

Zitting 1980–1981

16 664

Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten; 's-Gravenhage, 7 november 1980

Nr. 1

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 3 maart 1981. De wens dat deze overeenkomst aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal zal worden onderworpen, kan door of namens een of beide Kamers of door minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven uiterlijk op 2 april 1981.

Aan de Voorzitters van de Eerste Kamer en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

's-Gravenhage, 28 februari 1981

Ter voldoening aan het bepaalde in het tweede lid van artikel 60 en onder verwijzing naar het derde lid van artikel 61 van de Grondwet, de Raad van State gehoord, heb ik de eer u hierbij de Nederlandse en de Engelse tekst over te leggen van de op 7 november 1980 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten (Trb. 1980, 205).¹

Een toelichtende nota bij deze overeenkomst gelieve u hiernevens aan te treffen.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
C. A. van der Klaauw

¹ Nedergelegd op de bibliotheek.

TOELICHTENDE NOTA

Bij het Protocol van 22 maart 1977 (Tweede Kamer, zitting 1977, nr. 14 644, Trb. 1977, 73) is de Nederlands-Britse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van 1967 (Tweede Kamer, zitting 1967-1968, nr. 9425, Trb. 1967, 176) op een aantal punten gewijzigd. Deze wijzigingen hielden vooral verband met de toekenning van de met het Britse stelsel van belastingheffing op uitgedeelde winsten samenhangende «tax credit» aan inwoners van Nederland.

De aldus tot stand gebrachte nieuwe regeling bleek echter de mogelijkheid te openen van oneigenlijk gebruik. Van Britse zijde viel een sterke groei van de dividendenstroom naar Nederland te constateren die niet verklaard kon worden door een toename van de Nederlandse directe investeringen in het Verenigd Koninkrijk. Dit gaf grond aan het vermoeden dat niet-inwoners van Nederland hun directe investeringen in Britse ondernemingen in toenemende mate over Nederland leidden. Met name waar het inwoners betrof van landen waaraan het Verenigd Koninkrijk niet de «tax credit» had toegekend werd dit verschijnsel aan Britse zijde als ongewenst en als oneigenlijk gebruik van het genoemde protocol beschouwd. Daarom is van Britse zijde verzocht besprekingen te openen ten einde te onderzoeken in hoeverre voornoemd oneigenlijk gebruik kon worden ingedamd. Deze besprekingen die, vanwege de bijzondere gecompliceerdheid van de onderwerpelijke materie, vrij veel tijd in beslag hebben genomen, zijn tevens aangegrepen om een aantal wijzigingen in de bepalingen van de bestaande overeenkomst aan te brengen, in het bijzonder ten einde deze aan te passen aan de ontwikkelingen die zich op het stuk van het internationale belastingrecht de laatste jaren hebben voorgedaan, en welke zijn verwoord in het OESO-modelverdrag van 1977. Een en ander leidt echter slechts in beperkte mate tot materiële wijzigingen ten opzichte van de tot dusverre geldende regeling.

Aanpassing van het dividendartikel

Zoals hiervoor reeds vermeld, waren de aanwijzingen van oneigenlijk gebruik van het dividendartikel de voornaamste redenen om tot herziening van de uit 1967 daterende overeenkomst over te gaan. De belangrijkste vraag die bij de besprekingen over de mogelijkheden tot bestrijding van het oneigenlijk gebruik beantwoord diende te worden, was de vraag wanneer er sprake is van oneigenlijk gebruik. Dit kan ook geformuleerd worden als de vraag welke personen (natuurlijke of rechtspersonen) recht dienen te hebben op het voordeel van de (halve) «tax credit». Ten aanzien van natuurlijke personen bestond over deze vraag geen verschil van mening. Zowel het Verenigd Koninkrijk als Nederland zijn van mening dat natuurlijke personen/inwoners van Nederland die de uiteindelijke genietster zijn van door Britse vennootschappen betaalde dividenden behoren tot de groep waaraan de overeenkomst een recht op de «tax credit» wil toekennen. De besprekingen waren ook dan ook toegespitst op de vraag onder welke omstandigheden een lichaam waarvan de feitelijke leiding in Nederland is gelegen recht kan doen gelden op de (halve) «tax credit» en op de vraag op welke wijze de gedachten daarover zouden kunnen worden geformuleerd.

