

notitie gevolgd. Voor een volledige weergave van de diverse onderwerpen wordt verwezen naar het brondocument.

1. Inleiding

In deze notitie is ervoor gekozen om de belangrijkste politiek-beleidsmatige lijnen te schetsen voor de Nederlandse inzet bij onderhandelingen van een belastingverdrag. Een nieuwe notitie is nodig omdat de notitie uit 2011 gedateerd is door met name nationale en internationale ontwikkelingen op het terrein van het tegengaan van belastingontwijking. Verder zijn inmiddels het OESO-Modelverdrag (2017) en het VN-Modelverdrag (2017) geactualiseerd, is er toenemende aandacht voor de positie van ontwikkelingslanden en zijn er relevante wijzigingen in de nationale wet- en regelgeving die doorwerken naar het verdragsbeleid.

2. Het verdragsbeleid op hoofdlijnen

Het doel van een bilateraal belastingverdrag is het bevorderen van economische relaties tussen landen door het wegnemen van dubbele belasting waarbij belastingontwijking en -ontduiking wordt voorkomen. Het verdrag zorgt voor rechtszekerheid voor belastingplichtigen in beide landen. Daarnaast kan een belastingverdrag een nuttige rol spelen bij het effectueren van belastingheffing in grensoverschrijdende situaties door bijvoorbeeld afspraken te maken over uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering door de belastingdiensten.

In beginsel staat Nederland open voor een belastingverdrag met ieder andere staat. Wel dwingen capaciteitsbeperkingen tot prioritering. Bij de prioritering spelen aard en omvang van de (potentiële) economische betrekkingen een belangrijke rol. Verder is de interactie van de fiscale stelsels van belang (treedt er dubbele belasting op) en ten slotte kunnen ook politieke en diplomatieke factoren een rol spelen.

Bilaterale belastingverdragen kunnen, omdat ze boven de nationale wet gaan, toepassing van de wetgeving ter implementatie van ATAD en ATAD2 in de weg staan. Nederland zal er bij de totstandkoming of wijziging van belastingverdragen voor zorgdragen dat de verplichtingen die volgen uit die richtlijnen ook kunnen worden geëffectueerd onder het van toepassing zijnde belastingverdrag.

Belastingverdragen ondersteunen een aantrekkelijk vestigingsklimaat, onder meer door het voorkomen van dubbele belasting en het bieden van zekerheid. Dit geldt zowel voor buitenlandse ondernemers die in Nederland investeren als voor Nederlandse ondernemers die in het buitenland actief zijn. Het Nederlandse verdragsbeleid is er van oudsher op gericht om zo veel mogelijk het principe van kapitaalimportneutraliteit te realiseren voor actieve inkomsten (ondernemingswinst en inkomsten uit arbeid), zodat Nederlandse ondernemingen en werknemers in de buitenlandse markt zich in dezelfde concurrentiepositie bevinden als lokale bedrijven en werknemers.

Nederland ondersteunt de internationale discussie over de verdeling van de bedrijfswinst tussen landen ten behoeve van de belastingheffing. Mede naar aanleiding van de internationale discussie over belastingheffing in de digitale economie onderzoekt het Inclusive Framework (in samenwerking met de OESO) momenteel of het redelijk is om meer heffingsrechten toe te kennen aan het land van de afnemer. Dit wordt onderzocht in pijler 1 van het onderzoek. In pijler 2 van het onderzoek wordt onderzocht of een minimumniveau van belastingheffing voor ondernemingen kan worden afgesproken. De uitkomsten van deze internationale discussie over winstverdeling en een mini-

