

Vergaderjaar 2020–2021

**25 087**

## **Internationaal fiscaal (verdrags)beleid**

**O**

### **VERSLAG VAN EEN SCHRIFTELIJK OVERLEG**

Vastgesteld 29 januari 2021

De leden van de vaste commissie voor Financiën<sup>1</sup> hebben kennisgenomen van de brief van de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst van 25 juni 2020 over de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020.<sup>2</sup> Naar aanleiding van deze brief en de beantwoording van de naar aanleiding van deze notitie in de Tweede Kamer gestelde vragen, hebben de leden van de commissie op 13 november 2020 een brief gestuurd aan de Staatssecretaris.

De Staatssecretaris heeft op 29 januari 2021 gereageerd.

De commissie brengt bijgaand verslag uit van het gevoerde schriftelijk overleg.

De griffier van de vaste commissie voor Financiën,  
Van Dooren

<sup>1</sup> Samenstelling:

Essers (CDA), Koffeman (PvdD), Backer (D66), Ester (CU), Faber-van de Klashorst (PVV), Van Apeldoorn (SP), Sent (PvdA), Van Strien (PVV), Jorritsma-Lebbink (VVD), N.J.J. van Kesteren (CDA) (*voorzitter*), Schalk (SGP), Van Rooijen (50PLUS), Adriaansens (VVD), Van Ballekom (VVD), Crone (PvdA), Frentrop (FVD) Geerdink (VVD), Karimi (GL) (*ondervoorzitter*), Van der Linden (Fractie-Van Pareren), Otten (Fractie-Otten), Rietkerk (CDA), Rosenmöller (GL), Vendrik (GL), Van der Voort (D66), Raven (OSF)

<sup>2</sup> *Kamerstukken I 2019/20, 25 087, N.*

## **BRIEF VAN DE VOORZITTER VAN DE VASTE COMMISSIE VOOR FINANCIËN**

Aan de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Den Haag, 13 november 2020

De leden van de vaste commissie voor Financiën hebben kennisgenomen van uw brief van 25 juni 2020 over de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020.<sup>3</sup> Deze brief en de beantwoording van de naar aanleiding van deze notitie in de Tweede Kamer gestelde vragen, geven de leden van de fractie van **CDA** aanleiding tot het stellen van enkele aanvullende vragen.<sup>4</sup>

In punt 2 van de notitie merkt u op, dat om een gelijke concurrentiepositie te realiseren voor actieve inkomsten Nederland zoveel mogelijk het principe van kapitaalimportneutraliteit hanteert omdat toegang voor Nederlandse ondernemers tot buitenlandse markten van wezenlijk belang is. Vervolgens merkt u echter op dat «*[i]n de komende jaren zal moeten worden gezien of en in hoeverre dit sinds lange tijd gehuldigde principe van kapitaalimportneutraliteit zal moeten worden aangepast aan de uitkomsten van de internationale discussie over winstverdeling en minimumniveau van belastingheffing*».<sup>5</sup> Dit klinkt nogal gelaten en afwachtend. Wat is uw visie hierover? In hoeverre bent u bereid bij deze internationale discussie het voortouw te nemen en voor welke insteek kiest u in dezen?

In de literatuur wordt ten aanzien van punt 4.13 van de notitie over ficties betwijfeld of een algemeen geformuleerde bepaling in een belastingverdrag afdoende zal zijn om te voldoen aan het arrest van de Hoge Raad van 18 november 2016 over de doorwerking van ficties in belastingverdragen.<sup>6</sup> Deelt u deze twijfel? Verdient een duidelijke bepaling in een belastingverdrag, waarin voor afzonderlijke ficties duidelijk wordt aangegeven dat de andere Staat het gebruik van de fictie in kwestie heeft aanvaard, niet de voorkeur?

Waarom is geen Nederlands modelverdrag zoals Nederland dat gebruikt als uitgangspunt bij verdragsonderhandelingen bijgevoegd bij de notitie? Kunt u alsnog zorgdragen voor de openbaarmaking van dit Nederlandse modelverdrag?

