

## **Inleiding**

De leden van de fracties van de VVD, de PvdA, het CDA, de PVV, D66 en Van Vliet hebben vragen gesteld over de brief van 28 oktober 2016 over de hoofdlijnen van het multilateraal instrument (MLI) om belastingverdragen aan te passen aan de verdragsgerelateerde BEPS-uitkomsten.<sup>1</sup> Voor het overzicht heb ik de beantwoording van de vragen geordend naar onderwerp.

Ik ga hierna achtereenvolgens in op de volgende onderwerpen:

1. Toelichting op de werking van de MLI en het proces;
2. Deelnemende landen en belastingverdragen die onder de werking van de MLI worden gebracht;
3. Intenties andere landen bij keuzes en voorbehouden binnen de MLI;
4. Nederlandse keuzes en voorbehouden;
5. Verhouding tot het huidige Nederlandse verdragsbeleid;
6. Gevolgen van de MLI voor vestigingsklimaat en concurrentiepositie van Nederland;
7. Verhouding met het OESO-modelverdrag en de uitleg van begrippen;
8. Minimumstandaard tegen verdragsmisbruik en vergelijkbare antimisbruikbepalingen;
9. Verbeteren geschilbeslechting;
10. Hybride mismatches;
11. Overige vragen.

### *1. Toelichting op de werking van de MLI en het proces*

Op 24 november 2016 is de tekst van de MLI vastgesteld door de zogenoemde Ad Hoc Groep met vertegenwoordigers uit meer dan 100 jurisdicties.<sup>2</sup> In antwoord op vragen van de leden van de fracties van de PvdA, de SP en de PVV voeg ik als bijlage bij deze reactie de tekst van de MLI en van de daarbij behorende 'Explanatory Statement' met uitleg over de werking van de MLI. In de week van 5 juni 2017 heeft de OESO een ondertekeningsceremonie gepland voor de jurisdicties die de MLI willen gebruiken ter implementatie van verdragsgerelateerde BEPS-maatregelen.

Ondertekening is formeel mogelijk vanaf 31 december 2016. Er zijn voor zover mij bekend nog geen jurisdicties die de MLI al hebben ondertekend.

Over de werking van de MLI hebben de fracties van de VVD, de PvdA, de SP, het CDA, de PVV en Van Vliet vragen gesteld waarop ik hierna inga. De MLI is een multilateraal verdrag waarmee wordt beoogd bestaande bilaterale belastingverdragen op een efficiënte wijze aan te passen aan de verdragsgerelateerde BEPS-maatregelen die op 5 oktober 2015 zijn gepubliceerd. De MLI betreft dus een instrument voor implementatie van deze eerder gepubliceerde BEPS-verdragsmaatregelen. Over die maatregelen en de kabinetsappreciatie daarvan heeft het kabinet uw Kamer bij brief van 5

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 135.

<sup>2</sup> Het gaat om 'jurisdicties'; sommige staten bestaan uit meerdere jurisdicties waarmee bilaterale belastingverdragen zijn gesloten.

oktober 2015 geïnformeerd.<sup>3</sup> Daarbij heeft het kabinet onder meer aangegeven de uitkomsten van de BEPS-actiepunten 6 (verdragsmisbruik) en 7 (vaste inrichting) tot het Nederlandse verdragsbeleid te rekenen. Wat betreft BEPS-actiepunt 14 (geschilbeslechting) heeft het kabinet aangegeven dat Nederland zich van meet af aan sterk heeft gemaakt voor verbetering van de regels over geschilbeslechting. De BEPS-verdragsmaatregelen die met de MLI op een efficiënte wijze kunnen worden geïmplementeerd in bilaterale belastingverdragen worden naar verwachting vrijwel alle opgenomen in het OESO-modelverdrag. Voor de aanpassingen van belastingverdragen aan deze BEPS-verdragsmaatregelen door middel van de MLI is het nodig dat beide verdragspartners van het desbetreffende belastingverdrag deelnemen aan de MLI en notificeren welke aanpassing daarvan zij via de MLI wensen. De MLI heeft daarbij alleen gevolgen voor een bilateraal belastingverdrag voor zover *beide* verdragspartners via de MLI hebben ingestemd met een specifieke BEPS-verdragsmaatregel. Een eenzijdige aanpassing van belastingverdragen waarmee een van beide verdragspartners niet wil instemmen, is dus niet aan de orde. De MLI heeft alleen gevolgen voor belastingverdragen voor zover er sprake is van wederzijdse instemming. Een optionele BEPS-verdragsmaatregel waar Nederland voor kiest, zal dus slechts op een deel van de Nederlandse belastingverdragen van toepassing zijn. Waar een ander land niet kiest voor een optionele BEPS-verdragsmaatregel zal deze maatregel op geen enkel belastingverdrag van dat land van toepassing zijn.

De maatregelen in de MLI tegen belastingontwijking of ter verbetering van geschilbeslechting 'vervangen' bestaande bepalingen in belastingverdragen of vullen belastingverdragen aan. Anders dan een wijzigingsprotocol, dat de tekst van een bestaand belastingverdrag zelf wijzigt en in dat verdrag opgaat, blijft de MLI echter gelden naast bestaande bilaterale belastingverdragen. Dit betekent dat de MLI in beginsel geen tijdelijke werking heeft, zoals de leden van de fractie van de VVD vragen. Dat de MLI geen tijdelijke werking heeft is ook relevant omdat landen die geen deel uitmaken van de Ad Hoc Groep nog later tot de MLI kunnen toetreden. De MLI beïnvloedt dus de bilaterale verdragsrelatie, maar dit staat er niet aan in de weg dat verdragspartners in een later stadium de onderlinge verdragsrelatie via bilaterale verdragsonderhandelingen kunnen aanpassen. Bij een eventuele strijdigheid met bepalingen uit de MLI gelden de verdragsbepalingen die als laatste tussen de betrokken verdragspartners in werking zijn getreden. Overigens is het niet de bedoeling dat partijen in hun bilaterale verdragsonderhandelingen die "post-MLI" plaatsvinden, de eerdere implementatie – via de MLI – van de BEPS-minimumstandaarden in hun belastingverdragen ongedaan maken. Binnen het BEPS-project is namelijk vastgesteld dat deze maatregelen minimaal nodig zijn bij een effectieve bestrijding van belastingontwijking, zonder dat dit tot dubbele belasting leidt.

Omdat de Ad Hoc Groep de tekst van de MLI formeel heeft vastgesteld kan de tekst van de in juni 2017 te ondertekenen MLI inhoudelijk niet meer worden gewijzigd, zoals de leden van de fracties van de VVD en de PvdA willen weten. In de MLI-tekst is vastgesteld hoe de jurisdicties die partij zijn bij de MLI de BEPS-maatregelen op het gebied van belastingverdragen op een efficiënte wijze kunnen laten doorwerken in de belastingverdragen die zij onder de werking van de MLI brengen.

---

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2015/16, 25087, nr. 112.

De flexibiliteit die geldt voor de verdragsgerelateerde BEPS-maatregelen komt ook tot uitdrukking in de MLI-maatregelen: deze maatregelen betreffen namelijk niet alleen 'minimumstandaarden' en bij diverse maatregelen zijn er verschillende keuzes mogelijk. Wat betreft het onderscheid tussen 'minimumstandaarden' en optionele maatregelen is van belang dat de mate van flexibiliteit bij 'minimumstandaarden' als onderdeel van de MLI beperkter is, omdat partijen binnen het BEPS-project zich daaraan hebben gecommitteerd. Wel zijn er verschillende manieren om aan de minimumstandaarden te voldoen.

Bij de flexibiliteit is ook van belang dat de MLI één van de middelen is om de verdragsgerelateerde maatregelen in de verdragen te implementeren. Daarom is het ook mogelijk dat jurisdicties bepaalde belastingverdragen niet onder de werking van de MLI brengen, bijvoorbeeld omdat onderhandelingen lopen waarin de BEPS-verdragsmaatregelen kunnen worden meegenomen zonder dat dit tot grote vertraging leidt.

In reactie op een vraag van de leden van de fractie van het CDA merk ik op dat het bij de keuzes en voorbehouden niet mogelijk is om een onderscheid te maken tussen verschillende verdragspartners. Hetzelfde pakket van maatregelen zal dus aan alle verdragspartners moeten worden aangeboden, tenzij het betreffende verdrag niet onder de werking van de MLI wordt gebracht. Dat neemt niet weg dat de gevolgen van keuzes voor specifieke belastingverdragen wel verschillend kunnen zijn, afhankelijk van de inhoud van het desbetreffende belastingverdrag en de voorbehouden die de verschillende verdragspartners maken.

Bilaterale belastingverdragen worden alleen aangepast als het verdrag door beide verdragspartners onder de MLI is aangemeld en voor zover er tussen verdragspartners een 'match' is met betrekking tot de keuzes onder de MLI. Als bijvoorbeeld een verdragspartner een voorbehoud maakt voor een MLI-bepaling, terwijl de andere verdragspartner bij deze bepaling geen voorbehoud maakt, is er geen 'match' en geldt de concrete MLI-bepaling niet voor het belastingverdrag tussen deze twee jurisdicties. De MLI kan dus niet leiden tot een eenzijdige aanpassing van belastingverdragen zonder dat Nederland heeft ingestemd met een dergelijke aanpassing. De leden van de fractie van de PVV vragen hiernaar.