NTFR 2020/1829

Internationaal en Europees

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020

Staatssecretaris - Financiën - F 29 mei 2020,
2020-0000091889, Notitie

Wetsartikelen: OESO-Modelverdrag; Verdrag; VN-Modelverdrag

Samenvatting

De staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst heeft de nieuwe Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, met begeleidende brief, aan de Tweede Kamer aangeboden. In deze notitie, die dient ter vervanging van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 NTFR 2011/467) worden de voornaamste beleidsmatige uitgangspunten weergegeven die Nederland bij toekomstige verdragsonderhandelingen over bilaterale belastingverdragen wil hanteren. Hierbij fungeert het OESO-Modelverdrag als basis. Verder wordt ingegaan op de punten waar het beoogde Nederlandse verdragsbeleid afwijkt van het OESO-Modelverdrag. In de begeleidende brief worden daarnaast enige belangrijke thema's uit de notitie kort aangeduid, zoals het tegengaan van verdragsmisbruik, de voortgaande internationale discussies in het Inclusive Framework (IF) over een evenwichtiger verdeling van de belastbare winst en een minimumniveau van belastingheffing van multinationals, het sluiten van belastingverdragen met laagbelastende landen en de positie van ontwikkelingslanden. Ook wordt aangegeven dat het voor Nederland belangrijk blijft om het uitgebreide bilaterale verdragennetwerk goed te onderhouden en verder uit te breiden. Opvallende nieuwe elementen uit de notitie zijn de gewijzigde positie ten opzichte van de belastingheffing van buitenlandse sporters en artiesten, de voorgenomen intrekking van de goedkeuring op basis waarvan in Nederland wonende directeuren en commissarissen van in het buitenland gevestigde lichamen de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting kunnen toepassen en de bereidheid van Nederland om met de armste ontwikkelingslanden een bronheffing op technische diensten overeen te komen.

Inhoud van de notitie

Het navolgende bevat een puntsgewijze weergave van de onderwerpen die in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 aan de orde komen. Hierbij wordt de indeling van deze

mumniveau van belastingheffing zijn nog niet bekend, maar deze kunnen op termijn gevolgen hebben voor het verdragsbeleid (waaronder het hiervoor genoemde principe van kapitaalimportneutraliteit).

De Nederlandse verdragsinzet volgt zo veel mogelijk het OESO-Modelverdrag. Het voordeel van zo veel mogelijk aansluiten bij een internationale standaard (OESO/VN) is dat de rechtszekerheid over de belastingheffing in bilaterale economische relaties het beste wordt geborgd. Door het OESO-commentaar worden OESO-conforme verdragsbepalingen internationaal zo veel mogelijk eenduidig uitgelegd. Nederland streeft ernaar om dit in een algemene bepaling in het belastingverdrag te bevestigen. Het idee achter het OESO-Modelverdrag en het OESO-commentaar is namelijk dat door internationale overeenstemming over de uitleg en toepassing van belastingverdragen geschillen zo veel mogelijk worden voorkomen, of snel kunnen worden opgelost. Dit komt de rechtszekerheid ten goede. Het werken met deze modellen maakt het bovendien eenvoudiger om met andere landen overeenstemming te bereiken.

Daarnaast wordt in dit onderdeel (kort) ingegaan op de verdragsrelatie met landen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden en met laagbelastende landen, op het tegengaan van verdragsmisbruik en belastingontwijking en op de positie van ontwikkelingslanden. Deze onderwerpen komen ook hierna, in de volgende onderdelen van de notitie, terug.

3. Tegengaan misbruik van verdragen

Volgens de notitie is het van belang dat het gehele Nederlandse verdragenennetwerk (uiteindelijk) voldoet aan de *BEPS-minimumstandaard* tegen verdragsmisbruik. Het MLI speelt hierbij een belangrijke rol. Indien een verdrag niet voldoet aan de minimumstandaard en er tevens mogelijk sprake is van een risico van substantieel verdragsmisbruik, zal het betrokken land worden benaderd met het verzoek om de minimumstandaard alsnog overeen te komen. Er wordt geen nieuw verdrag of protocol overeengekomen als blijkt dat de (potentiële) verdragspartner niet bereid is om de minimumstandaard op te nemen. De minimumstandaard bestaat uit het in het verdrag opnemen van een preambule waarin, kort gezegd, tot uitdrukking wordt gebracht dat het belastingverdrag niet is bedoeld om mogelijkheden te creëren voor belastingontduiking of belastingontwijking, van antimisbruikbepalingen en van een effectieve geschilbeslechting via een onderlinge overlegprocedure.

