



Den Haag, 22 oktober 2018

Betreft: Reactie Tax Justice Nederland op consultatie fiscaal verdragsbeleid en aanwijzing van laagbelastende staten

Inleiding

Deze reactie is opgesteld door Tax Justice Nederland (TJNL), een netwerk van acht Nederlandse maatschappelijke organisaties en vakbonden (ActionAid, BothEnds, FNV, FMS, Milieudefensie, Oxfam Novib, SOMO & TNI) actief op het gebied van belastingen. Het netwerk zet zich in voor een mondiaal eerlijk belastingstelsel en pleit voor meer transparantie van bedrijven en overheden. Het eerste deel van deze reactie gaat over het fiscaal verdragsbeleid, het tweede deel over de aanwijzing van laagbelastende staten.

Deel 1: Fiscaal verdragsbeleid

1.1 Uitgangspunten

TJNL is positief over het feit dat er een drietal VN modelverdrag clausules ter consultatie worden aangeboden in het kader van de revisie van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (NFV 2011). Het versterken van de heffingsrechten van bronlanden is belangrijk voor ontwikkelingslanden en draagt daarmee bij aan de Nederlandse beleidscoherentie voor ontwikkeling. De mogelijkheid van een bronbelasting op vergoeding voor diensten en belastingheffing op vermogenswinsten zijn belangrijke aandachtspunten voor ontwikkelingslanden.¹

Sinds de vaststelling van het NFV 2011 zijn de maatschappelijke, academische en politieke opvattingen in Nederland dusdanig veranderd dat het huidige fiscaal verdragsbeleid ten opzichte van ontwikkelingslanden niet langer overeenkomt met de actuele opvatting. Er heeft weliswaar een aantal positieve ontwikkelingen plaatsgevonden op het gebied van tegengaan van misbruik waaronder bilaterale maatregelen en het OESO Multilateraal Instrument. Echter geen van deze maatregelen heeft zich gericht op het tot stand brengen van een eerlijkere verdeling van heffingsrechten. Een herverdeling van heffingsrechten is van groot belang voor het verbeteren van

¹ Zie bijv. M. Hearson (2018), The EU's treaties with developing countries: leading by example?
<http://www.guengl.eu/uploads/publications-documents/LeadingByExample.pdf>

de belastinggrondslag van ontwikkelingslanden. Ook sluit een herverdeling aan bij het principe de winst te belasten daar waar de waarde is gecreëerd.

Daarnaast geeft de huidige notitie te weinig handvatten voor het onderhandelingsteam ten aanzien van onderhandelingen met ontwikkelingslanden. Dit heeft er mede toe geleid dat recent onderhandelde verdragen met ontwikkelingslanden niet volledig in lijn zijn met ontwikkelingsdoelen waaraan Nederland zich heeft gecommitteerd en het doel zoals omschreven in de 'Notitie fiscaal verdragsbeleid 2011' (NFV 2011).

TJNL benadrukt dat de herziening van het NFV 2011 verder dient te gaan dan enkel de opname van geconsulteerde UN modelverdrag clausules. Een omvangrijkere revisie van het verdragsbeleid is nodig om echt eerlijke verdragen met ontwikkelingslanden tot stand kunnen brengen. TJNL geeft daarom naast de inhoudelijke beargumentering van de ter consultatie aangeboden clausules andere belangrijke aanbevelingen die de beleidscoherentie voor ontwikkeling van het Nederlandse verdragsbeleid kunnen verwezenlijken.

1.2 VN modelverdrag als minimum standaard

Nederland volgt in onderhandelingen met ontwikkelingslanden grotendeels het OESO modelverdrag en wijkt hier alleen van af indien landen hier op aandringen. Dit terwijl het OESO-modelverdrag niet geschikt is voor het vormgeven van verdragen tussen ongelijke partners zoals het geval is tussen Nederland en een ontwikkelingsland, omdat het de heffingsrechten van het ontwikkelingsland sterk inperkt. Nederland dient in de onderhandeling met ontwikkelingslanden het VN-modelverdrag als ondergrens te hanteren om ervoor te zorgen dat ontwikkelingslanden internationale bedrijven in hun land effectief kunnen belasten.

