

# Consultatie fiscaal verdragsbeleid en aanwijzing van laagbelastende staten

## 1. Inleiding

De staatssecretaris van Financiën is voornemens om in de loop van 2019 een brief over het fiscaal verdragsbeleid aan te bieden aan de Tweede Kamer. In deze brief zullen de veranderingen in het fiscaal verdragsbeleid sinds het verschijnen van de Notitie fiscaal verdragsbeleid 2011 (NFV 2011) worden beschreven. Naast veranderingen in het fiscaal verdragsbeleid die op een eerder moment met de Kamer zijn gedeeld, zal in de brief ook worden ingegaan op nieuw verdragsbeleid.

Daarnaast zal de staatssecretaris van Financiën dit jaar voor het eerst een lijst van aangewezen staten vaststellen met het oog op de toepassing van de – in het op 18 september 2018 bij de Tweede Kamer ingediende wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking<sup>1</sup> - voorgestelde maatregel met betrekking tot *controlled foreign companies* (hierna: CFC-maatregel). De CFC-maatregel treedt in werking met ingang van 1 januari 2019. In het vervolg zal deze lijst jaarlijks worden geactualiseerd en opnieuw worden vastgesteld. De lijst van aangewezen staten die in 2019 en latere jaren wordt vastgesteld, zal ook worden gebruikt voor de heffing van de in te voeren conditionele bronbelasting op dividenden (per 1 januari 2020) en interest en royalty's (per 1 januari 2021).<sup>2</sup>

Door middel van een consultatie wordt aan belangstellenden de gelegenheid gegeven om voor hen van belang zijnde aangelegenheden in relatie tot het fiscaal verdragsbeleid en de aangewezen laagbelastende staten onder de aandacht van het ministerie van Financiën te brengen.

## 2. Het fiscaal verdragsbeleid

### *i) Doel van de brief over het fiscaal verdragsbeleid*

Het netwerk van bilaterale verdragen ter vermijding van dubbele belasting en ter voorkoming van het ontduiken en ontwijken van belasting is van groot belang voor Nederland. Voortdurend werkt het ministerie van Financiën aan de uitbreiding en het onderhoud van dat netwerk. Dat gebeurt binnen een kader van beleidsmatige uitgangspunten die rekening houden met veranderingen in economische omstandigheden, met ontwikkelingen van fiscaal beleid in Nederland (zoals dat in aanpassing van onze nationale belastingwetgeving tot uitdrukking komt) en met internationale fiscale ontwikkelingen.

Sinds het verschijnen van de NFV 2011 is het fiscaal verdragsbeleid op een aantal punten gewijzigd. Over deze wijzigingen is de Kamer bij verschillende gelegenheden geïnformeerd, waardoor de informatie over het fiscaal verdragsbeleid op een aantal punten gefragmenteerd is geraakt. Het eerste doel van de brief die aan de Kamer zal worden gestuurd is om de reeds doorgevoerde en gepubliceerde wijzigingen in het fiscaal verdragsbeleid beter inzichtelijk te maken.

Daarnaast zal in de brief worden ingegaan op nieuw te formuleren verdragsbeleid. In de brief zal, onder andere, worden ingegaan op nieuw verdragsbeleid met het oog op de voorgestelde afschaffing van de dividendbelasting en de voorgestelde invoering van een bronbelasting op dividenden, interest

<sup>1</sup> Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Invorderingswet 1990 in verband met de implementatie van 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) (Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking).

<sup>2</sup> Met dien verstande dat de conditionele bronbelasting(en) in relatie tot verdragslanden voor het eerst worden geheven nadat drie kalenderjaren zijn verstreken na aanwijzing van een verdragsland (driejaarstermijn voor eerste toepassing).

en royalty's naar aangewezen staten en in misbruiksituaties. Ook zal aandacht worden besteed aan verdragsrelaties met ontwikkelingslanden.

***ii) Doel van de consultatie over het fiscaal verdragsbeleid***

De consultatie vindt plaats om belangstellenden de gelegenheid te geven om voor hen van belang zijnde aangelegenheden in relatie tot het fiscaal verdragsbeleid onder de aandacht van het Ministerie van Financiën te brengen.