Bij de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik zet Nederland in op een principal purpose test (PPT) als antimisbruikmaatregel. Hierbij is Nederland voorstander van het opnemen van twee aanvullende bepalingen in de PPT. De eerste bepaling regelt dat voordelen op verzoek van de betrokken persoon toch kunnen worden toegekend voor zover die voordelen, of andere voordelen, zouden zijn toegekend bij afwezigheid van de relevante constructies of transacties. Op basis van de tweede bepaling zijn de autoriteiten van een verdragsluitende staat gehouden de andere verdragsluitende staat te raadplegen over het voornemen om verdragsvoordelen op grond van de PPT te weigeren.

Indien een verdragspartner een (vereenvoudigde) limitation on benefitsbepaling (LoB) in combinatie met een PPT ter bestrijding van verdragsmisbruik voorstelt, staat Nederland hier niet onwelwillend tegenover. Nederland staat terughoudend tegenover de optie van een gedetailleerde LoB-bepaling gecombineerd met een anti-doorstroommaatregel.

Nederland zet zich naast de minimumstandaard ook in voor de opname in de belastingverdragen van het overgrote deel van de *aanvullende BEPS-maatregelen*. Het gaat hierbij om de volgende maatregelen:

- een verdragsbepaling die regelt in welke gevallen verdragsvoordelen worden toegekend als inkomen of voordelen worden genoten door of via een hybride entiteit;
- een specifieke saving clause om te waarborgen dat Nederland mag heffen van in Nederland gevestigde vennootschappen die door de andere verdragsluitende staat als fiscaal transparant worden aangemerkt (een algemene saving clause voegt volgens Nederland niets toe);
- een bepaling om bij een dubbele vestigingsplaats van een lichaam, de vestigingsplaats voor het toepasselijke belastingverdrag voortaan door middel van een onderlinge overlegprocedure vast te stellen in plaats van uitsluitend op basis van het feitelijke leidingscriterium;
- verschillende bepalingen om te voorkomen dat de kwalificatie als vaste inrichting op kunstmatige wijze kan worden ontgaan (aanscherping uitzondering voor hulp- en voorbereidende werkzaamheden, antifragmentatie- en antisplitsingsbepaling en aanscherpen van de criteria voor een (on)afhankelijke vertegenwoordiger);
- een minimumbezitsperiode tegen *dividend transfer transactions*;
- een terugkijkperiode voor – de onroerendzaakdrempel voor – onroerendzaaklichamen (in het geval Nederland instemt met een dergelijke bepaling in het vermogenswinstartikel);
- het in specifieke gevallen, zoals bij verschillen in interpretatie van het belastingverdrag tussen landen of het ontbreken van overeenstemming over de feiten, toepassen van de verrekenings- in plaats van de vrijstellingsmethode om te voorkomen dat inkomen onbedoeld in het geheel niet of lager wordt belast;
- een bepaling die voorkomt dat het heffingsrecht van het bronland wordt beperkt voor inkomen dat wordt toegerekend aan (passieve) vaste inrichtingen in derde landen waar dit inkomen laag wordt belast;
- het maken van overeenkomstige aanpassingen bij een correctie van verrekenprijzen;
- een bepaling op basis waarvan de bevoegde autoriteiten bij een onderlinge overlegprocedure afspraken kunnen maken over renten, boetes en kosten, alsmede het opnemen van verplichte en bindende arbitrage.

4. Belangrijkste afwijkingen van en aanvullingen op het OESO-Modelverdrag

Nederland sluit bij belastingverdragen zo veel mogelijk aan bij het OESO-Modelverdrag ... Desalniettemin wijkt de Nederlandse inzet bij een beperkt aantal onderdelen van het OESO-Modelverdrag af als gevolg van nationale wetgeving, jurisprudentie en beleidsmatige afwegingen. Het navolgende bevat een overzicht van de afwijkingen en aanvullingen die in de notitie aan de orde komen.

- Nederland streeft naar opname van een bepaling in belastingverdragen die het inwonerschapscriterium nader invult en waardoor van belasting vrijgestelde lichamen als verdragsinwoner worden aangemerkt.
- Nederland wenst VBI's en entiteiten die vallen onder vergelijkbare speciale regimes uit te sluiten van (relevante) verdragsvoordelen om onwenselijk gebruik tegen te gaan.

