractie van GroenLinks hebben gevraagd om een toelichting op de Nederlandse voorbehouden. Het kabinet is voorstander van het opnemen van verplichte en bindende arbitrage in belastingverdragen. Het Verdrag biedt de mogelijkheid om dit te introduceren in meer Nederlandse belastingverdragen. Waar verplichte en bindende arbitrage al in Nederlandse belastingverdragen is geregeld, wil het kabinet deze bepalingen behouden. Hiermee wordt de werkingssfeer van die arbitragebepalingen niet beperkt door eventuele vrije voorbehouden die bij het arbitragegedeelte van het Verdrag mogelijk zijn. Daar komt bij dat Nederland met bepaalde verdragspartners al overeenstemming heeft bereikt over de details van de arbitrageprocedure in een overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten.

3.7 Deel VII: Slotbepalingen (artikelen 27 tot en met 39)

Interpretatie en implementatie (artikel 32 van het Verdrag)

De leden van de fractie van D66 willen weten hoe vragen die rijzen tussen verdragspartners over de interpretatie van of de doorwerking in bepalingen uit een gedekt belastingverdrag, worden opgelost. De leden van D66 vragen wat er gebeurt als verdragspartners bij een belastingverdrag niet tot overeenstemming komen.

Het kabinet merkt hierover op dat geschillen over de interpretatie van bepalingen in een belastingverdrag niet nieuw zijn. Belastingverdragen kennen een procedure voor onderling overleg om dergelijke geschillen op te lossen. In artikel 32, eerste lid, van het Verdrag is bepaald dat geschillen over de interpretatie of toepassing van door het Verdrag gewijzigde bepalingen uit gedekte belastingverdragen worden opgelost via diezelfde procedure voor onderling overleg die in de desbetreffende gedekte belastingverdragen is opgenomen. Als er onduidelijkheid bestaat over de interpretatie en implementatie van het Verdrag zelf, kan op grond van artikel 32 van het Verdrag ook een Conferentie van Partijen bijeengeroepen worden.

Toepassing (artikel 35 van het Verdrag)

De leden van de fractie van D66 merken op dat er enige tijd kan verstrijken tussen het moment van de inwerkingtreding van het Verdrag en het moment dat feitelijk de werking van een bestaand gedekt belastingverdrag wordt aangepast. De leden vragen of bij het kabinet de verwachting bestaat dat hierbij verschillen optreden tussen verdragspartners waarmee een «match» onder het Verdrag bestaat.

Het kabinet merkt op dat het Verdrag pas van toepassing wordt op een gedekt belastingverdrag, nadat het Verdrag voor beide partijen bij dat gedekte belastingverdrag in werking is getreden. Er zal daardoor geen situatie ontstaan waarin het Verdrag wat dat gedekte belastingverdrag betreft wel voor de ene verdragspartner maar niet voor de andere verdragspartner effect heeft. Het ligt wel voor de hand dat het Verdrag op verschillende momenten van toepassing zal worden op verschillende bestaande Nederlandse belastingverdragen, aangezien dat niet alleen afhangt van het moment waarop het Verdrag voor Nederland in werking treedt, maar ook van het moment waarop het Verdrag voor de andere partij bij het betreffende Nederlandse belastingverdrag in werking treedt. Rekening houdend met de inwerkingtredingssystematiek en de benodigde termijn voor het parlementaire proces, verwacht ik dat het Verdrag effect zal kunnen hebben vanaf 1 januari 2020.

Opzegging (artikel 37 van het Verdrag)

In reactie op vragen van de leden van de fractie van D66 merkt het kabinet op dat het Verdrag toestaat dat een rechtsgebied dat Partij is geworden bij het Verdrag dit op een later tijdstip opzegt. Als het Verdrag op het moment van de opzegging al van toepassing is op een gedekt belastingverdrag van de opzeggende Partij, blijft de doorwerking van het Verdrag op dat gedekte belastingverdrag ondanks die opzegging echter gewoon gelden.

Het Verdrag sluit niet uit dat een rechtsgebied opnieuw Partij wordt bij het Verdrag en overeenkomstig de bepalingen van het Verdrag nieuwe voorbehouden maakt. Die (nieuwe) voorbehouden hebben geen effect op gedekte belastingverdragen. Voor zover het Verdrag heeft doorgewerkt in een gedekt belastingverdrag, kan het opnieuw Partij worden bij het Verdrag deze doorwerking dus niet ongedaan maken. Deze situaties druisen in tegen de bedoeling van het Verdrag en het kabinet verwacht ook niet dat deze situaties zich zullen voordoen.