***iii) Op welke onderdelen van het fiscaal verdragsbeleid wordt een reactie gevraagd***

Belangstellenden wordt met name gevraagd te reageren op nieuw te formuleren verdragsbeleid met het oog op de voorgestelde invoering van een bronbelasting op dividenden, interest en royalty's. Daarnaast wordt aandacht gevraagd aan het verdragsbeleid in relatie tot ontwikkelingslanden. In bijlage 1 van het consultatiedocument treft u een nadere uitwerking van deze onderwerpen. Tot slot staat het ministerie van Financiën ook open voor reacties van belangstellenden die andere aangelegenheden in relatie tot het verdragsbeleid onder de aandacht wensen te brengen.

**3. Lijst van laagbelastende staten en staten op de EU-lijst van niet-coöperatieve jurisdicties (aangewezen staten)**

***i) Doel aanwijzing laagbelastende staten***

Het kabinet stelt in het wetsvoorstel implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking een CFC-maatregel voor in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in geval van gecontroleerde lichamen of vaste inrichtingen (hierna: CFC's) in staten zonder winstbelasting of met een statutair tarief van minder dan 7% (hierna: aangewezen laagbelastende staten) of in staten die zijn opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (hierna: EU-lijst van niet-coöperatieve jurisdicties)<sup>3</sup>.

Met het oog op de uitvoeringspraktijk en de rechtszekerheid zal jaarlijks bij ministeriële regeling een uitputtende lijst worden vastgesteld van de op grond van deze criteria aangewezen staten. Voor de beoordeling van het niveau van winstbelasting geldt een peildatum van 1 oktober van enig kalenderjaar. De voorgenomen aanwijzing van laagbelastende staten wordt geconsulteerd. De EU-lijst van niet-coöperatieve jurisdicties is een gegeven en maakt geen onderdeel uit van de consultatie. De aangewezen laagbelastende staten en staten opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve jurisdicties die aan het einde van het kalenderjaar op de definitief vastgestelde lijst staan worden tezamen aangeduid als "aangewezen staten".

De voorgestelde CFC-maatregel zal betrekking hebben op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019. Met 1 oktober 2018 als peildatum zullen in dit jaar voor het eerst laagbelastende staten worden aangewezen voor het heffingsjaar 2019. De laagbelastende staten die in 2019 (met 1 oktober 2019 als peildatum) voor het heffingsjaar 2020 en in latere jaren worden aangewezen, zullen ook relevant zijn voor de heffing van de in te voeren conditionele bronbelasting op dividenden (per 1 januari 2020) en interest en royalty's (per 1 januari 2021).

---

<sup>3</sup> Zie Raad van de Europese Unie, De EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden, 15429/17 (5 december 2017), te raadplegen op <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/nl/pdf>.

***ii) Doel consultatie aanwijzing laagbelastende staten***

De consultatie vindt plaats zodat de in de praktijk aanwezige kennis over belastingsystemen van andere landen in aanmerking kan worden genomen bij het vaststellen van de definitieve lijst van aangewezen staten. Zo kan worden voorkomen dat landen ten onrechte wel of juist niet op de lijst worden opgenomen.

***iii) Op welke onderdelen wordt een reactie gevraagd***

Belangstellenden wordt gevraagd te reageren wanneer er een vermoeden is dat een staat ten onrechte (niet) is aangewezen als laagbelastende staat. In bijlage 2 van het consultatiedocument is op basis van de op dit moment beschikbare gegevens, een overzicht opgenomen van de aangewezen laagbelastende staten.

# Bijlage 1 – Nadere informatie consultatie fiscaal verdragsbeleid

## 1. Achtergrond

### ***i) Bronbelasting op dividend, interest en royalty's naar aangewezen staten en in misbruiksituaties***

Het kabinet stelt een bronbelasting voor op dividend-, interest- en royaltybetalingen door in Nederland gevestigde lichamen aan in een aangewezen staat gevestigde gelieerde lichamen en in misbruiksituaties. Het kan voorkomen dat staten in relatie waarmee een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van kracht is op de bij ministeriële regeling vast te stellen lijst van aangewezen staten worden opgenomen.

In het geval van een reeds bestaand verdrag hebben Nederland en de betreffende verdragspartners bij het sluiten van het verdrag geen rekening kunnen houden met de voorgestelde bronbelasting op dividenden, interest en royalty's. Dit kan onwenselijke gevolgen hebben. Zo zal Nederland, afhankelijk van de verdeling van de heffingsbevoegdheid en de reikwijdte van eventuele antimisbruikbepalingen in het specifieke verdrag, de heffing van de bronbelasting soms niet kunnen effectueren in situaties die daar wel aanleiding toe geven. Ook kan het voorkomen dat het verdrag Nederland toestaat om (weliswaar tegen een gereduceerd tarief) te heffen, zonder dat er sprake is van misbruik.