- Voor dividenden uitgekeerd door of uitgekeerd aan een FBI of soortelijke instelling in het andere verdragsland, streeft Nederland naar toepassing van het portfoliotarief van 15%.
- Nederland streeft ernaar de omschrijving van het begrip vaste inrichting uit te breiden voor – mobiele en kortdurende – werkzaamheden buitengaats. Deze uitbreiding van de definitie van het begrip vaste inrichting werkt ook door naar de bepalingen over inkomsten uit dienstbetrekking en de voorkoming van dubbele belasting.
- Voor deelnemingsdividenden streeft Nederland naar een uitsluitende woonstaatheffing. Voor de overige dividenden (zogenoemde portfoliodividenden) gaat Nederland in overeenstemming met het OESO-Modelverdrag uit van een bronstaatheffing van 15%. Voor renten en royalty's streeft Nederland in beginsel naar een uitsluitende woonstaatheffing.
- Nederland zet zich in om bij portfoliodividenden en, waar nodig, bij renten uitzonderingen op te nemen in overeenstemming met het commentaar bij het OESO-Modelverdrag, onder meer voor pensioenfondsen.
- Nederland streeft naar opname van een aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het vermogenswinstartikel om te onderstrepen dat de voormalige woonstaat gerechtigd is een emigratieheffing te effectueren en om een zogenaemde 'step-up' te bewerkstelligen in het nieuwe woonland. Daarnaast wil Nederland een bepaling in het dividendartikel opnemen die Nederland toestaat voor aanmerkelijkbelangdividend het nationale inkomstenbelastingtarief (box 2) toe te passen, zolang de conserverende aanslag nog openstaat. Tot slot streeft Nederland naar uitbreiding van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud wanneer een staat ook na emigratie de waardeaan groei van de tot het aanmerkelijk belang behorende vermogensbestanddelen effectief niet in de belastingheffing betreft.
- Nederland streeft ernaar expliciet vast te leggen dat inkomsten genoten bij de inkoop van aandelen of bij liquidatie worden beheerst door het dividendartikel.
- Om gevallen van verdragsmisbruik te bestrijden is Nederland bereid een situsstaatheffing over de vermogenswinsten behaald met de verkoop van onroerendezaaklichamen overeen te komen. Nederland zal er daarbij, in lijn met het bijbehorende OESO-commentaar, naar streven om een hoger onroerendezaakpercentage (van meer dan 50%) overeen te komen in combinatie met uitzonderingen, bijvoorbeeld voor bedrijfstvastgoed, vervreemdingswinsten gemaakt als gevolg van reorganisaties in concernverband en aandelen in beursgenoteerde vennootschappen.
- Omdat de eerdere inzet van Nederland, het niet opnemen van een afzonderlijk sporters- en artiestenartikel, niet kansrijk is (gebleken), zal Nederland – weer – aansluiting zoeken bij de internationaal gangbare praktijk en streven naar de opname van een sporters- en artiestenartikel met een (beperkte) bronstaatheffing. Wel zal Nederland inzetten op de volgende optionele maatregelen uit het OESO-commentaar die de reikwijdte van de bronstaatheffing kunnen inperken: i) een drempelbedrag, ii) een heffing door de bronstaat op basis van het netto-inkomen, en iii) een woonstaatheffing voor activiteiten van sporters en artiesten die grotendeels zijn gefinancierd uit publieke middelen. In combinatie hiermee zal worden onderzocht of het mogelijk is om voor de