Bij enkele MLI-bepalingen kan een verschillende keuze leiden tot een aanpassing van belastingverdragen die asymmetrisch werkt, mits de verdragspartners met een dergelijke asymmetrische toepassing hebben ingestemd. Dit geldt in de eerste plaats bij de voorkomingsbepaling: het is mogelijk om een keuze tussen de verschillende opties alleen toe te passen op eigen inwoners. Dit past bij de bestaande praktijk; het is bij bilaterale belastingverdragen gebruikelijk dat verdragspartners zelf hun voorkomingsmethode voor eigen inwoners regelen. In de tweede plaats kan een dergelijke asymmetrische toepassing gelden bij de maatregelen die onderdeel zijn van de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik (artikel 7 van de MLI). Die maatregelen uit de MLI bestaan uit een Limitation on Benefits (LOB) en een Principal Purposes Test (PPT). Verderop in deze reactie ga ik nader in op deze bepalingen. De PPT is op zichzelf voldoende om aan de minimumstandaard te voldoen. Binnen de MLI is het echter mogelijk om naast de PPT ook te kiezen voor een ('simplified') LOB. Deze LOB kan als verdragspartners

daarmee instemmen ook asymmetrisch worden toegepast. Hierdoor is het bijvoorbeeld mogelijk dat in een verdrag een LOB plus PPT geldt bij de toepassing van het verdrag door het ene verdragsland, maar dat alleen een PPT geldt bij de toepassing van het verdrag door het andere verdragsland. Tot slot is een asymmetrische toepassing mogelijk bij de inwerkingtredingsbepalingen. Ook dit is niet ongebruikelijk in bilaterale belastingverdragen (bijvoorbeeld als beide verdragslanden verschillende belastingjaren hanteren). Dit in antwoord op vragen van de fractie van het CDA.

Wat betreft het stelsel van voorbehouden, waar de leden van de fractie van de PvdA naar vragen, geldt dat in de MLI zelf limitatief is beschreven welke voorbehouden mogelijk zijn. Een uitzondering op dit principe vormen de vrije voorbehouden bij het arbitragedeel van de MLI over de geschillen waarop de arbitragebepalingen van toepassing zijn. Bij de minimumstandaarden is de mogelijkheid voor het maken van voorbehouden beperkter. In reactie op een vraag van de leden van de fractie van de VVD merk ik op dat een voorbehoud op de PPT alleen mogelijk is als op andere wijze is of zal worden voldaan aan de minimumstandaard conform het BEPS-rapport (of wordt voldaan, zal worden gemonitord via het zogenoemde 'Inclusive Framework' van de OESO). Om discussies over bestaande antimisbruikbepalingen te voorkomen, over bijvoorbeeld de uitleg van een dergelijke bepaling of over de vraag of daarmee wel of niet aan de minimumstandaard wordt voldaan, ben ik er voorstander van om aan te sluiten bij de PPT waarover internationaal overeenstemming is. Ik ben dus niet voornemens een voorbehoud bij de PPT op te nemen voor bestaande antimisbruikbepalingen in Nederlandse belastingverdragen.

De minimumstandaarden vormen belangrijke middelen tegen verdragsmisbruik en voor de verbetering van geschilbeslechting. Deze minimumstandaarden kunnen worden beschouwd als een ondergrens in de zin dat landen zich in ieder geval aan deze standaarden moeten conformeren om verdragsmisbruik effectief te kunnen bestrijden en geschilbeslechting te verbeteren. In een enkel geval is het mogelijk dat bilateraal moet worden onderhandeld over de invulling van minimumstandaarden, bijvoorbeeld als één verdragspartner een voorkeur heeft voor een ('detailed') LOB in combinatie met een antidoorstroombepaling, terwijl de andere verdragspartner een voorkeur heeft voor de PPT. Het voldoen aan de minimumstandaard zal via een 'monitoring process' worden beoordeeld. Het is daarom in het belang van beide verdragspartners om – eventueel via bilaterale onderhandelingen – tot een oplossing te komen zodat aan deze minimumstandaarden wordt voldaan, merk ik op in reactie op de vragen van de leden van de fractie van het CDA.

De leden van de PvdA willen weten welke (verdragsgerelateerde) maatregelen onder een minimumstandaard vallen. Het gaat om aanpassingen die in de MLI worden voorgesteld in de artikelen 6 (over de preambule in belastingverdragen), 7 (maatregelen om verdragsmisbruik te voorkomen) en 16 (maatregelen om geschilbeslechting via onderling overlegprocedures te verbeteren). De aanpassing van de preambule via artikel 6 is van belang voor de uitleg van belastingverdragen. Deze aanpassing verduidelijkt dat belastingverdragen niet bedoeld zijn om mogelijkheden te creëren tot niet-belasting door verdragsmisbruik of tot het beperken van belasting door belastingontduiking of belastingontwijking. Het belangrijkste instrumentarium om

verdragsmisbruik door bijvoorbeeld 'treaty shopping' te bestrijden is opgenomen in artikel 7. Dit betreft de PPT, de ('simplified') LOB in combinatie met de PPT of de ('detailed') LOB in combinatie met een antidoorstroombepaling. De laatste minimumstandaard betreft maatregelen ter verbetering van geschilbeslechting via de onderling overlegprocedure in artikel 16 van de MLI.

Voor het verdere proces en de politieke besluitvorming is relevant dat de OESO een ondertekeningsceremonie heeft gepland in de week van 5 juni 2017. Als Nederland de MLI op dat moment ondertekent, zal de uitdrukkelijke goedkeuringsprocedure in de tweede helft van 2017 worden ingezet en de betreffende wet aan de Raad van State ter advisering worden voorgelegd. De keuzes en voorbehouden kunnen naar aanleiding van de parlementaire behandeling nog worden gewijzigd. Deze worden namelijk pas definitief op het moment van het deponeren van de ratificatieakten. Dit in antwoord op vragen van de leden van de fracties van de VVD, de PvdA en de SP.

De leden van de fractie van de SP hebben gevraagd wanneer de belastingverdragen door de MLI zullen zijn aangepast. Hierbij is van belang dat voor de inwerkingtreding van de MLI zelf vereist is dat ten minste vijf jurisdicties het verdrag hebben geratificeerd. Het moment waarop Nederlandse bilaterale belastingverdragen zullen zijn aangepast, hangt vervolgens met name af van het moment van afronding van de goedkeuringsprocedure van de MLI in het Koninkrijk en van het moment van afronding van de interne goedkeuringsprocedure van de MLI door de desbetreffende verdragspartner. Indien de MLI in de eerste helft van 2018 door zowel Nederland als door de desbetreffende verdragspartner wordt geratificeerd, kan de MLI in 2019 van toepassing zijn op het desbetreffende bilaterale verdrag. In reactie op vragen van de leden van het CDA: de MLI is niet automatisch op dezelfde datum van toepassing op alle Nederlandse verdragen omdat de datum van ratificatie tussen de verschillende verdragspartners normaliter zal verschillen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het ministerie van Financiën na aanneming van de MLI de belastingverdragen presenteert waarin de MLI-bepalingen zijn opgenomen. De MLI zal gelden *naast* bestaande belastingverdragen. Anders dan een wijzigingsprotocol, leidt de MLI immers niet tot herziene verdragsteksten waarin de beoogde wijzigingen zijn geïntegreerd. Voor verdragen die onder de werking van de MLI zijn gebracht door zowel Nederland als de verdragspartner bij het desbetreffende belastingverdrag is dus zowel het belastingverdrag zelf als de MLI van belang. Voor de inzichtelijkheid van de MLI geldt een systeem van notificaties zodat kenbaar is wat de invloed van de MLI is op de betreffende verdragsrelatie. Zodra een bilateraal verdrag onder de reikwijdte van de MLI valt, zal de Minister van Buitenlandse Zaken dit bovendien in een Tractatenblad bekendmaken.

De leden van de fractie van de VVD vragen wanneer de MLI wordt geëvalueerd. Voor de situatie in Nederland is de MLI in dit opzicht vergelijkbaar met een bilateraal belastingverdrag. Er is daarom geen specifiek evaluatiemoment voorzien. Het staat Nederland en de desbetreffende verdragspartner echter vrij om in de toekomst nieuwe afspraken te maken die afwijken van de afspraken in de MLI als daartoe aanleiding bestaat (zonder afbreuk te doen aan de minimumstandaarden). Wat betreft de vraag naar een evaluatie merk ik wel op dat de

implementatie van de uitkomsten van het BEPS-project zullen worden gemonitord via het Inclusive Framework waarin op dit moment meer dan 100 jurisdicties deelnemen. Ook is relevant dat specifieke vragen over de interpretatie en toepassing van de MLI kunnen worden besproken in een zogenoemde 'Conference of Parties', waartoe de MLI de mogelijkheid schept.

