

Vergaderjaar 2010–2011

32 536

Goedkeuring van het op 26 februari 2010 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (Trb. 2010, 98)

Nr. 4

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 20 augustus 2010 en het nader rapport d.d. 8 oktober 2010, aangeboden aan de Koningin door de minister van Buitenlandse Zaken, mede namens de minister van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 14 juni 2010, no. 10.001636, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Buitenlandse Zaken, mede namens de Minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende goedkeuring van het op 26 februari 2010 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (Trb. 2010, 98), met memorie van toelichting.

Het Verdrag ziet op de herziening van het Verdrag uit 1951 met de Zwitserse Bondsstaat, zoals aangevuld bij Aanvullend Protocol in 1951 en zoals gewijzigd en aangevuld bij Overeenkomst in 1966. De vele ontwikkelingen die zich in de loop der jaren zowel nationaal als internationaal hebben voorgedaan, onder meer op het gebied van de internationale uitwisseling van gegevens, maken modernisering en aanpassing van de regels om dubbele belasting te vermijden en het ontgaan van belasting te voorkomen, nodig. De Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt daarbij de volgende kanttekeningen.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 14 juni 2010, nr. 10.001636, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 20 augustus 2010, nr. W06.10.0220/III, bied ik U hierbij aan.

¹ De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

1. Hybride entiteiten

De Verdragstoepassing voor hybride entiteiten is een complexe aangelegenheid. De Raad onderschrijft de oplossingsrichting zoals die in artikel 3 van het Verdrag juncto onderdeel I van het Protocol is neergelegd. In de toelichting op artikel 3 van het Verdrag wordt ter verduidelijking van deze complexe materie slechts één voorbeeld genoemd.

De Raad adviseert de toelichting op dit punt met meer voorbeelden aan te vullen.

1. Gevolg gevend aan het advies van de Raad in de toelichting over hybride entiteiten enkele voorbeelden toe te voegen, is de toelichting bij artikel 3 aangevuld.

2. Inwoner

Ingevolge de toelichting op artikel 4 van het Verdrag stelt onderdeel IV van het Protocol zeker dat het Verdrag van toepassing is op natuurlijke personen die, naar de feiten en omstandigheden beoordeeld, wonen aan boord van een schip of binnenschip en niet beschikken over een feitelijke woonplaats in een van de Verdragsluitende Staten. Onderdeel IV van het Protocol bevat daartoe de fictie dat bedoelde personen worden geacht inwoner te zijn van de Verdragsluitende Staat waarin het schip of het binnenschip zijn thuishaven heeft.

De Raad merkt op dat toepassing van het Verdrag ten aanzien van deze personen niet is zeker gesteld indien het desbetreffende schip of binnenschip zijn thuishaven niet in een van de Verdragsluitende Staten heeft maar in een derde land, bijvoorbeeld in Duitsland.

De Raad adviseert in de toelichting op deze situatie in te gaan.

2. Gevolg gevend aan het advies van de Raad in te gaan op de situatie dat een schip zijn thuishaven heeft in een derde land, is de toelichting bij artikel 4 op dit onderdeel aangevuld.

3. Dividenden

In onderdeel IX, eerste lid, eerste volzin, van het Protocol is nader uitgewerkt welke lichamen die inwoner zijn van Nederland, in aanmerking komen voor de vrijstelling van dividendbelasting op grond van artikel 10, derde lid, onderdeel a, van het Verdrag. Die volzin verwijst daarvoor naar in Nederland gevestigde belastingplichtigen in de zin van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Het gaat daarbij onder meer om verenigingen en stichtingen voor zover zij een onderneming drijven¹, bijvoorbeeld kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve of culturele instellingen. Die verwijzing sluit instellingen uit die geen onderneming drijven, hetgeen in strijd is met het Nederlandse verdragsbeleid² om toepassing van de vrijstelling niet te verhinderen in gevallen «waarin de reële vestiging in ons land buiten twijfel is»³.

De Raad adviseert in de toelichting in te gaan op de positie van instellingen voor zover zij geen onderneming drijven.

3. Gevolg gevend aan het advies van de Raad in te gaan op de positie van instellingen die geen onderneming drijven, is de toelichting bij artikel 10 op dit onderdeel aangevuld.