- groep sporters en artiesten (weer) een buitenlandse belastingplicht te introduceren die uitvoerbaar is.
 - Nederland streeft in zijn belastingverdragen naar een integrale bronstaatheffing over zowel particuliere- als overheidspensioenen alsmede over lijfrenten. Hetzelfde geldt voor socialezekerheidsuitkeringen. Afhankelijk van de bilaterale situatie, is Nederland bereid als compromis een partiële bronstaatheffing op te nemen in het verdrag. Bij een overeengekomen wijziging ten opzichte van de bestaande (verdrags)situatie, zal van geval tot geval worden bezien of een overgangsregeling wenselijk is.
 - In de voorkomingsbepaling zal Nederland voor directeuren- en commissarissenbeloningen alleen nog een verrekening geven. In het verlengde daarvan zal de goedkeuring in het Besluit voorkoming onder de toepassing van belastingverdragen (NTFR 2008/1600) op grond waarvan Nederland eenzijdig toch een vrijstelling geeft op voorwaarde dat in het andere land geen gunstiger regime voor dergelijke inkomsten geldt dan voor normale arbeidsbeloningen, worden ingetrokken.
 - Nederland wenst de bepalingen over de uitwisseling van informatie en bijstand bij de invordering van belastingen eveneens van toepassing te laten zijn op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen).
 - Nederland streeft ernaar in relevante verdragsrelaties vast te leggen dat bepaalde ficties of fictieachtige regelingen in de nationale wet doorwerken naar het belastingverdrag.
5. *Belastingverdragen met specifieke categorieën landen*
- In de belastingverdragen met de *buurlanden* is de Nederlandse inzet erop gericht om zo veel mogelijk 'gelijkheid in de straat' en 'gelijkheid op de werkvloer' te realiseren. Nederland heeft daarom in de belastingverdragen met België en Duitsland een zogenaemde compensatieregeling opgenomen die er kort gezegd toe leidt dat bij in Nederland wonende grensarbeiders rekening wordt gehouden met Nederlandse fiscale aftrekposten. In het belastingverdrag met België is verder een zogenaemde pro-rataregeling opgenomen waardoor grensarbeiders in de werkstaat pro rata recht hebben op bepaalde persoonlijke aftrekken. Daarnaast zet Nederland zich in om discoördinatie tussen de belasting- en premieheffing daar waar mogelijk is te voorkomen.
- Nederland is bereid in de belastingverdragen met *ontwikkelingslanden* op onderdelen rekening te houden met de specifieke positie van deze landen. Daartoe zet Nederland in op het opnemen van algemene en specifieke antimisbruikbepalingen in die belastingverdragen waardoor de heffingsrechten van ontwikkelingslanden beter worden gewaarborgd. Daarnaast zal Nederland in de relatie tot ontwikkelingslanden eerder onderdelen van het VN-Modelverdrag accepteren.
- Van de eerder in 2013 benaderde 23 ontwikkelingslanden bestaat momenteel met 13 van deze landen bilateraal of via het MLI overeenstemming over de opname van antimisbruikbepalingen in de belastingverdragen.
 - Nederland zal bij ontwikkelingslanden niet steeds streven naar een zo laag mogelijke bronheffing en is bereid relatief hogere bronheffingen op dividenden, renten en royalty's overeen te komen. Daarbij geldt als algemeen uitgangspunt dat het voor Nederland relevant is wat een land in belastingverdragen met andere vergelijkbare (West-Europese) landen overeenkomt. Nederland is zelfs

bereid een hogere bronheffing te accepteren dan een ontwikkelingsland in zijn belastingverdragen met vergelijkbare landen is overeengekomen, wanneer dat ontwikkelingsland aantoonbaar een nieuwe beleidslijn op dat punt te hebben.

- In verdragen met ontwikkelingslanden is Nederland bereid om een zogenoemde diensten vaste inrichting op te nemen.
- Met ontwikkelingslanden kan in het kader van een finaal compromis worden ingestemd met een beperkt bronstaatheffingsrecht over scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer. Nederland is daar echter terughoudend in en streeft alsdan naar de opname van een beperkt heffingsstarief. Hierbij zal Nederland rekening houden met de concurrentievervalsingen van Nederlandse ondernemingen.
- Nederland is in relatie tot de armste groep ontwikkelingslanden bereid een bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten op te nemen wanneer de technische diensten zijn verricht in het ontwikkelingsland.
- Nederland blijft voorstander van het opnemen van een exclusief heffingsrecht over vervreemding van deelnemingen voor de woonstaat van de vervreemder. Eventueel misbruik kan worden tegengegaan door de opname van een algemene antimisbruikbepaling in het belastingverdrag.
- Ook de komende jaren zal Nederland zich inzetten op technische samenwerking om de capaciteit van belastingdiensten in ontwikkelingslanden te verbeteren.