## *2. Deelnemende landen en belastingverdragen die onder de werking van de MLI worden gebracht*

De leden van de fractie van de VVD vragen welke landen meedoen aan de MLI en welke landen niet. Zij vragen daarbij specifiek naar de positie van de Verenigde Staten. Ook de leden van de fracties van de PVV, D66 en Van Vliet vragen hiernaar.

In reactie op deze vragen merk ik op dat de MLI is voorbereid door de Ad Hoc Groep. Ik voeg als bijlage een lijst bij van de jurisdicties die daarin vertegenwoordigd zijn. Dat deze jurisdicties zijn betrokken bij de vaststelling van de MLI betekent niet automatisch dat zij ook allemaal de MLI zullen ondertekenen. Daarnaast kunnen landen die geen deel uitmaken van de Ad Hoc Groep de MLI ook ondertekenen. Voordat ondertekening en ratificatie plaatsvindt, bestaat er geen zekerheid over de deelname aan de MLI van specifieke landen binnen of buiten de Ad Hoc Groep. Daarbij merk ik wel op dat de Verenigde Staten bij de laatste besprekingen van de Ad Hoc Groep afwezig waren en de verwachting is dan ook dat de Verenigde Staten de MLI niet zullen ondertekenen. De Verenigde Staten hebben zich echter nog niet officieel uitgelaten over het al dan niet ondertekenen van de MLI. De beweegredenen voor het al dan niet ondertekenen van de MLI vormen een aangelegenheid van de Verenigde Staten. Ik kan daar geen uitspraak over doen.

In de week van 5 juni 2017 heeft de OESO een ondertekeningsceremonie gepland. Tijdens de behandeling van de goedkeuringswet, die aan uw Kamer zal worden voorgelegd, zal daarom een compleet beeld bestaan welke landen op dat moment partij willen worden bij de MLI. Bij ondertekening moeten landen ook aangeven welke belastingverdragen zij onder de werking van de MLI willen brengen. Dit is van belang, omdat de MLI zoals eerder opgemerkt alleen belastingverdragen aanpast als beide verdragspartners deelnemen aan de MLI en hebben genotificeerd dat zij het betreffende belastingverdrag onder de werking van de MLI willen brengen. Daarbij merk ik op dat de deelnemers aan de MLI de lijst belastingverdragen die zij onder de werking van de MLI brengen tot aan ratificatie kunnen wijzigen. Bij het tekenen van de MLI worden landen verder geacht in ieder geval de voorlopige keuzes die zij willen maken onder de MLI door te geven. Alhoewel deze keuzes dan dus niet definitief zijn scheppen ze wel verwachtingen. Hier zal dus bij voorkeur prudent mee worden omgegaan.

Op dit moment bestaat er geen volledig beeld van de belastingverdragen die onder de MLI worden gebracht. Wel heeft het OESO Secretariaat op ambtelijk niveau gevraagd naar de intenties die de deelnemende jurisdicties van de Ad Hoc Groep wat dat betreft hebben. Daarbij heeft meer dan de helft van de jurisdicties aangegeven welke belastingverdragen zij onder de MLI willen brengen. Het overige deel heeft dit nog niet aan het OESO Secretariaat kenbaar gemaakt. Met het lid van de fractie Van Vliet deel ik de opvatting dat het al dan niet slagen van BEPS en de MLI mede afhangt van de mate waarin het mogelijk blijft om belasting te (blijven) ontwijken via landen die niet

deelnemen aan het BEPS-project. Voor zover daar echter landen tussen zitten waarmee Nederland een belastingverdrag heeft, kan Nederland deze landen benaderen om op bilateraal niveau tot afspraken te komen die misbruik door belastingverdragen tegengaan. Het niet deelnemen aan het BEPS-project leidt in mijn optiek vooral tot onzekerheid en onduidelijkheid. Ik verwacht dan ook niet dat landen onder druk worden gezet om niet deel te nemen aan het BEPS-project waar het lid van de fractie Van Vliet naar vraagt. Op dit moment nemen meer dan 100 jurisdicties deel aan het Inclusive Framework. In dat kader geldt er een 'monitoring process' om te bezien in hoeverre daadwerkelijk maatregelen worden genomen tegen belastingontwijking. Het is daarom minder aantrekkelijk voor landen om niet mee te doen met het BEPS-project.

De leden van de fractie van de VVD hebben gevraagd waarom ik er niet voor kies om alleen de belastingverdragen onder de MLI te brengen met landen die meedoen aan de uitwerking van de BEPS-actiepunten of de MLI. Ook vragen zij naar het effect op bilaterale verdragsonderhandelingen. In mijn brief van 28 oktober 2016<sup>4</sup> heb ik aangegeven zoveel mogelijk belastingverdragen onder de MLI te willen brengen, waarbij het bij lopende verdragsonderhandelingen passender kan zijn om de beoogde wijzigingen bilateraal mee te nemen. Ik vind het een goede zaak om de Nederlandse belastingverdragen aan te passen aan de betreffende BEPS-standaarden waarover internationaal overeenstemming is. Het is daarbij mijn opvatting dat het nuttig is als een land dat deelneemt aan de MLI het aanmelden van een verdrag niet laat afhangen van zijn verdragspartner. Dat zou immers tot gevolg kunnen hebben dat landen een afwachtende houding aannemen waardoor er uiteindelijk niets gebeurt. Bovendien kunnen jurisdicties ook nog in een later stadium tot de MLI toetreden. De mate waarin jurisdicties in de MLI participeren, is dus geen statisch gegeven. Dit betekent wel dat de verdragen met landen die Nederland aanmeldt, terwijl die landen nu niet direct deelnemen aan de MLI, onder de MLI gaan vallen op het moment dat die landen alsnog gaan deelnemen. Verder is het mogelijk om na ratificatie van de MLI de lijst met verdragen die onder de werking van de MLI worden gebracht uit te breiden en om reserveringen in te trekken. Er zullen landen zijn die hier gebruik van maken en in eerste instantie een terughoudende houding aannemen.

De belastingverdragen waarbij het mogelijk is de BEPS-standaarden eventueel bilateraal mee te nemen in verband met lopende onderhandelingen zijn de verdragen met België, Duitsland, Frankrijk, Denemarken, Polen, Spanje, Ierland, Bulgarije en Brazilië. Dit in antwoord op vragen van leden van de fracties van de PvdA, de PVV en D66. Die onderhandelingen bevinden zich niet allemaal in hetzelfde stadium. De MLI is geen vertragende factor voor deze onderhandelingen. Integendeel, over de tekst van de betreffende BEPS-maatregelen is met de BEPS-rapporten en MLI in de hand dan weinig discussie te verwachten. Het is echter nooit op voorhand aan te geven hoe lang onderhandelingen duren. Bij deze landen is het naar mijn inschatting echter efficiënter om de BEPS-maatregelen direct mee te nemen in de bilaterale verdragsonderhandelingen. Bovendien leidt dit er toe dat de BEPS-maatregelen voor die verdragen in ieder geval in één verdrag worden opgenomen. Dit is anders onder de MLI waarbij in een concrete verdragsrelatie twee verdragen (de MLI en het belastingverdrag) van toepassing zijn. Inhoudelijk maakt het geen verschil of de BEPS-

---

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 135.

standaarden via een bilateraal verdrag of via de MLI gelden, merk ik op in reactie op vragen van leden van de fractie van de SP.

Wat betreft de deelnemende landen bij de MLI vragen de leden van de fractie van de VVD of de MLI ook geldt voor Aruba, Curaçao en Sint Maarten en Caribisch Nederland. In antwoord op deze vraag merk ik op dat de landen binnen het Koninkrijk zelfstandig een keuze maken of zij al dan niet willen deelnemen aan de MLI. Ratificatie van de MLI voor Caribisch Nederland zal tegelijk met ratificatie voor Europees Nederland plaatsvinden. Feitelijk zal de MLI echter alleen werking hebben voor deze eilanden voor zover een aangemeld belastingverdrag materiële werking heeft op Caribisch Nederland.

De leden van de fractie van de SP hebben vragen gesteld over de betrokkenheid van ontwikkelingslanden bij de Ad Hoc Groep. In antwoord op deze vraag merk ik op dat ontwikkelingslanden zijn betrokken bij de totstandkoming van de verdragsgerelateerde BEPS-maatregelen. Ook waren zij in ruime mate vertegenwoordigd in de Ad Hoc Groep rond de totstandkoming van de MLI. Dit blijkt uit de lijst van jurisdicties van de Ad Hoc Groep, die als bijlage bij mijn reactie is opgenomen. Binnen de Ad Hoc Groep is geen onderscheid gemaakt tussen landen die wel lid zijn van de OESO en (ontwikkelings)landen die dat niet zijn; beide groepen hebben op gelijke voet geparticipeerd in het beslissings- en onderhandelingsproces. Wat betreft de participatie van niet-OESO-landen is verder relevant dat de OESO zich actief inzet om via het Inclusive Framework wereldwijd landen te betrekken bij de aanpak van belastingontwijking. Jurisdicties die deelnemen aan het Inclusive Framework beslissen op gelijke voet als OESO-landen en besluitvorming geschiedt op basis van consensus. Het kabinet juicht deze aanpak toe.