3.8 Eenieder verbindende bepalingen

De leden van de fractie van de VVD hebben gevraagd naar een reactie op een vraag van de NOB over de passage in onderdeel 3.8 van de memorie van toelichting. Daarin wordt aangegeven dat het Verdrag rechtstreeks rechten kan toekennen of plichten kan opleggen. Het kabinet merkt op dat

deze passage betrekking heeft op de doorwerking van verdragen in de Nederlandse rechtsorde, zoals beschreven in de artikel 93 en 94 van Grondwet. Naar het oordeel van het kabinet bevatten de in onderdeel 3.8 van de memorie van toelichting genoemde artikelen van het Verdrag eenieder verbindende bepalingen als bedoeld in artikel 93 van de Grondwet. Dergelijke bepalingen hebben verbindende kracht nadat ze van kracht zijn geworden. Hiermee wordt dus niet bedoeld, zoals de NOB suggereert, dat het Verdrag heffingsrechten creëert waarin Nederland in zijn nationale recht niet heeft voorzien.

4. Positie Nederland bij ondertekening

De vragen van de leden van de verschillende fracties met betrekking tot de positie van Nederland zijn hiervoor al behandeld in hoofdstuk 3 van deze nota. In reactie op vragen van de leden van de fractie van GroenLinks merkt het kabinet op dat het – gelet op redenen die in deze nota uiteengezet zijn – niet voornemens is de Nederlandse positie bij het Verdrag voorafgaand aan ratificatie te wijzigen.

5. Positie Curaçao

De leden van de fractie van het CDA hebben gevraagd waarom Curaçao slechts voor de minimumstandaarden heeft gekozen en niet vooruitstrevender is in de strijd tegen belastingontwijking. Verder vragen deze leden of het kabinet bereid is om zoveel mogelijk als Koninkrijk naar buiten te treden als het gaat om het bestrijden van belastingontwijking. Ook vragen deze leden of de terughoudende opstelling van Curaçao gevolgen heeft voor de belastingconstructies tussen Nederland en Curaçao. Daarnaast vragen de leden van de fractie van GroenLinks of de mate waarin belasting wordt ontweken, wordt beïnvloed door de beperkte keuzes van Curaçao. De leden van de fractie van de SP vragen wat de positie van het kabinet is over de terughoudende opstelling van Curaçao en of er mogelijkheden zijn om een betere opstelling te effectueren.

Voor de positie van Curaçao onder het Verdrag is het belangrijk om op te merken dat Curaçao net als Aruba en Sint Maarten als autonoom land binnen het Koninkrijk der Nederlanden ook autonomie heeft gekregen op het gebied van belastingen. Dat geldt ook voor het (verder) ontwikkelen en uitvoeren van beleid op het gebied van belastingverdragen en dus ook voor dit Verdrag. Hoewel het Koninkrijk der Nederlanden Partij wordt bij het Verdrag, kunnen de vier landen van het Koninkrijk, Aruba, Curaçao, Sint Maarten en Nederland, zelfstandig de keuze maken of zij al dan niet deelnemen aan het Verdrag. Dit geldt ook voor de keuzes die onder het Verdrag kunnen worden gemaakt. Elk land heeft zijn eigen afwegingen gemaakt. Nederland heeft geen invloed op de positie van de andere landen van het Koninkrijk.

Curaçao heeft aangegeven momenteel voor de minimumstandaarden te kiezen vanwege de beperkte capaciteit. Het aangaan van meer verplichtingen acht Curaçao daarom niet opportuun. Het kabinet juicht toe dat Curaçao deelneemt aan het Verdrag en zich gecommitteerd heeft aan de minimumstandaarden uit het BEPS-project. Deze minimumstandaarden vormen de belangrijkste maatregelen om verdragsmisbruik op effectieve wijze aan te pakken. Het kabinet merkt nog op dat Curaçao kan kiezen om de doorwerking van bepalingen onder het Verdrag in de toekomst uit te breiden.

6. Koninkrijkspositie

De leden van de fractie van het CDA vragen naar het voornemen van Aruba om in de toekomst verdragen af te sluiten, en zo ja, wat de positie zal worden ten aanzien van het Verdrag. Aruba heeft geen belang bij het deelnemen aan het Verdrag, omdat Aruba geen belastingverdragen heeft afgesloten. Mocht Aruba in de toekomst overgaan tot het sluiten van belastingverdragen, dan vallen deze belastingverdragen niet automatisch onder de reikwijdte van het Verdrag. Als Aruba gaat onderhandelen over een belastingverdrag, dan is het Verdrag op zichzelf niet nodig om de maatregelen uit het Verdrag van toepassing te laten zijn. Deze bepalingen kunnen dan direct in een belastingverdrag worden opgenomen als de verdragspartner daarmee instemt. Het is mogelijk dat Aruba het Verdrag van toepassing wil laten zijn op toekomstige belastingverdragen en dus medegelding zal wensen. In dat geval zal die uitbreiding eerst aan het parlement ter goedkeuring worden voorgelegd.

In reactie op een vraag van de leden van de fractie van het CDA merk ik op dat het Verdrag alleen gevolgen heeft voor Bonaire, Saba en Sint Eustatius, voor zover een gedekt belastingverdrag werking zou hebben op het Caribische deel van Nederland.