De leden van de CDA-fractie vragen u om een reactie op de door D. Molenaar in het Weekblad Fiscaal Recht gedane suggesties om in het kader van de internationale behandeling van artiesten en sporters de scherpe randen van artikel 17 van het OESO-modelverdrag sterk te beperken en deze scherpe randen ervan af te halen.<sup>7</sup> Voorts vragen deze leden waarom de invoering van een Nederlandse bronbelasting ten aanzien van deze groep het overwegen waard zou zijn, mede gelet op de vrees van de sector voor grotere administratieve lasten, lage belastingopbrengsten en het risico van dubbele belastingheffing.

In de notitie wordt (terecht) aandacht besteed aan de bijzondere positie van ontwikkelingslanden, maar helaas niet aan de bescherming van fundamentele rechten van betrokken belastingplichtigen bij uitwisseling

<sup>3</sup> Kamerstukken I 2019/20, 25 087, N.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2020/20, 25 087, Nr. 260.

<sup>5</sup> Kamerstukken I 2019/20, 25 087, N, p. 7.

<sup>6</sup> V-N, 2020, 30.3, p. 36; HR 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2497, BNB 2017/34, m. nt. P. Kavelaars.

<sup>7</sup> D. Molenaar, «Artiesten en sporters in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020», *WFR*, 2020/131, p. 891, 892.

van inlichtingen op basis van belastingverdragen. Zo heeft een fiscaal betrokkene in Nederland niet het recht om bezwaar en beroep aan te tekenen tegen een uitwisseling van op hem betrekking hebbende informatie. Daarbij zijn onder andere fundamentele grondrechten als het recht op privacy- en gegevensbescherming zoals opgenomen in artikel 16, lid 1 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), de artikelen 7 en 8 van het Handvest grondrechten en artikel 8 van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) c.q. de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG) in het geding. In dit verband kan onder andere worden verwezen naar het artikel van L.E.C. Neve in het Weekblad Fiscaal Recht.<sup>8</sup> De leden van de CDA-fractie vragen u nader in te gaan op de vraag hoe dit gebrek aan rechtsbescherming kan worden weggenomen.

De leden van de vaste commissie voor Financiën zien uw reactie met belangstelling en bij voorkeur binnen vier weken na dagtekening van deze brief tegemoet.

Voorzitter van de vaste commissie voor Financiën,  
P.M.L. Frentrop

---

<sup>8</sup> L.E.C. Neve, «Gebrek aan aandacht voor bescherming van fundamentele rechten bij uitwisseling van inlichtingen op basis van belastingverdragen», *WFR*, 2020/160.

**BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN – FISCALITEIT EN BELASTINGDIENST**

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 29 januari 2021

Hierbij bied ik u de antwoorden aan op de vragen die uw Kamer heeft gesteld over de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020.

De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,  
J.A. Vijlbrief

De leden van de fractie van het CDA vragen naar mijn visie over de aanpassing van het beginsel van kapitaalimportneutraliteit als gevolg van de internationale discussie over winstverdeling en minimumniveau van belastingheffing. Voorts vragen deze leden in hoeverre ik bereid ben bij deze internationale discussie het voortouw te nemen en voor welke insteek ik daarbij kies.