4. Vermogenswinsten

Artikel 13, vierde lid, van het Verdrag bevat, op verzoek van de Zwitserse Bondsstaat, een regeling voor de belastingheffing van vermogenswinst die wordt behaald met de vervreemding van aandelen of andere

¹ Artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

² Notitie Internationaal fiscaal (verdrags)beleid, Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4, blz. 43.

³ Notitie Internationaal fiscaal (verdrags)beleid, Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4, blz. 43, noot 2: V-N 1993/2601, 6 en V-N/2780, 6.

vennootschappelijke rechten in een lichaam waarvan de activa – middellijk of onmiddellijk – voor meer dan de helft bestaan uit onroerende zaken als bedoeld in artikel 6¹ van het Verdrag. Dit artikel is ontleend aan artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag 2008, welk vierde lid echter – zoals ook is aangegeven in de toelichting op artikel 13, vierde lid, van het Verdrag – de beperking kent dat het moet gaan om «onroerende zaken die in die andere staat zijn gelegen». Deze voorwaarde ontbreekt in artikel 13, vierde lid, van het Verdrag, zodat dit vierde lid ook betekenis heeft voor in de woonstaat van de aandeelhouder van het lichaam of in een derde staat gelegen onroerende zaken.

De Raad adviseert deze afwijking ten opzichte van het OESO-modelverdrag 2008 nader toe te lichten.

4. Gevolg gevend aan het advies van de Raad in te gaan op vermogenswinsten indien het gaat om onroerende zaken die in een andere staat zijn gelegen, is de toelichting bij artikel 13 op dit onderdeel aangevuld.

5. Directeursbeloningen

Artikel 16, vijfde lid, van het Verdrag omschrijft het begrip «bestuurder» als «personen die zijn belast met de algemene leiding van het lichaam». In de toelichting op het vijfde lid wordt aangegeven dat dit de «gebruikelijke» toelichting is op het begrip «bestuurder». Andere verdragen kennen echter naast dit ruime materiële criterium nog de formele voorwaarde dat het gaat om «personen die als zodanig zijn benoemd door de algemene vergadering van aandeelhouders of door enig ander bevoegd orgaan van dat lichaam»².

De Raad adviseert in de toelichting op artikel 16, vijfde lid, van het Verdrag nader te concretiseren welke personen vallen onder het in dit vijfde lid geformuleerde ruime criterium.

5. Gevolg gevend aan het advies van de Raad nader in te gaan op de definitie van het begrip «bestuurder», is de toelichting bij artikel 16 op dit onderdeel aangevuld.

6. Vermijding van dubbele belasting

De toelichting op artikel 22, vierde lid, van het Verdrag behoeft op de volgende punten aanvulling of verduidelijking.

a. In artikel 22, vierde lid, van het Verdrag wordt de vrijstellingsmethode voor in de Zwitserse Bondsstaat gelegen vaste inrichtingen teruggenomen. In de toelichting op dit vierde lid wordt opgemerkt dat de regeling grotendeels overeenkomt met de regeling die al onder het huidige Verdrag is getroffen in diverse beleidsbesluiten³. Uit dit gepubliceerde beleid volgt dat de regeling onder het huidige Verdrag slechts van toepassing is op winsten die worden behaald met een buitenlandse onderneming waarvan de activiteiten grotendeels bestaan uit beleggen of uit niet-actieve financieringswerkzaamheden als bedoeld in artikel 13, tweede lid, derde volzin, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: passieve vaste inrichtingsinkomsten). In artikel 22, vierde lid, van het Verdrag wordt echter aangegeven dat de vrijstellingsmethode wordt teruggenomen voor inkomensbestanddelen die volgens artikel 7, eerste lid, van het Verdrag in de Zwitserse Bondsstaat mogen worden belast. Hieronder vallen zowel actieve als passieve vaste inrichtingsinkomsten. Artikel 22, vierde lid, van het Verdrag wijkt dan ook af van de regeling die onder het huidige Verdrag is getroffen.