De overeenstemming die op dit punt is bereikt, berust op de volgende gedachten. Enerzijds dient een lichaam dat geheel in handen is van inwoners van Nederland en dat dividenden van een Britse vennootschap geniet steeds recht op de (halve) «tax credit» te hebben. In een dergelijke situatie komen de Britse dividenden uiteindelijk ten goede aan natuurlijke personen/inwoners van Nederland en deze hebben, zoals hiervoor vermeld, steeds recht op de voordelen van de overeenkomst. Anderzijds bestond er overeenstemming over, dat aan een lichaam waarvan wel de feitelijke leiding in Nederland is gelegen, maar waarbij in materiële zin nauwelijks van een feitelijke leiding kan worden gesproken omdat het lichaam uitsluitend functioneert als «depot» voor de aandelen van de vennootschap in het andere land en dat

verder geen enkele band met Nederland heeft, niet onder alle omstandigheden het voordeel van de «tax credit» waarin het verdrag voor inwoners voorziet, dient te worden toegekend.

De regeling waarover ten slotte overeenstemming werd bereikt en die in lid 3, letter d, van artikel 10 is neergelegd, maakt vanuit de hiervoor weergegeven gedachten een onderscheid tussen twee groepen van lichamen. De eerste groep is de groep van lichamen die niet in handen van één persoon of van een beperkte groep van personen zijn, maar die voor hun financiering (mede) een beroep doen op de Nederlandse kapitaalmarkt. Als criterium daarvoor is de officiële beursnotering gekozen. Het feit dat de aandelen van deze ondernemingen wellicht niet voor honderd procent in handen zijn van inwoners van Nederland neemt niet weg dat de band die zij hebben met de Nederlandse economie zodanig nauw is dat zij behoren tot de kring van belanghebbenden ten gunste waarvan een land geacht kan worden belastingverdragen te sluiten. Om te voorkomen dat de eis van officiële notering geen materiële inhoud zou hebben is een verwijzing opgenomen naar de Europese richtlijn van 5 maart 1979 tot coördinatie van de voorwaarden voor toelating van effecten tot de officiële notering aan een effectenbeurs (Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen van 16 maart 1979, nr. L 66/21). De bewijslast dat de genietter van de dividenden een beursvennootschap is, rust op de belastingplichtige. Daar het om officiële notering gaat zal dit bewijs echter geen probleem zijn.

Naast de groep van beursvennootschappen onderscheidt de nu overeengekomen regeling de groep van min of meer besloten lichamen. Deze lichamen krijgen niet zonder meer recht op de (halve) «tax credit». Het recht op de «tax credit» is voor deze groep van lichamen afhankelijk gesteld van de identiteit van de deelgerechtigden of belanghebbenden in het lichaam. Daarbij wordt de «tax credit», onthouden aan lichamen die beheerst worden door natuurlijke personen of rechtspersonen die zelf geen recht zouden hebben op de «tax credit», indien zij het dividend rechtstreeks van de Britse vennootschap zouden hebben genoten. Op deze wijze moet worden voorkomen dat inwoners van landen waarmee het Verenigd Koninkrijk geen belastingverdrag heeft, op grond waarvan deze personen recht hebben op de «tax credit», door tussenschakeling van een Nederlands lichaam langs indirecte weg deze «tax credit» alsnog zouden verkrijgen.

Voor de vraag of een Nederlands lichaam beheerst wordt door personen die zelf geen recht hebben op de «tax credit» wordt verwezen naar het Britse belastingrecht. Dit recht kent namelijk in het kader van de wetgeving met betrekking tot z.g. «close companies» gedetailleerde bepalingen omtrent het al dan niet beheerst worden van een lichaam door een enkele persoon of door een groep personen. De inhoud van de in die bepalingen gebezigde termen en begrippen is in de jurisprudentie nader uitgewerkt, zodat een redelijke mate van zekerheid bestaat, zowel voor de administratie als voor de belastingplichtige, over de strekking en de reikwijdte van deze bepalingen. Deze aansluiting bij de Britse wetgeving is te meer aangewezen omdat het al dan niet toekennen van de «tax credit» in de allereerste plaats een belang van het Verenigd Koninkrijk is. Om recht te hebben op de «tax credit» moet het Nederlandse lichaam aantonen dat het niet beheerst wordt («that it is not controlled....») door personen die, indien zij het Britse dividend rechtstreeks zouden hebben genoten, geen recht zouden hebben gehad op de «tax credit». Beheersing («control») wordt in artikel 534 van de Income and Corporation Taxes Act 1970 omschreven als de macht of het recht om de zaken van het beheerste lichaam gevoerd te zien in overeenstemming met de wensen of inzichten van de beheersende persoon. Artikel 302 van dezelfde wet bepaalt in grote lijnen dat een persoon steeds geacht wordt een lichaam in de bovenvermelde zin te beheersen indien hij recht heeft op de meerderheid van de zeggenschapsrechten of op meer dan de helft van het vermogen of van de winst van het lichaam, dan wel gerechtigd is de meerderheid van een van de genoemde rechten te verwerven.

