

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Ierland tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en vermogenswinsten en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting (met Protocol); Dublin, 13 juni 2019

VERSLAG VAN EEN SCHRIFTELIJK OVERLEG

II Reactie van de Staatssecretaris

De vaste commissie voor Financiën heeft op 8 november 2018 een aantal vragen en opmerkingen voorgelegd aan de staatssecretaris van Financiën over de brief van 16 oktober 2019 (Kamerstuk 35318, nr. 1) waarin de minister van Buitenlandse Zaken het voorstel overlegt tot stilzwijgende goedkeuring van het op 13 juni 2019 tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Ierland tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en vermogenswinsten en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting (met Protocol), Trb. 2019, nr. 95 en Trb. 2019, nr. 153, hierna aangeduid als: 'het Verdrag'.

Ik wil de leden van de fracties van de VVD, GroenLinks en de SP dankzeggen voor hun vragen en opmerkingen. Met belangstelling is kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van deze fracties.

Hieronder ga ik in op de vragen die zijn voorgelegd. Bij de beantwoording daarvan volg ik zoveel mogelijk de volgorde van het verslag, behoudens waar de fracties eenzelfde vraag hebben gesteld.

De leden van de VVD-fractie vragen hoe het Verdrag met Ierland zich verhoudt ten opzichte van het internationale verdragenbeleid en of en zo ja op welke punten het Verdrag afwijkt van de verdragen met andere Europese lidstaten.

De Nederlandse inzet bij het belastingverdrag met Ierland was gebaseerd op het verdragsbeleid zoals neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹ (hierna: NFV 2011), en op de kabinetsappreciatie van de 15 actierapporten van het BEPS-project en het Multilaterale Instrument (hierna: MLI). In de toelichtende nota is het Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 opgenomen waarin per onderdeel is aangegeven of de inzet van de NFV 2011 is geconcretiseerd in het Verdrag met Ierland. Dit toetsschema vloeit voort uit de aangenomen motie van het lid Van Vliet.² Een verdrag is uiteindelijk een totaalcompromis met de andere verdragsluitende staat waarbij het onderhandelingsproces de inhoud van een specifiek belastingverdrag bepaalt. Wat betreft de Nederlandse inzet bij bilaterale belastingverdragen wordt er in beginsel geen onderscheid gemaakt tussen Europese lidstaten. Desalniettemin vertonen de afzonderlijke verdragen uiteraard verschillen, die voortvloeien uit de verschillen in de verdragsinzet van de onderscheidenlijke landen en de tijd waarin de verdragen zijn gesloten. Dit neemt niet weg dat het Verdrag met Ierland goed past bij de recent door Nederland gesloten belastingverdragen.

De leden van de fracties van de VVD en GroenLinks vragen naar de overeenkomsten en verschillen tussen het Verdrag en de gemaakte keuzes in het Multilateraal Instrument (MLI).

Vanwege de al gevorderde onderhandelingen over het Verdrag hebben Nederland en Ierland besloten om de in het BEPS-project ontwikkelde verdragsbepalingen niet via het MLI te implementeren maar, voor zover er op dit punt een “match” is tussen beide landen, om deze direct te integreren in het Verdrag. Het resultaat komt inhoudelijk vrijwel geheel overeen met de situatie waarin het MLI zou doorwerken op de verdragsrelatie, zoals blijkt uit onderstaand schema. Hierbij zijn in de eerste twee kolommen de bepalingen van het MLI opgesomd die op basis van de MLI-keuzes van Nederland en Ierland zouden doorwerken in het Verdrag als dit zou zijn aangemeld als gedekt belastingverdrag op grond van artikel 2 van het MLI. In de derde kolom zijn de bepalingen van het Verdrag opgesomd die inhoudelijk geheel of naar strekking met de MLI-bepaling overeenkomen. In de rechterkolom is een verwijzing opgenomen naar de relevante passage uit de toelichtende nota.³

Vergelijking doorwerking MLI op basis van keuzes Nederland en Ierland en Verdrag

Onderwerp (kern)	Resultaat MLI (MLI-artikel)	Bepaling in Verdrag	Toelichtende nota (paragraaf, pagina)
Voorkoming dubbele (niet-) belasting bij hybride entiteiten	Art. 3, leden 1 en 3	Artikel 1, lid 2	<i>II.1, p. 8 en 9</i>
Geen voorkoming enkel vanwege inwonerschap andere staat	Art. 3, lid 2	Art. 21, leden 2 en 3	<i>II.21, p. 29</i>
MAP-tiebreaker om dubbele woonplaats entiteiten op te lossen	Art. 4, lid 1	Art. 4, lid 3	<i>II.4, p. 12</i>
Geen vrijstelling als andere staat inkomen op grond van het verdrag niet belast	Art. 5, lid 2 (optie A) voor inwoners van Nederland	Art. 21, lid 5	<i>II. 21, p. 30</i>
Het Verdrag is niet bedoeld om belastingontwijking mogelijk te maken	Art. 6, leden 1 en 3	Preambule	<i>II.0, p. 8</i>
Principal Purposes Test (PPT) – kernbepaling tegen verdragsmisbruik	Art. 7, leden 1 en 4 (PPT)	Art. 22, leden 1 en 2	<i>II.22, p. 30</i>
Maatregel tegen dividendstripping (o.a. door 1-jaarstermijn)	Art. 8, lid 1	Art. 10, lid 3, sub a	<i>II.10, p. 18</i>
Maatregel tegen oppompconstructies bij onroerende zaaklichamen (o.a. door 1-jaarstermijn)	Art. 9, lid 1	Art. 13, lid 4	<i>II.13, p. 22</i>
Antifragmentatiebepaling tegen het ontgaan van een vaste inrichting	Art. 13, lid 4	Art. 5, lid 8	<i>II.5, p. 14</i>