Nederland vindt het niet passend om onderhandelingen over een nieuw belastingverdrag aan te gaan met staten die op de *EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden* zijn opgenomen. Voor Nederland bestaat er geen principieel bezwaar om met een laagbelastende staat onderhandelingen over een nieuw verdrag te starten. Aangezien het risico op dubbele belastingheffing met deze staten in de regel beperkt zal zijn, hebben onderhandelingen met deze landen geen prioriteit. Het risico op dubbele niet-heffing zal daarbij een belangrijk aandachtspunt zijn. Bij bestaande belastingverdragen met een *laagbelastende staat*, of met een staat die op de EU-lijst is opgenomen, zal Nederland het initiatief nemen tot heronderhandelen. De Nederlandse inzet hierbij is om het verdrag zodanig aan te passen dat de bronbelasting op rente- en royaltybetalingen aan laagbelastende staten moet kunnen worden geëffectueerd. Daarnaast is de inzet om een bronheffing op dividenden aan laagbelastende verdragslanden ook in deelnemingsituaties mogelijk te maken. In reële (zakelijke) situaties kan het gepast zijn minder of geen bronstaatheffing na te streven, waarbij er eisen kunnen worden gesteld aan de aard en de omvang van de activiteiten en de mate van onderworpenheid. Bestaande verdragen met staten die langdurig op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden blijven staan, worden heroverwogen.

COMMENTAAR

DE REDACTIE

De eerdere Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 namen we op in NTFR 2011/467. Hoewel de nieuwe notitie, evenals de eerdere notitie uit 2011, 'slechts' de Nederlandse inzet bij de verdragsonderhandelingen weergeeft, kunnen de daarin opgenomen beleidsvoornemens op termijn belangrijke beteken-

krijgen voor de fiscale praktijk als deze hun doorwerking vinden in nieuwe en aangepaste belastingverdragen. Sinds 2011 hebben zich de nodige nationale en internationale fiscale ontwikkelingen voorgedaan die hebben geleid tot aanpassingen van het Nederlandse internationale fiscale beleid. Een belangrijk deel van deze aanpassingen vloeit voort uit de internationale initiatieven tegen belastingontwijking, zoals het OESO-BEPS-project, en waren uit dien hoofde al bekend. De staatssecretaris en zijn voorganger hebben al herhaaldelijk aangegeven de minimumstandaarden en de meeste aanvullende BEPS-maatregelen over te nemen. Hetzelfde geldt voor de wijzigingen in de meest recente Update van het OESO-Modelverdrag uit 2017. Ook de doorwerking van nieuwe nationale wetgeving, zoals de conditionele bronheffing op rente en royalty's en ATAD en ATAD2, onder de belastingverdragen en de verdragsrelatie met laagbelastende landen, is al herhaaldelijk eerder aan de orde geweest, evenals de Nederlandse verdragsinzet richting ontwikkelingslanden. Verder komen in de notitie een aantal vaste en bekende Nederlandse wensen terug, zoals het aanmerkelijkbelangvoorbehoud en de bronstaatheffing voor pensioenen en lijfrenten. Het aantal verrassingen in de nieuwe notitie verdragsbeleid blijft hiermee beperkt. De nieuwe verdragsinzet voor sporters en artiesten komt hierna separaat aan de orde, zie het commentaar van Dick Molenaar 'Artiesten en sporters in de nieuwe Notitie Fiscaal Verdragsbeleid (NFV)'

Wat opvalt, is dat de notitie op een vrij beleidsmatig en abstract niveau blijft. Er wordt niet of bijna niet ingegaan op de toepassing van de diverse verdragsartikelen in de praktijk en eventuele vraag- of knelpunten die zich hierbij voordoen. Dit lijkt een bewuste keuze om op hoofdlijnen de discussie te kunnen voeren over de verdragsinzet.