In antwoord op een vraag van de fractie van de PVV over de 23 ontwikkelingslanden waaraan Nederland een antimisbruikbepaling heeft voorgesteld, merk ik op dat Nederland op dit moment nog in gesprek is met Bangladesh, Egypte, Georgië, India, Kirgizië, Marokko, Moldavië, Oeganda, Pakistan, Sri Lanka en Vietnam. Mijn intentie is om de belastingverdragen met deze landen toch aan te melden voor de MLI. Mochten de gesprekken namelijk niet tot overeenstemming leiden, dan kan de MLI een alternatieve route zijn. Het desbetreffende ontwikkelingsland hoeft daarvoor alleen maar in te tekenen op de MLI, deze te ratificeren en het belastingverdrag met Nederland onder de werkingssfeer daarvan te brengen. Hiermee kan op een efficiënte wijze het doel worden bereikt waar het kabinet zich met het project rond de 23 ontwikkelingslanden actief voor heeft ingezet, namelijk het opnemen van antimisbruikbepalingen in de belastingverdragen met deze landen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen hoe duidelijk wordt of belastingverdragen onder de werking van de MLI worden gebracht. Het OESO Secretariaat treedt op als depositaris van het verdrag. Ook vanuit die rol zal het OESO Secretariaat alle relevante informatie over ondertekeningen, ratificaties, belastingverdragen die onder de werking van de MLI worden gebracht en gemaakte voorbehouden en keuzes registreren. Het OESO Secretariaat zal, eveneens als depositaris, die informatie publiek toegankelijk maken via de website van de OESO ([www.oecd.org](http://www.oecd.org)).



### *3. Intenties andere landen bij keuzes en voorbehouden binnen MLI*

De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen naar de keuzes die landen naar verwachting binnen de MLI zullen maken. Zij vragen daarbij in te gaan op de keuzes die landen maken wat betreft de invulling van de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik en wat betreft de overige maatregelen.

Het OESO Secretariaat heeft op ambtelijk niveau gevraagd welke intenties de deelnemende jurisdicties binnen de Ad Hoc Groep hebben wat betreft de keuzes en voorbehouden die binnen de MLI mogelijk zijn. Omdat de keuzes van (een deel van) de deelnemende landen alleen nog maar op ambtelijk niveau gedeeld zijn, kan ik hier nog niet ingaan op de specifieke (voorlopige) keuzes van landen. In zijn algemeenheid kan ik wel zeggen dat vooralsnog meer dan de helft van de aan de Ad Hoc Groep deelnemende jurisdicties heeft aangegeven welke belastingverdragen zij onder de MLI willen brengen en welke intenties zij hebben wat betreft de keuzes en voorbehouden binnen de MLI. Het beeld is dus niet volledig en evenmin definitief. Wel is duidelijk dat (op een enkele uitzondering na) alle jurisdicties die op dit moment hun intenties aan het OESO Secretariaat kenbaar hebben gemaakt, bij de invulling van de 'minimumstandaard' tegen verdragsmisbruik kiezen voor de PPT. De leden van de fractie van D66 vragen naar de reden van deze keuze. Ik kan niet voor andere partijen spreken binnen de Ad Hoc Groep, maar ik verwacht dat veel jurisdicties de PPT aantrekkelijk vinden om dezelfde redenen als die ik in mijn brief van 28 oktober 2016 heb aangegeven.<sup>5</sup> De PPT is de enige maatregel waarmee zelfstandig aan de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik wordt voldaan, omdat deze voldoende flexibel is om allerlei vormen van verdragsmisbruik op effectieve wijze aan te pakken. Slechts een beperkt aantal jurisdicties kiest voor een ('simplified') LOB in aanvulling op de PPT. Op een enkele uitzondering na, kiest geen van de jurisdicties die tot dusver de intenties aan de OESO kenbaar hebben gemaakt voor een ('detailed') LOB aangevuld met een antidoorstroombepaling. In zijn algemeenheid kan ik verder opmerken dat per bepaling ongeveer de helft van de landen, variërend in samenstelling, een volledig voorbehoud maken bij de bepalingen over hybride entiteiten (artikel 3 van de MLI), MAP-tiebreaker (artikel 4 van de MLI), minimale bezitsperiode (artikel 8 van de MLI), onroerendezaakvennootschappen (artikel 9 van de MLI), de bepaling die ziet op laagbelaste vaste inrichtingen in derde landen (artikel 10 van de MLI) en bij de verschillende bepalingen over vaste inrichtingen (artikel 12, 13 en 14 van de MLI).

### *4. Nederlandse keuzes en voorbehouden*

De leden van de fracties van het CDA en de PvdA hebben vragen over de specifieke keuzes en voorbehouden die het kabinet binnen de MLI wil maken. In mijn brief van 28 oktober 2016 ben ik hier op ingegaan.<sup>6</sup> Kort gezegd komt deze positie erop neer dat Nederland alle MLI-bepalingen accepteert, behoudens enkele voorbehouden die een louter fiscaaltechnische achtergrond hebben.

---

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 135.

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 135.

Zo zijn in enkele Nederlandse belastingverdragen meer gedetailleerde oplossingen geformuleerd om op verdragsniveau dubbele belasting en dubbele niet-belasting te voorkomen bij casussen met hybride entiteiten. In essentie komen die bestaande bepalingen overeen met de bepaling uit de MLI, maar de meer gedetailleerde bepalingen zijn beter toegesneden op het voorkomen van dubbele belasting of dubbele niet-belasting in een specifieke bilaterale relatie. Deze wil ik dan ook behouden.

Het tweede voorbehoud dat ik voorsta, betreft een volledig voorbehoud op de zogenoemde 'saving clause' (artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de MLI). Deze 'saving clause' is een complexe bepaling die zijn oorsprong vindt in de Verenigde Staten. Deze bepaling maakt expliciet dat landen onder het verdrag het recht behouden om hun inwoners te belasten volgens hun nationale regels, behoudens enkele uitzonderingen. De belangrijkste reden van deze uitzonderingen is dat voorkoming van dubbele belasting moet plaatsvinden op de in het verdrag afgesproken wijze en onder de in het verdrag opgenomen voorwaarden. De MLI schept de mogelijkheid om deze bepaling niet op te nemen. Omdat deze bepaling complex is en naar mijn opvatting geen toegevoegde waarde heeft, vind ik een voorbehoud voor deze bepaling passend. Ongeveer tweederde van de jurisdicties die de intenties aan het OESO Secretariaat kenbaar hebben gemaakt, wil een volledig voorbehoud op deze bepaling maken.

Over deze 'saving clause' merk ik in antwoord op vragen van de leden van de fractie van de PvdA overigens op dat deze niet bedoeld is om belasting door bepaalde staten gemakkelijker te maken; de PvdA fractie verwijst naar de Verenigde Staten. Wat betreft de Verenigde Staten hebben deze bovendien de verwachting gewekt dat zij niet zullen deelnemen aan de MLI. Als Nederland een voorbehoud maakt voor de saving clause, zal deze bepaling bovendien niet gelden voor de Nederlandse belastingverdragen die onder de MLI worden gebracht.

Het derde voorbehoud dat ik voorsta ziet op de bepaling tegen de 'splitting-up of contracts' (antisplittingbepaling). Deze beoogt te voorkomen dat op kunstmatige wijze contracten worden opgeknipt waardoor niet wordt voldaan aan de periode die bij bouw- en constructiewerkzaamheden wordt vereist voor het constateren van een vaste inrichting. Het kabinet onderschrijft het principe dat een vereiste periode voor het constateren van een vaste inrichting niet op een kunstmatige wijze zou moeten kunnen worden omzeild. Juist daarom kennen veel Nederlandse verdragen al een vergelijkbare bepaling. Dit betreft de "offshore"-bepaling die ziet op onder meer de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen op de zee waarvoor een periode van 30 dagen per 12 maanden geldt voor het constateren van een vaste inrichting, waarbij 'opknipconstructies' niet mogelijk zijn. De antisplittingbepaling uit de MLI ziet vooral op bouw- en constructiewerkzaamheden waarvoor een periode van 12 maanden of 6 maanden gebruikelijk is. Bij de antisplittingbepaling uit de MLI tellen afzonderlijke perioden die korter zijn dan 30 dagen niet mee, terwijl de 'offshore'-bepaling dergelijke perioden juist wel meetellen (mits hiermee het totaal van 30 dagen wordt overschreden). Om bepalingen als de 'offshore'-bepaling hun werking te kunnen laten behouden is het mogelijk een voorbehoud te maken voor bepalingen die zien op de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen. Het lijkt mij wenselijk dat Nederland hiervan gebruik maakt. De antisplittingbepaling uit de MLI zal daarmee wel gelden voor het constateren

van vaste inrichtingen bij andere drempelperiodes (met name bij bouw- en constructiewerkzaamheden).