³ Kamerstukken 2019/20, 35318, nr. A.

Antisplitsingsbepaling tegen het ontgaan van een vaste inrichting	Art. 14, lid 1 en lid 3, sub a	Art. 5, lid 6	<i>II.5, p. 14</i>
Definitie relevant voor o.a. antifragmentatiebepaling	Art. 15	Art. 5, lid 11	<i>II.5, p. 15</i>
Onderling overlegprocedure	Art. 16, leden 1 tot en met 3.	Art. 24	<i>II.24, p. 32 en 33</i>
Corresponding adjustments	Art. 17	Art.9, lid 2	<i>II.9, p. 17</i>
Verplichte en bindende arbitrage	Deel VI	Art. 25	<i>II. 25, p. 33 tot en met 36</i>

De leden van de VVD-fractie vragen welke afspraken er zijn gemaakt ter garantie van het voorkomen van het betalen van dubbele belasting voor grensoverschrijdende beroepen zoals de transportsector (scheepvaart, internationale vrachtwagenchauffeurs, etc.) en de luchtvaart. Een hoofddoel van het belastingverdrag is het wegnemen van dubbele belasting in grensoverschrijdende situaties. Dat geldt ook voor in de transportsector uitgeoefende beroepen. In het Verdrag zijn specifieke bepalingen opgenomen voor een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of een luchtvaartuig in het internationaal verkeer. Het daarmee verdiende salaris is uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de werknemer. Voor overige (niet-overheids) werknemers geldt overeenkomstig het OESO-modelverdrag de regel dat het heffingsrecht over de beloning toekomt aan het land waarin de werkzaamheden worden verricht, tenzij er minder dan 183 dagen in het werkland wordt verbleven en de beloning niet wordt betaald door een werkgever van dat werkland en niet ten laste komt van een in dat land gelegen vaste inrichting. Overigens zal het salaris van een internationaal opererende vrachtwagenchauffeur in dienstbetrekking van een buitenlandse vervoersonderneming in de regel worden verdeeld tussen het woonland en het werkland waar de vervoersonderneming gevestigd is. Voorts voorziet het belastingverdrag, zoals gebruikelijk, in een procedure voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van Ierland en Nederland. Op basis daarvan trachten de bevoegde autoriteiten een oplossing te bieden voor eventuele problemen bij de toepassing van het Verdrag.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen hoeveel geldstromen er vanuit Nederland naar Ierland stromen en vice versa. Zij vragen of dit kan worden uitgesplitst in rente, royalty's, dividend en andere vormen van geldstromen.

Er zijn op dit moment geen openbare statistieken beschikbaar met betrekking tot de inkomensstromen van en naar Ierland. Een uitsplitsing in rente, royalty's, dividend en andere vormen van geldstromen is daardoor evenmin beschikbaar. In het onderzoek van SEO Economisch Onderzoek van vorig jaar naar inkomensstromen die door bijzondere financiële instellingen (hierna: bfi's) gaan is wel een uitsplitsing gegeven naar EU, VS, laagbelastende jurisdicties en overige, maar ook daarin is Ierland niet verder uitgesplitst.⁴ In vervolg op dit onderzoek zullen in de

⁴ SEO Economisch Onderzoek, *Balansen, inkomsten en uitgaven van bfi's*, 2018.

komende jaren de inkomensstromen door bfi's gemonitord worden. Hierin zullen de inkomensstromen van en naar Ierland wel apart gevolgd worden. Uit onderzoek van het CPB kan afgeleid worden dat Ierland een substantieel aandeel heeft in met name de stroom van inkomende royalty's en daarnaast in inkomende en uitgaande renten.⁵ Dit volgt tevens uit de statistieken van het CBS, waaruit, blijkt dat diensten waarvoor royalty's betaald worden een belangrijk aandeel vormen van de totale invoer en uitvoer van diensten uit en naar Ierland. In 2018 werd volgens het CBS per saldo € 21,1 miljard aan royalty's betaald van Ierland naar Nederland.⁶

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat er geen enkel land is dat de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD1) zo minimaal heeft ingevoerd als Ierland.

