

Vergaderjaar 1991–1992

22 691

Goedkeuring en uitvoering van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen; Brussel, 23 juli 1990

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

1. Inleiding

Op 23 juli 1990 hebben de Lid-Staten van de Europese Gemeenschappen het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen ondertekend (Trb. 1990, 173). Dit Verdrag kan tot een belangrijke stap voorwaarts van het internationale belastingrecht worden. Het Verdrag strekt ertoe te voorkomen dat winstcorrecties op basis van het zogenaamde arm's length beginsel tot dubbele belasting leiden. De verdragsluitende Staten verplichten zich het advies te volgen van een arbitrage commissie, de raadgevende commissie genoemd, wanneer zij er in onderling overleg niet in slagen de dubbele belasting op te heffen die het gevolg is van een winstcorrectie door één van hen. De regering heeft een dergelijke benadering altijd bepleit. Zij heeft daarom een actieve rol gespeeld bij de totstandkoming van het Verdrag.

Verdragen ter voorkoming van dubbele belasting staan doorgaans winstcorrectie toe, indien een onderneming die behoort tot een groep met vestigingen in verschillende landen een lagere winst aangeeft dan een onafhankelijke onderneming zou hebben behaald met dezelfde of vergelijkbare activiteiten onder dezelfde of vergelijkbare omstandigheden. Er is dan in strijd gehandeld met het uitgangspunt dat internationaal bekend staat als het arm's length beginsel.

Artikel 4 van het Verdrag geeft de benadeelde Staat de bevoegdheid bij zijn belastingheffing een dergelijke winstverschuiving te corrigeren. Deze benadering is in overeenstemming met artikel 9 van het OESO modelverdrag 1977 en de corresponderende bepalingen in de meeste Nederlandse belastingverdragen. Dubbele belasting ontstaat als deze correctie niet gevolgd wordt door een tegengestelde correctie door de andere Staat. In navolging van het tweede lid van artikel 9 van het OESO modelverdrag 1977 beogen de meeste bilaterale belastingverdragen deze dubbele belasting te voorkomen. Zij stellen namelijk dat als de ene Staat corrigeert op grond van het arm's length beginsel, de andere Staat een overeenkomstige tegengestelde correctie uitvoert, zonodig in overleg. Uit het commentaar bij het OESO modelverdrag 1977, dat richtinggevend wordt geacht bij de uitleg van de bilaterale belastingver-

dragen, blijkt echter dat de andere Staat de tegengestelde correctie alleen hoeft uit te voeren als zij er van overtuigd is dat die terecht is. Hoewel in de Nederlandse verdragspraktijk van de laatste 15 jaar overleg over winstcorrecties in bijna alle gevallen tot overeenstemming heeft geleid, kon dat overleg soms een aanzienlijk aantal jaren duren.

Daarnaast geeft het Verdrag in artikel 6 een regeling voor overleg tussen de betrokken Staten op initiatief van de belastingplichtige, naar analogie van artikel 25 van het OESO modelverdrag 1977.

Tot zover brengt het Verdrag weinig nieuws. Alleen in de verhouding met Portugal betekenen de artikelen 4 en 6 van het Verdrag een belangrijke stap, omdat Nederland tot nog toe geen belastingverdrag met Portugal heeft kunnen sluiten. De meeste verdragen ter voorkoming van dubbele belasting bieden echter zoals aangegeven geen oplossing voor de situatie waarin Staten niet in onderling overleg tot overeenstemming komen. Het is daar nu, waar het Verdrag een belangrijke stap voorwaarts zet.

In eerste instantie voorziet ook het Verdrag in overleg tussen de bevoegde autoriteiten op verzoek van de ondernemingen. Anders dan de bilaterale belastingverdragen geeft het Verdrag een maximum termijn van twee jaar voor dit overleg. Wanneer het overleg niet binnen die twee jaar tot overeenstemming heeft geleid, moeten de autoriteiten de zaak voorleggen aan de raadgevende commissie. Deze commissie brengt een advies uit over de wijze waarop de dubbele belasting kan worden voorkomen. De bevoegde autoriteiten zijn verplicht binnen een half jaar na het advies van de commissie een besluit tot afschaffing van de dubbele belasting te nemen. Daarbij zijn ze verplicht het advies te volgen, behalve wanneer ze binnen dat half jaar alsnog overeenstemming bereiken. Op deze manier biedt het Verdrag de belastingplichtigen zekerheid dat de winstcorrecties op grond van het arm's length beginsel niet tot dubbele belasting leiden.