7. EU-aspecten

Een aantal leden heeft vragen gesteld over de relatie tussen het Verdrag enerzijds en de overige BEPS-maatregelen en EU-regelgeving anderzijds. De leden van de fractie van GroenLinks vragen wat de reden is dat niet alle BEPS-acties zijn betrokken bij het Verdrag en hoe er voor wordt gezorgd dat de overige BEPS-acties worden geïmplementeerd. De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de uitwerkingen in EU-regelgeving en in dit Verdrag los van elkaar staan en suggereren dat een meer uniforme aanpak effectiever en efficiënter was geweest. De leden van de fractie van de PVV vragen in welke mate bestaande EU-wetgeving gevolgen heeft gehad voor de diverse aanpassingen die het Verdrag doorvoert. In welke gevallen is de EU-wetgeving in dit geval niet identiek geweest aan Nederlandse wetgeving, vragen deze leden.

De actiepunten uit het BEPS-project kunnen worden onderverdeeld in actiepunten die in nationale wetgeving geïmplementeerd moeten worden en maatregelen waarvoor belastingverdragen aangepast moeten worden. Alleen die laatste categorie is opgenomen in het Verdrag. Een belangrijk deel van de eerste categorie is verwerkt in de Europese Richtlijn tegen belastingontwijking (ATAD1 en ATAD2). Daarmee is verzekerd dat implementatie van die maatregelen binnen de EU uniform gebeurt. Implementatie in Nederland wordt geregeld in een afzonderlijk wetsvoorstel.

De leden van de fractie van de VVD vragen nog specifiek wat het samenspel is tussen de maatregelen in het Verdrag rond de vaste inrichting en de door de Europese Commissie aangekondigde maatregelen rond de vaste inrichting, zoals de zogenaamde «Google, Apple, Facebook en Amazon (GAFA)-tax». De maatregelen uit het Verdrag rond vaste inrichtingen en de voorstellen van de Europese Commissie daaromtrent zijn onafhankelijk van elkaar tot stand gekomen. Binnen het OESO/G20 BEPS-project zijn de vraagstukken rond de digitalisering van de economie onder actiepunt 1 besproken en daar zijn nog geen voorstellen voor maatregelen uit voortgekomen.

In artikel 12 van het Verdrag wordt de definitie van vaste inrichting uitgebreid voor situaties waarin contracten worden afgesloten ten

behoefte van een niet-inwoner en een inwoner de belangrijkste rol speelt bij het tot stand komen van die contracten. Ook artikel 13 van het Verdrag zal er toe leiden dat vaker sprake is van een vaste inrichting. Activiteiten die onder oude verdragen niet tot een vaste inrichting leidden, omdat impliciet werd aangenomen dat het voorbereidende of hulpactiviteiten waren, worden nu alleen nog maar uitgezonderd wanneer ze daadwerkelijk als zodanig zijn aan te merken. De gedachte hierachter is dat activiteiten die in beginsel als nevenactiviteit worden beschouwd bij bepaalde ondernemingen een wezenlijk onderdeel zijn geworden van de wijze waarop deze ondernemingen worden uitgeoefend.

Bij deze voorstellen is dus in elk geval sprake van enige ondernemingsactiviteiten in het land waar de vaste inrichting wordt geconstateerd. Het lange termijn voorstel van de Europese Commissie (corporate taxation of a significant digital presence) beoordeelt niet of er activiteiten plaatsvinden in het land waar dan sprake zal zijn van een vaste inrichting, maar hanteert als criterium de mate waarin de gebruikers van digitale diensten zich in dat land bevinden. Het korte termijn voorstel van de Europese Commissie (digital services tax) ziet in het geheel niet op de afbakening van het vaste-inrichtingbegrip. In die zin is er daarom geen sprake van een samenspel tussen het Verdrag en de voorstellen van de Europese Commissie.

8. Budgettaire aspecten

De leden van de fractie van de VVD vragen of een meer uitgebreide schatting kan worden gemaakt dan nu is gebeurd in de memorie van toelichting. Voorts vragen deze leden in welke orde van grootte de hogere genoemde belastinginkomsten moeten worden gezocht en door welke bepaling de belastinginkomsten vooral groter zijn. Deze leden vragen of het kabinet voor zover mogelijk kan voorzien in een uitsplitsing.

De budgettaire gevolgen van invoering van het Verdrag zijn voor Nederland naar verwachting verwaarloosbaar. Het is dan ook niet de verwachting dat de totale lastendruk in Nederland stijgt door het Verdrag. Ter toelichting kan het volgende worden opgemerkt.