Het laatste voorbehoud ziet op de verplichte en bindende arbitragebepalingen in de MLI. Het kabinet is voorstander van het opnemen van deze vorm van arbitrage in belastingverdragen. Daarom is het mijn intentie om aan te geven dat Nederland de bepalingen hierover in de MLI wil opnemen in zijn belastingverdragen. Dit is onwenselijk voor de verdragen waarin dit al geregeld is; de werkingsfeer van die verdragen zou niet via de MLI mogen worden beperkt. Daarom wil ik gebruikmaken van het voorbehoud om bestaande verplichte en bindende arbitragebepalingen te behouden, conform artikel 26, vierde lid, van de MLI.

##### *5. Verhouding tot het huidige Nederlandse verdragsbeleid*

De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre de afspraken in de MLI afwijken van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (NFV 2011)<sup>7</sup>. Ook de leden van de fracties van het CDA en D66 vragen naar de verhouding met het bestaande verdragsbeleid. De leden van de fractie van de VVD hebben verder enige vragen over de keuzes van Nederland bij de BEPS actiepunten 2 (hybride entiteiten), 6 (verdragsmisbruik) en 7 (vaste inrichting). De leden van de fracties van de PvdA en de SP vragen naar de inzet van het kabinet ten aanzien van BEPS actiepunt 7.

De bepalingen die zijn opgenomen in de MLI betreffen verdragsgerelateerde BEPS-maatregelen tegen belastingontwijking en ter verbetering van geschilbeslechting onder belastingverdragen. De inhoud van deze bepalingen is met de MLI niet 'nieuw'; deze bepalingen zijn al op 5 oktober 2015 gepubliceerd in de BEPS-rapporten. Het kabinet heeft op diezelfde datum een appreciatie gegeven van de maatregelen die in die rapporten zijn voorgesteld. Daarbij is opgemerkt dat Nederland de uitkomsten van de BEPS actiepunten 6 (verdragsmisbruik) en 7 (vaste inrichtingen) voortaan tot het verdragsbeleid rekent. Wat betreft BEPS actiepunt 14 (geschilbeslechting) geldt dat Nederland al voor verschijnen van de BEPS-rapporten behoorde tot de internationale voorhoede.

Ook in de NFV 2011 is overigens al aangegeven dat Nederland in verdragsonderhandelingen streeft naar het bereiken van een resultaat waarin verdragsmisbruik niet mogelijk is.<sup>8</sup> Tot de antimisbruikbepalingen die in dat kader in de NFV 2011 zijn genoemd, behoort de zogenoemde "main purpose test". Een dergelijke bepaling vertoont gelijkenis met de PPT, zoals die in het BEPS-rapport van 5 oktober 2015 is gepubliceerd en is opgenomen in de MLI. Daarnaast zet het kabinet zich al jaren actief in om antimisbruikbepalingen op te nemen in de relatie met ontwikkelingslanden. Het belangrijkste verschil tussen de huidige praktijk van bilaterale verdragsonderhandelingen (al dan niet met ontwikkelingslanden) en de MLI is daarom de tijdwinst die met de MLI geboekt kan worden. Met de inzet die ik binnen de MLI voorsta, nodig ik Nederlandse verdragspartners uit om het onderlinge belastingverdragennetwerk te moderniseren voor de bestrijding van verdragsmisbruik en de verbetering van geschilbeslechting. Het is de keuze en verantwoordelijkheid van onze verdragspartners of en in hoeverre zij daar in mee willen gaan.

---

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7 (bijlage).

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7 (bijlage), blz. 25.

De leden van de fractie van de VVD hebben enige specifieke vragen gesteld over de MLI-bepaling over het oplossen van een dubbele woonplaats bij lichamen (artikel 4 van de MLI). In het huidige OESO-modelverdrag is het uitgangspunt bij het oplossen van conflicten over de woonplaats dat een lichaam wordt geacht inwoner te zijn van het land waar de feitelijke leiding van het lichaam wordt uitgeoefend. De MLI-bepaling regelt dat dergelijke conflicten worden opgelost in onderling overleg. De bepaling wordt ook wel aangeduid als de MAP-tiebreaker. Overigens wordt de MAP-tiebreaker nu al als volwaardig alternatief in het commentaar op het OESO-modelverdrag genoemd. Het idee achter de MAP-tiebreaker is dat misbruik met deze benadering beter bestreden kan worden: de verdragspartners moeten het immers eens worden over de woonplaats, waarbij het OESO-commentaar richtsnoeren geeft om dit te bepalen. Indien uitsluitend het criterium van feitelijke leiding wordt gehanteerd, kunnen belastingplichtigen proberen daarop in te spelen om op oneigenlijke wijze gebruik te maken van het verdrag. Met de MAP-tiebreaker blijft kort gezegd de plaats van feitelijke leiding nog steeds een belangrijk criterium, maar het is niet langer per definitie het doorslaggevende criterium. Zolang de bevoegde autoriteiten geen overeenstemming hebben over een eenduidige woonplaats komt het lichaam op grond van de MLI-bepaling in beginsel niet in aanmerking voor verdragsvoordelen. De bevoegde autoriteiten hebben echter de mogelijkheid in onderling overleg vast te stellen tot welke verdragsvoordelen een belastingplichtige gedurende die periode wel in aanmerking kan komen. Op basis van de MLI kunnen jurisdicties echter een reservering maken op die mogelijkheid. Naar aanleiding van de inbreng van de leden van de fractie van de VVD merk ik op dat een MAP-tiebreaker niet alleen is opgenomen in het verdrag met het Verenigd Koninkrijk, maar een dergelijke bepaling komt ook voor in diverse andere Nederlandse belastingverdragen (onder andere in de belastingverdragen met de Verenigde Staten, Canada en Hongkong) en ook in de Belastingregeling Nederland Curaçao. De MAP-tiebreaker brengt mee dat gedurende de periode tot aan het moment van de beslissing van de bevoegde autoriteiten onzekerheid kan bestaan. Mede op basis van ervaringen uit de praktijk zal de MAP-tiebreaker naar verwachting niet tot veel problemen en langdurige onzekerheid leiden. Het beeld dat de leden van de fractie van de VVD schetsen met betrekking tot het verdrag met het VK – waarbij lange tijd onzekerheid zou bestaan over het inwonerschap – herken ik dan ook niet. In vrijwel alle gevallen is binnen een kort tijdsbestek (van maximaal enkele maanden) met de Britse autoriteiten overeenstemming bereikt over de woonplaats. Op grond van andere verdragen waarin al een met de MLI-bepaling vergelijkbare MAP-tiebreaker is opgenomen, is slechts een gering aantal overlegprocedures over het inwonerschap van vennootschappen met een dubbele woonplaats gevoerd. Ook het verloop van deze procedures geeft geen aanleiding tot zorgen. Daar komt bij dat wanneer de overlegprocedure over de woonplaats is afgerond de belastingplichtige ook echt zekerheid heeft. Ik deel dan ook niet de visie dat in zijn algemeenheid sprake zou zijn van een verslechtering of verhoogde complexiteit ten opzichte van de huidige situatie.

#### *6. Gevolgen van de MLI voor vestigingsklimaat en concurrentiepositie Nederland*

De leden van de fracties van de VVD en de PVV hebben vragen gesteld over de gevolgen van (deelname aan) de MLI voor het vestigingsklimaat en de concurrentiepositie van Nederland, mede met het oog op andere landen die mogelijk niet of in mindere mate meedoen met de MLI. De leden

van de fractie van de PvdA hebben gevraagd naar de gevolgen van BEPS actiepunt 6 voor Nederland.

Aandacht voor het belang van een aantrekkelijk fiscaal vestigingsklimaat vind ik terecht. In dat kader merk ik op dat belastingverdragen mede tot doel hebben om mogelijke belemmeringen van internationale handel door dubbele belasting weg te nemen. Daarmee draagt een wijd belastingverdragenennetwerk, zoals Nederland dat heeft, bij aan een aantrekkelijk vestigingsklimaat.

Het BEPS-project is erop gericht te voorkomen dat in onbedoelde gevallen een beroep op belastingverdragen wordt gedaan. Daarnaast bevat het voorstellen om geschilbeslechting over interpretatie en toepassing van belastingverdragen te verbeteren. De verdragsmaatregelen uit het BEPS-actieplan zijn neergelegd in de MLI. Daarbij heeft de MLI alleen gevolgen voor een concreet belastingverdrag als beide verdragspartners via de MLI daarmee hebben ingestemd. Ontbreekt een dergelijke wederzijdse instemming dan wordt het concrete belastingverdrag in zoverre niet aangepast. Ik verwacht dat deelname aan de MLI geen negatieve gevolgen heeft voor het fiscale vestigingsklimaat in Nederland. Zoals ik aan uw Kamer heb geschreven is de geloofwaardigheid van een aantal fiscale structuren verdwenen.<sup>9</sup> Landen die zich benadeeld voelen door dit soort structuren zullen daar – zeker als deze als vorm van belastingontwijking zijn beschreven in de BEPS-rapporten – hoe dan ook actie tegen ondernemen. Bijvoorbeeld op het gebied van vaste inrichtingen verwacht ik dat bepaalde bronlanden structuren die in de BEPS-rapporten worden genoemd willen gaan bestrijden. Het is in mijn ogen dan beter om aan te sluiten bij een juridisch kader (de MLI) en mee te doen met internationaal overeengekomen nieuwe afspraken dan verzeild te raken in een achterhoedegevecht over de interpretatie van oude bepalingen.