1.3 Article 8 (alternative B) INTERNATIONAL SHIPPING AND AIR TRANSPORT

TJNL raadt de Nederlandse overheid aan deze clause over te nemen in het NFV.

Veel belastingverdragen belemmeren ontwikkelingslanden om *international shipping and air transport* te belasten omdat hierin vrijstellingen zijn afgesproken. Dit terwijl een deel van de behaalde winst toe te rekenen is aan activiteiten die zich in dat land hebben voltrokken. Doordat de activiteiten niet incidenteel van aard zijn, is hier in feite sprake van een permanente aanwezigheid. Vanuit fiscaal oogpunt is het logisch dat het land waar deze activiteiten hebben plaatsgevonden een proportioneel deel van netto winst (gelieerd aan de duur van de activiteiten in hun land) aan hun heffingsgrondslag kunnen toerekenen en tot heffing over kunnen gaan. Door deze heffingsrechten niet langer te belemmeren en door ook complexere eigendomsvormen onder de maatregel te scharen, worden ontwikkelingslanden beter in staat gesteld om voldoende belastinginkomsten te genereren.

1.4 UN model treaty Article 12A FEES FOR TECHNICAL SERVICES

TJNL raadt de Nederlandse overheid aan om dit artikel op te nemen in de NFV en daarbij de heffingsrechten van het bronland niet te beperken.

In de geglobaliseerde wereld maken transacties binnen multinationale ondernemingen een belangrijk deel van de wereldhandel uit. Diensten zijn hier een belangrijk onderdeel van. Helaas worden interne verrekenprijzen op diensten veelvuldig gebruikt door internationaal opererende bedrijven om winst kunstmatig naar lager belastende jurisdicties te laten stromen. Hierdoor wordt er

geen of veel minder winst gerapporteerd door die bedrijven dan dat er feitelijk is gerealiseerd in dat land waar de activiteiten plaatsvonden. Aangezien Nederland deze betalingen die via Nederland naar een ander land stromen niet belast, hebben we hier te maken met de facilitering van dubbele niet belasting.

De winstbelasting wordt met simpele manieren, waaronder door de toepassing van buitenproportionele interne verrekenprijzen, ontweken. Het is complex voor belastingdiensten om te toetsen of de verrekenprijzen die gehanteerd worden marktconform zijn, omdat de waarde van bijvoorbeeld managementdiensten inherent lastig is te bepalen. Voor ontwikkelingslanden is dit nog lastiger vanwege een chronisch capaciteitsgebrek.

Het alleen toekennen van een heffingsrecht in geval er sprake is van een vaste inrichting zou ernstig tekort doen in het adresseren van de aard en omvang van dit probleem. Bedrijven richten de verlening van diensten namelijk gemakkelijk in op een manier waarbij er geen sprake is van een vaste inrichting. En zelfs in geval er sprake is van een vaste inrichting, is het zeer de vraag of de belastingdiensten in ontwikkelingslanden voldoende zijn uitgerust om dit vast te stellen. Het ontbreken van een bronbelasting in Nederlandse verdragen heeft een aanzuigende werking voor internationale bedrijven. Zo beschrijft ActionAid in het rapport: [‘An Extractive Affair’](#) hoe een Australisch mijnbouwbedrijf via Nederland bronbelastingen wist te ontwijken in Malawi op forse betalingen voor managementdiensten (136 miljoen dollar in 6 jaar) aan de Australische moedermaatschappij.²

Om ontwikkelingslanden te wapenen tegen deze vorm van belastingontwijking is een bronbelasting op vergoedingen voor technische diensten een effectief middel. In de gevallen dat de winstbelasting wordt ontweken door buitenproportionele interne verrekenprijzen op technische diensten is de bronbelasting het enige dat ontwikkelingslanden kunnen innen over winstgevendende activiteiten in hun land.

Zonder bronheffing zal deze route onverminderd aantrekkelijk blijven voor belastingontwijking aangezien de voorgestelde conditionele bronheffingen in Nederland geen effect hebben op technische diensten. Daarnaast is het vaststellen van misbruik mede gezien het capaciteitsgebrek erg moeilijk vast te stellen en aan te pakken.