2. Totstandkoming van het Verdrag

De aanzet tot het Verdrag is gegeven door de Europese Commissie. Op 5 april 1976 diende de Commissie een voorstel in voor een richtlijn betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen, hierna genoemd de richtlijn wederzijdse bijstand (nr. COM(76) 119 def., Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen 27 april 1976, nr. C 94). In samenhang hiermee diende de Commissie op 29 november 1976 een voorstel in voor een richtlijn inzake de voorkoming van dubbele belasting in geval van winstcorrecties (nr. COM(76) 611 def., Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen 21 december 1976, nr. C 301). De gedachte hierachter was dat een toename van de uitwisseling van inlichtingen zou kunnen leiden tot een groter aantal winstcorrecties, waardoor de kans op niet weggenomen dubbele belasting zou groeien. Met het voorstel voor deze arbitrage-richtlijn beoogde de Commissie de vrees voor meer gevallen van dubbele belasting weg te nemen.

De meeste Lid-Staten deelden de gedachtengang van de Commissie niet. Een aantal Lid-Staten, waaronder Nederland, vond de gedachte van arbitrage ingeval onderling overleg niet tot resultaat leidt evenwel de moeite waard. Betwijfeld werd echter of een voldoende rechtsgrond voor een richtlijn aanwezig was, en of een richtlijn wel het geëigende instrument was voor een arbitrage-regeling. Op initiatief van diezelfde Lid-Staten is vervolgens een ontwerp opgesteld voor een verdrag. Dit ontwerp vertoonde materieel gezien veel overeenkomsten met het richtlijn voorstel. In de daarop volgende discussies in de Groep financiële vraagstukken heeft Nederland zich steeds voorstander getoond van een dergelijke regeling. In de beantwoording van vragen uit de vaste

Commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer heeft ook de toenmalige Staatssecretaris van Financiën dit standpunt ingenomen (1988-1989, 20 365, nr. 8, blz. 10).

Nadat lange tijd weinig voortgang werd geboekt, is in juli 1990 uiteindelijk overeenstemming bereikt.

3. Inwerkingtreding

Deze wet treedt in werking op de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst. Het Verdrag treedt echter pas in werking op de eerste dag van de derde maand die volgt op het neerleggen van de akte van bekrachtiging door de ondertekende Staat die deze handeling als laatste verricht. Op dit moment is derhalve niet aan te geven wanneer het Verdrag in werking zal treden.

4. Budgettaire en personele gevolgen, dereguleringsaspecten en effecten voor het bedrijfsleven

De door Nederland gevoerde overlegprocedures leidden in bijna alle gevallen tot overeenstemming. Naar verwachting zullen arbitrageprocedures niet op grote schaal tot andere uitkomsten leiden. De gevolgen voor de belastingopbrengsten zijn daarom op nihil te stellen.

De personele gevolgen kunnen naar verwachting binnen de huidige bezetting worden opgevangen.

De kosten van de raadgevende commissie bestaan uit vacatiegelden van de onafhankelijke leden en de door hen te maken kosten. Een schatting van de hoogte van het voor rekening van Nederland komende deel van deze kosten is moeilijk te geven. Niet te voorzien is hoe vaak Nederland betrokken zal zijn bij het oprichten van een raadgevende commissie. Gelet op het aantal overlegprocedures op het gebied van transfer-pricing binnen de EG zal dat waarschijnlijk niet meer dan een enkele maal per jaar zijn. Ook is nog niets bepaald over een eventueel honorarium voor de onafhankelijke leden. Het streven van Nederland is daarover met de andere verdragsluitende landen afspraken te maken. Dit overleg heeft echter nog niet plaatsgevonden, zodat in dit stadium niet kan worden aangegeven hoe hoog de kosten zullen zijn. Tot slot is onbekend met ingang van welk jaar deze kosten zullen optreden. De inwerkingtreding van het Verdrag is immers afhankelijk van het land dat het als laatste bekrachtigt. Om bovenstaande redenen van onzekerheid worden de kosten pro memoria geraamd. Indien zich kosten voordoen zullen deze op hoofdstuk IXB worden gecompenseerd.

Het wetsvoorstel is getoetst aan de criteria die zijn opgenomen in de Aanwijzingen inzake de toetsing van ontwerpen van wet en algemene maatregelen van bestuur van 16 januari 1985 (Stcrt. 18). Daarbij is gebleken dat het wetsvoorstel past in een beleid waarin terughoudendheid met regelgeving wordt betracht.

Inwerkingtreding van het Verdrag biedt het bedrijfsleven meer rechtszekerheid. Het leidt niet tot een verzwaring van de administratieve lasten.

5. Artikelsgewijze toelichting van de wet

Artikel 1

Artikel 1 bepaalt dat het Verdrag wordt goedgekeurd. Het Verdrag geeft in artikel 6 aan wat het territoriale toepassingsgebied is. Het verwijst daar naar artikel 227, eerste lid van het EEG-verdrag, waardoor het Verdrag geldt voor Nederland. Hiermee wordt aangesloten bij het werkingsgebied van de richtlijn wederzijdse bijstand.