De internationale discussie over winstverdeling en minimumniveau van belastingheffing wordt gevoerd in het zogeheten Inclusive Framework van de OESO. Nederland is voorstander van afspraken in internationaal verband voor een herziening van het internationale winstbelastingstelsel<sup>9</sup>. De uitdagingen waar het internationale belastingstelsel voor staat kunnen namelijk het effectiefst in een zo breed mogelijk internationaal verband worden aangepakt. Tevens wordt daarmee een zo groot mogelijk gelijk speelveld gewaarborgd. Zoals ik in mijn brief van 5 november 2020<sup>10</sup> heb geschreven, is het kabinet verheugd dat het Inclusive Framework met een nieuwe ambitieuze tijdlijn verder zal werken aan wereldwijde oplossingen voor een herziening van het internationale winstbelastingstelsel op basis van de zogenoemde blauwdrukken. Nederland stelt zich constructief op in de discussies hierover. Daarbij zal Nederland benadrukken dat voldoende aandacht moet blijven bestaan voor eenvoud en uitvoerbaarheid van de maatregelen, alsmede voor het waarborgen van een gelijk speelveld. Overigens merk ik op dat de discussie over een minimumniveau van belastingheffing er niet toe hoeft te leiden dat het beginsel van kapitaalimportneutraliteit geheel wordt verlaten. Wel is het denkbaar dat de vrijstelling voor ondernemingswinsten uit het buitenland in de toekomst zal worden verleend op voorwaarde dat die winst in het buitenland onderworpen is aan een minimumniveau van belastingheffing.

Deze leden vragen of een algemeen geformuleerde bepaling in een belastingverdrag afdoende zal zijn om de doorwerking van nationaalrechtelijke ficties in belastingverdragen te bewerkstelligen. Zij wijzen in dit verband op de reacties in de literatuur naar aanleiding van het arrest daarover van de Hoge Raad van 18 november 2016<sup>11</sup>. Deze leden vragen of het niet de voorkeur verdient om een duidelijke bepaling in een belastingverdrag op te nemen, waarin voor afzonderlijke ficties duidelijk wordt aangegeven dat het andere land het gebruik van de fictie in kwestie heeft aanvaard.

In het bovengenoemde arrest heeft de Hoge Raad kort gezegd geoordeeld dat een verschuiving in de verdeling van de heffingsbevoegdheid door middel van een nationaalrechtelijke fictie slechts kan worden bewerkstelligd indien de andere verdragsluitende partij dat kenbaar heeft aanvaard. De enkele omstandigheid dat de andere verdragsluitende staat op de hoogte is van het bestaan van de Nederlandse fictiebepaling volstaat daartoe naar het oordeel van de Hoge Raad niet. In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 (NFV 2020)<sup>12</sup> heb ik aangeduid dat het van belang is dat in relevante verdragsrelaties wordt verduidelijkt dat bepaalde ficties of fictieachtige regelingen in de nationale wet doorwerken naar het belastingverdrag. Hiermee wordt zeker gesteld dat deze ficties of fictieachtige regelingen ook onder het verdrag kunnen worden toegepast. Dit kan door middel van een bepaling in een belastingverdrag dan wel op

<sup>9</sup> Zie ook de Kamerstukken II 2019/20, 32 140, nr. 65 en 66, en Kamerstukken II 2020/21, 32 140, nr. 73.

<sup>10</sup> Kamerstukken I 2020/21, 32 140, nr. G.

<sup>11</sup> HR 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2497, BNB 2017/34, V-N 2020/30.3.

<sup>12</sup> Par. 4.13.

een andere wijze, bijvoorbeeld door middel van een gezamenlijke toelichting bij een belastingverdrag, worden vormgegeven.

Deze leden vragen waarom geen Nederlands modelverdrag zoals Nederland dat gebruikt als uitgangspunt bij verdragsonderhandelingen is gevoegd bij de notitie. Zij vragen om openbaarmaking van dit Nederlandse modelverdrag.