Over de wijze waarop de andere EU-lidstaten deze richtlijn precies in de nationale wetgeving hebben opgenomen, is geen overzicht voorhanden. Daarbij zij opgemerkt dat de wijze van implementatie in eerste instantie een verantwoordelijkheid is van elke lidstaat afzonderlijk, met inbegrip van de keuzes die daarbij mogelijk zijn. Het is uiteindelijk aan de Europese Commissie (hierna: EC) om te beoordelen of richtlijnen op de juiste wijze zijn geïmplementeerd. Overigens is bij de implementatie van ATAD1 aan de EC gevraagd om een overzicht te geven van de wijze waarop EU-lidstaten die richtlijn hebben geïmplementeerd. Recent is daar nogmaals om gevraagd. De EC staat hier niet onwelwillend tegenover, maar heeft dit tot op heden nog niet gedaan. Ik zal hierop blijven aandringen.

De leden van de fractie van de SP vragen naar het Ierse systeem van bronbelastingen op rente en royalty's. Zij vragen of het mogelijk is dat rente en royalty's betaald door een Iers lichaam tegen een lager tarief aan bronbelasting worden onderworpen dan het Ierse statutaire bronbelastingtarief van 20%. Ook vragen zij of het hierdoor kan voorkomen dat rente en royalty's betaald door een Iers lichaam tegen een lager tarief in de heffing worden betrokken dan rente en royalty's betaald door een Nederlands lichaam op basis van de voorgestelde Wet Bronbelasting 2020. In het verlengde hiervan vragen deze leden of het mogelijk is dat winst in de vorm van rente en royalty's wegvloeit via Ierland. De leden van de fractie van GroenLinks vragen, met het oog op de voorgestelde conditionele bronbelasting op rente en royalty's, of de regering heeft geprobeerd om te voorkomen dat onbelaste geldstromen in de toekomst vanuit Nederland via Ierland naar een belastingparadijs stromen.

Ierland heft een bronbelasting op rente en royalty's op patenten van 20%. De Ierse heffingswet voorziet in een aantal uitzonderingen. Zo wordt geen bronbelasting geheven op rente die wordt betaald op bepaalde beursgenoteerde effecten (quoted eurobonds) of op rentebetalingen aan goedgekeurde buitenlandse pensioenregelingen. Ook kent de Ierse wet een uitzondering voor betalingen aan lichamen die zijn gevestigd in een andere EU-lidstaat of in een staat waarmee Ierland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft. Voor deze laatste uitzondering

⁵ CPB, *Doorsluisland NL doorgelicht*, 2018.

⁶ Statistieken CBS, internationale handel, invoer en uitvoer van diensten naar land. Royalty's onder "gebruik intellectueel eigendom niet elders genoemd". Voor 2018 is vanwege onthullingsgevaar alleen het saldo van uitvoer en invoer te vinden. Dit bedroeg toen volgens het CBS € 21,1 miljard. Merk op dat een uitvoer van diensten overeenkomt met een inkomende betaling. Per saldo kwam er dus een bedrag van € 21,1 miljard aan royalty's vanuit Ierland naar Nederland.

geldt de voorwaarde dat de EU-lidstaat of verdragsstaat belasting heft van aldaar gevestigde lichamen en buitenlands rente- en royaltyinkomen in het algemeen in de heffingsgrondslag begrijpt. Daarnaast kan Ierland in belastingverdragen met andere staten afspraken maken over gereduceerde bronbelastingtarieven.

De voorgestelde Nederlandse conditionele bronbelasting op rente en royalty's kent een nationaalrechtelijk tarief dat gelijk is aan het tarief van de Nederlandse vennootschapsbelasting. Dit tarief zal in 2021 naar verwachting 21,7% bedragen en is dus iets hoger dan het nationaalrechtelijke tarief van 20% in Ierland. Met een aantal staten op de Nederlandse lijst van laagbelastende staten heeft Ierland een belastingverdrag. Het betreft Bahrein, Koeweit, Qatar en de Verenigde Arabische Emiraten. Met deze staten heeft Nederland ook belastingverdragen. Er zijn daarom geen grotere verschillen in bronbelastingdruk op betalingen van rente en royalty's te verwachten op basis van bestaande verdragsrelaties. Ook is het niet de verwachting van het kabinet dat – indien en voor zover er toch verschillen in bronbelastingdruk zijn – door middel van structuren via Ierland alsnog rente en royalty's vanuit Nederland naar laagbelastende staten kunnen vloeien. Tegen dit soort structuren is in de voorgestelde Wet bronbelasting 2021 een antimisbruikbepaling opgenomen. Deze antimisbruikbepaling kan door de overeengekomen *principal purposes test* ook onder het onderhavige Verdrag worden toegepast. Op basis van de *principal purposes test* wordt een verdragsvoordeel niet toegekend voor een bestanddeel van het inkomen indien het verkrijgen van dit verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die tot dat voordeel heeft geleid.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen om nader aan te geven hoe de inhoudelijke verschillen tussen het vorige verdrag en dit Verdrag tot stand zijn gekomen. Daarnaast vragen de leden van de fractie van GroenLinks welke verschillen voortkomen uit Europese richtlijnen en wat andere oorzaken zijn. De leden van de SP-fractie vragen hoe en waarom het Verdrag tot stand is gekomen. Voorts vragen de leden van de SP-fractie welke ontwikkelingen, naast de in de nota genoemde ontwikkelingen in OESO-verband, hebben bijgedragen aan de totstandkoming van het Verdrag.