Door deze clause op te nemen kan Nederland effectief optreden tegen belastingontwijking via Nederland zonder dat dit Nederlandse bedrijven benadeeld. In Nederland gevestigde bedrijven die echte diensten verlenen, hebben de mogelijkheid deze bronbelasting te verrekenen in Nederland. Bedrijven die doorstroomstructuren hanteren in Nederland, waarbij de dienstverlening in feite niet vanuit Nederland plaatsvindt, hebben deze mogelijkheid tot verrekening niet. Het opleggen van deze bronbelasting zal daardoor ontmoedigend werken voor bedrijven die op deze wijze winst verschuiven. Hierdoor zal er minder met winsten worden geschoven via Nederland en zal een groter deel van de winstgevendende activiteiten onder de vennootschapsbelasting worden opgenomen in het bronland.

Het ontbreken van een bronbelasting op technische diensten raakt ontwikkelingslanden ook op een andere manier. Binnen de landen waar de activiteiten plaatsvinden worden op deze manier buitenlandse bedrijven fiscaal bevoordeeld, waardoor de opbouw van kennis en werkgelegenheid in het land zelf wordt geremd. De invoering van de bronbelasting maakt het veel interessanter voor

² http://www.actionaid.org/sites/files/actionaid/malawi_tax_report_updated_table_16_june.pdf

bedrijven om lokale werknemers in te huren en of op te leiden. Iets wat naast het ontwikkelingsperspectief ook een positief effect heeft op inkomstenbelasting opbrengsten.

1.5 Article 13 CAPITAL GAINS

TJNL raadt de Nederlandse overheid aan deze clausule over te nemen in het NFV en daarbij de heffingsrechten van het bronland niet te beperken.

Nederland heft zelf geen vermogenswinstbelasting, maar wel een partiële vermogenswinstbelasting. Dit terwijl de belastingen van vermogenswinsten aansluit bij het principe dat de winsten dienen te worden belast daar waar de waarde wordt gecreëerd. Toch is in verschillende belastingverdragen te lezen dat Nederland al deels bij het principe van vermogenswinstbelasting aansluit. Nederland toont hiermee haar positieve houding tegenover het belasten van vermogenswinst in een bronland. De verdragen bevatten echter nog vaak een aantal beperkingen, waardoor het bronland belastingopbrengsten misloopt. Deze beperkingen kunnen worden gebruikt om belasting te ontwijken. Het ontbreken van de vermogenswinstbelasting in verdragen in combinatie met beperkte mogelijkheden tot het belasten van vermogenswinstbelasting, veroorzaakt mogelijkheden tot dubbele niet-belasting.

Om te benadrukken hoe schadelijk deze vorm van belastingontwijking kan zijn, geven we het voorbeeld van de verkoop van de Afrikaanse mobiele telefonietak van Zain aan Bharti Airtel voor US\$10.7 miljard. Hierbij vond de verkoop op papier in Nederland plaats, terwijl de economische activiteiten plaatsvinden bij dochterbedrijven in Afrikaanse landen (waaronder het Oegandese Celtel). Toen de Oegandese belastingdienst US\$85 Miljoen aan vermogenswinstbelasting probeerde te innen bij Zain, gaf deze aan dat de transactie zich had voltrokken in Nederland en daarom niet belastbaar is in Oeganda.

Uit een studie van ActionAid in samenwerking met de London School of Economics blijkt dat momenteel slechts 51% van de meer dan 500 geanalyseerde verdragen landen bescherming biedt tegen het ontwijken van vermogenswinst door de verkoop van vastgoed via de verkoop in aandelen.³ Veel van de verdragen die deze bescherming wel kennen sluiten echter de mogelijkheid tot ontwijking door de verkoop via trusts of partnerschappen niet uit.

De mogelijkheid voor een bronstaatheffing op vervreemdingswinsten op aandelen in het algemeen is niet alleen wenselijk vanuit het perspectief van ontwikkelingslanden, het is eigenlijk ook de enige effectieve manier om te voorkomen dat een beperktere bronstaatheffing op vervreemdingswinsten wordt ontweken via indirecte overdracht van activa.⁴

Wanneer Nederland artikel 13 van het VN modelverdrag opneemt, wordt een bredere mogelijkheid tot heffing mogelijk gemaakt en wordt dubbele niet-belasting aangepakt. Dit verbetert het Nederlandse fiscale verdragsbeleid ten aanzien van ontwikkelingslanden. Door opname van de clausule zal Nederland aansluiten bij de positieve trend dat vermogenswinsten steeds vaker belast kunnen worden onder belastingverdragen tussen ontwikkelingslanden onderling.