Belastingverdragen waarop het Verdrag van toepassing wordt, beogen dubbele belasting te voorkomen en heffingsrechten te verdelen. Voor dat doel beperken deze verdragen meestal nationale (bron)heffingsrechten. Door middel van onder meer *treaty shopping* wordt hier op oneigenlijke wijze op ingespeeld. In het Verdrag zijn maatregelen opgenomen waarmee in dergelijke gevallen van oneigenlijk gebruik de bronstaat niet beperkt wordt in zijn (bron)heffingsrecht. Hoewel het Verdrag belastingontwijking bestrijdt en op zichzelf dus kan leiden tot hogere belastingopbrengsten, zal dit vooral ten goede komen aan de verdragspartners bij Nederlandse belastingverdragen en niet leiden tot meer verrekening in Nederland. Daar staat tegenover dat het Verdrag maatregelen bevat waarmee Nederland meer instrumenten krijgt om zijn belastinggrondslag te beschermen (bijvoorbeeld op het gebied van de vaste inrichting). Belangrijker dan een hogere belastingopbrengst voor Nederland is dat het Verdrag belastingontwijking beoogt te voorkomen. Dat doel slaagt vooral als de maatregelen uit het Verdrag afschrikwekkend werken en situaties van belastingontwijking door oneigenlijk gebruik van belastingverdragen niet of minder voorkomen. Het Verdrag kan daarmee effect hebben op de belastingopbrengsten ten aanzien van bedrijven die gebruik maken van het uitgebreide Nederlandse verdragenennetwerk zonder dat sprake is van reële economische activiteiten in Nederland. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting zal dit betekenen dat bepaalde structuren die via Nederland lopen verdwijnen. Tegelijkertijd is relevant dat in het kader van

het Inclusive Framework meer dan 110 landen zich hebben gecommitteerd aan de in het BEPS-project ontwikkelde (antimisbruik)maatregelen, ook wat betreft belastingverdragen. Hierbij is met name de PPT van belang. Dit betekent dat er steeds minder belastingverdragen zullen zijn zonder degelijke maatregelen, waarmee onder meer *treaty shopping* kan worden bestreden. Dit rechtvaardigt de veronderstelling dat bedrijven hun structuren en geclaimde voordelen onder belastingverdragen meer in overeenstemming zullen brengen met de economische werkelijkheid. Dat zou voor Nederland een aantrekkelijk effect kunnen hebben, doordat meer economisch reële activiteiten in Nederland zouden worden uitgeoefend, hetgeen tot hogere (vennootschaps- en loon-)belasting kan leiden. Hieronder worden de meest relevante artikelen kort besproken.

Artikel 3 van het Verdrag (hybride entiteiten) voorkomt in essentie een beleidsmatig onwenselijke toepassing van belastingverdragen en beoogt dubbele belasting en dubbele niet-belasting te voorkomen. Deze maatregel heeft vooral belang voor het al dan niet toekennen van verdragsvoordelen om bronheffingen te beperken. Het betreft hier, voor de duidelijkheid, niet de maatregelen met betrekking tot hybride mismatches die zijn zopgenomen in ATAD1 en ATAD2, waarmee beoogd wordt te voorkomen dat een aftrek in land A ontstaat waar geen opbrengst in land B tegenover staat. Omdat Nederland tot nu toe geen bronheffingen kent op interest en royalty's, heeft de maatregel voor Nederland naar verwachting geen grote budgettaire gevolgen.

Artikel 4 van het Verdrag (entiteiten met een dubbele woonplaats) kan bijvoorbeeld helpen bij het tegengaan van het ontwijken van Nederlandse bronheffingen. Nederland heeft een dergelijke bepaling al in circa 20 verdragen. De bepaling voorkomt dat gespeeld wordt met een dubbele woonplaats. De maatregel is vooral effectief als deze voorkomt dat hij moet worden ingeroepen.

Artikel 5 van het Verdrag (niet toepassen vrijstellingsmethode) voorkomt dat de vrijstellingsmethode leidt tot dubbele niet-belasting door een verschillende interpretatie van dezelfde verdragsbepalingen of dezelfde feiten. Dit zou voor Nederland tot belastingopbrengsten kunnen leiden, maar het is de verwachting dat zich dit niet vaak zal voordoen.

Artikel 6 van het Verdrag (aanpassing preambule) kan behulpzaam zijn bij de uitleg van het belastingverdrag, omdat tot uitdrukking wordt gebracht dat het verdrag niet bedoeld is om belastingontwijking mogelijk te maken. Aan deze bepaling zelf zijn geen budgettaire gevolgen te koppelen.

Artikel 7 van het Verdrag (voorkoming verdragsmisbruik) vormt de kern van het Verdrag en biedt het meest effectieve instrument tegen verdragsmisbruik. Een gevolg van deze bepaling is dat enerzijds structuren zullen verdwijnen. Anderzijds is de veronderstelling gerechtvaardigd dat bedrijven zorgen dat de verdragstoepassing meer in lijn komt met de economische realiteit, hetgeen tot meer (reële en relevante) economische substance in Nederland kan leiden, met een hogere (vennootschaps- en loon-)belasting tot gevolg. Verwacht mag worden dat beide effecten tegen elkaar opwegen en de budgettaire gevolgen per saldo verwaarloosbaar zijn.