Verder lijkt de notitie wat op twee gedachten te hinken. De ene gedachte is die van het vestigingsklimaat en de rol die belastingverdragen hierbij kunnen spelen. Nederland was hierbij tot nog niet zo lang geleden voortrekker met een relatief uitgebreid en voor het bedrijfsleven gunstig verdragenennetwerk, waarbij werd gestreefd naar lage bronheffingen en een beperkt vaste-inrichtingbegrip. Inmiddels is de keerzijde van deze benadering meer en meer duidelijk geworden in de vorm van onder meer het gebruik van het fiscale systeem in Nederland voor internationale belastingontwijking. Dit heeft geleid tot de andere gedachte, waarbij er meer aandacht is voor de rol van belastingverdragen bij belastingontwijking, waarin (constructief) wordt aangesloten bij de internationale initiatieven tegen belastingontwijking en er (veel) meer aandacht is voor de positie van ontwikkelingslanden. Daarbij lijkt de inzet van een ten opzichte van andere landen competitief, en zo mogelijk voor het bedrijfsleven gunstiger verdragenennetwerk wat te zijn verschoven naar een met de vergelijkbare (West-Europese) landen vergelijkbaar verdragenennetwerk. Richting ontwikkelingslanden lijkt Nederland nu zelfs bereid wat verder te gaan dan genoemde vergelijkbare landen op het punt van (iets) hogere bronheffingen en een bronheffing op technische diensten. Voeg hierbij ontwikkelingen als het MLI, waarmee grote aantallen verdragen in relatief kort tijd kunnen worden gewijzigd, en het toenemend gebruik van open normen, zoals de PPT, waarmee de rechtszekerheid van de belastingverdragen voor belastingplichtigen toch minder wordt. Op zichzelf zijn dit voor een groot deel terechte ontwikkelingen, maar deze lijken toch enigszins op gespannen voet te staan met het in de notitie eveneens genoemde streven naar een goed vestigingsklimaat. Het onderscheidend vermogen van Neder-

land op fiscaal terrein gaat hiermee toch voor een deel verloren.

Illustratief in dit verband is de ook in de notitie genoemde kapitaalimportneutraliteit. Het – in elk geval voor actieve buitenlandse inkomsten – nastreven hiervan is altijd een belangrijk onderdeel van het Nederlandse internationale fiscale beleid geweest. Met de deelnemingsvrijstelling en de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting wordt bereikt dat Nederlandse inwoners in het buitenland onder dezelfde fiscale condities kunnen ondernemen en werken als lokale ondernemers en werknemers. De notitie geeft aan de ene kant uitdrukkelijk aan dat Nederland wil vasthouden aan dit concept. Aan de andere kant biedt de notitie echter een duidelijke opening voor (verdere) aanpassing van de nationale en verdragsregels op dit punt als de internationale discussie over de winstverdeling tussen de landen en een minimumbelastingniveau die kant op gaat. Naast de aanpassingen van onder meer de deelnemingsvrijstelling en de vrijstellingsmethode die in de afgelopen jaren al op onderdelen hebben plaatsgevonden om belastingontwijking tegen te gaan. In de notitie wordt zelfs een verdere stap in die richting aangekondigd met de intrekking van de goedkeuring waardoor directeurs en commissarissen onder omstandigheden toch gebruik kunnen maken van de vrijstellingsmethode voor hun in het buitenland belastbare inkomsten. De argumentatie voor deze stap kunnen we overigens niet goed volgen. Inherent aan toewijzingsregeling voor inkomsten van directeurs en commissarissen is nu juist toch dat niet van belang is waar de werkzaamheden zijn verricht? Het is ons vanuit die optiek niet duidelijk waarom de vrijstellingsmethode niet meer zou kunnen worden toegepast indien een deel van de werkzaamheden in Nederland wordt verricht.

Voor de bronheffing op technische diensten die Nederland bereid is met de armste ontwikkelingslanden overeen te komen, is volgens de notitie vereist dat de diensten in het ontwikkelingsland zijn verricht. Het wordt ons uit de notitie niet helemaal duidelijk wanneer hiervan sprake is. Is het hiervoor voldoende dat de afnemer van de diensten in het ontwikkelingsland woont of is gevestigd of moeten de diensten ook in dat land worden gebruikt (waarbij de betalingen dan ten laste komen van de door het ontwikkelingsland te belasten ondernemingswinsten aldaar)?