Behalve een enkele persoon kan ook een groep personen een lichaam beheersen. Om de beheersing («control») aan een groep personen te kunnen toerekenen is echter vereist dat de individuele personen die deel uitmaken van de groep met elkaar gelieerd of met elkaar verbonden zijn. In het geval van natuurlijke personen is er van verbondenheid sprake tussen echtgenoten, broers en zusters en tussen afstammelingen in de rechtse lijn. Bij lichamen heeft zowel rechtstreeks als middellijke beheersing verbondenheid tot gevolg. Zodra vaststaat dat het lichaam beheerst wordt door een groep gelieerde of verbonden personen wordt ieder van hen gelijkelijk geacht het lichaam te beheersen.

Hiervoor werd reeds vermeld dat het lichaam dat de dividenden geniet moet aantonen dat het niet wordt beheerst door personen die rechtstreeks geen recht op de «tax credit» zouden hebben gehad. De eerste ondergetekende is van mening dat de aldus geregelde verdeling van de bewijslast in overeenstemming is met de dienaangaande in Nederland in fiscale aangelegenheden geldende beginselen. Deze beginselen brengen met zich mede, dat degene die iets stelt dat moet bewijzen, tenzij de tegenpartij in de positie verkeert dat redelijkerwijs van hem het bewijs van het tegendeel mag worden verlangd. Nu het bij de toepassing van de hier besproken regeling gaat om besloten lichamen is het redelijk om van het lichaam dat de dividenden geniet het bewijs te verlangen van de identiteit van de deelgerechtigden. De deelgerechtigdheid in deze lichamen is in de regel niet vrij overdraagbaar en een besloten vennootschap, die veruit de meest voorkomende rechtsvorm in deze groep is, houdt een register van aandeelhouders, zodat in die gevallen sprake is van een situatie waarin redelijkerwijs van de besloten vennootschap verlangd kan worden aan te tonen wie haar aandeelhouders zijn. Ook bij andere lichamen van deze groep pleegt de deelgerechtigdheid op naam te luiden zodat geen sprake is van een zware bewijslast die op het lichaam wordt gelegd.

In onderdeel (ii) van letter d is overigens een bijzondere regeling getroffen voor het geval dat een groep personen die het Nederlandse lichaam beheerst, niet geheel bestaat uit inwoners van Nederland. Naar Brits recht zou in een dergelijke situatie het Nederlandse lichaam steeds geacht moeten worden (ook) te worden beheerst door niet-inwoners van Nederland, waardoor in beginsel het recht op de «tax credit» zou komen te vervallen. De overeengekomen regeling beoogt vast te leggen dat bij voorbeeld een Nederlandse familievennootschap waarvan de aandelen voor het overgrote deel in handen van familieleden zijn, recht behoudt op de «tax credit» wanneer, bij voorbeeld door vererving, een klein deel van de aandelen in handen is gekomen van familieleden die geen inwoner zijn van Nederland. Bij de beantwoording van de vraag door wie de vennootschap wordt beheerst wordt ingevolge onderdeel (ii) van artikel 10, derde lid, letter d, geen acht geslagen op de aandeelhouder die buiten Nederland woont en die niet meer dan 10 procent van de aandelen houdt. In totaal mag echter niet meer dan 25 procent van de aandelen op deze manier buiten beschouwing worden gelaten.

De eerste ondergetekende meent dat de hiervoor toegelichte regeling enerzijds een duidelijke omschrijving geeft van de verhoudingen waarin de «tax credit» wordt toegekend, terwijl anderzijds de bewijslast dusdanig is verdeeld dat het vertrouwen bestaat, dat de uitvoering van de regeling in de praktijk noch voor de belastingadministratie noch voor de belastingplichtige tot grote problemen zal leiden. Overigens heeft Nederland erin toegestemd de besprekingen te heropenen, wanneer de toepassing van de regeling aanleiding zou geven tot het vermoeden dat het oneigenlijk gebruik van artikel 10 van de overeenkomst toch nog voldoende kan worden bestreden, en alsdan te zoeken naar andere wegen die wel naar het beoogde doel voeren.