Nederland neemt het OESO-modelverdrag als uitgangspunt bij de onderhandelingen over een belastingverdrag. In bijlage 2 bij de NFV 2020 is een artikelsgewijs overzicht opgenomen van de Nederlandse inzet en is toegelicht op welke onderdelen deze inzet afwijkt van het OESO-modelverdrag. Deze bijlage geeft weer wat de uitgangspunten zijn bij verdragsonderhandelingen. Nederland hanteert geen modelverdrag meer zoals in het verleden wel het geval is geweest (het Nederlands standaardverdrag 1987). De «modelverdragsteksten» die worden gebruikt ter voorbereiding bij de onderhandelingen, worden doorlopend gewijzigd, bevatten verschillende opties en wisselen per onderhandeling. Immers, de Nederlandse inzet verschilt per onderhandeling, afhankelijk van de positie van het land waarmee wordt onderhandeld. Zo zal de inzet van Nederland bij de onderhandelingen met ontwikkelingslanden anders zijn dan de inzet bij de onderhandelingen met OESO-lidstaten. Verder zal bijvoorbeeld met buurlanden of (potentieel) laagbelastende landen de inzet op onderdelen anders zijn. Ondanks dat wordt gewerkt op basis van «modelverdragsteksten», bestaat er dus geen Nederlands modelverdrag dat aansluit bij de NFV 2020.

Deze leden vragen een reactie op de suggesties van de heer D. Molenaar in zijn (recente) artikel in het Weekblad fiscaal recht<sup>13</sup> om de scherpe randen van artikel 17 van het OESO-modelverdrag sterk te beperken en deze scherpe randen ervan af te halen. Tevens vragen deze zelfde leden wat de overwegingen zijn om een bronbelasting voor buitenlandse sporters en artiesten te onderzoeken.

Nederland pleit er sinds de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 voor om geen afzonderlijk sporters- en artiestenartikel (artikel 17 van het OESO-modelverdrag) op te nemen. De reden hiervoor is dat Nederlandse sporters en artiesten tegen verschillende (praktische) problemen aanlopen bij de belastingheffing als gevolg van optredens in het buitenland. Nederland behoort tot de weinige landen die zich (in internationaal verband) de afgelopen jaren ervoor hebben ingespannen om zoveel mogelijk van de problematiek op te lossen die wordt veroorzaakt door belastingheffing in het land van optreden. Hoewel Nederland dus geen voorstander is van belastingheffing in het land van optreden, hechten vrijwel alle andere landen hier wel aan. Andere landen werken dus niet mee aan het achterwege laten van een afzonderlijk sporters- en artiestenartikel en er is ook geen aanleiding om te verwachten dat dit op (korte) termijn anders zal zijn. Het is daarom niet zinvol om de huidige inzet te continueren.

In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 is aangegeven dat ik nog steeds graag vasthoud aan het uitgangspunt dat sporters en artiesten zoveel mogelijk in het woonland worden belast, maar dat het inzetten op het achterwege laten van een afzonderlijk sporters- en artiestenartikel de afgelopen jaren niet het beoogde resultaat heeft opgeleverd. Nederland zal daarom aansluiting zoeken bij de internationaal gangbare praktijk en binnen dat kader pogen het beste resultaat voor sporters en artiesten te realiseren. Concreet betekent dit dat ik in beginsel aansluit bij de

<sup>13</sup> D. Molenaar, Artiesten en sporters in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, *WFR* 2020/131.

gangbare internationale praktijk dat sporters en artiesten kunnen worden belast in het land van optreden, maar dat de inzet zal zijn verschillende uitzonderingen hierop af te spreken. In het commentaar bij het OESO-modelverdrag zijn hiervoor (mede dankzij Nederlandse inspanningen) verschillende opties opgenomen die, indien wordt voldaan aan de voorwaarden, regelen dat belastingheffing in het land van optreden alsnog zoveel mogelijk achterwege gelaten zal worden. Als het in een voorkomend geval toch haalbaar is, ben ik uiteraard ook zeker bereid om in een verdrag geen afzonderlijk sporters- en artiestenartikel af te spreken.

In de commentaren bij de internationale modelverdragen zijn (mede dankzij Nederlandse inspanning) verschillende opties opgenomen die, indien wordt voldaan de voorwaarden, toestaan dat belastingheffing in het land van optreden – geheel of gedeeltelijk – achterwege gelaten kan worden. Bij de inzet op deze opties zijn zowel de verwachte gevolgen voor sporters en artiesten als de internationale aanvaardbaarheid van belang. Wat dat laatste betreft, is het van belang te beseffen dat afwijkingen die internationaal niet gebruikelijk zijn doorgaans zeer lastig te realiseren zijn in bilaterale onderhandelingen, zoals Nederland ook heeft ervaren.