COMMENTAAR

MOLENAAR¹

Artiesten en sporters in de nieuwe Notitie Fiscaal Verdragsbeleid (NFV)

Voor artiesten en sporters is er een ingrijpende beleidswijziging voorzien. Het streven van de NFV van 2011 om geen art. 17 meer in belastingverdragen op te nemen komt vanaf 2020 te vervallen. De nieuwe NFV erkent nog steeds de problemen van artiesten en sporters met dubbele belastingheffing en hoge administratieve lasten, maar concludeert ook dat verdragspartners het OESO-Modelverdrag blijven volgen en wel art. 17 willen in een verdrag met Nederland. Dat is een gevolg van het OESO-besluit uit 2014 om art. 17 in het Modelverdrag te behouden, terwijl Nederland juist had gepleit voor het schrappen van het uitzonderlijke artikel. Voor Nederland lag dit in het verlengde van de eenzijdige vrijstelling van 2007

voor buitenlandse artiesten en sporters uit verdragslanden, verwoord in art. 5a en 5b Wet LB 1964.

De realiteit is echter dat Nederland sinds 2011 alleen verdragen zonder art. 17 heeft weten te sluiten met Ethiopië en Irak. De andere landen, zoals Duitsland, Japan, Denemarken en Ierland, hielden vast aan het volgen van de OESO-lijn met art. 17. Bij Denemarken en Ierland is dat heel vreemd, want ook zij hebben net als Nederland geen bronheffing voor buitenlandse artiesten en sporters, dus waarom zou art. 17 dan eigenlijk nodig zijn? Het lijkt er meer op dat artiesten en sporters slechts een heel klein onderdeel zijn in een verdragsonderhandeling, waar weinig tijd aan besteed wordt en waarvoor het makkelijk is om de OESO-lijn te volgen. Andere onderdelen van een verdrag zijn veel groter qua financiële belangen.

Wel wil Nederland volgens het nieuwe NFV gebruikmaken van drie beperkingen die het Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag noemt, namelijk (1) kostenafrek in land van de optredens, (2) een minimumdrempel (§10.1-10.4 Commentaar), en (3) vrijstelling als er meer dan 50% subsidie is (§14 Commentaar).

De eerste beperking is goed, maar in de praktijk wel heel bewerkelijk. De tweede beperking is een echte verbetering, zoals de ervaring is met de minimumdrempel voor artiesten en sporters die de VS in nagenoeg alle belastingverdragen heeft staan. Maar dan moet die drempel wel substantieel zijn (de VS gebruikt inmiddels \$30,000 p.p. per jaar) en direct bij het optreden toegepast kunnen worden. Als er eerst ingehouden moet worden en pas later teruggevraagd kan worden wordt de drempel een nieuw obstakel qua administratieve lasten (zie mijn artikel in MBB 2015, p. 393).

De derde beperking past Nederland inmiddels al in de helft van zijn belastingverdragen toe en is internationaal heel populair. Maar helaas heb je er in de praktijk bijna niets aan, want Nederlandse sporters met buitenlands prijzengeld halen nooit de drempel van 50% Nederlandse subsidie, terwijl er ook maar weinig Nederlandse artiesten zijn die nog zo veel subsidie krijgen.

Aan het slot komt de NFV met het voornemen om de vrijstelling van Nederlandse belasting voor buitenlandse artiesten en sporters uit verdragslanden (art. 5a en 5b Wet LB 1964) te willen gaan afschaffen. Die bestaat sinds 2007 en is ingevoerd om administratieve lasten te verminderen en dubbele belastingheffing tegen te gaan. Het zou jammer zijn als dat weer zou terugkomen.

De artiesten- en sportwereld had een grote inbreng in de internetconsultatie van oktober 2018 voor deze nieuwe NFV, namelijk negen van de zestien inzendingen. Maar de organisaties zullen wel teleurgesteld zijn met de uitkomst, want alleen de minimumdrempel geeft een beetje hoop, maar verder blijven de problemen bestaan. Dit onderwerp is momenteel echter wel ver van hun bed, want er zijn voorlopig helemaal geen (buitenlandse) optredens door de coronacrisis en dat betekent andere, existentiële zorgen dan dubbele belastingheffing.

Brondocumenten

- [Brief van 29 mei 2020, nr. 2020-0000091889](#)
- [Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020](#)

¹ Dr. D. Molenaar werkt bij All Arts Belastingadviseurs en is als gastonderzoeker verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.