Overige inhoudelijke wijzigingen

Zoals opgemerkt is het aantal overige wijzigingen van materiële aard beperkt. In dit verband kan worden gewezen op het vervallen van een regeling inzake belastingheffing van het vermogen (thans artikel 24) en op het dien-

tengevolge vervallen van de vermelding van de Nederlandse vermogensbelasting in artikel 2. Anderzijds is in laatstbedoelde artikel, wat betreft het Verenigd Koninkrijk, de «Development Land Tax» (belasting op de ontwikkeling van land) toegevoegd aan de belastingen waarop de overeenkomst van toepassing is.

Het Verenigd Koninkrijk kent noch kende een met de Nederlandse vermogensbelasting vergelijkbare belasting. Het al dan niet invoeren van een zodanige belasting, is echter in de laatste jaren wel een punt van overweging geweest. Onder deze omstandigheden achtte de Britse delegatie het niet opportuun zich bij voorbaat vast te leggen op een bepaalde verdragsregeling. In voorkomende gevallen zal voor inwoners van Nederland de regeling vervat in de artikelen 5 en 6 van het Besluit voorkoming dubbele belasting (KB van 7 april 1965, Stb. 145, laatstelijk gewijzigd bij KB van 11 december 1980 Stb. 708) overigens tot een resultaat leiden dat vergelijkbaar is met dat van de tot nu toe gegolden hebbende verdragsregeling.

De Britse «Development Land Tax» (DLT) is een in 1976 ingevoerde belasting krachtens welke winsten behaald met de vervreemding van bepaalde categorieën in Engeland gelegen onroerend goed aan een belasting van thans maximaal 60% kunnen worden onderworpen. In samenhang hiermede en met de Britse «capital gains tax» zij overigens vermeld, dat voordelen behaald met de vervreemding van niet tot een bedrijfsvermogen behorend onroerend goed in de nieuwe Overeenkomst niet meer ter belastingheffing worden toegewezen aan de woonstaat (dit vloeit voort uit het bepaalde in artikel 15, derde lid, van de bestaande Overeenkomst), maar aan de staat waar de goederen zijn gelegen (artikel 13, eerste lid). Het Verenigd Koninkrijk bleek bereid thans dienaangaande de in het OESO-modelverdrag aanbevolen regeling te aanvaarden.

De bepaling van artikel 8, vierde lid, van de bestaande overeenkomst, krachtens welke de winst van een vaste inrichting van een levensverzekeringmaatschappij, indien dit op 31 oktober 1967 reeds gebruikelijk was, volgens de zogenaamde «indirecte methode» mag worden bepaald, is in de nieuwe overeenkomst niet overgenomen. Aangezien het ging om een bepaling die in het verleden alleen van Britse zijde van belang werd geacht en het Verenigd Koninkrijk een zodanig belang thans niet meer aanwezig achtte, is met de schrapping ingestemd.

Het bepaalde in artikel 8, derde lid, hoewel qua bewoordingen afwijkend van hetgeen in artikel 8, vierde lid, van het OESO-modelverdrag van 1977 is neergelegd, beoogt materieel evenzeer een uitbreiding van de in artikel 8, eerste lid, neergelegde hoofdregel tot voordelen verkregen uit bepaalde internationale samenwerkingsverbanden. De bepaling van de tweede volzin van artikel 8, derde lid, dat voornoemde uitbreiding niet geldt indien het samenwerkingsverband «persoon» is in de zin van de overeenkomst, houdt een precisering in, die niet in strijd is met de bedoeling van artikel 8, vierde lid, van het OESO-modelverdrag.

De regeling die tot dusverre is vervat in artikel 6, krachtens welke Nederland, in die gevallen waarin het Verenigd Koninkrijk zijn inwoners slechts belast voor zover inkomsten naar het Verenigd Koninkrijk zijn overgemaakt of aldaar zijn ontvangen, slechts vermindering van belasting verleent voor dat deel van de inkomsten dat naar het Verenigd Koninkrijk is overgemaakt of aldaar is ontvangen, is thans opgenomen in artikel 27, eerste lid. De bewoordingen van de bepaling zijn, naar aanleiding van een rechterlijke uitspraak in andere zin (arrest van de Hoge Raad van 26 januari 1977 BNB 1977/111) aangepast in dier voege dat de bepaling ook toepassing dient te vinden voor die inkomsten waarvoor de heffingsbevoegdheid niet is verdeeld. Daarmede wordt een mogelijkheid dat in bepaalde gevallen noch in het ene land noch in het andere land belasting is verschuldigd, afgesneden. Een soortgelijke situatie heeft er toe geleid, dat afkoopsommen van particuliere pensioenen voortaan in de bronstaat mogen worden belast (art. 18, tweede lid) en dat voor zodanige afkoopsommen, alsmede voor directeuren- en commissarissenbeloningen (art. 16), de verrekeningsmethode in plaats van de vrijstellingsmethode wordt gehanteerd (art. 22, tweede lid, letter c).