³ [http://www.actionaid.org/sites/files/actionaid/actionaid - mistreated tax treaties report - feb 2016-1.pdf](http://www.actionaid.org/sites/files/actionaid/actionaid_-_mistreated_tax_treaties_report_-_feb_2016-1.pdf)

⁴ Zie BEPS Monitoring Group, comments on 2nd discussion draft of the Platform for Collaboration on Tax for a Toolkit on Taxation of Offshore Indirect Transfers of Assets, Oct 2018, <https://bepsmonitoringgroup.wordpress.com/2017/10/06/offshore-indirect-transfers-of-assets/>

Heffing op vermogenswinsten leidt overigens niet tot dubbele belasting voor de verkopende partij. De waardevermeerdering van het onderliggende bedrijf ten opzichte van de investeringskosten is immers nog niet op een andere manier belast.

1.6 Duidelijk kader voor ontwikkelingslanden in NFV

Zoals de regering beschreef in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, dient Nederland in onderhandelingen met ontwikkelingslanden zorg te dragen voor het feit dat de uitkomst sterk bijdraagt aan een duurzame groei en de bevordering van zelfredzaamheid en goed bestuur in die landen. Er zijn voorbeelden van door Nederland recent onderhandelde verdragen die niet aan deze doelstelling voldoen. Hieruit kan geconcludeerd worden dat het onderhandelingsteam en andere betrokken personen binnen het Ministerie van Financiën niet over een duidelijk kader beschikken over wat de Nederlandse inzet in onderhandelingen met specifiek ontwikkelingslanden zou moeten zijn. Ook met het oog op de Nederlandse doelstelling op beleidscoherentie voor ontwikkeling. Een duidelijk kader en strategiedocument inclusief training kan deze problemen aanpakken.

1.7 Impact assessment

Vanuit het oogpunt van beleidscoherentie voor ontwikkeling dient Nederland alleen verdragen af te sluiten met ontwikkelingslanden na een analyse waaruit blijkt dat het verdrag waarschijnlijk een positieve bijdrage levert aan de ontwikkeling van de verdragspartner.

Omdat Nederland op papier de grootste investeerder lijkt, geven ontwikkelingslanden tijdens onderhandelingen veel rechten op, in de hoop veel investeringen aan te trekken. In realiteit gaan er vooral veel investeringsstromen door Nederland heen en is er vooral sprake van omleiding van investeringen in plaats van toename ervan. Voor ontwikkelingslanden blijven hierdoor veel voordelen uit en blijven de restricties van de verdragen wel van kracht. Ook de verminderde heffingsrechten voor bestaande investeringen moeten in de afweging worden betrokken.

Nederland dient daarom voor ondertekening nadrukkelijk te toetsen wat de te verwachten effecten zijn voor de onderhandelingspartner. Er wordt reeds gebruik gemaakt van toets-schema's van verdragen welke tevens gedeeld worden met de Tweede Kamer. Dit toets-schema geeft echter onvoldoende inzicht in de te verwachten effecten voor ontwikkelingslanden met betrekking tot duurzame groei en het bevorderen van goed bestuur. Dit terwijl het hier nadrukkelijk om ontwikkelingsrelevante wetgeving gaat waardoor toetsing op beleidscoherentie voor ontwikkeling noodzakelijk is.

Nederland dient middels een *impact assessment* aannemelijk te maken dat het verdrag voor de verdragspartner een duidelijk economisch en ontwikkelingsbelang heeft. Zonder positieve uitkomst hiervan dient Nederland geen belastingverdrag af te sluiten. Ook reeds bestaande verdragen dienen geanalyseerd te worden en daar waar de landen belemmerd worden, heronderhandeld te worden. In het rapport '[Stemming The Spills](#)' (ActionAid) staat helder weergegeven waar een *impact assessment* van belastingverdragen rekening mee dient te houden⁵.

