

1471 3

## MEMORIE VAN TOELICHTING

In het voorjaar van 1947 zijn tussen vertegenwoordigers van de Nederlandse Regering en van de Regering van het Verenigd Koninkrijk onderhandelingen gevoerd nopens het sluiten van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot belastingen van inkomsten en met betrekking tot rechten wegens overgang van vermogen door overlijden. De resultaten van die onderhandelingen zijn neergelegd in de op 15 October 1948 te Londen getekende verdragen. Het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot rechten wegens overgang van vermogen door overlijden kan door de Kroon, krachtens de bij artikel 1 van de wet van 14 Juni 1930 (*Staatsblad* no. 244) voorbehouden bevoegdheid, zonder goedkeuring van de Staten-Generaal worden bekrachtigd. Het verdrag ter vermijding van dubbele belasting met betrekking tot belastingen van inkomsten bevat echter niet uitsluitend bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting, doch het betreft mede de uitwisseling van gegevens. Om die reden wordt het thans ter goedkeuring aan de Staten-Generaal voorgelegd.

Ter toelichting van laatstbedoeld verdrag delen de ondergetekenden het volgende mede:

Het verdrag heeft vier aspecten:

1. het voorkomen van dubbele belasting;
2. gelijke behandeling van onderdanen van de beide Staten;
3. de mogelijkheid van uitbreiding van het verdrag of enkele bepalingen daarvan tot overzeese gebiedsdelen;
4. het vermijden van het ontgaan van belasting en het bevorderen van een juiste uitvoering van het verdrag door wederkerige uitwisseling van gegevens.

*Ad 1. Het voorkomen van dubbele belasting.* Artikel 1 geeft een opsomming van de belastingen waarop het verdrag van toepassing zal zijn. Aan Britse zijde bestond er bezwaar tegen onder de Nederlandse belastingen op te nemen de vermogensbelasting en de ondernemingsbelasting, omdat de Britse delegatie daaraan niet het karakter van belastingen van inkomsten kon toekennen. Het gevolg van het weglaten van de vermogensbelasting is, dat de hier te lande geldende voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting, gegeven bij de beschikking van 10 September 1941, no. 135 (*Staatscourant* voor het bezette gebied no. 221) met betrekking tot de vermogensbelasting van toepassing blijft. Voor zoveel de ondernemingsbelasting betreft, vestigt de eerste ondergetekende er de aandacht op, dat volgens het Besluit op de Ondernemingsbelasting 1942 slechts de hier te lande behaalde bedrijfswinst en — zolang het ontwerp van wet houdende afschaffing van die grondslag nog niet in werking is getreden — het hier te lande werkende bedrijfskapitaal worden getroffen, zodat, al zou in het Verenigd Koninkrijk een soortgelijke belasting worden ingevoerd, dit van Nederlandse zijde niet tot dubbele belasting zou leiden.

Tot grondslag van de onderhandelingen zijn genomen het belastingverdrag dat door het Verenigd Koninkrijk op 16 April 1945 met de Verenigde Staten van Amerika op het gebied van de inkomstenbelasting werd gesloten en het ontwerp van een verdrag dat door de delegaties van Nederland en van de Verenigde Staten van Amerika was opgesteld en dat van dezelfde beginselen als het Anglo-Amerikaanse verdrag uitging. Dit ontwerp is geworden het verdrag dat bij de wet van 29 October 1948 (*Staatsblad* no. 1 464) is goedgekeurd. Hoewel de ondergetekenden ter toelichting van verschillende bepalingen van het thans ter goedkeuring voorgelegde verdrag naar de Memorie van Toelichting tot het Nederlands-Amerikaanse verdrag (Gedrukte Stukken 1948, 941, no. 3) zouden kunnen verwijzen, geven zij er echter de voorkeur aan een op zich zelf staande toelichting te geven, al zullen zij daarbij vaak herhalen wat bij de toelichting van het Nederlands-Amerikaanse verdrag is gezegd.

Ten einde zoveel mogelijk dubbele belasting te voorkomen, wijst het verdrag de verschillende bestanddelen van het inkomen ter be-

lasting toe, hetzij aan de domiciliestaat van de gerechtigde tot de inkomsten, hetzij aan de Staat waar de inkomsten haar oorsprong vinden. Deze toewijzing heeft niet tot gevolg, dat de domiciliestaat de inkomsten, welke het verdrag aan de Staat van oorsprong ter belasting toewijst, bij zijn belastingheffing zonder meer buiten aanmerking moet laten. De domiciliestaat zal op zijn belasting over het gehele inkomen of de gehele winst een aftrek verlenen in de gevallen waarin zulks bij de nationale wettelijke regelingen is voorzien (artikel XV), doch volgens een bij het verdrag voorgeschreven wijze van berekenen.