Tegen deze achtergrond zal Nederland allereerst inzetten op een drempelbedrag. Een drempelbedrag is een zinvolle uitzondering die voor een grote groep sporters en artiesten bronstaatheffing vermijdt. Indien deze drempel niet wordt overschreden, zullen Nederlandse sporters en artiesten dus (uiteindelijk) uitsluitend in het woonland aan belastingheffing worden onderworpen. Als gevolg daarvan blijft de mogelijke dubbele belastingheffing die gepaard gaat met een bronstaatheffing achterwege. Ten tweede is de mogelijkheid van kostenaftrek een uitzondering die dubbele belastingheffing kan voorkomen. Kostenaftrek leidt ertoe dat sporters en artiesten worden belast over het in de bronstaat behaalde nettoresultaat, hetgeen betekent dat de buitenlandse belasting in de woonstaat, Nederland, volledig of in ieder geval voor een groter deel kan worden verrekend. Ten derde is de inzet om inkomsten van sporters en artiesten van wie het optreden grotendeels (meer dan 50%) gefinancierd wordt uit publieke middelen, uitsluitend ter heffing aan de woonstaat wordt toegewezen.

Bovengenoemde inzet is neergelegd in de NFV 2020.

Naast de eerdergenoemde uitzonderingen wordt in het OESO-commentaar ook nog de mogelijkheid geboden om de bronstaatheffing verder in te perken door: i) sporters en artiesten die in dienstbetrekking werkzaam zijn uit te sluiten van de reikwijdte van het sporters- en artiestenartikel, ii) een bepaling op te nemen die bewerkstelligt dat belastingheffing in het land van optreden over inkomen ter zake van persoonlijke werkzaamheden die door de sporter of artiest in die hoedanigheid worden verricht maar dat aan een ander toekomt uitsluitend kan plaatsvinden als de sporter of artiest eigenaar is van de entiteit aan wie het voordeel of inkomen toekomt. Deze maatregelen kunnen ook bijdragen aan het beperken van de bronstaatheffing voor Nederlandse sporters en artiesten die in het buitenland actief zijn. Tegelijkertijd zijn deze maatregelen minder generiek van aard waardoor slechts een deel van de groep van sporters en artiesten hier baat bij zal hebben. Zo zouden bijvoorbeeld sporters en artiesten die als zelfstandige opereren, en dus niet in dienstbetrekking actief zijn, niet in aanmerking komen voor deze uitzonderingen maar wél van de eerdergenoemde generieke maatregelen profiteren. Bovendien zijn deze twee uitzonderingen in internationaal verband ongebruikelijk. Daarom heeft het de voorkeur om binnen de beperkte onderhandelingsruimte zoveel mogelijk in te zetten op generieke maatregelen waar een zo groot mogelijke groep