Artikel 8 van het Verdrag (jaarsbezitseis tegen dividendstripping) betreft een minimale houdsterperiode. De verwachting is dat de opbrengst minimaal zal zijn, omdat vennootschappen zullen voorkomen dat dividend wordt uitgekeerd als de deelneming te kort wordt gehouden.

Artikel 9 van het Verdrag (jaar terugkijken) betreft een terugkijkperiode bij bepaling van onroerendezaaklichamen. De verwachting is dat relevante situaties weinig zullen voorkomen en bovendien heeft Nederland vaak geen relevante heffingsgrondslag.

Artikel 10 van het Verdrag (antimisbruikbepaling vaste inrichting) betreft het niet toekennen van verdragsvoordelen bij toerekening van inkomsten aan een (passieve) laagbelaste vaste inrichting, waardoor bronheffingen niet beperkt worden. De verwachting is dat dergelijke situaties waarin Nederland bronland is voor dividenden die worden toegerekend aan een laagbelaste (passieve) vaste inrichting weinig voorkomen.

Artikel 12 van het Verdrag (vaste inrichting commissionairsstructuren): Nederland past in de winsttoerekening tussen hoofdhuis en vaste inrichting al een meer economische benadering toe en het artikel leidt naar Nederlandse opvattingen dan ook veelal niet tot meer winst die kan worden toegerekend aan de vaste inrichting. Als bronlanden dit heffingsrecht aangrijpen met de voorgestelde bepaling, leidt dat op zichzelf niet tot een derving (Nederland stelt het inkomen vrij en past geen verrekeningsstelsel toe).

Met betrekking tot artikel 13 van het Verdrag (specifieke uitzonderingen vaste inrichtingen) is moeilijk in te schatten wat de uitwerking in de praktijk zal zijn. Vanwege het wederkerige karakter is het aannemelijk dat mogelijke opbrengsten en dervingen elkaar zullen compenseren.

Artikel 14 van het Verdrag (opsplitsen contracten) betreft een antisplitsingsbepaling. Het is aannemelijk dat eventuele verschuivingen elkaar zullen compenseren.

De leden van de fractie van de VVD vragen verder of de paragraaf over budgettaire aspecten uitsluit dat er hogere belastinglasten zullen zijn voor bedrijven die wel een reële aanwezigheid in Nederland hebben of hier reële activiteiten ontplooien. Zij vragen waarop deze bewering gestoeld is.

In reactie op deze vraag is relevant dat het Verdrag ziet op de toepassing van belastingverdragen die bedoeld zijn om dubbele belasting te voorkomen. Hierin wordt vaak afgesproken om bronheffingen te beperken, omdat deze tot dubbele belasting kunnen leiden. Met het Verdrag kan worden voorkomen dat een beperking van bronheffingen ten onrechte plaatsvindt, bijvoorbeeld bij vennootschappen met zeer beperkte economische activiteit in Nederland. Omdat Nederland voornamelijk geen bronheffingen kent op interest en royalty's, is het Verdrag wat betreft bronheffingen vooral relevant voor verdragspartners bij Nederlandse belastingverdragen die wel dergelijke bronheffingen kennen als sprake is van een oneigenlijk beroep op het betreffende Nederlandse belastingverdrag. Als er sprake is van bedrijven die reële economische activiteiten uitoefenen in Nederland is het terecht dat zowel Nederland als een verdragspartner zich houden aan de afspraken om dubbele belasting te voorkomen. In dergelijke situaties zullen geen hogere belastinglasten ontstaan door het ontzeggen van verdragsvoordelen. Het kan wel zo zijn dat eerder een vaste inrichting wordt geconstateerd in Nederland of in het buitenland. Dit hoeft niet per se te leiden tot een verschuiving van de winst die aan Nederland wordt toegerekend.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de opbrengst wordt geraamd op nul omdat men het niet kan berekenen of omdat het saldo van de minder- en meeropbrengsten nul is.

Het kabinet merkt op dat opbrengsten nooit op nul worden geraamd omdat deze lastig te berekenen zijn. In dergelijke gevallen wordt een centrale raming gemaakt met inachtneming van de onzekerheden. Bij het voorliggende Verdrag is de inschatting dat effecten zeer beperkt zullen zijn vanwege de hiervoor genoemde oorzaken. Een meer uitgebreide berekening is hiervan niet te geven. De voorliggende raming is naar de beste inschattingen gemaakt. Het kabinet heeft, gegeven deze uitgangspunten, geen reden om aan te nemen dat het CPB een andere uitkomst zou ramen.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe er mee wordt omgegaan als er desondanks wel hogere lasten voor bedrijven of burgers zouden blijken te zijn.

Het is niet de verwachting dat er per saldo hogere lasten voor bedrijven of burgers zullen zijn. In het geval dat dit toch wel zo zou zijn, schrijven de begrotingsregels voor dat deze opbrengst ten gunste komt aan het EMU-saldo.