Een moeilijk punt bij de onderhandelingen vormde het verschil tussen beide landen, wat betreft de fiscale positie van naamloze vennootschappen en haar aandeelhouders. In Nederland wordt, zoals bekend, de winst van de binnenlandse naamloze vennootschap belast in de vennootschapsbelasting; het dividend, dat van het restant wordt uitgekeerd, is voor de aandeelhouder inkomen, doorgaans als opbrengst van (roerend) kapitaal, en soms als (deel van zijn) bedrijfs-winst. Op het dividend wordt 15 % dividendbelasting ingehouden en deze dividendbelasting is, in beginsel, voorheffing op de inkomstenbelasting of op de vennootschapsbelasting. De voorheffing strekt in mindering van de te betalen inkomsten- of vennootschapsbelasting, maar de vennootschapsbelasting zelf, door de uitdelende vennootschap verschuldigd is principieel niet voorheffing op de inkomstenbelasting. (In enkele gevallen werkt zij in feite wel als voorheffing op de vennootschapsbelasting van de aandeelhouder als zodanig: artt. 10 en 11 van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942).

Het Nederlandse belastingstelsel belast in beginsel de opbrengst van roerend kapitaal slechts in het land waar de genietter woont. Ter zake van buitenlandse dividenden, genoten door een inwoner van Nederland, wordt dan ook in beginsel geen aftrek ter voorkoming van dubbele belasting verleend, ongeacht wat het buitenland geheven heeft. Buitenlandse belastingen welke ten laste van het dividend zijn gekomen, komen dan, indien in Nederland het inkomen van de aandeelhouder wordt berekend, in mindering van zijn bruto dividend. Niet anders wordt het, indien een in Nederland genoten buitenlands dividend deel uitmaakt van de bedrijfsopbrengst van een natuurlijk persoon. Behoren de buitenlandse aandelen echter tot het bedrijfsvermogen van een buitenlandse vaste inrichting, dan geldt het door hen afgeworpen dividend als buitenlandse bedrijfs-winst. Het telt als zodanig mede na verminderd te zijn met (zakelijke) opbrengstbelastingen, doch zonder aftrek van de eventueel ingehouden voorheffingen op de buitenlandse belasting over de winst van de vaste inrichting.

Geniet een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap dividend van elders, dan zal een elders als opbrengstbelasting geheven dividendbelasting wederom enkel invloed hebben op het bedrag dat geacht wordt te zijn genoten, hetzij in Nederland, hetzij ter plaatse van de buitenlandse vaste inrichting. Een vreemde dividendbelasting, geheven als voorheffing op de belasting naar de winst van de aandeelhouder, behoort naar Nederlandse opvatting niet te worden geheven van dividenden welke naar andere landen, b.v. Nederland, afvloeien tenzij die dividenden zijn verworven door een vaste inrichting in het land dat de voorheffing toepast. Voorziet de wetgeving van het land dat de voorheffing toepast niet in een vrijstelling voor afvloeiende dividenden dan moet zulk een vrijstelling bij verdrag worden tot stand gebracht. Zolang er geen verdrag is — of in geval er een verdrag is dat de voorheffing geheel of ten dele intact laat — beschouwt de Nederlandse belastingwet de voorheffing als een inkomen-verkleinende opbrengstbelasting. Dit is slechts anders, indien de voorheffing wordt toegepast op dividenden, die het Nederlandse lichaam dat aandeelhouder is geniet in een vaste inrichting in het land waar de voorheffing wordt toegepast.