Nederland zal daarom de verdragspartners die op de lijst worden opgenomen benaderen. Nederland zal dan streven naar effectuering van de bronbelasting op dividenden, interest en royalty's tegen het statutaire tarief. Daarnaast kan worden gekeken of in geval er geen sprake is van misbruik, exclusieve woonstaatheffing dan wel een gereduceerd tarief in het verdrag voor dividenden, interest en royalty's kan worden opgenomen. Dit kan door, in aanvulling op de *principal purposes test*, een specifieke antimisbruikbepaling op te nemen.

Een mogelijke vormgeving van de antimisbruikbepaling is dat de verdragsvoordelen van artikel 10 (dividenden), artikel 11 (interest) en artikel 12 (royalty's) enkel worden toegekend indien:

- Het betreffende bestanddeel van het inkomen bij de ontvanger in de aangewezen staat wordt onderworpen aan een belasting naar de winst van ten minste 7%; of
- De ontvanger in de aangewezen staat voldoet aan zeer specifieke criteria voor reële aanwezigheid in de aangewezen staat.

### ***ii) Ontwikkelingslanden***

Nederland sluit in de hoofdregel aan bij de heffingsverdeling zoals die wordt voorgesteld in het OESO-modelverdrag. In ogenschouw moet worden genomen dat veel niet-OESO-lidstaten, waaronder ontwikkelingslanden het VN-Modelverdrag als uitgangspunt nemen. Onlangs zijn nieuwe versies van het OESO-Modelverdrag en het VN-Modelverdrag verschenen en op een aantal belangrijke punten wijken deze modelverdragen van elkaar af. Zo biedt artikel 8 (alternatief B) van het VN-Modelverdrag waar ontwikkelingslanden regelmatig een beroep op doen, de mogelijkheid voor een bronstaatheffing voor winsten behaald met de internationale scheepvaart. Daarnaast is in artikel 12a van het VN-Modelverdrag een aparte bepaling opgenomen voor vergoedingen voor technische diensten en kent artikel 13 van het VN-Modelverdrag een bronstaatheffing toe voor vervreemdingswinsten op aandelen in het algemeen. De bepalingen uit het VN-Modelverdrag luiden als volgt:

**Article 8 (alternative B)**  
**INTERNATIONAL SHIPPING AND AIR TRANSPORT**

1. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of aircraft in international traffic shall be taxable only in that State.
2. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic shall be taxable only in that State unless the shipping activities arising from such operation in the other Contracting State are more than casual. If such activities are more than casual, such profits may be taxed in that other State. The profits to be taxed in that other State shall be determined on the basis of an appropriate allocation of the overall net profits derived by the enterprise from its shipping operations. The tax computed in accordance with such allocation shall then be reduced by \_\_\_ per cent. (The percentage is to be established through bilateral negotiations.)
3. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

**Article 12A**  
**FEES FOR TECHNICAL SERVICES**

1. Fees for technical services arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. However, notwithstanding the provisions of Article 14 and subject to the provisions of Articles 8, 16 and 17, fees for technical services arising in a Contracting State may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the fees is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed \_\_\_ percent of the gross amount of the fees [the percentage to be established through bilateral negotiations].
3. The term "fees for technical services" as used in this Article means any payment in consideration for any service of a managerial, technical or consultancy nature, unless the payment is made:
  - (a) to an employee of the person making the payment;
  - (b) for teaching in an educational institution or for teaching by an educational institution; or
  - (c) by an individual for services for the personal use of an individual.
4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of fees for technical services, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the fees for technical services arise through a permanent establishment situated in that other State, or performs in the other Contracting State independent personal services from a fixed base situated in that other State, and the fees for technical services are effectively connected with:
  - (a) such permanent establishment or fixed base, or
  - (b) business activities referred to in (c) of paragraph 1 of Article 7.In such cases the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.
5. For the purposes of this Article, subject to paragraph 6, fees for technical services shall be deemed to arise in a Contracting State if the payer is a resident of that State or if the person paying the fees, whether that person is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with which the obligation to pay the fees was incurred, and such fees are borne by the permanent establishment or fixed base.
6. For the purposes of this Article, fees for technical services shall be deemed not to arise in a Contracting State if the payer is a resident of that State and carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated in that other State or performs independent personal services through a fixed base situated in that other State and such fees are borne by that permanent establishment or fixed base.
7. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner of the fees for technical services or between both of them and some other person, the amount of the fees, having regard to the services for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the fees shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

**Article 13**  
**CAPITAL GAINS**

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State or of movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services, including such gains from the

alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise) or of such fixed base, may be taxed in that other State.