Zoals in de nota van toelichting bij het Verdrag is aangegeven zijn de onderhandelingen over een nieuw verdrag gestart met als doel het verdrag uit 1969 aan te passen aan het actuele verdragsbeleid van zowel Nederland als Ierland en aan de internationale ontwikkelingen op het gebied van het tegengaan van verdragsmisbruik. De inzet van Nederland was gebaseerd op het verdragsbeleid zoals neergelegd in de NFV 2011 en op de kabinetsappreciatie van de 15 actierapporten van het BEPS-project en het Multilaterale Instrument. De actiepunten uit het BEPS-project kunnen worden onderverdeeld in actiepunten die in nationale wetgeving geïmplementeerd kunnen worden en maatregelen waarvoor belastingverdragen aangepast moeten worden. Alleen die laatste categorie is opgenomen in het Verdrag. De implementatie van de Europese richtlijnen in Nederland vindt plaats door aanpassing van de nationale wetgeving en is dus geen onderdeel van (een wijziging van) een belastingverdrag.

Het nieuwe belastingverdrag bevat de maatregelen waarvan in de BEPS-rapporten is geconcludeerd dat deze minimaal nodig zijn om verdragsmisbruik op een adequate manier te bestrijden en geschillenbeslechting te verbeteren (de zogenoemde «minimumstandaard»). Dit betreft de

preambule van het Verdrag, het opnemen van een algemene anti-misbruikbepaling en de toegang tot de onderlinge overlegprocedure. De belangrijkste inhoudelijke verschillen tussen de Overeenkomst van 1969 en dit nieuwe Verdrag zijn, naast de hiervoor reeds vermelde opname van een algemene anti-misbruikbepaling (de *principal purposes test*):

- de wijziging van de bepalingen over het vaststellen van het inwonerschap voor de toepassing van het Verdrag van individuen en entiteiten;
- de opname van bepalingen over de verdragstoepassing bij hybride entiteiten;
- de opname van aparte toewijzingsbepalingen voor werkzaamheden buitengaats;
- de opname van maatregelen tegen het kunstmatig ontgaan van een vaste inrichting;
- de opname van een vrijstelling van bronbelasting op dividenden ontvangen door pensioenfondsen;
- de opname van een regeling over verdragstoepassing bij beleggingsfondsen;
- de opname van een aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het dividenden-artikel;
- de opname van bronstaatheffing over substantiële pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen;
- de opname van arbitrage als sluitstuk van geschilbeslechting;
- de opname van geactualiseerde bepalingen over informatie-uitwisseling; en
- de opname van een bepaling over de bijstand bij invordering.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen in hoeverre dit verdrag gaat bijdragen aan het tegengaan van belastingontwijking. Daarnaast vragen de leden van de fractie van GroenLinks op welke manier gaat worden geëvalueerd of dit daadwerkelijk is gelukt .

De verdragsbepalingen bieden adequate instrumenten om belastingontwijking door oneigenlijk gebruik van het Verdrag tegen te gaan. De belangrijkste bepaling daarbij is de *principal purposes test* die voorkomt dat verdragsvoordelen worden toegekend als – alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen – redelijkerwijs kan worden geconcludeerd dat het verkrijgen van een verdragsvoordeel een van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die tot dat voordeel heeft geleid, tenzij wordt vastgesteld dat toekenning van dat voordeel in de gegeven omstandigheden in overeenstemming zou zijn met doel en strekking van de relevante verdragsbepaling. Ook de overige meer specifieke BEPS-maatregelen hebben hun nut om oneigenlijk gebruik van het belastingverdrag te voorkomen, zoals de bepaling om dubbel inwonerschap van entiteiten op een eenduidige wijze op te lossen in een onderlingoverlegprocedure (MAP-tiebreaker), de maatregel om dubbele belasting en dubbele niet-belasting bij hybride entiteiten te voorkomen en de maatregel tegen dividendstripping door het invoeren van een houdstertermijn van 1 jaar, de maatregel tegen oppompconstructies bij onroerend zaaklichamen,

en de maatregelen om te voorkomen dat een vaste inrichting kan worden ontgaan door het fragmenteren van activiteiten of het opsplitsen van contracten.

Over de vraag hoe de effectiviteit zal worden geëvalueerd, merk ik op dat in internationaal verband de aanpak van verdragsmisbruik (BEPS Actie 6) wordt geëvalueerd via een peer review proces. Internationaal kan gewezen worden op de werkzaamheden in het kader van BEPS Actie 11 in Working Party 2 van de OESO. Verder wijs ik erop dat het kabinet de geldstromen monitort die door bijzonder financiële instellingen lopen door Nederland in het kader van de invoering van de Wet bronbelasting 2021. Overigens zie ik geen reden om de effectiviteit van de BEPS-maatregelen die in dit Verdrag zijn opgenomen in twijfel te trekken.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom Nederland voorgesteld heeft om een “besloten fonds voor gemene rekening” te zien als fiscaal transparant.