Artikel 2

Artikel 2 bevat een aantal definities die geen nadere toelichting behoeven.

Artikel 3

Artikel 3 sluit aan bij artikel 5 van het Verdrag. Het Verdrag spreekt in artikel 5 van «de verdragsluitende staat» en geeft daarmee niet aan wie binnen die staat de onderneming in kennis moet stellen van de voorgenomen correctie. Het eerste lid van artikel 3 van het wetsvoorstel beoogt er geen misverstand over te laten bestaan dat het de inspecteur is die verplicht is de onderneming tijdig in kennis te stellen van een voorgenomen correctie op basis van het arm's length beginsel. Het doel van artikel 3 is overbodige procedures te voorkomen door misverstanden in een vroeg stadium uit de weg te ruimen. Wanneer de ondernemingen en de andere verdragsluitende Staat tijdig zijn ingelicht zou dat immers kunnen leiden tot aanvaarding van de correctie of nadere informatie over de juistheid van de aangifte.

Het tweede lid van artikel 3 houdt in dat het kennis geven van een voorgenomen correctie geen voorwaarde is om de correctie te kunnen uitvoeren, conform de tweede volzin van artikel 5 van het Verdrag. Gelet op de termijnen waarbinnen aanslagen moeten worden opgelegd zal het immers niet altijd te vermijden zijn, dat het moment waarop het voornemen ontstaat de aangegeven winst te corrigeren en het opleggen van de aanslag vrijwel samenvallen.

Artikel 4

Het Verdrag verplicht in het zesde lid van artikel 9 de leden van de raadgevende commissie tot geheimhouding van al hetgeen hun uit hoofde van de procedure ter kennis komt. Het Verdrag bepaalt verder dat de verdragsluitende Staten passende bepalingen dienen vast te stellen om elke inbreuk op de geheimhoudingsplicht tegen te gaan.

Op grond van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is het een ieder verboden hetgeen hem bekend wordt in enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet, of in verband daarmee, verder bekend te maken dan nodig is voor de uitvoering van die belastingwet. Het Verdrag vormt echter geen deel van de Nederlandse belastingwetgeving. Om nu in alle gevallen de geheimhoudingsplicht te waarborgen is in artikel 4 van het wetsvoorstel de modelgeheimhoudingsbepaling opgenomen, zoals gegeven in de «Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek», Staatscourant nr. 52 van 13 maart 1984. Volgens artikel 272 van het Wetboek van Strafrecht kan schending van op een wettelijk voorschrift gebaseerde geheimhoudingsplicht worden gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste een jaar of een geldboete van de vierde categorie. Ook eventuele medewerkers van de raadgevende commissie vallen onder de geheimhoudingsplicht van artikel 4 van het wetsvoorstel, waar sprake is van «een ieder die betrokken is bij de uitvoering van het Verdrag». De tekst van artikel 9, zesde lid, van het Verdrag, ziet alleen op geheimhoudingsplicht voor de leden van de raadgevende commissie. Het is mede daarom niet de bedoeling de raadgevende commissie de bevoegdheid tot geven eigen medewerkers aan te stellen. Er wordt vanuit gegaan dat administratieve ondersteuning zal worden geboden door de betrokken bevoegde autoriteiten, die waar het Nederland betreft overigens reeds uit hoofde van hun functie geheimhouding dienen te betrachten.

Artikel 5

In artikel 5 wordt voor alle duidelijkheid bepaald dat de geheimhoudingsplicht van artikel 67, eerste lid AWR geen belemmering vormt voor Onze Minister om overeenkomstig artikel 10 van het Verdrag te voldoen aan de verplichting de raadgevende commissie informatie te verschaffen. Omdat deze verplichting informatie te verschaffen is opgenomen zijn ook de daarbij behorende uitzonderingen van artikel 10 van het Verdrag in het wetsvoorstel overgenomen. Onderdeel a ziet op het treffen van administratieve maatregelen, onderdeel b op het verstrekken van inlichtingen. In beide gevallen is bepaald dat Onze Minister niet verplicht is verder te gaan dan mogelijk is volgens de wet of de praktijk van Nederland of van de andere verdragsluitende Staat. Onderdeel c ontheft Onze Minister van de plicht informatie te verschaffen aan de raadgevende commissie indien hij daardoor commerciële, industriële of beroepsgeheimen zou onthullen, of het verstrekken in strijd zou zijn met de openbare orde. De hier besproken uitzonderingen komen overeen met de uitzonderingen op de verplichting tot uitwisseling van inlichtingen in de belastingverdragen en de richtlijn wederzijdse bijstand.