#### *7. Verhouding met het OESO-modelverdrag en de uitleg van begrippen*

De leden van de fracties van de VVD, de PvdA en de SP vragen naar de verhouding tussen de MLI, de Modelverdragen van de OESO en de VN en bestaande rechtspraak.

Vrijwel alle bilaterale belastingverdragen in de wereld zijn gebaseerd op bepalingen die zijn opgenomen in de modellen van de OESO en de VN, waarbij het VN-Modelverdrag met enkele uitzonderingen op zijn beurt gebaseerd is op het OESO-modelverdrag. De bepalingen die nu in de MLI zijn opgenomen, komen nog niet voor in die modellen. In de BEPS-rapporten is echter aangegeven dat de verdragsgerelateerde BEPS-bepalingen zullen worden opgenomen in de volgende update van het OESO-modelverdrag, dan wel in het OESO-commentaar. Hoewel het OESO-modelverdrag 2017 en het bijbehorende commentaar nog niet zijn vastgesteld, is de verwachting dat de bepalingen die nu in de MLI zijn opgenomen ook in die nieuwe versie zullen worden verwerkt. Wat betreft de opmerking dat de bepalingen 'vrijwel geheel' zullen worden opgenomen in het OESO-modelverdrag heb ik aangegeven dat naar verwachting niet alle bepalingen in het OESO-modelverdrag worden opgenomen. Zo zal de bepaling over het opsplitsen van contracten om de vereiste termijn te omzeilen bij een vaste inrichting bij bouw- en

---

<sup>9</sup> Kamerstukken II, 2016/17, 25 087, nr. 130.

constructiewerkzaamheden (de antisplittingbepaling) waarschijnlijk worden opgenomen in het OESO-commentaar.

De leden van de fractie van de PvdA vragen naar de status van het commentaar op het OESO-modelverdrag en de invloed van bestaande rechtspraak. Voor de interpretatie van verdragsbepalingen zijn de gewone regels van verdragsinterpretatie van belang, dat wil zeggen dat een verdrag te goeder trouw moet worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag (artikel 31 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht<sup>10</sup>). Het is aan de nationale rechter van een land om te bepalen in hoeverre hij waarde hecht aan het OESO-modelverdrag en het commentaar daarop. Wel kan ik daarover opmerken dat het de bedoeling is van het OESO-commentaar om duidelijkheid te geven over de inhoud en context van verdragsbepalingen die overeenkomen met het OESO-modelverdrag waarover overeenstemming is met de betreffende verdragspartner. Waar in de nieuwe bepalingen gebruik wordt gemaakt van bestaande begrippen zal ook het huidige OESO-commentaar daarop in zoverre invloed kunnen hebben. Op dezelfde wijze kan bestaande rechtspraak invloed hebben op de uitleg van bestaande begrippen die in de nieuwe bepalingen worden gebruikt. Over de uitleg van een volledig nieuwe bepaling als zodanig kan uiteraard nog geen rechtspraak bestaan. Ik kan daarom geen uitspraak doen over de ontwikkeling van nieuwe rechtspraak in Nederland en een (dynamische) uitleg van de MLI, waar de leden van de fractie van de PvdA naar vragen. Datzelfde geldt voor de invloed van buitenlandse rechtspraak op uitspraken van Nederlandse rechters. Mede met het oog op de scheiding der machten wil ik daar ook geen oordeel over geven.

De leden van de SP-fractie vragen of het VN-modelverdrag ook bepalingen tegen belastingontwijking kent en waar deze afwijken van het OESO-modelverdrag. Deze vraag is lastig te beantwoorden, omdat elke bepaling die verdragsvoordelen toekent door zijn eigen voorwaarden en beperkingen in feite ook elementen tegen belastingontwijking bevat. Omdat het nieuwe OESO-modelverdrag en met name ook het nieuwe VN-modelverdrag nog niet formeel zijn vastgesteld, is een uitgebreid overzicht van de verschillen tussen de twee modellen in dit verband minder relevant. De verwachting is overigens dat ook het VN-modelverdrag in 2017 zal worden geactualiseerd en dat ook daarin een groot deel van de BEPS-aanbevelingen zullen worden opgenomen.

#### *8. 'Minimumstandaard' tegen verdragsmisbruik en vergelijkbare antimisbruikbepalingen*

De leden van de fracties van de VVD, de PvdA, de SP en D66 hebben verschillende vragen gesteld over de PPT, LOB-bepalingen en anti-doorstroombepalingen en over andere (algemene) antimisbruikbepalingen, in het bijzonder over de uitwerking en de gevolgen ervan en de verhouding met vergelijkbare bepalingen in ander verband.

---

<sup>10</sup> Laatste wijziging gepubliceerd in Trb. 1985, 79.

De leden van de fracties van de VVD en D66 hebben gevraagd of Nederland er al dan niet mee zal instemmen als een ander land in een onderhandeling niet voor een PPT kiest. In reactie hierop merk ik op dat Nederland zich inzet om bij onderhandelingen belastingverdragen in lijn te brengen met de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik. Het ligt daarbij wat mij betreft voor de hand om in te zetten op een PPT, omdat dit de enige maatregel is waarmee *op zichzelf* aan de minimumstandaard wordt voldaan. Daar komt bij dat de PPT de flexibiliteit heeft om diverse vormen van misbruik te bestrijden. Mocht dit niet gerealiseerd kunnen worden, dan zal Nederland overleggen hoe de minimumstandaard op een andere wijze kan worden ingevuld. Een voorstel voor opname van een PPT zal echter – gezien de voorkeur die daarvoor lijkt te bestaan binnen de Ad Hoc Groep – naar verwachting in veel gevallen niet op weerstand stuiten.

In het kader van BEPS actiepunt 6 hebben de deelnemende landen afspraken gemaakt over de minimumstandaard bij de bestrijding van verdragsmisbruik. Drie varianten voldoen aan die minimum standaard:

- een PPT;
- een ('simplified') LOB, aangevuld met een PPT;
- een ('detailed') LOB aangevuld met maatregelen tegen doorstroomstructuren.

Deze maatregelen zijn met name gericht tegen het zogenoemde 'treaty shopping' waarbij tussen twee landen die geen (of een vanuit het gezichtspunt van de belastingplichtige minder gunstig) belastingverdrag met elkaar hebben bijvoorbeeld een lichaam zonder goede zakelijke reden wordt tussengeplaatst in een land dat wel met beide andere landen een verdrag heeft (of dat een gunstiger verdrag met het bronland heeft). Door gebruik te maken van dat lichaam wordt dan een verdragsvoordeel genoten waar bij een rechtstreeks belang geen recht op zou bestaan. In reactie op vragen van de leden van de fractie van de SP merk ik op dat de werking van de antimisbruikbepaling niet is beperkt tot het ontgaan van bronbelasting op dividenden, rente en royalty's. Dit geldt ook als de minimumstandaard niet via de MLI wordt geïmplementeerd, maar rechtstreeks wordt opgenomen in bilaterale belastingverdragen.

De MLI biedt de mogelijkheid om voor één van de genoemde drie varianten te opteren. Het kabinet kiest voor de eerste variant, een PPT (zie mijn brief van 28 oktober 2016<sup>11</sup>). Op grond van die bepaling worden de verdragsvoordelen onthouden wanneer één van de belangrijkste doelstellingen van één van de structuren of transacties erop gericht is de voordelen van het verdrag te genieten, tenzij het bij doel en strekking van het verdrag past om deze voordelen wel te geven.

De leden van de PvdA-fractie vragen of deze bepaling overeenkomt met teksten die in meer Nederlandse belastingverdragen zijn opgenomen. In een aantal Nederlandse belastingverdragen is een 'main purpose test' opgenomen. Aangenomen mag worden dat de wijze waarop de bedoelingen van betrokken partijen worden beoordeeld en de wijze waarop getoetst wordt of het geven van verdragsvoordelen past bij doel en strekking van het verdrag in beide bepalingen gelijk zijn. Een verschil is dat in een aantal met name oudere bepalingen wordt getoetst aan *de* belangrijkste bedoeling van betrokkenen, terwijl in de PPT van de MLI wordt gekeken naar *één van*

---

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 135.

de belangrijkste bedoelingen. De bij BEPS betrokken jurisdicties hebben daarmee willen voorkomen dat de bepaling niet werkt wanneer geen rangorde kan worden aangegeven tussen verschillende belangrijke doelstellingen van betrokkenen.