In de door deze leden aangehaalde bepaling (artikel VIII van het Protocol bij het Verdrag) wordt duidelijkheid verschaft over de verdragstoepassing bij inkomen dat door tussenkomst van een besloten fonds voor gemene rekening (besloten FGR) wordt behaald. Daarbij wordt vastgesteld dat een besloten FGR als fiscaal transparant wordt behandeld. Dat betekent dat zulke fondsen zelf geen recht hebben op de voordelen van het Verdrag en dat voor de belastingheffing door de fondsen heen wordt gekeken naar de achterliggende deelnemers in het fonds. Dit sluit aan bij de nationaalrechtelijke fiscale behandeling van de fondsen in Nederland en Ierland, en het Nederlands verdragsbeleid (beschreven in onderdeel 2.4. van de NFV 2011). Voor de fiscale transparantie van een besloten fonds voor gemene rekening kan worden verwezen naar de besluiten van 11 januari 2007, nr. CPP2006/1870M, Staatscourant, nr. 15 en 15 december 2015, nr. BLKB 2015/1511M, Staatscourant, nr. 46505.

Het besloten fonds voor gemene rekening wordt als asset pooling vehikel gebruikt door binnen- en buitenlandse pensioenfondsen en andere investeerders. Asset pooling is het bundelen van te beleggen vermogens met als voornaamste doel rendementsverbetering en risicospreiding. Met de bepaling wordt bereikt dat er duidelijkheid is over de verdragstoepassing door beide staten.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of de met Ierland overeengekomen arbitrageregeling een uitwerking is van internationale standaarden of dat deze bepaling verder gaat.

Artikel 25 van het Verdrag bevat een arbitrageregeling als sluitstuk van de procedure voor onderling overleg. In het eerste lid is zogenoemde verplichte en bindende arbitrage opgenomen. Dit houdt in dat verzoeken om arbitrage die aan de voorwaarde voldoen niet geweigerd kunnen worden door de bevoegde autoriteiten (verplicht). Daarnaast betekent dit dat de uitkomst van een arbitrageprocedure in beginsel moet worden gevolgd voor de bevoegde autoriteiten (bindend). Deze bepaling is gebaseerd op artikel 25, vijfde lid van het OESO-modelverdrag. Ook in Deel VI van het MLI is een dergelijke verplichte en bindende arbitrageprocedure opgenomen. In de overige leden van artikel 25 zijn nadere regels opgenomen voor de arbitrageprocedure. Deze regels zijn gebaseerd op bepalingen van het arbitragedeel (Deel VI) van het MLI en op een model met uitvoeringsregels voor de arbitrageprocedure dat is ontwikkeld in het kader van het MLI. Deze

regels sluiten dus aan bij in internationaal verband ontwikkelde bepalingen. Landen kunnen er ook voor kiezen om dergelijke meer procedurele regels op te nemen in een overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten. Nederland en Ierland hebben er echter voor gekozen om de arbitrageprocedure zoveel mogelijk uit te werken in het Verdrag.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of Nederland heeft berust in de Ierse voorkeur om niet alle resultaten van BEPS-actie 7 (vaste inrichting) op te nemen. Verder vragen deze leden wat de Nederlandse onderhandelingsinzet was op dit punt en waarom Ierland daar niet mee heeft willen instemmen.

Artikel 5 (vaste inrichting) van het Verdrag is gebaseerd op artikel 5 van het OESO-modelverdrag. Nederland heeft bij de onderhandelingen voorgesteld om in artikel 5 alle uitkomsten van het rapport bij BEPS-actie 7 op te nemen. BEPS-actie 7 bevat voorstellen die het kunstmatig ontgaan van de kwalificatie als vaste inrichting tegengaan. Het gaat daarbij, kort gezegd, om vier maatregelen die ook zijn opgenomen in de artikelen 12 tot en met 14 van het MLI. Deze maatregelen zijn geen onderdeel van de minimumstandaard van het BEPS-project. Nederland en Ierland hebben overeenstemming bereikt over twee van die maatregelen. Het betreft de antisplittingbepaling die is opgenomen in artikel 5, zesde lid van het Verdrag (overeenkomstig artikel 14 van het MLI). Daarnaast is de zogenoemde antifragmentatiebepaling opgenomen in artikel 5, achtste lid van het Verdrag (overeenkomstig artikel 13 van het MLI). Deze bepalingen zijn, kort gezegd, gericht op het tegengaan van het kunstmatig opsplitsen van activiteiten met het doel de kwalificatie als vaste inrichting te ontgaan. Ierland was niet bereid om verder te gaan dan deze bepalingen, omdat daarmee zou worden afgeweken van de keuzes die Ierland heeft gemaakt bij het MLI. Nederland heeft hierin uiteindelijk inderdaad berust, zoals ook op pagina 13 van de nota van toelichting is aangegeven, mede omdat het onderhandelingsresultaat op het vlak van de vaste inrichting hetzelfde resultaat heeft opgeleverd als aanmelding van het verdrag bij het MLI door beide verdragspartners zou hebben opgeleverd.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom Ierland niet bereid was om het Verdrag ook van toepassing te laten zijn op het Caribisch deel van Nederland en wat de gevolgen hiervan zijn. Conform de NFV 2011 heeft Nederland ernaar gestreefd om het Verdrag te laten gelden voor het Caribische deel van Nederland. Voor de BES-eilanden geldt echter een eigen fiscaal stelsel, dat afwijkt van het fiscale stelsel dat geldt voor het Europese deel van het land Nederland, en om die reden wilde Ierland niet instemmen met de wens van Nederland om het Verdrag ook te laten gelden voor de BES-eilanden. Gevolg hiervan is dat de bepalingen van het Verdrag, zowel wat betreft de heffingsrechtverdeling als wat betreft de administratieve bijstand, niet van toepassing zijn in relatie met het Caribische deel van Nederland.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom het mogelijk is dat lichamen verdragsinwoner zijn van een land waar de feitelijke leiding zich niet bevindt en waarom dit in belastingverdragen is geregeld.