Op basis van artikel 10 van het Verdrag is voorts in artikel 5 bepaald dat ook de onderneming desgevraagd informatie aan de raadgevende commissie moet geven. Aan het niet voldoen aan een verzoek om informatie is geen sanctie verbonden. Ook het Verdrag stelt daarop geen sanctie. Overigens is er minder behoefte aan sancties, omdat de raadgevende commissie de informatie ook aan de betrokken bevoegde autoriteit kan vragen. De bevoegde autoriteit kan de informatie vervolgens inwinnen met toepassing van haar nationale wetgeving. Voor wat Nederland betreft is de verplichting inlichtingen te verstrekken neergelegd in artikel 47 AWR. De sanctie op het niet voldoen aan deze verplichting is in artikel 68 AWR opgenomen.

Artikel 6

Artikel 9 van het Verdrag regelt de samenstelling van de raadgevende commissie. De commissie bestaat uit onafhankelijke leden en vertegenwoordigers van de bij de procedure betrokken bevoegde autoriteiten. De onafhankelijke leden worden door deze bevoegde autoriteiten gekozen uit een lijst waarop zestig onafhankelijke personen staan. Elke verdragsluitende Staat zal vijf onafhankelijke personen voor deze lijst aanwijzen en de secretaris-generaal van de Raad van de Europese Gemeenschappen van die aanwijzing op de hoogte stellen. Artikel 6 legt de bevoegdheid tot het aanwijzen van onafhankelijke personen bij de Minister van Financiën. Conform het vierde lid van artikel 9 van het Verdrag is tevens bepaald dat hij bevoegd is eenmaal aangewezen personen te vervangen.

Artikel 7

Op grond van artikel 12 van het Verdrag zijn de bevoegde autoriteiten na ontvangst van het advies van de raadgevende commissie verplicht een zodanig besluit tot herziening van hun belastingheffing te nemen dat geen dubbele belasting blijft bestaan. In de Nederlandse verhoudingen is het echter niet de Minister van Financiën of zijn bevoegde vertegenwoordiger die de aanslag vaststelt. Artikel 7 van dit wetsvoorstel heeft nu een tweeledige functie. In de eerste plaats bepaalt het dat de inspecteur gehouden is de aanslag vast te stellen overeenkomstig het besluit van de bevoegde autoriteiten, welk besluit kan afwijken van het advies van de raadgevende commissie. Ten tweede geeft deze bepaling de belasting-

plichtige de zekerheid dat zijn aanslag indien nodig wordt herzien. Een dergelijke ambtshalve vermindering kan op grond van artikel 13 van het Verdrag verleend worden ongeacht de tijd die verstreken is sinds het opleggen van de aanslag.

Artikel 8

Het Verdrag laat een aantal praktische punten open. Artikel 8 belast de Minister van Financiën met de taak daarvoor bij ministeriële regeling uitvoeringsregels vast te stellen. Het betreft onder andere de beloning van de onafhankelijke leden van de commissie, regeling van de kosten van de procedure, de vorm van het advies van de raadgevende commissie alsmede de voorwaarden waaronder en de wijze waarop publicatie als bedoeld in artikel 12, tweede lid, van het Verdrag zal plaatsvinden. Wij streven ernaar deze punten in overeenstemming met de andere verdragsluitende Staten te regelen. Het niet bereiken van deze overeenstemming mag echter niet in de weg staan aan de toepassing van het Verdrag. Het Verdrag kan immers ook werken zonder dat alle lidstaten overeenstemming hebben bereikt.

Artikel 9

De wet treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst. Het Verdrag zelf treedt echter pas in werking op de eerste dag van de derde maand die volgt op het neerleggen van de akte van bekrachtiging door de verdragsluitende Staat die deze handeling als laatste verricht. Om het verschil tussen het in werking treden van de wet en het in werking treden van het verdrag duidelijk tot uitdrukking te brengen vinden de artikelen 2 tot en met 7 van het wetsvoorstel eerst toepassing met ingang van de dag waarop het Verdrag in werking treedt. Volgens artikel 18 van het Verdrag is het van toepassing op de procedures bedoeld in artikel 6, eerste lid, van het Verdrag die na de inwerkingtreding zijn ingeleid. Dit artikel 6, eerste lid, bepaalt dat een zaak binnen drie jaar na de eerste kennisgeving van de maatregel waarvan de dubbele belasting het gevolg kan zijn aan de bevoegde autoriteit moet zijn voorgelegd.