De leden van de PvdA-fractie vragen ook of de PPT-bepalingen verder zijn uitgewerkt. In het BEPS-rapport van actiepunten 6 wordt een reeks voorbeelden gegeven waarin de PPT al dan niet van toepassing zou zijn. Een volledige uitwerking van situaties waarin de PPT al dan niet van toepassing is, is niet mogelijk (daarvoor is de praktijk te veelkleurig) en evenmin in lijn met de bedoeling van deze bepaling. De aantrekkelijke kant van een PPT is nu juist dat deze de nodige flexibiliteit biedt, en kan inspelen op nieuwe patronen door rekening te houden met de feiten en omstandigheden in elk specifiek geval. Bij de invulling van de PPT in concrete situaties geldt het toch vrij duidelijke criterium van de bepaling dat getoetst wordt aan de vragen:

- heeft de belastingplichtige geldige zakelijke redenen voor de geteste structuur of transactie of zijn deze vooral opgezet om belasting te besparen?
- past de uitkomst bij doel en strekking van belastingverdragen, te weten dubbele belasting te voorkomen door heffingsrechten te verdelen tussen de twee betrokken staten?

De leden van de VVD-fractie vragen naar verduidelijking van de in 2015 in de Europese Moeder-dochterrichtlijn ingevoerde algemene antimisbruikregeling (GAAR). Die regeling lijkt materieel overeen te komen met de PPT, doordat zij toetst aan de hoofddoelen van de belastingplichtige en aan de kunstmatigheid van de constructie, waarbij de constructie kunstmatig is wanneer er geen geldige zakelijke redenen voor zijn. Ook hier geldt dat een volledige uitwerking niet goed mogelijk is en niet past bij het doel van deze bepaling.

De leden van de fractie van de VVD hebben bij dit onderwerp gevraagd of de gekozen bewoording van zowel de PPT als de GAAR er niet toe leiden dat “volstrekt normale situaties” hieronder vallen. In antwoord op deze vraag merk ik op dat dit niet het geval zal zijn aangezien “volstrekt normaal” lijkt te impliceren dat er geldige zakelijke redenen bestaan.

De leden van de SP-fractie gaan in op de LOB en vragen of deze bepaling eerder tot overkill en dubbele belasting leidt. Nederland heeft weinig ervaring met een LOB. Van de Nederlandse belastingbelastingverdragen die op dit moment gelden, kennen slechts enkele een LOB, dit mede in antwoord op vragen van de leden van de fractie van D66. Ik wijs hierbij bijvoorbeeld op de belastingverdragen met de VS, Japan, Hongkong en Panama waarin een dergelijke bepaling is opgenomen. De LOB stelt een aantal mechanische eisen en het is niet in alle gevallen duidelijk dat deze eisen samenhangen met misbruik van het verdrag. De LOB *lijkt* precieze grenzen aan te geven en daarmee zekerheid te bieden. Onderdeel van de LOB is echter ook een bepaling die de bevoegde autoriteiten de discretionaire bevoegdheid geeft de verdragsvoordelen toch toe te passen. In het kader van de BEPS-minimumstandaard, zal een LOB vergezeld moeten gaan van een PPT (of een antidoorstroombepaling). Daardoor kunnen belastingplichtigen die wel aan de eisen van de LOB voldoen alsnog die voordelen op grond van de PPT worden onttrokken. Dan kiest het kabinet liever voor de simpele open norm van de PPT.



De leden van de fracties van de PvdA en de SP hebben vragen over antidoorstroombepalingen. Volgens de minimumstandaard van het BEPS-project zijn dergelijke bepalingen nodig naast een ('detailed') LOB, omdat anders vennootschappen die voldoen aan de eisen in de LOB eenvoudig gebruikt kunnen worden voor 'treaty shopping'. Antidoorstroombepalingen zijn gericht tegen situaties waarin een ontvangen dividend, rente of royalty binnen een afzienbare termijn en in nauwelijks afwijkende omvang wordt (door)betaald aan een verbonden partij die bij rechtstreekse ontvangst geen (of een minder gunstig) verdragsvoordeel zou krijgen. Anders dan de fractie van de SP met zijn vraag daarover lijkt te veronderstellen, maakt de uitwerking van een anti-doorstroombepaling geen deel uit van het BEPS-pakket. De vooruitzichten op een zinvolle uitwerking van de hierboven genoemde termijn of omvang waren daarvoor te gering. Een concreet voorbeeld kan ik bij de vraag van de fractie van de PvdA daarnaar dan ook niet geven.

De leden van de fractie van de SP hebben twee aanvullende vragen over de antimisbruikbepalingen: over de voorkeur van ontwikkelingslanden en over de melding (notificatie) door landen die de bepaling in een concrete casus gebruiken. Ontegenzeggelijk kunnen LOB-bepalingen lang en moeilijk te doorgronden zijn. Onderhandelingen over dergelijke bepalingen kunnen veel tijd in beslag nemen. Of ontwikkelingslanden daardoor een voorkeur hebben voor enkel de PPT zal moeten blijken uit de keuzes die zij maken in het kader van de MLI. Hetzelfde geldt overigens voor OESO-landen. Hoewel er nog geen volledig beeld bestaat van de keuzes en voorbehouden van de deelnemende jurisdicties van de Ad Hoc Groep, merk ik wel op dat nagenoeg alle jurisdicties die op dit moment hun keuzes kenbaar hebben gemaakt aan de OESO kiezen voor een PPT, waarbij een beperkt aantal jurisdicties kiest voor een aanvulling daarop via de ('simplified') LOB.

Er is internationaal weinig ervaring met de afspraak dat het in een concrete casus voorgenomen gebruik van een antimisbruikbepaling gemeld wordt bij de verdragspartner (notificatievereiste). Sommige landen zien daarin een zekere aantasting van hun soevereiniteit. Andere landen, waaronder Nederland, menen dat het melden van een voornemen de antimisbruikbepaling toe te passen, 'overkill' kan voorkomen in gevallen waarin niet alle feiten helder zijn. Bovendien kan een notificatievereiste bijdragen aan een gezamenlijke, uniforme en zinvolle invulling van de toe te passen criteria. De MLI biedt de mogelijkheid om te kiezen voor een optie waarin belastingplichtigen kunnen verzoeken om ondanks het inroepen van de PPT nog wel de verdragsvoordelen toe te kennen die ook zouden worden toegekend als de bestreden transactie of handeling niet had plaatsgevonden. In de MLI is aan die optionele bepaling een consultatie gekoppeld: het land dat de verdragsvoordelen die ook zouden worden toegekend als de bestreden transactie of handeling niet had plaatsgevonden wil weigeren, consulteert zijn betreffende verdragspartner voordat het verzoek van de belastingplichtige wordt geweigerd.

Wat betreft de vraag van de leden van de fractie van de SP of bestaande antimisbruikbepalingen blijven gelden: de MLI bepaalt zelf hoe de MLI-bepalingen doorwerken in bestaande belastingverdragen. Als beide verdragspartners een MLI-bepaling kiezen, wordt een bestaande vergelijkbare bepaling meestal vervangen. Dit hangt echter af van de concrete MLI-bepaling die

het betreft en de formulering in het concrete belastingverdrag. Ook is van belang of een van de verdragspartners een (beperkt) voorbehoud maakt om bestaande bepalingen te handhaven.

#### *9. Verbeteren geschilbeslechting*

De leden van de fracties van de VVD, de PVV en D66 hebben enige vragen gesteld met betrekking tot het verbeteren van geschilbeslechting (BEPS actiepunt 14 ). Daarbij vragen zij onder meer naar de verplichte en bindende arbitrage en het ambitieniveau van andere landen op dat punt.

In BEPS actiepunt 14 zijn voorstellen gedaan om de geschilbeslechting bij de interpretatie en toepassing van belastingverdragen te verbeteren. Die geschillen kunnen bijvoorbeeld ontstaan doordat landen het verdrag verschillend uitleggen. Hierdoor kan dubbele belastingheffing ontstaan. Het is daarom van groot belang voor belastingplichtigen, het internationaal opererende bedrijfsleven daaronder begrepen, dat een geschil over de toepassing van een belastingverdrag zo snel mogelijk wordt opgelost. De minimumstandaard binnen BEPS actiepunt 14 is erop gericht om te bewerkstelligen dat in bilaterale belastingverdragen een onderling overlegprocedure geldt die voldoet aan minimeisen met betrekking tot de toegang tot de onderling overlegprocedure, het administratieve proces en de implementatie van de overeengekomen oplossing.