Voor de toepassing van belastingverdragen is het van belang te bepalen van welk verdragsland een persoon inwoner is. Voor de vraag of een persoon inwoner is van een verdragsland wordt aangesloten bij de nationale wetgeving van de verdragspartners. Dit uitgangspunt kan er toe leiden dat een persoon inwoner is van beide verdragslanden. Een Nederlandse BV wordt bijvoorbeeld gelet op artikel 2, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, door Nederland in beginsel als inwoner van Nederland beschouwd, terwijl Ierland een BV als inwoner van Ierland kan beschouwen als de plaats van leiding in Ierland is gelegen. Belastingverdragen bevatten regels om een dergelijke dubbele woonplaats op te lossen. Voor lichamen geldt daarvoor de zogenoemde *corporate tie-breaker*. In het nieuwe belastingverdrag is, in aansluiting bij de huidige internationale standaard, hierover afgesproken dat de bevoegde autoriteiten van Nederland en Ierland in onderling overleg een oplossing proberen te vinden voor de situatie van een dubbele woonplaats. Daarbij is de plaats van feitelijke leiding nog steeds een belangrijk element voor het bepalen van de verdragswoonplaats. Daarnaast kunnen echter ook alle andere relevante factoren een rol spelen bij het vaststellen van de verdragswoonplaats. De achtergrond van deze benadering is dat situaties van misbruik hiermee beter bestreden kunnen worden. Doordat de plaats van feitelijke leiding niet langer het doorslaggevende criterium vormt, kan ook rekening gehouden worden met bijvoorbeeld het (fiscale) motief achter een andere vestigingsplaats. Hierdoor kan het inwonerschap voor de toepassing van het Verdrag dus in een ander land gelegen zijn dan waar de plaats van feitelijke leiding van een lichaam is gevestigd.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen welk argument Ierland gebruikt voor de bronstaatheffing over vermogenswinsten behaald met vervreemding van aandelen in een onroerendezaaklichaam en welke voorwaarden en uitzonderingen Nederland heeft bedongen. Het heffingsrecht over vermogenswinsten behaald met de verkoop van onroerende zaken wordt op grond van het OESO-modelverdrag toegewezen aan het land waar de onroerende zaken zijn gelegen (situsstaat). Een dergelijke situsstaat-heffing zou kunnen worden ontgaan door de onroerende zaak in een entiteit in te brengen en vervolgens de aandelen of daarmee vergelijkbare rechten te vervreemden in plaats van de onderliggende onroerende zaak. Om dit tegen te gaan heeft Ierland verzocht conform het OESO-modelverdrag een bepaling op te nemen die bewerkstelligt dat vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen of vergelijkbare rechten die grotendeels (50% of meer) hun waarde direct dan wel indirect ontleen aan onroerende zaken alsnog kunnen worden belast in de situsstaat. Zoals verwoord in de toelichtende nota is de inzet van Nederland een uitsluitende woonstaatheffing overeen te komen over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen. In het kader van een totaalcompromis met Ierland is Nederland akkoord gegaan met een bronstaatheffing over vermogenswinsten behaald met vervreemding van aandelen in een onroerendezaaklichaam, maar heeft daarbij de volgende voorwaarden en uitzonderingen bedongen om de proportionaliteit van deze anti-misbruikbepaling te verbeteren.