3. Gains that an enterprise of a Contracting State that operates ships or aircraft in international traffic derives from the alienation of such ships or aircraft, or of movable property pertaining to the operation of such ships or aircraft, shall be taxable only in that State.

4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares or comparable interests, such as interests in a partnership or trust, may be taxed in the other Contracting State if, at any time during the 365 days preceding the alienation, these shares or comparable interests derived more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property, as defined in Article 6, situated in that other State.

5. Gains, other than those to which paragraph 4 applies, derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares of a company, or comparable interests, such as interests in a partnership or trust, which is a resident of the other Contracting State, may be taxed in that other State if the alienator, at any time during the 365 days preceding such alienation, held directly or indirectly at least \_\_\_ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the capital of that company.

6. Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3, 4 and 5 shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

## **2) Consultatie**

Graag ontvangt het ministerie van Financiën reacties van belangstellenden over het verdragsbeleid met betrekking tot aangewezen staten in het kader van de voorgestelde invoering van een bronbelasting op dividenden, interest en royalty's en de mogelijke vormgeving van een antimisbruikbepaling in dergelijke verdragen in het bijzonder. Daarnaast ontvangt het ministerie van Financiën reacties van belangstellenden op de vraag hoe Nederland in het kader van het verdragsbeleid ten aanzien van ontwikkelingslanden dient om te gaan met de bovengenoemde artikelen 8 (alternatief B), artikel 12a en artikel 13 uit het VN-Modelverdrag. Tot slot staat het ministerie van Financiën ook open voor reacties van belangstellenden die andere aangelegenheden in relatie tot het verdragsbeleid onder de aandacht wensen te brengen.

## **Bijlage 2 – Nadere informatie consultatie aanwijzing van laagbelastende staten**

### **1) Achtergrond**

Met het oog op de uitvoeringspraktijk en de rechtszekerheid zal jaarlijks bij ministeriële regeling een uitputtende lijst worden vastgesteld van de aangewezen staten. Voor de beoordeling van het niveau van winstbelasting wordt een peildatum van 1 oktober van enig kalenderjaar gehanteerd zodat de lijst van staten die op basis van dit criterium worden aangewezen voor aanvang van het volgende kalenderjaar kan worden geconsulteerd. Op die manier kan de in de praktijk aanwezige kennis over eventuele ontwikkelingen in andere staten worden benut. Dit jaar is er bij wijze van uitzondering voor gekozen de consultatie vóór genoemde peildatum te laten plaatsvinden. De op 1 oktober 2018 geldende wet- en regelgeving zal echter doorslaggevend zijn voor de vraag of een staat wordt aangewezen vanwege een te laag niveau van winstbelasting.

Op basis van de ons op dit moment beschikbare gegevens hebben de volgende staten geen winstbelasting of een winstbelasting met een statutair tarief van minder dan 7% en dienen derhalve te worden aangewezen voor toepassing van de aanvullende CFC-maatregel zoals opgenomen in het wetsvoorstel implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking voor het heffingsjaar 2019:

Anguilla, Bahama's, Bahrein, Bermuda, Britse Maagdeneilanden, Guernsey, eiland Man, Jersey, Kaaimaneilanden, Koeweit, Palau, Qatar, Saudi-Arabië, Turks- en Caicoseilanden, Vanuatu en de Verenigde Arabische Emiraten.

Wat betreft de EU-lijst van niet-coöperatieve jurisdicties is het doel bij de meest recente lijst die geldt in het kalenderjaar dat voorafgaat aan het kalenderjaar waarin het boekjaar van de belastingplichtige aanvangt aan te sluiten. De EU-lijst van niet-coöperatieve jurisdicties is een gegeven en maakt geen onderdeel uit van de consultatie.

### **2) Consultatie**

Graag ontvangt het ministerie van Financiën reacties van belangstellenden die van mening zijn dat een staat ten onrechte wel of niet wordt aangewezen op grond van het niet heffen van een winstbelasting of tegen een statutair tarief van minder dan 7% op 1 oktober 2018.

Wij vragen u uw standpunt te onderbouwen met verwijzingen naar geldende wet- en regelgeving in de betreffende staat, waaruit blijkt dat die staat (geen) winstbelasting heft of winstbelasting heft naar een tarief van minder dan 7% op 1 oktober 2018.