Wat betreft het ambitieniveau van andere landen bij het verbeteren van geschilbeslechting merk ik op dat ongeveer de helft van de jurisdicties die hun keuzes aan het OESO Secretariaat kenbaar hebben gemaakt, kiest voor verplichte en bindende arbitrage. Daarbij merk ik wel op dat het binnen de MLI mogelijk is om vrije reserveringen te maken met betrekking tot welke soort zaken voor arbitrage in aanmerking komen. Hierdoor kan het aantal zaken waar de arbitragebepaling op van toepassing is, worden ingeperkt. Omdat veel landen zich nog beraden over de keuzes en voorbehouden binnen de MLI is het beeld van de positie van andere landen nog niet compleet. In bilaterale onderhandelingen bij nieuwe belastingverdragen is de Nederlandse inzet om verplichte en bindende arbitrage voor alle soorten zaken op te nemen. Het is namelijk van belang voor belastingplichtigen dat dubbele belasting als gevolg van verschillen in interpretatie of toepassing van belastingverdragen binnen afzienbare tijd wordt opgelost. Met een bepaling voor verplichte en bindende arbitrage bestaat er een sterke prikkel voor verdragspartners om gezamenlijk tijdig tot een oplossing te komen. Als de bevoegde autoriteiten niet binnen twee jaar tot een oplossing komen dan wordt het geschil op verzoek van de belastingplichtige opgelost door een arbitragecommissie. De verdragspartners verliezen daarmee invloed op de uitkomst, terwijl voor de belastingplichtige alsnog een oplossing wordt gevonden. Verplichte en bindende arbitrage vormt zo een belangrijke stok achter de deur voor de bevoegde autoriteiten om tijdig tot een oplossing te komen in onderling overlegprocedures. Overigens kunnen landen er onder de MLI voor kiezen om pas na drie jaar in de arbitrageprocedure terecht te komen als de bevoegde autoriteiten niet tot een oplossing komen. Het kabinet is echter voorstander van de kortere termijn van twee jaar (de uitgangspositie in de MLI).

#### *10. Hybride mismatches*

De leden van de fracties van de VVD en de PvdA hebben een aantal vragen gesteld over maatregelen die samenhangen met hybride mismatches. De leden van de fractie van de VVD vragen naar het verschil met de regels uit het ATAD-pakket die eveneens zien op hybride mismatches. Het is van belang daarbij onderscheid te maken tussen twee situaties die beide deel uitmaken van BEPS actiepunt 2.

In de eerste plaats gaat het om de vraag of een belastingverdrag van toepassing is. De voorgestelde maatregel in de MLI heeft op deze vraag betrekking. Die vraag kan opkomen wanneer een betaling in de ogen van het 'betalende land' gedaan wordt aan een zelfstandige belastingplichtige in het 'ontvangende land', terwijl het 'ontvangende land' niet die entiteit, maar de deelnemers daarin belast. De entiteit is dan niet aan belasting onderworpen en daarom geen 'inwoner' in de zin van het verdrag. Het verdrag is dan niet van toepassing. Indien het inkomen in het 'ontvangende land' wel belast is bij de achterliggende deelnemers, zou toepassing van het verdrag echter wel redelijk zijn. Dat wordt nu met een van de bepalingen in de MLI geregeld. Op inkomen dat in het 'ontvangende land' wordt belast wordt het verdrag toegepast. Als het inkomen echter niet in aanmerking wordt genomen in het 'ontvangende land' bepaalt de betreffende MLI-maatregel dat het verdrag niet van toepassing is.

De tweede situatie gaat niet om verdragstoepassing maar om een 'hybride mismatch' door juridische kwalificatieverschillen van entiteiten en instrumenten bij de toepassing van *ationale (vennootschaps)belasting*. Op deze situatie zien delen van het ATAD-pakket waar de leden van de fractie van de VVD naar verwijzen. Het gaat dan bijvoorbeeld om inkomen dat in het ene land aan een entiteit wordt toegerekend en in een ander land aan de deelnemers in de entiteit. Beide landen zien het inkomen dan neerslaan in het andere land, waardoor geen van beide landen het inkomen in de belastingheffing betreft. Hiertegen, en tegen andere vormen van mismatches in de toepassing van nationale (vennootschaps)belastingen, zijn in het ATAD-pakket maatregelen opgenomen die beogen de effecten van dergelijke hybride mismatches te neutraliseren. Dit ziet niet op toepassing van belastingverdragen; daarom is hierover niets opgenomen in de MLI.

De leden van de fractie van de PvdA vragen naar de gevolgen van de MLI voor de bestaande, vergelijkbare bepalingen in het verdrag met de Verenigde Staten en voor de bijbehorende beleidsbesluiten. De MLI zal uitsluitend gevolgen hebben voor bestaande belastingverdragen die door beide betrokken landen onder de werking van de MLI worden gebracht. Zoals ik eerder in deze reactie heb opgemerkt is de verwachting binnen de Ad Hoc Groep dat de Verenigde Staten de MLI niet zullen ondertekenen. Voor de bij het verdrag met de Verenigde Staten behorende beleidsbesluiten heeft de MLI dan ook naar verwachting geen gevolgen.

#### *11. Overige vragen*

De leden van de CDA fractie vragen hoeveel rulings er zijn in Nederland en hoeveel er zijn uitgewisseld per 31 december 2016. Daarnaast vragen zij of er sprake is van gelijk beleid bij het afgeven van rulings.

In de brief van 11 januari 2017 heb ik uw Kamer een update gegeven over de stand van zaken met betrekking tot de informatie-uitwisseling over rulings.<sup>12</sup> Een rulingverzoek dient te worden gericht aan de inspecteur onder wiens competentie de belastingplichtige valt. Indien het een APA- of ATR-verzoek betreft legt de inspecteur het verzoek voor aan het APA/ATR-team voor een bindend advies.<sup>13</sup> In alle gevallen worden mogelijke beleidsmatige aspecten afgestemd met de verschillende kennis- en coördinatiegroepen, zijn er diverse beleidsbesluiten en zijn er tal van medewerkers bij de Belastingdienst die in de toepassing van de belastingwetgeving een coördinerende rol hebben. Dit alles om de eenheid van beleid en uitvoering te waarborgen.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe het niet halen van de gestelde deadline voor country-by-country-reporting zich verhoudt tot de inzet van het kabinet tot een intensievere samenwerking op het gebied van gegevensuitwisseling met ontwikkelingslanden. Deze leden vragen ook hoe deze gegevensuitwisseling mogelijk wordt gemaakt.

Er is geen sprake van dat de gestelde deadline niet zal worden gehaald. Nederland ligt op schema met de implementatie van country-by-country reporting. Country-by-country reporting voorziet in de uitwisseling van landenrapporten. Het eerste landenrapport moet bij de Belastingdienst worden aangeleverd over het fiscale boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2016. Voor dit aanleveren heeft de rapporterende groepsentiteit twaalf maanden de tijd, te rekenen vanaf de dag na het einde van het verslagjaar. Dit betekent dat de meeste landenrapporten voor het eerst eind 2017 bij de Belastingdienst worden aangeleverd. Om deze landenrapporten vervolgens automatisch te verstrekken aan de betrokken buitenlandse belastingdiensten heeft de Belastingdienst de eerste maal een termijn van zes maanden (in volgende jaren: drie maanden). Als ontwikkelingslanden ook country-by-country reporting implementeren, dan kan het landenrapport met ontwikkelingslanden worden uitgewisseld. Om de ontwikkelingslanden bij de implementatie te helpen, ontwikkelt de OESO toolkits, ook over documentatieverplichtingen voor verrekenprijzen.

---

<sup>12</sup> Kamerstukken II, 2016/17, 31 066, nr. 326.

<sup>13</sup> In welke gevallen sprake is van een APA of ATR blijkt uit de besluiten d.d. 12 juni 2014, DGB 2014/3098 (APA) en 12 juni 2014, DGB 2014/3099 (ATR).

**Bijlage: Lijst van jurisdicties die hebben deelgenomen aan de Ad Hoc Groep**

Andorra	Guernsey	Nieuw Zeeland
Argentinië	Haïti	Nigeria
Australië	Hongkong	Noorwegen
Oostenrijk	Hongarije	Pakistan
Azerbeidzjan	IJsland	Filippijnen
Bangladesh	India	Polen
Barbados	Indonesië	Portugal
België	Ierland	Qatar
Benin	Het eiland Man	Roemenië
Bhutan	Israel	Rusland
Brazilië	Italië	San Marino
Bulgarije	Jamaica	Saoedi Arabië
Burkina Faso	Japan	Senegal
Kameroen	Jersey	Servië
Canada	Jordanië	Singapore
Chili	Kazachstan	Slowakije
China (Volksrepubliek)	Kenia	Slovenië
Colombia	Korea	Zuid-Afrika
Costa Rica	Letland	Spanje
Ivoorkust	Libanon	Sri Lanka
Kroatië	Liberia	Swaziland
Cyprus	Liechtenstein	Zweden
Tsjechië	Litouwen	Zwitserland
Denemarken	Luxemburg	Tanzania
Dominicaanse Republiek	Maleisië	Thailand
Egypte	Malta	Tunesië
Estland	Marshall Eilanden	Turkije
Fiji	Mauritanië	Oekraïne
Finland	Mauritius	Verenigd Koninkrijk
France	Mexico	Verenigde Staten
Gabon	Moldavië	Uruguay
Georgië	Mongolië	Vietnam
Duitsland	Marokko	Zambia
Griekenland	Nederland	Zimbabwe
Guatemala		