Het bestrijden van het ontgaan van belastingen heeft ook voorgezeten bij de bepalingen van artikel 11, vijfde lid, en artikel 21, eerste lid. De eerste zin van het vijfde lid van artikel 11 komt materieel overeen met de bepaling van het vierde lid van artikel 12 van de bestaande overeenkomst. De bepaling – tweezijdig geformuleerd maar in feite alleen betrekking hebbend op het Verenigd Koninkrijk – heeft tot gevolg dat interest betaald door een Britse vennootschap aan een Nederlandse moeder onder de werking van het verdrag behandeld wordt als een aftrekbare uitgave. Dit in tegenstelling tot een bepaling van de Britse wetgeving die dergelijke interestbetalingen onder bepaalde omstandigheden aanmerkt als niet aftrekbare winstuitdelingen. De tweede zin van het vijfde lid van artikel 11 heeft tot doel te voorkomen dat lichamen van het Verenigd Koninkrijk de werking van de hiervoor vermelde Britse bepaling zouden ontgaan door tussenschakeling van een in Nederland gevestigde vennootschap.

Het eerste lid van artikel 21 bevat naast de gebruikelijke «saldoregeling» een bepaling die gericht is tegen het ontgaan van belasting door inkomsten via trusts te leiden, meer in het bijzonder via «discretionary trusts». Naar Brits recht is het mogelijk inkomsten van aard te doen veranderen door deze via een trust te leiden. Op deze manier zouden bij voorbeeld opbrengsten van onroerend goed gelegen in het Verenigd Koninkrijk, waarover het heffingsrecht volgens de overeenkomst toekomt aan het Verenigd Koninkrijk, getransformeerd kunnen worden tot inkomsten die niet uitdrukkelijk in de overeenkomst zijn behandeld. Op grond van het eerste lid van artikel 21 zou in dat geval het Verenigd Koninkrijk niet bevoegd zijn tot de heffing van belasting. Ter voorkoming van dergelijke manipulaties worden inkomsten verkregen uit trusts uitgezonderd van de werking van de overeenkomst.

Wat de voorkoming van dubbele belasting betreft, is de Nederlandse regeling (art. 22, tweede lid) thans zodanig geformuleerd, dat wel is aangegeven voor welke bestanddelen van het inkomen de vrijstellingsmethode respectievelijk de verrekeningsmethode zal gelden, doch voor de technische uitwerking van deze methoden wordt verwezen naar de Nederlandse wetgeving, dat wil zeggen het Besluit voorkoming dubbele belasting.

De bepalingen van de Overeenkomst kunnen, zoals gebruikelijk, worden uitgebreid tot de Nederlandse Antillen, alsmede tot enig gebiedsdeel waarvoor het Verenigd Koninkrijk verantwoordelijk is (artikel 28). De regering van de Nederlandse Antillen was aanvankelijk voornemens te streven naar een afzonderlijke overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting met het Verenigd Koninkrijk die, voor wat betreft het Koninkrijk, alleen voor de Nederlandse Antillen zou gelden. Nader heeft de regering van de Nederlandse Antillen echter de wens te kennen gegeven om de werkingssfeer van de onderhavige overeenkomst tot de Nederlandse Antillen uit te breiden. Daarover is inmiddels contact opgenomen met de Britse regering. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan zal zulks geschieden door middel van een ter zake afzonderlijk te sluiten overeenkomst, die te zijner tijd aan de Staten-Generaal ter stilzwijgende goedkeuring zal worden voorgelegd.

Het feit dat in de overeenkomst een aantal regelingen zijn vervat die beogen het ontgaan van belasting te bestrijden heeft gevolgen voor de inwerkingtreding en toepassing van de overeenkomst. Het is vanwege het «announcement»-effect niet wenselijk geacht een toepassingstijdstip te kiezen dat al te ver van het publikatietijdstip van de overeenkomst verwijderd ligt. Gekozen is voor inwerkingtreding drie dagen na het tijdstip van ontvangst van de laatste van de wederzijdse kennisgevingen van grondwettelijke goedkeuring en onmiddellijke toepassing.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. J. J. van Amelsvoort

De Staatssecretaris van Buitenlandse Zaken,
D. F. van der Mei