sporters en artiesten van kan profiteren en die over het algemeen internationaal gezien ook op wat meer draagvlak kunnen rekenen. Nederland zal daarom met name inzetten op de drie eerdergenoemde maatregelen. Als echter blijkt dat in bilaterale onderhandelingen ruimte is om (nog) andere uitzonderingen die bronstaatheffing beperken af te spreken, dan zijn dergelijke uitzonderingen uiteraard ook denkbaar. Aangezien het in verdragsonderhandelingen inzetten op het achterwege laten van een sporters- en artiestenartikel vrijwel niet haalbaar is gebleken, zal Nederland voortaan inzetten op een zo beperkt mogelijke bronstaatheffing ter zake van dergelijk inkomen. Aangezien Nederland op dit moment buitenlandse sporters en artiesten niet in de belastingheffing betreft, blijft daarbij echter sprake van een ongelijkheid in de wederzijdse onderhandelingsposities. Immers, landen waarmee wordt onderhandeld over een nieuw of te herzien belastingverdrag zullen het inkomen dat wordt genoten in verband met lokale optredens van sporters en artiesten uit Nederland aldaar wél in de belastingheffing betrekken. Deze ongelijke uitgangspositie staat mogelijk in de weg aan het realiseren van de Nederlandse inzet. Het (her)introduceren van een belastingplicht voor buitenlandse sporters en artiesten die in Nederland optreden zou de Nederlandse onderhandelingspositie kunnen verbeteren en daarmee bijdragen aan een beter onderhandelingsresultaat voor de Nederlandse sporters en artiesten die in het buitenland actief zijn. Daarom zal worden onderzocht of het (her)introduceren van Nederlandse belastingplicht voor deze groep wenselijk is. Alle belangen zullen in dit proces zorgvuldig worden gewogen.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de rechtsbescherming van een belastingplichtige in Nederland, in het bijzonder voor wat betreft de bescherming van persoonsgegevens indien informatie die op hem betrekking heeft, wordt uitgewisseld. Daarbij verwijzen deze leden naar het artikel van L.E.C. Neve in het Weekblad fiscaal recht (WFR 2020/160).

Internationale inlichtingenuitwisseling is een belangrijk middel in de aanpak van belastingontduiking en -ontwijking. Een goede en effectieve inlichtingenuitwisseling bevordert een juiste belastingheffing en is dan ook van groot belang. Inlichtingenuitwisseling vindt plaats op basis van een bilateraal belastingverdrag of op basis van een multilateraal verdrag zoals het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand bij belastingzaken (WABB-verdrag). Binnen de Europese Unie (EU) kunnen inlichtingen ook worden uitgewisseld op basis van de administratieve bijstandsrichtlijn. Al deze grondslagen bieden waarborgen voor de bescherming van persoonsgegevens bij de uitwisseling van inlichtingen. Onder al deze grondslagen is vastgelegd dat gegevens alleen mogen worden gebruikt voor de fiscale doeleinden waarvoor zij worden verstrekt, dat gegevens die uit het buitenland worden ontvangen in dezelfde mate vertrouwelijk moeten worden behandeld als voor «binnenlandse» gegevens geldt en dat gegevens met een beperkt aantal direct betrokkenen mogen worden gedeeld. Ook vindt inlichtingenuitwisseling plaats via beveiligde kanalen.

Bij inlichtingenuitwisseling *tussen EU-lidstaten* geldt op grond van de Algemene verordening gegevensverwerking (AVG) in alle EU-landen eenzelfde niveau van gegevensbescherming. Voor de uitwisseling van inlichtingen *met derde landen* (ingevolge een bilaterale of multilaterale overeenkomst ten behoeve van de belastingheffing) is van belang of er in relatie met het desbetreffende land door de Europese Commissie door middel van een zogenoemd adequaatheidsbesluit is besloten dat sprake is van een passend beschermingsniveau of dat passende waarborgen worden geboden. In die gevallen komt de belastingplichtige in een derde land een rechtsbescherming toe die gelijk is aan of vergelijkbaar is met de



bescherming die geldt bij inlichtingenuitwisseling tussen EU-landen. Voor zover dat niet het geval mocht zijn, is relevant dat de AVG de uitwisseling van gegevens onder omstandigheden ook toestaat indien deze noodzakelijk is vanwege gewichtige redenen van algemeen belang waaronder de gegevensuitwisseling tussen belastingdiensten met het oog op de aanpak van belastingontduiking en -ontwijking. Voor een belastingplichtige die geconfronteerd wordt met een belastingaanslag uit het buitenland geldt hoe dan ook dat bij de Belastingdienst kan worden nagevraagd of, en zo ja, welke informatie over hem is uitgewisseld. Bovendien zal voor deze belastingplichtige in het land dat de informatie gebruikt, een rechtsgang openstaan.