De leden van de fractie van de VVD noemen de brief van 5 oktober 2015 waarin wordt beschreven dat: «De reële budgettaire opbrengsten [...] die tot onbedoelde relatieve verslechtering van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat leiden [...] waar mogelijk gericht aangewend worden om een zo aantrekkelijk mogelijk vestigingsklimaat te behouden.»³³ Deze leden vragen of het kabinet ook in relatie tot het Verdrag deze toezegging gestand doet. Deze leden vragen of dit tot gevolg heeft dat extra opbrengsten bovenop de hier geraamde nul euro teruggesluisd zullen worden naar een aantrekkelijker vestigingsklimaat en zo niet, waarom het kabinet hier expliciet afwijkt van de eerdere toezegging.

Naar verwachting zal de extra belastingopbrengst in Nederland als gevolg van het Verdrag verwaarloosbaar zijn. Er zijn geen extra opbrengsten die teruggesluisd kunnen worden en het kabinet wijkt hier dus niet af van de eerder gedane toezegging om een zo aantrekkelijk mogelijk vestigingsklimaat te behouden.

In reactie op vragen van de leden van de fractie van de VVD over welke verdragen naar verwachting vooral verantwoordelijk zullen zijn voor de hogere belastinginkomsten, merkt het kabinet op dat belastingverdragen veelal bronheffingen beperken. Met het Verdrag worden instrumenten geboden om een onterechte toepassing van een belastingverdrag en dus een onterechte beperking van bronheffingen te voorkomen. Dit is vooral relevant voor verdragspartners met (hoge) bronheffingen en minder voor Nederland.

De leden van de fractie van D66 vragen het kabinet of gesteld kan worden dat de belastingopbrengst van alle deelnemende partijen toeneemt doordat grondslaguitholling en winstverschuiving worden tegen gegaan. Deze leden vragen het kabinet of andere deelnemende partijen de verwachte budgettaire gevolgen voor de betreffende partij wel als positief ramen. Ook de leden van de fractie van GroenLinks vragen of het juist is dat de belastinginkomsten wereldwijd zouden moeten toenemen als het Verdrag echt goed werkt. Zo ja, vragen deze leden wat de geraamde extra inkomsten zijn. Zo nee, vragen deze leden waar het niet-geïnde belastinggeld dan heen geschoven wordt.

Binnen het BEPS-project is geraamd hoeveel belastinggeld door grondslaguitholling en winstverschuiving verloren gaat. Dit is volgens de OESO geraamd op jaarlijks verlies van 4% tot 10% van de wereldwijde

³³ Kamerstukken II, 25 087, nr. 112.

opbrengsten uit vennootschaps- belasting (circa 100 – 240 miljard Amerikaanse dollar per jaar).³⁴ Belastingontwikpingsconstructies zitten echter complex in elkaar, vandaar dat het BEPS-project op veel verschillende elementen inspeelt (zoals aanpassingen van nationaal belastingrecht, regels over transparantie en voorstellen om belastingverdragen aan te passen). Hierdoor kan dit bedrag niet enkel worden toegerekend aan een specifiek element. Daardoor is moeilijk aan te geven hoeveel belasting wereldwijd ten goede komt aan overheden als gevolg van dit Verdrag.

9. Uitvoeringsgevolgen

De leden van de fractie van het CDA verwachten dat het Verdrag tot extra werkzaamheden leidt en tot werkzaamheden die intensiever zullen zijn dan voorheen. De leden van de fractie van het CDA vragen of kan worden ingegaan op deze extra werkzaamheden en of per artikel van het Verdrag kan worden aangegeven wat de gevolgen zijn voor de Belastingdienst.

Het Verdrag is met name van belang om in één keer veel belastingverdragen aan te passen, zonder dat daarvoor bilaterale onderhandelingen nodig zijn. Het aanpassen van de belastingverdragen behoort niet tot de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst. De extra werkzaamheden voor de Belastingdienst zitten in de uiteindelijke toepassing van de afzonderlijke belastingverdragen waarvan de werking als gevolg van het Verdrag is aangepast. Door het Verdrag zal de interpretatie en toepassing van belastingverdragen mogelijk meer tijd in beslag nemen: het belastingverdrag alleen is niet voldoende, ook het Verdrag moet worden geraadpleegd en de positie van een verdragspartner. Dit moet zorgvuldig gebeuren en dat zal leiden tot extra werkzaamheden. Zoals uit de uitvoeringstoets blijkt, verwacht de Belastingdienst dat het Verdrag structureel tot extra werkzaamheden zal leiden waarvoor extra capaciteit nodig is. De Belastingdienst voorziet onder andere een toename aan werkzaamheden als gevolg van de nieuwe maatregelen die genomen zijn met betrekking tot het vermijden van de vaste inrichting-status, opgenomen in de artikelen 12 tot en met 15 van het Verdrag. Op basis van deze nieuwe bepalingen zal eerder sprake zijn van een vaste inrichting en zal er ook meer discussie kunnen ontstaan over de winsttoerekening.