6. Artikelsgewijze toelichting op het Verdrag

HOOFDSTUK I: TOEPASSINGSGBIED VAN HET VERDRAG

Artikel 1

Het eerste lid van artikel 1 bepaalt dat het Verdrag van toepassing is op winstcorrecties op basis van het arm's length beginsel, mits beide ondernemingen gevestigd zijn in een verdragsluitende Staat. Zoals onder paragraaf 2 van deze memorie is uiteengezet zijn de verdragsluitende Staten de Lid-Staten van de Europese Gemeenschappen. Het tweede lid bepaalt dat ook vaste inrichtingen binnen de werkingssfeer van het Verdrag vallen, eveneens onder de voorwaarde dat onderneming en vaste inrichting gevestigd zijn in een verdragsluitende Staat. Volgens het derde lid is het Verdrag tevens van toepassing indien een der betrokken ondernemingen verlies heeft geleden en geen winst heeft gemaakt. Dat is van belang in verband met de mogelijkheid van verliescompensatie. Doordat een verlies gevolgen kan hebben voor de te betalen belasting over eerdere of latere jaren kan immers ook dubbele belasting ontstaan. Er is sprake van verlies door slechts één van de betrokken ondernemingen omdat in een jaar waarin beide ondernemingen verlies leiden er geen sprake kan zijn van dubbele belasting.

Artikel 2

Zoals artikel 2 aangeeft ziet het Verdrag op belastingen naar het inkomen, in Nederland de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting.

HOOFDSTUK II: ALGEMENE BEPALINGEN

Deel 1: Begripsbepalingen

Artikel 3

Volgens het eerste lid van artikel 3 wordt met «bevoegde autoriteit» in Nederland bedoeld de Minister van Financiën of zijn bevoegde vertegenwoordiger. Het tweede lid is van belang indien interpretatie-geschillen rijzen. Het bepaalt dat iedere uitdrukking die in het Verdrag niet nader is omschreven dezelfde betekenis heeft als in het tussen de betrokken Staten gesloten belastingverdrag, tenzij het zinsverband anders vereist.

Deel 2: Beginselen die van toepassing zijn op de winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen en op de toerekening van winst aan een vaste inrichting

Artikel 4

Het eerste lid van artikel 4 bepaalt dat bij de toepassing van het Verdrag het arm's length beginsel in acht moet worden genomen. Dit beginsel is besproken in de inleiding van deze memorie van toelichting. Zoals daar aangegeven komt artikel 4, eerste lid, van het Verdrag overeen met het eerste lid van artikel 9 van het OESO modelverdrag 1977.

Het tweede lid van artikel 4 bepaalt dat ook de winst van een vaste inrichting moet worden berekend alsof zij zelfstandig is. Dit tweede lid komt qua bedoeling overeen met het tweede lid van artikel 7 van het OESO modelverdrag 1977. Beide bepalingen komen in de meeste door Nederland gesloten belastingverdragen voor.

In artikel 4, tweede lid, van het Verdrag, komen de woorden «in elk van de Staten» voor. Deze woorden ontbreken in de Engelse en Franse tekst, die werktekst waren tijdens de onderhandelingen over het Verdrag. Hoewel het al dan niet opnemen van deze woorden geen invloed heeft op de betekenis van de tekst, geven wij er de voorkeur aan de Nederlandse tekst in lijn te brengen met de Engelse en Franse tekst. Wij zullen de depositaris van het Verdrag daartoe verzoeken de woorden «in elk van de Staten» met de pen te schrappen.

Artikel 5

Artikel 5 is overgenomen in artikel 3 van het wetsvoorstel en daar toegelicht. Het ziet op het tijdig inlichten van een onderneming indien het voornemen bestaat haar winst te corrigeren op grond van het arm's length beginsel.

Deel 3: Regeling voor onderling overleg en arbitrageprocedure

Artikel 6

Zoals in de inleiding vermeld geeft artikel 6 een regeling voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten op initiatief van de belasting-

plichtige. De tekst sluit aan bij de eerste twee leden van artikel 25 van het OESO modelverdrag 1977. Deze zijn in de meeste door Nederland gesloten belastingverdragen opgenomen. De onderneming die meent dat in strijd met het arm's length beginsel bij haar gecorrigeerd is kan dat voorleggen aan de bevoegde autoriteit van het land waar zij gevestigd is. Dat moet gebeuren binnen drie jaar na de eerste kennisgeving van de correctie. De onderneming dient daarbij aan te geven of eventueel bevoegde autoriteiten van andere verdragsluitende Staten bij de zaak betrokken zijn. De bevoegde autoriteit van het vestigingsland licht vervolgens onverwijld de bevoegde autoriteiten van die andere verdragsluitende Staten in. Het doel van deze bepaling is te voorkomen dat de bevoegde autoriteiten onafhankelijk van elkaar de zaak oplossen. De betrokken ondernemingen zouden dan een onbedoeld voordeel kunnen behalen.