De Britse income tax gaat ten aanzien van de naamloze vennootschap uit van een geheel ander standpunt dan de Nederlandse inkomstenbelasting. Wat in Nederland de vennootschapsbelasting is, is in het Verenigd Koninkrijk de (lagere) *profits tax*, en wat in Nederland de inkomstenbelasting is (ook voor zover onder de naam van dividendbelasting geheven) is in zeker opzicht in Groot-Brittannië en Noord-Ierland de *income tax*. Er is echter ook een groot verschil tussen deze beide laatste belastingen: wordt de Nederlandse dividendbelasting (15 %) geheven over de uitgedeelde dividenden (doorgaans opbrengst van roerend kapitaal), de Britse *income tax* (45 %) wordt geheven over de winst van de naamloze vennootschap, min of meer op dezelfde wijze als van de winst van een vennootschap onder firma; de winstverdeling vindt in beginsel plaats alsof er geen income tax was, en daarna wordt op het dividend het daarmee overeenkomende deel van de *income tax* gekort. Nu is het voor ieder land praktisch onmogelijk afstand te doen van belasting over binnenlandse winst. Eén van de uitgangspunten van het verdrag is dan ook, dat de Britse

Goedk. v. h. op 15 Oct. 1948 te Londen tussen Nederland en Groot-Brittannië en N.-Ierland gesl. verdr. ter verm. van dubbele bel., enz.

belasting over de winst van aldaar gevestigde vennootschappen ten volle gehandhaafd blijft. Als gevolg van dit uitgangspunt is van Britse zijde erop aangedrongen dat Nederland op zijn inkomstenbelasting een reductie zou geven ter zake van het feit, dat de winst, en dus ook de ais dividend uitgedeelde winst, belast is met *income tax*, voor rekening van de aandeelhouder. Hier echter was het Nederland, dat *neen* moest zeggen. Want het dividend is in Nederlandse ogen niet een stuk bedrijfswinst van een quasi-firmant, maar opbrengst van roerend kapitaal, en dezulke moet, volgens het door Nederland steeds ingenomen standpunt, in beginsel belast worden in het land waar de aandeelhouder woont. Tegemoetkoming aan het Britse verlangen zou hebben betekend, dat belegging in Britse aandelen voor Nederlandse beleggers fiscaal voordeliger zou worden dan belegging in Nederlandse aandelen: averechtse protectie derhalve. Men bedenke daarbij dat tijdens de onderhandelingen de profits tax nog lager was dan thans (thans 25 % met reductie tot 10 % voor het gereserveerde gedeelte). Zelfs bij 25 % profits tax tegenover circa 40 % wegens ondernemingsbelasting (grondslag bedrijfsopbrengst) en vennootschapsbelasting (deze belastingen uitgedrukt in percenten van de winst voor aftrek ondernemingsbelasting) zou er nog een aanzienlijke averechtse protectie zijn, indien Nederland de *income tax* over de dividenden voor rekening van de Nederlandse rijksbegroting nam.

Afgezien hiervan ware het een gevaarlijk precedent, een buitenlandse belasting op inkomsten dat hier te lande gezien wordt als effectenopbrengst, te erkennen als een voorheffing, gelijkwaardig aan de inkomstenbelasting.

De oplossing van de tegenstrijdige wensen der beide landen is dus gevonden in een concessie van weerskanten, doch die oplossing betekent, dat op dit gebied dubbele belasting blijft bestaan daar, waar het Verenigd Koninkrijk het oorsprongland en Nederland het domicilieland is. Deze concessie is neergelegd in artikel XV, tweede lid, eerste gedeelte, van het verdrag. De in het tweede deel van die alinea (na „met dien verstande”) voorgeschreven belastingaftrek zal slechts worden verleend „voor zover zulks in overeenstemming is met de Nederlandse wet”. De reductiegevallen worden dus aan de Nederlandse wet overgelaten, d.w.z. aan de algemene regelen welke op het stuk van voorkoming van dubbele belasting gelden (verg. de resolutie van 10 September 1941, *Staatscourant* voor het bezette gebied van 10 September 1941, no. 221; artikel 28, tweede lid, van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942; de artikelen 10 en 11 van laatstgenoemd besluit; en de artikelen 3 en 4 van de Beschikking Beleggingsmaatschappijen, welke laatste zijn te vinden in de *Nederlandse Staatscourant* van 24 December 1947, no. 249, en, wat een wijziging van artikel 4 betreft, van 24 April 1948, no. 70).