De overige (inhoudelijke) maatregelen die zien op de hybride mismatches (artikelen 3 tot en met 5) en verdragsmisbruik (artikelen 6 tot en met 10) leiden tot relatief geringe wijzigingen in de uitvoering door de Belastingdienst. In de praktijk blijkt dat het beoordelen van hybride situaties tijdrovend is, maar in de toekomst zullen hybride situaties zich naar verwachting minder vaak voordoen wat betekent dat geen sprake zal zijn van een toename aan werkzaamheden. Voor de algemene antimisbruikbepaling geldt dat deze bepaling feitelijk al worden uitgevoerd waar Nederland bronland is, omdat in de Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling aansluiting is gezocht bij de ruimte die de PPT biedt. Bovendien is er een samenloop met nog in te voeren wetgeving. Zo zal een bronbelasting worden geïntroduceerd waarin een misbruikbepaling is opgenomen. Voor deze wetsvoorstellen zal een aparte uitvoeringstoets worden opgesteld met daarin de uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst.

³⁴ OECD (2017), *Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2016-June 2017*. Zie voor de lijst aangesloten jurisdicties bij het Inclusive Framework: <https://www.oecd.org/ctp/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.

Ten slotte regelt het Verdrag veel zaken die tot de verantwoordelijkheid van de bevoegde autoriteit worden gerekend, zoals de verbetering van de geschillenbeslechting, die geregeld is in de artikelen 16 en 17 van het Verdrag, en arbitrage, die geregeld is in de artikelen 18 tot en met 26 van het Verdrag. De Belastingdienst is hiervoor niet de bevoegde autoriteit en geeft dus niet primair uitvoering aan deze artikelen.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of Nederland bereid is genoeg capaciteit vrij te maken om misbruik op te sporen en actief voor te leggen aan verdragspartners teneinde de verdragsvoordelen in misbruik-situaties echt uit te sluiten, of wil de het kabinet dat vooral overlaten aan de belastingdiensten van ontwikkelingslanden. Het toezicht dat de Belastingdienst uitoefent vindt risicogericht plaats. Dat geldt ook voor het toezicht op de naleving van antimisbruikbepalingen. Om oneigenlijk gebruik van belastingverdragen tegen te gaan wordt op dit moment al informatie uitgewisseld met het bronland indien dienstverleningslichamen niet aan gestelde substance-eisen voldoen. In de brief van 23 februari 2018 is aangekondigd de substance-eisen op dit punt aan te scherpen en de groep belastingplichtigen waarover informatie wordt uitgewisseld uit te breiden naar internationale houdstermaatschappijen. Hierdoor zal in meer gevallen actief informatie worden uitgewisseld waardoor het bronland vaker op de hoogte wordt gebracht van de substance in Nederland, zodat dat land beter kan beoordelen of het terecht is dat het de voordelen van het verdrag moet toekennen.

II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel 2 van het Verdrag

De leden van de fractie van D66 vragen welke argumenten zijn aangebracht om verdragen die alleen betrekking hebben op lucht- en scheepvaart uit te sluiten van dit Verdrag. Het kabinet merkt op dat dit is verduidelijkt in het *Explanatory Statement* bij het Verdrag, maar dat hier geen uitgebreide discussie is gevoerd. Het BEPS-project is gericht op grondslaguitholling en winstverschuiving door vooral grote multinationals om belastingen naar de winst te ontwijken. Lucht- en scheepvaartverdragen hebben hier geen betrekking op en daarom vindt het kabinet het begrijpelijk dat het Verdrag niet ziet op dergelijke verdragen.

Vragen bij bijlage 2 van de memorie van toelichting

Wat betreft de positie van andere jurisdicties bij ondertekening van het Verdrag en de gevolgen van deze (voorlopige) posities voor Nederlandse belastingverdragen waarop het Verdrag naar verwachting doorwerkt, is als bijlage een schema opgenomen. In dit schema zijn de wijzigingen aangegeven ten opzichte van het op 20 december 2017 aan de Tweede Kamer toegezonden overzicht.

Overig

De leden van de fractie van de VVD vragen in nog wat het effect is wanneer landen nationale koppen op de in het Verdrag afgesproken principes plaatsen. De leden van verschillende fracties maken zich verder bij verschillende onderwerpen zorgen over het mogelijk optreden van dubbele belasting. In reactie op deze zorgen merkt het kabinet op dat het voorkomen van dubbele belasting nog steeds belangrijk blijft, waarbij wel moet worden voorkomen dat belastingverdragen gebruikt worden voor belastingontwijking.