Allereerst is bepaald dat de bronstaatheffing over vermogenswinsten behaald met vervreemding van aandelen in een onroerendezaaklichaam niet van toepassing is op aandelen die zijn genoteerd aan een effectenbeurs. Voorts is bepaald dat vermogenswinsten behaald met vervreemding van aandelen in onroerendezaaklichamen pas ter heffing zijn toegewezen aan de situsstaat indien meer dan 75% van de waarde van de aandelen in het lichaam, direct of indirect, is ontleend aan in de situsstaat gelegen onroerende zaken. Daarnaast is de bronstaatheffing over vermogenswinsten behaald met vervreemding van aandelen in een onroerendezaaklichaam niet van toepassing op onroerende zaken waarin een onderneming van dat lichaam wordt gedreven of onroerende zaken waarin de aandeelhouders van dat lichaam een onderneming drijven. Bovendien zijn de vermogenswinsten uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de vervreemder indien; –de vervreemder, voor een eerste vervreemding, minder dan 50% van de aandelen in het onroerendezaaklichaam bezat; –sprake is van een bedrijfsreorganisatie, fusie, splitsing of vergelijkbare transactie; of –de vervreemder een pensioenfonds is en de vermogenswinst niet is behaald met een ondernemingsactiviteit van dat pensioenfonds .

De leden van de fractie van GroenLinks hebben vragen of bij de totstandkoming van het Verdrag rekening wordt gehouden met kwalificaties waarin Ierland als belastingparadijs wordt bestempeld. Daarnaast vragen de leden van de fractie van GroenLinks hoeveel capaciteit er bij de Belastingdienst beschikbaar is om verdragsmisbruik in te dammen.

Afgezien van het feit dat het kabinet een dergelijke kwalificatie van Ierland niet deelt, zijn in het Verdrag naar mijn oordeel afdoende instrumenten opgenomen om een eventueel oneigenlijk gebruik van het Verdrag tegen te gaan. De Belastingdienst ziet binnen het reguliere werkproces toe op naleving van de belastingwetten en let daarbij uiteraard ook op eventueel misbruik van belastingverdragen. In het kader van de goedkeuringswet MLI zijn de werkzaamheden rondom de toepassing van de antimisbruikbepalingen in belastingverdragen geïdentificeerd en is daarvoor structureel 2,5 fte extra bij de Belastingdienst ingezet.

De leden van de SP-fractie vragen welke mogelijkheden om belasting te ontwijken worden afgesloten via dit verdrag. Indien er geen mogelijkheden om belasting te ontwijken worden afgesloten, vragen de leden van de SP-fractie de regering om een toelichting hierop. Daarnaast vragen de leden van de SP-fractie of bedrijven om een wijziging van dit belastingverdrag hebben gevraagd, welke bedrijven dit waren en in hoeverre hun wensen met betrekking tot de inhoud van het Verdrag waren gehonoreerd. Voorts vragen de leden van de SP-fractie of de regering overleg heeft gevoerd met bedrijven uit Nederland of Ierland over dit Verdrag en zo ja, wat hier is uitgekomen.

De onderhandelingen met Ierland over een vernieuwd verdrag ter vervanging van de overeenkomst van 1969 hebben plaatsgevonden in het kader van de langlopende inspanningen van beide landen met het doel de verdragsrelatie aan te passen aan het actuele verdragsbeleid van beide landen en aan de internationale ontwikkelingen op het gebied van het tegengaan van

verdragsmisbruik. De Nederlandse inzet bij de onderhandelingen werd uitdrukkelijk mede bepaald door de wens oneigenlijk gebruik en misbruik van het verdrag tegen te gaan.

Het Verdrag sluit wat betreft het voorkomen van het ontgaan van belasting aan bij de minimum standaard die in het kader van het BEPS-project is ontwikkeld. Dit komt tot uitdrukking in a) het opnemen van de titel en de preambule die aangeven dat het Verdrag bedoeld is om dubbele belasting te vermijden zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor dubbele niet-heffing of verlaagde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking waaronder door «treaty shopping», b) het opnemen in artikel 22 van een *principal purposes test*, en c) het opnemen in artikel 24 van de mogelijkheid voor belastingplichtigen om in beide landen een verzoek te doen voor onderling overleg. Als gevolg van de *principal purposes test* wordt een verdragsvoordeel niet toegekend voor een bestanddeel van het inkomen indien het verkrijgen van dit verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die tot dat voordeel heeft geleid. Verder is het van belang dat de verdragsbepaling over informatie-uitwisseling in overeenstemming is gebracht met artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Op basis hiervan kan op verzoek, automatisch of spontaan informatie worden uitgewisseld. Hierdoor worden zowel Ierland als Nederland beter in staat gesteld om de heffingsrechten te waarborgen.

Daarnaast is in het Verdrag (artikel 1) een specifieke bepaling opgenomen voor hybride entiteiten waarin wordt bepaald dat als een verdragsluitende staat het door of via een hybride entiteit verkregen inkomen in aanmerking neemt als inkomen van een inwoner van die staat, dit inkomen ook voor de toepassing van het Verdrag als zodanig moet worden behandeld. Deze bepaling voorkomt daarmee dat de inwoner van de ene staat die aldaar voor dat inkomen belast wordt geen aanspraak zou kunnen maken op de verdragsvoordelen met betrekking tot dat inkomen omdat de andere staat (de bronstaat) dat inkomen, volgens de eigen kwalificatie van de hybride entiteit, aan een andere persoon zou toerekenen. Aan de andere kant stelt de bepaling ook buiten twijfel dat er geen verdragsvoordelen worden verleend voor inkomsten die bij geen van de verdragsluitende staten in aanmerking worden genomen als inkomen van een inwoner. Deze bepaling is in overeenstemming met het Multilaterale Instrument (artikel 3) en is inmiddels ook opgenomen in artikel 1 van het op 21 november 2017 gewijzigde OESO-modelverdrag. Voor de volledigheid wordt ook gewezen op de in artikel 5 van het Verdrag opgenomen “anti-fragmentatiebepaling” bij het vaststellen van een vaste inrichting, en de in artikel 13 opgenomen bepaling over de vervreemding van aandelen in zogenoemde onroerendezaaklichamen.