Artikel 7

Met de bepalingen van artikel 7 en verder wordt de arbitrageprocedure geregeld. Het eerste lid bepaalt dat de overlegprocedure van artikel 6 bij niet-slagen na twee jaar overgaat in de arbitrageprocedure. De tweede alinea van het eerste lid houdt in dat indien een zaak aan de rechter is voorgelegd deze termijn van twee jaar pas begint te lopen op de datum waarop volgens de nationale wetgeving de beslissing in hoogste instantie definitief is geworden. Gerechtelijke procedures kunnen veel tijd kosten en zouden de toepassing van de arbitrage-procedure aanzienlijk kunnen vertragen. Het is aan de belastingplichtige welke weg hij kiest.

Het tweede lid bepaalt dat een Staat de vrijheid houdt rechtsvervolging in te stellen of procedures met het oog op de toepassing van administratieve sancties in te stellen of voort te zetten, ook als de zaak inmiddels aan een raadgevende commissie is voorgelegd.

Anders dan Nederland voorzien sommige landen constitutionele problemen bij een rechterlijke uitspraak die haaks staat op die van de raadgevende commissie. Het derde lid komt aan de problemen van deze landen tegemoet. Deze strijdigheid van rechterlijke uitspraak en oordeel van de commissie kan worden voorkomen door de laatste pas in te schakelen wanneer de nationale termijnen voor bezwaar en beroep zijn verlopen of nadat het beroep is ingetrokken.

Het vierde lid geeft de bevoegde autoriteiten de mogelijkheid meer dan de twee jaar genoemd in het eerste lid uit te trekken voor het onderlinge overleg. Dit is echter alleen toegestaan, indien de betrokken verbonden ondernemingen daarmee instemmen.

Artikel 8

Artikel 8 is opgenomen om ingeval van fraude geen onderling overleg en arbitrage te hoeven toestaan. Het eerste lid ziet op de situatie dat de onderneming al onherroepelijk veroordeeld is: een bevoegde autoriteit is niet verplicht de onderling overleg procedure te starten of een raadgevende commissie op te richten, indien in een gerechtelijk of administratieve procedure definitief wordt uitgesproken dat één van de ondernemingen ernstig strafbaar is wegens handelingen die aanleiding geven tot een winstcorrectie uit hoofde van artikel 4.

Het tweede lid geeft de bevoegde autoriteiten de mogelijkheid overleg of arbitrage te schorsen indien tegelijkertijd een gerechtelijke of administratieve procedure aanhangig is gemaakt tegen één van de ondernemingen met als doel vast te stellen of de onderneming ernstig strafbaar is wegens handelen in strijd met het arm's length beginsel. De inhoud van het begrip «ernstig strafbaar» is niet in het Verdrag zelf toegelicht,

maar in door ieder land afzonderlijk afgelegde eenzijdige verklaringen. De Nederlandse verklaring sluit niet aan bij de definitieve tekst van de Nederlandse vertaling van het verdrag. Zij zal daarom bij gelegenheid van het neerleggen van de akte van bekrachtiging bij de Secretaris-Generaal van de Raad van de Europese Gemeenschappen worden veranderd in: «Een onderneming is «ernstig strafbaar» als zij een der feiten genoemd in artikel 68, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen opzettelijk begaan heeft». Dit artikel 68 ziet op de verplichtingen aangifte te doen, informatie en inzage te verschaffen, en een boekhouding te voeren en te bewaren. Andere landen sluiten blijkens hun verklaringen toepassing van het Verdrag eerder uit. De Nederlandse verklaring weerspiegelt de opvatting dat fraude veeleer moet worden aangepakt door toepassing van strafrechtelijke middelen dan door het in stand laten van dubbele belasting. Nederland heeft met het oog op de reciprociteit toepassing van artikel 8 niet in alle gevallen willen uitsluitend. De verschillen in betekenis die de verdragsluitende landen blijkens hun bij het Verdrag behorende verklaringen aan het begrip «ernstig strafbaar» toekennen kunnen afbreuk doen aan de doeltreffendheid van het Verdrag, omdat sommige landen toepassing van het Verdrag eerder uitsluiten dan andere. Artikel 8 van het Verdrag en de daarbij behorende verklaringen dragen daarmee de sporen van een compromis.