⁵ https://www.ms.dk/sites/default/files/filarkiv/artikler/guiding_framework_to_print.pdf

1.8 Implementatie van de anti-misbruik clausules

Potentiële misbruiksituaties in het ene land zijn soms lastig te detecteren door de belastingdienst van een ander land. Daarom kan niet zomaar worden vertrouwd op het afschrikkende effect van anti-misbruik clausules. Het is belangrijk om te realiseren dat misbruik actief opgespoord dient te worden in beide landen. Nederland moet daarom genoeg capaciteit vrijmaken om ook actief potentieel misbruik te signaleren en met het verdragsland aan te pakken.

1.9 Transparantie

Verdragen worden vaak achter gesloten deuren onderhandeld zonder dat er een consultatie wordt gehouden. Belanghebbenden kunnen hierdoor geen input leveren en het parlement heeft hoogstens een rol bij ratificatie. In veel ontwikkelingslanden heeft het parlement zelfs helemaal geen mandaat aangaande ratificatie van belastingverdragen. Gezien het grote belang van belastingverdragen, is het noodzakelijk dat de onderhandelingen transparanter en participatief worden en dat er gedurende de onderhandelingen, een mogelijkheid voor stakeholderconsultatie wordt geboden.

Deel 2: Aanwijzing laagbelastende staten

2.1 Uitgangspunten

Het kabinet wil maatregelen nemen zodat Nederland niet langer wordt gebruikt voor winstverschuiving naar belastingparadijzen. De conditionele bronbelastingen en CFC-regel zijn gericht op winstverschuiving naar landen met een laag statutair tarief, alsmede landen die zijn opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve landen. Tax Justice Nederland benadrukt het belang dat de aanwijzing van landen waarop deze maatregelen van toepassing zijn, worden aangepast om te zorgen dat de maatregelen het beoogde doel bereiken.

Ten eerste moet de grens voor laagbelastende staten op een tarief van 15% worden gesteld, om ongewenste belastingontwijking effectief tegen te gaan en de race naar de bodem in winstbelasting niet verder aan te jagen.

Ten tweede dient Nederland een andere benadering te kiezen voor landen die niet op de EU zwarte lijst staan, maar die wel een andere belastinggrondslag hanteren, waardoor de effectieve belastingdruk naar Nederlandse maatstaven op het niveau van laagbelastende jurisdicties ligt. Anders blijven enkele belangrijke belastingparadijzen onbedoeld buiten schot.

2.2 Minimumtarief van 15%

De op te stellen lijst van laagbelastende staten zal worden gebruikt voor de toepassing van CFC-maatregelen en bij de invoering van een conditionele bronbelasting. Bronbelasting wordt internationaal gezien als een relatief makkelijk te heffen belasting waarmee de winstverschuivingsmogelijkheden voor bedrijven ontmoedigd zullen worden. Een bronbelasting op rentebetalingen kan bijvoorbeeld belastingplanning via (interne) schuld ontmoedigen. De meeste landen heffen, in tegenstelling tot Nederland, standaard (in plaats van slechts in potentiële misbruiksituaties) bronbelasting op o.a. dividend, rente en/of royalty-betalingen. Tax Justice Nederland is van mening dat de invoering van sterke CFC-regels alsmede bronbelasting een zinvolle maatregel is, maar verwacht dat de invoering hiervan onvoldoende effectief zal zijn wanneer dit beperkt is tot landen met een statutair tarief van minder dan 7% en landen op de EU zwarte lijst.

Het huidige kabinet definieert laagbelastende jurisdicties als jurisdicties met een statutair winstbelasting van minder dan 7%. Deze norm is te laag, de grens dient 15% te zijn. Sinds lange tijd gaat de winstbelasting omlaag, terwijl de belasting op consumptie en arbeid omhoog gaat. Dit versterkt de ongelijkheid in de samenleving en zet de huidige verzorgingsstaat onder druk. In 1980 was het gemiddelde winstbelastingtarief van OESO-landen nog ongeveer 40%. In 2000 was dit gedaald naar 32% en in 2017 naar 25%. Het kabinet heeft herhaaldelijk aangegeven dat het de 'race naar de bodem' wil stoppen. Met deze 7% geeft het kabinet juist een extra impuls aan de 'race naar de bodem'. Dit is niet alleen schadelijk voor verzorgingsstaten zoals Nederland, maar heeft tot gevolg dat ook andere landen onder druk komen te staan om de rekening te verschuiven van grote bedrijven naar burgers. TJNL pleit dan ook voor een minimumtarief van 15%.