Uiteraard verbiedt het verdrag niet, t.o.v. het Verenigd Koninkrijk een gunstiger regeling te treffen, bij nationale wet, dan ten opzichte van niet-verdraglanden. Artikel 3 van het wetsontwerp bevat een dergelijke regeling met betrekking tot de in Nederland wonende natuurlijke personen. De gevallen van het eerste lid, letters *b* en *c*, zijn ontleend aan artikel 10 van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942. Het behandelen van een „aanmerkelijk belang” waarbij de aandelen geen bedrijfsbezit zijn, op gelijke wijze als een bedrijfsbezit ligt in de lijn van de Nederlandse inkomstenbelasting; het neemt tevens de grootste hardheden weg welke ten aanzien van Nederlandse aandeelhouders in Britse vennootschappen bestaan, en zulks voor de gevallen waarin de belastingheffing niet zozeer op de beleggingspolitiek als wel op de keuze van de woonplaats van de belastingplichtige invloed pleegt te hebben. Aanleiding tot het voorstellen van deze regeling is gevonden in de omstandigheid dat de *income tax*, voor zover geheven bij naamloze vennootschappen, is een voorheffing welke de gehele winst van de vennootschappen treft en zulks tot een percentage dat aanmerkelijk hoger is dan het tarief van de eigenlijke Britse vennootschapsbelasting (de *profits tax*).

Aan artikel 3 gaat een artikel vooraf, waarin het standpunt van de Nederlandse wetgever met betrekking tot de *income tax* van lichamen wordt omschreven, voor zover dat voor de toepassing van het verdrag nodig is.

Gelet op de wijze, waarin artikel 10 van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 en de Beschikking Beleggingsmaatschappijen dubbele belasting voorkomen door aftrek op de winst, is er bij naamloze vennootschappen e.d. geen „Nederlandse belasting, welke ter zake van deze inkomsten” (Britse dividenden, genoten door het Nederlandse lichaam) „moet worden betaald”, zodat artikel XV, tweede lid, van het Verdrag, hier niet voorschrijft, dat een aftrek op de belasting moet worden verleend. Met andere woorden: in alle gevallen waarin de Nederlandse wetgeving met betrekking tot de vennootschapsbelasting in beginsel het verlenen van een aftrek op de belasting zou toelaten, is en blijft de kwestie van voorkoming van dubbele belasting

reeds geregeld door de aftrek op de winst waarin de Nederlandse wetgeving voorziet.

Ten aanzien van de Staat van oorsprong, waaronder in bepaalde gevallen mede is te verstaan de Staat waar de werkzaamheden worden verricht, stelt het verdrag onder zekere voorwaarden, bepaalde inkomsten geheel vrij van de belasting. Vrijstellingen als hier zijn bedoeld, zijn opgenomen in artikel V nopens inkomsten van scheepvaart- of luchtvaartondernemingen; in artikel VI nopens dividenden; in artikel VII nopens interest en industriële royalties; in artikel XII nopens beloningen van hoogleraren en andere docenten; in artikel XIII nopens uitkeringen aan studenten en volontairs.

De vrijstelling van belasting van uitgaande dividenden (artikel VI) is in overeenstemming met het beginsel van de Nederlandse belastingwetgeving, dat de opbrengst van roerend kapitaal door een persoonlijke belasting dient te worden getroffen in de Staat waar de genietter van het dividend woont. Weliswaar wordt hier te lande sinds 1941 de dividendbelasting ook van buitenslands wonenden geheven, doch dit is niet het gevolg van een wijziging van beginsel, doch van het feit, dat, nu de dividendbelasting er eenmaal was, het wenselijk was de vrijstelling van dividendbelasting voor dividenden welke naar vreemde Staten afvloeien, slechts te verlenen krachtens verdragsbepaling, terwijl het in de bezettingstijd niet mogelijk was, verdragen op het gebied van belastingen te sluiten en uit te voeren. Aanspraak op vrijstelling bestaat niet, indien de genietter in de Staat van oorsprong een bedrijf uitoefent door middel van een aldaar gevestigde vaste inrichting: de belasting wordt dan eventueel verrekend met de ter zake van die inrichting verschuldigde belasting.

De vrijstelling van belasting van uitgaande interest (andere dan interest van hypothecaire vorderingen) en de vrijstelling van uitgaande industriële royalties (artikel VII) is geheel in overeenstemming met het beginsel, dat Nederland sinds jaren heeft gevolgd. Evenals bij de dividenden, bestaat op vrijstelling in de Staat van oorsprong slechts dan aanspraak, indien daar te lande niet een bedrijf door middel van een vaste inrichting wordt uitgeoefend: de interest en de royalties zullen dan in de regel, evenals de erop klevende belasting, aan de inrichting worden toegerekend.