Artikel 9

Artikel 9 geeft bepalingen ten aanzien van de raadgevende commissie. Het eerste lid regelt de samenstelling van de commissie. Zij bestaat uit een voorzitter, bijgestaan door minimaal één vertegenwoordiger van elke betrokken bevoegde autoriteit en twee onafhankelijke personen. De onafhankelijke personen worden in overleg tussen de bij de procedure betrokken bevoegde autoriteiten aangewezen, of door loting. Het tweede lid bepaalt dat tegelijk met het aanwijzen van de onafhankelijke leden van een raadgevende commissie plaatsvervangers worden aangewezen. Het derde lid waarborgt de onafhankelijkheid van de onafhankelijke leden. Iedere onafhankelijke persoon kan door elk van de bij de procedure betrokken bevoegde autoriteiten gewraakt worden. Dat kan in vooraf tussen de bevoegde autoriteiten overeen gekomen omstandigheden en voorts in drie met name genoemde omstandigheden. In de eerste plaats indien de persoon behoort tot een van de bij de procedure betrokken belastingdiensten of ten behoeve daarvan werkzaam is. In de tweede plaats indien de persoon een belangrijke deelneming heeft of heeft gehad in een of elke van de bij de procedure betrokken verbonden ondernemingen, of er werknemer of adviseur van is of is geweest. In de derde plaats indien de persoon onvoldoende objectief wordt geacht. Het vierde lid, dat ziet op het aanwijzen van de onafhankelijke personen, is reeds besproken bij de toelichting op artikel 6 van het wetsvoorstel. Volgens het vijfde lid kiest de commissie zelf haar voorzitter, die moet voorkomen op de door de verdragsluitende Staten opgestelde lijsten en moet voldoen aan de vereisten om in zijn land de hoogste rechterlijke ambten te bekleden of bekend moet staan als kundig rechtsgeleerde. Ook de voorzitter kan op de voet van het derde lid worden gewraakt. Het zesde lid geeft de geheimhoudingsverplichting, die in artikel 4 van het wetsvoorstel voor Nederland is gecodificeerd. Het zevende lid bepaalt dat de verdragsluitende Staten het nodige doen opdat de raadgevende commissie, nadat de zaak haar is voorgelegd, onverwijld kan bijeenkomen.

Artikel 10

Dit artikel waarborgt dat de arbitrage-commissie de informatie krijgt die zij nodig heeft, behoudens een aantal uitzonderingen. Een en ander is

reeds uiteengezet in de toelichting op artikel 5 van het wetsvoorstel. Het tweede lid bepaalt dat elk van de bij de procedure betrokken verbonden ondernemingen op eigen verzoek door de raadgevende commissie wordt gehoord of zich daar kan laten vertegenwoordigen. Op verzoek van de commissie is elk der verbonden ondernemingen gehouden voor de commissie te verschijnen of zich er te laten vertegenwoordigen. Het Verdrag legt aan de Staten geen verdergaande verplichtingen op tot het verstrekken van inlichtingen dan Staten in bilaterale belastingverdragen op zich plegen te nemen. De uitzonderingsgronden zijn ontleend aan artikel 26, tweede lid, OESO modelverdrag 1977.

Artikel 11

De arbitragecommissie heeft een termijn van zes maanden om tot haar advies te komen. Daarbij dient ze uit te gaan van het arm's length beginsel, zoals dat in artikel 4 van het Verdrag is neergelegd. De commissie beslist bij meerderheid van stemmen. Doordat zij bestaat uit een oneven aantal personen kunnen de stemmen niet staken. De kosten van de commissieprocedure worden, voor zover het niet de door de verbonden ondernemingen gemaakt kosten betreft, gelijkelijk over de bij de procedure betrokken verdragsluitende Staten verdeeld.

Artikel 12

De procedure vindt haar einde uiterlijk zes maanden nadat de commissie haar advies heeft uitgebracht, doordat de bij de procedure betrokken activiteiten ofwel het advies volgen, ofwel van het advies afwijken. Afwijken van het advies is slechts mogelijk binnen diezelfde termijn van zes maanden en kan alleen indien de bevoegde autoriteiten alsnog overeenstemming bereiken.

Indien de bevoegde autoriteiten en de ondernemingen daarmee instemmen kan het besluit omtrent het afschaffen van de dubbele belasting gepubliceerd worden. Het Nederlandse standpunt is dat het besluit gepubliceerd kan worden, tenzij daartegen zwaarwegende bezwaren bestaan.

Artikel 13

Hier wordt aangegeven dat onherroepelijk vaststaande aanslagen eveneens onder de werkings sfeer van het Verdrag vallen. Dit past bij de grondgedachte van het Verdrag, dat dubbele belasting niet mag blijven bestaan. Het Verdrag sluit daarmee aan bij de bepalingen omtrent de overlegprocedures in de bilaterale belastingverdragen. Ook daarin wordt meestal bepaald dat de belastingplichtige om overleg kan verzoeken tussen de bevoegde autoriteiten, ongeacht de rechtsmiddelen volgens de nationale wetgeving van de Staat waarvan hij inwoner is.