Er zijn ook andere alternatieven die, minder dan een minimumtarief van 15% de race naar de bodem kunnen helpen tegengaan, maar wel aansluiten bij bepaalde regels. Binnen ATAD-I (CFC-regel model A) is het minimum de helft van het nationaal winstbelastingtarief voor grote bedrijven. Binnen de deelnemersvrijstelling wordt gekozen voor een minimum winstbelastingtarief van 10% om misbruiksituaties tegen te gaan.

2.3 Speciale behandeling van jurisdicties met afwijkende belastinggrondslag

De belastinggrondslag ter bepaling van de bedrijfswinst verschilt per land. Er zijn een aantal landen ter wereld die speciale territoriale belastingregimes kennen en winsten uit bepaalde internationale activiteiten van de in deze landen gevestigde bedrijven niet belasten. Enkele voorbeelden zijn Hongkong⁶, Panama en Singapore. Veel winstverschuiving via Nederland vindt plaats naar deze landen. Uit een onderzoek van het CPB⁷ (2013) naar de doostroom springen Singapore en Hong Kong er dan ook uit. In het rijtje 'offshore financial centres' van de DNB⁸ vinden we deze landen wederom terug: Hongkong, Panama, Singapore.

De criteria voor de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden kijken niet naar dergelijke schadelijke regimes, de EU-lijst ziet deze dus over het hoofd. De EU zwarte lijst kijkt met betrekking tot lage effectieve tarieven namelijk alleen naar preferentiële regimes. Het Nederlandse voorstel om bepaalde maatregelen tegen belastingontwijking toe te passen op landen met een laag statutair tarief en landen op de EU zwarte lijst, ziet schadelijke territoriale regimes dus ook over het hoofd. Dit betekent dat de huidige voorstellen winstverschuiving naar landen als Singapore en Hongkong niet tegengaan. Voor de conditionele bronbelasting op rente en royalty's is een definitie van laagbelastende jurisdicties op basis van een statutair tarief daarom incoherent⁹, ook in combinatie met de EU-zwarte lijst. Hetzelfde geldt voor de CFC-regel.

Om deze reden is het dan ook verstandig een aparte lijst te hanteren voor landen die in het algemeen een andere winstbelastinggrondslag kennen dan Nederland en waarvan bekend is dat deze kan resulteren in een naar Nederlandse maatstaven laag effectief tarief, vergelijkbaar met het statutaire tarief van laagbelastende jurisdicties. Bij de manier waarop met de conditionele bronbelasting, CFC-regel en eventuele andere maatregelen tegen belastingontwijking wordt omgegaan in relatie tot deze landen, kan rekening worden gehouden met de uitvoeringscapaciteit van de Belastingdienst door niet per individueel geval het effectief tarief vast te stellen, maar door de heffing van de conditionele bronbelasting op rente en royalty's afhankelijk te maken van de effectieve belastingdruk op de betreffende inkomsten in deze landen.

Voor verdere toelichting kunt u contact opnemen met Arnold Merkies, coördinator Tax Justice Nederland, a.merkies@taxjustice.nl



act:onaid

Both
ENDS

FMS
Foundation Max van der Stoep

milieudefensie
anders kijken, anders kiezen

SOMO

tni

FNV

⁶ Zie bijvoorbeeld <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-32881-1.html>

⁷ <https://www.cpb.nl/sites/default/files/publicaties/download/cpb-policy-brief-2013-07-bilaterale-belastingverdragen-en-buitenlandse-investeringen.pdf>

⁸ http://www.seo.nl/uploads/media/2013-31_Deel_B_Bijzondere_financiële_instellingen_01.pdf

⁹ Zie ook J. Vleggeert & H. Vording, "Bronbelasting 2020: een wassen neus", Weekblad Fiscaal Recht 2018/190 (16 okt 2018).