De maatregelen in het Verdrag kunnen op zichzelf niet tot dubbele belasting leiden. Net als bij bestaande afspraken kan dat wel gebeuren als de betrokken landen bepalingen verschillend uitleggen, maar het kabinet ziet geen aanleiding te veronderstellen dat dit onder de nieuwe maatregelen vaker zal gebeuren dan nu. Daarbij merkt het kabinet op dat een eventuele verschuiving van heffingsrechten door individuele staten niet beïnvloed kan worden door «nationale koppen» op maatregelen te zetten. Anders dan bij implementatie van ATAD, waarbij EU-lidstaten bevoegd zijn strengere maatregelen in te voeren dan ATAD voorschrijft, zijn de maatregelen in het Verdrag afspraken die doorwerken met *wederzijdse* instemming van de verdragspartners bij het betreffende belastingverdrag. Deze afspraken kunnen die landen niet eenzijdig met behulp van «nationale koppen» veranderen. Een BEPS-maatregel werkt dus alleen door in een belastingverdrag als beide verdragspartners bij het betreffende belastingverdrag met de maatregel instemmen. Daarbij is het met een gedeeltelijk voorbehoud mogelijk om een bepaling uit het Verdrag of een gedeelte daarvan niet te laten doorwerken in alle gedekte belastingverdragen of in bepaalde gedekte belastingverdragen.

De leden van de fractie van de VVD hebben gevraagd waarom de Afdeling advisering van de Raad van State een blanco advies heeft uitgebracht. Ook vragen deze leden in hoeverre de concrete effecten zijn te overzien door het kabinet respectievelijk externe instanties. Verder vragen deze leden of het noodzakelijk is om de Afdeling advisering van de Raad van State alsnog om commentaar te vragen, of een dergelijk verzoek te richten aan andere instanties.

Het kabinet merkt hierover op dat het aan de Afdeling advisering van de Raad van State van het koninkrijk is om een advies uit te brengen over het voorstel tot goedkeuring van het Verdrag. Het kabinet ziet geen reden om in twijfel te trekken of het gegeven blanco advies door de Afdeling advisering van de Raad van State van het koninkrijk wel op juiste gronden is gebaseerd.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe ondernemers worden geïnformeerd over mogelijke effecten die zij zullen ervaren als gevolg van het Verdrag. Belastingverdragen regelen het voorkomen van dubbele belasting en zijn er ook op gericht om te voorkomen dat deze verdragen worden gebruikt voor belastingontwijking of belastingontduiking. Het kabinet ziet geen reden om ondernemers met name wat betreft dit tweede aspect – waartoe in het Verdrag bepalingen zijn opgenomen – meer informatie te bieden dan in het algemeen voor belastingverdragen of voor het genoemde eerste aspect daarbij gebruikelijk is.

De leden van de fractie van het CDA vragen het kabinet een analyse te geven van de recente belastinghervormingen van de Verenigde Staten en dan met name de extraterritoriale belasting tegen 0%. Zij vragen ook wat de gevolgen van deze belastinghervorming zijn in combinatie met het Verdrag en wat de gevolgen zijn voor Nederlandse bedrijven. Ook vragen de leden van de fractie van het CDA naar de gevolgen van deze hervorming voor inwoners van Nederland met de Amerikaanse nationaliteit. Aangezien de Verenigde Staten het Verdrag niet heeft ondertekend, heeft dit Verdrag geen gevolgen voor de verhouding tussen de Verenigde Staten en Nederland. Een volledige analyse van de belastinghervormingen in de Verenigde Staten zou het kader van het Verdrag te buiten gaan. In zeer grote lijnen weergegeven en met weglating van alle nuances en details zijn de volgende maatregelen genomen in de Amerikaanse vennootschapsbelasting:

- Het tarief daalt van 35% naar 21%.

- Winsten uit het verleden die nog niet gerepatrieerd waren, worden tegen een tarief van 8% of 15,5% onmiddellijk in de heffing betrokken.
- Er gaat een deelnemingsvrijstelling gelden.
- Er wordt direct in de Verenigde Staten belasting geheven als winst uit immateriële activa behaald door buitenlandse dochtermaatschappijen van een Amerikaanse vennootschap lager belast wordt dan tegen 13,125%.
- Winst van binnenlandse bedrijven behaald op immateriële activa en afkomstig uit het buitenland worden effectief belast tegen 13,125%.
- Voor de toepassing van de twee laatst genoemde maatregelen wordt als inkomen uit immateriële activa aangemerkt het rendement dat hoger ligt dan 10% op de materiële vaste activa.
- De aftrekbaarheid van rente wordt beperkt.
- Hybride mismatches worden bestreden.
- Er is een maatregel ingevoerd tegen grondslaguitholling door betalingen aan buitenlandse verbonden entiteiten.

In antwoord op vragen de leden van de fractie van het CDA merk ik op dat niet juist is dat alle ondernemers die inwoners zijn van Nederland met de Amerikaanse nationaliteit, van ZZP'er tot grote bedrijven met een Nederlandse Amerikaan als aandeelhouder, straks aan de Verenigde Staten «toll tax» moeten gaan betalen over hun «cash value». Ik verwijs voor een nadere duiding naar de antwoorden op Kamervragen van het lid Ladders die op 28 juni 2018 aan de Tweede Kamer zijn gestuurd.³⁵

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel

³⁵ Kamervragen aan de Staatssecretaris van Financiën ingezonden 6 juni 2018 (20148Z10585).