De regelen, die het verdrag in de artikelen III, IV en V ten aanzien van bedrijfswinsten, in artikel VIII ten aanzien van inkomsten uit onroerend goed, en in artikel IX ten aanzien van inkomsten uit tegenwoordige of vroegere openbare dienstbetrekkingen stelt, zijn in overeenstemming met die, welke in internationaal belastingrecht gebruikelijk zijn. Hetzelfde geldt met betrekking tot inkomsten uit private dienstbetrekkingen (artikel X) met dien verstande, dat van de regel: belastingheffing in de Staat waar de arbeid wordt verricht, afgeweken wordt bij tijdelijk verblijf (maximaal 183 dagen in het belastingjaar) in de vreemde Staat, in dienst en voor rekening van een werkgever in de domiciliestaat en bij tijdelijk verblijf van docenten (artikel XII).

*Ad 2. Gelijke behandeling van onderdanen van de beide Staten.* Artikel XVIII schijft op het stuk van belastingen in de ene Staat, voor onderdanen van de andere Staat een gelijke behandeling voor als die, waaraan eigen onderdanen van die andere Staat onderworpen zijn. Deze gelijke behandeling geldt niet alleen voor de belastingen in het verdrag genoemd, maar voor alle belastingen. Bovendien bevat artikel XIV een bijzonder voorschrift tot gelijke behandeling met betrekking tot de inkomstenbelasting.

*Ad 3. Uitbreiding tot overzeese gebiedsdelen.* Het verdrag zal, voor zoveel Nederland betreft, werken voor het Rijk in Europa (zie artikel II, letter *b*).

Bij artikel XIX wordt echter de mogelijkheid geopend, dat Suriname, Curaçao en eventueel Indonesië tot het verdrag of tot bepaalde artikelen daarvan kunnen toetreden.

*Ad 4. Uitwisseling van gegevens.* Internationale samenwerking met betrekking tot de uitwisseling van gegevens is uit belastingrechtelijk oogpunt gezien, geboden om aan de overeengekomen bepalingen een juiste uitvoering te kunnen geven. Is het streven van de verdragssluitende Staten om ten koste van hun inkomsten de druk der dubbele belasting voor hun belastingplichtigen te verlichten toe te juichen, aan de andere kant dienen zij er naar te streven, dat ook de belastingen, ten aanzien waarvan zij dubbele heffing voorkomen, zoveel mogelijk tot de juiste bedragen worden opgelegd. In het bijzonder wat de uitwisseling van gegevens betreft is de strijdvraag hier te lande steeds geweest hoever Nederland daarbij moest gaan.

De resultaten van de onderhandelingen op dit punt zijn neergelegd in artikel XVI. De omschrijving, dat het moet gaan over gegevens

Goedk. v. h. op 15 Oct. 1948 te Londen tussen Nederland en Groot-Brittannië en N.-Ierland gesl. verdr. ter verm. van dubbele bel., enz.

welke ter beschikking van de belastingautoriteiten staan volgens hun onderscheidene belastingwetten in de normale loop van haar uitvoering, is met een bepaalde bedoeling gekozen. Daarin liggen twee restricties: de eerste is deze, dat de ene Staat geen gegevens behoeft op te sporen, die voor de andere Staat van nut kunnen zijn, en de tweede is deze, dat het verstrekken van die gegevens kan worden geweigerd, welke de ene Staat weliswaar onder zich krijgt, doch welke voor zijn belastingheffing geen nut hebben (b.v., omdat de persoon over wie de inlichting gaat in die Staat niet belastingplichtig is) en uit dien hoofde niet in de normale loop van de uitvoering van de belastingwetten ter beschikking staan.

Verder zullen inlichtingen kunnen worden geweigerd, indien zaken- of beroepsgeheimen zouden worden geschonden. Het woord „beroepsgeheimen“ is opgenomen met de bedoeling daarmede tot uitdrukking te brengen, dat tegenover een vreemde Staat het bankgeheim zal worden bewaard.

Voorts is uitdrukkelijk bepaald, dat de verstrekte inlichtingen alleen bestemd zijn voor gebruik door de belastingautoriteiten van partijen, zodat zij niet aan anderen — waaronder ook andere Staten vallen — mogen worden doorgegeven.

Tenslotte is het nodig dat voor de uitvoering van het verdrag — b.v. de vrijstelling van Nederlandse dividendbelasting voor naar Engeland vloeiende dividenden — voorschriften worden gegeven. Daartoe strekt artikel 2 van het ontwerp van wet.

*De Minister van Financiën,*

P. LIEFTINCK.

*De Minister van Buitenlandse Zaken,*

STIKKER.

*De Minister van Overzeese Gebiedsdelen,*

J. H. VAN MAARSEVEEN.

*De Minister zonder Portefeuille,*

GÖTZEN.