De Raad adviseert hier in de toelichting nader op in te gaan.

b. In artikel 22, vierde lid, van het Verdrag, wordt verder bepaald dat Nederland een vermindering verleent op de Nederlandse belasting voor

¹ Artikel 6 van het Verdrag – dat in het eerste lid een regeling kent voor de belastingheffing over inkomsten uit onroerende zaken – bevat in het tweede lid een omschrijving van het begrip «onroerende zaken».

² Zie bijvoorbeeld de vergelijkbare Verdragen met Denemarken (Trb. 1996, 210; Protocolbepaling IX) en het Verenigd Koninkrijk (Trb. 2008, 201; Protocolbepaling VIII).

³ Besluit van 24 december 1997, nr. IFZ97/1491M (BNB 1998/76), juncto het besluit van 20 mei 1998, nr. IFZ98/568M (BNB 1998/239) en het besluit van 14 december 2000, nr. IFZ 2000/1326M (V-N 2001, nr. 15, punt 1).

de in de Zwitserse Bondsstaat betaalde belasting op bestanddelen van het inkomen die in de Zwitserse Bondsstaat mogen worden belast «indien en voor zover Nederland uit hoofde van de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting een aftrek verleent op de Nederlandse belasting voor de in een ander land over die bestanddelen van het inkomen geheven belasting». De Nederlandse regeling voor passieve vaste inrichtingsinkomsten is neergelegd in artikel 39 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en kent een vermindering die is beperkt tot 50% van het tarief van de vennootschapsbelasting (hierna: nationale methode). De slotzin van artikel 22, vierde lid, van het Verdrag luidt: «Voor de berekening van deze aftrek zijn de bepalingen van het derde lid van dit artikel van overeenkomstige toepassing». In bedoeld artikel 22, derde lid, van het Verdrag is een verrekeningsmethode opgenomen. In de hiervoor onder a aangeduide regeling onder het huidige Verdrag is de verhouding tussen beide methoden aldus dat vermindering wordt verleend voor het laagste bedrag van de nationale methode of de verrekeningsmethode. Onduidelijk is of dit ook geldt voor artikel 22, vierde lid, van het Verdrag. De Raad adviseert dit in de toelichting te verduidelijken.

6. Gevolg gevend aan het advies van de Raad in te gaan op (a) het onderscheid tussen actieve dan wel passieve vaste inrichtingskosten, en (b) het onderscheid tussen vermindering uit hoofde van het Verdrag dan wel uit hoofde van een nationale regeling, is de toelichting bij artikel 22, vierde lid, op beide onderdelen aangevuld.

7. Regeling voor onderling overleg

In de toelichting op artikel 25 van het Verdrag juncto onderdelen II en XV van het Protocol wordt voor een nadere toelichting op onderdeel II van het Protocol verwezen naar de toelichtende nota bij het belastingverdrag van 10 oktober 2005 met Zuid-Afrika¹. Gelet op de toepassing van het Verdrag in de praktijk dient de toelichting zelfstandig leesbaar te zijn. De Raad adviseert de verwijzing uit te schrijven.

7. Gevolg gevend aan het advies van de Raad nader in te gaan op de verwijzing naar het belastingverdrag met Zuid-Afrika, is de toelichting bij artikel 25 op dit onderdeel aangevuld.

8. Van de gelegenheid is tevens gebruik gemaakt de toelichting op enkele onderdelen aan te vullen, te weten over bijstand bij invordering (einde paragraaf 3); over bedrijfsklare projecten (artikel 7), over het begrip «werkelijke leiding» (artikel 8), over het verschil tussen vaste inrichting en vast middelpunt (artikel 14), en over Zwitserse lijfrenten (artikel 18). Ook is van de gelegenheid gebruik gemaakt de toelichting op enkele onderdelen nader aan te scherpen.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat aan het vorenstaande aandacht zal zijn geschonken.

*De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink*

¹ Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Zuid-Afrika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol (Trb. 2006, 6 en 134), Kamerstukken II 2006/07, 30 813, A en nr. 1 herdruk, blz. 12–13.

Ik moge U, mede namens mijn ambtgenoot van Financiën, verzoeken het hierbij gevoegde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De minister van Buitenlandse Zaken,
M. J. M. Verhagen