Artikel 14

Dit artikel houdt in dat dubbele belasting op winst geacht kan worden te zijn afgeschaft indien de winst is opgenomen in de fiscale winstberekening in slechts één Staat ofwel indien één van de betrokken landen een credit-systeem hanteert, zodanig dat de op deze winst te heffen belasting in één Staat wordt verminderd met een bedrag dat gelijk is aan de op deze winst in de andere Staat geheven belasting.

HOOFDSTUK III: SLOTBEPALINGEN

Artikel 15

Hier wordt aangegeven dat de bepalingen uit het arbitrageverdrag de minimumpositie zijn. Verdere bepalingen uit andere verdragen of uit nationale wetgeving worden door het Verdrag niet ingeperkt.

Artikel 16

In dit artikel is het territoriale toepassingsbereik van het Verdrag, door verwijzing naar het eerste lid van artikel 227 van het EEG-verdrag, hetzelfde als van de richtlijn wederzijdse bijstand. Wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft zal het Verdrag dan ook alleen voor Nederland gelden.

Artikel 17

Artikel 17 bepaalt dat het Verdrag moet worden bekrachtigd. De akten van bekrachtiging moeten worden nedergelegd bij de Secretaris-Generaal van de Raad van de Europese Gemeenschappen. Artikel 17 komt overeen met artikel 61 van het op 27 september 1968 te Brussel tussen de lidstaten van de Europese Economische Gemeenschap tot stand gekomen Verdrag betreffende de rechterlijke bevoegdheid en de tenuitvoerlegging van beslissingen in burgerlijke en handelszaken, met Protocol (Trb. 1969, 101), hierna te noemen het Executieverdrag.

Artikel 18

Artikel 18 bevat de inwerkingtreedingsbepaling, zoals toegelicht bij artikel 9 van het wetsvoorstel. De eerste volzin van artikel 18 is ontleend aan artikel 62 van het Executieverdrag.

Artikel 19

Artikel 19 bepaalt dat de Secretaris-Generaal van de Raad van de Europese Gemeenschappen de verdragsluitende Staten in kennis stelt van de nederlegging van de akten van bekrachtiging, de datum van inwerkingtreding van het Verdrag en de lijst met onafhankelijke personen. Het eerste deel van artikel 19, tot onderdeel c, komt overeen met artikel 64 van het Executieverdrag.

Artikel 20

Het Verdrag wordt voor vijf jaar gesloten. Zes maanden voor het verstrijken van die termijn nemen de verdragsluitende Staten een besluit over verlenging en eventuele aanpassing.

Artikel 21

Volgens artikel 21 heeft iedere Staat te allen tijde het recht om te verzoeken om herziening van het Verdrag. Artikel 21 is ontleend aan artikel 67 van het Executieverdrag.

Artikel 22

De teksten van het Verdrag zijn in de tien vertalingen gelijkelijk authentiek. Eén exemplaar van elke tekst wordt neergelegd in het archief van de Secretaris-Generaal van de Raad van de Europese Gemeenschappen. Artikel 22 is ontleend aan artikel 68 van het Executieverdrag.

GEMEENSCHAPPELIJKE VERKLARINGEN

Verklaring met betrekking tot artikel 4, punt 1

De verklaring met betrekking tot artikel 4, eerste lid, van het Verdrag verduidelijkt de positie van de vaste inrichting. Volgens de verklaring is het arm's length beginsel, en daarmee het Verdrag, ook van toepassing op transacties tussen een onderneming en een vaste inrichting van een andere onderneming, in het geval de vaste inrichting zich bevindt op het grondgebied van een derde verdragsluitende staat. Zonder deze verklaring zou, gegeven artikel 4, tweede lid, van het Verdrag, het Verdrag slechts van toepassing zijn op transacties tussen een onderneming en zijn vaste inrichting. In de verklaring is sprake van een «derde» verdragsluitende staat, omdat indien de vaste inrichting zich bevindt in de staat waarin ook de andere onderneming zich bevindt de transacties plaatsvinden binnen één staat en uiteraard geen arbitrage nodig is.

Verklaring met betrekking tot artikel 9, lid 6

De verklaring met betrekking tot artikel 9, zesde lid, van het Verdrag geeft de Lid-Staten de volledige vrijheid ten aanzien van de aard en de draagwijdte van de passende bepalingen die zij vaststellen om inbreuken op de geheimhoudingsplicht tegen te gaan.

Verklaring met betrekking tot artikel 13

De verklaring bij artikel 13 verzekert de mogelijkheid van heropening van het onderling overleg of de arbitrageprocedure in de situatie dat reeds een beslissing op grond van artikel 6 of artikel 12 van het Verdrag is genomen en deze beslissing daarna wordt gewijzigd op grond van nieuwe feiten.

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

De Staatssecretaris van Buitenlandse Zaken,
P. Dankert