Het ministerie van Financiën heeft via de gebruikelijke nieuwsberichten de onderhandelingen met Ierland onder de aandacht gebracht en belanghebbenden verzocht de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. Daarop zijn echter geen reacties ontvangen.

De leden van de SP-fractie vragen welke omvang het handelsbelang met Ierland heeft en welk deel hiervan materiële handel betreft. Zij vragen waarop de regering de verwachting stoelt dat de budgettaire gevolgen neutraal zullen zijn. Deze leden vragen of dit tevens geldt voor de wijziging waardoor belastingheffing over pensioenen groter dan € 25.000 aan de bronstaat worden toegewezen. Zij vragen om hoeveel gevallen dit gaat en welke fiscale gevolgen dit heeft voor degenen die met deze wijziging te maken krijgen.

Uit statistieken van het CBS blijkt dat in 2018 de totale invoer van goederen uit Ierland € 6,9 miljard bedroeg en de totale uitvoer van goederen naar Ierland € 4,1 miljard. In 2018 bedroeg de totale invoer van diensten uit Ierland € 9,2 miljard en de totale uitvoer van diensten naar Ierland € 26,5 miljard. Met name de uitvoer van diensten naar Ierland werd gedomineerd door diensten waarvoor royalty's betaald worden.⁷ Wat betreft deze handelsstromen zijn er geen wijzigingen in het verdrag die substantiële wijzigingen in de belastingopbrengsten van Nederland tot gevolg hebben.

De opname van bronstaatheffing over substantiële pensioenen, andere soortgelijke pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen heeft per saldo verwaarloosbare gevolgen voor de belastingopbrengsten. Door de aanpassing behoudt Nederland, ten opzichte van de huidige situatie, de belastingclaim over degenen die naar Ierland verhuizen en een substantieel pensioen, andere soortgelijke pensioenen, lijfrente of socialezekerheidsuitkering uit Nederland ontvangen, maar verliest deze over degenen die vanuit Ierland naar Nederland verhuizen en een substantieel pensioen, andere soortgelijke pensioenen, lijfrente of socialezekerheidsuitkering uit Ierland ontvangen. Uit statistieken van het CBS blijkt dat het vestigingsoverschot vanuit Ierland in Nederland beperkt blijft tot 140 personen per jaar.⁸ Dit betreft vermoedelijk vooral jongeren. Het aantal ouderen zal een fractie hiervan zijn. Op grond hiervan is geconcludeerd dat het budgettaire effect verwaarloosbaar zal zijn. Voor degenen die met de wijziging te maken krijgen betekent dit dat zoals hiervoor is toegelicht de heffing toevalt aan de bronstaat in plaats van aan de woonstaat. Hierbij is op de kortere termijn vooral van belang dat vanwege de overgangsbepaling voor reeds ingegane pensioenen het oude verdrag onbeperkt blijft gelden zodat er voor die gevallen dus niets verandert.

De leden van de SP-fractie vragen de regering naar het verwachte effect van de antimisbruikbepaling en hoe zij de handhaving hiervan gaat laten plaatsvinden. Daarnaast vragen de leden van de SP-fractie of misbruik tevens onder de vergrijpboete voor medeplegers en de voorgenomen openbaarmaking hiervan valt, of zij ervan uit mogen gaan dat het opnemen van deze bepaling impliceert dat het verdrag nog steeds mogelijkheden biedt om belasting te ontwijken en zo ja, waarom deze mogelijkheden niet zijn afgesloten met dit Verdrag.

In reactie op vragen van de leden van de fractie van de SP merkt het kabinet op dat de vergrijpboete voor medeplegers en de in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2020 voorgestelde maatregel om die vergrijpboete openbaar te kunnen maken alleen spelen in gevallen van belastingontduiking of toeslagfraude en niet ook in gevallen van belastingontwijking door een (oneigenlijk) beroep op afspraken die zijn opgenomen in een belastingverdrag. Belastingontwijking is immers niet beboetbaar; belastingontduiking is dat wel. Om een dergelijk oneigenlijk gebruik van afspraken over de verdeling van heffingsrechten tegen te gaan, zijn (BEPS-)maatregelen opgenomen in het Verdrag.

⁷ Uitgaande van statistieken van het CBS, internationale handel, invoer en uitvoer van goederen, respectievelijk diensten naar land. Voor royalty's, zie ook beantwoording vraag van de fractie van GroenLinks hiervoor.

⁸ Gemiddelde over de periode 1995-2016, statistieken CBS.

